

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Ayşe ERGÜL

HEDEF MALİYETLEME ÇERÇEVESİNDE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİNİN  
MALİYET ETKİNLİĞİ BOYUTUNDA ENTEGRASYONU ve KONAKLAMA  
İŞLETMELERİNDE UYGULANMASI

Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı  
Doktora Tezi

Antalya, 2014

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Ayşe ERGÜL

HEDEF MALİYETLEME ÇERÇEVESİNDE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİNİN  
MALİYET ETKİNLİĞİ BOYUTUNDA ENTEGRASYONU ve KONA KLAMA  
İŞLETMELERİNDE UYGULANMASI

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Ercüment OKUTMUŞ

Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı

Doktora Tezi

Antalya, 2014

Akdeniz Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Ayşe ERGÜL'ün bu çalışması jürimiz tarafından Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik  
Ana Bilim Dalı Doktora Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Mehmet ERKAN (İmza)

Üye : Doç. Dr. Süleyman UYAR (İmza)

Üye : Doç. Dr. Yunus CERAN (İmza)

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

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

Tez Başlığı : Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin  
Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama  
İşletmelerinde Uygulanması

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

Tez Savunma Tarihi : 29/05/2014

Mezuniyet Tarihi : 05/06/2014

Prof. Dr. Zekeriya KARADAVUT  
Müdür

## İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ .....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ .....	ix
ÖZET .....	x
SUMMARY .....	xii
ÖNSÖZ .....	xiv
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

1.1.Geleneksel Maliyet Yöntemlerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Teknolojik Gelişmelerin Maliyetleme Yöntemlerine Etkisi.....	4
1.2.Çağdaş Maliyet Yöntemleri ile Geleneksel Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	8
1.2.1.Maliyet Artı Yöntemiyle Karşılaştırma .....	8
1.2.2.Standart Maliyet Yöntemiyle Karşılaştırma .....	9
1.2.3.Başa Baş Noktası Analizi ile Karşılaştırma .....	10
1.2.4.Çağdaş Maliyet Yöntemlerinde Bulunması Gereken Özellikler .....	11
1.3.Başlıca Çağdaş Maliyet Yöntemleri .....	12
1.3.1.Hedef Maliyetleme .....	13
1.3.2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme .....	14
1.3.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri .....	14
1.3.2.2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması .....	17
1.3.3.Ürün Yaşam Dönemi Maliyetlemesi .....	18
1.3.3.1.Ürün Yaşam Dönemi Maliyetlemesi Kavramı, Amaçları ve Özellikleri .....	18
1.3.3.2.Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin Uygulanması .....	20
1.3.4.Kaizen Maliyetleme .....	21
1.3.4.1.Kaizen Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri.....	21
1.3.4.2.Kaizen Maliyetleme Yönteminin Uygulanması .....	23
1.3.5.Tedarik Zinciri Maliyetleme .....	24
1.3.5.1.Tedarik Zinciri Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri.....	25
1.3.5.2.Tedarik Zinciri Maliyetleme Yönteminin Uygulanması .....	26
1.3.6.Tam Zamanında Üretim Yönteminde Maliyetleme Yaklaşımı .....	27
1.3.6.1.Tam Zamanında Üretim Yönteminde Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri .....	27

1.3.6.2.Tam Zamanında Üretim Yönteminde Maliyetlemenin Uygulanması .....	29
1.3.7.Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Yaklaşımı.....	30
1.3.7.1.Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri .....	31
1.3.7.2.Yalın Üretim Yönteminde Maliyetlemenin Uygulanması.....	32
1.3.8.Kalite MaliyetlemeYaklaşımı .....	33
1.3.8.1.Kalite Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri .....	34
1.3.8.2.Kalite Maliyetleme Yaklaşımının Uygulanması .....	36
1.3.9.Diğer Maliyet Yaklaşımları .....	36
1.3.9.1.Değer Mühendisliği .....	37
1.3.9.2.Maliyet Tabloları .....	37
1.3.9.3.Değişim Mühendisliği .....	38
1.3.9.4.Demontaj Analizi.....	38
1.3.9.5.Kalite Fonksiyon Göçerimi .....	39
1.3.9.6.Benchmarking.....	39
1.3.9.7.Balanced Scorecard .....	40

## İKİNCİ BÖLÜM

### HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN SİSTEMATİK OLARAK İNCELENMESİ

2.1.Hedef Maliyetleme Kavramı ve Özellikleri .....	41
2.1.1.Hedef Maliyetleme Kavramı .....	41
2.1.2.Hedef Maliyetlemenin Özellikleri .....	42
2.1.3.Hedef Maliyetlemenin Amaçları .....	42
2.1.4.Hedef Maliyetlemenin Kullanım Nedenleri .....	44
2.1.5.Hedef Maliyetlemenin Gelişimi.....	46
2.2.Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri .....	53
2.2.1.Fiyata Göre Maliyetleme .....	53
2.2.2.Müşteri Odaklılık.....	55
2.2.3.Tasarım Odaklılık .....	56
2.2.4.Çapraz Fonksiyonlu Takımlar .....	56
2.2.5.Yaşam Dönemine Odaklanma .....	57
2.2.6.Değer Zinciri İlişkisi.....	58
2.3.Hedef Maliyetlemenin Bileşenleri.....	58
2.3.1.Hedef Satış Fiyatı.....	59
2.3.2.Hedef Kar Marjı.....	59
2.3.3.Hedef Maliyet .....	59

2.3.4.Hedef Satış Hacmi .....	60
2.4.Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci .....	60
2.4.1.Uzun Vadeli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi .....	62
2.4.2.Ürün Hatlarının Yapılandırılması .....	63
2.4.3.Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi .....	63
2.4.4.Hedef Kar Marjının Belirlenmesi .....	65
2.4.5.Hedef Maliyetin Belirlenmesi.....	67
2.4.5.1.Çıkarma Yöntemi .....	68
2.4.5.2.Toplama Yöntemi.....	68
2.4.5.3.Kombinasyon Yöntemi.....	69
2.4.5.4.Gerçekçi Hedef Maliyetin Belirlenmesi .....	70
2.4.6.Hedef Maliyetin Ayrışması .....	71
2.4.6.1.Ürün/Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi .....	72
2.4.6.2.Her Bir Fonksiyonun Görece Öneminin Belirlenmesi .....	72
2.4.6.3.Ürün/Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi .....	73
2.4.6.4.Her Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi .....	73
2.4.6.5.Ürün/Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi .....	73
2.4.6.6.Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması .....	74
2.4.6.7.Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu.....	74
2.4.6.8.Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri .....	75
2.5.Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecinde Yararlanılan Yöntemler .....	76
2.5.1.Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği.....	76
2.5.2.Hedef Maliyetleme ve Tedarik Zinciri Maliyetleme .....	77
2.5.3.Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme .....	78
2.5.4.Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme .....	78
2.5.6.Hedef Maliyetleme ve Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme .....	79

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME ÇERÇEVESİNDE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ

3.1.Konaklama İşletmelerinde Maliyetler ve Özellikleri .....	81
3.1.1.Konaklama Maliyetleri .....	83
3.1.2.Yiyecek İçecek Maliyetleri .....	84
3.1.3.Diğer Maliyetler.....	85
3.1.4.Konaklama İşletmelerinde Maliyetlerin Özellikleri .....	85

3.2.Konaklama İşletmelerinde Başlıca Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin İncelenmesi .....	86
3.2.1.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme .....	86
3.2.2.Kaizen Maliyetleme .....	88
3.2.3.Değer Mühendisliği .....	89
3.2.4.Tedarik Zinciri Maliyetleme .....	90
3.3.Hedef Maliyetlemenin Konaklama İşletmeleri Açısından Analizi .....	91
3.3.1.Hedef Maliyetleme Temel İlkelerinin Konaklama İşletmeleri Açısından İncelenmesi .....	92
3.3.1.1.Fiyata Göre Maliyetleme .....	93
3.3.1.2.Müşteri Odaklılık.....	93
3.3.1.3.Tasarım Odaklılık .....	94
3.3.1.4.Çapraz Fonksiyonlu İlişkiler .....	94
3.3.1.5.Yaşama Dönemine Odaklanma .....	95
3.3.1.6.Değer Zinciri İlişkisi.....	95
3.3.2.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetlemenin Uygulama Süreci .....	95
3.3.2.1.Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi.....	96
3.3.2.2.Hedef Kar Marjının Belirlenmesi .....	97
3.3.2.3.Hedef Maliyetin Belirlenmesi .....	98
3.3.2.3.1.Hizmet Fonksiyonlarının Belirlenmesi .....	98
3.3.2.3.2.Her Bir Hizmet Fonksiyonunun Görece Öneminin Belirlenmesi.....	100
3.3.2.3.3.Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi.....	101
3.3.2.3.4.Her Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi .....	102
3.3.2.3.5.Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi.....	103
3.3.2.3.6.Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması .....	105
3.3.2.3.7.Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu .....	106
3.3.3.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar ve Başarı Koşulları.....	106
3.3.3.1.Hedef Maliyetleme Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar .....	106
3.3.3.1.1.Hizmetin Piyasaya Sunumunun Gecikmesi .....	107
3.3.3.1.2.Piyasa Yapısının Karmaşıklığı.....	107
3.3.3.1.3.Hizmetin Maliyet, Fiyat ve Hacmine İlişkin Tahminleme Zorluğu .....	107
3.3.3.1.4.Bölümlerarası Uyumsuzluk/Çatışma .....	108
3.3.3.1.5.Çalışanlar Üzerinde Hedef Maliyete Ulaşmaya Yönelik Baskı.....	108
3.3.3.1.6.Tedarikçiler Üzerinde Hedef Maliyete Ulaşmaya Yönelik Baskı .....	109
3.3.3.2.Hedef Maliyetleme Yönteminin Başarı Koşulları .....	109
3.3.3.2.1.Tedarikçi Katılımı .....	109

3.3.3.2.2.Eşzamanlı Dizayn .....	110
3.3.3.2.3.Müşteri Beklentileri .....	111
3.3.3.2.4.Tasarımın Basitliği ve Ölçümü .....	111
3.3.3.2.5.Hedef Maliyet Ekibinin Oluşturulması.....	112
3.3.3.2.6.Örgüt Kültürü.....	112
3.3.3.2.7.Çağdaş Maliyet Yöntemlerinden Yararlanma .....	113
3.4.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetlere Ulaşmada Kullanılan Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Entegrasyonu ve Hesaplanması.....	113
3.4.1.Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği Yönteminin Birlikte Uygulanması.....	114
3.4.2.Hedef Maliyetleme ve Tedarik Zinciri Maliyetleme Yönteminin Birlikte Uygulanması.....	116
3.4.3.Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Birlikte Uygulanması.....	119
3.4.4.Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme Yönteminin Birlikte Uygulanması .....	121

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **X OTELİ UYGULAMASI**

4.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	124
4.2.Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları .....	125
4.3.Araştırmanın Metodolojisi.....	125
4.3.1.Araştırmanın Yöntemi ve Örnekleme .....	125
4.3.2.Veri Toplama Araçları .....	126
4.4.Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtılması .....	126
4.5.Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi .....	126
4.5.2.Konaklama İşletmesinden Edinilen Maliyet Bilgileri .....	127
4.5.2.1.Konaklama İşletmesinin Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı ve Maliyetlerin Hesaplanması.....	127
4.5.2.2.Konaklama İşletmesinin Hedef Maliyetinin Hesaplanması .....	128
4.5.2.3.Hedef Maliyetin Ayrışılması .....	129
4.5.2.3.1.İşletmenin Hizmet Fonksiyonlarının Belirlenmesi .....	129
4.5.2.3.2.Hizmet Fonksiyonlarının Göreceli Öneminin Belirlenmesi .....	131
4.5.2.3.3.Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi.....	133
4.5.2.3.4.Her Bir Parçanın Maliyetinin Saptanması .....	135
4.5.2.3.5.Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi.....	137
4.5.2.3.6.Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması ve Optimizasyonu .	141
4.5.2.4.Hedef Maliyetin Optimizasyonu Sürecinde Kaizen Maliyetleme Uygulaması .....	145



4.5.2.5.Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetlemenin Entegrasyonu.....	148
<b>SONUÇ .....</b>	<b>150</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>156</b>
<b>EK 1 - Değer Analizi Formu.....</b>	<b>178</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>179</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. Hedef Maliyetleme İle İlgili Makaleler.....	50
Tablo 2.2. Hollanda Sanayinde Hedef Maliyetleme Uygulamaları.....	54
Tablo 3.1. Yiyecek İçecek Fonksiyonunun Alt Fonksiyonları .....	104
Tablo 3.2. Yiyecek İçecek Ürünü Parçalarının Görece Öneminin Belirlenmesi.....	108
Tablo 4.1. Konaklama İşletmesi Verileri.....	131
Tablo 4.2. Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonları.....	135
Tablo 4.3. Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonları .....	136
Tablo 4.4. Yiyecek-İçecek Alt Fonksiyonları .....	136
Tablo 4.5. Eğlence Alt Fonksiyonları.....	137
Tablo 4.6. Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonları.....	137
Tablo 4.7. Kat Hizmetleri Alt Parçaları.....	139
Tablo 4.8. Ön Büro-Odalar Alt Parçaları .....	140
Tablo 4.9. Yiyecek-İçecek Alt Parçaları .....	140
Tablo 4.10 Eğlence Alt Parçaları.....	140
Tablo 4.11. Genel Aktiviteler Alt Parçaları.....	141
Tablo 4.12 Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri.....	141
Tablo 4.13. Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri .....	143
Tablo 4.14. Yiyecek –İçecek Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri.....	143
Tablo 4.15. Eğlence Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri.....	144
Tablo 4.16. Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri.....	145
Tablo 4.17. Kat Hizmetleri Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri .....	146
Tablo 4.18. Ön Büro-Odalar Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri .....	146
Tablo 4.19. Yiyecek-İçecek Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri .....	147
Tablo 4.20. Eğlence Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri .....	147
Tablo 4.21. Genel Aktiviteler Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri .....	148

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Hedef Maliyetleme Yöntemini Gerektiren Nedenler .....	48
Şekil 2.2. Hedef Maliyetleme Süreci .....	63
Şekil 2.3. Hedef Maliyetleme Yönteminde Hedef Fiyatın Belirlenmesi.....	66
Şekil 2.4. Hedef Maliyetleme Yönteminde Hedef Kar Marjının Belirlenmesi .....	69
Şekil 2.5. Hedef Maliyetleme Yönteminde Maliyet Düşürme Hedefleri .....	78
Şekil 3.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler .....	85
Şekil 3.2. Her Şey Dahil Konaklama İşletmelerinde Oluşan Maliyetler.....	86
Şekil 3.3. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Süreci .....	99
Şekil 3.4. Her Şey Dahil Konaklama Hizmeti Fonksiyonları .....	102
Şekil 3.5. Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği İlişkisi .....	119
Şekil 3.6. Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Süreci.....	121
Şekil 3.7. Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İlişkisi.....	123
Şekil 3.8. Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme İlişkisi.....	125
Şekil 4.1. Konaklama İşletmesi Hizmet Fonksiyonları .....	135
Şekil 4.2. Konaklama İşletmesi Hizmet Parçaları .....	139

**KISALTMALAR LİSTESİ**

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABS	Kilitlenme Karşıtı Frenleme Sistemi
APQC	Amerikan Kalite ve Verimlilik Merkezi
ASE	Amsterdam Hisse Senedi Borsası
ATQC	Amerika Kalite Kontrol Derneği
BSI	İngiliz Standartlar Enstitüsü
DM	Alman Markı
ERC	Etkin Tüketici Tepkisi
ESP	Elektronik Denge Programı
HM	Hedef Maliyetleme
İSO	İstanbul Sanayi Odası
JAA	Japon Muhasebeciler Birliği
LCD	Sıvı Kristal Ekran
QRP	Hızlı Yanıt Programı
PUKE	Planla-Uygula-Kontrol et- Eyleme geç
s.	Sayfa
SAVA	Amerika Birleşik Devletleri Değer Mühendisleri Topluluğu
SPA	Sudan Gelen Sağlık
SUKE	Standartlaştır-Uygula-Kontrol et-Eyleme Geç
TL	Türk Lirası
TV	Televizyon
vb.	Ve Benzeri
vd.	Ve Diğerleri
Wi-Fi	Kablosuz Bağlantı Alanı
3D	Üç Boyutlu

## ÖZET

Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan ekonomik ve teknolojik değişim ve gelişmeler, ekonomik sınırların ortadan kalkması sonucu rekabetin küresel boyut kazanması, tüketici istek ve beklentilerindeki hızlı değişimler, bilgisayar teknolojilerindeki değişim sonucu bilgisayar destekli esnek üretim sistemleri, tam zamanında üretim, bilgisayar destekli tasarım gibi yeni üretim teknolojilerinin ve kontrol faaliyetlerinin gelişimi işletmelerin fiyat belirleme üzerindeki kontrol gücünü yitirmesine ve fiyatın piyasada belirlenmesine neden olmuştur. Ayrıca hissedarların kar beklentileri işletmelerin kar üzerindeki kontrol gücünü de yitirmelerine neden olarak kontrol edebilecekleri tek değişkenin maliyetler olması ile sonuçlanmıştır. Tüm bu gelişim ve değişimler hem işletme yöneticilerini hem de akademisyenleri çağdaş maliyet yöntemleri arayışına itmiştir.

Dünya genelinde yaşanan bu değişim ve gelişmelerden konaklama işletmeleri de etkilenmektedir. Konaklama işletmelerinin doluluk oranlarını artırmak amacıyla tur operatörlerinin fiyat baskısı, hissedarları memnun etmek amacıyla oluşan kar baskısı, konaklama işletmelerinin fiyat ve kar üzerindeki kontrol güçlerini tamamen kaybetmelerine neden olmaktadır. Konaklama işletmelerinin kendi kontrolleri altındaki maliyetleri etkin bir şekilde yönetebilmeleri diğer bir deyişle maliyet etkinliği ve minimizasyonu sağlamaları ve böylece hem müşteri istek ve beklentilerini kaliteden ödün vermeden istenilen fiyat ve özelliklerde sunmaları hem de karlılıklarını artırarak hissedarlarını memnun etmeleri gerekmektedir. Bu amaçları gerçekleştirmeleri çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yöntemini diğer çağdaş yöntemlerle birlikte kullanmalarına bağlı olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, konaklama işletmelerinin yaşanan değişim ve gelişmelere uyum sağlaması ve hem müşterilerin hem de hissedarların istek ve beklentileri karşılayarak karlılıklarını artırmak için hedef maliyetleme yöntemini diğer çağdaş maliyet yöntemleri ile birlikte uygulayarak hizmet üretiminde yüksek kalite, düşük maliyet ve kısa zaman hedeflerini eşzamanlı olarak gerçekleştirmesini ve maliyet etkinliği sağlamasını ortaya koymaktır. Bu amaçla Antalya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde çalışmanın uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada, 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinin üretim maliyetleri, hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte değer analizi ve kaizen maliyetleme entegre edilerek belirlenmiştir. Hizmet fonksiyonlarının görece önemi 382 otel müşterisine değer analizi uygulanarak

belirlenmiştir. Üç yöntemin entegrasyonu ile işletmenin 2014 yılında hedef kara ulaşmak için toplam 1.091.877 TL maliyet minimizasyonuna gitmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmesi, Çağdaş Maliyet Yöntemleri, Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Değer Analizi.**

**SUMMARY**

**UNDER THE TARGET COSTING THE INTEGRATION OF CONTEMPORARY  
COSTING METHODS SIZE COST EFFECTIVENESS AND IMPLEMENTATION IN  
HOSPITALITY ENTERPRISES**

The resulting with globalization, economic and technological changes and developments, getting the competition to the global dimension as a result of the removal of economic borders, rapid changes in consumer demands and expectations, of a change in computer technology the development of new production technologies and control activities such as computer-aided flexible manufacturing systems, just in time manufacturing, computer-aided design caused businesses to lose control over price-setting power and prices to be determined in market. Furthermore, losing control over profits of business by the reason of shareholders' profit ended up with the only variable costs that they can control. All of these changes and developments has led both academics and administrators to the search of contemporary costing methods.

These changes and developments experienced in the world are also affected hospitality sector. The pressure of the tour operators' prices in order to increase the occupancy rate and the profit pressures in order to satisfy shareholders leads to completely lose administrators' power to control over price and profit. To manage the costs that under control of accommodation enterprises in other words to provide cost effectiveness and minimization and thus are required to present customers' demands and expectations at the desired price and features level without sacrificing quality and to satisfy shareholders by increasing profitability. To achieve these goals is dependent to use one of the contemporary costing methods target costing in combination with other contemporary methods.

The purpose of this study is to realise high quality, low cost and short time goals simultaneously in service production and to provide cost effectiveness and minimization by applying the target costing method in combination with other contemporary methods in order to adaptation of accommodation enterprises to these changes and developments and to increase their profit by satisfy both their customers and shareholders. With this purpose, study application was carried out in a five star accommodation enterprise operated in Alanya.

In this study, production costs in 2013 of a accommodation enterprise determined by integrating target costing method together with value analysis and kaizen costing methods. The relative importance of service functions determined by applying value analysis to 382

hotel customers. Having been concluded that 1.091.877 TL should have minimised with the integration of three methods to make the target profit in 2014.

**Key Words: Accommodation Enterprises, Contemporary Costing Methods, Target Costing, Kaizen Costing, Value Analysis.**



## ÖNSÖZ

Değerli Hocam, danışmanım Yrd. Doç. Dr. Ercüment OKUTMUŞ'a danışmanlığımı aldığı ilk günden itibaren bu bilim yolculuğunda onunla birlikte koşmama izin vermesi, beni adım adım izlemesi, yol göstermesi, eğitmesi, akademik yaşamıma ve tezime olan desteği ve katkılarından dolayı sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Kendisi, sadece bilim insanı olarak değil aynı zamanda insani değerleri ile mihenk taşım olarak bu çalışmanın ortaya çıkmasına ve akademik bir kimlik kazanmama sebep olmuştur.

Değerli Hocalarım ve Tez İzleme Komitesi üyelerim Prof. Dr. Mehmet ERKAN'a ve Doç.Dr. Süleyman UYAR'a tezimin her adımında bir danışman kadar yön gösterici oldukları, tezimin bilimsel bir çerçeve kazanmasına sağladıkları katkı ve desteklerden dolayı teşekkür ederim.

Sevgili aile üyelerim, Babam Ali ERGÜL'e, Annem Yaşar ERGÜL'e ve Kardeşim Merve ERGÜL'e bana bu yolculukta güvendikleri, beni yalnız bırakmadıkları, kaygılandığımda kaygıma sevindiğimde sevincime ortak oldukları ve her adımda sonsuz destekleri için çok teşekkür ederim.

**Ayşe ERGÜL**

**Antalya, 2014**

## GİRİŞ

Dünya genelinde küreselleşme ile birlikte hizmet sektörü; hizmetin yapısı, miktarı ve çeşitliliği açısından hızlı bir şekilde büyümekte ve gelişmektedir. Bu büyüme ve gelişmeye paralel olarak hizmet sektörü içerisinde yer alan turizm sektörü de dünyada en hızlı gelişen sektörlerden birisi haline gelmiş, küresel ve ekonomik gelişmeye güçlü bir ivme kazandırmıştır. Turizm sektörünün bu denli büyümesine ve gelişmesine hem arz kapasitesi hem de ülke ve dünya ekonomisi bakımından katkı sağlayan ve sektörün önemli bir parçasını oluşturan konaklama işletmeleridir.

Turistlerin geceleme ihtiyaçlarının yanı sıra yeme – içme, eğlence vb ihtiyaçlarını karşılayan konaklama işletmelerinin, diğer sektörlerdeki işletmelere göre sektörden kaynaklı kendine has özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerin başında emek yoğun bir yapıya sahip olması, üretilen ürünlerin stoklanamaz olması, üretim ve tüketimin aynı anda ve yerde olması, talep yapısının ekonomik ve politik gelişmelere karşı aşırı hassas olması gelmektedir. En önemli özelliklerinden biri ise insana dayalı diğer bir deyişle müşteri odaklı bir sektör olmasıdır. Dolayısıyla birer hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinin müşterilerin memnuniyetini ön planda tutmaları bir zorunluluktur.

Son 20 yıl içinde özellikle müşteri eğilimlerindeki değişim, artan ve farklılaşan müşteri beklentileri ve müşterilerin daha bilinçli hale gelmesi rekabeti küresel bir boyuta taşımıştır. Küresel rekabet, müşteri tercihleri ve teknolojiye sürekli değişim, konaklama işletmelerinin ürün, kalite, fonksiyonellik ve satış fiyatı üzerindeki kontrol gücünü ortadan kaldırmıştır. Bu gelişmelerle birlikte teknolojik gelişmeler, ürün yaşam döngüsünün kısalması, çevre koşullarındaki gelişmeler sonucunda serbest rekabet piyasası ortamında ürün ve hizmet fiyatları talebe göre oluşmakta ve işletmenin kontrolü dışında kalmaktadır. Bu koşullarda konaklama işletmelerinin sürekliliklerini sağlayabilmek için belirli bir kar düzeyine ulaşmaları ve bunu sürekli kılmaları gerekmektedir. Konaklama işletmelerinin bu karlılık amacına ulaşması ise işletme kontrolünde olan ve geniş ölçüde işletme içi koşullar ve etkenlere göre belirlenen maliyetlerin kontrol altına alınması ile mümkün olabilecektir.

Yukarıda açıklanan nedenlere dayanarak konaklama işletmelerin fiyatlarını kendilerinin belirleyemedikleri, fiyatın daha çok rekabet yapısıyla birlikte piyasada belirlendiği gözlenmektedir. Bu durum konaklama işletmelerinin hissedarlarının ve yönetiminin talebi olan hedeflenen kar noktasında problemler oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle eğer fiyatı

işletme belirleyemiyorsa hissedarların hedefledikleri kar belli ise toplam maliyetler kontrol edilemiyorsa işletme hedef ve amaçlarına ulaşamamaktadır. Bu noktadan hareketle özellikle son yıllarda etkin maliyet minimizasyonu çalışmaları önem kazanmıştır.

Etkin maliyet minimizasyonu kavramı birçok açıdan ele alınabilmektedir. Örneğin maliyetlerin düşürülmesi, belli koşullarda maliyetlerin sabit tutulması belli koşullarlarda ise maliyet artışlarının minimize edilmesi olarak görülebilmektedir. Konaklama işletmelerinde özellikle rekabetçi ortamın arttığı günümüzde fiyatlar, tur operatörleri ve müşteriler tarafından belirlenmektedir. Bunun en önemli nedeni küresel rekabettir. İşletmeler fiyatı belirleyemediklerinde hissedarların beklentilerini karşılayacak kar oranlarına ulaşabilmek için yapmaları gereken, etkin bir maliyet yönetimi sağlamaktır. Ancak geleneksel maliyet yöntemlerinin ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerini karşılamaktan uzak olması işletmeleri ihtiyaçlara cevap verecek ve maliyetleri etkili bir şekilde yönetecek çağdaş maliyet yöntemleri konusunda bir arayışa yönlendirmiştir.

Çağdaş maliyet yöntemlerinin ortaya çıkışını yukarıda açıklanan gelişim ve değişimlerle birlikte özellikle 90'lı yıllara gelindiğinde bilgisayar teknolojilerindeki değişim; bilgisayar destekli esnek üretim sistemleri, tam zamanında üretim, bilgisayar destekli tasarım gibi yeni üretim teknolojilerinin ve kontrol faaliyetlerinin gelişimini hızlandırmıştır. Otomasyona geçiş ile birlikte 1980 öncesi toplam üretim maliyetleri içindeki payı yaklaşık % 50 olan direkt işçilik giderleri 1990 sonlarında yaklaşık olarak % 15'e düşmüştür. Tüm bunlar çağdaş maliyet yöntemleri olarak adlandırılan yeni yaklaşım ve yöntemlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Çağdaş maliyet yöntemlerinin temel ilkeleri, değişen müşteri beklentilerinin en kısa zamanda, en yüksek kalitede ve en düşük maliyetle karşılanması noktasında birleşmektedir. Bu ilkelerin gerçekleştirilmesi ise ürün/hizmet maliyetlerinin sadece üretilirken değil tüm yaşam dönemi boyunca izlenmesi, kontrolü ve yönetilmesini, stokların en düşük düzeye indirilmesini ve üretim aşamasındaki tüm gereksiz faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu hedeflere ulaşmak için yapılması gerekenlerden biri de hedef maliyetleme ve hedef maliyetleme ile birlikte diğer çağdaş maliyet yöntemlerinin entegre bir şekilde kullanılmasına bağlı olmaktadır.

Hedef maliyetleme ürünün geliştirilmesi ve fiyatlandırılması, maliyetlerin belirlenmesi ve yönetilmesinde geleneksel bakış açısından tamamen farklı bir anlayış ve uygulama sürecine sahiptir. Bir maliyet ve kar yönetim tekniği olarak nitelendirilen hedef maliyetleme ürüne tasarım ve geliştirme aşamasında diğer çağdaş maliyet yöntemleri ile entegre bir şekilde uygulanabilmekte ve böylece ürün/hizmetin ilk aşamasında maliyetlerin düşürülmesi hedeflenmektedir.

Literatür araştırması sonucu konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme çalışmalarının eksikliği net olarak görülmektedir. Küresel bir ortamda faaliyet gösteren konaklama işletmeleri de hissedarlarını memnun edecek bir karlılık düzeyine ulaşmak ve turizm piyasasında güçlü bir şekilde rekabet edebilmek için anlamlı maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Bu amaçlara ulaşılması ve var olan literatür boşluğunun giderilmesi amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmanın amacı konaklama işletmelerinde, müşteri odaklılığı dikkate alan, etkin maliyet yönetimiyle kaliteyi bozmadan, maliyetleri tam ve doğru saptamak ve etkin bir maliyet minimizasyonu gerçekleştirerek yönetsel kararlarda doğru uygulanmasını sağlamaktır. Bu amaçla Antalya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde hedef maliyetleme yöntemi ve bu yöntemle birlikte uygulama alanı bulmuş çağdaş maliyet yöntemleri birlikte ele alınarak bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

Çalışma 4 bölümden oluşmaktadır.

Çağdaş Maliyet Yöntemleri olarak adlandırılan birinci bölümde, çağdaş maliyet yöntemlerinin gelişimi bu yöntemleri gerekli kılan nedenler, geleneksel yöntemlerin eksiklikleri ve geleneksel maliyet yöntemleri ile çağdaş maliyet yöntemlerinin karşılaştırılması yoluyla detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Ayrıca bu bölümde çağdaş maliyet yöntemleri olarak adlandırılan yöntemler, kavram, özellik, amaç ve nasıl uygulanması gerektiği yönünden incelenmektedir.

Hedef Maliyetleme Yönteminin Sistemik Olarak İncelenmesi adlı ikinci bölümde hedef maliyetleme kavramı, özellikleri, amaçları, gelişimi, kullanım nedenleri, bileşenleri, temel ilkeleri, hedef maliyetleme süreci ve hedef maliyetleme yöntemi ile kullanılan diğer çağdaş maliyetleme yöntemleri detaylı bir şekilde irdelenmektedir.

Üçüncü bölümde konaklama işletmelerinde ortaya çıkan maliyetler ve özellikleri incelendikten sonra konaklama işletmelerinde çağdaş maliyet yöntemlerinin nasıl uygulanabileceği, konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin analizi ve hedef maliyetleme yönteminin diğer çağdaş maliyet yöntemleri ile konaklama işletmelerinde entegrasyonu konuları açıklanmaktadır.

Dördüncü bölümde ise Antalya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde gerçekleştirilen çalışmanın uygulaması yer almaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

Çağdaş maliyet yöntemleri, küreselleşme sonucu ekonomik ve teknolojik gelişmelerin geleneksel maliyet yöntemlerini yetersiz kılması nedeniyle ortaya çıkan yöntemlerdir. Yöntemler, değişim ve gelişmelerin etkisiyle çağdaşlaşan işletme çevresi ve üretim ortamlarında müşteri gereksinimleri doğrultusunda diğer bir deyişle piyasa odaklı üretilmiş ürün ve hizmetlerin maliyetlerini planlama ve tasarım aşamasından başlayarak satış sonrası destek hizmetlerine kadar daha doğru, tam ve anlamlı hesaplamakta ve yöneticilerin karar almalarına büyük ölçüde destek olarak işletmelerin küresel bir piyasada faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürmelerini sağlamaktadır.

#### **1.1. Geleneksel Maliyet Yöntemlerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Teknolojik Gelişmelerin Maliyetleme Yöntemlerine Etkisi**

Artarak devam eden küresel rekabet ve teknolojik gelişmeler işletme yönetimi anlayış ve uygulamalarında değişimi zorunlu kılmaktadır. Bu değişiklikler sonucu, karar alıcılara bir destek sistemi olan muhasebe sürecinde yeni yöntemler ortaya çıkmakta ve buna paralel olarak işletmelerin maliyet muhasebesi yöntemleri için çağın gereksinimlerini karşılayacak bir uyumlaştırma sürecini zorunlu kılmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.7). Geleneksel maliyet yöntemlerinin değişim ve gelişmeler sonucu yetersiz kalması işletmeleri çağdaş maliyet yöntemleri arayışına itmiştir. Büyük işletmelerin uyguladıkları çağdaş maliyet yöntemleri, taklit edilerek ya da geliştirilerek tüm dünyaya yayılmıştır.

Geleneksel maliyet yöntemleri genelde geleneksel üretim ortamlarında üretim yapan işletmelerin kullandığı maliyet yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntemler, Sanayi Devriminden sonra kitle üretimi yapan işletmelerin ortaya çıkmasıyla direkt işçilik maliyetlerinin önemli olduğu ve üretim maliyetlerinin büyük bir kısmını oluşturduğu ortamda direkt işçilik ve ürünlere dağıtılan genel üretim giderlerini izlemek ve kontrol etmek için geliştirilmiştir (<http://www.emeraldinsight.com>). Geleneksel yöntemlerin amacı üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerini belirleme (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.3; Yalçın, 2005, s.51), vergi beyannameleri için stok değerlendirme (Kaplan, 1988, s.61) finansal tabloların hazırlanması ve maliyet kontrolü için gerekli bilgilerini zamanında ve doğru bir şekilde sağlamaktır (Çabuk, 2003, s.110; Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.4; Kaplan, 1988, s.61). İşlem kontrolü, stok değerlendirme ve ürün maliyetlerini hesaplama olmak üzere üç amaca ulaşmak için kullanılan geleneksel yöntemlerle geçmişte bu amaçlara ulaşmak mümkünken

bugün tek bir yöntemle her üç amaca ulaşmak mümkün olamamaktadır (Altınbay, 2006a, s.6). Örneğin bugün işletmeler, işlem kontrolü ve performans değerlemesi için bütçeler yerine ürün/hizmet maliyetleri oluşmadan önce tasarım aşamasından başlayarak hesaplanan hedef maliyetleme, değer mühendisliği, ürün yaşam dönemi maliyetlemesi gibi çağdaş yöntemler kullanılmaktadır. Ayrıca bütün çağdaş yöntemler sıfır stok, sıfır israf ilkesine dayandığı için stok değerlemeye gerek duyulmamakta maliyetlerin tam ve doğru belirlenmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme vb çağdaş yöntemler kullanılmaktadır.

Geleneksel maliyet yöntemlerinin kullanıldığı ortamlar çoğunlukla tek tip ürünlerin üretildiği, otomasyonun çok yoğun olmadığı, daha çok emek yoğun üretimin yapıldığı (Çabuk, 2003, s.110) ve piyasanın talep ettiği ürünlerin değil üreticilerin istediği ürünlerin üretildiği işletmelerdir (Turney, 1989, s.14). Ancak, küreselleşme, dünya boyutlu ekonomik değişimler, ürün yaşam dönemlerinin kısalması, yeni rakipler, müşteri istek ve beklentilerindeki artış iş dünyasını değiştirmiş ve karmaşık bir hale getirmiştir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.358). Son zamanlarda ürün farklılaştırma ve çeşitlendirme önem kazanmıştır. Farklı ürün grupları az sayıda üretilmekte ve bu ürünleri üretme esnekliğine sahip yeni üretim ortamları tasarlanmıştır (Kaygusuzoğlu, 2010, s.245). İşletmeler, küresel rekabetin artan baskısıyla ileri teknolojiler kullanarak üretim sistemlerini değiştirmiş ve geliştirmiştir (Altınbay, 2006a, s.141-142).

Bugün, tüketicilerin yaşam biçimleri, satın alma istek ve davranışları değişmiş (Ceran, 2004, s.122) artan rekabet işletmeleri müşteri odaklı üretim yapmaya yönlendirmiştir. Müşteri memnuniyeti ve müşterinin istek ve beklentilerine uygun kalite ve fiyatta ürün ve hizmetlerin sunulması temel amaç haline gelmiştir (Demir ve Gülcü, 2012, s.238). Bunların yanı sıra ürün yaşam dönemi gittikçe kısalmış, çoğunlukla bir ya da iki yıl bazen de ileri teknoloji ürünlerinde bir yıldan az olmuştur. Fabrika otomasyonu nedeniyle, bilgisayar kontrollü üretim sistemleri geleneksel üretim hatlarının yerini almıştır (Talha ve Raja, 2010, s.46; Tanış, 2005, s.8).

Bu gelişmelerle birlikte yüksek kalite, düşük maliyet, düşük stok, sıfır israf, yüksek verimlilik, üretim esnekliği sağlayan yatırımlar, kaliteli müşteri hizmetleri, değişimlere anında cevap verme, finansal ve finansal olmayan performans ölçümlerini sağlama, bilgi iletişim teknolojilerinin etkin kullanımı ve otomasyon sağlama kavramları önem kazanmıştır (Doğan, 1998, s.1). Özetlemek gerekirse az çeşitle yığın üretimin yapıldığı, emek yoğun, sadece üretim maliyetlerini hesaplamaya dayanan geleneksel yöntemler küreselleşmenin getirdiği ekonomik ve teknolojik gelişmeler, ürün yaşam dönemlerinin kısalması, müşteri istek ve beklentilerinin değişmesi gibi nedenlerle çağdaş üretim ortamlarında yetersiz kalmaktadır.

Bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişim, bir tüketicinin dünyanın herhangi bir yerindeki ürün ve hizmetlerden anında haberdar olmasına ve istek ve beklentilerinin hızla değişmesine neden olmaktadır. Küresel rekabet ortamında müşteri odaklılığı bir ilke haline gelmiştir. İşletmeler ise bu değişime ayak uydurabilmek için üretim hatlarını çağdaşlaştırmakta ve maliyet yöntemlerini buna göre dizayn etmektedir.

Geleneksel maliyet yöntemlerinde teknoloji ve otomasyonun yoğun olmaması nedeniyle direkt işçilik hem ürün maliyetinde önemli bir maliyet unsuru hem de genel üretim giderlerinin dağıtılmasında önemli bir dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır (Kwan, 2011, s.4; No ve Kleiner, 1997, s.68; Tanış, 2005, s.29; Unutkan, 2010, s.91). Bu dağıtım üretim süreçlerinde işçiliğin yoğun olması, genel üretim giderlerinin toplam maliyetlerin küçük bir kısmını oluşturması ve ürünlerin tek tip olması nedeniyle kabul edilmekteydi (Yalçın, 2005, s.52). Ancak bugün geleneksel maliyet yöntemlerinin en temel sorunu genel üretim giderlerinin direkt işçilik saati, makine saati gibi hacim temelli dağıtım anahtarları ile dağıtılmasıdır. Bu sorun, direkt işçilik ve makine saatlerinin düşmesine rağmen genel üretim giderlerinin artması nedeniyle daha da büyümüştür (Miquela, 2001, s.134). Genel üretim giderlerinin yapısı değişim göstererek çıktı hacmine dayanan maliyet yapısından üretim çeşitliliği ve karmaşıklığına dayanan bir yapıya dönüşmüştür. Mühendisler, tasarımcılar, yazılım uzmanları gibi bilgi işçileri, direk işçilik gücünün yerini almaya başlamış ve hatta bazı durumlarda pazarlama satış ve dağıtım gibi giderler direkt işçilik giderlerini aşmaya başlamıştır (Gunasekaran, 1999, s.119).

Bugün işletme faaliyetlerinin büyük kısmının bilgisayar kontrollü makineler tarafından yürütülmesi ve işçiliklerin önemli bir kısmının belli bir işle ilişkilendirilememesi nedeniyle direkt işçilik giderleri endirekt bir özellik kazanmıştır (Öker, 2003, s.18). Bunun yanı sıra endirekt maliyetlerden oluşan genel üretim giderleri teknolojik yatırımlar nedeniyle endirekt işçilik, amortisman, bakım onarım ve enerji giderlerini dolayısıyla artmıştır (Cooper ve Kaplan, 1988b, s.23; Johnson ve Kaplan, 1987, s.22). Yapılan çalışmalar çağdaş üretim ortamlarında direk işçilik giderlerinin toplam maliyetlerin % 10'undan düşük olduğunu göstermektedir (Clarke ve Jones, 1996, s.44). İngiltere'de yürütülen diğer bir araştırmada bir ürünün toplam maliyeti içerisinde direkt ilk madde ve malzemenin ilk sırada, genel üretim giderlerinin ise ikinci sırada yer aldığı belirlenmiştir (Brierley, Cowton ve Drury, 2001, s.222). 2007 yılında aynı ekiple yapılan benzer bir araştırmada da aynı sonuçlara ulaşılmıştır (Brierley, Cowton ve Drury, 2007, s.672). Birçok işletme, direkt işçilik payının toplam ürün maliyetinin % 10'undan daha az olmasına rağmen genel üretim giderlerinin dağıtılmasında direkt işçiliği temel almaya devam etmektedir (Kaplan, 1988, s.62; Ward ve Graves, 2004,

s.8). Ancak üretim hacmi tüm genel üretim giderlerinin oluşumunda belirleyici olmamakta (Kaygusuzoğlu, 2010, s.255;Unutkan, 2010, s.91) ve genel üretim giderlerinin hacim temelli dağıtım anahtarları ile dağıtılması maliyet bilgilerini bozmaktadır (Aktaş ve Karğın, 2011, s.110; Gümüş, 2012, s.111; Kaplan, 1988, s.62; Kaygusuzoğlu, 2010, s.249; Öker, 2003, s.18).

Çağdaş maliyet yöntemlerinde finansal/finansal olmayan, üretim hacmi ile bağlantılı/bağılantısız söz konusu maliyetlerin oluşumunu en iyi ifade eden dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Öker, 2003, s.18). Örneğin bugün konaklama işletmeleri, özellikle her şey dahil sistemde faaliyetlerini sürdürenler, bekleme olmadan müşterilerine zamanında hizmet verebilmek için kahve makineleri kullanmaktadırlar. Bir düğme ile kahve alınabilen bu makineler işçilik giderlerini düşürmekte hatta bazen self servis olması, işçilik giderlerini elimine etmekte ve sabit yatırımlara bağlanan sermayeyi artırmaktadır. Ayrıca kahve makinesi yatırımı hem oteldeki bar sayısı hem de bara gelen müşteri yoğunluğu/sayısı ile artıp azalabileceğinden işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması maliyet bilgilerini bozmaktadır. Bunun yerine tüketilen kahve miktarı (fincan sayısı), müşteri sayısı vb anahtarları kullanmaları daha doğru olacaktır.

Otomasyonun artması, özellikle üretimde ve destek faaliyetlerinde bilgisayar kullanımı, makinelerin insan emeğine göre daha hızlı, kaliteli, standart üretim yapması nedeniyle emeğin yerini almakta (Gürdal, 2007, s.11) üretim sürecinde uzmanlaşmış (tasarım, mühendislik, bakım onarım) işgücünün kullanımını gerektirmektedir (Gersil, 2006, s.8). Geleneksel üretim ortamlarında işçiler makine başına sabit bir şekilde aynı işle uğraşırken çağdaş üretim ortamlarında farklı işleri yapabilecek, hareket ve uyum yeteneği daha fazla, endirekt işçiliği yüksek işgücü istihdamına yönelim olmaktadır (Kaygusuzoğlu, 2010, s.249). Bir konaklama işletmesi düşünüldüğünde bir mutfak elemanı sıcak, soğuk, tatlı, kahvaltı gibi ana hizmet alanlarının hepsinde bilgi sahibi olmakta ve gerektiğinde bu alanlara kaydırılabilmektedir.

Geleneksel maliyet yöntemleri ücretler ve amortismanlarla ilgili sadece departman düzeyinde bilgi vermekte, departmanda çalışanların katma değer yaratan faaliyetleri ile ilgili bilgiler vermemektedir (Gunasekeran, 1999, s.119). Ayrıca yatırım getiri oranı, karlılık düzeyi, pazar payı gibi finansal bilgileri vermekte ancak müşteri değerinin arttığı bugünün işletmeleri için önemli olan hizmet kalitesi gibi finansal olmayan bilgileri vermekte yetersiz kalmaktadır (Ağyar, 2006, s.49). Kısaca elde edilen maliyetler, birim maliyet ile ölçülen üretim verimliliği, farklar vb bilgilerin büyük bir kısmı kısa dönemli finansal performans ölçütlerinden oluşmaktadır. Ayrıca bu bilgiler dönem sonunda üretilmekte ve dar kapsamlı olmaktadır (Gersil, 2006, s.11; İzbudak, 2005, s.10). Geleneksel yöntemlerin hatalı bilgiler



üretmesi nedeniyle işletmeler ürün ve hizmetlerin karlı olup olmadıklarını belirleyememekte ve planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarında kısa vadeye odaklanmaktadır (Miquela, 2001, s.134). Geleneksel yöntemlerden elde edilen maliyet bilgileri nicelik ve nitelik açısından yönetimin ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmakta ve yöneticilerin karar alma sürecindeki etkinliğini azaltmaktadır (Chea, 2011, s.3; Doğan, 1998, s.207; Kaygusuzoğlu, 2010, s.253). Ancak çağdaş maliyet yöntemleri entegre bir şekilde kullanıldığında zaman örneğinin hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme birlikte kullanılırsa maliyet bilgilerinin yanı sıra hem ürün/hizmet fonksiyonları hakkında müşteri açısından detaylı bilgiler edinilmekte hem de müşteriye değer katmayan fonksiyonlar elimine edilebilmektedir.

## **1.2.Çağdaş Maliyet Yöntemleri ile Geleneksel Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması**

Ürün/hizmet maliyetinin üzerine istenen kar marjı eklenerek satış fiyatı bulunan maliyet artı yöntemi, üretime başlanmadan önce ürün/hizmet maliyetinin belirlenerek kontrol amacı ile kullanıldığı standart maliyet yöntemi ve satış hasılatı ve üretim maliyetini kullanarak kara geçiş noktasını belirlemeye çalışan başa baş noktası analizi geleneksel maliyet yöntemleri olarak adlandırılan yöntemlerdendir. Bugün satış fiyatının piyasa odaklı belirlenmesi, maliyet etkinliği için sadece kontrolün yetmemesi ve sabit giderlerin hem miktar olarak artması hem de bazı sabit giderlerin değişken gider olarak görülmeye başlanması nedeniyle bu yöntemler yetersiz kalmaktadır. Bu bölümde maliyet artı, standart maliyet yöntemleri ve başa baş noktası analizi ile çağdaş maliyet yöntemleri karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

### **1.2.1.Maliyet Artı Yöntemiyle Karşılaştırma**

Geleneksel maliyet yöntemi olarak değerlendirilen ve geçmişte yaygın olarak kullanılan maliyet artı yaklaşımı birçok işletme tarafından kar planlamasında kullanılmaktadır. Yöntemde öncelikle üretim maliyetleri belirlenmekte, belirlenen bu maliyetlerin üzerine belirli bir kar marjı eklenerek satış fiyatına ulaşılmaktadır. Potansiyel müşteriler bu fiyatı ödemeye razı değillerse işletme bu halde maliyet düşürme çabalarına başlamaktadır (Aktaş, 2003, s.4; Bozdemir, 2010, s.60). Yaklaşımın arkasındaki varsayım ürün maliyetlerinin en azından kısa dönemler için sabit olduğudur. İstenen kar marjı genellikle hissedarların arzuladıkları miktar ve gelecekteki ürünlerin araştırma geliştirme için ihtiyaç duyulan fonlardan oluşmaktadır (Chen ve Chung, 2002, s.2). Maliyet artı yaklaşımı işletme odaklı olup satış fiyatının belirlenmesinde işletme içi üretilen bilgileri kullanmaktadır.

Küresel rekabet ortamında satış fiyatının belirlenmesi için artık maliyetler göz önüne alınmamaktadır. Aksine satış fiyatı piyasanın izin verdiği maliyeti elde etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle maliyet artı yöntemi, çağdaş işletme çevresinin ihtiyaçlarına

cevap veremez niteliktedir (Lucas, 1997, s.35). Geleneksel maliyet artı yöntemi bir kapalı sistem yaklaşımı olarak görülmektedir. Yöntemde, işletme ile işletmenin faaliyet gösterdiği çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi kapsamlı olarak değerlendirilmemektedir. Ayrıca düzeltici önlemler fiili sonuçlar elde edildikten sonra değerlendirilmekte ve daha önceden belirlenmiş standartlara uyum için çaba gösterilmektedir (Altınbay, 2006a, s.160; Doğan, 1998, s.203; Ertürk, 2005, s.35). Çağdaş yöntemlerde ise işletme, içinde bulunduğu çevre ile sürekli bir etkileşim içinde olmakta, çok sayıda değişken kullanılmakta, düzeltici önlemler fiili sonuçlardan önce uygulanmakta ve standartlar sürekli geliştirilmeye çalışılmaktadır (Can, 2002, s.256). Çağdaş yöntemler ayrıca müşteri odaklı olup satış fiyatının belirlenmesinde hem işletme içi üretilen hem de müşteri beklentileri, ödemeye razı oldukları fiyat, rakiplerin fiyatı gibi işletme dışı üretilen bilgileri kullanmaktadır.

Maliyet artı yönteminde ürünün maliyeti değil kar marjı bağımlı değişken olmaktadır. Çünkü ürün tasarlandıktan sonra maliyetler belirlenmekte ve bir maliyet hedefi bulunmamaktadır. Ancak çağdaş yöntemlerde fiyat ürün tasarlanmadan önce piyasa araştırması ve analizleri ile kar marjı işletmenin kar beklentileri, tarihi sonuçlar ve rekabet analizleri ile belirlenmekte ve maliyet bağımlı değişken olmaktadır (Can, 2002, s.251).

### **1.2.2. Standart Maliyet Yöntemiyle Karşılaştırma**

Standart maliyet yöntemi, üretim başlamadan önce üretim maliyetlerinin belirlenmesini sağlayan, üretim sürecinde yönetim kontrol aracı olarak sınıflandırılan geleneksel bir maliyet yöntemidir (Dumitru, 2010, s.859) ve işletmelerde planlama, kontrol ve karar verme ihtiyacıyla ortaya çıkmıştır (Fleischman ve Tyson, 1998, s.92-93; Lucas, 1997, s.34; Türk, Çürük ve Doğan, 2003, s.83; Ward ve Graves, 2004, s.8). Yöntemde standart maliyetler, ürünün maliyetini ve kar marjını belirleyerek satış fiyatlarının ne olması gerektiğinin belirlenmesi ile oluşturulmaktadır (Lucas, 1997, s.34). Standart maliyet yöntemi ürün/hizmet maliyetlerini üretilmeden önce maliyet analizleri, mühendislik çalışmaları, bütçeler gibi çalışmalardan faydalanılarak belirlenmekte ve dönem sonunda gerçekleşen maliyetlerle standart maliyetler karşılaştırılarak sapmaların nedeni belirlenip düzeltici önlemler alınmaktadır.

Standart maliyet yönteminin uygulanabilirliğinde bir takım sınırlılıklar bulunmaktadır ve yöntem bazen istenmeyen sonuçlara neden olabilmektedir (Gagne ve Discenza, 1995, s.17). Esnek üretimin kullanıldığı, yoğun otomasyona dayanan ve sürekli iyileştirme felsefesinin hakim olduğu bir ortamda ihtiyaçlara cevap veremez niteliktedir. Standart maliyet yönteminin özellikle sürekli iyileştirme amacına hizmet edememesi, işletme içi rekabet ya da karmaşa ortamı oluşturması, sapma analizinin yanlış kararlara neden olması (Türk, Çürük ve Doğan,

2003, s.90) ve zamanında, anlamlı bilgi üretmemesi gibi özelliklerden dolayı yöntem eleştirilmektedir (Stammerjohan, 2001, s.16). Yöntemde önceden belirlenmiş standartlara ulaşılması halinde performansın yeterli sayılması çağdaş üretim ortamlarındaki sürekli gelişim ilkesiyle ters düşmektedir. (Gersil, 2006, s.10-11). Müşteri istek ve beklentilerindeki hızlı değişim ürünlerde farklılaşmayı gerektirmekte, bu durum standart maliyetlerin hızla eskimesine neden olmaktadır. Ancak standart maliyetlerin oluşturulması çok zaman almaktadır (Monden ve Lee, 1993, s.26). Ayrıca ürün yaşam dönemi daha kısa olmakla birlikte, maliyet bir ürünün tasarım ve geliştirme aşamasında yapılmalıdır (Talha ve Raja, 2010, s.46).

### **1.2.3. Başa Baş Noktası Analizi ile Karşılaştırma**

Baş baş noktası analizleri 1950'lerde kullanılmaya başlanmış (Yükçü ve Atağan, 2012, s.39) 1960'larda maliyet – hacim - kar analizleriyle birlikte baş baş noktası analizi, muhasebeciler tarafından geliştirilmiştir (Shwarz, 2007, s.56-57; Yükçü ve Atağan, 2012, s.39). Otomasyonun yaygınlaşması sonucu sabit giderlerin artmasıyla birlikte baş baş noktası analizi ve katkı payı kavramları farklılaşmıştır. Katkı payı, fiyat ile ortalama değişken maliyet arasındaki farkı ifade ederken baş baş noktası analizi satış hasılatı ile üretim maliyetini kullanarak kara geçiş noktasının bulunması anlamına gelmektedir. Bu durumda sabit maliyetlerin artmasıyla birlikte kara geçiş noktası da değişmektedir. Sabit maliyetlerin artması üretim maliyetlerini yükseltirken katkı payının sabit maliyetleri karşılaması gecikmektedir (Okudan, 2005, s.8). Baş baş noktasına ulaşıldıktan sonra katkı payındaki büyüme bir avantaj oluşturmaktadır. Çünkü baş baş noktasına ulaşıldıktan sonra satılan her ürün daha fazla katkı payı sağlamaktadır (Gürdal, 2007, s.15).

Baş baş noktası analizi gibi geleneksel maliyet yöntemlerinde maliyetler, sabit ve değişken olarak sınıflandırılmaktadır. Ancak çağdaş maliyet yöntemlerinde bu sınıflandırmaya genelde sabit olarak nitelendirilen maliyetlerin değişken olarak görülmesi nedeniyle şüphe ile bakılmaktadır. Bu sebeple baş baş noktası analizlerinin işlevselliği tartışılmaktadır (Kaygusuzoğlu, 2010, s.254-255). Baş baş noktası analizinin istenilen faydayı sağlaması için işletmenin etkin ve etkili bir maliyet yöntemine sahip olması ve yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanılıyor olması gerekmektedir. Bunun nedeni, analizde, sabit ve değişken giderlerin kesin olarak ayrılması gerektiğidir. Sabit ve değişken giderler ayrılmadan, değişken giderler üretim hacmi ile doğru orantılı olmadan, sabit maliyetler analiz yapılan dönem için hep aynı kalmadan ve girdi fiyatları sabit olmadan baş baş noktası analizinin gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır (Can, 2002, s.307).

#### 1.2.4. Çağdaş Maliyet Yöntemlerinde Bulunması Gereken Özellikler

Küresel rekabetin çağdaş üretim ortamlarını gerektirmesi eş zamanlı olarak maliyet yöntemlerinde de değişikliği zorunlu kılmaktadır. Yeni yöntemler ve üretim teknikleri ile yoğun otomasyon, sıfır stok, yüksek kalite, düşük maliyet, firesiz ve zamanında üretim yapılmaya çalışılmaktadır (Okudan, 2005, s.15). Örneğin Japonya kökenli Toyota Motor Şirketi küresel rekabet koşullarında faaliyetlerini çağın gereklerine uygun devam ettirebilmek için Toyota üretim sistemi olarak da adlandırılan yalın üretim yöntemini geliştirerek maliyet yöntemlerini de bu üretim yöntemine göre düzenlemişlerdir.

Çağdaş işletme çevresinde işletmelerin amaçlarına ulaşmaları, ürünün tasarım aşamasından başlayarak satış sonrası destek hizmetlerine kadar tüm yaşam dönemi içinde kaliteden ödün vermeden sürekli maliyet düşürme imkanı sağlayacak maliyet yöntemlerinin kullanımına bağlı olmaktadır (Kartal ve Bozok, 2011, s.2). Çağdaş maliyet yöntemlerinin müşteri odaklılığı teşvik edecek şekilde tasarlanmış olması gerekmektedir (Gagne ve Dizcenza, 1995, s.16). Ayrıca karar alıcıların gereksinimlerini karşılamak için tek bir yöntem yeterli olmamakta stok değerlendirme, maliyet hesaplama ve kararların alınması için farklı yöntemlerin kullanılması gerekmektedir (Gürdal, 2007, s.18). Örneğin tedarik zincirini küresel rekabet ortamının gereklerine uygun yöneten bir işletme tedarik zincirinde kullanacağı maliyet yöntemlerinde de aynı titizliği göstermek zorundadır. Tedarik zinciri boyunca oluşan maliyetleri üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası şeklinde gruplandırarak maliyetlerinin ne kadar olması gerektiği hedef maliyetleme ya da değer mühendisliği ile belirleyip, maliyet düşürme çalışmalarında da kaizen maliyetlemeyi kullanabilir.

Bugünün işletme çevresinin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte çağdaş maliyet yöntemlerinde bulunması gereken özelliklerin büyük bir bölümünün birçok araştırmada ortak olduğu görülmektedir. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaplan, 1984, s. 96-98'den aktaran Gürdal, 2007, s.16-17):

- Çağdaş üretim ortamlarında otomasyonun yaygınlaşmasıyla zamanında ve doğru bilgi edinme ihtiyacı, maliyet yöntemlerinde de bilgisayar kullanımını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla çağdaş bir maliyet yöntemi işletmedeki diğer yöntemlerle entegre bir şekilde kullanılmalıdır.
- Teknolojik gelişmeler ve müşteri istek ve beklentilerindeki değişimler nedeniyle ürün yaşam dönemleri kısalmıştır. Ürünün geliştirilmesi için yapılan harcamalar bazen üretim maliyetleri aşabilmektedir. Bu nedenle çağdaş bir maliyet yöntemi ürün maliyetlerini doğru yansıtmalı ve ürünün yaşam dönemine odaklanmalıdır.

- Küresel rekabet ortamında kalite kavramı giderek önem kazanmakta ve her aşamada kaliteli üretim gerçekleştirilmesi istenmektedir. Bu nedenle maliyet yöntemi kalite ve kalitesizlik maliyetlerini hesaplama olanağı vermelidir.
- Esnek üretim ortamlarında maliyet yöntemleri de çok çeşitli ürünlerin maliyetlerini hesaplayabilecek esneklikte olmalıdır.
- Maliyet yönteminde dağıtım mümkün olduğunca azaltılarak, maliyetler bir evre ya da ürüne direkt olarak yüklenmelidir.
- Genel üretim giderlerinin dağıtımında direkt işçiliğin önemi azaldığı için direkt işçilik saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılmamalı çağdaş bir yöntemde üretim maliyetleri saptanırken maliyetleri daha iyi ifade eden, daha uygun ve daha gerçekçi dağıtım anahtarları kullanılmalıdır.
- İyi bir maliyet yönteminin ürün ile ilgili işletmenin tüm değer zinciri boyunca katlanılan maliyetleri gerçeğe yakın tahmin etmesi gerekir (Kaplan, 1988, s.62).
- Çağdaş maliyet yöntemlerinin mevcut ürünleri maliyet düşürerek eritmek kadar en düşük maliyetle müşteri taleplerini sağlıklı bir şekilde karşılayacak yeni ürünlerin üretimine de destek olmalıdır (Gagne ve Dicensa, 1995, s.16).

### 1.3. Başlıca Çağdaş Maliyet Yöntemleri

Maliyet muhasebesi, literatürde Sanayi Devrimi Dönemi, Bilimsel Yönetim Hareketleri Dönemi, Geleneksel Maliyet Muhasebesi Dönemi ve Çağdaş Maliyet Muhasebesi Dönemi olmak üzere dört döneme ayrılmaktadır (Altınbay, 2006a, s.3). Sanayi Devrimi döneminde maliyet muhasebesi uygulamaları demiryolu işletmelerinde başlamıştır. Bilimsel yönetim hareketleri döneminde metal işletmelerinde hammadde ve işçilik maliyetleri ve standartları üzerine çalışmalar, özellikle mühendislerin genel üretim giderleri ve ürün maliyeti bağlantısını kurmaları maliyet muhasebesi uygulamalarını geliştirmiştir (Hacırüstemoğlu, 1997, s.5). 1925-1980 Geleneksel maliyet muhasebesi döneminde maliyetlerin, satılan ürünler ve dönem sonu stokları arasında dağıtılması, genel üretim giderlerinin yüklenmesi, üretim ve faaliyet giderleri ayrımı, maliyet yönteminde gerçek ve standart rakamlar, sipariş ve safha maliyet yöntemleri çalışmaları gerçekleştirilmiştir (Johson ve Kaplan, 1987, s.12).

Çağdaş maliyet muhasebesi döneminde ise geleneksel maliyet yöntemlerinin çağın gereklerine yetersiz kaldığı görülmektedir (Hacırüstemoğlu, 1997, s.6). Bu yetersizlik işletmelerin artan endişesi piyasaların küresel olarak genişlemesi ve bilgi teknolojilerindeki olağanüstü gelişmelerden kaynaklanmaktadır (Taylor, 2000, s.5). Sanayi devriminden sonra giderek artan bir hızda değişen üretim ortamları yüksek teknoloji, otomasyon, bilgisayar kullanımının yaygın olduğu bir ortama dönüşmüştür. Tüm mühendislik faaliyetleri tasarımdan

satış sonrası hizmetlere kadar bilgisayar destekli hale gelmiştir. Teknolojik gelişmelerle birlikte hızla değişen müşteri istek ve beklentileri ürün yaşam dönemlerinin kısalmasına neden olmuş ve bu durum kitle üretimine izin vermeyerek ölçek ekonomilerinden yararlanmayı güçleştirmiştir. Bu ise özellikle sabit maliyetlerin birim üretim miktarı içindeki payını artırmaktadır (Can, 2004, s.4-5). Ayrıca işletmeler arası daha fazla ve yoğun rekabet nedeniyle müşterilerin beklentileri sürekli artmaktadır, işletmeler ürün ve hizmet kalitesinde çok dikkatli davranmakta ve rekabet avantajı için stratejiler geliştirmektedir ve maliyetlerin doğruluğu daha kritik hale gelmektedir (Taylor, 2000, s.5).

Bu gelişmeler, yalın muhasebe, toplam kalite yönetimi, zaman tabanlı yönetim, değişim mühendisliği, esnek üretim sistemleri, değer mühendisliği-analizi, hedef maliyetleme, eşzamanlı maliyetleme, ürün yaşam dönemi maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, kaizen maliyetleme, kalite maliyetleme, çevresel maliyetleme, tam zamanında üretim, demontaj analizi, kıyaslama, karşılaştırmalı analiz, kurumsal karne, simültane mühendislik, kalite fonksiyon göçerimi gibi yöntem ve modellerin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Can, 2004, s.5).

Yaşanan gelişmeler ve değişimler sonucu ortaya çıkan çağdaş maliyet yöntemlerinin temel ilkeleri, değişen tüketici beklentilerinin en kısa zamanda, en yüksek kalitede ve en düşük maliyetle karşılanması noktasında birleşmektedir. Bu ilkelerin gerçekleştirilmesi ise ürün/hizmet maliyetlerinin sadece üretilirken değil tüm yaşam dönemi boyunca izlenmesi, kontrolü ve yönetilmesini, stokların en düşük düzeye indirilmesini ve üretim aşamasındaki tüm gereksiz faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını gerekli kılmaktadır.

Yukarıda sıralanan değer mühendisliği, hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ürün yaşam dönemi maliyetlemesi, tam zamanında üretim, yalın üretim gibi işletmelerin çağdaş üretim ortamlarına uyum sağlayan ve başarısında önemli katkısı olan maliyet yöntemleri ve üretim sistemleri aşağıda açıklanmaktadır.

### **1.3.1.Hedef Maliyetleme**

1960'lı yıllarda Japonya'da geliştirilen hedef maliyetleme, ürün/hizmetlerin maliyetlerinin tasarım aşamasına geçilmeden belirlemeye ve kontrol etmeye yönelik bir maliyetleme yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Hedef maliyetleme yöntemi ikinci bölümde detaylı bir şekilde inceleneceği için bu bölümde değinilmeyecektir.

### 1.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ilk olarak ABD’de ortaya çıkmış ve üretim işletmelerinde uygulanmaya ve yayılarak dünyanın diğer ülkelerinde kullanılmaya başlanmıştır (Karacan ve Aslanoğlu, 2005, s.3). 1970’lerde geleneksel maliyet yöntemlerinde fark edilen yetersizlik 1980’lerde Amerikalı muhasebe profesörleri Robert Kaplan ve Tom Johnson’un “*Yönetim Muhasebesinin Yükselişi ve Düşüşü*” adlı kitaplarında da belirtilmiş ve (Büyüksalvarcı, 2006, s.161) çağdaş maliyet yöntemleri ile ilgili arayış yine aynı yıllarda Harvard Üniversitesinde görevli bir grup profesörün “*Dünyadaki Küreselleşmenin Amerikan Sanayi Üzerine Etkileri*” konulu çalışmaları ile başlamıştır.

Bu dönemde Amerikan sanayi beklenmeyen bir dönemden geçmekte, çağdaş üretim teknolojileri hızla yayılmakta ve küresel rekabet Amerikan Sanayi için tehdit oluşturmaktaydı (Öker, 2003, s.27). Kaplan, John Dere Components Works’te yaptığı çalışmada genel üretim gideri olarak adlandırılan işletme kaynaklarının direkt işçilik, makine işlem, makine ayarları, iş emirleri, malzeme hareketleri, parça tedarik ve diğer destek faaliyetleri olmak üzere yedi farklı faaliyet için kullanıldığını belirlemiştir. Kaplan, aynı zamanda genel üretim giderlerinin bu faaliyetler tarafından hangi oranda tüketildiğini de tespit etmeye çalışmıştır. Sonuçlar bir bilgisayar çalışma kağıdına dökülerek doğru maliyetlere ulaşılmıştır. Standart maliyet yöntemiyle düşük maliyetlendirilen bazı parçaların aslında daha fazla kaynak tükettiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çok kaynak kullanan bazı faaliyetlerin elimine edilmesi için yerleşim planında değişiklik yapılmıştır. Böylece faaliyet tabanlı maliyetlemenin ilk uygulaması bu işletmede yapılmıştır (Öker, 2003, s.30). 1985’te bir başka Harvard profesörü olan Robin Cooper’ın Shrader Bellows Group’ta yaptığı çalışmalar faaliyet tabanlı maliyet yönteminin geliştirilmesinde önemli rol oynamıştır. Bu çalışmada Cooper’ın amacı, üretim dışı giderler de dahil olmak üzere endirekt giderleri ürüne doğru bir şekilde yükleyecek bir yöntem geliştirmektir (Okudan, 2005, s.10; Öker, 2003, s.27-28).

Geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliklerini gidermek amacıyla geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyetlerin gerçek nedenlerinin faaliyetler olduğunu ve kaynakların faaliyetlerce tüketildiğini savunan, ürün maliyetlerinden katma değeri olmayan faaliyetlerin azaltılmasına yönelik bir yöntemdir.

#### 1.3.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri

Faaliyet tabanlı maliyetleme, kısaca, formel bir muhasebe yönteminden ziyade stratejik amaçlara ulaşmak için kullanılan bir araç olarak tanımlanabilir (Cooper ve Kaplan, 1988a, s.97). Diğer bir tanıma göre, ürünlerin kaynakları üretim sırasında faaliyetler nedeniyle

tükettiği dolayısıyla indirekt giderlerin faaliyet temelli sınıflandırılması gerektiğini savunan, ürün ve indirekt giderler arasında üretim hacminin yanında üretim hacminden bağımsız da ilişki kurabilen bir maliyet anlayışı olarak tanımlanmakta (Öker, 2003, s.32), sadece ürünlerin maliyetlerini daha doğru belirlemeye yönelik değil aynı zamanda kaynakların, faaliyetlerin ve süreçlerin etkin ve etkili yönetimini sağlamaktadır (Horngren, Datar ve Foster, 2009, s. 148; Szychta, 2010, s.49).

Yukarıdaki tanımlardan hareketle faaliyet tabanlı maliyetleme indirekt giderlerin belirlenmesinde ve dağıtılmasında, faaliyetler kaynakları, kaynaklar maliyetleri tüketir ilkesine dayanan finansal dağıtım anahtarlarının yanında finansal olmayan dağıtım anahtarlarını da kullanan ve müşteriye değer katmayan faaliyetleri elimine etmeyi amaçlayan çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olarak tanımlanabilir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temelinde yatan düşünce, her bir faaliyetin maliyet birim noktası oluşturularak indirekt maliyetlerin bu noktalarda birleştirilmesi ve dağıtım anahtarları yardımıyla üretim maliyetlerinin ürün/hizmetlere yüklenmesidir (Hacıüstemoğlu, 1995, s.316; Wegmann, 2009, s.7).

Faaliyet, işletmede ürün/hizmet üretimi sırasında işletme kaynaklarının tüketilmesine neden olan ve bir işletmede yapılan işler olarak tanımlanmaktadır (Koçyiğit, 2006, s.8). Bir başka tanıma göre ise bir ürün üretilirken ya da bir hizmet sağlanırken maliyete neden olan herhangi bir olay, eylem, işlem veya iş dizisi (Lutlisky ve Dragija, 2012, s.37) kısaca işlevin yerine getirilmesi için yapılan işlemler bütünü olarak tanımlanmaktadır (Öker, 2003, s.32). Değer yaratan faaliyetler ürün/hizmetlerin müşteri ihtiyaçlarını karşılaması açısından gerekli ve önemli olan faaliyetlerken, değer yaratmayan faaliyetler ürün/hizmetin piyasa değerini artırmayan faaliyetlerdir (Eker, 2002, s.241; Majid ve Sulaiman 2008, s.43). Değer yaratmayan faaliyetlere bakım onarım, temizlik faaliyetleri örnek verilebilir. Faaliyet tabanlı maliyetlemede bu faaliyetler ya azaltılmaya ya da elimine edilmeye çalışılmaktadır.

Faaliyet merkezi geleneksel maliyet yöntemlerindeki maliyet merkezi/sorumluluk merkezi/gider yeri gibi kavramlarla aynı anlamda kullanılmaktadır. Kısaca bir veya birden fazla benzer faaliyetin maliyetlerinin toplandığı faaliyet havuzlarıdır (Ben-Arieh ve Qian, 2002, s.172; Eker, 2002, s.241; Finkler, Ward ve Baker, 2007, s.14). Örneğin bir sağlık işletmesinde hastaların karşılanması, hastalara randevu verilmesi, kimlik kontrollerinin yapılması, sıra numarası verilmesi, bilgilendirme, doktora yönlendirme gibi faaliyetler karşılama/hasta kabul gibi bir faaliyet merkezinde toplanabilir.



Maliyet etkeni (cost driver/maliyet kaynağı/maliyet nedeni/maliyet sürücüsü) geleneksel maliyet yöntemlerinde kullanılan dağıtım anahtarları ile aynı anlamı taşımaktadır (Ben-Arieh ve Qian, 2002, s.173). Farklı olarak, kapsamı daha geniş olup finansal ve finansal olmayan çok sayıda anahtar içerebilmektedir. Maliyet kaynağı üretim sırasında ne kadar maliyete katlanıldığını belirlerken ve belirlenen bu maliyetleri faaliyetlere ve ürünlere yüklerken kullanılan bir faaliyet ölçüsü olarak tanımlanmaktadır (Gürdal, 2007, s.114). Diğer bir deyişle bir faaliyetin maliyetinin belirlenmesinde kullanılan, bir faaliyetin karakteristik özelliklerini taşıyan ve faaliyetin tekrarlanmasını halinde o faaliyetin maliyetini artıran bir ölçüdür (Öker, 2003, s.32). Maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde kullanılacak maliyet etkenlerinin seçilmesinde ürünler ve maliyetler arasındaki neden sonuç ilişkisi sağlamış olması gerekmektedir (Bekçi ve Negiz, 2011, s.122). Yukarıdaki örnekte hasta kabul ya da karşılama olarak isimlendirilebilecek faaliyet merkezinde yapılan faaliyetlerin maliyetlerinin nedeni hastalar olmaktadır. Bu maliyetlerin dağıtılmasında direkt işçilik giderlerinin ya da maliyetlerin gerçek nedenlerini yansıtmayan başka bir dağıtım anahtarı ile dağıtılması hatalı maliyet bilgilerinin üretilmesine neden olacaktır.

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin temel amacı endirekt giderlerin ürün/hizmetlere doğru dağıtılmasını sağlamak ve karar alıcılar için doğru maliyet bilgileri üretmektir (Lutitsky ve Dragija, 2012, s.34; Okudan, 2005, s.75; Szychta, 2010, s.50; Yükçü, 2011, s.899). Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin diğer amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Cooper ve Kaplan, 1992, s.11):

- Karlılığı artırmak için değer katan faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin ve etkili bir veri tabanı sağlamak,
- Değer katmayan faaliyetlerin maliyetlerini elimine etmek ya da en düşük düzeye indirmek,
- Yönetim, plânlama, kontrol ve bütçeleme kararlarında yönetime destek olmak,
- Sorunları tespit etmek, bu sorunlara yönelik çözüm geliştirmek ve düzeltici önlemler almak,
- Hatalı maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları gidermek,
- Endirekt giderlerin ürün/hizmetlere doğru dağıtarak daha anlamlı bilgiler elde etmek,
- Maliyet hesaplarının daha kolay ve anlaşılır olmasını sağlamak,
- Daha iyi maliyet kontrolü ve etkinliği sağlamak.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Faaliyet tabanlı maliyetleme işletmede yapılan faaliyetlerdeki çeşitlilik ve farklılıkları ön planda tutar (Okudan, 2005, s.76),
- Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi son otuz yılın en iyi bilinen maliyet hesaplama yeniliği olup, işletmelerin faaliyetleri, kaynakları, maliyet etkenleri ve performans ölçümleri hakkında yöneticilere bilgi sunar (Wegmann, 2009, s.8).
- Yöntem doğru maliyet bilgileri sunmasının yanında yönetime işletme faaliyetleri ile ilgili ayrıntılı bilgi sunan bir yöntemdir (Eker, 2002, s.239).
- Daha doğru ve izlenebilir maliyet bilgileri vererek, (üretim veya hizmet faaliyetleri) faaliyetler üzerinden maliyetleri izler. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin sınıflandırılmasına ve değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesine yardımcı olur (Ben-Arieh ve Qian, 2002, s.170).
- Yöntemde genel üretim gideri gruplarının birçoğu üretim hacminden çok faaliyet ölçüleri ile orantılı olarak değişmektedir (Gürdal, 2007, s.116).
- Faaliyet tabanlı maliyetleme finansal maliyet kaynaklarının yanı sıra finansal olmayan maliyet kaynakları da kullanılmaktadır (Arzova, 2002, s.87; Gürdal, 2007, s.117).
- Süreçler işletme içinde yapılan faaliyetlerden, faaliyetler ise işletmede yapılan alt faaliyetlerden oluşmaktadır. Her bir süreç ya da alt faaliyetin bir girdisi, dönüşümü ve çıktısı bulunmaktadır (Arzova, 2002, s.84).

### **1.3.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması**

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin ürün/hizmetlere dağıtılması iki aşamada gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin belirlenerek aynı ve/veya benzer kaynakları kullanan faaliyetlerin maliyetlerinin aynı faaliyet merkezinde toplanması; ikincisi ise faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin ürünlere yüklenmesi aşamalarıdır (Demeere, Stouthuysen ve Roodhooft, 2009, s.2). Bu iki aşama da kendi içinde beş adımda gerçekleştirilmektedir. Bunlar sırasıyla faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyet merkezlerinin belirlenmesi, maliyet etkenlerinin belirlenmesi, faaliyetlerin maliyetlerinin faaliyet merkezlerine aktarılması, maliyetlerin ürün/hizmetlere yüklenmesi adımlarından oluşmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007, s.369; Bekçi ve Negiz, 2011, s.122; Cooper ve Kaplan, 1988a, s.98; Demeere, Stouthuysen ve Roodhooft, 2009, s.2; Emblemstvag, 2001, s.20; Kaynar, 2005, s.64; Yükçü, 2011, s.750). Yöntemin uygulanmasında öncelikle bir işletmede yapılan faaliyetler belirlenmektedir. Belirlenen

faaliyetlerin hangi kaynağı ne kadar tükettiği kısaca faaliyetlerin maliyetleri hesaplanarak faaliyet merkezlerinde toplanmaktadır. Faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin gerçek nedenlerini en iyi yansıtan maliyet etkenleri belirlenerek iki aşamalı bir şekilde ürün/hizmetlere yüklenmektedir.

### **1.3.3. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetlemesi**

Ürün yaşam dönemi maliyetlemesi ilk kez 1960'larda ABD Savunma Bakanlığı tarafından tedarik amacına yönelik bir yöntem olarak kullanılmaya başlanmış ve hala inşaat sektöründe olduğu kadar askeri alanda da kullanılmaktadır. Ürün yaşam dönemi maliyet yönteminin benimsenmesi diğer sektörlerde yavaş olmuştur (Ayyıldız, 2010, s.31; Korpi ve Risku, 2008, s.241; Steen, 2005, s.107). Ürün yaşam dönemi maliyet yöntemi, yüz yıldan fazladır yönetim karar alma metodu olarak biliniyor ve kullanılıyor olmasına rağmen sistematik bir yaklaşım olarak 25-30 yıl önce ortaya çıkmıştır (Rahman ve Vanier, 2004, s.1). Küresel rekabet ve teknolojik gelişmelerle birlikte yöntemin önemi artarak literatürde de önerilen bir yöntem haline gelmiştir (Dunk, 2004, s.401). Ürün yaşam dönemi maliyet yöntemi 1970-80'li yıllar arasında esas olarak askeri alanda kullanılırken bu dönemden sonra uçak üretimi, elektrik santralleri, petrol ve kimya sanayi, demiryolu işletmeleri gibi diğer sektörlerde de kullanımı yaygınlaşmaya başlamıştır (Kawauchi ve Rausand, 1999, s.7). Bugün bir ürün/hizmetin maliyetlerinin büyük çoğunluğunun tasarım aşamasında ortaya çıktığı bilinmektedir. Ancak ürün yaşam dönemini dikkate almayan geleneksel maliyet yöntemleri maliyetlerin bozulmasına neden olmaktadır.

#### **1.3.3.1. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetlemesi Kavramı, Amaçları ve Özellikleri**

Ürün yaşam dönemi maliyetleri bir ürün ile ilgili olarak fikir aşamasından elden çıkarma aşamasına kadar katlanılan ve katlanılması beklenen maliyetler toplamından oluşmaktadır (Kleyner, 2008, s.796; Liu vd., 2009, s.401; Luo, Voet ve Huppess, 2009, s.1614). Bu bakımdan yaşam dönemi maliyetleri, bir ürünle ilgili direkt, indirekt, yinelenen, yinelenmeyen, katlanılmış, katlanılması beklenen tasarım, geliştirme, üretim, işletim, bakım – onarım ve elden çıkarma maliyetlerini kapsamakta ve tüketici bakış açısı ve üretici bakış açısı olmak üzere iki grupta toplanmaktadır (Deran, 2008, s.466; Goralczyk ve Kulczycka, 2005, s.120). ; Köse, 2002, s.83). Bu maliyetler ürün/hizmet fikrini oluşturma maliyeti, tasarım ve geliştirme maliyeti, üretim maliyeti, lojistik maliyeti, pazarlama maliyeti, garanti maliyetleri, elden çıkarma maliyetlerinden oluşmaktadır.

Ürün yaşam dönemi maliyetlemesi ise, üretilen bir ürünün bütün yaşam dönemi aşamalarında oluşan maliyetleri üretim başlamadan önce göstermeye çalışan bir yöntem

olarak tanımlanmaktadır (Caner, 2011, s.46). Bir başka tanıma göre yaşam dönemi maliyetlemesi bir ürünün satın alma, üretim, işletim, bakım, tadilat ve elden çıkarma maliyetleri de dahil olmak üzere söz konusu ürünle ilgili tüm maliyetleri belirleme sürecidir (Luo vd., 2009, s.1614). Geniş anlamda ürün yaşam dönemi maliyetlemesi üretici için tasarımdan elden çıkarmaya, tüketici için alımdan bakım onarıma bir ürün/hizmetin maliyetlerini belirlemektir.

Ürün yaşam dönemi maliyetlemenin aşağıda da görüleceği üzere dört temel amacı bulunmaktadır. Bunlar (Ayyıldız, 2010, s.33):

- Planlama ve pazarlama aşaması maliyetleri kapsayan faaliyet karının ürün piyasaya sunulduğunda ya da üretim aşamasında kazanılıp kazanılmayacağını belirlemek,
- Planlama aşamasında üretimle ilgili olmayan ve ürünle birlikte verilen garanti, çevresel maliyetler gibi maliyetleri tanımlamak ve bu maliyetleri elimine etmek/düşürmek için üründe yapılması gereken değişiklikleri belirlemek,
- Planlama aşamasında alternatif ürün tasarımına ilişkin toplam yaşam dönemi maliyetlerini karşılaştırarak bu alternatifler arasından en iyi seçimlerin yapılabilmesi için destek vermek,
- Etkin ve etkili planlama ve faaliyet kontrolü amacıyla maliyetlerin niteliklerini ve zamanlamasını tanımlamak.
- Ürün yaşam dönemi maliyetleme yöntemi öncelikle tüketici karar verme faktörlerini desteklemek amacıyla tasarlanmıştır. Daha sonraki amacı güçlü bir müşteri odaklılık ve rekabet üstünlüğü sağlamaktır (Korpi ve Risku, 2008, s.242).

Yaşam dönemi maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Gürdal, 2007, s.85):

- Bir ürünü üretmeye ilişkin alternatif seçenekler arasında seçim yapmaya yardımcı olan bir değerlendirme tekniğidir,
- Gelecekteki maliyetleri tahmin etmekle bir temel oluşturarak tüm maliyetleri dikkate alır,
- Üründen en yüksek faydanın elde edilmesini sağlar,
- Ürün yaşam dönemine ilişkin gerçek rakamların ortaya çıkmasıyla birlikte fiili ve bütçelenen rakamların karşılaştırılmasını sağlar,
- Müşteri alım kararını etkileyen satış sonrası maliyetlere daha fazla odaklanılmasını sağlar,
- Tasarım ve geliştirme aşamalarında daha fazla maliyete katlanarak üretim ve sonrasında daha az maliyete karlanılmasını sağlar,

- Tasarım, üretim ve piyasadan çekilme aşamalarında maliyet düşürme çalışmaları ile yaşam dönemi maliyetlerinin daha düşük gerçekleşmesini sağlar,
- Yaşam dönemi maliyetleme yöntemi işletmelere ürün yaşam dönemi maliyetleri üzerinde uzun dönemli planlama ve yürütme imkanı sağlamaktadır (Ayyıldız, 2010, s.32),
- Yaşam dönemi maliyetlemesi bir ürünü yaşam dönemi süresinde o ürünün hammadde alımından, üretiminden, lojistik, atık, atıkların tekrar kullanımını da içeren tüm çevreye olan etkilerini ortaya koyar (Luo vd., 2009, s.1614).

### **1.3.3.2. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin Uygulanması**

Ürün yaşam dönemi maliyetleme yönteminin uygulanması yaşam döneminde maliyetleme analizleri ile gerçekleştirilmektedir (Gürdal, 2007, s.79; Kleyner, 2008, s.796). Analiz yapılmadan maliyetleme ve maliyet sonuçlarını değerlendirme mümkün olmamaktadır. Süreç, analiz ile başlamakta ve analiz ile bitmektedir. Yaşam dönemi maliyetleme yöntemini uygulayabilmek için duyarlılık analizleri, olasılık analizleri, iskonto oranı, net bugünkü değer gibi yöntemlerden yararlanılmakta ve maliyetleme bu analizlere göre yapılmaktadır (Yılmaz ve Arı, 2011, s.79-80).

Ürün yaşam dönemi maliyetleme uygulamasında ilk adım maliyet hedeflerini belirlemektir. Bu adım hangi ürünün tasarlanması ve üretilmesi gerektiğine dair bir veya birden fazla niceliksel ölçütün ortaya konmasını ifade etmektedir. Maliyet hedeflerine uyum açısından çeşitli alternatifler değerlendirilerek en uygun seçenek tercih edilmektedir. Ürünün yaşam dönemi maliyetleri tahminlenerek sonuçlar, belirlenen hedeflerle karşılaştırılmaktadır. Uyumsuz olan kısımlar varsa bunlar belirlenerek düzeltici önlemler alınmaktadır (Gürdal, 2007, s.80). Uygulamada öncelikle ürünün fonksiyonel yaşam süresi ve sonrasında bu süreyi oluşturan her dönem için araştırma geliştirme, tasarım, üretim, satış ve dağıtım, yıllık satış sonrası destek hizmetleri ve elden çıkarma maliyetleri belirlenmektedir. Tahminlerden oluşan bu maliyetlere ilgili dönemler için beklenen enflasyon oranı eklenmektedir. Dönemlere ilişki saptanan bu tutarların toplamı ürün yaşam dönemi maliyetini göstermektedir (Gürdal, 2007, s.81). Bu maliyetler paranın zaman değerini ve hem ekipman hem de projedeki çıkarma maliyetlerini dikkate alarak toplam maliyet tahminlerini analitik bir yöntemle hesaplanmaktadır (Barringer, 2003, s.2). Ürün yaşam dönemi maliyetlemesinde amaç net bugünkü değeri maksimize etmek diğer bir deyişle farklı alternatifler arasından net bugünkü değeri yüksek olanı seçmektir. Ancak yatırıma dair beklentinin sürekli değişmesi nedeniyle yatırımın net bugünkü değeri negatif çıkabilmekte, bu durumda en düşük net bugünkü değere sahip seçeneğin seçilmesi gerekmektedir (Barringer, 2003, s.4). Yöntemin uygulanmasında

çağdaş maliyet yöntemlerinden de faydalanılabilmektedir. Örneğin piyasa odaklı hedef maliyetleme yönteminden yararlanılarak hangi ürün/hizmetin tasarlanması gerektiği ve maliyetinin ne olması gerektiği belirlenebilmekte, maliyet düşürme çalışmalarında ise kaizen maliyetleme yöntemi kullanılabilmektedir.

### **1.3.4. Kaizen Maliyetleme**

Japonya'da II. Dünya Savaşından sonra gelişmiş ülkelerle rekabet aracı olarak kalite kavramı önem kazanmış ve bu bakımdan Japonlar kendilerinden önde olan Avrupa ve Amerika ile rekabet edebilmek amacıyla bu ülkelerden aldıkları ürünleri anlamak için parçalayarak yeniden üretmişlerdir. Bu küçük fakat devamlı gelişme zamanla gelişmiş ülkeleri geçerek kaizen felsefesine dönüşmüştür (Gürdal, 2007, s.159). Literatüre 1900'lü yılların ortalarında Masaaki İmai tarafından kazandırılan kaizen kavramı bir yönetim felsefesini ifade etmektedir (Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.464). Özellikle ileri teknoloji kullanılan Japon otomotiv işletmelerinde üretim aşamasında maliyetleri düşürmek amacıyla kullanılmaktadır. Daihatsu işletmesi kaizen maliyet yöntemini kullanarak sabit ve değişken maliyetlerini iyileştirme yoluna gittiği örnekler arasındadır (Türk, 1999, s.208).

Japon işletmeleri tarafından geliştirilen kaizen maliyetleme, bir hedef maliyetin belirlenerek bu hedef maliyete ulaşılması ve maliyet etkinliği sağlanabilmesi için üretim süreçlerinin sürekli iyileştirilmesini amaçlayan küçük ama sık adımlarla sürekli gelişmenin söz konusu olduğu özellikle maliyetleri düşürmek için kullanılan ve üretimin her aşamasında maliyet indirimlerinin sürekli izlendiği bir tekniktir. Bir felsefe olarak ortaya çıkan kaizen kavramı bugün, tüm alanlarda olduğu gibi maliyetleme alanında maliyet düşürme amacıyla yoğun olarak kullanılmaktadır.

#### **1.3.4.1. Kaizen Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri**

İki Japon sözcüğünün (kai: değişiklik, zen: iyileştirme) türevi olan ve sürekli iyileştirme anlamına gelen (Arzaga ve Barraza, 2010, s.11) kaizen kavramı, insanı merkez alan, sürece yönelik, tüm çalışanların katılımını, tavsiyelerini, çabalarını, işbirlikçiliklerini içeren disiplinli bir problem çözme, dinamik ve döngüsel bir iyileştirme yaklaşımı şeklinde tanımlanmaktadır (Kurt, 2010, s.11).

Kaizen bir işletme ile ilgili tüm faaliyetleri kapsayan bir yaklaşım olup temelinde yatan fikir sürekli iyileştirme hedefi olmaktadır. Bu hedeflere ulaşmada sorumluluk ise en üst düzey yöneticiden en alt kademedeki çalışana kadar tüm işletme çalışanlarında olmaktadır (Erden, 2004, s.161). Kaizen felsefesine göre sonuçları iyileştirmek için o sonuca neden olan süreçleri

sürekli iyileştirmek ve geliştirmek gerekmektedir (Yükçü, 2011, s.18). Ürüne değer katmayan faaliyet ve maliyetlerin sürekli düşürülmesi, israfın elimine edilmesi ve üretim süreçleri üzerinde sürekli gelişmeye odaklanmaktadır (Gürdal, 2007, s.160).

Kaizen maliyetleme içinde değerlendirilen kaizen faaliyetleri spesifik olarak bir ürüne uygulanan ve genel olarak tüm sürece uygulanan kaizen faaliyetleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Altınbay 2006b, s.105). Birincisi yeni bir ürün üç ay boyunca üretildikten sonra fiili maliyet ile maliyet hedefleri arasındaki farkın fazla olduğu durumlarda uygulanan faaliyetleri içermektedir. Spesifik olarak bir ürüne uygulanan kaizen maliyetleme faaliyetleri içerisinde maliyet kaizen komitesi olarak isimlendirilen özel bir proje takımının kurulması ve bu takımın spesifik ürüne değer analizi uygulaması yer almaktadır. İkincisi ise kabul edilebilir maliyete (allowable cost) ulaşmak için tahminlenen maliyetle fiili maliyet arasındaki farkı azaltmak için her aşamada uygulanan faaliyetleri içermektedir. Genel kaizen maliyetleme faaliyetlerinde her bölüm için belirlenen maliyet düşürme hedeflerine ulaşmak istenmektedir (Altınbay, 2006b, s.105; Erden, 2004, s.171; Monden ve Hamada 1991, s.25). Kaizen maliyetleme, örneğin bir cep telefonu üretiminde bir modelin fiili maliyetleri, istenen maliyet hedeflerine getirilmek isteniyorsa ya da kabul edilebilir maliyet ile fiili maliyet arasında fark varsa değer analizi yapılarak kaizen maliyet hedefleri belirlenmektedir. Genel kaizen maliyetlemede ise söz konusu modelin tasarım ve satış sonrası dahil tüm bölümler için kaizen maliyet hedefleri belirlenmektedir.

Kaizen maliyetlemenin iki temel amacı bulunmaktadır. Birincisi maliyet düşürme ikincisi ise değer katmayan faaliyetlerin üretim süreçlerinden ayıklanarak israfın önlenmesidir (Altınbay, 2006b, s.103). Hedeflenen kar ve tahmini kar arasındaki aralığı azaltmaya yardım etmek için üretim sürecinin her aşamasında maliyet düşürme hedefleri sürekli izlenmektedir (Gürdal, 2007, s.160). Ayrıca verimsizlikleri üretim sürecinden uzaklaştırarak toplam üretim maliyetinin ve bunun sonucunda ürün maliyetlerinin düşürülmesini sağlamaktır. Hedeflere ulaşmada değer katmayan faaliyetlerin maliyetlerinin sürekli düşürülmesi, israfın elimine edilmesi ve sürekli gelişmeye odaklanmaktadır (Yükçü, 2011, s.938). Kaizen maliyetlemenin amacı ürün/hizmet maliyetlerinin doğru hesaplamak değil maliyetleri, belirlenen hedeflere düşürmeye çalışmaktır.

Kaizen maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenmektedir (Gürdal, 2007, s.161):

- Maliyet düşürme yönteminin temel amacı fiili maliyetleri standart maliyetlere indirmektir,
- Yapılan kontroller maliyet düşürme hedefleri için kullanılmaktadır,

- İşletmedeki tüm koşullar maliyetleri düşürmek için sürekli değiştirilmektedir,
- Maliyet düşürme hedefleri her ay saptanmakta ve bu hedefler hedef kar ve tahmini kar arasındaki aralığı minimize etmek için tasarlanmaktadır,
- Kaizen faaliyetleri, maliyet düşürme hedeflerine ulaşmak için sürekli bir şekilde sürdürülmektedir,
- Fiili maliyetler ve hedef maliyetler arasındaki farklar analiz edilmektedir,
- Maliyet düşürme hedeflerine ulaşamadığı zaman nedenleri araştırılmakta ve düzeltici önlemler alınmaktadır.

#### **1.3.4.2. Kaizen Maliyetleme Yönteminin Uygulanması**

Kaizen maliyetleme, sonuçları iyileştirmek için esas olarak insan çabasına dayalıdır ve bu sürekli iyileştirmeyi gerektirmektedir. İmai'ye göre süreç odaklı bir yaklaşım olan PUKE (Planla-Uygula-Kontrol et- Eyleme geç) sürekli iyileştirme için kullanılan bir döngüdür. Planlama, gelişme için hedefleri belirlemeyi; uygulama planların uygulanmasını; kontrol etme, planın etkin bir şekilde uygulanması için kontrol etmeyi; eylem ise yeni geliştirilmiş süreci ve yeni iyileştirme döngüsü için hedefleri standartlaştırmayı ifade etmektedir. Bu döngü, döngüsel geliştirme olarak adlandırılmaktadır (Smadi, 2009, s.204). Bir ürün ya da hizmetin maliyetleri düşürülmek isteniyorsa bunun için öncelikle düşürme ile ilgili hedefler belirlenmektedir. Örneğin bir bilgisayarın soğutma sisteminde maliyetler düşürülmek isteniyorsa aynı işlemi daha az maliyetle yapan seçenekler araştırılarak en iyi alternatifler seçilir. Bu planlar uygulanarak deneme sürümü üretilir ve böylece kontrol aşaması tamamlanır. İstenilen kaizen maliyet hedefi elde edilmiş ise üretime geçilir.

PUKE döngüsü iyileştirmeyi gerçekleştirmek için sürekli iyileştirme ile sağlanan faydaları devamlı hale getirmek için kullanılan bir araçtır. Ancak bu döngüden önce mevcut standartlar istikrarlı bir şekilde uygulanır olmalıdır. Bu nedenle hem mevcut hem de iyileştirme sonucu oluşan standartların korunması gerekir. Kaizen maliyetlemede bu standartları korumak için kullanılan döngü SUKE (Standartlaştır – Uygula - Kontrol et - Eyleme Geç) döngüsü olarak adlandırılmaktadır (Kurt, 2010: 17). PUKE ve SUKE döngüleri bir organizasyon içinde standart bir uygulama olarak sürekli iyileştirme sürecini yaymak için düzenli olarak devir yapmakta (Smadi, 2009, s.204) SUKE standartları istikrarlı hale getirirken PUKE iyileştirmede kullanılmaktadır (Kurt, 2010, s.17). Bir bilgisayarın soğutma sisteminde maliyet düşürme hedefleri gerçekleştirildikten, deneme sürümü üretilip kontrol aşaması tamamlandıktan sonra istenilen sonuç elde edilmiş ise SUKE döngüsü devreye girmekte ve standartlaştırılarak üretime geçilmektedir.



Kaizen uygulamasında kullanılan bir diğerk teknik ise bireysel ve grup önerileri olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilen öneri sistemidir. Bireysel öneriler daha çok moral artıran, eğitici ve motive edici deneyimler şeklinde gerçekleşirken grup önerilerinin çoğu ekonomik etkisi olan öneriler şeklinde gerçekleşmektedir (Kurt, 2010, s.28).

Kaizen maliyetlemenin uygulanmasında iki önemli faktör bulunmaktadır. Birincisi maliyet düşürme hedefi kurulduktan sonra iş hücrelerinin bunlardan sorumlu tutulması gerekir. İkinci olarak, kaizen sürecinin, tutarlı ve tekrarlanabilir olması gerekir (Moderress, Ansari ve Lockwood, 2005, s.1753). Kaizen maliyetleme bir kez yapılacak bir uygulama olmayıp sürekli olarak uygulanması gereken bir süreçtir. Ayrıca tüm işletme çalışanlarının desteği, koordinasyonu ve sürece katılımı gerektirmektedir (Bozdemir, 2010, s.127). Tüm bölümlerin uygulayacağı kaizen maliyet hedefleri belirlendikten sonra üretim süreci tüm çalışanlar tarafından sürekli iyileştirilmekte ve geliştirilmektedir.

### **1.3.5. Tedarik Zinciri Maliyetleme**

Tedarik zincirinin ilk öncüsü sayılan Hızlı Yanıt Programı (Quick Response Program-QRP) 1970'lerde geliştirilmiş ve ilk defa tekstil sektöründe uygulanmıştır. QR Programını 1990'da değişik bir versiyonu olan Etkin Tüketici Tepkisi (Efficient Consumer Response-ERC) programları izlemiştir (Lummus ve Vokurka, 1999, s.3). ERC Programlarının gelişiminden sonra işletmelerin, tedarikçiden alınan ürünlerin müşteri ihtiyaçlarını karşılama yeteneği üzerine etkisini ve sadece kendi işletmelerini yönetmenin yeterli olmadığını kavramaları tedarik zinciri yönetiminin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Özlemiş, 2010, s.16).

1970'lerde yüksek kalite ve düşük maliyetli ürün üreten özellikle Japon işletmeler, Amerikalı işletmelerin dikkatini çekmiş ve Amerikalı işletmeleri tedarik zincirindeki kaliteyi artırmaya ve olumsuzlukları elimine etmeye yönlendirmiştir (Siems, 2005, s.8). Asya Kaplanları olarak bilinen Güney Kore, Tayvan, Singapur, Hong Kong gibi çok uluslu işletmeler 1980 sonrası Batılı ülkelerdeki işletmelere parça ve üretim malzemeleri sağlarken kısa bir süre sonra bu işletmeler aynı nihai ürünleri üreterek aynı piyasada sunmaya ve Batılı işletmelere rakip olmaya başlamışlardır (Albayrakoğlu, 2006, s.7-8). Lojistik kavramının gelişiminde önemli rol oynayan Amerika'da 1900'li yılların başında üretim ağırlıklı olan iş anlayışı ve yapısı 1930'larda yerini satışa 1950'li yıllarda pazarlamaya bırakmıştır. 1980'den sonra ise müşteri ve piyasa odaklılık önem kazanmıştır. Hammaddeden nihai müşteriye tüm akış zincirini ifade eden lojistik kavramı da bu değişimlere paralel 1960'larda parçalı yapıdan

1980'lerde bütünleşik bir yapıya bugün ise tedarik zinciri anlayışına geçmiştir (Çemberci, 2011, s.22).

Tedarik zinciri, bir ürün/hizmetin tasarlanmasından satış sonrası hizmetlere kadar işletme içini ve dışını kapsayan bir bilgi sistemi iken tedarik zinciri maliyetleri ürün/hizmetin tasarımından satış sonrası hizmetlere kadar oluşan faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır.

### **1.3.5.1. Tedarik Zinciri Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri**

Tedarik zinciri, müşteri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ürün/hizmetlerin üretim ve sunumuyla ilgili tedarikçi, üretici, dağıtım ve hizmet işletmeleri gibi işletme içi ve dışı fonksiyonlardan oluşan bütünleşik bir ağıdır (Bartolacci, 2004, s.1). Tedarik zinciri malzeme tedariki, üretim, montaj, depolama, stok takibi, sipariş yönetimi, dağıtım gibi faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sürdürülebilmesi için gerekli bilgi sistemlerini içermekte (Yağcı, 2009, s.11) ve planlama (tedarik ve talebin yönetimi), kaynak (hammadde ve yarı mamullerin tedariki), üretim ve teslim (depolama, stok takibi, sipariş alımı, dağıtım ve müşteriye teslim) olmak üzere dört temel süreçten oluşmaktadır (Lummus ve Volurka, 1999, s.11).

Tedarik zinciri yönetimi malzemenin tedarik edilmesinden nihai tüketiciye ulaştırılmasına kadar hem yukarı (girdi sağlayanlar) hem de aşağı (dağıtım ve pazarlama sonrası hizmetler) tüm malzeme ve bilgi akışı (Lau ve Lee, 2000, s.600; Lee ve Kincade, 2003, s.32; Vrijhoef ve Koskela, 2000, s.170) ya da ürünlerin malzeme tedarikinden nihai tüketiciye teslimine kadar yönetimini kapsayan, işletmenin tedarikçilerinin proseslerinden rekabet avantajını destekleyecek teknoloji ve yeteneklerinden yararlanmaya odaklanan yönetim felsefesi olarak tanımlanmaktadır (Chen and Paulraj, 2004, s.119; Tan, Lymani ve Wisner, 2002, s.615). Kısaca ilk tedarikçiden son kullanıcıya kadar müşteriye değer katan ürün/hizmet ve bilgi akışının yönetilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Tedarik zinciri maliyetleri ise işletmelerin madde ve malzemelerin sağlanması, ürün/hizmete dönüştürülmesi ve müşteriye dağıtılması sırasında yaptığı faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır. Elagöz (2006, s.130), tedarik zinciri maliyetlerini üretim öncesi oluşan maliyetler (tedarik ve stok bulundurma maliyetleri), üretim maliyetleri ve faaliyet maliyetleri (üretim sonrası maliyetler) olarak sınıflandırmaktadır. Bu maliyetler tedarikçi seçmeden tedarikçilerle anlaşma yapmaya, nakliye maliyetlerinden depolama maliyetlerine kadar geniş bir çerçeveyi kapsamaktadır.

Tedarik zincirinin temel amacı müşteri talebinin yani halkanın son aşaması olan müşteri istek ve beklentilerinin yerine getirilerek müşteri tatmini ve memnuniyeti sağlamaktır

(Özceylan, 2010, s.14). Ayrıca işletme kapasitesinin artırılması, piyasaya karşı duyarlılığının geliştirilmesi, üretici ve tedarikçiler arasındaki ilişkilerin güçlendirilmesi aracılığıyla işletme faaliyetlerinin iyileştirilmesi amaçlanmaktadır (Özlemiş, 2010, s.16). Tedarik zinciri bir işletmede etkin ve etkili bir şekilde uygulandığı zaman aşağıdaki amaçlara ulaşılması beklenmektedir (Tanrıverdi, 2010, s.12-13):

- Faaliyetlerin maliyetlerini düşürerek üretimin devamlılığını artırmak,
- Ürün hatlarını azaltmak ve kaliteyi artırmak,
- Piyasa değişikliklerine kısa zamanda cevap vermek,
- Stoklarla ilgili maliyetleri azaltarak toplam maliyetleri düşürmek,
- Müşteri memnuniyetini artırmak,
- Teknolojik gelişmeleri takip edip uygulayarak tüm zinciri yeniliğe teşvik etmek,
- Zincirdeki tüm akışı yönetmek.

Tedarik zincirinde maliyetlemenin amacı ise yukarıda sıralanan amaçları tedarik zincirine üye tüm işletmeler ve müşteriler ile birlikte gerçekleştirmektir.

### **1.3.5.2. Tedarik Zinciri Maliyetleme Yönteminin Uygulanması**

Bugün işletmelerin tedarik zinciri giderek daha karmaşık bir yapıya dönüşmekte ve birbirine bağlı işletmelerin sayısı artarken mekan bakımından birbirinden uzaklaşmaktadır. Tedarik zincirinde bu karmaşıklığa paralel olarak bilgi, malzeme ve finansman akışını sağlamak giderek zorlaşmaktadır. Tedarik zincirine üye işletmelerin birbirleri ile zamanında ve doğru bilgi akışı bulunması gerekmektedir. Aksi durumda stok fazlası, atıl kapasite, fazla üretim, taşıma masrafları ve bunun sonucunda maliyet bilgileri, maliyet etkinliği ve müşteri memnuniyetinin sağlanması güçleşmektedir. Bu durum tedarik zincirinin çağdaş maliyet yöntemleri ile entegrasyonuna olan ihtiyacı artırmaktadır (Ataman, 2002, s.36). Tedarik zincirinde maliyetleme uygulamalarının çevre faktörlerini de dikkate alan dışsal bir bakış açısı gerektirmesi nedeniyle çağdaş maliyet yöntemleri açısından değerlendirilmesi (Rena, 2010, s.88) ve hem alıcıları hem de tedarikçileri kapsayacak şekilde genişletilerek ortaklaşa yürütülmesi gerekmektedir (Cooper ve Slugmulder, 2004, s.6; Cooper ve Slugmulder, 2001, s.1). Müşteri ve tedarikçileri kapsayacak bir şekilde maliyetleme yapan işletmeler işletme içi ve dışı bir sinerji yaratarak rakiplerine göre avantaj sağlamaktadır.

Tedarik zincirinden istenen başarının elde edilebilmesi için her aşamada farklı maliyet yöntemlerinin kullanılması daha faydalı olacaktır. Örneğin tedarik zinciri boyunca üretilen ürün/hizmetin geliştirilmesi aşamasında hedef maliyetleme ve/veya değer mühendisliği,

üretim aşamasında maliyetlerin hesaplanması için faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet düşürme çabalarında kaizen maliyetleme ve performans değerlendirmesi aşamasında balanced scorecard kullanılabilir.

### **1.3.6. Tam Zamanında Üretim Yönteminde Maliyetleme Yaklaşımı**

Tam zamanında üretim yöntemi ilk kez Japonya'da Toyota'da geliştirilmiş ve uygulanmıştır (Dursun, 1998: 4). II. Dünya Savaşından sonra ekonomisi bozulan Japonya varlığını sürdürebilmek için kıt kaynakları mümkün olan en düşük maliyetle kullanmayı öğrenmek durumunda kalmıştır (Albright ve Lam, 2006, s.158; Altınbay, 2006a, s.65; Kanat ve Güner, 2006, s.274). Petrol krizi ile daha önce benzeri görülmemiş maliyet enflasyonu karşılığında kalan işletmeler bu durumdan oldukça kötü etkilenmiştir. Sadece Toyota yüksek kar elde etmiş ve diğer büyük işletmeler küçülmek durumunda kalmıştır (Demir, 2006, s.6). Toyota, daha kaliteli ve daha düşük maliyetli ürün üretmek amacıyla üretim ve yönetim sistemlerinde bazı düzenlemeler yapmış, sıfır stokla üretim yapabilmek için üretim sürecini değiştirerek (Kara, 2011, s.410) 1940'ta Toyota'nın Başkanı Taiichi Ohno tarafından geliştirilen tam zamanında üretim yöntemini uygulamıştır (Altınbay, 2006a, s.65). Böylece kitle üretimi Japonya'dan başlayarak tüm dünyada bırakılarak çok çeşitli az üretim tarzına geçilmiştir.

Sıfır stok sıfır hata ilkesine dayanan tam zamanında üretim yaklaşımı bir ürün/hizmetin gerekli miktarda, gerekli olduğu zaman ve yerde üretilmesidir. Geleneksel üretim ortamlarından farklı olarak tam zamanında üretim ortamında çok çeşitli ürünler az miktarda üretilmektedir. Dolayısıyla bu ortamda uygulanacak maliyet yöntemlerinin de ihtiyaçlara cevap verecek nitelikte olması gerekmektedir.

#### **1.3.6.1. Tam Zamanında Üretim Yönteminde Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri**

Tam zamanında üretim yöntemi ilk olarak Japonya'da Toyota'da kullanılmaya Japonya'dan sonra İngiltere, Almanya, Kanada gibi diğer ülkelerde de hızla yayılarak kullanılmaya başlamıştır (Açık, 2006, s.241; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.64). Bugün çoğu uluslararası işletme maliyetlerini düşürmek ve verimliliği artırmak için süreçlerini tam zamanında üretim gibi üretim tekniklerini hayata geçirmiştir (Dabee, Marian ve Amer, 2013, s.140).

Tam zamanında üretim, gerektiğinde gerektiği kadar ürünü satabilmek amacıyla gerektiği zamanda gereken miktarda üreten bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (Altınbay, 2006a: 66;

Erden, 2004, s.22; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.65). Satın alma, üretim ve dağıtımda üretimin tam zamanında ve israfsız yapılmasına yönelik teknikler ve işlemler bütünüdür. Tam zamanında üretim; organizasyon yönetimi, planlama, esnek işçi, üretim, stok, taşıma, ulaşım, yüksek kalite ve tedarikçi ilişkileri vb içeren bir süreci ifade etmektedir. Ayrıca ürün tasarımı, tedarik, fiziksel dağıtım, üretim, işleme ve satış sonrası vb sürecin her adımını kapsamaktadır. Yöntem; stokları, israfı ve işlem maliyetini minimum düzeyde takip etmektedir (Feng, 2009, s. 122). Kitle üretiminin aksine tam zamanında üretim yöntemi müşteri talebi ile başlamakta ve talep edilen miktar istenen yer ve zamanda üretilmektedir. Böylece mümkün olduğu kadar az stokla daha az israfsız üretim yapılmaktadır.

Tam zamanında üretim yönteminin en temel özelliği stokları en düşük düzeye indirerek hatta sıfır stok ile çalışarak üretim sürecindeki sorunları daha net görmek ve maliyetleri düşürmektir (Alles, Datar ve Lambert, 1995, s.178). Tam zamanında üretim ortamlarında stokların azalmasıyla birlikte üretim sürecinde emniyet stoklarının olmaması hataların ortadan kaldırılması, verimlilik ve kalitenin artması ile sonuçlanmaktadır (Erdoğan, Haşit ve Taşer, 2006, s.194). Yöntem, sıfır stok ilkesine dayanmakta ve uygulanması için malzeme hareketlerinin kontrolünde kullanılan kanbanlar önemli rol oynamaktadır (Fullerton ve McWatters, 2002, s.712). Sıfır stok ilkesi aynı zamanda depolama maliyetlerini de ortadan kaldırmaktadır. Örneğin 50 tane, beyaz renkte, 36 beden, dar paça, fermuarlı kumaş pantolon bir işletmenin çalışanlarına üniforma olarak giydirilmek üzere mağazadan talep edildiğinde mağaza fabrikaya siparişi bildirmekte en basit haliyle çekme yöntemine göre dikim bölümü kalıp bölümüne gerekli ölçüleri ve metrajları sipariş etmekte, kalıp bölümü kayıpları da gözeterik satın alma bölümüne kumaş özelliklerini vererek kumaş sipariş edilmektedir.

Kanban, yöntemde malzeme hareketlerinin kontrolü amacıyla kullanılan bir çizelge yöntemi olup en önemli özelliği çekme yöntemi özelliğini içermesidir (Bakmay, 2008, s.23; Iwase ve Ohno, 2011, s.217; Kanat ve Güner, 2006, s.275). Çekme yöntemi, sonraki sürecin önceki süreçten sadece tükettiği miktarda ve zamanda parça talep eden bir yöntemdir. Bir önceki aşamada, ancak çekilen miktar ve çeşitlikte parça üretilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.67; Kanat ve Güner, 2006, s.276). Bu nedenle ihtiyaç dışında hammadde stoku bulunmamakta ve her istasyon kendinden sonraki istasyonun talebi üzerine üretim yaptığı için yarı mamul stoku da en düşük düzeyde olmaktadır. Ayrıca üretimi tamamlananların bekletilmesi söz konusu olmadığı için ürün stoku da bulunmamaktadır (Kaygusuzoğlu, 2010, s.251). Kanban yöntemi sayesinde istasyonlar arası uzaklıklar anlamını yitirmekte ve gerekli siparişler hızla takip edilebilmektedir. Özellikle tedarikçilerin de yönteme dahil edilmesi hammadde stoklarını ortadan kaldırmaktadır (Erdoğan, Haşit ve

Taşer, 2006, s.194-195). Tam zamanında üretim yöntemi müşteri talebi ile başladığı için üretim bitince ürün/hizmetin teslim edilmesi ürün stokunu da ortadan kaldırmaktadır.

Tam zamanında üretim yönteminde kullanılacak maliyet yöntemlerinin amaçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Bakmay, 2008, s.46; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.68):

- Ürün maliyetlerinin daha doğru belirlenmesi,
- Ürün maliyetlerinin daha etkin kontrol edilmesi,
- Muhasebe sisteminde maliyetlerin düşürülmesi.

Tam zamanında üretim yöntemi sadece üretim sistemini basitleştirmeyi değil işletmenin tüm süreçlerini basitleştirmeyi amaçlamaktadır. Bu basitleştirme işletmenin maliyet yöntemlerine de yansıtıldığı zaman maliyetlerde büyük oranda azalma olacaktır.

Bakmay (2008, s.63) çalışmasında tam zamanında üretim sisteminde kullanılacak maliyet yöntemlerinin özellikleri aşağıdaki şekilde belirtmiştir:

- Muhasebe kayıt düzeni basitleştirilmiştir,
- Stoklarla ilgili ayrı bir stok muhasebesi yoktur ve stok değerlendirme yöntemlerinin önemi azalmıştır,
- Direk işçilik maliyetleri üretim maliyetleri içinde ayrı bir maliyet olarak alınmamakta dolayısı ile işçilikle ilgili farkların hesaplanmasına gerek duyulmamaktadır,
- Sıfır stok ilkesi ile çalıştığı için üretim sürecinin her aşamasında bulunan stokların maliyetlerini belirlemek için maliyetlerin detaylı olarak izlenmesi ve farkların raporlanmasına gerek yoktur,
- Malzeme maliyetleri doğrudan satılan ürünün maliyetine yüklenmektedir,
- Sıfır stok olduğu için üretilen ürünlerin maliyeti de hemen hemen satılan malın maliyetine eşit olmaktadır.

### **1.3.6.2. Tam Zamanında Üretim Yönteminde Maliyetlemenin Uygulanması**

Tam zamanında üretim ortamlarında kullanılan maliyet yöntemlerinden beklenen amaçlara ulaşabilmek için bazı düzenlemelerin ve değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Aksi halde maliyet yöntemlerinden beklenen anlamlı ve doğru bilgiler sağlanamayacaktır (Sönmez, 2007, s.71). Bu açıdan bakıldığında hammadde ve malzemeler doğrudan üretime verildiğinden ve sıfır stok ile çalışıldığından stok hesabı kullanılmamakta, yarı mamul ve mamul stoku olmadığı içinse maliyet unsurlarının üretim maliyetlerine yüklenmesi ve üretimi tüketen

birimlerin ürün stokuna alınmasına gerek kalmamaktadır. Üretilen ürünler doğrudan satılan ürünün maliyetine devredilmektedir (Kaygusuzoğlu, 2010, s.251). Ayrıca genel üretim giderlerinin doğrudan üretim hücrelerine yüklenebilmesi dağıtıma tabi tutulacak genel üretim giderlerini azaltmakta ve böylece ürün maliyetlemesi daha doğru yapılabilmektedir (Gürdal, 2007, s.154).

Bu düzen aynı zamanda hammadde ve yarı mamullerin tedariki sırasında ve üretim sürecindeki gereksiz maliyet hesaplamaları sırasında kayıtlama sürecini karmaşıklıktan kurtarmaktadır (Talha, 2002, s.2; Vargün, 2008, s.80). Tam zamanında üretim yönteminde üretim maliyetleri düşürülmekte ve ürün maliyetleme süreci kolaylaştırılmaktadır. Ayrıca elde edilen maliyet bilgileri daha doğru kararların alınmasına hizmet etmektedir (Ceran, 2004, s.130-131).

### **1.3.7. Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Yaklaşımı**

Japon işletmelerin II. Dünya Savaşından sonra hammadde, işgücü ve finansal bakımdan büyük bir sıkıntı ile karşı karşıya kalması nedeniyle 1950'lerde Toyota mühendisleri Eiji Toyoda ve Taiichi Ohno, Ford işletmesini incelemek üzere Amerika'ya giderek Amerika'da uygulanan kitle üretiminin Japonya için uygun olmadığına karar vermiştir (Ertaş ve Arslan, 2010, s.40). Ohno ve Toyoda yavaş büyüyen ekonomilerde düşük talepleri karşılamak amacıyla çok çeşitte, az miktarda, israftan arındırılmış yalınlıkta üretim yapabilecek bir yöntem kurarak bunu Toyota Üretim Yöntemi ya da Yalın Üretim olarak adlandırmıştır (Koh, Sim ve Killough, 2004, s.116-117). Yalın üretim yönteminin önemli bir boyutu olarak muhasebede yalınlaşma düşüncesi özetle yalın muhasebe kavramı, 1900'lerin ortalarında ortaya çıkmıştır. Yalın muhasebe, yalın üretim yöntemine uygun, yalın ve kaliteli bilgiler üretmeye odaklanır. Yalın bilgiden kasıt; doğru, güvenilir ve gerekli bilginin gerektiğinde en hızlı ve en az maliyetle üretilmesidir (Can ve Güneşlik, 2013, s.2). Bu amaçlara ulaşmak için yalın üretim tarzını benimseyen işletmeler muhasebe ve maliyetleme uygulamalarını yalınlaştırarak çağdaş maliyet yöntemlerini tercih etmektedirler.

Değer katmayan faaliyetlerin elimine edilmesi ilkesine dayanan, tasarımdan dağıtıma üretim faaliyetleri dahil işletmenin tüm faaliyetlerinin yalınlaştırılması olarak tanımlanabilir. Geleneksel maliyet yöntemlerinin yalın üretim yöntemini desteklememesi maliyetleme yöntemlerinin de yalınlaştırılmasını gerekli kılmaktadır.

### 1.3.7.1. Yalın Üretim Yönteminde Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri

Yalın düşünce israfın elimine edilmesini amaçlayan, performansın sürekli iyileştirilmesini muhasebe süreçleri dahil tüm süreçlere uygulayan bütünsel bir yöntemdir (Grasso, 2005, s.19). Yalın düşünceden ortaya çıkan yalın üretim; tam zamanında üretim, toplam kalite yönetimi, takım çalışması, tedarik yönetimi, toplam üretken bakım, altı sigma gibi birçok üretim yöntemini kapsayan çok boyutlu bir yaklaşımdır (Aktaş ve Karğın, 2011, s. 93).

Yalın üretim yönteminde üretim, müşteri talebi ile başlamakta ve talep gelmeden herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Makineler boş dursa dahi talep olmadan hiçbir stok oluşturulmamaktadır. Malzeme stoku kanbanlar ile yönetilmekte ve teçhizatlar ve makineler üretimdeki seri akışı yansıtacak şekilde üretim hücrelerinde yapılmaktadır (Kennedy ve Brewer, 2006, s.66,67). Yalın üretimin işletmeye sağladığı avantajlardan biri de finansal olup gereksiz stok oluşumunu ortadan kaldırarak israfa neden olan maliyetlerin düşürülmesini sağlamaktır (Woehrle ve Abou-Shady, 2010, s.67). Yalın üretim, büyük oranda tam zamanında üretime benzemekle birlikte tam zamanında üretimi de kapsayan bir yaklaşım olup muhasebe ve maliyetleme uygulamalarında yalın muhasebe ve değer akış maliyetlemesi kullanılmaktadır.

Yalın üretimin beş temel ilkesi değer, değer akışı, akış, çekme ve mükemmellik olarak sınıflandırılmaktadır (Aktaş ve Karğın, 2011, s.96; Woehrle ve Abou-Shady, 2010, s.68; Womack ve Jones, 2012, s.11):

Yalın üretim ortamlarında geleneksel maliyet yöntemleri yalın üretimi desteklememektedir. Bu nedenle geleneksel muhasebe ve maliyet muhasebesi yöntemlerinin yalın uygulamalara zarar vermeyecek yalın düşünce ile uyumlu yalın muhasebe yöntemine dönüştürülmesi gerekmektedir (Aktaş ve Karğın, 2011, s.93). İşletmenin tüm finansal değerlerini yalın düşünce ile yönetmeye yönelik süreçler tasarlamakta ve bunların uygulanmasını sağlanmaktadır (Merwe ve Thomson, 2007, s.34). Yalın muhasebe, muhasebe süreçlerinin iş süreçlerindeki israfı elimine etmek, yalın üretim ortamında karar almayı ve kontrolü kolaylaştırmak için kullanılan yöntemler olarak ifade edilmektedir. Özellikle işlem sürecindeki değer katmayan faaliyetleri azaltmak, standart maliyetler yerine gerçek maliyetlere odaklanmak ve maliyet dağıtımlarından vazgeçmek için çaba gösterilmektedir (Kennedy ve Widener, 2008, s.301-302). Müşteri için değer yaratmaya odaklanmakta ve maliyet bilgileri değer akışı ile ilişkili olup maliyetten çok müşteriye sunulan değeri hesaplamaya yönelmektedir (Balcı, 2011, s.42).



Yalın üretim ortamlarında kullanılan yalın muhasebenin amaçları ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Maskell ve Kennedy, 2007, s.65):

- İşletme içinde yalın dönüşümü sağlayacak doğru, zamanlı ve anlamlı bilgi sağlamak,
- Müşteri değeri, büyüme, karlılık ve nakit akışını artırmaya yönelik kararların alınması sağlamak,
- Hatasız bir kontrol sistemi sağlayarak muhasebe ve maliyet yöntemlerinde israfı ortadan kaldıracak yalın araçlar kullanmak,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, dış raporlama ve iç raporlama düzenlemelerine tamamıyla uyumlu olmak,
- İnsana yatırım yapmaya teşvik ederek bu konu ile ilgili bilgi sağlamak ve işletmenin her düzeyinde sürekli iyileştirmeleri güçlendirerek yalın kültürü desteklemek.

Yalın muhasebenin özellikleri ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir (<http://papers.ssrn.com>):

- Üst yönetim yöntemi desteklemektedir,
- Çalışanlar kalite konusunda eğitilmiştir ve karar vermek için yetkilendirilmiştir,
- Hazırlık sürelerinin azalması, hücresel üretim, kanban ve kaizen gibi üretim araçları önemli ölçüde kullanılmaktadır,
- Stratejik amaçlarla ilişkilendirilmiş bilgiler görsel olarak sunulmakta ve üretim birimlerince kolaylıkla ulaşılmaktadır,
- Stok takibi, iş gücü ve genel üretim giderlerinin dağıtımı kaldırılmıştır,
- Stratejik amaçlara uyumlu yönetim muhasebesi akışa dayalıdır ve basitleştirilmiştir.

### **1.3.7.2. Yalın Üretim Yönteminde Maliyetlemenin Uygulanması**

Değer akış maliyetlemesi herkes tarafından anlaşılabilir, basit ve güncel maliyet bilgileri üretmeyi hedeflemektedir (Özçelik, 2013, s.57). Yalın üretim yönteminde maliyetlemede, maliyet bilgileri haftalık hazırlanan ve neredeyse maliyet dağıtımına hiç gerek görmeyen değer akış maliyetlemesinin kullanılması daha uygun görülmektedir (Aktaş ve Kargın, 2011, s.122). Değer akışı maliyetleme yöntemi, üretim süreçlerini bir değer akışı olarak gören ve maliyetleri değer akışları doğrultusunda dikkate alan bir yöntemdir. Yöntem, işletmenin tüm operasyonel basamakları için kullanılabilir. Ayrıca işletmeler gereksiz maliyet yükü oluşturan unsurlardan kurtularak işletme ile ilgili daha doğru sonuçlara ulaşmaktadır (Terzi ve Atmaca, 2011, s.465). Değer akışı tasarımdan dağıtıma kadar gerçekleştirilen tüm faaliyetleri

ve bunlara ilişkin maliyetleri kapsamaktadır. Değer akış maliyetleme yöntemi ise bu akış içindeki tüm giderleri değer akışına direkt olarak kabul etmekte ve tüketilmeyen kaynaklara ilişkin giderler değer akışına dahil edilmemektedir (Aktaş, 2013, s.70).

Değer akış maliyetleri haftalar itibarıyla toplanmakta ve genel üretim giderleri dağıtılmamaktadır. Bu durum kolayca anlaşılabilir maliyet bilgileri sağlamaktadır. Dolayısıyla doğru kararların alınması tüm değer akışı süresince yalın iyileştirmelerin uygulanması için motivasyonun ve maliyetler açısından netliğin artmasını sağlamaktadır. Değer akışı maliyetleri haftalar itibarıyla toplandığı için bilgi ortaya çıktığı anda değer akış yöneticisi tarafından yeniden gözden geçirilmektedir. Ay sonunda değer akışı gelir ve maliyetleri birleştirilmektedir. Ay sonunda ayrıca raporlar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu hale getirilmektedir. Bu, stok değerlerindeki değişimleri, dağıtılan işletme ve işletme dışı maliyetleri kapsamaktadır. Haftalık hazırlanan ve aylık hazırlanan gelir tablosunda standart maliyetler, satılan ürünün maliyeti, sapmalar ya da başka hesaplara devirler raporlanmamaktadır (Maskell ve Kennedy, 2007, s.70-71). Değer akışı maliyetleme yönteminde neredeyse tüm maliyetler değer akışına direk maliyet olarak kabul edildiği için maliyet dağıtımını ya hiç yapılmamakta ya da çok az olmaktadır (Aktaş, 2013, s.82).

### **1.3.8. Kalite Maliyetleme Yaklaşımı**

Kalite maliyetleri 1950'den önce hurda, kontrol, yeniden üretme ve kalite bölümüne ait maliyetleri ifade ederken bu dönemden sonra kalite kavramının tanımı ve önemine dair anlayıştaki değişmelerle birlikte değişmiştir (Hatipoğlu, 2008, s.13). Kalite maliyetleri ile ilgili ilk bilimsel ve sistematik çalışma 1951 yılında Juran tarafından yazılan "*Kalite Kontrol El Kitabı*" (Quality Control Handbook) isimli çalışmadır. Bu çalışmada Juran maliyetlerin sadece kalite bölümünün maliyetleri olmadığını belirterek kalite maliyetlerini maden içindeki altın olarak tanımlamıştır (Burrill ve Ledolter, 1999, s.18). 1961'de ise yayınlanan Feigenbaum'un "*Toplam Kalite Kontrol*" (Total Quality Control) kitabında konu kalite maliyetleri adı altında incelenmiştir. (Hatipoğlu, 2008, s.13-14). ABD Savunma Bakanlığı MİL-Q-9858 A numaralı yayını ile kalite program gereksiniminde tedarik sağladığı yerler için kalite maliyetlerini belirlemiş ve konu giderek ilgi çekmeye başlamıştır. 1961'de Amerika Kalite Kontrol Derneği (ATQC) kalite maliyet ilkelerinin kullanılması ve yayılması amacıyla Kalite Maliyetleri Teknik Komitesini kurarak bu konuda çok sayıda yayın yapmıştır (Hatipoğlu, 2008, s.14). Amerikan işletmeler 1970'lerde pazar paylarının düşmesi nedeniyle ürün, fiyat ve kalitesinin, piyasadaki rekabet edebilirliklerini düşürdükleri fark etmişlerdir. Japon işletmelerin 1980'lerde toplam kalite yönetimini benimsemesi ve müşterilerin yüksek

kalite, düşük maliyet ve hızlı teslimat yapan işletmeleri tercih etmesi, kalite maliyetlerinin önem kazanmasına neden olmuştur (Huang, Uppal ve Shi, 2002, s.190).

Kalite maliyetleri, hata, başarısızlık, yetersiz kontrol faaliyetlerinin maliyetleri gibi kalitesizlik maliyetleri de dahil olmak üzere bir ürünün istenilen kalitede üretilmesi için yapılan faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır. Kalite maliyetleme ise bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, hesaplanması ve kontrolü olarak tanımlanmaktadır.

### 1.3.8.1. Kalite Maliyetleme Kavramı, Amaçları ve Özellikleri

Kalite maliyetleri, ISO 9004'te uygun kalitenin sağlanması amacıyla yapılan faaliyetlerin maliyeti ve yetersiz kontrollerden kaynaklanan maliyetler olarak tanımlanmaktadır (Akgün, 2011, s.54). Bir ürün/hizmetin gerçekleşen maliyeti ile hatasız ve kusursuz olduğu zaman azalan maliyetleri arasındaki farkı göstermektedir (Chopra ve Garg, 2011, s.511). Kısaca bir ürün/hizmeti hatasız ve kusursuz üretebilmek için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır.

Kalite maliyetlerinin sınıflandırılmasında literatürde en çok kullanılan sınıflandırma İngiliz Standartlar Enstitüsü (BSI- British Standart Institute) tarafından ortaya konan PAF modeli olup dört gruba ayrılmaktadır (Demir, 2012, s.38). Bunlar, önleme maliyetleri, değerlendirme maliyetleri, iç başarısızlık maliyetleri ve dış başarısızlık maliyetlerinden oluşmaktadır (Chen ve Weng, 2002, s.124; Chopra ve Gang, 2011, s.511; Schiffauerova ve Thomson, 2006b, s.650; Sipahi ve Yıldırım, 2004, s.14; Tannock ve Saelem, 2007, s.266; Tye, Halim ve Ramayah, 2011, s.1302; Wu vd., 2011, s. 94; Yükçü ve Gönen, 2009, s.933).

**Önleme maliyetleri** kalitesizliğin önlenmesi için katlanılan maliyetler olup, uygunsuzluk oluşmadan önlemek amacıyla yapılan faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır (Aslan, 2008, s.524; Demir, 2012, s.38; Schiffauerova ve Thomson, 2006a, s.543; Su, Shi ve Lai, 2009, s.1396). Örneğin kalite planlaması, kalite eğitimi, kalite denetimi, kalite verilerinin analizi ve değerlendirilmesi, kalite iyileştirme programları, pazarlama maliyetleri vb (Chopra ve Gang, 2011, s.511; Önal, 2010, s.18-21). Örneğin Mavi Jeans'ın pamuk, kumaş, iplik, boya vb unsurları kalite denetimine tutması önleme maliyeti olarak değerlendirilmektedir. **Değerleme maliyetleri**, tasarımdan tedarik kadar malzemelerin belirlenen kalite standartlarına uygunluğunu sağlamak ve standartları ne ölçüde karşıladığını belirlemek amacıyla belirli aşamalarda yapılan her türlü test, muayene, ölçme, denetleme faaliyetlerinin maliyetlerinden oluşmaktadır (Chen ve Weng, 2002, s.124; Demir, 2012, s.43; Önal, 2010, s.25; Schiffauerova ve Thomson, 2006a, s.543; Shi ve Lai, 2009, s.1396). Bir araba modelinin test sürüşü değerlendirme maliyeti olarak değerlendirmektedir. **İç başarısızlık maliyetleri**, ürün/hizmet müşteriye dağıtılmadan önce ortaya çıkan ve yetersiz kalite nedeniyle oluşan

maliyetlerdir (Gedik, 2007, s.63; Hatipoğlu, 2008, s.32; Superville ve Gupta, 2001, s.421). Örneğin hurda, yeniden işleme, sorun çözme/eksiklik analizi, taşeron hatası, modifikasyon izleri ve uzlaşmalar, ürün değiştirme vb (Chopra ve Gang, 2011, s.511; Önal, 2010, s.25-27). Bir aracın test sürüşünde 100 km hıza istenilen saniyede çıkamaması iç başarısızlık maliyeti olarak değerlendirilmektedir. **Dış başarısızlık maliyetleri**, müşteri iadeleri gibi uygunsuzluk ve hata nedeniyle müşteriye dağıtımdan sonra ortaya çıkan maliyetlerdir (Su, Shi ve Lai, 2009, s.1396; Superville ve Gupta, 2001, s.421). Örneğin müşteri iadeleri, müşteri şikayetleri, garanti, reddedilen ya da geri gönderilen ürünler, ek navlun, uzlaşmalar, geri alma maliyeti, ürün sorumluluğu, kaybedilen satışlar, müşterilere verilen kayıpların karşılanması vb (Chopra ve Gang, 2011, s.511; Önal, 2010, s.27-29). Bir bilgisayarın ısınma probleminin olması ve bu nedenle iade edilmesi dış başarısızlık maliyeti olarak değerlendirilmektedir.

Kalite maliyetlerinde önleme ve değerlendirme maliyetleri yatırım olarak görülürken başarısızlık maliyetleri kayıp olarak görülmektedir. Bu yaklaşımın uygulanması başarısızlık maliyetlerinde daha önemli bir azalma için önleme maliyetlerinde mütevazı bir artış ve sonuçta değerlendirme maliyetlerinde bir azalma önermektedir (Jaju ve Lakhe, 2009, s.547). Yapılan araştırmalar değerlendirme ve başarısızlık maliyetlerinin toplamı, toplam kalite maliyetleri toplamının yaklaşık % 90'ını oluşturmaktadır (Sipahi ve Yıldırım, 2004: 8). Her ne kadar bir ürün ve/veya hizmete ait kalitesizlik maliyeti olarak düşünülse de sadece kalitesizlik maliyetlerinden oluşmamakta istenilen kalite düzeyine ulaşmak için gereken önleme maliyetlerini de içermektedir (Akkoyun ve Ankara, 2007, s.4). Kalite maliyetleme yöntemleri ise kalite ve kalitesizlik maliyetlerini ifade etmektedir. Kalite maliyetleri, önleme ve değerlendirme maliyetlerini içerirken, kalitesizlik maliyetleri iç ve dış başarısızlık maliyetlerini teşkil etmektedir (Brad, 2010, s.97).

Kalite maliyet yönteminin kurulmasının amaçları aşağıdaki gibidir (Sipahi ve Yıldırım, 2004, s.25):

- Başarısızlık maliyetlerini ortadan kaldırmak,
- Önleme maliyetlerine yatırım yapmak,
- Değerleme maliyetlerini en aza indirmek,
- Önleme çalışmalarını sürekli olarak değerlendirmek ve geliştirmek.

Kalite maliyetlemenin amacı kısaca müşterilerin istek ve beklentilerine cevap verecek kalitede ürün/hizmet üretmek için bir yatırım olarak görülen önleme maliyetlerini sürekli iyileştirmek ve geliştirmek, değerlendirme maliyetlerini en aza indirmek ve başarısızlık maliyetlerini ortadan kaldırmaktır.

### 1.3.8.2. Kalite Maliyetleme Yaklaşımının Uygulanması

Mevcut muhasebe yöntemlerinde kalite maliyetlerine ait bir açıklama bulunmamaktadır (Akgün, 2011, s.76). İşletmeler kalite maliyetlerini ölçmek ve kontrol edebilmek için kendi özellikleri çerçevesinde yöntemlere ihtiyaç duymaktadır (Akkoyun ve Ankara, 2007, s.4). Kalite maliyet yöntemlerinin uygulanmasında, belirli bir konseptin mevcut çalışmalara ve işletmenin yöntemlerine nasıl entegre edileceği önem teşkil etmektedir. Geliştirilecek kalite maliyet yöntemi zaman alıcı olmamalı, işletmenin mevcut yöntemlerine entegre edilebilmelidir (Dale ve Wan, 2002, s.115).

Bir işletmede kalite maliyet yöntemleri kurulurken proje ekibinin kurulması, kalite maliyet tabanlarının belirlenmesi, kalite maliyet verilerinin toplanması, analiz edilmesi, kalite maliyetlerinin düşürülmesi için yöntemlerin geliştirilmesi, yönetime rapor verilmesi ve kabul edilen değişimlerin bütün yöntem içinde uygulanması fonksiyonları sağlanmalıdır (Chopra ve Garg, 2011, s.512). Örneğin bir ürün/hizmetin kalite maliyetlemesi ile ilgili olarak değer mühendisliği ile müşterilerin hangi fonksiyonlara önem verdikleri ve istedikleri kalite düzeyi belirlenerek kalite maliyet tabanları belirlenebilir, faaliyet tabanlı maliyetleme ile önleme, değerlendirme, iç ve dış başarısızlık faaliyetlerinin maliyetleri toplanabilir ve maliyet düşürme hedefleri kaizen maliyetleme ile gerçekleştirilebilir.

Kalite maliyetleri ile ilgili verilerin toplanması, kaydedilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması tamamlandıktan sonra kalite yönetim bölümüne iletmeli, kalite bölümü bu bilgileri özet rapor haline getirerek ilgililere sunmalı ve yapılacak faaliyetlerde bu sonuçlar göz önünde bulundurulmalıdır (Hatipoğlu, 2008, s.52). Örneğin bir koltuğun kalite maliyetleri ile ilgili özet raporda başarısızlık maliyetlerinin fazla olduğu görüyorsa karar alıcılar bunu değerlendirerek bu durumu ortadan kaldırmak için önleme maliyetlerini iyileştirme ve geliştirme yoluna gidecektir.

İyi tasarlanmış bir kalite maliyet yöntemi bu hedefe ulaşmak için güvenilir bir araç olmaktadır (Brad, 2010, s.97). Kalite maliyetleme de tüm çağdaş maliyet yöntemlerinde olduğu gibi değer katmayan faaliyetlerin kısaca başarısızlık maliyetlerinin ortadan kaldırılmasını hedeflemektedir.

### 1.3.9. Diğer Maliyet Yaklaşımları

Bu başlık altında, yukarıda açıklanmayan değer mühendisliği, maliyet tabloları, değişim mühendisliği, demontaj analizi, kalite fonksiyon göçerimi, benchmarking ve balanced scorecard gibi diğer çağdaş maliyet yaklaşımları tanımsal olarak ele alınacaktır.

### 1.3.9.1. Değer Mühendisliği

II. Dünya Savaşı sırasında Lawrance Miles tarafından General Electric'te karşılaşılan sorunlara çözüm getirmek için geliştirilen değer mühendisliği ürün/süreçler üzerinde detaylı analizlerle müşteri açısından önemsiz fonksiyonların elimine edilmesi; önem derecesi yüksek olan fonksiyonlara odaklanılarak maliyetlerin düşürülmesi için yapılan fonksiyonel analiz, maliyet analizi ve değer analizi şeklinde ekip çalışmalarının toplamı olarak tanımlanmaktadır (Örnek, 2003, s.215). Değer mühendisliği ve değer analizi kavramları birbirlerinin yerine kullanılsa da zaman açısından değer mühendisliği yeni bir ürüne tasarım aşamasında (Gherman, 2011, s.213) değer analizi ise üretime geçildikten sonra kullanılmaktadır (Gürdal, 2007, s.170).

Değer mühendisliği değer, fonksiyon ve ürün olmak üzere üç temel kavrama dayanmaktadır. **Değer**, gerekli fonksiyonları istenilen zaman, yer ve kalitede sağlamanın en düşük bedeli; **fonksiyon**, ürün/hizmetin işlevini yerine getirmesini sağlayan etken; **ürün** ise işgücü, yetenek ve etkileşim gibi süreçler sonucunda ortaya çıkan çıktı olarak tanımlanmaktadır (Urhan, 2004, s.53). Değer mühendisliği uygulamasında multidisipliner bir ekip proje planını inceleyerek projenin değerinin artırılması olasılığını değerlendirmektedir (Mao, Ahang ve Abourizk, 2009, s.418).

Bir ürün ya da hizmetin değerini geliştirmek için iki alternatif bulunmaktadır. Birincisi ürünün fonksiyonlarını sabit tutarak maliyetleri düşürmek ikincisi maliyetinin düşürülerek ya da sabit tutularak fonksiyonları geliştirmektir. Değer mühendisliği hedef maliyete, fonksiyonellikten ödün vermeden bileşen ve üretim maliyetini düşürerek ya da fonksiyonelliği farklı şekillerde karşılayacak yeni ürünler geliştirerek veyahut ürün maliyetini artıran gereksiz fonksiyonları elimine ederek ulaşmaktadır (Gersil, 2006, s.32). Örneğin bir cep telefonu modelinde müşteriler telefonun inceliğine sağlamlığından daha fazla önem veriyorsa incelik fonksiyonunun maliyetinin düşürülerek ya da sabit tutularak geliştirilmeye çalışılırken dayanıklılık fonksiyonunun maliyetleri ve değer katmayan faaliyetler azaltılmaya çalışılmaktadır.

### 1.3.9.2. Maliyet Tabloları

Maliyet tabloları detaylı maliyet bilgilerine yer veren bir veri bankasıdır. Bu tablolarda; hammadde maliyetleri, satın alınan parçalar, süreç maliyetleri, indirekt giderler vb maliyet bilgileri bulunmaktadır. Yeni ürünlerin maliyetlerinin uygun olarak belirlenebilmesi amacı ile kullanılmaktadır (Alkan, 2003, s.129). Maliyet tabloları, işletmenin önemli maliyet taşıyıcıları hakkında detaylı bilgiler içermektedir. Bilgisayar ortamında oluşturulmuş bu veri bankası

ayrıca ürün spesifikasyonları, üretim kaynakları ve yöntemleri, ürün fonksiyonları ve tasarım değişikliklerinin etkisi ile ilgili maliyet tahminlerinin kaynağını oluşturmaktadır (Gagne ve Discenza, 1993, s.18).

### **1.3.9.3. Değişim Mühendisliği**

İlk olarak 1993 yılında Michael Hammer ve James Champy tarafından literatüre kazandırılan değişim mühendisliği araştırmacılara göre maliyet, kalite, hizmet ve hız özelliklerinde değişiklikler yapmak amacıyla iş süreçlerinin temelden yeniden düşünülmesi ve radikal bir şekilde yeniden tasarlanması olarak tanımlanmaktadır (Akçakaya ve Yücel, 2007, s.5).

Maliyet düşürme amacıyla uygulanan değişim mühendisliği (İzbudak, 2005, s.59) yaklaşımında bir işletmedeki iş süreçleri yeniden incelenerek radikal bir şekilde bilgisayar teknolojileri kullanılarak tasarlanmaya çalışılmaktadır (Mashari ve Zairi, 2000, s.254). Değişim mühendisliği uygulamaları sonucu oluşan yeni yapı birbirinden farklı birçok uygulamayı beraberinde getirmektedir (Pira ve Kocabaş, 2003, s.92). Yaklaşımına göre örgütü oluşturan üç ya da dört süreç bulunmakta ve her biri bütünlük olarak birbiri ile ilgili bir dizi karar, bilgi ve materyal akışından oluşmaktadır. Süreç sadece örgüt içi ekip ve faaliyetlerle sınırlı değil aynı zamanda örgütün dış çevresinde olan birçok faktörü de doğrudan ya da dolaylı olarak kapsamaktadır (Akçakaya ve Yücel, 2007, s.7).

### **1.3.9.4. Demontaj Analizi**

Demontaj analizi (Tear-Down Analysis), ürün geliştirme ve iyileştirme çalışmalarında kullanılan geriye dönük bir mühendislik çalışması olarak tanımlanmaktadır. Bir ürünü parçalara ayırma çalışması olan demontaj analizinde, işletme, araştırma geliştirme çalışmaları için mevcut ve potansiyel rakiplerinin ürünlerine demontaj yapmaktadır. Böylece rakiplerin ürünlerinin fonksiyonlarını hangi ana parçaların yerine getirdiği ve hangi ana parçalardan oluştuğu belirlenerek geliştirilecek ürünün üstünlükleri saptanmaktadır. Geliştirme ve değiştirme olanakları sınırlıysa aynen taklit edilmekte değilse üstünlük geliştirilmektedir. Demontaj analizinde aynı zamanda maliyet düşürme imkanı veren tasarım alternatifleri de saptanarak taklit edilmektedir (Can, 2004, s.160). Bugün demontaj analizinde bilgisayar teknolojilerinden yararlanılarak rakiplere ait ürün parçalarının geometrik tasarımı yapılabilmekte, elde edilen bulgular üç boyutlu ortamlarda simülasyona tabi tutulabilmektedir (Yingjie ve Uling,2004, s.160). Örneğin Apple'ın ürettiği iphone modelini takiben birçok işletmenin benzer özellikte ürünler üretmesi modele demontaj analizi uygulandığını düşündürmektedir.

### 1.3.9.5. Kalite Fonksiyon Göçerimi

1972’de Mitsubishi Kobe Tersanesinde ilk kez uygulanan kalite fonksiyon göçerimi kalite evi olarak tanımlanmıştır. Yöntem, müşteri beklentilerini birtakım araştırma teknikleri kullanarak tanımlayan, planlama ve iletişim sağlanması ile pazarlama, tasarım, mühendislik ve üretim fonksiyonları arasında bağlantı kuran bir araçtır (Chen ve Chung, 2002, s.2). Yöntemin temeli, müşteri memnuniyeti için müşteri beklentilerini nihai ürün/hizmete dönüştürmeye dayanmaktadır (Chien ve Su, 2003, s.345). Japon otomotiv endüstrisinde yer alan işletmeler tarafından rekabet avantajı sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (Herzwurm ve Schockert, 2003, s.37). Klasik tasarım anlayışından farklı olan kalite fonksiyon göçeriminde müşteri beklentileri doğrultusunda ürün fonksiyonları tasarlanmakta ve dolayısı ile zaman ve maliyet tasarrufu sağlanmaktadır (Yalçın, 2009, s.6).

Yöntem, müşterileri, tasarım sürecinin başında dikkate almaya başlar (Altınbay, 2006a, s.148). Kalite fonksiyon göçerimi müşterilerin ürüne ilişkin fonksiyonel beklentilerinden oluşmaktadır. Müşteriler tarafından subjektif cümlelerle ifade edilen bu beklentiler proje ekibi tarafından değerlendirilerek tasarım bölümüne aktarılmaktadır. Tasarım bölümünde yapılan çalışmalar sonucu bu bilgiler objektif ölçülere dönüştürülmektedir (Can, 2004, s.150). Dolayısıyla müşteri beklentilerine dayalı, ilk seferde doğruyu bulan ürün geliştirme süresini kısaltmaktadır (Altınbay, 2006a, s.148).

### 1.3.9.6. Benchmarking

Benchmarking, Amerika Verimlilik ve Kalite Merkezi (APQC- American Productivity and Quality Center) tarafından ilk kez tanımlanmış olup bu tanıma göre bir işletmenin performansını iyileştirmek amacıyla dünyanın herhangi bir yerinde en iyi uygulamalara sahip olması ile tanınmış diğer işletmelerin ürünlerini, hizmetlerini ve iş süreçlerini öğrenme ve kendi işletmelerine uyarlama süreci olarak tanımlanmaktadır (Altınbay, 2006a, s.16). Benchmarking rekabet avantajı kazanmak amacıyla bilgi birikiminin detaylı bir hareket planına dönüştürülmesi ile işletmede değişim süreçlerinin tamamlanmasında ve performans geliştirmeye yönelik hedef belirlemede kullanılan bir araçtır (Toploğlu ve Sökmen, 2002, s.54). Bir başka tanıma göre küresel rekabet ortamında kaliteyi sağlamak, müşteri memnuniyeti, rekabet gücü ve işletme performansını artırmak için işletmeyi rakip işletmelerle sektör farkı gözetmeden taklitle yer vermeden kıyaslamaktır (Brah, Ong ve Rau, 2000, s.261; Erdem, 2006, s. 69; Ergül, 2008, s.20).

Benchmarking süreci işletmelerin yapısına ve hedeflenen benchmarking projelerine göre değişebilmektedir. Ancak süreç kaç aşamadan oluşursa oluşsun sürece ilişkin yapılan



faaliyetler temelde aynı olmaktadır. Buna göre benchmarking süreci; planlama, veri toplama, verilerin analizi, uygulama ve kontrol olmak üzere beş aşamadan oluşmaktadır (Loosemore ve Hsin, 2001, s.466). Benchmarking uygulamalarının başarılı olması için bu sürecin iyi bir takım çalışması ile sürekli kontrol edilip gözden geçirilmesi, izlemelerin yapılması, değişime ilişkin incelemelerin yapılarak gerektiğinde yeniden yapılandırmaya gidilmesi gerekmektedir (Topaloğlu ve Sökmen, 2002, s.62). Benchmarking uygulamaları uygun bir şekilde yürütüldüğü zaman esneklik, kalite, maliyetler, sunum ve müşteri memnuniyeti konularında sürekli gelişmeyi destekleyerek bir işletmede önemli değişikliklere yol açmaktadır (Brah, Ong ve Rau, 2000, s.262).

### **1.3.9.7. Balanced Scorecard**

Balanced scorecard Robert S. Kaplan ve David P. Norton'un Harvard Business Review'de yayınlanan "*The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance*" (Kurumsal Başarı Karnesi- Başarıya Yön Veren Ölçütler) adlı makale çalışması 1992 yılında literatüre kazandırılmıştır (Biggart vd., 2010, s.2; Kılınç, Mesci ve Güler, 2008, s.2). Finansal ve finansal olmayan performans göstergelerinin ayrı ayrı ölçülmesi ve raporlanmasına dayalı çok boyutlu bir değerlendirme yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Balanced scorecard iş stratejilerini ölçülebilir ve somut hale getirmeyi (Rasila, Alho ve Nenonen, 2010, s.280) ve ölçüm sonuçlarını kullanarak geleceğe dayalı değerlendirme yapmayı amaçlamaktadır (Kettunen ve Kantola, 2005, s.265).

Balanced scorecard bu amaçlara ulaşmak için performans ölçümlerini kapsayan dört boyut oluşturulmuştur (Utkutuğ, 2008, s.58; Kaplan ve Norton, 1996, s.76). Bu boyutlar , "finansal boyut", "müşteri boyutu", "iç süreçler boyutu" ve "öğrenme ve gelişme boyutu" olarak adlandırılmıştır (Ahmad ve diğerleri, 2010, s.100; Devine, Kloppenborg ve O'Clock, 2010, s.38; Laitinen, 2002, s.70). Her boyut, işletmenin uzun vadeli stratejilerini yansıtan bir dizi performans ölçütleri, hedefler ve amaçları içerir (Butler, Henderson ve Raiborn, 2011, s.4). Bu boyutlar yöneticilerin işletmeyi her boyuta göre farklı açılardan değerlendirmesini sağlamaktadır (Çukurçayır ve Eroğlu, 2004, s.47). Ayrıca her bir boyut kendi içinde hem kritik başarı faktörleri oluşturmada hem de içsel ve dışsal iş stratejileri arasında kısa ve uzun dönemli denge sağlamaktadır (Gumbus ve Lussier, 2006, s.408).

## İKİNCİ BÖLÜM

### HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN SİSTEMATİK OLARAK İNCELENMESİ

Küreselleşmenin getirdiği değişim ve gelişmelerle birlikte rekabetin giderek artması, müşteri davranışlarındaki hızlı değişim, işletmelerin sadece ürün/hizmet maliyetlerinin kontrol edebileceği gerçeği ve geleneksel maliyet yöntemlerinin çağdaş işletme çevresinde yetersiz kalması sonucu çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir. 1960'lı yıllarda Japonya'da Toyota tarafından geliştirilen hedef maliyetleme, ürün/hizmet üretilmeden, geliştirme ve tasarım aşamasında ürün/hizmet maliyetlerini yaşam dönemi boyunca planlayan bir maliyet yöntemi olarak tanımlanmaktadır.

#### **2.1. Hedef Maliyetleme Kavramı ve Özellikleri**

Çalışmanın bu bölümünde hedef maliyetleme kavramı, hedef maliyetleme yönteminin özellikleri, amaçları, gelişimi ve kullanım nedenleri açıklanmaktadır.

##### **2.1.1. Hedef Maliyetleme Kavramı**

Hedef maliyetleme, Japoncada Genka Kikaku, İngilizcede Target Costing olarak ifade edilmektedir (Everaert ve diğerleri, 2006, s.237; Hibbets, Albright ve Funk, 2003, s.66). Ancak, Genka Kikaku maliyet planlaması anlamına gelmekte ve Target Costing kavramının Japonca karşılığını yansıtmadığı savunulmaktadır (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.10-11; Shimizu ve Lewis, 1998, s.13-14). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere Genka Kikaku kavramı hedef maliyetleme ifadesi tam olarak karşılamamakta ve kavrama farklı anlamlar yüklenmektedir (Bozdemir, 2010, s.35). Yöntem, literatürde bir maliyet tekniği olarak aldırılmasına karşın Kobe Üniversitesi Profesör Kabayashi başkanlığındaki bir komite tarafından 1966'da hedef maliyet yönetimi olarak yeniden tercüme edilerek yöntemin bir maliyet tekniğinden daha kapsamlı olduğu belirtilmiştir (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.10-11; Shimizu ve Lewis, 1998, s.13-14). Türkçe literatürde ise hedef maliyetleme ya da hedef maliyetleme yöntemi olarak kullanılmaktadır.

Literatür incelendiğinde hedef maliyetleme ile ilgili birçok tanım olduğu görülmektedir. Bu tanımlardan bazıları aşağıda sıralanmaktadır.

Cooper ve Slagmulder (1997a, s.72) hedef maliyetlemenin, belirli bir kalite ve fonksiyon düzeyine göre üretilen ürün/hizmetin yararlı ömrü boyunca istenilen karlılık düzeyinde

öngörülen satış fiyatı ile yaşam dönemi maliyetlerini belirleyen bir yaklaşım olduğunu ifade etmektedir.

Everaert ve diğerleri (2006, s.236) yeni ürün geliştirme sürecinin erken aşamalarında ürünlerin maliyetlerinin belirlendiği ve yeni ürün geliştirme sürecinde bu hedef maliyetlere ulaşılmasını destekleyen bir süreç olarak tanımlamaktadır.

Filomena, Neto ve Duffey (2009, s.1) hedef maliyetlemeyi, ürün/hizmetlerin planlama ve tasarım aşamasında maliyet yönetimini amaçlayarak geliştirme sürecinde yöneticilerin daha sağlıklı karar almalarını sağlayan ve işletme çalışanlarını uzun vadeli düşünmeye teşvik eden bir yöntem olarak tanımlamaktadır.

Khozein ve Royae (2011, s.197) hedef maliyetlemeyi, bir ürünün yaşam dönemi boyunca oluşan maliyetleri üretim, mühendislik, araştırma-geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin yardımıyla düşürmek için kullanılan bir yönetim aracı olarak tanımlamaktadır.

Aldalabeeh (2012, s.125) çalışmasında yöntemi, ürün yaşam dönemi boyunca maliyetlerini düşürmeye odaklanan ve planlamacıların ürün ve süreçlerin tasarımı aşamasında ürünün gelecekteki üretim maliyetlerini düşürmeyi amaçlayan, iyileştirme çabalarında kullanılan bir yöntem olarak tanımlamaktadır.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle geniş anlamda hedef maliyetleme, ürün ve hizmet maliyetlerinin % 80-85'inin geliştirme ve tasarım aşamasında oluşması ve fiyatın piyasa yönlendirmeli olarak belirlenmesi sebebiyle işletmelerin kontrol edebileceği değişkenin sadece maliyetler olması temeline dayalı ortaya çıkan ürün ve hizmetlerin maliyetlerini daha üretime geçilmeden geliştirme ve tasarım aşamasında hesaplayan ve böylece ürün ve hizmet maliyetlerinin etkili bir şekilde kontrolüne olanak sağlayan bir kar planlama ve maliyet düşürme aracı olarak tanımlanabilir.

### **2.1.2. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri**

Hedef maliyetlemenin temel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenmektedir (Ax, Greve ve Nilsson, 2008, s.93-94):

- Hedef maliyetleme genelde süreç odaklı sanayi işletmelerinden çok montaj odaklı işletmelerde kullanılmaktadır. Montaj sanayinde sıklıkla model değişikliği zorunluluğunun ürün yaşam dönemlerini kısaltması nedeniyle hedef maliyetleme daha fazla kullanılmaktadır (Hergeth, 2002, s.2-3; Kutay ve Akkaya, 2000, s.10-

11). Örneğin otomobil ya da elektronik sektörü gibi montaj odaklı sektörlerde yaygın olarak kullanılmaktadır,

- Piyasa odaklıdır,
- İlk aşamada müşteri istek ve beklentilerinin ve bunları karşılayacak ürün ve hizmet özelliklerini belirlemeye odaklanarak ürün ve hizmetlerin özellik ve fonksiyonlarını tanımlamaktadır,
- Hedef maliyetleme ürün/hizmet planlama ve tasarım aşamasında kullanılmaktadır (Kalkancı, 2008, s.17; Kutay ve Akkaya, 2000, s.10),
- Hedef maliyetleme maliyet kontrolü değil maliyet planlamasıdır (Kutay ve Akkaya, 2000, s.10-11; Yükçü, 2011, s.52),
- Hedef fiyat, piyasada müşteri odaklı belirlenen ürün/hizmetin planlanan satış fiyatıdır.
- Hedef kar, uzun dönem karlılık planları ve hissedarların beklentilerine göre belirlenmektedir,
- Hedef maliyet ise, hedef satış fiyatından hedef karın çıkarılması ile oluşmaktadır,
- Ürün/hizmet geliştirme amacıyla maliyet açığını kapatmaktadır,
- Ürün/hizmet hedef maliyete ulaşıncaya kadar piyasaya sürmemek, piyasaya sürülünce ise sürekli geliştirme çalışmaları ile yaşam dönemi boyunca hedef maliyetleri gerçekleştirmektedir,
- Yöntemi, sadece işletme içi değil işletme dışı etkenleri de kapsayacak şekilde yürütmek ve çalışmaları değer zincirine yaymaktadır (Alkan, 2003, s.57),
- Genelde yeni ürün geliştirme sürecinde kullanılan hedef maliyetleme mevcut ürünlerde de geliştirme odaklı kullanılabilir (Shank ve Fisher 1999, s.73).

### **2.1.3. Hedef Maliyetlemenin Amaçları**

Hedef maliyetlemenin en temel amacı, müşterilerin kalite, güvenilirlik ve fonksiyonellik gereksinimlerini karşılayacak yeni ürünlerin ürün yaşam dönemi boyunca maliyetleri düşürmektir (Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.164; Can, 2002, s.47; Dekker ve Smidt, 2003, s.295; Juhmani, 2010, s.114; Kalkancı, 2008: 18). Ancak ürün geliştirme aşamasında düşük maliyet, yüksek kalite, müşteri memnuniyeti ve piyasaya zamanında sunum gibi birbiri ile çelişen amaçları bulunmaktadır. Dolayısıyla temel amaç karlı olmayan ürünlerin piyasaya sunumunu engellemek ve kalite, fonksiyonellik ve maliyet arasında optimal dengeyi sağlamaktır (Decker ve Smidt, 2003, s.296). Bununla birlikte aşağıda sıralanan alt amaçları da bulunmaktadır (Aldalabeeh, 2012, s.125):

- Yinelenen piyasa ihtiyaçları ve iç baskılara rağmen ekonomik ve teknolojik değişimlerle birlikte işletmenin üst yönetiminin uzun vadeli kar ve rekabet hedeflerine ulaşmak,
- Maliyet, fiyat ve yatırım sermayesi arasında bir denge oluşturmak,
- Piyasa odaklılığı pekiştirerek faaliyet alanı planlama çerçevesinde ürün/hizmet planlamada müşterilere, satıcılara ve rekabete yönelik olmak (Alagöz ve Ceran, 2006, s.66),
- Maliyet düşürme çalışmalarında tasarım düzeltme ve iyileştirmeye odaklanmak (Alagöz ve Ceran, 2006, s.66),
- Tüm üretim süreçlerinde geliştirme ve üretimi tam zamanlı özel ve/veya dış denetime zorlamak (Alagöz ve Ceran, 2006, s.66),
- Kapasite kullanımı planlama ve kapasite planlama ile ilgili olarak eşzamanlı mühendisliğe zorlamak (Alagöz ve Ceran, 2006, s.66),
- Ürün hazırlama, pazarlama ve etkisizleştirme için gerekli olan bütün süreç zincirleri ve buradan sonuç olarak çıkarılan parasal etkilerle gerektiğinde onun yerine geçen değer analiziyle ilgili araştırmalar ve sonuçları üzerine analizler yapmaya zorlamak (Alagöz ve Ceran, 2006, s.66),
- İşletmenin sahip olduğu muhasebe yöntemi ile hedef maliyet planlamalarını entegre etmek (Alagöz ve Ceran, 2006, s.66),
- Tüm maliyet düşürme çalışmalarını sistematikleştirmek (Alagöz ve Ceran, 2006, s.67),
- Tüm maliyet düşürme çalışmalarını diğer mühendisliği kapsamında enstrümantalleştirmek (Alagöz ve Ceran, 2006, s.67),
- Tedarikçiler ve değer zinciri üyelerinin tümü dahil tasarım ve geliştirmeden üretime kadar geniş bir ürün süreç zincirinde bütün kısmi faaliyetleri içermek (Alagöz ve Ceran, 2006, s.67).

#### **2.1.4.Hedef Maliyetlemenin Kullanım Nedenleri**

Küresel rekabet ve teknolojik gelişmeler, işletmeleri, maliyetlerini üretim ile eş zamanlı planlamaya zorlamıştır. Ürün maliyetlerinin %80-85'i tasarım aşamasında ortaya çıkmakta ayrıca fiyat piyasa tarafından belirlendiği için arzu edilen karlılığa ulaşılması için maliyetlerin önceden belirlenerek faaliyetlerin buna göre planlanması gerekmektedir. Bu ise ancak hedef maliyetleme yöntemi ile mümkün olmaktadır (Coşkun, 2008, s.13). Ayrıca gelişmeler ve değişimler ile birlikte değişen müşteri istek ve beklentileri kitle üretimi ile karşılanamamakta ve kısa sürede bu istek ve beklentilere cevap verecek geniş bir ürün çeşitliliğini

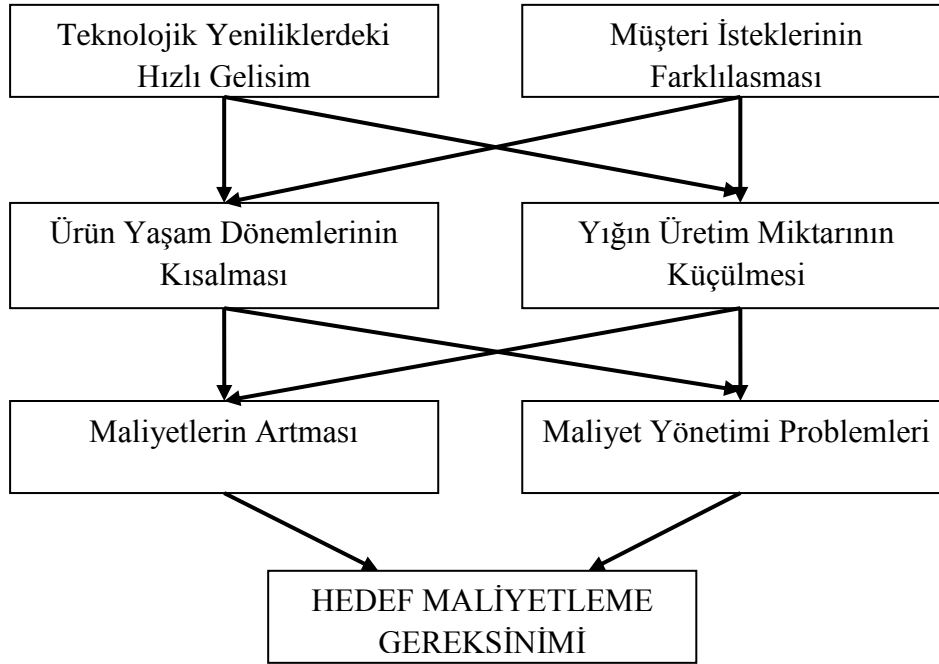
gerektirmektedir. Örneğin android cep telefonlarının üretilmesi ve günden güne geliştirilmesi müşteri istek ve beklentilerinin de hızla değişmesine ve yükselmesine neden olmaktadır.

Küresel rekabet ortamı işletmeleri, müşteri istek ve beklentilerine uygun kalite ve fonksiyonda ürün/hizmet üretmek zorunda bırakırken aynı zamanda bu ürün/hizmetlerin piyasa tarafından belirlenen fiyatlar ile satılmasını gerekli kılmaktadır (Castellano ve Young, 2003, s.149). Çağdaş üretim ortamlarının gerektirdiği maliyet bilgileri yoğun rekabetin gerektirdiği hız, fayda ve doğrulukta geleneksel maliyet yöntemleri ile üretilmemektedir. Daha doğru, hızlı, yararlı ve anlamlı finansal ve finansal olmayan bilgileri üretebilecek yöntem, sistem ve modellerin geliştirilmesi gerekmekte ve hedef maliyetleme yöntemine olan gereksinim gün geçtikçe artmaktadır (Haşaoğlu, 2011, s.47). Buna iphone 5'in piyasaya sunulmadan iphone 4'e göre çok daha fazla özellik ve fonksiyon vaat etmesi ve buna göre satış fiyatının belirlenmesi ve müşterilerin bu fiyatı ödemeye razı olması örnek olarak gösterilebilir.

Özetle, hedef maliyetlemenin geliştirilmesinde iki önemli özellik rol oynamıştır. Birincisi birçok işletmenin fiyatları düşündüklerinden daha az kontrol edebiliyor olmalarıdır (Bozdemir, 2006, s.52). İkincisi ise ürün/hizmet maliyetlerinin büyük çoğunluğunun tasarım ve gelişme aşamasında belirlenmesi ve dolayısıyla üretimden sonra maliyetleri önemli ölçüde değiştirecek çalışmalar yapılamamasıdır (Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.166). Büyük işletmeler tarafından kullanılan hedef maliyetleme aşağıda sıralanan nedenler ile geliştirilmiştir (Aldalabeeh, 2012, s.126):

- İşletmeler arasında artan rekabet, işletme sahipleri ve yöneticilerini daha düşük maliyet, daha yüksek kalite ve teknoloji ile pazar paylarını korumak ve sürekliliği sağlamak için yeni yöntemler aramaya yöneltmiştir,
- Endüstriyel işletmeler artık daha iyi teknoloji ile ürün tasarlamak yerine müşteri odaklı, daha uygun teknolojilerle ürün hazırlamaktadırlar,
- Yeni ürünleri fiyatlandırma kararları, karar ortamlarını çevreleyen belirsizlik nedeniyle daha zor hale gelmiştir. Bu durum işletmeleri yeni yöntemler aramaya yönlendirmiştir.

Hedef maliyetleme yönteminin kullanılmasını gerektiren nedenler aşağıda Şekil 2.1’de gösterilmektedir.



**Şekil 2.1. Hedef Maliyetleme Yöntemini Gerektiren Nedenler**

**Kaynak:** Gayret, 2010, s. 14.

### 2.1.5. Hedef Maliyetlemenin Gelişimi

Hedef maliyetlemenin 1960’lı yıllarda Japonya’da ortaya çıktığı kabul edilmektedir (Gopalakrishnan, Kokatnur ve Gupta, 2007, s.217; Hibbets, Albright ve Funk, 2003, s.66; Shimizu ve Lewis, 1998, s.9). Japonya’daki işletmeler, iki büyük petrol krizinden sonra enerji giderlerinin yükselmesi, işletmelerin aşırı maliyet baskısı altında kalması, ürünlerde kalitenin azalması, ağırlıklı olarak rekabetçi ortam ve müşteri istek ve beklentileri nedeniyle hedef maliyetleme yöntemine yönelmiştir (Albright ve Lam, 2006, s. 162). 1960’lı yıllardaki piyasa koşulları, batılı şirketlerin Asya’da yayılışı ve Japonların kıt kaynakları verimli kullanma arzusu Japon işletmelerin kalite, maliyet ve verimlilik üzerine odaklanmalarına neden olmuş ve çalışmalar sonucunda hedef maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir (Alkan, 2003, s.43).

Hedef maliyetlemenin 1960’lı yıllarda Japonya’da geliştirildiği (Bayou ve Reinstein, 1998, s.28) ifade edilmesine rağmen bazı kaynaklarda hedef maliyetlemenin 1920’lilerde ABD’de Ford Motor Şirketi, Henry Ford tarafından Model T ve 1930’lu yıllarda Almanya’da Volkswagen Beetle Modelinin geliştirilmesinde kullanıldığı belirtilmektedir (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.2; Shank ve Fisher 1999, s.73). Volkswagen 990 DM (Deutsche Mark) fiyat hedefini karşılamak amacıyla alternatif çözümleri incelemiştir. ABD, değer mühendisliği olarak adlandırılan ürün özelliklerini en yüksek düzeye çıkarırken ürün maliyetlerini en düşük düzeye indirecek bir konsept oluşturulmuştur (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.10). Genel kanı ise

Amerikan kökenli değer mühendisliğinin Japonlar tarafından dinamik bir maliyet düşürme ve kar planlama şekline dönüştürüldüğü şeklindedir (Alkan, 2003, s.43; Bozdemir, 2010, s.44).

Tam zamanında üretim yöntemini de geliştiren Toyota ilk petrol krizinden sonra 1960'lı yıllarda diğer Japon otomobil üreticileri tarafından taklit edilmiştir. Bazı Japon işletmelerinden farklı olarak Toyota bu petrol krizlerinden daha az etkilenmesi nedeniyle rakip işletmeler üretim yöntemlerini kopyalamak istemiştir. Bunun sonucunda 1960 ve 1970'lerin başında birçok büyük Japon işletmesi önemli ölçüde kullanmaya başlamıştır (Kato ve Yashida, 1998, s.2; Shimizu ve Lewis, 1998, s.9).

Japonya'da 1990'ların başında birçok işletme hedef maliyetlemeyi etkili bir şekilde kullansa da uygulamalar genelde birkaç ürün ve parça ile sınırlıydı. Hedef maliyetleme bu yıllarda bilimsel olmaktan ziyade tecrübe ve öngörü ile yapılmıştır. Ayrıca uygulamalar satın alma kapsamına girmiş diğer alanlara çok yayılmamıştır. Ancak 1990'larda üç olay hedef maliyetleme yöntemini değiştirmiştir. Birincisi, 1990-91 Körfez Krizidir. Bu dönemde Japonlar varlıklarını devam ettirmek için pazar paylarını artırmak yerine karlarını artırmaya çalışmışlardır. İkincisi, 1993'te Japonya'da yaşanan devalüasyondur. 1995'te Japon 'Yen'i ABD Doları karşısında 1993'e göre % 50 düşmüştür. Bu olay sonucunda hem ihracat hem de kar marjı düşmüştür. Üçüncü ve son olay ise Japonya'da finans sektöründe yaşanan krizdir (Feil, Yook ve Kim 2004, s.12-13; Koçsoy, 2008, s.16). Hedef kar marjının düşmesi hissedarların yönetime daha fazla baskısı ile sonuçlanmıştır. Bu üç olay sonucunda hedef maliyetleme yaklaşımı değişmiş, daha bilimsel bir hale gelerek yapılan çalışmalarla geliştirilmiştir.

Hedef maliyetlemenin batılı işletmeler tarafından da başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için çalışmalar yapılmış Kuzey Amerika ve Avrupa'da birçok büyük işletme rekabet avantajı kazanmak, maliyet yönetimlerini zenginleştirmek için hedef maliyetlemeyi kendi şirketlerine adapte etmeye çalışmıştır. Bunun neticesinde hedef maliyetlemenin değişik versiyonları farklı ülkelerde kullanılmaya başlamıştır (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.10).

Türkçe literatüre 1990'lı yıllarda giren hedef maliyetleme bu tarihten sonra yoğun bir şekilde çalışılmış ancak tartışmalar kavramsal ve teorik bir düzeyde gerçekleştirilmiştir. Hedef maliyetlemenin Türkiye'deki işletmelerde uygulama düzeyi ve uygulanabilirliğine ilişkin eksikliğin giderilmesi amacıyla İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından her yıl yayınlanan Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşunda yer alan özel sektöre ait imalat işletmelerinde bir araştırma yapılmıştır (Beyazıtılı ve Koçsoy, 2009, s.59). Türkiye'de hedef



maliyetleme ile ilgili çalışmalar hala kavramsal ve teorik düzeyde gerçekleştirilmekte, sektör uygulamaları yavaş gelişmektedir.

Hedef maliyetleme ile ilgili ilk makale 1977 yılında Tanaka tarafından yazılmıştır. Bu tarihten sonra özellikle de 1990'ların başında sayısız makale yayınlanmıştır. Japon araştırmacılar uzun süre bu alana hakimdi ancak Hiromoto 1988, Kato 1993, Monden 1989, Sakurai 1989, Tanaka 1989, Monden ve Hamada 1991 bu alanı batı literatürüne taşımıştır (Kato ve Yoshida, 1998, s.2). Hedef maliyetleme konusunda Hiramato 1991, Kato 1993, Monden ve Hamada 1991, Monden 1992, Tanaka 1993 ve Kato ve diğerleri 1995 yıllarında yaptıkları çalışmalar Japonya'daki uygulamalar konusunda konuyu daha da ilerletmiştir. Bu çalışmalarda Japon işletmelerindeki hedef maliyetleme uygulamaları tanımlanmış ancak işletmelerin uygulamaları karşılaştırılmamıştır. Hedef maliyetleme konusunda diğer yayınlar ise Yoshikawa vd. 1993, Monden 1995, Cooper 1995, Cooper ve Chew 1996 ve bugüne kadar yazılmış birçok çalışma ve kitap hedef maliyetlemenin yapısı ve uygulanması sonucu ulaşılan avantajlar üzerine yoğunlaşmıştır (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.2). Japon Muhasebeciler Birliği (JAA-Japan Accounting Association) hedef maliyetleme için 1992 ve 1994 yılları arasında özel bir komisyon organize etmiş; hedef maliyetlemeyi çeşitli yönleriyle incelemiştir. Ayrıca, bu çalışmaların gelecekteki araştırmalara ışık tutması da amaçlanmış; Japon, İngiliz ve Alman literatüründen 300'e yakın literatür hazırlanmıştır (Kato ve Yoshida, 1998, s.3).

Hamood, Omar ve Sulaiman'ın (2011, s.29) çalışmasında hedef maliyetleme ile ilgili çalışmalardan bazıları aşağıda Tablo 2.1'de gösterilmektedir.

**Tablo 2.1. Hedef Maliyetleme İle İlgili Makaleler**

Hedef Maliyetleme ile ilgili Makaleler		
Ülke	Yazarlar	Makaleler
Japonya	Kato (1993) Tani ve diğerleri (1994) Tani (1995) Feil ve diğerleri (2003) Huh ve diğerleri (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ürün yaşam döneminin erken aşamalarında maliyet düşürme ve maliyet kontrolü</li> <li>• Mühendislik fonksiyonu katılımı</li> <li>• Ürün planlama, geliştirme, detaylı tasarım, üretim mühendisliği, satın alma ve satışta yöneticilerinin gücü</li> <li>• Finansal veya muhasebe fonksiyonundan bağımsızlık</li> <li>• Örtüşmeli ürün geliştirme</li> <li>• Eşzamanlı mühendislik katılımı</li> <li>• Hedef maliyetleme yöntemi</li> </ul>
Amerika	Hibbets ve diğerleri (2003) Ellram (2006)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hedef maliyetlemede tedarik zinciri ve tasarım fonksiyonu arasındaki yüksek bağlantı</li> <li>• Ar-Ge katılımı, hedef maliyetlemenin erken aşamalarında tedarik yönetimi ve tedarikçiler</li> <li>• Rekabet ortamı ve stratejisinin etkisi</li> </ul>

Yeni Zelanda	Rattray ve diğerleri (2007)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Müşteri ihtiyaçlarının memnuniyeti ve maliyetlerin düşürülmesine daha fazla odaklanma</li> <li>Üretime yüksek katılım, hedef maliyetleme sürecinde ürün geliştirme ve tasarım</li> <li>Tedarikçiler HM sürecine dahil değildir</li> </ul>
Hindistan	Jodhi (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Düşük kabul oranı belirsizlikten kaçınma faktörü, muhafazakar yöneticilerin davranışları, pahalı benimseme, eğitim ve uzmanlık eksikliğini gösterir</li> <li>Daha iyi algılanan ve daha fazla önem verilen hedef maliyetlemenin benimsenmesi</li> </ul>
Avustralya	Chenhall ve Langfield-Smith (1998)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Düşük benimseme, faydalar ve önem</li> <li>İşletme büyüklüğü ve Avustralya'nın iş ve kültürünün etkisi</li> </ul>
Hollanda	Dekker & Smidt (2003)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Maliyet düşürme, zamanında üretim ve müşteri memnuniyeti hedefleri</li> <li>Ürün geliştirme ve tasarım bölümlerinin katılımı</li> <li>Muhasebe departmanının katılımının olmaması</li> </ul>
Türkiye	Koçsoy vd. (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hedef maliyetleme uygulamalarında tasarım öncesi müşteri analizi</li> <li>Uzun dönem ürün ve kar planlama</li> <li>Maliyet ve maliyet düşürme süreçlerini belirlemede çapraz fonksiyonlu takımları kullanma</li> <li>Simültane mühendisliğin yüksek kullanımı</li> <li>Fiyatlamada rekabet odaklı fiyatlama yönteminin daha az kullanımı</li> <li>Hedef karı belirlemede yaygın yöntem satışların karlılığı</li> <li>Maliyet tahminleri ürün tasarım aşamasında belirlenir</li> </ul>
Brezilya	Filomena vd. (2009)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Operasyonelleştirme modeli hedef maliyetleme</li> <li>Maliyet hedefleri ürün parçaları, ürün özellikleri ve ürün ortak unsularına ayırma</li> </ul>
İsveç	Ax vd. (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hedef maliyetlemenin benimsenmesi ve yoğun rekabet arasındaki pozitif ilişki</li> <li>Hedef maliyetin benimsenmesi ve algılanan çevresel belirsizlik arasındaki negatif ilişki</li> <li>Hedef maliyetlemenin benimsenmesinde yoğun rekabetin pozitif etkisi algılanan çevresel belirsizlik tarafından negatif yönde düşürülmektedir</li> </ul>
Bahreyn	Juhmani (2010)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hedef maliyetlemenin benimsenmesi ve işletme büyüklüğü arasında statiksel açıdan anlamlı bir ilişki yoktur</li> <li>Hedef maliyetlemenin başarısı yüksek performansla ilgilidir</li> <li>Hedef maliyetlemenin benimsenmesinde düşük maliyetleme stratejisinin yüksek oranda kullanımı</li> <li>Mevcut ürünlerin yeniden tasarlanmasında hedef</li> </ul>

		maliyetlemenin yüksek oranda benimsenmesi • Hedef maliyetlemede üretim departmanının yüksek katılımı
--	--	---

**Kaynak:** Hamood, Omar ve Sulaiman, 2011, s.29.

Hedef maliyetleme Türkçe literatüre ise 1990'lı yılların otalarında girmiş, ilk kitap Bursal ve Ercan tarafından 1994'te, ilk makale Bilginoğlu tarafından 1995'te yazılmıştır. Hedef maliyetlemeyi geniş bir şekilde ele alan kitap ise Can'ın 2004'te yazdığı "Hedef Maliyetleme: Kuram ve Uygulama" isimli kitaptır. Hedef maliyetleme ile ilgili diğer çalışmalar ise Karcıoğlu (1997), Baş (1997), Şimsek (1997), Şakrak (1997), Acar (1998), Şimsek ve Arıçay (1998), Şakrak (1998), Parlakkaya (1998), Ertaş (1998), Şakrak (1998), Doğan (1998), Erden (1999), Yalçın (1999), Menderes ve Aydemir (1999), Yükçü (1999), Türk (1999), Saban (2000), Kutay ve Akkaya (2000), Karcıoğlu (2000), Yükçü (2000), Bahşi ve Can (2001), Yalçın ve Arzova (2001), Aksoylu ve Dursun (2001), Kaymaz (2001), Hacırüstemoğlu ve Demir (2002), Ergun (2002), Ceran (2002), Özer ve Savaş (2002), Savaş (2003) Coşkun (2002-2003), Erden (2003), Ceran (2004), Doğan ve Hatipoğlu (2004) ve Nalbantoğlu ve Bayazıtlı'nın (2005) çalışmalarıdır (Koçsoy, 2008, s.21).

İlk olarak Toyota Otomotiv tarafından geliştirilen hedef maliyetleme yönteminin Dünya ve Türkiye'de sektör uygulamalarına aşağıda yer verilmektedir.

**Japonya**'da otomobil sektörü hedef maliyetlemeyi uygulayan sektörlerin başında gelirken bunu sırasıyla elektronik, makine, hassas mekanik ve tekstil izlemektedir. Kimya, gıda ve çelik sektöründe daha az kullanılırken kâğıt sektöründe hemen hemen hiç kullanılmamaktadır (Can, 2002, s.316).

Japon otomobil sektörünün başarısı ABD ve Avrupa ülkelerindeki işletmelerin dikkatini çekmiş ancak standart maliyet yönteminin alternatifi olarak değerlendirilmiş ve hedef maliyetin stratejik önemi kavranamamıştır (Bayou ve Reinstein, 1998, s.28). Banham'ın çalışmasına göre ABD'de 2000'li yıllarda sadece 65 işletme hedef maliyetleme yöntemini kullanmaya başlamıştır. Bunlardan bazıları Boeing, Estman, Kodak, Caterpillar ve Daimler-Chrysler'dir (Kocakulah ve Austill, 2006, s.62). Genelde Amerika'nın endüstri liderleri tarafından kullanılan hedef maliyetleme Rocketdyne RS-68'in birim üretim maliyetlerinde %50, sabit maliyetlerinde % 65, ürün sürüm zamanında % 60'luk bir azalmaya; Mercedes Benz M Class Modeli için yatırım karlılığında % 12'lik bir iyileşmeye; Boeing Scandinavian Belly Loader'de % 72'lik, Boeing 757-300'de %43'lük maliyetlerin düşmesine neden olmuştur (Bozdemir, 2010, s.47).

Fortune Dergisinin ABD’de hedef maliyetleme uygulamalarına ilişkin yaptığı çalışmada Japon işletmeleri ile aynı yoğunlukta olmamakla birlikte bazı Amerikan işletmelerinin benzer teknikleri kullandığı tespit edilmiştir (Bozdemir, 2010, s.107). Hedef maliyetleme uygulamaları ABD’de ulaşım, iş makineleri, büyük ev aletleri, otomotiv ve elektronik sanayi olmak üzere büyük işletmelerde kullanılmaktadır. Rekabet baskısı genelde bu uygulamaların arkasındaki güç olmuştur. Hedef maliyetleme özellikle kapsamlı tedarik zinciri olan işletmelerde kullanılmaktadır (Gopalakrishnan, Samuels ve Swenson, 2007, s.38).

Japon işletmelerinde hedef maliyetleme uygulamalarında ürün/hizmet geliştirme sürecinde ürün/hizmet hedefleri ile maliyet hedefleri arasında uyumun sağlandığı çalışmalar yapılırken ABD işletmelerinde çok ardışık bir yaklaşım izlenmektedir. Japon işletmelerin muhasebesi aynı zamanda hedef maliyetleme ekibinin bir üyesi ve başkanı iken Amerikan işletmelerinde hedef maliyetleme ekibi ve muhasebe arasında bağlantı çok azdır. **Almanya**’da hedef maliyetleme uygulamalarında ise hedef maliyet büyüklükleri tanımlanmakta ancak maliyet hedefleri işletme yapısı esas alınarak yalın yapılabirliğe göre belirlenmektedir. Ayrıca hedef maliyet toplam ürüne yapılmakta çok gerekirse sadece bazı parçalar düzeyinde ayırlama yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle müşteri istek ve beklentilerine göre belirlenmesi gereken fonksiyonların maliyetleri buna göre belirlenmemektedir (Bozdemir, 2010, s.108). Bu durumda, hedef maliyetlemenin temel amaçlarından biri olan müşteri odaklı üretim ve ürün geliştirme yapılamamakta ve hedef maliyetleme çalışması tam anlamıyla gerçekleştirilememektedir.

Yöntemin **İngiltere**’de kullanımı 1980’li yıllara rastlamaktadır. 1991 yılında Davis ve arkadaşları tarafından otomobil üreticileri üzerinde yapılan bir araştırmaya göre, anket çalışmasına katılanların % 68’i geleneksel yöntemlerin stratejik kararların alınmasında yetersiz kaldığına inanmaktadır (Omar, 1997, s.63). Guilding, Cravens ve Tayles (2000, s.128-129) çalışmalarında **İngiltere**, **Yeni Zelanda** ve **ABD**’de faaliyet gösteren işletmelerden oluşan bir örneklem oluşturarak hedef maliyetlemenin de içinde bulunduğu 12 stratejik yönetim muhasebesi yönteminin kullanım oranı ve fayda derecesini ölçmüşlerdir. Yeni Zelanda’da 124, İngiltere’de 63 ve ABD’de 127 işletmeden geri dönüş olmuştur. Sonuçlara göre hedef maliyetleme yöntemi ABD’de Yeni Zelanda ve İngiltere’den daha fazla kullanılmakta ve daha fazla fayda elde etmektedirler.

1996 yılında yapılan bir araştırmaya göre **Amsterdam** Hisse Senedi Borsası’nda (ASE-The Amsterdam Stock Exchange) yer alan finansal kuruluşlar, sigorta şirketleri ve ticari işletmeler (bu işletmeler özelliği gereği hedef maliyetlemeye uygun değildir) dışında kalan

175 işletmenin 43'ünden hedef maliyetleme uygulamasına yönelik yanıt alınmıştır (Decker ve Smidt, 2003, s.293).

Hollanda'da Sanayi alanlarında hedef maliyetleme uygulamaları aşağıda Tablo 2.2'de gösterilmektedir.

**Tablo 2.2. Hollanda Sanayinde Hedef Maliyetleme Uygulamaları**

Endüstri Kolu	Hedef Maliyetleme			
	Kullanmıyor	Kullanıyor	Toplam	Kullanım %
Gıda	3	1	4	25
Tekstil	0	3	3	100
Basım/Kağıt	2	0	2	0
Kimyeviler/ Eczane Sanayi	4	4	8	50
Kauçuk	0	1	1	100
Çelik	0	1	1	100
Fabrikasyon Metal	3	1	4	25
Elektrik&Elektronik	0	5	5	100
Ulaşım Ekipmanları (Otomotiv Sanayi)	1	1	2	50
Hassas Ekipmanlar (Enstrümanlar/Optik)	0	2	2	100
Toplam	13	19	32	59

**Kaynak:** Decker ve Smidt, 2003, s. 299.

**Yeni Zelanda**'da yapılan bir çalışmada Kompass veri tabanına bağlı 763 üretim işletmesinden 72 işletme örneklem olarak alınmış ve 31 üretim işletmesinde hedef maliyetleme uygulaması kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu işletmelerin % 67'si hedef maliyetlemeyi mevcut ürünlerin yeniden tasarlanmasında kullanmaktadır (Rattray, Lord ve Shanahan, 2007, , s.76).

**Hindistan**'da 2001'de yapılan bir araştırmada işletmelerin büyük çoğunluğu üretim aşamasında bütçeleme, standart maliyet, varyans analizi gibi geleneksel maliyet yöntemlerini kullandığı ortaya çıkmıştır. Ancak hedef maliyetleme uygulamalarının da gün geçtikçe arttığı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmaya katılan işletmelerin % 35'inin hedef maliyet yöntemini benimsediği sonucuna ulaşılmıştır (Joshi, 2001, s.104).

Bugün, başta Japonya olmak üzere gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin hedef maliyetleme yöntemini kullanım oranları oldukça yüksektir. Hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin bazıları şunlardır: Toyota, Komatsu, Nissan, Olympus Optical, Sony Corporation, Topcon Corporation (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.2) Honda, Isuzu, Mazda, Daihatsu, Kanto Automobile Industries, Fuji Electric, JVC, Canon, Hitachi, Sumitoma Heavy Industries, Denso, Zexel, Kubata, Asmo, NEC (Kato ve Yoshida, 1998, s.3).

**Türkiye**'deki işletmeler açısından hedef maliyetleme uygulamalarının literatüre 1995'li yıllarda girmiş olması, 2000'li yıllarda literatürde tam anlamıyla var olması ve işletmeler açısından yeni bir kavram olması nedeniyle tam anlamı ile uygulandığı söylenememektedir. Hedef maliyetleme konusunda yapılan uygulamalar bu konu ile ilgili çalışmalara bakıldığında tekstil, mobilya, hizmet işletmeleri ve orman işletmeleri gibi Türkiye'nin ilk 500 sanayi kuruluşu arasında kısmen de olsa uygulandığı ya da başka bir yöntem adı altında hedef maliyetleme sürecine benzer uygulamalar gerçekleştirildiği görülmektedir (Bozdemir, 2010, s.48).

Koçsoy vd.nin Türkiye'nin ilk 500 sanayi kuruluşu arasında yaptığı araştırmalarında otomotiv sanayinin % 60, makine % 50, tekstil % 38, kağıt-gazete % 50, demir-çelik % 20 ve gıda sanayinin % 36'sının hedef maliyetleme yöntemi kullandığı görülmektedir. Araştırma sonuçlarının fiili rakamlarına göre ise araştırmaya katılan 90 işletmenin 63'ü hedef maliyetleme yöntemini kullanmazken 27'si kullanmaktadır (Koçsoy, Gürdal ve Karabayır, 2009, s.199).

## **2.2. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri**

Hedef maliyetleme yönteminin kavramsal temellerini oluşturan altı temel ilkesi bulunmaktadır (Gopalakrishnan, Samuels ve Swenson, 2007, s.38; Man ve Fleşer, 2008, s.5; Swenson vd., 2003: 12-13). Bu ilkeler fiyata göre maliyetleme, müşteri odaklılık, tasarım odaklılık, çapraz fonksiyonlu takımlar (çok fonksiyonlu ilişkiler/ geniş kapsamlı katılım / fonksiyonlar arası takımların sürece dahil edilmesi), yaşam dönemine odaklanma, değer zinciri ilişkisi (değer zinciri oryantasyonu/değer zinciri boyunca uygulama) olup aşağıda açıklanmaktadır.

### **2.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme**

Fiyata göre maliyetleme hedef maliyetlemenin en temel ilkelerinden biri olup geleneksel maliyet artı yaklaşımından farklı olarak fiyat eksi olarak tanımlanan ürün/hizmet maliyetlerine, piyasa tarafından belirlenen fiyattan hissedarların beklentilerine göre belirlenen hedef kar marjından çıkararak ulaşmaktadır.

Fiyata göre maliyetleme ilkesi kendi içinde iki alt ilkedен oluşmaktadır (Ertürk, 2005, s.22):

- İşletmenin üreteceği ürün ve kar planları piyasa fiyatları tarafından belirlenmektedir. Bu planlar sürekli kontrol edilerek ürün portföyünde sadece tutarlı ve güvenli kar paylarını içeren ürünlerin yer alması sağlanmaktadır.

- Süreç, aktif rekabet bilgileri ve analizleri ile yönlendirilmektedir.

Hedef satış fiyatı müşterilerin ödemeye razı olacağı fiyat olup piyasanın kontrolü altındayken, hedef kar işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün koşullarına ve işletmenin finansal ihtiyaçlarına göre belirlenmektedir (Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.168; Juhmani, 2010, s.114). Yeni ürün geliştirme aşamasında, geçmişe ait söz konusu ürün ile ilgili maliyet bilgilerinin bulunmaması ve piyasa değişikliklerini göz önünde bulundurma gerekliliği nedeniyle hedef satış fiyatının belirlenmesi oldukça güçleşmekte ve hedef satış fiyatı ve hedef karın belirlenmesinde detaylı piyasa araştırmaları ve rakip ürünler belirleyici olmaktadır (Kwah, 2004, s.54).

Hedef maliyet, tahmini satış fiyatına göre hesaplanan tahmini ürün maliyeti olarak görülebilir. Tahmini maliyet ürün kavramının ortaya çıktığı dönemde belirlenmekte ve hedef maliyet ile karşılaştırılmaktadır. Eğer tahmini maliyet hedef maliyetten yüksekse uzmanlar ürün maliyetlerini azaltacak ürün özellikleri üzerinde değişikliğe gitmektedir (Man ve Fleşer, 2008, s.5). Maliyet düşürme çabaları; değer mühendisliği, kaizen gibi yöntemlerle hedef maliyetleme yöntemi birlikte kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Örneğin bir mikro dalga fırının ısıtma hızı ile ilgili özelliğinin tahmini maliyeti hedef maliyetinden daha yüksekse değer mühendisliği uygulamaları ile bu özellik ya daha ucuza tedarik edilmeye çalışılmakta ya da özelliği yerine getiren parçanın ikamesi kullanılabilmektedir.

Tahmini maliyetin hedef maliyeti aşıyor olmasına rağmen hedef maliyet ürünün üretim ve satışına ilişkin kararların kabul edilmesinde temel unsur olmaktadır (Man ve Fleşer, 2008, s.6). Hedef maliyet, hedef satış fiyatı ve kar marjının bir fonksiyonu olup bağımlı değişken iken hedef satış fiyatı ve kar marjı bağımsız değişken olmaktadır (Smith ve Lockamy, 2000, s.70-71; Yükçü ve Gönen, 2008, s.76). Örneğin bir ürünün piyasadaki rekabetçi satış fiyatı 20 TL ise ve işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için % 20 kar marjına ihtiyacı varsa bu durumda hedef maliyet 16 TL olarak belirlenmektedir.

Hedef maliyete ulaşmak için üretim aşamasından çok tasarım aşamasında maliyet düşürme fırsatlarına odaklanılmaktadır. İşletmenin tüm bölümlerinin ve tedarik zincirinin tüm üyelerinin katılımı ile ürün yaşam dönemi boyunca maliyetlerin sürekli düşürülmesi gerekmektedir (Juhmani, 2010, s.114). Üretim maliyetleri çeşitli yaklaşımlar benimseyerek düşürülmektedir (Gopalakrishnan, Kokatnur ve Gupta, 2007, s.218). Özellikle mevcut ürünlerin sürekli maliyet düşürme çalışmalarında hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte kaizen maliyetleme kullanılmaktadır.

### 2.2.2. Müşteri Odaklılık

Piyasa yönlendirmeli bir yaklaşım olan hedef maliyetleme yönteminde üstünlük her zaman müşteriye aittir ve bu görüş süreç boyunca devam etmektedir. Müşterilerin istek ve beklentilerinin ne olduğu ve işletmenin bu istek ve beklentileri karşılamak için ne yapması gerektiği çok önemlidir. Müşteri istek ve beklentilerinin karşılanması, müşterilerin bunlar için ödeme yapmaya razı olması ve bunların işletmenin pazar payını artıracak olması durumunda ürün özellikleri ve fonksiyonları geliştirilmektedir (Gürdal, 2007, s.92). Hedef maliyetleme yönteminde müşterilerin ne istediğini ve işletmenin bu istek ve beklentileri karşılamak için ne yaptığı oldukça önemli bir yer tutmaktadır (Koçsoy, 2008, s.51). Örneğin bir bilgisayar modeli konusunda müşteri istek ve beklentilerinin tam olarak anlaşılması (piyasa araştırmaları ve değer analizi uygulamaları ile) işletmenin de bunu karşılamak için ne yapması gerektiğini net olarak belirleyebilmesini sağlamaktadır. Böylelikle belirlenen hedeflere ulaşmak kolaylaşmaktadır.

Hedef maliyetleme, ilk aşamada müşteri ihtiyaçlarına ve bu ihtiyaçları karşılayacak ürün ve hizmet özelliklerine odaklanmaktadır. Müşterilerden elde edilen bilgiler, tüm hedef maliyetleme süreci boyunca sürekli kullanılacağı için oldukça önemli olmaktadır. Bu bilgileri toplamak için piyasa değerlendirmelerini, müşteri anketleri, odak grupları, ürün prototip testleri ve anahtar müşteriler ile organize görüşmeler de dahil olmak üzere birçok kaynak kullanılmaktadır (Ax, Greve, Nilsson, 2008, s.7). Maliyet ve zaman açısından müşteri istek ve beklentilerine maliyet analizleri, eş zamanlı ürün/hizmet süreç ve kararlarında kalite öncülük etmektedir. Söz konusu analizlerde ürün/hizmet özellik ve fonksiyonlarına dair çalışmalar yapılmakta ve ürün/hizmetin değeri belirlenmektedir. Bu değer müşteri istek ve beklentileri doğrultusunda belirlenmesi gerekmektedir (Doğan ve Hatipoğlu, 2004, s.111-112; Swenson vd., 2003, s.12). Müşteri odaklılık, müşteri istek ve beklentilerini dikkate alarak ürün geliştirme faaliyetlerini yönlendirmektedir. Süreçte ürünün fonksiyon ve özellikleri müşteri beklentilerini karşılamalı, müşteri bunun için ödeme yapmaya razı olmalı ve ek pazar payı ve satış hacmi sağlamalıdır (Ertürk, 2005, s.22; Haşasoğlu, 2011, s.58-59). Müşterilerin bu istek ve beklentilerinin anlaşılması ve karşılanması, işletmenin rekabet edebilirliği açısından büyük önem taşımaktadır (Kutay ve Akkaya, 2000, s. 3).

Kalite, maliyet ve zaman konusunda müşteri ihtiyaçları eşzamanlı olarak ürün süreç ve kararlarında ve maliyet analizlerinde birleştirilmektedir (Albright, 1998, s.14 ; Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.21; Can, 2002, s.76). Ürün özellik ve fonksiyonlarına, müşteri tarafından verilen değer, aynı özellik ve fonksiyonların maliyetinden daha büyük olması gerekmektedir. Aksi durumda tasarımdan vazgeçilmektedir (Swenson vd., 2003, s.12). Bu



durum hedef maliyetleme sürecinde hedef maliyetlerin ayrımlanması aşamasında değer mühendisliği çalışmaları ile gerçekleştirilmektedir. Örneğin, buzdolabı üretimi yapan ve sadece Alaska piyasasında çalışan bir işletme buzdolabının soğutma özelliğine müşterilerin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanıyor ise yeniden tasarıma tabi tutulması (daha küçük motor kullanma gibi) ya da tasarımdan vazgeçilmesi gerekmektedir.

### **2.2.3. Tasarım Odaklılık**

Tasarım odaklılık, piyasada oluşabilecek pahalı ve zaman alıcı değişikliklerin tasarım aşamasındayken önlemeye çalışmaktır. İki alt ilkesi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi hedef maliyetlemede maliyetler oluşmadan önce yönetilmekte ve maliyetlerin büyük çoğunluğu tasarım ve geliştirme aşamasında oluşurken daha az kısmı üretim aşamasında ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla hedef maliyetlemede tasarım aşamasındaki maliyetlere odaklanılmaktadır. İkincisi, yöntem ürün/hizmet ya da mühendislik değişikliklerinin üretime gidilmeden önce yapılmasını gerektirmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000, s.3-4).

Hedef maliyetlemede, ürün/hizmet maliyetlerinin yaklaşık % 80-85'i tasarım aşamasında oluşmakta (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.364; Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.168-169; Köse, 2002, s.87; Nubin, 2006, s.62) ve bu maliyetler geleceğe taşınan maliyetler olmaktadır. Tasarım odaklılık bu alanda çalışanları ürün, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirmekte ve tasarıma geçilmeden ürün ve ürün üretimi hakkında fikirler müşteri istekleri dikkate alınarak belirlenmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 364; Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.21; Nubin, 2006, s.62). Tasarım ekibi tarafından ürün/hizmet bileşenleri, miktarı, montaj süreleri, üretim süreçlerinin hangi makine ya da işçiler tarafından gerçekleştirileceği gibi birçok unsur belirlenmektedir. Ürün/hizmet, piyasaya sunulduktan sonra tasarım değişiklikleri hem önceki yatırımların boşa gitmesine neden olmakta hem de piyasayı dikkate almayan üretimden dolayı büyük zararlar oluşmaktadır. Dolayısıyla ürün maliyetlerinin tasarım aşamasında dikkate alınması yani tasarım odaklılık işletmeler açısından hayati önem taşımaktadır (Swenson vd., 2002, s.12; Yalçın, 2009, s.290). Hedef maliyetleme ürün/hizmet tasarımı ve geliştirme aşamasını maliyet yöntemi ve maliyet düşürmede stratejik önemde gördüğü için ürün/hizmet tasarımı ve geliştirme üzerine odaklanmaktadır.

### **2.2.4. Çapraz Fonksiyonlu Takımlar**

Hedef maliyetleme, ürün/hizmet tasarımı, hammadde ihtiyaçlarını ve üretim süreçlerini analiz ederek bir ürün/hizmeti hedef maliyette üretmek için maliyet düşürme çalışmalarına odaklanan işletme içi ve işletme dışı farklı fonksiyonlardan çalışanların katılımını gerektirmektedir (Everaert vd., 2006, s.241; Swenson vd., 2003, s.13). Hedef maliyetleme

uygulama sürecinde tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve diğer yardımcı hizmetlerde çalışanlardan oluşan ekiplerden yararlanılmaktadır. Ayrıca ekip içinde satıcılar, dağıtıcılar ve müşteriler gibi işletme dışından kişi ve gruplar da yer almaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.364-365; Aktaş, 2003, s.6; Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.169; Doğan ve Hatipoğlu, 2004, s.112; Kutay ve Akkaya, 2000, s.6; Nubin, 2006, s.63; Rattray, Lord ve Shanahan, 2007, s.70). Hedef maliyete ulaşmada hedef maliyetleme ekibindeki her birim kendine düşen görevi zamanında ve en iyi şekilde yapmak zorundadır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.364-365; Gürdal, 2007, s.93; Nubin, 2006, s.63).

Hedef maliyetleme, yatay çapraz fonksiyonel takımlar ile dikey fonksiyonel takımların birleşimi olan metris organizasyon yapı tarafından desteklenmektedir. Örneğin Daimer Chrysler minibüs, kamyon, cip, büyük ve küçük arabalar olmak üzere 5 takımdan oluşmakta ve her takım tasarım ve üretim mühendisliği, satın alma, üretim, finans bölümleri olmak üzere çapraz fonksiyonlardan oluşmaktadır. Hedef maliyetleme yöntemi her takım için performans ve maliyet hedeflerini belirlemektedir. Ayrıca maliyet hedeflerine ulaşmada tedarik zinciri olanaklarından da faydalanılmaktadır. Örneğin Daimer Chrysler ve Continental Teves işletmelerinde ürün değerinin % 75'i hammadde alımında ortaya çıkmakta ve bu durumda hedef maliyetlere ulaşmak tedarikçilerin katılımı olmaksızın imkansız hale gelmektedir (Swenson vd., 2003, s.13-14).

### **2.2.5. Yaşam Dönemine Odaklanma**

Hedef maliyetleme yöntemi bir ürünün tedarik, işleme, onarım gibi tüm yaşam dönemi maliyetlerini dikkate almaktadır. Amaç bir ürünün hem üretici hem de tüketici açısından yaşam dönemi maliyetlerini en aza indirmektir (Alkan, 2003, s.76; Ertürk, 2005, s.27-28). Bu ilkenin aşağıda görüleceği üzere üretici ve tüketici açısından olmak üzere iki alt ilkesi bulunmaktadır (Ertürk, 2005, s.27-28; Haşasoğlu, 2011, s.62; Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.20):

- Müşteri açısından ürün/hizmetin elde edilme maliyetlerinin (alış fiyatı, kullanım, tamir, elden çıkarma) düşürülmesi
- Üretici açısından ürün geliştirme, üretim, pazarlama, dağıtım, destek, hizmet ve elden çıkarma maliyetlerinin düşürülmesi

Yöntemde uzun dönemli kar hedeflerinin gerçekleştirilmesinde ürün yaşam dönemi maliyetleri en aza indirilmeye çalışılmaktadır. Ancak sadece üretim maliyetlerinin değil ürün yaşam dönemi boyunca oluşan tüm maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.13). Ürün yaşam dönemi maliyetleri hem müşteri hem de üretici için en aza

indirilmektedir (Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.21). Müşteri açısından bakıldığında sadece alım fiyatı değil kullanım bedeli de önem taşıdığı için kullanım bedeli düşük ürünler seçilmektedir. Üretici açısından ise ürün fikrinden elden çıkarma aşamasına kadar tüm yaşam dönemi maliyetleri en aza indirilmeye çalışılmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.365; Doğan ve Hatipoğlu, 2004, s.112; Nubin, 2006, s.64). Örneğin, bir klima satın alan müşteri sadece satın alma fiyatına değil aynı zamanda kullanım, tamir, bakım onarım gibi maliyetlere de katlanmak durumundadır.

### **2.2.6. Değer Zinciri İlişkisi**

Hedef maliyetleme, satıcılardan dağıtıcılara kadar değer zincirinde yer alan tüm üyelerle ilgilenmekte ve uzun dönemli ilişkiler geliştirmektedir (Doğan ve Hatipoğlu, 2004, s.112; Gürdal, 2007: 94). Tedarikçiler, dağıtımıcılar, hizmet sağlayıcılar ve müşteriler gibi değer zincirinin tüm üyeleri hedef maliyetleme sürecine dahil edilmektedir (Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.21; Feil, Yook ve Kim, 2004, s.13).

Hedef maliyetleme yönteminde değer zinciri ile ilgilenme maliyet düşürme çalışmalarında işletme, değer zincirine üye tüm işletmelerle işbirliği yaparak hedef maliyetlere ulaşıncaya kadar bu işletmelere baskı yapmaktadır (İzbudak, 2005, s.55). Yöntemin uygulamasında maliyet düşürme hedefleri ya da hedef maliyetlere ulaşma, tedarikçilerin katılımı olmaksızın mümkün olmamaktadır. Bu sebeple tasarım ve maliyet bilgileri tedarikçilerle paylaşılmaktadır (Swenson vd., 2003, s.14). Hedef maliyetleme uygulanırken tedarik zinciri bir bütün olarak görülmektedir. Zincire üye her birim kendi payına düşen maliyetleri düşürmek için faaliyetlerini iyileştirerek nihai ürünün maliyetlerini düşürmeye katkıda bulunmaktadır. Zincir aynı zamanda diğer üyelerin maliyetlerini düşürmelerine de yardımcı olmaktadır (Helms vd., 2005, s.50). Ürünü oluşturan parçaların büyük bölümünü dışarıdan alan işletmeler için tedarikçiler ile ilişkiler daha fazla önem taşımaktadır. Örneğin Toyota otomobil üretiminde parçaların % 70'ini tedarikçilerden karşılamaktadır (Alkan, 2003, s.78). Bu durumda Toyota'nın hedef maliyetleme uygulamalarında başarılı olabilmesi sürece tedarikçilerin de katılımını ve maliyet düşürme çabalarının tedarikçilere yansıtılmasını gerektirmektedir.

### **2.3. Hedef Maliyetlemenin Bileşenleri**

Hedef maliyetleme yönteminin, hedef satış fiyatı, hedef kar, hedef maliyet ve hedef satış hacmi olmak üzere dört bileşeni bulunmaktadır. Bu bileşenler aşağıda açıklanmaktadır.

### 2.3.1. Hedef Satış Fiyatı

Üretilen ürün belirlendikten sonra fiyat araştırmaları başlamakta ve bu araştırmalar müşteri anketleri, odak grupları ve rakiplerin fiyatlarını değerlendirmeyi içermektedir. Yeni ürün konsepti için işletmenin pazarlama departmanı bir internet sitesi kurarak müşterilerin ödemeye razı olduğu fiyatı belirlemeye çalışmaktadır (Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.165; Gopalakrishnan, Samuels ve Swenson, 2007, s.39; Yıldıztekin, 2009a, s.41-42). Örneğin bir konaklama işletmesinin sunduğu tatil ürünü açısından bakıldığında Trip Advisor gibi siteler pazarlama bölümünün hedef satış fiyatı belirlemede kullanılabilir.

Hedef satış fiyatı ürün/hizmetin müşteriler tarafından algılanan değeri ve ödemeye razı olduğu fiyatı olarak tanımlanmakta (Atmaca, 2005, s.78) ve çoğunlukla maliyetlerden bağımsız olarak belirlenmekte dolayısıyla hedef maliyetin belirlenmesi süreçte en sona kalmaktadır (Cani 2002, s.37). Kısaca hedef satış fiyatının belirlenmesinde ürünün maliyeti değil piyasa belirleyici olmaktadır.

### 2.3.2. Hedef Kar Marjı

Hedef kar veya kar marjı işletme yönetiminin bir ürün için elde etmek istediği kar miktarı olarak tanımlanmakta ve işletmenin stratejik planlama sürecini yansıtan kısa ve uzun vadeli kar planları ile belirlenmektedir (Aldalabeeh, 2012, s.125; Öndaş, 2003, s.2). Ayrıca, işletme stratejileri ve hissedarların beklentileri dikkate alınmaktadır (Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.20).

Hedef kar marjını tam olarak belirlemek, her ürünün karlılığı ve yaşam dönemi farklı olduğundan ürün hakkında detaylı bilgi gerektirmektedir (Borgernas ve Fridh, 2003, s.14). Kar veya kar marjı makul olmalıdır ve planlanan maliyetler, ilave gerekli yatırımlar ve ürün yaşam dönemi boyunca elden çıkarma maliyetlerini içermelidir. Benzer şekilde kar marjı mevcut ürünün araştırma geliştirme çalışmalarını da desteklemeye yeterli olmalıdır (Kacakülah ve Austill, 2006, s.63). Bu durum kar dağıtımı ile ilgili olmaktadır. Mevcut ürünlerin araştırma geliştirme faaliyetlerini de dikkate alarak belirlenen hedef kar, kar dağıtımı sırasında yedek kar olarak ayrılmakta ve gerekli faaliyetlerde kullanılmaktadır.

### 2.3.3. Hedef Maliyet

Hedef maliyet, bir ürünün hedef kar marjından satılabilmesi için söz konusu ürünün üretilirken tüketilecek kaynakların maliyeti olmakta ve

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

şeklinde formüle edilmektedir (Coşkun, 2003: 26). Bu maliyet, mühendisler tarafından oluşturulan standartlar ile mevcut maliyetlerin aşağısında oluşturulmakta ve işletme için itici güç olmaktadır (Chen ve Chung, 2002, s.1; İbusuki ve Kaminski, 2007, s.460).

Hedef maliyet belirlenirken yeni ürün için referans olabilecek prototip bir ürün üretilerek bu ürünün mevcut üretim maliyetleri incelenmektedir. Bu maliyet, üretilecek ürünün maliyetlerini düşürme çabalarını içerecek şekilde düzenlenmekte ve yeni ürünün olası maliyeti hesaplanmaktadır (Öndaş, 2003, s.2). Protip ürünün maliyetleri belirlenirken sabit maliyetlerin payı ve hedef satış hacmi dikkatli ve gerçekçi bir şekilde belirlenmelidir. Örneğin bir televizyon modelinin hedef satış fiyatı ve hedef kar marjı belirlendikten sonra bir protipi üretilerek üretim maliyetleri incelenmekte eğer prototip üretim maliyeti ile hedef maliyet arasında fark varsa maliyet düşürme çalışmaları yapılmaktadır.

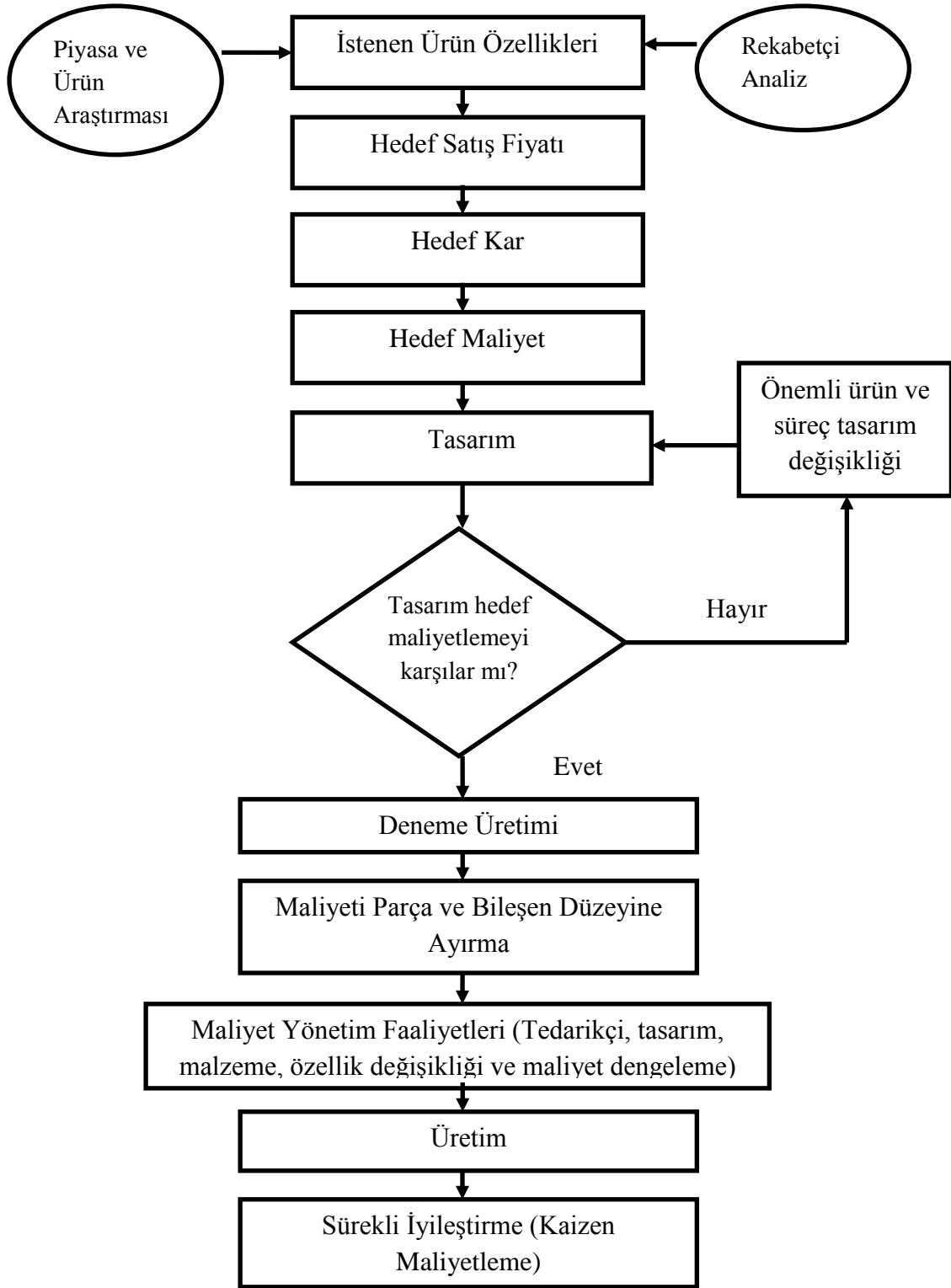
#### **2.3.4. Hedef Satış Hacmi**

Hedef maliyetleme yöntemi sadece hedef satış fiyatını belirleyip bu fiyatı dikkate alarak hedef maliyet belirlemekle kalmaz aynı zamanda hedef satış hacmini de belirlemek zorundadır. Aksi bir durumda üretilecek ürünün genel üretim, araştırma geliştirme, satış, finansman ve genel yönetim giderlerini karşılayıp karşılamayacağı anlaşılamamaktadır. Piyasa büyüklüğü ve eğiliminin incelenmesi ile birlikte piyasadaki rekabet durumu ve koşulları, hedef satış fiyatı konusunda piyasa duyarlılığı ve diğer koşullar dikkatli bir şekilde incelenmektedir (Bozdemir, 2010, s.52). Örneğin bir tatil paketinin her ne kadar karlı da olsa hedef satış hacmi ürün yaşam dönemi maliyetlerini (satın alma, ulaşım, hizmet, animasyon vb maliyeti) karşılamaya yetmeyecekse ya tatil paketi tekrar tasarıma tabi tutularak bileşenleri değiştirilmekte ya da üretimden vazgeçilmektedir.

#### **2.4. Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci**

Hedef maliyetleme süreci müşterileri istek ve beklentilerini dikkate alan, tedarikçilerle sürekli ilişkiler geliştiren, işletmenin farklı bölümleri arasında etkileşim sağlayan ve hem müşteri hem de işletme açısından değer yaratan ürün ve hizmetlerini üretilmesine odaklanan bir süreçtir (Cooper ve Slugmulder, 1997b, s.74; Ellram, 2006, s.13).

Hedef maliyetleme süreci aşağıda Şekil 2.2’de gösterilmektedir.



**Şekil 2.2. Hedef Maliyetleme Süreci**

**Kaynak:** Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 223.

### 2.4.1. Uzun Vadeli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi

Hedef maliyetleme süreci uzun dönemli satış ve karlılık amaçlarının belirlenmesi ile başlamaktadır (Cooper ve Slugmulder, 1997b, s. 89; Koçsoy, 2008, s.79). Öncelikli amaç üretilen her bir ürün/hizmet için yaşam dönemi boyunca planlanan karlılığı gerçekleştirerek işletmenin uzun dönem karlılık amaçlarına ulaşmasını sağlamaktır (Bozdemir, 2010, s.83). İşletmenin uzun dönemli planlarının güvenilirliği önemli bir unsur oluşturmakta ve bu güvenilirliği, tümüyle konuya ilişkin bilgilerin dikkatli bir şekilde analizi sonucu oluşturulan plan, gerçekçi planların onayı ve planın gerçekliğinin test edilmesi gibi üç faktör belirlemektedir (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.89). İşletmenin uzun dönemli planları içinde sadece gerçekçi olanlar onaylanmaktadır. Örneğin Toyota satış bölümü üretim miktarını geçmiş yıllar satış düzeyi ve piyasa trendlerine göre önermektedir. Böylece gerçekçi bir satış miktarı önerilmekte ve gerçekçi amaçlar için iyimserlik sınırlandırılmaktadır. Son olarak planın sağlamlığı test edilmektedir (Ertürk, 2005, s.48). Örneğin Olympus Optical'da yeni ürünler geniş kapsamlı ürün planlama sürecinde tanıtılmaktadır. Ürün planlama sürecinin ana noktasını işletmenin 5 yıl içinde satmayı planladığı kamera karmasının belirlenmesi oluşturmaktadır (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.90). Uzun dönemli satış ve kar amaçları belirlenirken piyasa koşulları, müşteri istek ve beklentileri ve rakiplerin durumları dikkatli bir şekilde analiz edilmektedir (Ax, Greve ve Nilsson, 2008, s.8). Örneğin Olympus Optical işletmesi kollektif plan, teknolojinin gözden geçirilmesi, iş çevresinin analizi, kamera satışları hakkında miktar bilgisi, müşteri eğilimleri hakkında bilgi ve rekabet çevresinin analizi olmak üzere bilgiyi altı kaynaktan toplamakta ve bu bilgilere göre gerçek plan hazırlanmaktadır. Dolayısıyla plan gerçekçi ve objektif olmaktadır (Cooper ve Slugmulder, 1999, s.25).

Piyasa araştırması bu ilk adımın önemli bir unsurdur. İster işletme içi ister işletme dışı yapılsın piyasa araştırmasının müşteri istek ve beklentilerine odaklanması gerekmektedir. Müşteri ne ister?, müşteri hangi özellikleri sever ya da sevmez, ihtiyacı vardır ya da yoktur? Kalite, fiyat ve değer olarak müşteri algıları da önemlidir. Piyasa araştırması müşterinin ürün/hizmet için ödemek istediği fiyatı belirlemek için kullanılmaktadır. Müşteriden elde edilen bilgiler ürün tasarımcılarının bu istenen niteliklere ve özelliklere odaklanmalarını sağlayacaktır. Ancak ürün ileriye dönük olmalıdır ve ürün farklılaştırması ve makul bir ürün yaşam dönemi sağlamak için yeni özellikleri ve belirgin ürün özelliklerini içermelidir (Kocakulah ve Austill, 2006, s.63).

### **2.4.2. Ürün Hatlarının Yapılandırılması**

Ürün hattının başarısı, mümkün olduğu kadar çok müşteriye memnun etmeyi garantilemek için tasarlanmış olmasına bağlı olmaktadır (Bozdemir, 2010, s.83-84; Gayret, 2010, s.44). Ürün hatları, çok fazla ürün çeşidini içermemelidir. Çünkü çok fazla ürün çeşidi müşterilerin kafasını karıştırabileceği gibi ürünün geliştirme maliyetleri yüksek olduğu için karlılık amaçlarını geliştirmede başarısız olabilmektedir. Ancak, müşteri memnun olmayarak rakip işletmelere yönelebileceğinden ürün hattında çok az ürün çeşidi de olmamalıdır. Hedef maliyetleme, her bir ürünün karlı olup olmadığını analiz ederek ürün karlı değilse ürünün üretilip üretilmeyeceğini ortaya koyma ve önerilen ürünün kalite ve fonksiyonellik için belirlenen düzeyde maliyetler ile doğrulandığını garantilemek için analiz etme gibi iki şekilde ürün hatlarını planlayarak disipline etmektedir (Cooper ve Slugmulder, 1999, s.25; Coşkun, 2008, s.24; Ertürk, 2005, s.49; Gayret, 2010, s.44). Nissan yeni ürünlerini tasarlarırken müşterilerinin kafa yapılarını incelemektedir. Kafa yapısı müşterilerin araba ile ilişkilerinde kendilerinin nasıl konumlandıklarını belirlemektedir. Nissan bu kalıpları tasarım özellikleri belirlemek amacıyla kullanmaktadır. Nissan, kafa yapılarını gruplandırarak önemli sayıda otomobil müşterisini içeren belirli bir pazar bölümünün özelliklerini belirleyebilmekte ve sadece bu pazar bölümü için spesifik özelliklere sahip bir otomobil üretebilmektedir (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.92).

### **2.4.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi**

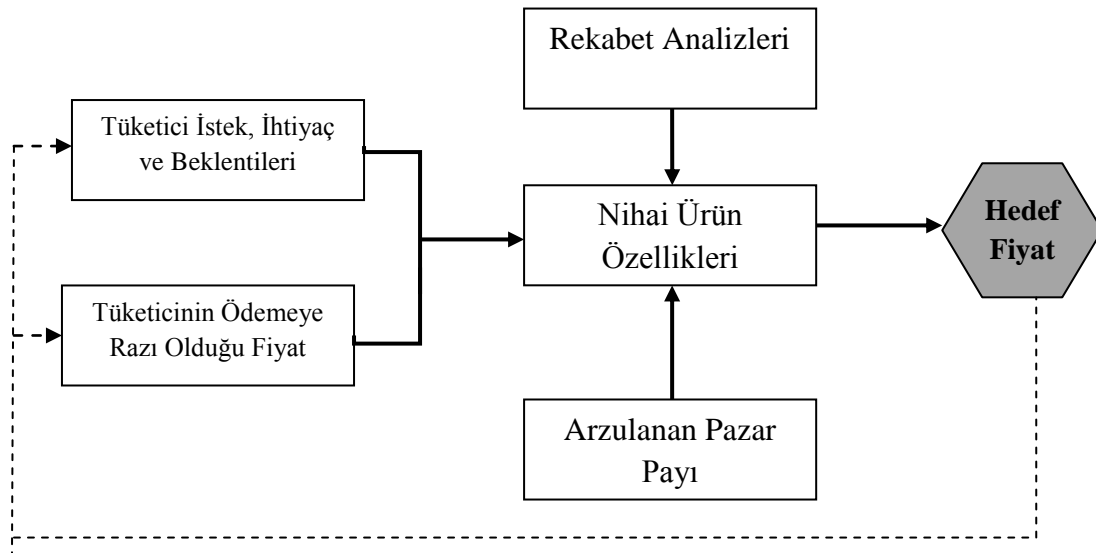
Hedef satış fiyatı, arzulanan kar marjının rekabetçi satış fiyatından çıkarılması sonucu elde edilen tahmini ürün fiyatıdır (Khozein ve Royae, 2011, s.197). Hedef satış fiyatı piyasa odaklıdır ve müşteri ihtiyaçları ve rekabetçi teklifleri dikkate alarak belirlenmektedir (Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.20; Gagne ve Discenza, 1995, s.17; Kocakulah ve Austill, 2006, s.63).

Hedef satış fiyatı, hedef maliyet için bir başlangıç noktası olup belirlenmesinde ürün kalitesi ve özellikleri, müşteriye uygun fiyat, rakiplerin bu fiyata karşı tepkileri gibi piyasadaki birkaç faktör incelenmektedir (Aldalabeeh, 2012, s.125). Hedef satış fiyatının işletmenin pazar payı, piyasaya girme stratejisi, rakipler ve rekabetçi fiyat, hedef pazar bölümü ve talep esnekliği gibi piyasa faktörlerine bağlı olarak oluşturulması (Everaert vd., 2006, s.238; Ibusuki ve Kaminski, 2007, s.460) ve müşteri istek ve beklentilerinin ve ürün kalite ve fonksiyonelliğinin analizini gerektirmektedir (Öndaş, 2003, s.2). Müşteriler için yeni ürünün algılanan değeri bir önceki üründen fazla ise müşterilerin yeni ürün için fazla ödemesi beklenmektedir. Birçok işletme önceki ürünün algılanan değerinden başlayarak yeni ürünün hedef satış fiyatını belirlemektedir (Ertürk, 2005, s.51-52; Everaert vd., 2006, s.238). Hedef



satış fiyatı belirlenirken ürünün fonksiyonelliğine, hangi fonksiyonların eklenip eklenmemesi gerektiğine ve algılanan değere dikkat edilmelidir. Yeni ürün için hedef satış fiyatı ancak yeni ürünün algılanan değeri önceki ürünün değerini ve rakip ürünlerin değerini aştığı zaman artırılabilir (Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.21; Coşkun, 2008, s.26-27). Örneğin, Toyota Auris modelinde 2012 yılının sonunda yeni ürün ve donanım geliştirme açısından tamamen yeni bir ürün tasarlayarak eski ürüne göre ABS, ESP, elektronik cam taban, anahtarsız çalıştırma, auto star stop vb. yeni fonksiyonlar eklemiştir. Piyasa çıkış fiyatı 48.000 TL olan araç müşteriler tarafında yüksek değer algısı ile benimsenmiş olup 2013 yılında 55.000 TL satış fiyatı ile piyasaya sürülmüştür.

Hedef maliyetleme yönteminde satış fiyatının belirlenmesi Şekil 2.3'te şematize edilerek gösterilmektedir.



**Şekil 2.3. Hedef Maliyetleme Yönteminde Hedef Fiyatın Belirlenmesi**

**Kaynak:** Ansari ve Bell, 1997, s. 33'den aktaran Akkaya, 2010, s.31.

Yeni bir model için hedef satış fiyatı belirleme referans alınacak bir model için başlangıç fiyatı olmadığından çok daha zor olmaktadır. Piyasa araştırması bu ürün için oldukça önemlidir. Bir Japon işletmesi olan Fanack rakipleri karşısında 5 yıllık bir avantaj sağlayacak basit bir formül kullanmaktadır. Örneğin fiber optik kablo fiyatları, uydu tabanlı iletişim bağlantıları fiyatlandırması için temel oluşturabilir (Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.21). Bir üretici birden fazla piyasada veya farklı kanallar aracılığı ile ürünlerini sattığı zaman farklı fiyatlara aynı ürünü satabilmektedir. Örneğin, ABD'de üretilen ilaç Amerika'da satıldığı fiyattan Kanada ve Meksika'daki satıcılara daha düşük fiyatlarla ihraç edilmektedir. Bu durumda, ortalama satış fiyatı kullanılmalıdır (Kocakulah ve Austill, 2006, s.63).

#### 2.4.4. Hedef Kar Marjının Belirlenmesi

Hedef kar, ürün veya ürünün dahil olduğu ürün hattının geçmiş yıllar kar düzeylerine, rakip ürünlerin gücüne ve işletmenin uzun vadeli kar planlarına göre ulaşılmak istenen kar amacı temel alınarak belirlenmektedir (Ertürk, 2005, s.57; Gayret, 2010, s.51). Hedef kar marjı belirleme, işletme ve ürün planlarının bir araya getirilmesinin bir fonksiyonu olup, işletmenin bütünsel olarak kar ihtiyaçlarını dikkate almaktadır. Bu ise işletmenin üretmeyi düşündüğü ürün karması ve bundan istenilen kar dikkate alınarak yapılmaktadır. Ürün karması çok yıllık ürün planlarından, kar ise satış gelirlerine hedef satış karlılığının uygulanmasından oluşmaktadır (Cooper ve Slugmulder, 1997b, s.11; Coşkun, 2008, s.28; Ertürk, 2005, s.57).

Hedef maliyetleme yönteminde hedef kar marjı belirlemede amaç işletmenin uzun vadeli kar hedeflerini garantiye almaktır. Çoğunlukla genel kar hedefine ulaşma sorumluluğunu ürün hattından sorumlu bölüm almaktadır (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.100). Hedef kar marjının gerçekçi olması ve planlanan maliyetler, ilave zorunlu yatırımlar ve ürün yaşam dönemi süresince oluşan kullanım ve/veya elden çıkarma maliyetleri kapsamı gerekmektedir (Kocakülâh ve Austill, 2006, s.63). Ayrıca hedef kar marjının, gelecekteki ürünlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin maliyetlerini de karşılar düzeyde olması gerekmektedir (Lockamy ve Smith, 2000, s.216).

Hedef kar marjı tipik olarak işletmenin uzun vadeli kar planlarına göre belirlenmektedir (Ax, Greve ve Nilsson, 2008, s.8). Hedef kar marjının belirlenmesinde, önceki ürünün gerçek kar marjı belirleyip piyasa koşullarına göre değişiklik yapma ve bir ürün hattının hedef kar marjını belirleyip piyasa koşullarına göre her ürün için hedef kar marjı uyarlama olmak üzere iki yaklaşım kullanılmaktadır. Bu iki yaklaşımdan hangisinin seçileceği ürünlerdeki farklılık düzeyleri gibi birçok faktöre bağlı olmaktadır. Ürün hattındaki ürünler benzer ise ikinci yaklaşım ürün hattındaki ürünler farklılaştıkça ilk yaklaşım kullanılmaktadır. Örneğin, ilk yaklaşıma göre Nissan'da yeni bir araba modeli için kar marjı, müşterilerden edinilen bilgiler, işletmenin tahmini ürün karması ve uzun vadeli kar amaçları doğrultusunda belirlenmektedir. Her yeni model için hedef kar marjı, ürün karmasındaki belirlenen modellerin beklenen satış hacminde satıldığı varsayılarak gelecek 10 yılda işletmenin toplam karlılığının simülasyonları ile belirlenmektedir. Hedef satış fiyatında tasarlanan modelin hedef karı sonradan eklenmekte ve işletmenin toplam karlılığı yıllar itibarıyla çeşitli satış düzeylerinde tanımlanmaktadır. İşletmenin uzun vadeli karlılık amaçları bu tahmini toplam karlılık ile karşılaştırılmaktadır. Sony'nin tüm ürün hattı için kar marjı belirlemesi ise ikinci yöntemle örnek olarak verilebilir. Sony yeni bir ürün için öncelikle bu ürünün hedef satış fiyatından grup hedef kar marjını

çıkarak hedef maliyeti hesaplamaktadır. Hedef maliyet çok düşük belirlendiyse, hedef kar marjı yeterli düzeyde yüksek kar marjına sahip diğer bir ürünün zararını karşılayabileceği durumda düşürülebilmektedir. Dolayısıyla bir ürünün kar marjı düşürülmek durumundaysa diğer ürünün kar marjı yükseltilmelidir. Tüm bireysel ürün kararları tamamlanınca işletme, grup hedeflerinin karşılanacağı genel grup karlılığının simülasyonunu yürütmektedir (Cengiz 2010, s.82-83).

Hedef karın belirlenmesinde varlıkların karlılığı<sup>1</sup>, satışların karlılığı<sup>2</sup> ve öz sermaye karlılığı<sup>3</sup> olmak üzere üç oran kullanılmaktadır. Satışların karlılığı ürün/hizmetten istenen karlılığa ulaşmak amacıyla bu ürün/hizmetin sağladığı kar oranını ifade etmektedir. Satışların karlılığı oranı varlıkların devir hızı sonucu oluşan varlıkların karlılığı için önemli bir girdi olmaktadır. Bu nedenle satış karlılığı ile varlıkların karlılığı uzun dönem kar planlaması için hesaplanmaktadır. Satışların karlılığı oranı; anlamlı sonuçlar vermesi, kolay hesaplanması ve anlaşılabilir olması nedeniyle hedef karın belirlenmesinde en çok kullanılan oran olmaktadır (Borgernas ve Fridh, 2003, s.15; Hamood, Omar ve Sulaiman, 2011, s.38). Üretime başlamak yüksek yatırım veya satış fiyatı gerektiriyorsa ve maliyetler yaşam dönemi boyunca değişiklik gösterecekse hedef kar buna göre belirlenmelidir. Hedef kar ürün yaşam dönemi maliyetleri karşılayacaksa tasarıma devam edilmekte aksi halde yeniden tasarıma tabi tutulmaktadır (Coşkun, 2008, s.27).

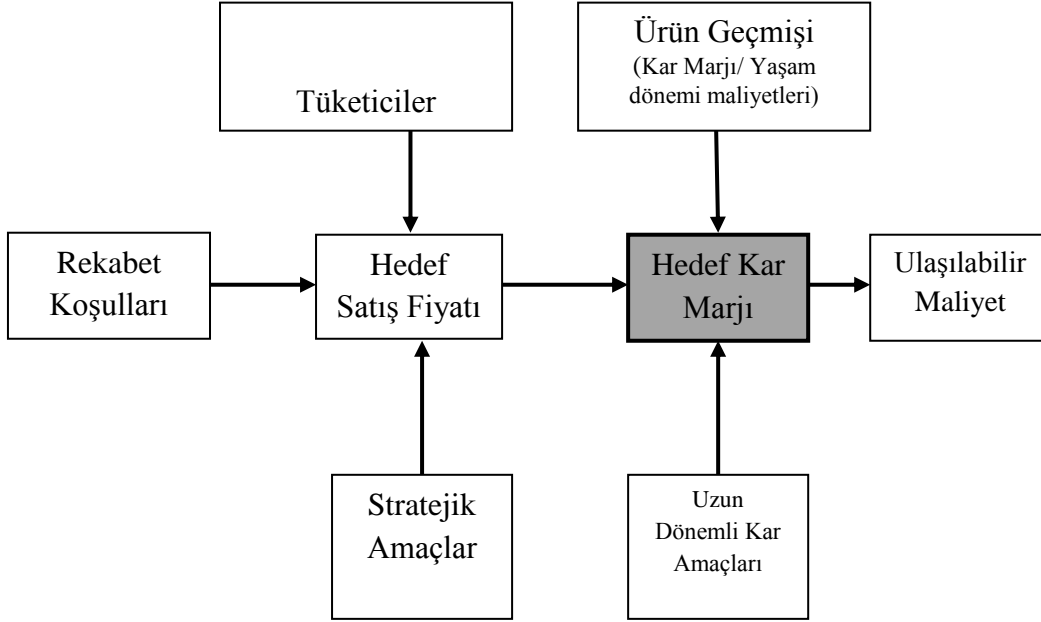
---

<sup>1</sup> Faiz ve vergiden önceki kar/toplam varlıklar

<sup>2</sup> Net kar / Satışlar

<sup>3</sup> Net kar / Öz sermaye

Hedef maliyetleme yönteminde hedef kar marjının belirlenmesi Şekil 2.4'te gösterilmektedir.



**Şekil 2.4. Hedef Maliyetleme Yönteminde Hedef Kar Marjının Belirlenmesi**

**Kaynak:** Cooper ve Slugmulder, 1997b, s. 100.

Belirlenen hedef kar her bir ürünün yaşam dönemi boyunca hedef karlarına ayrılmaktadır. Üretilen bir ürünün gelecekteki satış hacmi ile hedef karı her ürün için hedef kar marjına dönüştürülmektedir. Bugünün çevre koşullarında gelecekteki bir ürün için bunu belirlemek oldukça zordur ancak bu yapılmadan her bir ürün için hedef karın ayrıştırılması mümkün olmamaktadır (Everaert vd., 2006, s.239). Bir işletme için gerekli kar marjı katkı payı olarak ifade edilmekte ve hedef maliyet sadece değişken maliyetler için olmaktadır. Sonuçta katkı payı sabit maliyetleri kapsayacak kadar yüksek olmalı ve kar sağlamalıdır (Gopalakrishnan, Samuels, Swenson, 2007, s.39). Ayrıca hedef satış hacminin hedef kara dönüştürülmesinde faydalanılan satış bütçesi gerçekçi bir şekilde hazırlanmalı ve revize edilmelidir.

#### 2.4.5. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Literatür incelendiğinde hedef maliyetin belirlenmesinde yaygın olarak çıkarma, toplama ve kombinasyon yöntemlerinin kullanıldığı görülmektedir. Aşağıda bu yöntemler açıklanmaktadır.

### 2.4.5.1. Çıkarma Yöntemi

Çıkarma metodunda hedef maliyet rakip ürünlerin fiyatına göre belirlenmekte olup piyasa fiyatından geriye doğru gidilerek oluşturulmaya çalışılmaktadır. Bu yöntemin uygulanması sonucunda gerçekleşmesi zor bir hedef maliyet ortaya çıkabilmekte diğer bir deyişle işletmenin mevcut teknolojileri ile bu sonuca ulaşılması mümkün olmayabilmektedir (Haşasoğlu, 2011, s.72). Çıkarma yöntemine göre hedef maliyet en basit haliyle satış fiyatı - hedef kar şeklinde formüle edilmektedir. Hedef maliyetin türü karın türüne göre değişmekte, hedef maliyet gayri safi karda tam maliyet iken, kar sadece katkı payı<sup>4</sup> ise hedef maliyet ürünün değişken maliyetini içermektedir. Uygulamada genelde tam maliyet tercih edilmektedir. Brüt kara göre hedef maliyet formülü;

$$\text{Fiyat} - \left[ \text{Fiyat} * \frac{\text{Brüt kar}}{\text{Satışlar}} \right]$$

şeklinde olmaktadır (Bayou ve Reinstein, 1997, s.31; Can, 2002, s.93; Nubin, 2006, s.79-80). Bu tür hedef maliyet hesaplanırken iki nokta dikkate alınmaktadır. İlk olarak bu formülde belirlenen ürünün gelecekteki karı, ürün grubunun brüt karı ve işletmenin gelecekteki brüt karına bağlı olmaktadır. Diğer bir deyişle beklenen brüt karın işletmenin finansal planlarına uyumlu olması gerekmektedir. İkinci olarak, bu tür hedef maliyet piyasa yönlendirmeli hazırlanmış olsa dahi uygulamada iç maliyet tahmin yöntemleri tarafından kısmen de olsa uyumlaştırılabilmektedir (Haşasoğlu, 2011, s.75; Nubin, 2006, s.79-80). Çıkarma yöntemi, yöneticiler tarafında işletmenin 3-5 yıllık orta ve uzun dönem kar ve stratejik iş planlarında kullanılmaktadır (Alkan, 2003, s.93).

### 2.4.5.2. Toplama Yöntemi

Toplama yöntemi çıkarma yöntemine alternatif bir yöntem olarak geliştirilmiş olup bir ürün bileşenlerinin her birine odaklanan bir yöntemdir. Japonya'da çıkarma oranına göre daha az kullanılmaktadır (Bayou ve Reinstein, 1998, s.37). Yöntem, ürüne dair tasarım geliştirilirken ürünü oluşturan her parçanın maliyetini analiz etme imkanı sağlamaktadır. Bazı parçaların maliyeti düşürülerek ve mümkün olduğu kadar müşteri kabul değeri artırılarak ürüne ilişkin genel üretim maliyetleri düşürülebilmektedir (Alkan, 2003, s.94-95). Bu açıdan, hedef maliyetleme ile kaizen maliyetle çalışması entegre bir şekilde kullanılarak daha doğru hedef maliyet ve maliyet olasılıkları belirlenmektedir.

Toplama yöntemi işletmenin mevcut teknolojisinin türüne, işletmenin ve tedarikçilerinin geçmiş maliyet bilgilerine dayanmaktadır. İşletmenin ve tedarikçilerinin yaptıkları işlemler

<sup>4</sup> Birim satış fiyatı – Birim değişken maliyet

toplamından oluştuğu için yöntemde sonuca ulaşmak kolay olmaktadır. Yöntem piyasa koşullarını dikkate almaz ayrıca içe dönüktür (Can, 2002, s.92; Haşasoğlu, 2011, s.73; Nubin, 2006, s.80).

Yönteme göre hedef maliyet belirlenirken iç faktörler ve kapasite unsurlarından yararlanılmakta, yöntem teknolojik düzey, üretim planı ve makineler, dağıtım tarihi, üretim hacmi ve işletme stratejisini kapsamaktadır. Yöntemde hedef maliyetin hesaplanmasında, benzer ürünler ve dizayn özellikleri olmak üzere iki faktör esas alınmaktadır:

- **Benzer Ürünlerin Esas Alınması;** hedef maliyet benzer ürün ve/veya benzer parçalara göre belirlenmektedir. Yaklaşımında hedef maliyet belirlemenin üç temel adımı bulunmaktadır (Haşasoğlu, 2011, s.75; Nubin, 2006, s.83). İlk adımda benzer ürünlerin gerçek maliyetleri normal olmayan maliyetleri dışarıda bırakacak ancak üretim hacmi, enflasyon gibi faktörleri dikkate alacak şekilde uyarlanmaktadır. İkinci adımda hedef maliyet, ürün hatlarının uyumlaştırılmış gerçek maliyetlerine bağlanmaktadır. Üçüncü ve son adımda ise hedef maliyet geçmiş performansta gelişme gösterecek şekilde belirlenmektedir. (Gayret, 2010, s.81; Nubin, 2006, s.83).
- **Dizayn Özelliklerinin Esas Alınması;** hedef maliyet, faktör analizi ve regresyon analizi gibi statiksel teknikler kullanılarak ve ürünün çok önemli dizayn özellikleri esas alınarak belirlenmektedir. (Haşasoğlu, 2011, s.76; Nubin, 2006, s.83). En kolay uygulama şekli, normal gerçek maliyet ile tasarımın spesifik özelliklerinden biri arasında ilişki kurarak benzer ürünlerde geçmişteki verileri kullanma şeklindedir (Gayret, 2010, s.81; Haşasoğlu, 2011, s.76).

#### 2.4.5.3. Kombinasyon Yöntemi

Kombinasyon metodu çıkarma ve toplama metotlarının birleştirilmesinden oluşmaktadır. İki metot birleştirilerek ortaya çıkan hedef maliyet işletme için bir yönetim kılavuzu haline gelmektedir. Metot pratikte birçok problem ve tartışmayı ortadan kaldırmaktadır (Can, 2002, s.92; Haşasoğlu, 2011, s.73; Nubin, 2006, s.80). Kombinasyon yöntemi, işletmenin mevcut teknoloji ve yeterliliğine bağlı toplama yöntemi ile piyasa odaklı çıkarma yöntemini birleştirmekte ve bu yöntemlerin sonuçlarının edinilmesinden sonra yapılacak bir görüşme sürecini içermektedir. Görüşmeler sonucu anlaşmazlık kalmıyorsa üst yönetim hedef maliyet ile ilgili son kararı vermektedir (Haşasoğlu, 2011, s.77-78; Gayret, 2010, s.82; Nubin, 2006, s.84).

#### 2.4.5.4. Gerçekçi Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Hedef maliyet belirlenmeden önce kabul edilebilir maliyetler satışlardan elde edilen hedef karlardan hesaplanmaktadır. Kabul edilebilir maliyet mevcut bilgilere göre hesaplanarak hedef maliyetlemede kullanılmaktadır (Kutay ve Akkaya, 2000, s.9). Piyasaya göre hedef satış fiyatı ve üst yönetim tarafından istenen hedef kar marjı belirlendikten sonra hedef satış fiyatından hedef kar marjı çıkarılarak kabul edilebilir maliyete ulaşılmakta ve şu şekilde formüle edilmektedir (Cooper ve Slugmulder, 1997b, s.12; Dekker ve Smidh, 2003, s.295; Swenson vd., 2003, s.12):

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

Kabul edilebilir maliyet, hedef maliyete ulaşmak için yerine getirilmesi gereken maliyeti ifade etmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000, s.9). Hedef maliyet, maliyet düşürme fırsatları (mevcut ürünler gibi) maliyeti artıran ve düşüren faktörler olarak ifade edilen kabul edilebilir maliyeti ayarlayarak belirlenmektedir (Ax, Greve ve Nilsson, 2008, s.8). Hedef kar belirlendiğinde işletme iki konuya dikkat etmelidir. Birincisi kabul edilebilir maliyet, uzun vadeli kar hedeflerine dayalı olduğundan işletmenin rekabetçi konumunu yansıtmaktadır. Bu, kabul edilebilir maliyetin işletmenin rakiplerine karşı bir ölçü olmayıp bunun yerine rakiplerin yeteneklerini yansıtacak şekilde belirlenmesi anlamına gelmektedir. İkinci konu ise kabul edilebilir maliyet tasarımcıların ve tedarikçilerin maliyet düşürme yeteneklerini bu maliyetin elde edilebileceğine dair garanti olmadığından dikkate almamaktadır. Kabul edilebilir maliyet bir kere elde edilemediğinde hedef maliyetleme sürecinde daha yüksek maliyet belirlenmesi gerekmektedir. Burada, ürün maliyeti, kalitesi ve fonksiyonelliği dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, kabul edilebilir maliyetin belirlenmesinde bu konuların dengeli olması gerekmektedir (Hamood, Omar ve Sulaiman, 2007, s.38).

Kabul edilebilecek en yüksek üretim maliyeti olarak ifade edilen kabul edilebilir maliyet kısa vadede başarılması zor bir hedef maliyettir ve ürünün nihai hedef maliyeti olması istenmektedir. Ancak kabul edilebilir maliyet işletmenin süreç ve olanaklarını göz ardı ettiği için hedef maliyetin çok altında hesaplanmaktadır. Ayrıca tasarımcı ve tedarikçilerin maliyet düşürme olanaklarını hesaba katmadığı için kabul edilebilir maliyete ulaşma garantisi bulunmamaktadır. Bu nedenle işletmenin görece rekabetçi konumunu yansıtmaktadır (Cooper ve Slugmulder, 1997b, s.12; Ellram, 2002, s.236-237; Kachalay, 2012, s.70; Kaygusuz, 2011, s.28). Maliyet düşürme hedefi ayrıca kabul edilebilir maliyet ile fiili maliyet arasındaki farkı ifade etmekte ve rakip işletmelerle karşılaştırılınca işletmenin yetersizliğini yansıtmaktadır. Maliyet düşürme hedefinin sıfır olduğu durumda ise kabul edilebilir maliyet hedef maliyet olarak kabul edilmektedir (Bozdemir, 2010, s.85). Bu maliyet hedef maliyetleme sürecinin her

aşamasında gerçekleştirilmesi gereken maliyet düşürme hedeflerinin büyüklüğü ile ilgili bilgi veren bir uyarı niteliğindedir (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.105).

Rekabetin yoğun olduğu ortamlarda etkin çalışan işletmeler daha az etkin çalışan işletmelere göre daha yüksek kar marjına ve dolayısıyla daha düşük kabul edilebilir maliyete sahip olmaktadır. Bu nedenle kabul edilebilir maliyet işletmenin kendini rakipleri ile karşılaştırabileceği bir ölçüt olmamakta, bir ölçü olarak yapılandırılması için hedef kar marjının en etkin çalışan rakibin yeteneklerini yansıtacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.104). Bu aşamada değer mühendisliği kullanılmaktadır. Üst yönetim tarafından belirlenen hedef maliyet üretim departmanı için gerekli olan ulaşılabilir maliyettir (Kachalay, 2012, s.70).

#### **2.4.6. Hedef Maliyetin Ayrılması**

Hedef maliyet belirlendikten sonra hedef maliyetin ayrılması aşaması gelmektedir. Bu aşamada tüm üretim için belirlenen hedef maliyetler ürün bileşenlerine diğer bir deyişle parça ve fonksiyonlarına indirgenerek ayrılmaktadır. Bu aşamaya geçilmeden önce müşteri istek ve beklentilerinin net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Bozdemir, 2010, s.95).

Hedef maliyetin işletme içi ve işletme dışı tüm değer zinciri üyeleri için ayrılması gerekmektedir (Cooper ve Slugmulderi 1997b, s.14; Everaert vd., 2006, s.240). Müşteri istek ve beklentileri yapılan araştırmalar sonucunda bu istek ve beklentileri ürün özellik ve fonksiyonları açısından temel beklentiler, arzu ve istekler ve heyecandırıcı/sürpriz özellikler olmak üzere üç kategoride ele alan bir model geliştirilmiştir. Temel beklentiler, yasa ve standartlara uygunluk gibi üründe bulunması gereken özelliklerdir. Arzu ve istekler, normal beklentiler olarak da adlandırılan, temel özellikler dışında bir üründe olması istenen kullanım kolaylığı, araç dizaynı, araç kliması gibi özelliklerdir. Heyecandırıcı/sürpriz özellikler lüks beklentiler/çarpıcı yeni özellikler olarak da adlandırılan olağanüstü ya da önceden bilinmeyen birden yenilik olarak ortaya çıkan özelliklerdir (Haşoğlu, 2011, s.79). Örneğin bir otomobilde otomatik park etme özelliği, navigatör sistemi gibi.

Hedef maliyetin ayrılması; ürün fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların görece öneminin belirlenmesi, ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi, parçaların maliyetinin belirlenmesi, parçaların görece öneminin belirlenmesi, parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu ve diğer maliyet düşürme teknikleri olmak üzere sekiz aşamadan oluşmaktadır (Bilginoğlu, 1995, s.14).



### **2.4.6.1. Ürün/Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi**

Fonksiyon, ürün özellikleri olarak tanımlanmaktadır (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.33). Hedef maliyet ayırılmasının ilk aşamasında ürün/hizmet fonksiyonlarına ayrılmaktadır. Ürün/hizmetin fonksiyonlarını belirlemede, bu fonksiyonun müşteri tarafından algılanan değeri en temel kriter olmaktadır (Everaert vd., 2006, s.240).

Yeni bir ürünün piyasa odaklı geliştirilmesi ve müşteriye yönelik maliyetlerinin planlamasında başlangıç noktası, pazarlama ve satış bölümlerinin işbirlikçi bir şekilde geliştirme yardımıyla fonksiyon profilinin ortaya çıkarılması diğer bir deyişle piyasadan hareketle tanımlanan performans profilidir. Performans ise ürün fonksiyonları ile saptanmakta, fonksiyonlar tanımlanarak listelenmekte ve bir form haline getirilmektedir (Alagöz ve Ceran, 2006, s.70; Bozdemir, 2010, s.100). Bu saptamada fonksiyonlar sert ve yumuşak fonksiyonlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sert fonksiyonlar ürünün teknik performansını, yumuşak fonksiyonlar ise ürünün kullanım kolaylığını, estetikliğini, prestijini ifade etmekte ve müşteriler açısından ürün değerini göstermektedir (Alagöz ve Ceran, 2006, s.70; Bilginoğlu, 1995, s.14; Bozdemir, 2010, s.100; Can, 2002, s.128-128; Cengiz, 2010, s.116; Filomena, Neto ve Duffey, 2009, s.399; Haşasoğlu, 2011, s.82). Örneğin yumuşak fonksiyonlar açısından Audi otomobil markasından teknolojik gelişmişlik bakımından çok daha iyi araba modelleri olmasına rağmen Audi marka değeri olarak prestijli bir marka değeri yaratmış ve dezavantajlı olmasına rağmen talep görmüştür.

### **2.4.6.2. Her Bir Fonksiyonun Görece Öneminin Belirlenmesi**

Hedef maliyet ayırılmasının ikinci aşamasında müşteri açısından ürünün sahip olacağı her bir fonksiyon değerlendirilmektedir. İlk aşamada belirlenen her bir fonksiyonların göreceli önemi belirlenmektedir (Aktaş, 2003, s.11; Haşasoğlu, 2011, s.67).

Bu aşamada sert ve yumuşak fonksiyonların değerleri, göreceli önem dereceleri ile değerlendirilmekte ve karşılaştırılmaktadır. Hedef maliyetlerin ayırılmasında temel dayanak bazı parça fonksiyonlarının önem derecesine göre dağıtım yapmaktır. Öncelikle sert ve yumuşak fonksiyonların önem derecesi hesaplama öne çıkmakta ve potansiyel müşterilere anketler aracılığıyla yöneltilen sorulardan elde edilen sert ve yumuşak fonksiyonlara ilişkin yüzdesel sonuçlar, potansiyel müşterilerin önceliklerine göre önem derecesi yumuşak ve sert fonksiyonların ilişkisini ve oranını vermektedir (Alagöz ve Ceran, 2006, s.70). Dolmakalem örneğinde 1200 potansiyel müşteriye soru yöneltilmiş ve bunun sonucunda sert fonksiyonlar %35, yumuşak fonksiyonlar %65 olarak puanlanmıştır (Bilginoğlu, 1995, s.14; Bozdemir, 2010, s.100; Haşasoğlu, 2011, s.82).

### **2.4.6.3. Ürün/Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi**

Bu aşamada, ilk aşamada belirlenen fonksiyonları, ürünün yerine getirmesi için ürün taslağı üzerinde çalışılarak ürünü oluşturacak parçalar belirlenmekte ve ürün prototipi oluşturulmaktadır (Aktaş, 2003, s.11; Bilginoğlu, 1995, s.14; Haşasoğlu, 2011, s.67; Ibusuki ve Kaminski, 2007, s.462). Hedef maliyet, önem derecesine göre maliyet bilgilerinden yararlanılarak, sert ve yumuşak fonksiyonlar dikkate alınarak ve yeni ürünün taslağı üzerinde çalışılarak elde edilmektedir. Fonksiyonların önem dereceleri maliyetlerinin belirlenmesinde önemli derecede etkili olmaktadır. Bu taslak sayesinde ürün parçaları belirlenmekte ve ürün parçaları vasıtasıyla fonksiyonların tümü birden gerçekleştirilmektedir (Alagöz ve Ceran, 2006, s.70-71; Bozdemir, 2010, s.100). Ürün parçaları, ürünün ana ve fiziksel olarak ayrılabilir parçalarıdır (Filomena, Neto ve Duffey, 2009, s.400). Örneğin gövde, motor, raflar, düğmeler vb bir buzdolabının ana parçalarını oluşturmaktadır.

### **2.4.6.4. Her Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi**

Ürün prototipinin hazırlanması bazı ürün parçalarının maliyetlerini tahmin etme imkanı sunmaktadır. Ayrıca parçalar ile ilgili maliyet payının belirlenmesine de yardımcı olmaktadır. Maliyet payı, ürün yaşam dönemine göre tam maliyet ile birlikte hesaplanmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006, s.71; Bozdemir, 2010, s.100-101). Bu aşamada benzer mevcut ürünlerin parçalarının cari maliyetleri dikkate alınmaktadır (Everaert vd., 2006, s.240). Parça işletme içinde üretiliyorsa parçanın birim maliyeti hesaplanmakta, işletme dışından tedarik ediliyorsa piyasa araştırılarak parçanın maliyeti belirlenmektedir (Bilginoğlu, 1995, s.14; Haşasoğlu, 2011, s.67). Dolmakalem örneğinde parçaların maliyet payları hazne %7, uç %18,5, kapak, %10 şeklinde belirlenmiştir (Aktaş, 2003, s.12; Haşasoğlu, 2011, s.83).

### **2.4.6.5. Ürün/Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi**

Ürün/hizmeti oluşturan fonksiyonlar ile ürün/hizmeti oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Fonksiyon ile parçalar arasında ilişki kurularak her bir parçanın bu fonksiyonu yerine getirmede görece önemi belirlenmektedir (Aktaş, 2003, s.12; Alagöz ve Ceran, 2006, s.71; Bozdemir, 2010, s.101). Diğer bir ifadeyle fonksiyonlar ve parçalar arasında ilişki kurularak bir parçanın fonksiyonunu hangi ağırlıkla yerine getirdiği belirlenmektedir. Dolmakalem örneğinde bu unsur mükempler sızdırmama güvenilirliği fonksiyonunun metalle desteklenmiş plastik hazne ile yerine getirilmesi olarak görülmektedir. Ürün parçaları ve fonksiyonları bir matriste karşılaştırıldığında fonksiyonu yerine getirecek parçalar yine ağırlığa göre ortaya konmaktadır (Bilginoğlu, 1995, s.14; Haşasoğlu, 2011, s.83).

#### 2.4.6.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Ürünü oluşturan parçaların maliyetleri ve görece önemi belirlendikten sonra değer endeksi oluşturulmaktadır. Bu durum (Alagöz ve Ceran, 2006, s.71; Bilginoğlu, 1995, s.15; Bozdemir, 2010, s.101; Haşasoğlu, 2011, s.83);

$$\text{Değer Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Diğer Parçalara Göre Görece Önemi}}{\text{Parçanın Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$$

şeklinde formüle edilmektedir Parçanın önem yüzdesi örneğin % 15, toplam maliyet içindeki payı da % 15 ise bu parçanın hedef maliyet endeksi 1 olarak bulunacaktır. En uygun koşullarda endeksin 1 olması beklenmekte ancak bazı sektörler için 1'den sapmalar normal karşılanmaktadır (Haşasoğlu, 2011, s.68). Müşterilerin istek ve beklentilerinin optimal olarak karşılanabilmesi için parçaların hedef maliyet endeksinin 1 olması gerekmektedir. Bunun nedeni ancak bu durumda parçanın maliyet payı tam ve doğru ağırlıkta yerine getirilmekte ve hedef maliyet ayırımı müşteri lehine uygun gerçekleştirilebilmektedir. Endeks 1'den küçük olması fonksiyon düzenlemenin pahalı 1'den büyük olması ucuz yerine getirildiğini göstermektedir. Endeks 1'den küçükse ürün parçaları müşteri açısından pahalı bulunmaktadır. Bu durumda maliyet düşürücü çalışmaların yapılması gerekmekte 1'den büyük olması durumunda ise fonksiyonların geliştirilmesi ya da yüksek değerli parçalar vasıtasıyla ürün çekiciliğinin artırılması gerekmektedir. Özetle sert ve yumuşak fonksiyonlarının değerleri hedef maliyet değerine entegre edilerek müşteri anketleri aracılığıyla elde edilen önem dereceleri sert ve yumuşak fonksiyonlar için yüzdesel olarak değerlendirilmektedir (Alagöz ve Ceran, 2006, s.71-72). Örneğin bir koltuğun kullanım kolaylığı müşteriler tarafından % 60, tasarımı % 40 öneme sahipse ve kullanım kolaylığının maliyet payı % 20 ve tasarımın payı % 80 ise bu durumda kullanım kolaylığının değer endeksi 60/20: 3, tasarımın değer endeksi 40/80=0,2 olacaktır. İşletme, kullanım kolaylığını müşterilerin verdiği değerden daha ucuz, tasarımı ise daha pahalı gerçekleştirmektedir. İşletmenin yapması gereken kullanım kolaylığı fonksiyonunun maliyetinin düşürülerek ya da sabit tutularak geliştirilmesini tasarım fonksiyonu konusunda ise maliyetlerin düşürülmesini sağlamaktır.

#### 2.4.6.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Bir önceki aşamada hesaplanan endeks üretilen ürün/hizmetlerde neyin değiştirilmesi gerektiğini ya da hangi fonksiyonun sorunlu olduğunu gösterdiği için bu fonksiyonların önemi ile maliyetlerini uyumlu hale getirecek alternatiflerin düşünülmesi gerekmektedir (Can, 2002, s.133). Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu ya da en iyilemesi ürünü oluşturan fonksiyon ve maliyetlerin en uygun şekilde birleştirilmesine yönelik bir anahtar olmaktadır.

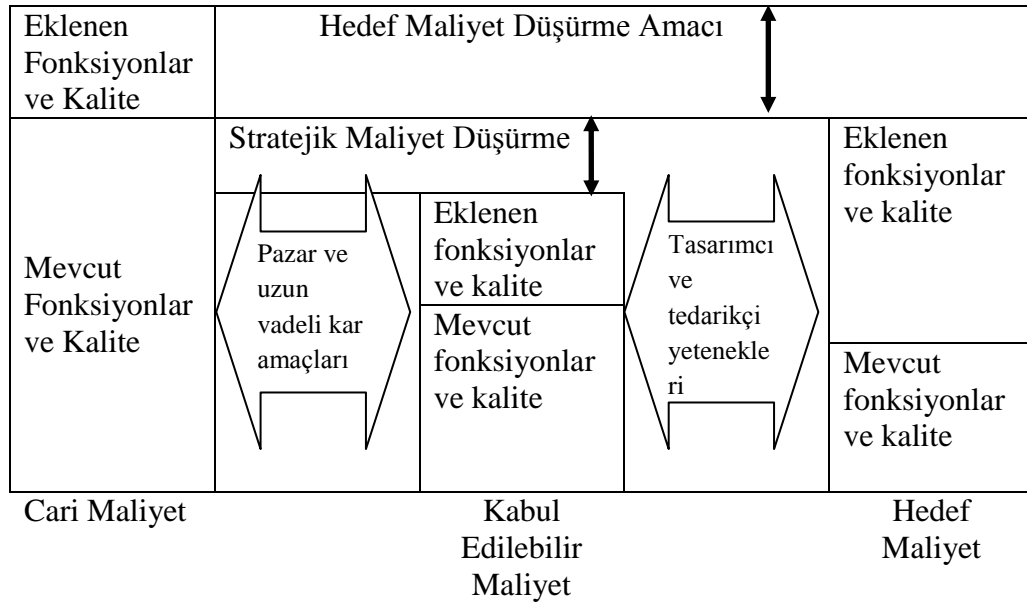
Bu, aynı zamanda sürekli maliyet düşürme çabaları için gerekmede ve fonksiyonların tekrar gözden geçirilmesi, denetlenmesi, tasarım değişiklikleri, değer analizi ve değer mühendisliği yöntemlerinin uygulanması bu açıdan en önemli önlemler olmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006, s.73). Görece önemi ile maliyeti uyum içinde olmayan parçalar belirlendikten sonra bu parçalar için diğer alternatifler araştırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle endeks, ürün yapısında neyin değişmesi gerektiği ya da hangi parçanın sorunlu olduğunu ve bu parçalar için alternatif çözüm yolları geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir (Aktaş, 2003, s.12; Bozdemir, 2010, s.101; Haşasoğlu, 2011, s.68). Örneğin bu parçalar işletmede üretiliyorsa daha ucuza dışarıdan tedarik edilmesi ya da ikame edilmesi gibi seçeneklerin veya dışarıdan tedarik ediliyorsa işletme içinde daha ucuza üretme seçeneklerinin üzerinde durulması gerekmektedir

Mercedes Benz işletmesinde ürün geliştirme aşamasında performans değerlemesi, tasarım ve maliyet ilişkilerinin belirlenmesi için değer endeksinden faydalanılmakta ve endeksin oluşturulmasında müşteri, tedarikçi ve tasarım ekibinden elde edilen bilgiler kullanılmaktadır. Öncelikle müşteri istek ve beklentilerine göre her bir fonksiyonun önem endeksi oluşturulmakta sonra da her bir fonksiyon grubunun değeri maliyeti ile karşılaştırılmaktadır (Albright, 1998, s.18-20). Mercedes, bir aracı, pilot kabini, tavan, tampon, ısıtma sistemi, kapılar, elektrik sistemi, ön ve arka koltuklar vb içeren fonksiyon gruplarına ayırmakta ve hedef maliyetleme çalışmalarına ilk olarak her bir fonksiyon grubu için fiili maliyetlerin belirlenmesi ile başlamaktadır. Daha sonra her bir fonksiyon grubunun tanımlayarak maliyetleri ile ilişkilendirmektedir. Maliyet düşürme hedefleri her bir fonksiyon grubunun hedef maliyetleri ile fiili maliyetlerinin karşılaştırılması ile belirlenmektedir. Daha sonra maliyet düşürme hedefleri parça düzeyine indirgenmekte diğer bir deyişle her bir parçanın maliyet düşürme hedefi belirlenmektedir (Alkan, 2003, s.106).

#### **2.4.6.8. Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri**

Hedef maliyet endeksi optimizasyonunun, maliyet ve fonksiyonları birleştiren yeterli bir araç olmasına rağmen diğer maliyet düşüren kararlar da söz konusu olabilmektedir. Fonksiyonların tekrar gözden geçirilmesi, konstrüksiyon değişikliği ve değer mühendisliği uygulamaları gibi önlemlerin geliştirilmesini sağlayacağı için üretim daha ekonomik gerçekleştirilebilmektedir (Alpkan, 2012, s.60; Bilginoğlu, 1995, s.15; Ellram, 2006, s.21; Haşasoğlu, 2011, s.69; Nubin, 2006, s.91). Bu aşamada diğer maliyet düşürme çabaları için gerekli kararlar alınmaktadır (Alpkan, 2012, s.60).

Hedef maliyetleme yönteminde maliyet düşürme hedefleri Şekil 2.5'te görüldüğü gibi belirlenmektedir.



**Şekil 2.5. Hedef Maliyetleme Yönteminde Maliyet Düşürme Hedefleri**

**Kaynak:** Gayret, 2010, s. 61.

## 2.5. Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecinde Yararlanılan Yöntemler

Hedef maliyetleme ürünleri geliştirme aşamasında yönetmek için kullanılan bir tekniktir. Hedef maliyetler ayarlandıktan sonra değer mühendisliği, kaizen maliyetleme gibi çeşitli yöntemler ürün tasarım hedefleri ve maliyetleri arasındaki dengeyi sağlamak için kullanılmaktadır (Afonso vd., 2008, s.561; Aksoylu ve Dursun, 2001, s.363).

### 2.5.1. Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği

Hedef maliyetleme yönteminde ürün geliştirme ve tasarım aşamalarında yararlanılan en önemli teknik değer mühendisliği olmaktadır. Ürün için yapılan harcamaların müşterilerin değer verdiği fonksiyonlarla ilgili olup olmadığı araştırarak değer endeksi aracılığıyla kalite, fonksiyonellik ve maliyet ilişkisi ortaya koymaktadır (Alkan, 2003, s.125; Ertürk, 2005, s.69).

Tahmini maliyet ile hedef maliyet arasındaki fark fazla ise değer mühendisliği yöntemi ile düşürülmektedir (Coşkun, 2003, s.31). Değer mühendisliği, tasarım aşamasında bir ürünün fonksiyonel gelişimi için yapılan çalışmalardan oluşmaktadır. Bir ürünün maliyetlerini artırmadan fonksiyonlarını geliştirerek değerini artırmak açısından değer mühendisliğinin en geleneksel şeklini temsil etmektedir (Ibusuki ve Kaminski, 2007, s.462).

Hedef maliyetleme, sadece maliyet düşürme ve kontrol tekniği değil aynı zamanda değer mühendisliği de dahil olmak üzere kapsamlı bir kar yönetim sisteminin parçasıdır (Helms vd., 2005, s.49). Hedef maliyet değer endeksi optimal değerinin altında ise yani 1'den küçük ise değer mühendisliği faaliyetleri gerekmektedir. Bunun için değer mühendisliği uygulama aşamaları gerçekleştirilmektedir (Alkan, 2003, s.126). Değer mühendisliği ürünün her bir fonksiyonunda her bileşen için hedef maliyetleri belirlemek ve her bileşen için maliyetleri düşürmek amacıyla kullanılmaktadır (Afonso vd., 2008, s.561).

### **2.5.2.Hedef Maliyetleme ve Tedarik Zinciri Maliyetleme**

Hedef maliyetleme, bir ürünün yaşam dönemi boyunca oluşan maliyetlerini işletme bölümleri ve tedarik zinciri üyelerinin yardımıyla düşürmeye çalışan bir yöntemdir (Nicolini vd., 2000, s.303). Hedef maliyet yönteminin yapısını etkileyen üç faktör bulunmakta ve bunlar ürün tipi, müşteriler ve tedarikçiler üzerine etki derecesini içermektedir. Tedarikçilerin katılımı en önemli faktörlerden biridir, eğer tedarikçiler üretim sürecinin erken aşamasında sürece dahil edilirse değerli girdiler ile proje yöneticileri başarı sağlayabilirler. Ayrıca tedarikçilerin erken katılımı takımların simültane mühendisliği ve ürünün piyasaya erken girmesi ile sonuçlanabilmektedir. Tedarikçileri değer zincirine dahil etme üretim sürecine tüm üyelerin dahil edilmesi ile sonuçlanmaktadır (Borgernas ve Firidh, 2003, s.15). Tedarikçileri sürece başarılı bir şekilde dahil etmenin anahtarı karşılıklı güven inşa etmek, fikirleri karşılamak, gelişmeler için tedarikçileri ödüllendirmektir (Horngren, Datar ve Foster, 2009, s.33). Hedef maliyetleme, tedarik zinciri ile birlikte kullanıldığında tasarım değişiklikleri için imkanları artırdığından çok daha etkili olacaktır. Ayrıca bu, işletmenin hem kendi hem de tedarik zinciri faaliyetleri kontrol ettiği ve yönettiği işletmeler arası kontrolün bir şeklidir (Rattray, Lord ve Shanahan, 2007, s.70-71).

Satın alınan hammadde ve/veya bileşenler bir ürünün toplam maliyetinin büyük kısmını oluşturduğunda özellikle önemlidir ve tedarikçiler olmaksızın hedef maliyetlere ulaşılması imkansızdır (Khozein ve Royae, 2011, s.203). Satış fiyatı belirlendikten sonra üreticilerin ve tüm tedarik zincirinin kar marjlarını düşürmeleri ve son ürün maliyetini belirlemeleri gerekmektedir. Tüm bileşenler için hedef maliyetler de tespit edilecektir. Hedef maliyete ulaşma tüm tedarik zincirinin katılımı ile olduğundan hedef maliyete ulaşma baskısı iyi anlaşılmalı ve tüm tedarik zincirine iletilmelidir. Maliyetleri düşürmek için tedarikçilere hemen baskı uygulamak başarısızlıkla sonuçlanabilmektedir. Bugünün kabul edilen uygulaması uzun vadede maliyet düşürme çabalarını paylaşmaktır (Helms vd., 2005, s.50). Hedef maliyetlemenin öncelikli amacı, hedef satış fiyatı ve hedef kar marjını doğru bir şekilde belirleyerek tedarik zincirindeki üyelere yapılacak ödemeler için bir anlaşma ortamı

oluşturmaktır. Tedarik zinciri üyeleri ile ödeme zamanı ve miktarı konusunda anlaşmaya varmak hedef maliyetleme sürecinde büyük önem arz etmektedir. Tedarik zinciri üyelerine ödenecek miktar hedef maliyeti aşmamalı ve üyelere önerilen fiyat karlılıklarını ve uzun vadede işletmelerinin sürdürülebilirliğini sağlayacak düzeyde olmalıdır (Lockamy ve Smith 2000, s.215). Hedef maliyetleme yöntemi kullanılırken tüm tedarik zinciri bir bütün olarak görülmektedir. Her üye kendi maliyetlerini düşürmek için faaliyetler geliştirmekte ve sonuçta nihai ürünün toplam maliyeti düşmektedir. Zincir aynı zamanda diğer bağlantıların maliyetlerini düşürmede de yardımcı olmalıdır (Helms vd., 2005, s.50).

### **2.5.3. Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme üç açıdan birbirleri ile ilişki içerisinde. İlki, tahmini maliyetlerin belirlenmesidir. Ürüne göre endirekt alanlarda yapılan faaliyetler gerçek faaliyet merkezleri ile analiz edilmektedir. İkincisi faaliyet tabanlı maliyetleme ürün geliştirme ve tasarım tekliflerinin maliyet etkisini belirleyebilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, tasarım seçeneklerinin maliyet yapılarını gösterirken hedef maliyetleme, piyasa gereksinimleri ve maliyet hedefleri için bilgi saptamaktadır. Son olarak faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyete ulaşmada kullanılabilir. Ürün fonksiyonlarını yerine getirmek için gerekli faaliyetleri ve dağıtım anahtarlarını ifade eden faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün fonksiyonlarına faaliyet maliyetlerini aktararak optimal değer alanının belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca kullanılan dağıtım anahtarları maliyet düşürme çabalarında faaliyetlerin durumu hakkında bilgi verebilmektedir. Tasarımcılar iki yöntemi entegre bir şekilde kullanarak direkt ve endirekt maliyetler arasında değiş tokuş yapabilmektedirler. Böylece işletmeler müşteri istek ve beklentileri doğrultusunda istenilen kalite ve fonksiyonellikte, düşük maliyetli ürün geliştirme imkanı elde etmektedirler (Coşkun, 2008, s.52).

Piyasa istek ve beklentilerine kısa sürece cevap verebilen üretim yöntemlerinde karmaşık ürünlerin maliyetleri yüksek olmaktadır. Bu durum endirekt maliyetleri ortaya çıkmasına ve dolayısıyla genel üretim giderlerini etkili yönetmenin bir aracı olarak faaliyet tabanlı maliyetleme hedef maliyetleme ile entegre bir şekilde kullanılabilir (Gayret, 2010, s.103).

### **2.5.4. Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme**

Hedef maliyetleme kaizen maliyetleme ile yakından ilgilidir (Guilding, Cravens ve Tayles, 2000, s.120). Bir ürün zaman akışı açısından ürün geliştirme, tasarım, üretim süreçleri olarak ele alındığında hedef maliyetlemeyi kaizen maliyetleme takip etmektedir (Bozdemir ve

Orhan, 2011a, s.466). Üretilcek bir ürünün tasarım ve geliştirme aşamalarında başlayan hedef maliyetleme süreci, üretim aşamasında kaizen maliyetleme ile devam etmektedir (Saygın, 2008, s.85). Üretim aşamasında üretim maliyetlerinin sürekli iyileştirilmesi amacıyla olması nedeniyle hedef maliyetlere ulaşmada yardımcı olmakta ve ürün maliyetlerini azaltabilmektedir (Köse, 2002, s.100). Kaizen maliyetleme yöntemini hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte kullanan işletmeler maliyet düşürme hedeflerine ulaşabilmektedirler. Hedef maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerde üretim aşamasına geçildikten sonra oluşan verimsizlik ve kayıpların giderilmesinde kaizen maliyetleme yönteminin kullanılması kaçınılmaz olmaktadır. İki yöntem birbirinin alternatifi değil bir ürünün belirlenen hedef maliyetine ulaşmada ürünün farklı üretim süreçlerinde kullanılması gereken birbirinin tamamlayıcısı niteliktedir (Bozdemir, 2010, s.152). Japon işletmelerinin toplam maliyet yönetim sistemleri, hedef ve kaizen maliyetlemenin entegre bir şekilde kullanılması ile oluşmaktadır (Monden ve Hamada 1991, s.17).

#### **2.5.5. Hedef Maliyetleme ve Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme**

Ürün yaşam dönemi maliyetlemesi, ürün tasarımından elden çıkarılmasına kadar bir ürünün tüm yaşam döneminde ortaya çıkan maliyetleri hesaplayan, analiz eden ve raporlayan bir yöntemdir. Bu ürün yaşam dönemi süresince planlama ve geliştirme aşamasında devreye hedef maliyetleme yöntemi girmektedir (Köse, 2002, s.100). Ürün yaşam dönemi maliyetlemesinde ürünün planlama aşamasından ürünün üretimine başlanmasına kadar hedef maliyetleme yönteminden yararlanılırken, üretim aşamasında ürünü terk etme aşamasına kadarki dönemde kaizen maliyetlemeden yararlanılmaktadır. İşletmelerin hedef maliyetleme yöntemini ürün yaşam dönemi maliyetleme yöntemi ile birlikte uygulaması gerekmektedir (Can, 2002, s.228-229).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME ÇERÇEVESİNDE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ

Konaklama işletmeleri, konuklarının her türlü ihtiyacını gidererek onların memnuniyeti sağlamayı amaçlayan ve günün 24 saati hizmet veren işletmelerdir (Chan, 2008, s.35). Geniş anlamda konaklama işletmeleri, turistik tüketicilerin tatil, iş, sağlık gibi çeşitli amaçlarla sürekli yaşadıkları yerden ayrıldıklarında konaklama, yeme-içme gibi gereksinimlerini karşılamak için öncelikle konaklama olmak üzere yiyecek içecek, eğlence, dinlenme, kongre, konferans gibi faaliyetleri birleştirerek somut ürün niteliği taşımayan hizmet ürününü üreten işletmelerdir.

Konaklama işletmelerinin sundukları hizmet ürünü birleştirilmiş ürün niteliği taşımaktadır. Küçük ölçekli bir konaklama kuruluşunda bile hizmet ürünü konaklama ve yeme-içme hizmetlerinin birleştirilmesinden oluşmaktadır. Büyük ölçekli işletmelerde ise pansiyon durumuna göre hizmet ürünü, konaklama, yeme-içme, sportif aktiviteler, sağlık ile ilgili hizmetler, mini club ve çeşitli eğlenme dinlenme faaliyetlerini kapsayabilmektedir. Özellikle Akdeniz Bölgesindeki konaklama işletmeleri tur operatörleri aracılığı ile ürünlerini pazarlamakta ve bu durum hizmet ürününün içeriğini genişletmektedir. Tur operatörlerinin hazırladıkları paket tura konaklama hizmetinin yanı sıra uçak bileti, konaklama işletmesine transfer, rehberlik hizmetleri, bölgesel turlar vb ekleyerek ürün içeriğini genişletmektedir. Dolayısı ile konaklama işletmelerinin değer zinciri büyümekte, diğer işletmelere olan bağımlılığı artmakta ve değer zinciri ile karşılıklı ve işbirlikçi ilişkiler gerekmektedir.

Temel ürünün ağırlama ve konaklama olduğu konaklama işletmeleri ürettikleri ürün nedeniyle diğer işletmelerden ayrılmakta ve bu farklılık insan faktöründen kaynaklanmaktadır. Müşterilerin sürekli değişen ve çeşitlenen talepleri, teknolojik gelişmeler, ulaşım alanında yaşanan gelişmeler, küresel rekabetin artması, kültürel etkileşim gibi sosyal değişiklikler konaklama işletmelerini bu değişimleri takip ederek müşteri memnuniyeti sağlamaya itmektedir (Dönmez, Arıcı ve Kutluk, 2011, s.202). Bacasız sanayi olarak adlandırılan turizm sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde de diğer işletmelerde olduğu gibi sürdürülebilirlik, karlılık ve rekabet edebilirlik açısından maliyet kavramı oldukça önemlidir (Çam, 2009, s.503-504). Konaklama işletmelerinde harcanan fonun yüksek olması maliyetleri de görece önemli hale getirmektedir. Diğer işletmelerden farklı olarak ürettikleri hizmet ürünü nedeni ile konaklama işletmelerinde oluşan maliyetler de

farklılaşmaktadır. Bu farklılıklar kısaca, konaklama işletmelerinde yatırım maliyetlerinin yüksek olması, sunulan hizmet ürününün birleştirilmiş hizmetlerden oluşması nedeniyle diğer işletmelerle çok daha güçlü ilişkiler gerektirmesi, otomasyona sınırlı izin vermesi, emek yoğun özellikte olması bu nedenle konaklama işletmelerinde işçilik maliyetlerini yüksek olması, üretim ile tüketimin aynı anda gerçekleşmesi ve bu nedenle ürünün stoklanamaz olması, konaklama işletmelerinde talebin net olarak tahmin edilememesi gibi sektörel özelliklerden kaynaklanmaktadır. Bu özellikler ise konaklama işletmelerinin maliyetlerini diğer sektörlerdeki işletmelerden farklılaştırmaktadır.

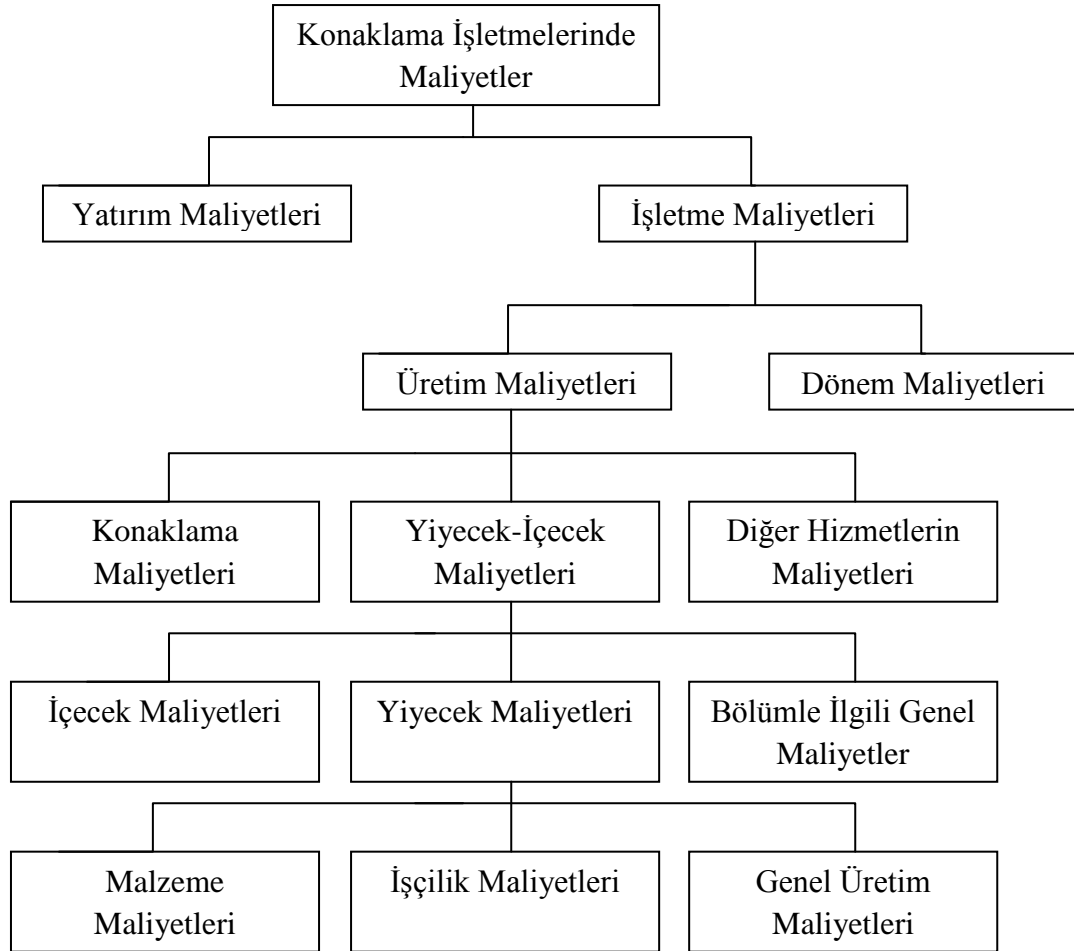
Türkiye’de turizm arzının artması hem iç hem de dış piyasa’da rekabetin giderek yoğunlaşmasına neden olmuş, rekabetin yoğunlaşması ise konaklama işletmelerinin stratejilerini gözden geçirmelerini gerektirmiştir. Türkiye’nin de içinde yer aldığı Akdeniz Kıyı Çanağında rekabet etmek isteyen yöneticiler kaliteden fedakarlık etme pahasına maliyet etkinliği yerine fiyat düşürmeye başlamış ve bu stratejilerini her şey dahil sistem ile birleştirmişlerdir (Üner, Sökmen ve Birkan, 2006, s.36). Her şey dahil sistem maliyetleri önemli hale getirmiş ve maliyetlerin önemini artırmıştır. Müşterilerin satın aldığı hizmetler ödedikleri fiyata dahil olduğu için maliyetlerin olabildiğince uygun olması açısından farklı çalışmalar yapılmaktadır. Buna ek olarak konaklama işletmelerinin kullanmakta oldukları geleneksel maliyet yöntemleri maliyetlerin doğru hesaplanması, maliyet kontrolü ve etkinliği, yeterli olmayan maliyet bilgileri vb açıdan yetersiz kalarak yöneticilerin küresel rekabet ortamında özellikle tur operatörleri ve hissedarların baskısı altında yanlış kararlar almalarına neden olmaktadır. Konaklama işletmelerinin küresel rekabet ortamında rekabet avantajı yakalamak, pazar paylarını koruyup artırmak, hissedarları memnun etmek, tur operatörlerine bağımlılığı azaltmak ve en önemlisi müşteri memnuniyeti sağlamak ve müşterilerin istek ve beklentilerini kalite, fonksiyonellik, fiyat/maliyet ve zaman açısından yerine getirmek için etkin ve etkili maliyet optimizasyonu sağlayacak çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmaları gerekmektedir.

Bu bölümde konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin analizi yapılarak konaklama işletmelerinin müşteri memnuniyeti, sürdürülebilirlik, karlılık ve rekabet edebilirlik hedeflerine ulaşmak için hedef maliyetleme ile diğer çağdaş maliyet yöntemlerinin entegrasyonu incelenecektir.

### **3.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler ve Özellikleri**

Konaklama işletmelerinde oluşan maliyetler yatırım ve işletme maliyeti olmak üzere iki ana grupta toplanmaktadır. Yatırım maliyetleri işletmenin hizmete geçinceye kadar oluşan

maliyetlerini içerirken işletme maliyetleri, işletme faaliyete geçtikten sonra başlayan, üretilen üretim maliyeti ve dönem maliyeti olmak üzere ikiye (Gümüş, 2005, s.36); üretim maliyetleri ise kendi içinde ise konaklama maliyetleri, yiyecek içecek maliyetleri ve diğer maliyetler olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Akkaya, 2010, s.56). Konaklama işletmelerinde oluşan maliyetler Şekil 3.1’de gösterilmektedir.



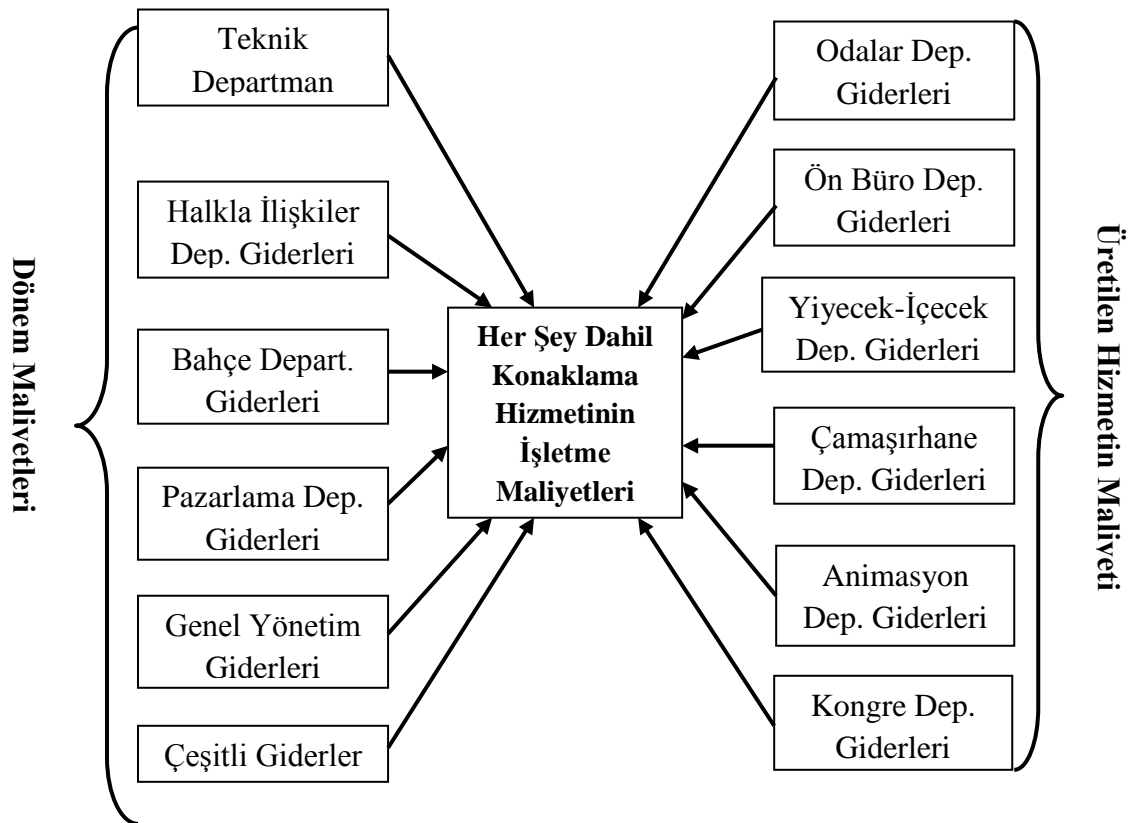
**Şekil 3.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler**

**Kaynak:** Usal ve Kurgun, 2006, s. 45.

Konaklama işletmelerinin maliyetlerinin büyük kısmını oluşturan yatırım maliyetleri işletmenin kurulmasından, fiziken yapımına ve faaliyete geçişine kadar olan sürede ortaya çıkan maliyetlerden oluşmaktadır (Türksoy, 2007, s.109). Bir konaklama işletmesinin yatırım maliyetleri arsa, proje, yapım, donatım, mefruşat ve araç-gereç gibi unsurların maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır (Usal ve Kurgun, 2006, s.48). Özellikle Antalya bölgesinde küçük bir köyü andıran konaklama işletmelerinde yatırım maliyetleri şehir otellerinde göre çok daha yüksek gerçekleşmektedir.

Konaklama işletmesi faaliyete geçtikten sonra oluşan ve işletmede alınacak kararları doğrudan etkileyen işletme maliyetleri; üretilen ürün/hizmetlere doğrudan yüklenemeyen haberleşme maliyetleri gibi dönem maliyetleri ve üretilen ürün ve hizmetlerin maliyeti olmak

üzere ikiye ayrılmaktadır. Üretilen ürün ve hizmetlerin maliyeti ise kendi içinde konaklama maliyeti, yiyecek içecek maliyeti ve diğer maliyetler olmak üçe ayrılmaktadır (Yılmaz, 2012, s.32; Yıldıztekin, 2009b, s.219). Dönem maliyetleri konaklama işletmesinin tümünü ilgilendiren, üretilen hizmet ürüne yüklenemeyen ve dönem sonu gelirlerden düşülen bir maliyet grubu olup reklam, haberleşme, finansman, genel yönetim, pazarlama vb giderlerini içermektedir. Konaklama işletmelerinde oluşan dönem maliyetleri ve üretilen ürün ve hizmetlerin maliyeti Şekil 3.2’de gösterilmektedir.



**Şekil 3.2. Her Şey Dahil Konaklama İşletmelerinde Oluşan Maliyetler**

**Kaynak:** Akkaya, 2010:., s.98.

### 3.1.1. Konaklama Maliyetleri

Konaklama maliyetleri odanın satışa hazır hale getirilmesi için katlanılan maliyetlerden oluşmakta olup bu maliyetler içinde en büyük payı işçilik maliyetleri almaktadır (Yılmaz, 2012, s.33). Konaklama maliyetleri, ön büro ve kat hizmetleri maliyetlerini de içermektedir. Konaklama maliyetlerine, ön büro personelinin odaların satışa hazır hale getirilmesi için yaptıkları yazışmalar nedeniyle oluşan kırtasiye ve basılı evrak giderleri, bu işlemleri yapan personelin işçilik giderleri, odaların kontrolünde sorumlu personelin işçilik giderleri vb, kat hizmetleri açısından ise odanın temizlenmesi sırasında gerçekleştirilen temizlik giderleri,

çamaşırhane giderleri, eksik malzemelerin tamamlanmasında (buklet malzemesi, çamaşır torbası, broşürle vb) kullanılan malzemelerin giderleri vb örnek olarak verilebilir.

Konaklama maliyetleri, hizmet üretim maliyeti niteliğinde olup çok çeşitli sayıda hizmet sunma zorunluluğu olduğu için ayrıntılı maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır (Yıldıztekin, 2009b, s.219). Konaklama hizmeti her ne kadar soyut bir hizmet olsa da hizmet üretim maliyeti de direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Odaların satışa hazır hale getirilmesinde kullanılan temizlik malzemesi, buklet malzemesi, keten takımlar, kırtasiye vb direkt ilk madde ve malzeme giderleri, odaların hazırlanmasında görev olan personelin direk işçilik giderleri ve doğrudan konaklama maliyetlerine yüklenemeyen endirekt madde malzeme, endirekt işçilik, enerji, su vb genel üretim giderleri konaklama maliyetlerini oluşturmaktadır.

### **3.1.2. Yiyecek İçecek Maliyetleri**

Yiyecek içecek maliyetlerin, yiyecek içecek madde ve malzemelerinin tedarik edilmesinden müşterilere sunuluncaya kadar katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır (Yılmaz, 2012, s.33). Yiyecek içecek maliyetleri, üretim maliyetleri özelliğine sahiptir (Yıldıztekin, 2009b, s.219) ve bu maliyetler kendi içinde; yiyecek maliyetleri, içecek maliyetleri ve bölümle ilgili diğer maliyetler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Akkaya, 2010, s.59). Yiyecek ve içecek maliyetleri ayrı ayrı direk ilk madde ve malzeme maliyeti, yiyecek ve içecek ürünlerin hazırlayan ve servis eden aşçı, aşçı yamağı, barmen, bar boy, garson, komi gibi personelin işçilik maliyetleri ve temizlik, enerji, su, endirekt madde ve malzeme, endirekt işçilik gibi genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.

Bölüm ile ilgili diğer/genel maliyetler ise bölümün faaliyetlerini devam ettirebilmesi için gereken ekipman, depozito, kırtasiye, gazete, dergi vb maliyetlerden oluşmaktadır (Akkaya, 2010, s.59-60). Örneğin ilk madde ve malzemelerin depodan esas üretim yerlerine taşınması için gerekli yazışmaları sağlayan kırtasiye malzemelerinin giderleri.

Konaklama işletmelerinde sunulan yiyecek içecek hizmetlerinin maliyeti kullanım şekillerine göre ikiye ayrılabilir. Soyaltın (2007, s.47), satın alındığı gibi sunulan yiyecek içecek ürünlerinin maliyetinin satın alma fiyatı üzerine, sunumunda katlanılan diğer maliyetler eklenerek; eğer işlenerek bir yiyecek içecek ürünü üretiliyorsa maliyetinin menülerin hazırlanmasında esas alınan reçetelere göre hesaplandığını belirtmektedir.

### 3.1.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, konaklama işletmelerinde sunulan diğer hizmetler ile ilgili olup, zorunlu olmamakla birlikte bu hizmetlerin yerine getirilmesi sonucu katlanmak zorunda kaldığı kuaför salonu, gazete ve dergi giderleri gibi maliyetlerden oluşmaktadır (Yılmaz, 2012, s.33). Bugün, özellikle her şey dahil sistemin yaygın olarak kullanıldığı Antalya bölgesinde müşterilerin her türlü ihtiyacını karşılamak ve ek gelir elde etmek amacıyla büyük konaklama işletmelerinin bünyesinde deri, kuyum, hediyelik eşya, halı, kuaför, market, butik vb dükkanlar yer almakta ve yüksek fiyatlara kiralanmaktadır. Bu hizmetlerin yerine getirilmesin katlanılan maliyetler ise konaklama işletmelerini diğer maliyetlerini oluşturmaktadır.

Konaklama işletmelerinin faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayan ancak yapılması gerekli bazı maliyetler de diğer maliyetler içinde değerlendirilmektedir. Bu maliyetler içinde en önemlilerini yangın, su baskını, hırsızlık gibi beklenmeyen olaylar için ödenen sigorta masrafları oluşturmaktadır (Soyaltın,2007, s.48).

### 3.1.4. Konaklama İşletmelerinde Maliyetlerin Özellikleri

Konaklama işletmelerini sektörel özelliklerinden dolayı bu işletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin farklı özelliklere sahip olduğu yukarıda belirtilmişti. Yılmaz (2012, s.33-34), bu farklılıkları aşağıdaki şekilde özetlemektedir:

- Konaklama işletmelerinde yatırım projelerinin sabit sermaye oranı oldukça yüksek olup, toplam aktiflerin % 85-90'ını sabit değerler oluşturmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde maliyetler hem hizmet işletmesi hem de üretim işletmesi özelliğini taşımaktadır. Yiyecek içecek üretimi, üretim işletmelerine benzetilirken konaklama, animasyon, spor gibi faaliyetlerde somut bir üretim olmayıp hizmet üretimi söz konusudur.
- Hizmetin stoklanamaz olması nedeniyle o gün satılmayan odalar ve yiyecek içecek ürünleri bir kayıp olmakta ve bu durum maliyetleri artırmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde hizmet üretiminde kullanılan girdiler aynı zamanda tek başına bir ürün niteliğinde olabilmektedir (Yılmaz, 2012, s.34). Portakalın hem kahvaltıda ürün olarak verilmesi hem de pastane bölümünde direkt ilk madde ve malzeme olarak kullanılması bu duruma örnek olarak verilebilir (Okutmuş ve Ergül, 2013, s.5415).

- Konaklama işletmelerinde ortaya çıkan işletme maliyetlerinin en önemli ve büyük kısmını yiyecek içecek maliyetleri oluşturmaktadır (Çam, 2009, s.502).
- Üretim işletmelerinde bir ürünün birim maliyeti hesaplanırken işçilik giderleri de hesaplanabilmekte ve genel üretim giderleri dağıtım anahtarları kullanılarak dahil edilmektedir. Ancak konaklama işletmelerinde üretim ve tüketim aynı zamanda gerçekleştiği için işçilik saatlerinin oransal olarak dağıtılması zorlaşmakta ve birim maliyet sadece hammadde giderleri dikkate alınarak yapılmaktadır.
- Sektörün emek yoğun özelliği nedeni ile işçilik giderleri yüksek gerçekleşmekte ve toplam maliyetler içindeki payı % 20-35'e yükselmektedir. Konaklama işletmelerinde toplam maliyetlerin % 50 - 75'ini yiyecek içecek maliyetleri ve işçilik maliyetleri oluşturmaktadır.
- Konaklama sektörünün mevsimlik özelliği nedeni ile özellikle Türkiye'de işçilik giderleri yarı değişken gider niteliğinde olmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde personel maliyeti sadece personele ödenen ücretler olmayıp personelin konaklaması, yiyecek içecek masrafları, personelin konaklaması sırasında tükettiği enerji, çamaşırhane masrafları, iş elbiseleri vb. göz önünde bulundurulmaktadır (Soyaltın,2007, s.47).

### **3.2. Konaklama İşletmelerinde Başlıca Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin İncelenmesi**

Konaklama işletmeleri de birinci bölümde açıklanan sebeplerle sürdürülebilirlik, karlılık, rekabet gücü ve pazar payı ayrıca müşteri istek ve beklentilerinin kalite, fiyat ve zaman açısından karşılanması ve tur operatörlerine olan bağımlılığın azaltılması bakımından maliyet yöntemlerinden daha doğru ve anlamlı bilgiler üretmesini ve böylece maliyet yöntemlerinin karar alıcıların karar alma sürecine destek olmasını beklemektedirler. Konaklama işletmelerinin bu beklentilerini karşılamada geleneksel maliyet yöntemleri yetersiz kalmakta ve çağdaş maliyet yöntemlerine olan ihtiyaçları artmaktadır.

#### **3.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Faaliyet tabanlı maliyetleme, üretim maliyetlerini ürün ya da hizmetlere doğru bir şekilde yüklemek için kullanılan bir maliyetleme yaklaşımıdır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.49). Faaliyet tabanlı maliyetleme sadece ürün/hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan bir maliyet yöntemi olmayıp aynı zamanda karar alıcıların karar alma sürecine destek olmaktadır (Karcıoğlu ve Öztürk, 2012, s.278). Ayrıca, kaynakları tüketen faaliyetleri

tanımlanarak, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler ayrılmakta, değer yaratmayan faaliyetler elimine edilerek maliyetler düşürülmekte (Innes, Mitchell, Sinclair, 2000, s.355) ve ürün farklılaştırmanın önemli olduğu ve endirekt giderlerin toplam maliyetler içinde önemli paya sahip olduğu durumlarda daha doğru, tam, anlamlı maliyet hesaplama ve analiz imkanı sağlanmaktadır (İrdem, 2010, s.78). Konaklama işletmeleri açısından bakıldığında faaliyet tabanlı maliyetleme, birçok hizmetin birleştirilmesinden oluşmuş hizmet ürününün karmaşık bir yapıya sahip olan maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasında ve müşterilere değer katan ve katmayan faaliyetleri ayırarak değer katmayan faaliyetleri düşürmek yoluyla maliyetlerini düşürmelerini sağlayacaktır.

İki temel aşamadan oluşan faaliyet tabanlı maliyetlemede, ilk aşamada tüm faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, ikinci aşamada faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi gerçekleştirilmektedir. Bu temel iki aşama ise faaliyetlerin belirlenmesi, gruplandırılması, maliyet etkenlerinin belirlenmesi, endirekt giderlerin faaliyetlere göre dağıtımı (faaliyet maliyetlerinin faaliyet merkezlerinde toplanması) ve faaliyet maliyetlerinin ürün/hizmetlere yüklenmesi olmak üzere 5 adımda gerçekleştirilmektedir (Erden, 2004, s.191; Öker, 2003, s.36-37). Konaklama işletmeleri hizmet üretmeye müşterilerin otele girmesi ile başlamakta ve check in işlemlerin ardından müşterilerin eşyalarının odaya taşınması gibi check out'a kadar birden çok faaliyet ile devam etmektedir. Bu ve bunun gibi faaliyetler konaklama hizmetini oluşturmaktadır. Bu faaliyetler, hizmetin sunulduğu yer, hizmetin ortak özellikleri, hizmetin sunulduğu departman gibi çeşitli şekillerde gruplandırılabilir (Sucu, 2011, s.64). Örneğin resepsiyon faaliyet merkezi altında, karşılama, welcome kokteyli, check in, tahsilat, odaya giriş, oda tanıtımı, odaya yerleştirme, check out; kat hizmetleri faaliyet merkezinde, temizlik, özel isteklerin yerine getirilmesi, check in ve check out, odaların kontrolü, eksik malzemelerin yerleştirilmesi, odanın doğum günü, balayı gibi özel günler için hazırlanması vb yer alabilir. Faaliyetler tanımlanıp belirlendikten sonra aynı maliyet kaynağı ile dağıtılacak faaliyetler aynı faaliyet merkezlerinde toplanmakta ve bu faaliyetlerin maliyetleri hesaplanmaktadır. Daha sonra maliyetlerin ortaya çıkma nedenlerini en iyi ifade eden, sadece hacim temelli olmayan maliyet kaynakları belirlenmekte ve faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetler hizmetlere yüklenerek konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması gerçekleştirilebilmektedir. Örneğin kat hizmetleri faaliyet merkezinde ortaya çıkan maliyetleri en iyi açıklayan maliyet kaynağı genelde kat hizmetlerinde katlanılan maliyetler temizlik ile doğru orantılı olduğu için temizlenen oda sayısı olabilecektir.



Hizmet ürünün oluşturan parçalar alt hizmetler veya faaliyetler olmaktadır. Hizmetin maliyetinin tam ve doğru olarak saptanabilmesi için bu alt hizmet ya da faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi gerektirmektedir. Dolayısıyla faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde kullanılması hem ortaya çıkan maliyetlerin faaliyet temelli görülmesi hem de hizmetin maliyetlerinin doğru ve tam olarak belirlenmesi açısından önem taşımaktadır (Sucu, 2011, s.62). Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme, konaklama işletmelerin kısmen yüksek olan genel üretim giderlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde daha etkili olmaktadır (İrdem, 2010, s.86). Örneğin (maliyet bazında) 2 salata 10TL, Cola 5 TL, Soda 3TL, Hamburger 10TL ve Tavuklu Salata 16 TL olmak üzere iki kişi yemek yediğinde toplam maliyet 44 TL olarak gerçekleşecektir. Geleneksel yöntemde maliyetler kişi sayısına bölüneceğinden her iki kişinin maliyeti de eşit olmaktadır. Ancak faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre A kişinin maliyeti salata 5, cola 5, hamburger 10 olmak üzere 20 TL, B kişinin maliyeti 24 TL olarak gerçekleşmektedir. Bu durumda geleneksel yöntemde göre A kişisine fazla B kişisine eksik yükleme yapılmış olacaktır.

### 3.2.2. Kaizen Maliyetleme

Sürekli iyileştirme olarak adlandırılan kaizen maliyetleme küresel rekabet ortamında işletmelerin rekabet avantajı sağlayarak faaliyetlerini devam ettirmeleri için uygulanan temel stratejilerden biri olarak görülmektedir (Pakdil, 2007, s.37). Konaklama işletmeleri açısından bakıldığında kaizen maliyetleme, küresel bir ortamda yoğun rekabet ve tur operatörlerinin fiyat baskısı altında müşterilerinin istek ve beklentilerini kalite, fiyat ve zaman bakımından yerine getirmeye çalışan konaklama işletmelerine ürün ve süreçlerini gözden geçirmeleri, sürekli iyileştirmeleri ve geliştirmeleri yoluyla hedeflerine ulaşmalarını sağlayacaktır.

Kaizen maliyetleme, yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi kar hedefi ile tahmini kar arasında fark varsa bu farkı düşürmek için yeni/spesifik bir ürüne uygulanabileceği gibi tüm sürece de uygulanabilmektedir. Hedef kar ile tahmini kar arasındaki farka dayanan sürekli iyileştirme uygulanacak kar tutarı belirlenmektedir. (Erden, 2004, s.171). Birincisinde, ürün/hizmete kaizen maliyet komitesi tarafından değer analizi uygulanmakta; ikincisinde ise her bölüm için belirlenen maliyet düşürme hedefine ulaşılmaya çalışılmaktadır (Gürdal, 2007, s.162). Konaklama işletmeleri birinci yaklaşıma göre özellikle her şey dahil sistemde karşılaşılan yiyecek içecek maliyetlerinde fiili maliyet ile hedeflenen maliyet arasında fark meydana geldiğinde kaliteden ödün vermek yerine yiyecek ürününe kaizen maliyetleme uygulayarak kaizen maliyet hedefine ulaşabilecektir. Diğer taraftan konaklama işletmesinin sunduğu hizmetin maliyet hedefi ile fiili maliyeti arasında fark varsa her bölüm için kaizen maliyet hedefi belirlenmektedir.

Kaizen maliyetleme uygulamalarında kaizen maliyet hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı kaizen sapma analizleri ile gerçekleştirilmektedir. Analiz sonucunun sıfır olması istenilen hedeflere ulaşıldığını, pozitif sapma söz konusu ise maliyetlerin istenilenden daha fazla düşürüldüğünü, sapmanın negatif olması ise istenilen kaizen maliyet hedeflerine ulaşılmadığını ve düzeltici önlemler alınması gerektiğini göstermektedir (Yalçın, 2009, s.299). Kaizen maliyetlerin hesaplanmasında sırası ile ürün/hizmetin son fiili maliyetinin belirlenmesi, dönemin fiili maliyetlerinin tahmin edilmesi, maliyet düşürme hedefinin saptanması, tahsis oranının belirlenmesi ve her bölüm için kaizen maliyet hedefinin hesaplanması aşamalarından oluşmaktadır (Gürdal, 2007, s.162). Örneğin bir otelin son dönem fiili üretim maliyeti 10.000TL, son dönem fiili üretim miktarı 1.000 geceleme olsun. Bu durumda hizmet ürününü birim maliyeti (kişi başı) 100 TL olacaktır. İçinde bulunulan dönemde 120 geceleme satışı tahmin ediliyorsa cari dönem toplam tahmini maliyeti  $100\text{TL} \times 120 \text{ geceleme} = 12.000\text{TL}$  olacaktır. Bu tahmini maliyet % 15 düşürülmek isteniyorsa cari dönem toplam kaizen maliyet hedefi  $12.000 \times 0.15 = 1.800\text{TL}$  olacaktır. Bir bölümün toplam kaizen maliyet hedefi ise bir bölümün doğrudan kontrol ettiği maliyetler ve bölümler tarafından doğrudan kontrol edilen maliyetlerin oranlanması ile edinilen tahsis oranı ile cari dönem toplam kaizen maliyet hedefinin çarpılması ile elde edilmektedir. Tahsis oranının % 5 olduğu varsayılırsa bu örneğe göre bir bölümün toplam kaizen hedef maliyeti  $1.800 \times 0,05 = 90 \text{ TL}$  olarak hesaplanmaktadır. Kısaca 90TL bir bölümün kaizen maliyetlemeye göre düşürülmesi gereken maliyet tutarıdır.

### 3.2.3. Değer Mühendisliği

Değer mühendisliği, hammadde, işçilik, satın alınan ya da üretilen parçalar gibi tüm bileşenleri ve üretim sürecini değerlendiren, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetleri ayırarak değer yaratmayan faaliyetleri elimine eden bir maliyet yaklaşımıdır (Emiliani, 2001, s.35). Ürün/hizmetlerin maliyetlerini iyileştirmek için kullanılan değer mühendisliği müşterilerin gereksinim duyduğu fonksiyonları gözden geçirerek daha düşük bir maliyetle söz konusu fonksiyonu yerine getirmeyi amaçlamaktadır. Küresel rekabet ortamında özellikle müşteri odaklı değer yaratmak amacıyla ürün geliştirme sürecinde kullanılmaktadır (Öğüt, İraz ve Zerenler, 2007, s.51). Konaklama işletmelerinin yararlanabileceği bir diğer çağdaş maliyet yöntemi olan değer mühendisliği her yıl on binlerce müşteriye ev sahipliği yapan konaklama işletmelerinin ürettikleri hizmetin hem müşteri hem de işletme açısından değerinin artırılmasını ve değer yaratmayan/görece önemsiz görülen faaliyetler elimine edilerek maliyetler düşürülebilecektir.

Ürün/hizmet değerinin artırmak için tasarım aşamasında kullanılan (Gürdal, 2007, s.102) yöntemde, değer kavramı fonksiyonellik ve maliyet olmak üzere iki şekilde belirlenmektedir. Değer kavramı,  $Değer = Fonksiyonellik/Maliyet$  ya da  $Değer = (Fonksiyonellik/Maliyet)Hız$  şeklinde formüle edilmektedir (Emiliani, 2001, s.36). İlk eşitlik müşteri bakış açısını yansıtırken ikinci eşitlik üretici bakış açısını yansıtmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.130).

Konaklama işletmeleri açısından değer mühendisliğinin tasarım aşamasında uygulanması daha iyi sonuçlar verecektir. Örneğin konaklama işletmesinin ürün yelpazesine yeni bir ürün dahil edilecekse değer mühendisliğini, hizmet tasarım aşamasındayken uygulanıp istenilen sonuçlar elde edildikten sonra gerekli ekipmanın alınması ve üretime geçilmesi çok daha anlamlı sonuçlar doğuracaktır.

Değer mühendisliğinin uygulanması ürün özelliklerini ayrıntılı olarak tanımlayan işlevsel analiz ile başlamakta ve bu analiz yöntemin odak noktasını oluşturmaktadır. Tasarım ekibi oluşturulan bir şema yardımı ile ürünün fonksiyonlarını ve standart parça kullanma olasılığını incelemektedir (Coşkun, 2002-2003, s.29-30). Tasarım ekibi üretici ve tüketici açısında görece değer yaratmayan fonksiyonları ayrıştırarak bu fonksiyonları yerine getirecek parçaları çıkarmak yoluyla maliyetleri azaltırken, değer yaratan parçaların fonksiyonelliğini artırmakta ve/veya müşterilerin talep ettikleri ek fonksiyonları ekleyerek ürün değerini artırmaktadırlar. Bu durum aynı zamanda maliyetlerin değer yaratmayan bir alandan değer yaratan bir alana kaydırılmasını sağlayacaktır.

### **3.2.4. Tedarik Zinciri Maliyetleme**

Tedarik zinciri yönetimi bir ürün ya da hizmetin üretilmesinden başlayarak müşteriye nihai ürün olarak sunulmasına kadar yapılan hem yukarı (girdi sağlayanlar), hem de aşağı (dağıtım ve pazarlama sonrası hizmetler) tüm malzeme ve bilgi akışlarını ifade etmektedir (Vrijhoef ve Koskela, 2000, s.170). Konaklama işletmelerinde tedarik zinciri ise hizmetin üretilmesinden müşteriye sunulmasına kadar yapılan, konaklama işletmesinin de dahil olduğu değer zinciri üyeleri arasındaki hem aşağı hem yukarı tüm malzeme ve bilgi akışı olarak tanımlanabilir.

Tedarik zinciri maliyetleri bir ürün ya da hizmet üretimi ile ilgili hammaddenin temini, ürün ya da hizmete dönüştürülmesi, müşteriye nihai ürün olarak sunulması aşamalarında gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır (Okutmuş ve Ergül, 2013, s.5412). Konaklama işletmelerinin ürettikleri hizmet ürününün birçok alt hizmetin birleştirilmesinden oluştuğu düşünüldüğünde tedarik zinciri maliyetleri bu alt hizmetlerin temini, birleştirilmesi,

müşteriye nihai ürün olarak sunulması sırasında gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır.

Konaklama işletmeleri sundukları hizmet ürününün bir kısmını kendisi üretirken bir kısmını dışarıdan sağlamaktadır. Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek hammaddelerinin büyük çoğunluğunu üretmek mümkün olmadığı için bu tür hizmetler tedarikçiler aracılığı ile sağlanmaktadır (Kothari, Hu ve Roehl 2005, s.370). Yiyecek içecek maddelerinin dışarıdan tedarik edilmesi dışında konaklama işletmelerinde ayrıca basılı evrak ve kırtasiye malzemeleri, keten takımlar, buklet malzemeleri, temizlik malzemeleri, dekorasyon malzemeleri, personel uniformaları gibi birçok malzeme işletme dışından tedarik edilmektedir. Bu bakımdan konaklama işletmelerinin tedarik zinciri içinde hem sektör ile doğrudan ilgili hem de dolaylı ilgili birçok işletme yer almaktadır.

Diğer işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de tedarik zinciri tedarikçilerden müşterilere uzanan bilgi, hizmet ve üretim akış sürecini ifade etmekte olup tedarikçi ve müşteriler arasında yer alan konaklama işletmeleri müşteri istek ve beklentilerini zamanında karşılamak ve küresel rekabet ortamında faaliyetleri devam ettirebilmek için tedarik zincirini etkili bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir (Kothari, Hu ve Roehl, 2005, s.371).

### **3.3. Hedef Maliyetlemenin Konaklama İşletmeleri Açısından Analizi**

Konaklama işletmelerinde uygulanmakta olan geleneksel maliyet yöntemleri, artan genel üretim giderlerinin tam, doğru ve anlamlı dağıtılmasında yetersiz kalmakta hem de fiili maliyetler ile tahmini maliyetlerin farklı çıkması nedeni ile istenilen karlılık düzeyine ulaşılamamaktadır. Satış fiyatlarının piyasa ve tur operatörleri tarafından önceden belirlemiş olması ve hizmet maliyetlerinin geleneksel maliyetleme yöntemleri ile üretim aşamasında belirlenmesi karar alıcıların karar alma sürecinde sıkıntılara neden olmaktadır. Konaklama işletmelerinde uygulanan geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yetersiz kalmasının yanı sıra her şey dahil sisteme olan talebin artması tur operatörlerinin fiyat baskısı altında kalan konaklama işletmelerini çoğu zaman belirledikleri fiyatların altında satış yapmaya zorlamaktadır. Bu durum ise konaklama işletmelerinde sunulan hizmet ürünlerinin kalitesini düşürmektedir. Turizm arzının yoğun olduğu özellikle Antalya gibi turizm merkezlerinde maliyetlerin yüksek olması nedeni ile konaklama işletmeleri satış ve pazarlama açısından tur operatörlerine bağımlı kalmaktadırlar. Bu bölgelerdeki konaklama işletmelerinin, turizm talebinin büyük çoğunluğunu elinde tutan tur operatörleri karşısında pazarlık ve rekabet gücünün yetersiz olması nedeni ile tur operatörlerinin belirlediği fiyatlar üzerinden doluluk oranlarını artırmaya çalışmaktadırlar (Akkaya, 2010, s.61). Geleneksel maliyet yöntemlerinin

aksine ürün ve hizmet daha üretilmeden tasarım aşamasındayken maliyetlerini belirleyen hedef maliyetleme kalite ve fonksiyonellikten ödün vermeden maliyet düşürme çabalarını hizmet yaşam dönemi boyunca uygulayarak konaklama işletmelerinin hedefledikleri karlılık oranına ulaşmasını, küresel rekabet ortamında rekabet gücünü ve pazar paylarını arttırmalarını sağlamaktadır. Yukarıda da açıklandığı gibi konaklama işletmelerinde tur operatörlerine bağımlılığını düşürmek, satış ve pazarlama açısından daha bağımsız olmak, rekabet gücünü artırmak için piyasa odaklı olan ve tasarım aşamasında maliyetleri yöneten hedef maliyetleme yönteminin kullanılması büyük avantajlar sağlayacaktır.

Hedef maliyetleme, bir ürünün kalite, fonksiyonellik ve maliyetlerinin büyük oranda gelişme aşamasında olduğu ve üretime başladıktan sonra bu faktörlerde çok az değişiklik yapılabildiği ilkesine dayanan, bir ürün/hizmetin yaşam dönemi maliyetlerini düşürmek için işletmenin tüm bölümlerinden yararlanan bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır (Ax, Greve ve Nilsson, 2008, s.7). Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme, küresel rekabet ortamında hem hizmetin hem de hizmet bileşenleri olan alt hizmetlerin tasarım aşamasında kalite, fonksiyonellik ve fiyat açısından müşteri istek ve beklentilerine göre kısaca müşteri odaklı hizmet maliyetlerini hesaplamaya ve hizmet yaşam dönemi boyunca maliyetlerini düşürmeye yarayan bir maliyet yaklaşımı olarak tanımlanabilmektedir

Hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde uygulanması, sunulan hizmet ürününün tasarım aşamasında maliyetlerinin belirlenerek hem hedeflenen karlılık düzeyine ulaşmasını hem de maliyetlerin yüksek çıkması durumunda ise hizmetin kalite ve fonksiyonelliğini düşürmeden maliyetlerin düşürülmesini sağlamaktadır (Sucu, 2011, s.62). Özellikle Akdeniz Çanağında rekabet eden ve her şey dahil sistemin hakim olduğu Antalya Bölgesi konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulaması özellikle satış ve pazarlama açısından tur operatörlerinin fiyat baskısının azaltılmasını, işletme hissedarlarını memnun edecek bir karlılık düzeyine ulaşmasını, pazar payının korunarak/artırılarak rekabet avantajı sağlanmasını ve en önemlisi tasarım ve müşteri odaklı hizmet üretilmesini sağlayacaktır.

### **3.3.1.Hedef Maliyetleme Temel İlkelerinin Konaklama İşletmeleri Açısından İncelenmesi**

İkinci bölümde de detaylı bir şekilde açıklandığı üzere hedef maliyetleme yönteminin kavramsal temelini oluşturan fiyata göre maliyetleme, müşteri odaklılık, tasarım odaklılık, çapraz fonksiyonlu takımlar, yaşam dönemine odaklanma ve değer zinciri ilişkisi olmak üzere altı ilkesi bulunmaktadır. Bu bölümde bu ilkelerin konaklama işletmelerine göre analizi yapılacaktır.

### 3.3.1.1. Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef maliyetleme yönteminde, fiyat piyasa kontrolü altında olduğu için satış fiyatları ve kar payları kontrol edilemeyen değişkenler olarak değerlendirilmekte, maliyet ise yönetim tarafından kontrol edilebilecek tek değişken olmaktadır (Albright, 1998, s.14). Konaklama işletmelerinde fiyat geleneksel maliyet artı yaklaşımının aksine piyasa tarafından belirlenmektedir. Diğer bir deyişle konaklama işletmeleri fiyat üzerinde bir kontrol gücüne sahip olmamakta hizmetin fiyatı piyasa koşulları, tur operatörleri, müşteri istek ve beklentileri ve almaya razı oldukları fiyat ve rakiplerin durumuna göre piyasada belirlenmektedir. Hedef karın ise işletme hissedarlar tarafından belirlenmesi ve belirli bir düzeyde tutulma isteği konaklama işletmelerinin kar üzerindeki kontrollerini de ortadan kaldırmaktadır. Bu durumda maliyet, konaklama işletmelerinin kontrol edebildikleri tek değişken olmaktadır.

Hedef maliyetlemenin ilk adımı bir ürün için piyasa odaklı hedef satış fiyatı ve işletmenin arzuladığı kar marjını belirlemektir. Ürün düzeyinde hedef maliyet belirlemek için arzu edilen kar, ürünün satış fiyatından çıkarılmaktadır. Ürün düzeyinde belirlenen bu hedef maliyet bileşenlerin satın alma fiyatını tespit etmek için daha sonra bileşen düzeyinde ayrıştırılmaktadır. Gerçek/fiili maliyetin hedef maliyeti aşması halinde, ürünün üretim maliyetini düşürmek için faaliyetler gerçekleştirilmektedir (Gopalakrishnan, Kokatnur ve Gupta, 2007, s.218). Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulamalarında da öncelikle hedef satış fiyatı belirlenmektedir. Bu hedef satış fiyatı piyasada belirlenmekte diğer bir ifade ile tur operatörü tarafından verilen fiyat olmaktadır. Örneğin tur operatörü cari dönem için konaklama işletmesi ile yaptığı kontenjan anlaşmasında kişi başı fiyatı 60 TL olarak belirlemiş ise bu durumda konaklama işletmesinin hedef satış fiyatı 60 TL olmaktadır. Konaklama işletmesinin hissedarları tarafından istenilen karlılık düzeyi % 40 ise hedef kar da 24 TL olacaktır. Dolayısı ile konaklama işletmesi piyasaya göre maliyetleme yapmakta hedef maliyeti 36 TL olarak piyasaya göre belirlemektedir. Konaklama işletmesinin tahmini maliyeti 40TL ise bu durumda diğer çağdaş maliyet yöntemlerinden yararlanarak düşürmesi gereken maliyet tutarı 4TL olarak belirlenecektir.

### 3.3.1.2. Müşteri Odaklılık

Hedef maliyetleme yönteminde, işletmenin istenilen pazar payına ulaşabilmesi için müşteriler en önemli odak noktasını oluşturmaktadır. Müşteri istek ve beklentileri iyi bir şekilde analiz edilmekte ve buna uygun hizmet sunulmaktadır. Müşteri istek ve beklentilerinin karşılanması, ürünün kalite, zaman ve fiyatı ile ilgili olması bu unsurların maliyet çalışmalarında sürekli dikkate alınması ve çalışmalarını yönlendirici nitelikte olmasını gerektirmektedir (Haşşoğlu, 2011, s.58). Bugün konaklama işletmeleri, hedef ve amaçlarına

ulaşmak için müşteri odaklılığın öneminin bilincine vararak müşteri memnuniyeti, müşteri sadakati, müşteri ilişkileri yönetimi gibi konulara odaklanmaktadır. Ancak maliyet boyutunda da istenilen hedeflere ulaşmak için müşteri odaklılık dikkate alınmalıdır. Konaklama işletmeleri hedef maliyetleme uygulama sürecinde müşteri odaklı davranarak müşteri istek ve ihtiyaçlarını belirlemeli, bunları nasıl karşılayacağına karar vermeli ve müşterinin ödemeye razı olacağı bir hedef satış fiyatı oluşturmalıdır. Böylece konaklama işletmesi müşterilere değer yaratan hizmet fonksiyonlarını geliştirerek ve değer yaratmayan fonksiyonları elimine ederek hem maliyetlerini düşürebilecek hem de istenilen piyasa ve karlılık düzeyine ulaşabilecektir.

### **3.3.1.3. Tasarım Odaklılık**

Tasarım odaklılık tasarım aşamasında maliyetlerin düşürülmesini ifade etmektedir. Ürün/hizmete ilişkin mühendislik çalışmalarının üretim başlamadan önce yapılması maliyetlerin düşürülerek piyasaya sunulma süresinin kısalması sağlamaktadır (Swenson vd., 2002, s.12). Konaklama işletmelerinde de tasarıma geçilmeden önce müşteri istek ve beklentilerinin belirlenerek buna göre hizmet ürünü ve üretimi hakkında araştırma yapılmalıdır. Hizmetin hangi bileşenler tarafından oluşturulacağı, kimler tarafından gerçekleştirileceği, üretim süreçleri belirlenmelidir. Böylece müşteri istek ve beklentilerine göre tasarıma odaklanılarak ürünün piyasa sunulması kısaltılabilecektir. Aksi halde ürünün piyasaya sunulduktan sonra tasarım üzerinde değişiklik yapılması çok daha maliyetli olacaktır. Dolayısı ile konaklama işletmelerini hizmet maliyetlerini tasarım aşamasında dikkate alması yani tasarım odaklılık işletmeye maliyet düşürme imkanı sağlayacaktır.

### **3.3.1.4. Çapraz Fonksiyonlu İlişkiler**

Çapraz fonksiyonlu ürün ve süreç ekipleri ürün geliştirme fikrinden nihai ürüne kadar tüm süreçten sorumlu olmaktadır (Ansari, Bell ve Swenson, 2006, s.21; Swenson vd., 2003, s.12). Amaç takım üyelerinin hedef maliyete ulaşarak hizmeti hedef özellik, kalite ve fiyatta bir pazar bölümüne sunmaya odaklanmaktır.

Konaklama işletmelerinin; muhasebe, pazarlama, satın alma, planlama, geliştirme, tasarım, üretim ekipleri ve hatta tedarikçiler hedef maliyetleme sürecine farklı derecelerde katımlını sağlaması gerekmektedir. Konaklama işletmelerinde çapraz fonksiyonlu takımların diğer bir deyişle işletme bölümlerinin ve çalışanlarının hedef maliyete ulaşmada kendisine düşen görevi yerine getirmesi gerekmektedir.

### 3.3.1.5. Yaşama Dönemine Odaklanma

Hedef maliyetleme, bir ürünün satın alma, işlem, onarım, vb. tüm yaşam dönemi boyunca oluşan maliyetlerini dikkate almaktadır. Temel amaç, hem üretici hem de müşteri açısından yaşam dönemi maliyetlerini en aza indirmektir. Konaklama işletmelerinin de hedef maliyetleme sürecinde sadece hizmet üretim maliyetlerini değil aynı zamanda yaşam dönemi boyunca oluşan maliyetleri düşürmesi ve kalite ve fonksiyonellikten taviz vermemesi gerekmektedir.

### 3.3.1.6. Değer Zinciri İlişkisi

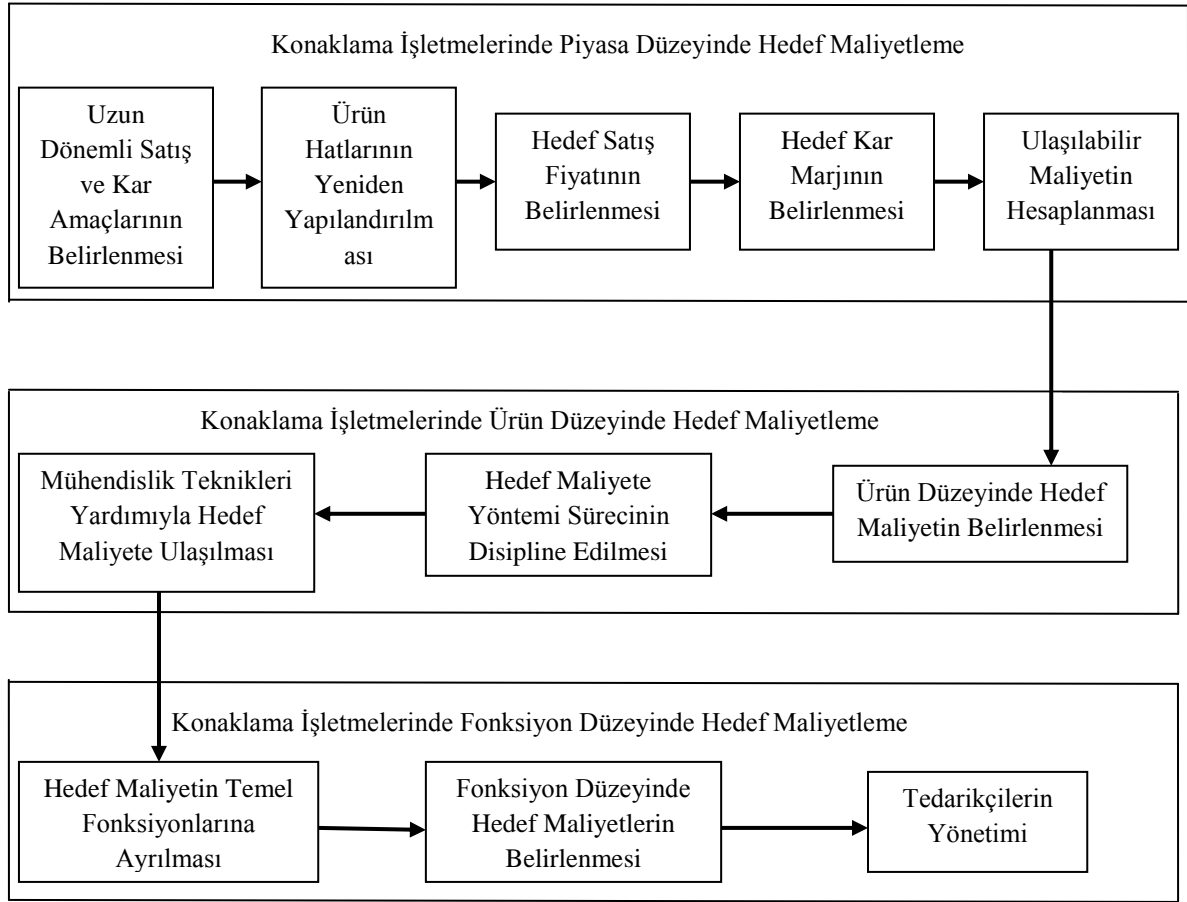
Hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyete ulaşılması tedarikçiler, müşteriler, dağıtıcılar, hizmet sağlayıcılar gibi hedef maliyetleme sürecine ilişkin unsurların işbirlikçi bir şekilde birlikte çalışmaları sonucu değer zinciri oluşturmaları ile elde edilebilecektir (Swenson vd., 2003, s.12). Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere konaklama işletmeleri farklı alanlardan kasap, manav, marangoz, züccaciye, terzi vb birçok tedarikçi, Coca Cola, Efes vb birçok distribütör, tur operatörü ve seyahat acentesi gibi birçok dağıtım kanalı ile birlikte çalışmaktadır. Konaklama işletmelerinin hedef maliyetleme uygulamalarında başarıya ulaşması bu değer zinciri ile işbirlikçi bir şekilde çalışmasına ve değer zincirinin hedef maliyetleme sürecine katılımını gerektirmektedir.

### 3.3.2. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetlemenin Uygulama Süreci

Hedef maliyetleme süreci ürün/hizmet geliştirme aşamasında başlamakta ve ürün/hizmet yaşam dönemi boyunca devam etmektedir (Bergernas ve Fridh, 2004, s.3). Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme süreci diğer işletmelerde olduğu gibi uzun vadeli satış ve kar amaçlarının belirlenmesi, ürün hatlarının yeniden yapılandırılmasının ardından hedef satış fiyatının ve hedef kar marjının belirlenmesi ile devam etmektedir. Hedef satış fiyatından hedef karın çıkarılması sonucu kabul edilebilir maliyete ulaşılmaktadır. Ancak kabul edilebilir maliyetin konaklama işletmelerinin ve tedarikçilerinin maliyet düşürme yeteneklerini göz ardı etmesi ve bu nedenle kabul edilebilir maliyete ulaşmanın çok zor olması nedeniyle hedef maliyete yükseltilmesi gerekmektedir. Belirlenen hedef maliyet hizmetin bütünü için gereçli olup ayrımlanması gerekmektedir. Bu aşamada değer analizi uygulanmakta ve hizmetin fonksiyonları, fonksiyonların görece önem derecesi, fonksiyonları yerine getirecek parçalar, bu parçaların maliyeti ve görece önem derecesi belirlenerek hedef maliyet endeksi oluşturulmaktadır. Sürecin sonunda hedef maliyet endeksinde sapmalar var ise ya müşteri açısından değer yaratan fonksiyonlar geliştirilmekte ya da değer yaratmayan fonksiyonlarda



maliyetler düşürülmektedir. Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme süreci Şekil 3.3'te gösterilmektedir.



**Şekil 3.3. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Süreci**

**Kaynak:** Akkaya, 2010, s.67.

### 3.3.2.1. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

Konaklama işletmelerinde hedef satış fiyatı, müşterilerin konaklama işletmesinin sunduğu hizmet için ödemeye razı olduğu fiyatı yansıtmaktadır. Konaklama işletmelerinde hedef satış fiyatının belirlenmesinde İrdem (2010, s.124), işletmenin hitap ettiği pazar bölümü ve rakip işletmelerin dikkate alınması gerektiğini, eğer hitap edilen pazar bölümü yüksek gelir grubunda ise diğer gelir grubundan müşterilerin bu fiyatı ödemeye razı olmamasına rağmen satış fiyatının yüksek belirlenebildiğini belirtmektedir. Konaklama işletmesinin hitap ettiği pazar bölümü ve rakiplerin fiyatının yanı sıra hizmetin hedef satış fiyatının belirlenmesinde hizmetin maliyeti ve işletmenin ulaşmak istediği kar hedefleri de önem taşımaktadır (Sucu, 2011, s.61). Çünkü hedef satış fiyatının müşterilerin ödemeye razı olduğu fiyatın çok üstünde belirlenmesi işletme karlılığının düşmesine neden olmaktadır (Çetiner, 2009, s.154).

Konaklama işletmeleri hem tur operatörlerinin satış fiyatını belirlemeleri ve fiyat baskısı oluşturmaları hem de rakiplerin fiyatlarına müdahale edememeleri nedeni ile istenilen karlılık düzeyine ulaşmak ve piyasa payını kaybetmemek için (Sucu, 2011, s.61) hizmetin hedef satış fiyatının hizmetin maliyetini ve işletme için gerekli karı sağlaması ve müşterilerin ödemeye razı olacağı bir tutar olması gerekmektedir. Tur operatörüne bağımlılığı yüksek olan konaklama işletmelerinde hedef satış fiyatının belirlenmesinde bazı çalışmalarda tur operatörlerinin satış fiyatı hedef satış fiyatı olarak alınmaktadır. Bu yaklaşım yanlış olmamakla birlikte konaklama işletmelerinin hedefledikleri satış fiyatlarının çok altında odalarını satmalarına diğer bir deyişle tur operatörlerinin fiyat baskısına katlanmalarına neden olabilmektedir. Bu durumda konaklama işletmelerini maliyetlerini düşüremedikleri zaman karlılıklarının azalmakta ya da hedef karı sabit tutmak için hizmet kalitesi düşürülmektedir. Bu nedenle konaklama işletmelerinde hizmetin hedef satış fiyatı belirlenirken tur operatörlerinin fiyatlarının yanında, rakip işletmelerin fiyatları ve en önemlisi piyasa araştırmalarının sonuçları dikkatli bir şekilde değerlendirilerek belirlenmelidir.

Hedef maliyetleme uygulamalarında hedef satış fiyatının yanı sıra hedef satış hacminin de belirlenmesi gerekmektedir. Ürün/hizmetin sabit maliyetlerinin karşılanabilmesi için belirli bir satış hacmine sahip olması gerekmektedir. Hedef satış hacmi, ürün/hizmetin yaşam döneminde karlı bir şekilde üretilip üretilmeyeceğinin bilinmesini sağlamaktadır (Saban, 2000, s.14). Konaklama işletmelerinde hedef satış hacmi, hizmet ürününün sabit maliyetlerini karşılayacak olan geceleme sayısı ya da satılan yatak sayısı olmaktadır.

### **3.3.2.2. Hedef Kar Marjının Belirlenmesi**

Hedef kar marjının belirlenmesinde temel faktörlerden biri işletme hissedarlarının kar beklentilerini karşılayacak bir kar marjının belirlenmesidir. Bu nedenle, hissedarların kar beklentileri, rekabet analizleri ve bazen de kar simülasyonları kullanılarak işletme stratejisi ve finansal amaçlar doğrultusunda yapılan uzun dönemli karlılık analizleri ile hedef kar marjı belirlenmektedir (Shank ve Fisher, 1999, s.73). Konaklama işletmelerinin hedef kar marjını belirlerken hissedarların beklentilerini, işletme stratejisinin yanında hedef karın, hizmet yaşam dönemi maliyetlerini karşılayıp karşılamayacağını ve hedef satış hacmini dikkate almaları gerekmektedir.

Konaklama işletmeleri, yatırım maliyetlerinin çok yüksek olması nedeni ile üretilen hem hizmet ürününün yaşam dönemini uzatmak hem de yaşam dönemi boyunca kar sağlamak durumundadırlar. Hizmet yaşam dönemi boyunca satış fiyatı ve/veya maliyetlerinde önemli

ölçüde değişiklikler bekleniyor ise hedef kar marjı buna göre belirlenmelidir. Böylece maliyetini karşılayamayacak hizmetin üretilmesi engellenmektedir (Akkaya, 2010, s.69-70).

### **3.3.2.3. Hedef Maliyetin Belirlenmesi**

Konaklama işletmelerinde hedef satış fiyatı ve hedef kar marjı belirlendikten sonra ikisi arasındaki fark alınarak kabul edilebilir maliyetlere ulaşılmaktadır (Akkaya, 2010, s.70; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.118; Saban, 2000, s.14). Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere kabul edilebilir maliyet sadece uzun dönemli kar planları dikkate alınarak belirlenmekte işletme ve tedarikçilerin maliyet düşürme kapasiteleri dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle konaklama işletmelerinin kabul edilebilir maliyeti ulaşabilecekleri bir hedef maliyet düzeyine yükseltmeleri gerekmektedir. Kabul edilebilir maliyetin hedef maliyete dönüştürülmesinde konaklama işletmelerinde de diğer işletmelerde olduğu gibi değer mühendisliği, kaizen maliyetleme vb çağdaş maliyet yöntemlerinden yararlanılmaktadır.

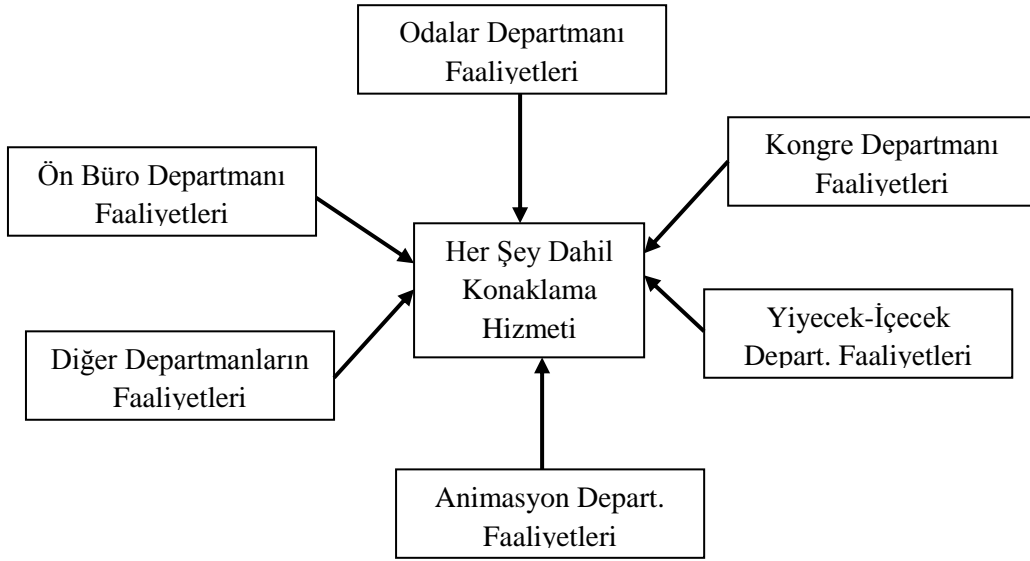
Kabul edilebilir maliyetin hedef maliyete düşürülmesi ve bu aşamada öncelikle maliyet düşürme hedefinin belirlenmesi gerekmektedir. Maliyet düşürme hedefi mevcut maliyetten kabul edilebilir maliyetin çıkarılması ile belirlenmekte ve tasarımcıların ve tedarikçilerin maliyet düşürme yeteneklerini içermektedir. Bu aşamadan sonra belirlenen hedef maliyetin ürün/hizmet düzeyinde ayrışması gerekmektedir.

#### **3.3.2.3.1. Hizmet Fonksiyonlarının Belirlenmesi**

Belirlenen hedef maliyet temel fonksiyon düzeyinde olup temel fonksiyonları oluşturan parçalara dağıtılması gerekmektedir (Akkaya, 2010, s.73). Örneğin bir yemek çeşidi temel fonksiyon olarak belirlenmiş ise hedef maliyetin yemeğin yapıldığı malzemelere dağıtılması gerekmektedir.

Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetin fonksiyonları temel fonksiyonlar ve müşteri istek ve beklentilerine bağlı fonksiyonlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Sucu, 2011, s.67). Örneğin temel fonksiyon konaklama ise müşteri istek ve beklentileri doğrultusunda internet, televizyon, klima, oda servisi gibi fonksiyonlar da hizmete eklenmektedir. Konaklama işletmelerinde konaklama, yeme içme temel fonksiyonları oluştururken konaklama fonksiyonunun alt fonksiyonları müşteri istek ve beklentilerine bağlı fonksiyonlar olmaktadır. Ayrıca yiyecek, içecek, havuz, eğlence vb hizmete dahil fonksiyonlar olabileceği gibi ayrı bir hizmet olarak da sunulabilmektedir. Bu nedenle konaklama işletmelerinin sundukları her ürünün fonksiyonlarını tanımlamaları gerekmektedir.

Akkaya'nın (2010, s.102) çalışmasında her şey dahil bir konaklama işletmesinin temel fonksiyonları Şekil 3.4'te gösterilmektedir.



**Şekil 3.4. Her Şey Dahil Konaklama Hizmeti Fonksiyonları**

**Kaynak:** Akkaya, 2010, s. 102.

Büyük ölçekli bir konaklama işletmesinin hizmet ürünü dört temel fonksiyona ayrılabilir. Şekil 4'te de gösterilen modele göre konaklama fonksiyonu; öncelikle ön büro-odalar ve kat hizmetleri fonksiyonları olmak üzere ikiye ayrılmakta;

***Kat Hizmetleri Fonksiyonu:***

- Temizlik,
- Buklet malzeme,
- Mini bar,
- Check in,
- Check out alt fonksiyonlarından,

***Ön Büro-Odalar Fonksiyonu:***

- Karşılama/yerleştirme,
- Bilgilendirme,
- Teknik destek (kablolu TV, Wi-Fi, telefon, kasa, odada bozulan eşyalar hakkında yardım, doktor yardımı, eksik eşya yardımı vb),
- Para bozdurma ve
- Ödeme/çıkış işlemleri alt fonksiyonlarından;

***Yiyecek-İçecek Fonksiyonu:***

- Servis hızı,
- Lezzet,
- Porsiyon/doyuruculuk,
- Hijyen ve
- Sunum/görsellik alt fonksiyonlarından;

***Eğlence Fonksiyonu:***

- Animasyon aktiviteleri,
- Mini club,
- Jimnastik,
- Night club ve
- Spor aktiviteleri alt fonksiyonlarından ve

***Genel Aktivitler (Açık/Kapalı Alan Faaliyetleri) Fonksiyonu:***

- Açık havuz,
- Kapalı havuz,
- Çocuk havuzu,
- Hamam&sauna ve
- Spa&fitness alt fonksiyonlarından oluşmaktadır.

Bu fonksiyonlar konaklama işletmesinin büyüklüğüne göre artırılıp azaltılabilmektedir. Fonksiyonların artırılıp azaltılmasında hedef maliyetleme sürecinde müşterilerden elde edilen bildirimler kullanılabilir.

**3.3.2.3.2. Her Bir Hizmet Fonksiyonunun Görece Öneminin Belirlenmesi**

Bu aşamada piyasa araştırmaları doğrultusunda müşteri istek ve beklentilerine göre hizmetin sahip olacağı fonksiyonlar değerlendirilmektedir (Gürdal, 2007, s.100). Konaklama işletmelerinde sektörel özelliklerinden dolayı sanayi işletmelerine göre çok daha çabuk müşteri beklenti ve şikayetleri kısaca müşterilerin ürün hakkında düşünceleri ve memnuniyet düzeyi belirlenebilmektedir. Konaklama işletmeleri bu geribildirimler doğrultusunda hizmet fonksiyonlarının görece önemini belirleyebilmekte ve bunları karşılaştırarak tüm fonksiyonlar içindeki önem derecesini saptayabilmektedir (Sucu, 2011, s.67). Konaklama işletmelerinde hizmeti oluşturan fonksiyonların göreceli önemi belirlenirken müşteri istek ve beklentilerine dair geri bildirimlerden yararlanılmaktadır.

Örneğin yiyecek içecek ana fonksiyonu ile ilgili önem derecesi belirlenirken müşterilerin alt fonksiyonları değerlendirebileceği bir anketten yararlanılabilir. Yukarıda modelden devam edilecek olursa yiyecek içecek fonksiyonunun servis hızı, lezzet, porsiyon/doyuruculuk, hijyen ve sunum/görsellik alt fonksiyonlarını müşterilerin en önemli olanları 1'den 5'e kadar derecelendirmeleri istenebilir. Değerlendirmeye katılan müşterilerin puanlamaları toplanarak fonksiyonların göreceli önemi belirlenir. Her bir fonksiyonun aldığı puan toplam puana oranlanarak fonksiyonların önem dereceleri belirlenir. Varsayımsal örnekte fonksiyonların görece önem dereceleri Tablo 3.1'deki gibi hesaplanmıştır.

**Tablo 3.1. Yiyecek İçecek Fonksiyonunun Alt Fonksiyonları**

<b>Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Lezzet	5	34
Hijyen	4	26
Porsiyon/Doyuruculuk	3	20
Servis Hızı	2	13
Sunum/Görsellik	1	7
<b>Toplam</b>	<b>15</b>	<b>100</b>

Tablo 3.1'e göre en yüksek puanları lezzet ve hijyen fonksiyonu almıştır. Müşterilerin yiyecek içecek ürünlerinde en fazla değer verdikleri kriterler başta lezzet ve hijyen olmak üzere önem dereceleri sırasıyla servis hızı, porsiyon/doyuruculuk ve sunum/görsellik olmaktadır. Bu kriterler aynı zamanda yiyecek içecek ürünüde satın alma kriterlerini ifade etmektedir.

### **3.3.2.3.3. Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi**

Belirlenen fonksiyonların ürün/hizmet tarafından yerine getirilmesinde taslak üzerinde çalışılarak ürün/hizmeti oluşturan parçalar belirlenmekte ve bir prototip oluşturulmaktadır (Gürdal, 2007, s.100). Hizmet ürünü satın alan müşteri aslında söz konusu ürünü belirli bir süre kullanım hakkını satın almaktadır. Hizmeti oluşturan parçalar ise konaklama işletmelerinde yapılan faaliyetlerdir. Dolayısı ile hizmeti oluşturan parçalar hizmeti oluşturan faaliyetler olmaktadır (Sucu, 2011, s.68). Konaklama işletmelerinde hizmeti oluşturacak parçalar konaklama işletmelerinde yapılan faaliyetler olduğuna göre ve bir konaklama işletmesinde asıl faaliyetin konaklama/geceleme olduğu düşünüldüğünde yukarıdaki örnekten hareketle hizmet ürünü oluşturacak faaliyetler/parçalar da konaklama/geceleme, yiyecek -

içecek, eğence ve genel aktiviteler faaliyetlerinden oluşacaktır. Modele göre konaklama faaliyetinin alt faaliyetleri n büro-odalar ve kat hizmetleri olmak üzere ikiye ayrılabilir.

***n Büro-Odalar Parçası:***

- Personel,
- Basılı evrak ve
- Sarf malzemeleri alt parçalarından/faaliyetlerinden;

***Kat Hizmetleri Parçası:***

- Personel,
- Temizlik,
- Buklet malzemesi,
- Sarf malzemeleri alt parçalarından/parçalarından;

***Yiyecek-İçecek Parçası:***

- Hazırlık,
- Pişirme ve
- Sunum alt parçalarından/faaliyetlerinden,

***Eğence Parçası:***

- Personel,
- Temizlik,
- Spor malzemeleri ve
- Animasyon sarf malzemeleri alt parçalarından/faaliyetlerinden,

***Genel Aktiviteler Parçası:***

- Personel,
- Temizlik ve
- Sarf malzemeleri alt parçalarından/faaliyetlerinden oluşmaktadır.

**3.3.2.3.4. Her Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi**

Bir nceki aşamada ürün/hizmetin parçaları belirlenip prototipi oluşturulduktan sonra parçaların maliyetleri tahmin edilmektedir. Parça işletme içinde üretiyorsa üretim birim maliyeti alınmakta, dışarıdan temin ediliyorsa piyasa araştırması yapılarak maliyeti belirlenmektedir (Gürdal, 2007, s.101). Hizmetin soyut olması hizmeti oluşturan parçaların

yani faaliyetlerin de soyut olmasına neden olmakta bu faaliyetlerin konaklama işletmeleri tarafından sunuluyor olması maliyetlerinin belirlenmesinde konaklama işletmelerinin kuracağı bir yöntem gerektirmektedir. Konaklama işletmelerinde bu faaliyetlerin maliyetlerinin tahmin edilmesi, piyasada kıyaslanacak bir tutar olmaması nedeniyle diğer sektörlere göre daha zor olmaktadır. Ayrıca bu faaliyetleri dışarıdan alamayacakları ve kendileri sunacaklarından dolayı işletme içinde üretilen verilerden faydalanmak durumundadırlar (Sucu, 2011, s.68). Konaklama işletmelerinde hizmet parçalarının maliyetlerinin büyük çoğunluğunu direk işçilik giderleri oluşturmaktadır. Örneğin konaklama ana faaliyetinin ön büro faaliyetleri olan karşılama/yerleştirme, info, teknik destek, change/exchange işlemleri ve çıkış işletmeleri/taahhüt alt faaliyetleri aslında ön büro personelinin verdiği hizmetlerdir. Bu durumda maliyetlerin büyük çoğunluğu direkt işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ise bu alt faaliyetler sırasında kullanılan birtakım basılı evrak ve kırtasiye malzemesinden oluşmaktadır. Genel üretim giderleri ise bu faaliyetler sırasında kullanılan elektrik, haberleşme giderleri gibi hizmete doğrudan yüklenemeyecek giderlerden oluşmaktadır.

Yiyecek içecek bileşeninin alt parçaları yukarıdaki varsayımsal örnekte hazırlık, pişirme ve servis olarak belirlenmiştir. Yiyecek içecek alt parçalarının maliyetleri varsayımsal olarak hazırlık 45TL, pişirme 35 TL ve servis/sunum 20 TL olarak belirlenmiş olsun. Yiyecek içecek parçasının toplam maliyeti varsayımsal olarak 100TL alındığından alt parçaların maliyet payı da yüzdesel olarak maliyetleri ile aynı olacaktır<sup>5</sup>.

### **3.3.2.3.5. Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi**

Hizmet ürününü oluşturan parçaların maliyeti belirlendikten sonra toplam maliyet içindeki payının bulunması gerekmektedir. Parçaların maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi bu parçaların göreceli önemlerinin de doğru bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır (Sucu, 2011, s.68-69). Bu aşamada konaklama işletmeleri hizmet ürünün fonksiyonları ile hizmeti oluşturan fonksiyonlar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Dolayısı ise her bir parçanın fonksiyonu yerine getirmede görece önemi belirlenmektedir.

Bir hizmet işletmesinde birden fazla hizmet üretimi söz konusuysa her farklı ürün üretiminde ürünün fonksiyonları, parçaları, fonksiyon önem derecesi ve parçaların maliyet ağırlığı ile parçaların önem derecesi farklı olacaktır. Üretim işletmesine benzer şekilde konaklama işletmelerinde de birden fazla hizmet üretimi gerçekleştirilmekte ve her bir hizmet farklı bir ürün gibi algılanmaktadır. Dolayısı ile her bir hizmet ürünün fonksiyonları,

<sup>5</sup> Örnekte kullanılan her bir parçanın maliyet ağırlıkları varsayımsal olarak belirlenmiştir. Uygulamada parçaların maliyet ağırlıkları gerçek veriler kullanılarak belirlenecektir.



parçaları, fonksiyonların ve parçaların görece önem dereceleri farklı oluşmakta ve bu durum birden fazla matrisin oluşmasına neden olmaktadır.

Konaklama işletmelerinin ürettikleri hizmetin hedef maliyetinin ayrımlanması aşamasında yukarıda oluşturulan varsayımsal modele göre hizmet parçalarının göreceli önem dereceleri 5 farklı metristen oluşacaktır.

Bu aşamada yukarıdaki varsayımsal örneğe göre her bir yiyecek içecek alt fonksiyonunu karşılama yüzdesi ile bu fonksiyonları yerine getiren parçaların maliyet ağırlıkları çarpılarak her bir parçanın görece önem derecesi belirlenmektedir. Her bir yiyecek içecek parçasının görece önem derecesi Tablo 3.2’de gösterilmektedir.

**Tablo 3.2. Yiyecek İçecek Ürünü Parçalarının Görece Öneminin Belirlenmesi**

	Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi
	Lezzet	Hijyen	Servis Hızı	Doyuruculuk	Sunum	
<b>Yiyecek İçecek Alt Parçaları</b>	34	26	13	20	7	
Hazırlık	30	60	60	20	45	<b>0,41</b>
Pişirme	70	25	20	80	45	<b>0,52</b>
Sunum	0	15	20	0	10	<b>0,07</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Tablo 3.2’de görüldüğü üzere lezzet fonksiyonunu hazırlık ve pişirme parçası karşılamakta olup karşılama yüzdesi hazırlıkta % 30, pişirmede % 70 olarak tahmin edilmiştir. Hijyen fonksiyonu her üç parçayla da ilgili olup diğer bir deyişle 3 parça tarafından karşılanmakta ve yüzdeleri sırası ile hazırlıkta % 60, pişirmede % 25, sunumda % 15 olarak tahmin edilmiştir. Servis hızı daha çok sunum parçası tarafından karşılanmakta olup diğer parçalarda ayrı ayrı % 20 pay alacağı tahmin edilmiştir. Doymurculuk fonksiyonu pişirme ve hazırlık parçaları ile ilgili olup sırası ile % 20 ve % 80 karşılama yüzdesi alacağı ve son olarak sunum fonksiyonu her üç parça ile ilişkilendirilmiş olup hazırlık ve pişirmede ayrı ayrı % 45, sunumda % 10 karşılama yüzdesi tahmin edilmiştir. Burada kullanılan karşılama yüzdeleri parçaların fonksiyonları kullanırken her bir parçanın ne kadar pay alacağı diğer bir deyişle parçaların fonksiyonu karşılama düzeyi (yüzdese) anlamına gelmektedir. Parçaların görece önem düzeyi ise aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\begin{aligned} \text{Hazırlık} &= (0,34 * 0,30) + (0,26 * 0,60) + (0,13 * 0,60) + (0,20 * 0,20) + (0,07 * 45) \\ &= 0,41 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Pişirme} &= (0,34 * 0,70) + (0,26 * 0,25) + (0,13 * 0,20) + (0,20 * 0,80) + (0,07 * 0,45) \\ &= 0,52 \end{aligned}$$

$$\text{Sunum} = (0,34 * 0) + (0,26 * 0,15) + (0,13 * 0,20) + (0,20 * 0) + (0,07 * 0,10) = 0,07$$

### 3.3.2.3.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Ürün/hizmet parçalarının göreceli önemi ile parçaların toplam maliyet içindeki maliyet payı oranlanarak parçaların hedef maliyet endeksi belirlenmektedir. Hedef maliyet endeksinin 1 olması arzulanmakta, 1'den büyük olması fonksiyonun ucuz, 1'den küçük olması pahalı yerine getirildiği anlamına gelmektedir (Gürdal, 2007, s.101). Konaklama işletmelerinde hizmeti oluşturan parçaların diğer parçalara göre önem derecesi ile parçaların diğer parçalar içindeki maliyet payı karşılaştırılarak hizmet parçalarının hedef maliyet endeksi oluşturulmaktadır. Hedef maliyet endeksi parçaların yani faaliyetlerin hangilerinin maliyetlerinin hedef maliyete ulaşmak için düşürülmesi gerektiğini ya da hangi faaliyetlerin geliştirilmesi gerektiğini belirlemede kullanılmaktadır.

Parçaların hedef maliyet endeksinin belirlenmesinde aşağıdaki formülden yararlanılmaktadır:

$$\text{Parçanın Değer Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Görece Önem Derecesi}}{\text{Parçanın Maliyet Ağırlığı}}$$

Konaklama işletmelerinde hizmet parçalarının hedef maliyet endeksleri yukarıdaki varsayımsal modelden hareketle aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Hazırlık Parçasının Değer Endeksi} = \frac{0,41}{0,45} = 0,9$$

$$\text{Pişirme Parçasının Değer Endeksi} = \frac{0,52}{0,35} = 1,4$$

$$\text{Servis\&Sunum Parçasının Değer Endeksi} = \frac{0,07}{0,20} = 0,3$$

Hazırlık parçasının değer endeksi 0,9 olarak hesaplanmıştır. Değer 1'e yakın olmasına rağmen birden düşüktür. Bu durumda konaklama işletmesi hazırlık parçası için müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanmaktadır. Konaklama işletmesinin hedef maliyete ulaşmak için hazırlık parçasının değer katmayan faaliyetlerinde maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir. Aynı durum servis parçası içinde geçerli olup servis parçasının değer endeksi 0,3'tür. Birden oldukça küçük olan bu parçada konaklama işletmesi hedef maliyete ulaşmak amacıyla büyük oranda maliyetlerini düşürülmelidir.

Pişirme parçasının değer endeksi 1,4 olup 1'den büyük hesaplanmıştır. Bu durum, konaklama işletmesinin pişirme parçası için müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlandığını göstermektedir. Konaklama işletmesi pişirme parçasına ağırlık vererek bu faaliyetleri geliştirmelidir.

### **3.3.2.3.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu**

Hedef maliyet endeksi parçaların maliyetleri ile uyum içinde olup olmadığını göstermekte, hedef maliyet endeksinde sapma olan parçalar üzerinde durularak gerekli düzeltmeler yapılmaktadır (Gürdal, 2007, s.101).

Hizmet ürününü tasarlanmasına yön verecek olan hedef maliyet endeksinin 1 olması istenmekte, endeksin 1'den büyük olması konaklama işletmesinin söz konusu fonksiyon için müşterinin fonksiyona verdiği değerden daha az maliyete katlandığını ve bu fonksiyonu geliştirmesi gerektiğini, endeksin 1'den küçük olması ise söz konusu fonksiyon için konaklama işletmelerinin müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlandığını ve maliyetlerini düşürmesi gerektiğini göstermektedir. Örneğin Antalya'da bir otelde müşteri odalarda klima bulunmasına % 70, kablolu yayın bulunmasına ise % 30 önem veriyorsa ve klima bulundurmanın maliyet payı % 30, kablolu yayın bulundurmanın maliyet payı ise % 70 ise bu durumda odalarda klima bulundurmanın hedef maliyet endeksi  $70/30: 2,33$ ; kablolu yayın bulundurmanın hedef maliyet endeksi  $30/70: 0,43$  olacaktır. Konaklama işletmesi odalarda klima bulundurmayı müşterilerin verdiği değerden daha ucuz, kablolu yayın bulundurmayı ise daha pahalı gerçekleştirmektedir. İşletmenin yapması gereken klima fonksiyonunun maliyetinin düşürerek ya da sabit tutarak geliştirmek, kablolu yayın fonksiyonu konusunda ise maliyetleri düşürmektir.

### **3.3.3. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar ve Başarı Koşulları**

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanması sırasında aşağıda da açıklanacağı üzere bir takım durumlara dikkat edilmemesi hedef maliyetleme uygulamasının başarısızlıkla sonuçlanmasına neden olmaktadır. Hedef maliyetleme uygulamasının başarısızlıkla sonuçlanmaması için de bazı koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir.

#### **3.3.3.1. Hedef Maliyetleme Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar**

Hedef maliyetleme, maliyet düşürmede önemli bir araç olmasına rağmen uygulanmasında bazı sorunlar ile karşılaşılabilir. Bunlar özellikle küresel bir rekabet ortamında faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde ürün geliştirme zamanının uzaması, piyasa yapısının

karmaşıklığı, ürünün maliyeti, fiyat ve hacmine ilişkin tahminleme zorluğu, bölümlerarası çatışma, çalışanlar ve tedarikçiler üzerinde hedef maliyetlere ulaşmaya yönelik baskı olarak sınıflandırılabilir.

### **3.3.3.1.1. Hizmetin Piyasaya Sunumunun Gecikmesi**

Hedef maliyet amacına ulaşılmasına rağmen bazen değer mühendisliği tekrar işlemleri nedeniyle ürün piyasaya geç sunulmaktadır. Bu durum, çok büyük fırsatların kaçırılmasına neden olabilmekte ve hedef maliyete ulaşılmış olsa dahi fırsatların maliyeti daha fazla olabilmektedir (Gürdal, 2007, s.107; Nubin, 2006, s.59). Örneğin Apple iPhone 5 modelinin değer mühendisliği işlemleri tamamlanmadan diğer bir deyişle vaat edilen tüm özellikler ve fonksiyonlar telefona eklenmeden piyasaya sunumunda gecikme olmaması adına piyasaya sunulması ürünün başarısızlığı ile sonuçlanmıştır. Konaklama işletmelerinde ise özellikle tüm yıl turizm faaliyetlerinin olmadığı mevsimlik özellik gösteren Antalya gibi bölgelerde yüksek sezonda hizmetin sunumunun gecikmesi birçok fırsatın kaçırılmasına neden olabilecektir.

### **3.3.3.1.2. Piyasa Yapısının Karmaşıklığı**

Hedef maliyetleme uygulamasında karşılaşılan sorunlardan biri de müşteri istek ve beklentilerini belirlemek ve buna göre ürün fonksiyon ve özelliklerini oluşturmak kısaca piyasa yapının karmaşıklığıdır. Hedef maliyetin ayrımlanması yani parçalar arasında dağıtılması da bu nedenle güçleşmektedir (Bozdemir, 2010, s.106). Piyasa karmaşıklığı, müşteri istek ve beklentilerinin tam olarak belirlenememesi nedeniyle oluşmaktadır. Örneğin LCD bir televizyonda müşterilerin istek ve beklentileri 3D özelliğinden çok, daha ince olması ise ve bu beklentiler tam olarak anlaşılammışsa bu durumda hedef maliyetler fonksiyonlara yanlış dağıtılacak 3D özelliğinde müşterilerin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanılacaktır. Birçok millete hitap eden konaklama sektöründe konaklama işletmesinin müşteri portföyünü ve bu portföye göre diğer bir deyişle ev sahipliği yapacağı milletlerin istek ve beklentilerini tam olarak belirleyememeleri, müşterilerin değer verdikleri hizmetlere işletmenin yeterince değer vermemesi ya da müşterilerin önemsemedikleri hizmetlere fazladan maliyete katlanması ile sonuçlanacaktır.

### **3.3.3.1.3. Hizmetin Maliyet, Fiyat ve Hacmine İlişkin Tahminleme Zorluğu**

Piyasada belirsizlik arttığında değişkenleri tahmin etme güvenilirlik düzeyinin düşmesi ile birlikte hedef maliyetlemeden elde edilecek fayda azalmaktadır. Ürün fiyatı, hacmi ve maliyetini tahmin etmede karşılaşılan sorunlar hedef maliyetleme yönteminin etkisini düşürmektedir (Alpkan, 2012, s.52; Bozdemir, 2010, s.105-106). Örneğin çevresel

belirsizliklerin artması ile doğru orantılı olarak hedef fiyat ve hedef üretim hacmi belirlemek de zorlaşmaktadır (Bozdemir, 2010, s.105-106). Hedef fiyat ve hedef karın tahmininde yaşanan zorluklar ise hedef karın belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Özellikle politik, ekonomik ve çevresel faaliyetlere karşı aşırı hassas olan konaklama sektöründe ekonomik krizler, politik belirsizlikler hedef satış fiyatı, satış hacmi ve hedef maliyet belirlemeyi zorlaştıracaktır. Türkiye turizmi bu durumun örneklerini gerek 1990 Körfez Krizi sırasında gerekse 2008'de başlayan Dünya Ekonomik Krizi sırasında şiddetli bir şekilde yaşamış ve birçok konaklama işletmesi iflasın eşiğine gelmiştir.

#### **3.3.3.1.4. Bölümlerarası Uyumsuzluk/Çatışma**

Hedef maliyetleme yönteminin bir takım çalışması olması ve çalışanları işbirliğine zorlaması bir takım olumsuzluklara ve bölümlerarası çatışmaya neden olabilmektedir. Bölümlerarası işbirliği ve motivasyon zayıf ise örgüt içinde yaratılan baskı nedeniyle bölümler arası çatışma olabilmektedir (Alkan, 2003, s.69; Nubin, 2006, s.58) Bu çatışmalara örnek olarak ürün maliyetlerini sürekli düşürmeye çalışan tasarım ve mühendislik bölümü ile satış hacmini genişletmek için her türlü harcamayı yapmak isteyen satış pazarlama bölümü arasındaki çatışma gösterilebilir. Dolayısı ile bu durum, hedef maliyetleme uygulamasında bir sorun oluşturmaktadır. Konaklama işletmelerinde bu durum özellikle yiyecek içecek ve mutfak bölümlerinde görülmektedir. Maliyetleri belirli bir düzeyde tutmak isteyen cost kontrol bölümü ile maliyetlerin belirli bir düzeyde tutulmasında önemli görevler düşen yiyecek içecek ve mutfak bölümü çalışanları arasında çatışmalar yaşanabilmekte ve bu bölüm çalışanlarının üzerinde büyük bir maliyet baskısı oluşabilmektedir. Bu durumda ise hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını güçleştirmektedir.

#### **3.3.3.1.5. Çalışanlar Üzerinde Hedef Maliyete Ulaşmaya Yönelik Baskı**

Hedef maliyetin çok zor ya da çok kolay olması çalışanların motivasyonunu olumsuz yönde etkilemektedir (Gürdal, 2007, s.106). Hedef maliyetleme uygulamasında işletmenin hedef maliyete ulaşma arzusu çalışanlar üzerinde strese yol açabilmektedir. Bu stresten en fazla etkilenen bölüm ise hedef maliyetlemenin başlangıcını oluşturan tasarım bölümü olmaktadır (Nubin, 2006, s.59). İşletmenin hedef maliyete ulaşmak için çalışanlar üzerine yaptığı baskı işten ayrılmalara neden olabilmektedir. Hedef maliyetin çok kolay olması çalışanlar üzerinde rehavete, çok zor olması ise motivasyonlarının düşmesine yol açabilmektedir. Özellikle her şey dahil sistemin uygulandığı konaklama işletmelerinde hedef maliyete ulaşma yönünde baskı ve hedef maliyete ulaşmanın güçlüğü çalışanlar üzerinde yoğun bir strese ve motivasyonlarının düşmesine yol açabilmektedir.

### **3.3.3.1.6. Tedarikçiler Üzerinde Hedef Maliyete Ulaşmaya Yönelik Baskı**

İşletmenin, hizmet parçalarının işletmeye zamanında getirilmesi ve maliyetlerin düşürülmesi gibi hedef maliyete ulaşma konusunda baskı oluşturduğu bir diğer grup da tedarikçiler olmaktadır (Nubin, 2006, s.58). Hedef maliyetleme yönteminde özellikle ürün parçalarının çoğunluğunu tedarikçilerden alan işletmelerde sürece tedarikçilerin katılımı ve hedef maliyetlere işbirlikçi bir şekilde ulaşılması oldukça önemli ve bir o kadar da zordur. Bu nedenle işletmeden tedarikçiler üzerene hedef maliyetlere ulaşma konusunda baskı oluşmaktadır. Ancak baskının fazla olması, tedarikçi ve işletme arasında sorun çıkmasına neden olabilmektedir. Konaklama işletmelerinin sundukları ürünler birçok hizmetin birleştirilmesinden oluşmakta ve bu durum birçok tedarikçi ile çalışmasını gerektirmektedir. Hedef maliyete ulaşmada tedarikçiler üzerindeki baskı, tedarikçilerin katılımı ve işbirliği olmaksızın konaklama işletmesinin hedef maliyet uygulamasının başarısızlığı ile sonuçlanacaktır.

### **3.3.3.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Başarı Koşulları**

Hedef maliyetlemenin uygulama sürecinde gerekli aşamalar gerçekleştirilirken yöntemden istenen başarının elde edilmesi için aşağıda açıklanan birtakım koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir (Bozdemir, 2010, s.72; Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.167). Emek yoğun bir sektör olan, birçok milletin müşterilere ev sahipliği yapan, farklı alanlardan birçok tedarikçi ile çalışan ve birçok hizmetin birleştirilmesinden oluşmuş bir ürün sunan konaklama sektöründe hedef maliyetleme uygulamalarının başarıya ulaşması için konaklama işletmelerinin aşağıda sıralanan bir takım koşulları yerine getirmesi gerekmektedir.

#### **3.3.3.2.1. Tedarikçi Katılımı**

Birçok işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almakta ve dolayısı ile hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmeler için tedarikçiler sürece dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmektedir (Alpkan, 2012, s.51; Atmaca, 2005, s.87; Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.167; Haşşoğlu, 2011, s.95). Hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte işletmede tedarik zinciri yönetiminin uygulanması ve tedarik zincirinde yer alan işletmelerin ağ sistemi ile birbirlerine entegre olmaları hedef maliyetleme uygulamasının başarısını artıracaktır (Yalçın, 2009, s.292). Hedef maliyetlemenin başarılı olabilmesi için tedarikçiler titizlikle seçilmeli, tedarikçi sayısı azaltılırken gelecekte oluşabilecek muhtemel anlaşmazlıklar ya da tam zamanında üretim sistemi ile çalışan işletmelerde bir hammadde darboğazının nelere yol açabileceğine dikkat edilmelidir (Can, 2002, s.55).

Toyota'nın başarısında çalışmalarını Toyota ile eşzamanlı olarak yürüten tedarikçilerin önemli role sahip oldukları düşünülmektedir. Toyota, otomobil üretiminde parçaların % 70'ini tedarikçilerden temin etmektedir. Tam zamanında üretim sistemini etkin ve etkili bir şekilde uygulayabilmek açısından otomobil fabrikalarından 59 mil uzaklıktaki tedarikçileri ile uzun dönemli stratejik işbirliği kurmakta ve ürettiği otomobilin kalitesinin tedarikçilerinden gelen parçaların kalitesine bağlı olduğunun bilincinde olarak tedarikçilerine kendi sistemlerini transfer etmekte ve faaliyetlerinin her aşamasına tedarikçileri dahil etmektedirler (Koçsoy, 2008, s.147).

Konaklama sektörü açısından ise üst bölümlerde de açıklandığı gibi hizmet ürünü, konaklama (ön büro-odalar ve kat hizmetleri), yiyecek-içecek, eğlence ve genel aktiviteler olmak üzere alt hizmetlerden oluşmaktadır. Hizmet ürününün sadece yiyecek-içecek bileşeni açısından bakıldığı zaman bile muazzam bir tedarik zinciri ortaya çıkmaktadır. Et ürünleri, süt ve süt ürünleri, sebze ve meyve, bakliyat, içecekler, kahvaltılıklar vb yiyecek içecek ürünlerinin her birinin temininde en az bir tane tedarikçi gerekmektedir. Hizmet ürününün tüm bileşenlerini düşündüğümüzde ise onlarca tedarikçiden oluşan bir tedarik zinciri ortaya çıkmaktadır. Konaklama işletmelerinin hedef maliyetleme uygulamasında başarıya ulaşması için tedarik zincirine üye her bir tedarikçinin katılımını sağlaması ve bu tedarikçiler ile işbirlikçi bir şekilde çalışması gerekmektedir.

### **3.3.3.2.2. Eşzamanlı Dizayn**

Hedef maliyetlemeden istenilen başarının elde edilmesi ürün ve üretim süreçlerinin eşzamanlı olarak hazırlanmasına bağlı olmaktadır. Ürün tasarlanırken üretim bölümü de kendi içinde bir takım değişiklikler yaparak yeni ürün üretimine bölümünü hazırlamaktadır. Bu sayede işletme bir taraftan ürün tasarlanırken diğer taraftan yeni ürün üretimine eş zamanlı olarak hazırlandığı için gereksiz zaman kaybı önlenmiş olmakta ve böylece işletme rakiplerine karşı avantaj kazanmaktadır (Haşaoğlu, 2011, s.54). Konaklama sektörünün tipik özelliklerinde biri de üretim ve tüketimin eşzamanlı gerçekleşmesidir. Müşteri gelmeden hizmet üretilmeyeceği için üretim ve tüketim eş zamanlı olmaktadır. Konaklama işletmelerinin ürünlerinin hizmet olması dizayn ve üretimin de eş zamanlı olmasını gerektirmektedir.

Önce ürün tasarlanıp sonra bu ürünün üretilebilirliğinin araştırılması gereksiz zaman kaybını ortadan kaldırmakta (Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.167) müşteriye değer katmayan fonksiyon ve faaliyetlerin çabuk belirlenmesini sağlamakta (Atmaca, 2005: 87) çelişen parça ve faaliyetler daha çabuk belirlenmektedir (Alpkan, 2012, s.51; Haşaoğlu, 2011, s.95).

Örneğin konaklama işletmelerinin sunacakları hizmet tasarlanırken aynı zamanda üretim bölümleri de tur operatörleri ve seyahat acenteleri ile anlaşmalar imzalanmakta, sunulacak yiyecek içecek ürünleri belirlenirken diğer bir deyişle menü oluşturulurken üretim bölümü tarafından bunların temin edileceği tedarikçilerle anlaşmalar yapılmaktadır. Böylece gereksiz zaman kaybı önlenmekte ve hizmet piyasaya zamanında sunulabilmektedir.

### **3.3.3.2.3. Müşteri Beklentileri**

Hedef maliyetlemede tüm maliyet düşürme çalışmaları müşteri istek ve beklentilerine göre belirlenmeli müşterinin önem verdiği fonksiyonlar geliştirilerek önem vermediklerinde maliyet düşürme çalışmaları gerçekleştirilmelidir (Atmaca, 2005, s.87; Can, 2002, s.56; Haşaoğlu, 2011, s.95-96). Ürün tasarlanırken her ilave parça ve/veya fonksiyonun ek bir maliyet getirdiği unutulmamalı, tasarımda sadeliğe ve müşteri istek ve beklentilerini tam olarak karşılamaya dikkat edilmeli ve aynı işi yapabilecek parçalardan daha düşük maliyetli olanlar tercih edilmelidir (Alpkan, 2012, s.52; Bozdemir, 2010, s.74; Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.167). Birçok milletten müşterinin ağırlandığı konaklama işletmelerinde müşteri istek ve beklentilerinin küresel rekabet ortamında belirlenmesi gittikçe güçleşmektedir. Ancak hizmetler sektörünün bir alt dalı olan konaklama sektöründe en önemli değişkenlerden biri de özellikle hedef maliyetleme uygulamalarında müşteri istek ve beklentilerinin tam olarak belirlenmesidir. Bugün konaklama işletmeleri bu değişkenin önemini farkına vararak gerek işletme içinde müşterilerin istek ve beklentilerini ölçmeye yönelik anketler gerekse Trip Advisor gibi konaklama işletmelerini değerlendiren forum sitelerini sayesinde müşteri istek ve beklentilerini belirlemede kullanılmaktadır. Hedef maliyetleme uygulamasında ise bunlara ek olarak yapılacak değer analizi ile müşteri istek ve beklentileri doğru ve tam olarak belirlenebilecek önem verilen fonksiyonlar geliştirilirken müşteriye değer yaratmayan fonksiyonlarda maliyet düşürülebilecektir.

### **3.3.3.2.4. Tasarımın Basitliği ve Ölçümü**

Hedef maliyetleme sürecinde müşteri istek ve beklentileri belirlendikten sonra ürün tasarımı kararlaştırılmakta ve beklentileri karşılayacak şekilde sade bir tasarıma gidilmektedir. Karmaşık tasarımlar ürünü oluşturacak parçaların sayısını artırmakta, bu durum üretilecek ürün maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Özetle üretilecek ürün az parçadan oluşmalı, kısa zamanda üretilmeli ve müşteri istek ve beklentilerini karşılayacak nitelikte tasarlanmalıdır. Aksi halde maliyetler artırmaktadır. Fiyatın yükselmesi ise beklenen satış hedefinden uzaklaşılmasına neden olmaktadır. Ürün tasarlanırken ayrıca tasarım ve üretim sisteminde değişiklikler olması durumunda kullanılan parçaların değiştirilebilir olmasına ve aynı



fonksiyonu yerine getirecek daha ucuz maliyetli parçaların seçilmesine dikkat edilmelidir (Haşaoğlu, 2011, s.55-56). Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetin birçok alt hizmetten oluşuyor olması tasarımı karmaşıklaştırmaktadır. Konaklama işletmelerinin hizmet tasarımını basit bir hale getirmeleri ise ancak müşteri istek ve beklentilerinin tam olarak belirlenmesi ile yakından ilgili olmaktadır. Müşterilerin istemedikleri müşteri açısından değer yaratmayan hizmetler tasarıma katılmayarak hem tasarım basitleştirilebilmekte hem de maliyetler düşürülebilmektedir.

### **3.3.3.2.5. Hedef Maliyet Ekibinin Oluşturulması**

Hedef maliyetleme sürecinin başarı koşullarından biri de işletmenin tüm bölümlerinin temsilcilerini kapsayan bir hedef maliyetleme ekibini oluşturmaktır. Elde edilen sonuçlardan bu ekip sorumlu tutulmakta ve hedef maliyetlemenin başarılı olmasında büyük rol oynamaktadır (Haşaoğlu, 2011, s.56). Hedef maliyetleme ekibi farklı bölümlerde çalışanlardan oluşturulması gerekmektedir (Atmaca, 2005, s.87; Can, 2002, s.57). Bu ekip hem çok fonksiyonel olmakta hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan kazanmaktadır (Alpkan, 2012, s.52). Ayrıca ekip, yöntemin başarılı olmasında en önemli etkenlerden biri olmaktadır. Hedef maliyetleme ekibi iyi oluşturulmalı ve ekibe ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümü gibi işletmenin diğer bölümlerinde çalışanlar dahil edilmelidir (Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.167). Konaklama işletmelerinde de oluşturulacak tüm bölümlerden temsilcilerin olduğu bir hedef maliyet ekibi hem hedef maliyetleme uygulamasına tüm bölümlerin dahil edilmesini hem de hedef maliyet uygulamasının başarılı bir şekilde geliştirilmesini sağlayacaktır.

### **3.3.3.2.6. Örgüt Kültürü**

Hedef maliyetlemenin bir diğer başarı koşulu da değişime ve gelişime açık bir örgüt kültürüne sahip olmaktır. Örgüt bölümleri arasındaki uyum hedef maliyetleme yönteminin etkinliğini artırmaktadır. Ayrıca örgüt, kendini sürekli yenilemeli, hatalarından ders alarak aynı hataları tekrarlamalıdır (Alpkan, 2012, s.52). Konaklama sektöründe diğer sektöre göre işletmede bölümler birbirine daha fazla bağımlıdırlar. Örneğin kat hizmetleri ve ön büro bölümleri her gün kesintisiz bir iletişim ve işbirliği ile çalışmaktadır. Diğer taraftan aynı durum servis, mutfak ve satın alma bölümleri için geçerlidir. Ayrıca müşterinin yeme içme ile ilgili özel istekleri de ön büro bölümü ile yiyecek içecek bölümlerini, müşterinin odasında yeme içme talepleri de kat hizmetleri ile yiyecek içecek bölümlerini birbirleri ile sürekli iletişim ve işbirlikçi bir şekilde çalışmaya itmektedir. Kısaca konaklama işletmelerinde

sunulan hizmetin gerçekleştirilebilmesi ve hedef maliyet uygulamasının başarısı bölümlerarası uyum ve etkili bir örgüt kültürüne sahip olmasına bağlı olmaktadır.

### **3.3.3.2.7. Çağdaş Maliyet Yöntemlerinden Yararlanma**

Hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte diğer maliyetleme yöntemlerinden yararlanılabilmektedir. Yöntemin başarısı diğer maliyetleme yöntemlerinden yararlanma derecesine bağlı olmaktadır. Örneğin, değer mühendisliği, ürün yaşam dönemi maliyetlemesi, kaizen maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, tedarik zincirinde maliyetleme gibi yöntemlerin kullanılması hedef maliyetlemenin başarısını olumlu yönde etkileyecektir (Bozdemir, 2010, s.75; Bozdemir ve Orhan, 2011b, s.168). Bu nedenle hedef maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerin diğer maliyetleme yöntemlerine önem vermesi ve bu yöntemler hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir (Haşşoğlu, 2011, s.57). Konaklama işletmelerinde de hedef maliyetleme yönteminin diğer çağdaş maliyetleme yöntemleri hakkında bilgi sahibi olunması ve yöntemin başarısı için birlikte kullanılması gerekmektedir. Örneğin hizmetin müşteri istek beklentilerine göre tasarlanmasında değer analizinin de kullanılması gerekmektedir. Öte yandan hedef maliyet belirlendikten sonra istenilen hedef maliyete ulaşmada hangi bölümde hangi tutarda maliyet düşürülmesi gerektiğine dair kaizen maliyetleme yöntemi gibi bir yöntem ihtiyacı duyulmaktadır. Ayrıca konaklama işletmelerinde fonksiyonların diğer bir deyişle faaliyet alanlarının belirlenmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılabilir. Dolayısıyla ile konaklama işletmesinin hedef maliyetleme uygulamalarında başarıya ulaşmak için diğer çağdaş maliyet yöntemlerinden faydalanması gerekmektedir.

### **3.4. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetlere Ulaşmada Kullanılan Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Entegrasyonu ve Hesaplanması**

Hedef maliyet uygulamasının başarı koşullarından biri de ikinci bölümde detaylı bir şekilde açıklandığı üzere yöntemin diğer çağdaş maliyetleme yöntemleri ile birlikte kullanılmasıdır. Hedef maliyetleme yöntemi genelde yeni geliştirilecek bir ürünün, üretime başlamadan daha tararım aşamasındayken maliyetlerinin hesaplanmasına dayalı bir yöntemdir. Dolayısıyla hedef satış fiyatı, hedef satış hacmi ve hedef karın hesaplanmasında gerekli bilgilerin edinilmesi ve faaliyetlerin yani hizmet parçalarının belirlenmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, belirlenen hedef maliyetin ayrımlanmasında değer mühendisliği yönteminin, hizmet ürünün birleştirilmiş bir ürün olduğu ve turizmle doğrudan ve/veya dolaylı bir çok tedarikçiyi içermesi hedef maliyetlere ulaşmada tedarik zincirinde maliyetleme yönteminin ve son olarak hedef maliyet ile fiili maliyetler arasındaki farkı gerek

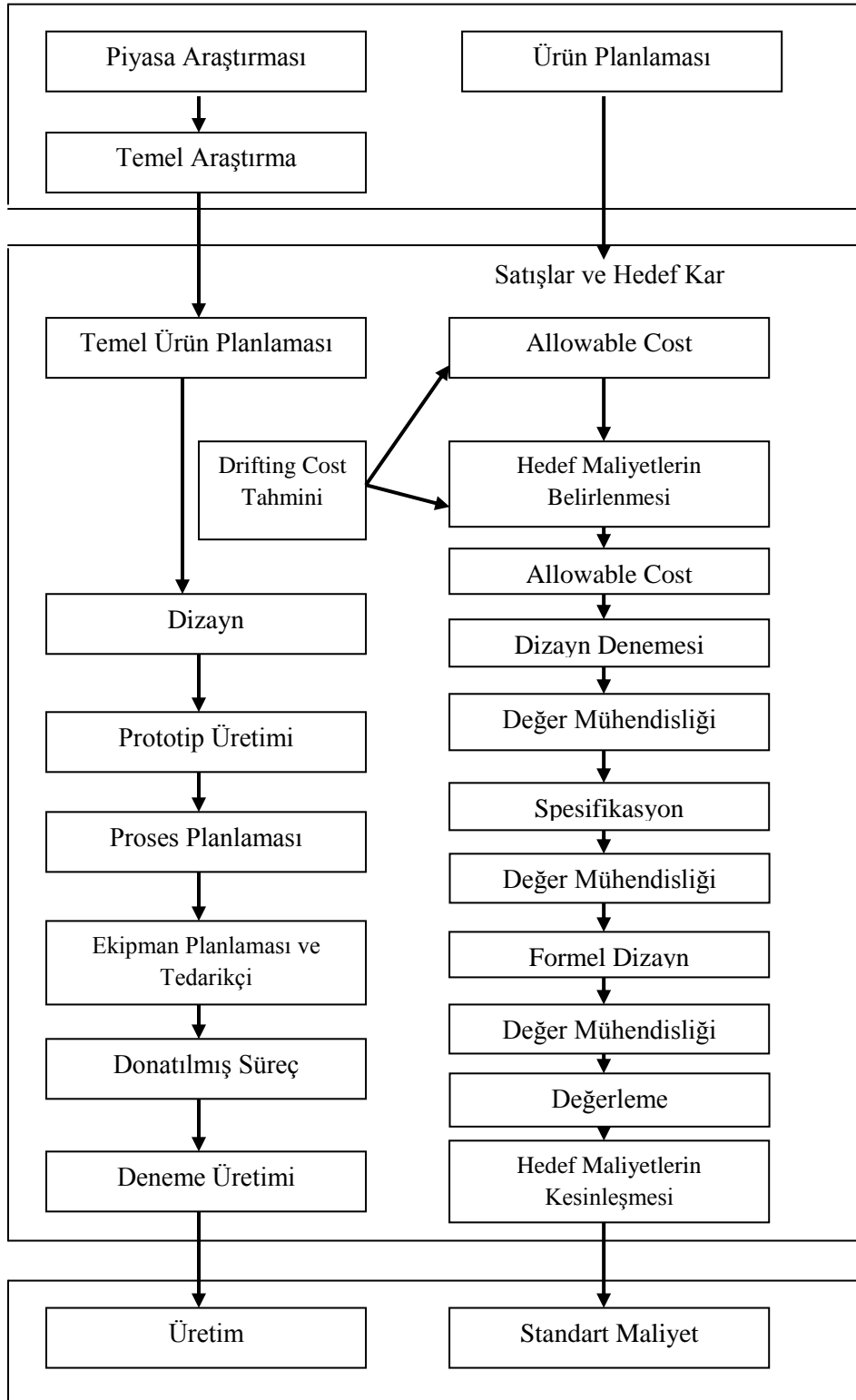
spesifik bir ürün gerekse konaklama işletmelerinin bölümleri açısından maliyet minimizasyonu sağlanabilmesi için kaizen maliyetlemenin kullanılması hedef maliyetleme yönteminin başarı ile uygulanmasını güçlendirecektir.

### **3.4.1. Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği Yönteminin Birlikte Uygulanması**

Değer mühendisliği, bir ürün/hizmetin müşteri açısından fonksiyonelliğini değiştirmeden maliyetlerinin düşürülmesini; maliyetlerinin düşürülerek ya da sabit tutularak müşteriye sağlanan fonksiyonelliğini artırılması amaçlamakta ve bu amaçla değer katmayan faaliyetleri elimine ederek değer yaratan faaliyetleri geliştirip daha düşük maliyetle sunmaktadır (Gürdal, 2007, s.170). Her yıl on binlerce müşteri ağırlayan konaklama işletmeleri açısından değer mühendisliği, işletmenin ürettiği hizmetlere müşteri odaklı bakmayı ve müşteri istek ve beklentileri doğrultusunda fonksiyonellik ve maliyet açısından değer katan hizmetlerin tasarlanmasını sağlamaktadır. Örneğin konaklama işletmesinde konaklayan müşterilerin geneli odanın temizliğine odanın dizaynından daha fazla değer veriyor ise temizlik fonksiyonunun maliyetinin değiştirilmeden fonksiyonelliği artırılmalı, odanın dizaynında ise fonksiyon sabit tutularak maliyetleri düşürülmelidir.

Değer mühendisliğinde amaç, bir ürün/hizmetin değerini en yükseğe çıkarmaktır. Bir ürün/hizmetin değerini belirleyen fonksiyon, kalite ve maliyet faktörlerinden yararlanılarak işletmenin faaliyetleri için değer,  $\text{değer} = \frac{\text{işlev (fonksiyon+kalite)}}{\text{maliyet}}$  formülünden yararlanılmaktadır. Müşteri açısından ürün/hizmetin değerinin artırılması işlevselliğin maliyete oranının artırılması yani maliyetin en düşük, işlevin daha büyük olması ile gerçekleştirilmektedir (Gürdal, 2007, s.171). Konaklama işletmelerin hedef maliyetleme sürecinde hizmetin müşteri açısından ve işletme açısından değerinin belirlenmesinde değer mühendisliği yönteminin değer analizinden faydalanılabilir. Yapılan analiz sonucu müşteri açısından değer yaratan fonksiyonların geliştirilmesi, değer yaratmayan fonksiyonların maliyetlerinin düşürülmesi gerekmektedir.

Hedef maliyetleme ve değer mühendisliği ilişkisi aşağıda Şekil 3.5'te gösterilmektedir.



**Şekil 3.5. Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği İlişkisi**

**Kaynak:** Sakurai, 1989, s.42'den aktaran Can, 2002, s.151.

Hedef maliyet ile tahmini maliyet arasında olumsuz fark olduğu durumlarda maliyet düşürme çalışmalarında değer mühendisliği yöntemi kullanılmaktadır. Hedef maliyetleme

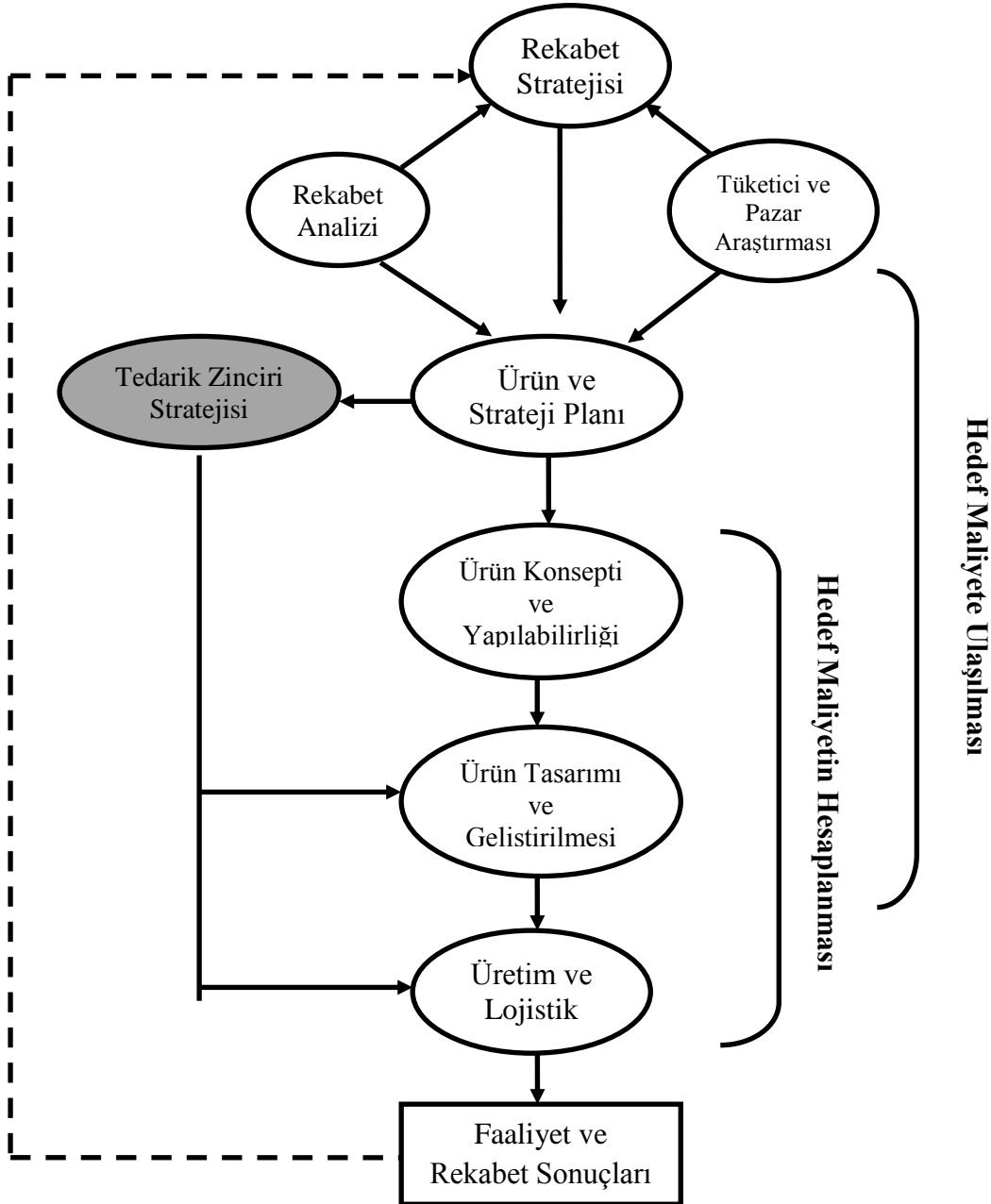
yönteminin odağında tasarım aşamasında hedef maliyetlere ulaşmak için tasarım ve üretim yöntemleri öneren değer mühendisliği bulunmakta ve yöntem tasarım aşamasında uygulanmaktadır (Saban, 2000, s.15). Konaklama işletmelerinde hedef maliyet ile tahmini maliyet arasında fark olduğu zaman tahmini maliyetin hedef maliyete düşürülmesi aşamasında kullanılan çağdaş maliyet yöntemlerinden biri de değer mühendisliği yöntemi olmaktadır. Hedef maliyet hizmet düzeyinde ayrımlanarak hangi alt hizmetlerin maliyetlerinin düşürülmesi, hangilerinin fonksiyonelliğinin artırılması gerektiğini göstermektedir. Örneğin yiyecek içecek ürününün hedef maliyeti ile tahmini maliyeti arasında olumsuz bir fark varsa belirlenen hedef maliyet ayrımlanarak hizmeti oluşturan fonksiyon ve parçalar tanımlanarak müşteriye değer katmayan fonksiyonlarının maliyetleri düşürmek sureti ile tahmini maliyet hedef maliyete düşürülebilmektedir.

Hedef maliyetleme yönteminde müşteri gereksinimleri, ürün/hizmet fonksiyonları ve maliyetleri üç önemli faktör olarak görülmektedir. Bu nedenle müşteri gereksinimlerinin kalite, fonksiyonellik ve maliyet açısından karşılanmasında değer mühendisliği hedef maliyetleme sürecini desteklemede hayati önem taşımaktadır (Gandhinathan, Raviswaran ve Suthakar, 2004, s.1004). Yaygın olarak kabul edilen hedef maliyetlemenin, değer mühendisliği yönteminin Japonlar tarafından geliştirilmiş bir versiyonu olduğu görüşünden hareketle değer mühendisliği, hedef maliyetleme sürecinin özellikle hedef maliyetlerin ürün düzeyinde ayrımlanması aşamasında maliyetlerin düşürülmesi açısından vazgeçilmez bir parçası olarak görülmektedir.

### **3.4.2.Hedef Maliyetleme ve Tedarik Zinciri Maliyetleme Yönteminin Birlikte Uygulanması**

İşletmelerin sahip oldukları farklı tedarik zincirleri için farklı hedef maliyetleme uygulamaları gerekmekte olup tedarik zincirinde kullanılacak hedef maliyetleme ile faaliyet gösterilen piyasa ve rekabet çevresinde müşteri istek ve beklentilerine göre değişmektedir. Buna göre istikrarlı ve az çeşit talep eden müşteri profili nedeniyle nadiren ürün çeşitlendirmesinin yapıldığı fiyat tabanlı yaklaşım stratejisi, müşteri istekleri tek tip, sürekli değişmeyen ve iyi bilinen özellikte ve tedarik zinciri ilişkileri işbirlikçi bir yapıya sahip olduğu faaliyet tabanlı yaklaşım stratejisi ve müşteri profili, birbirinden farklı ve hızla değişen müşteri isteklerinden oluşan tedarik zincirinin, değeri yüksek, yaşam dönemi kısa çeşitli ürünleri piyasaya sunarak müşteri beklentilerini karşılamayı amaçlandığı değer tabanlı yaklaşım stratejisi farklı hedef maliyetleme stratejilerinin benimsenmesi gerekmektedir (Lockamy ve Smith, 2000, s.213). Bu açıdan bakıldığında konaklama işletmelerinin faaliyet gösterdiği piyasada müşteri istek ve beklentileri birbirinden oldukça farklı olup değer tabanlı

hedef maliyetleme stratejisine daha uygun olmaktadır (Okutmuş ve Ergül, 2013, s.5421). Tedarik zincirinde hedef maliyetleme süreci Şekil 3.6'da gösterilmektedir.



**Şekil 3.6. Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Süreci**

**Kaynak:** Lockamy ve Smith, 2000, s. 214.

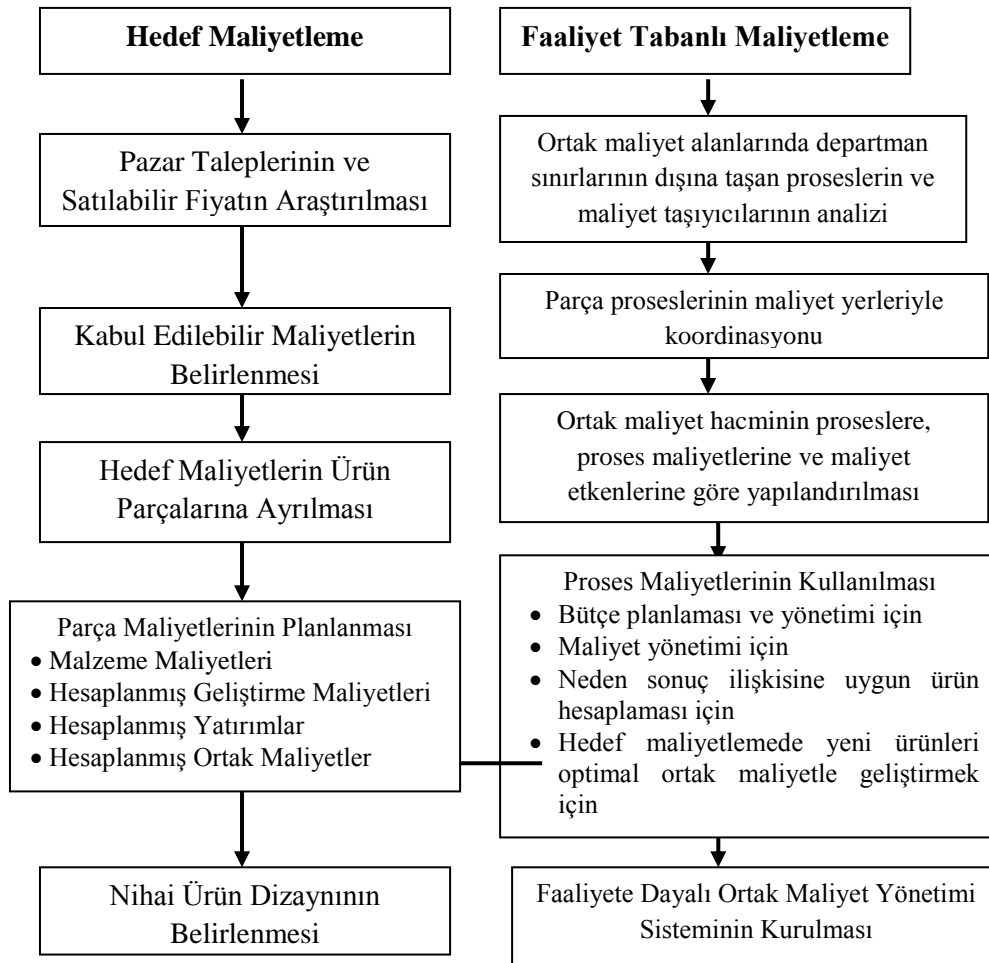
Konaklama işletmelerinin sunduğu hizmet ürünü birçok işletmenin katkısı ile oluşturulmuş birbirini tamamlayan halkalar şeklindedir. Konaklama işletmelerinin, hizmet ürününün tamamını yalnız başına meydana getirmeleri mümkün olmamakta bütünleşik bir yapı şeklinde güçlü ilişkilerin olduğu bir zincir içinde üretilmektedir (Öztüren, 2008, s.159).

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulamalarında işletmenin tedarik zincirinin tüm üyeleri büyük önem taşımaktadır. Konaklama işletmesinin de dahil olduğu tedarik zincirinde diğer üyelerin etkinliğini artırma yollarından biri de zincir üyelerinin de hedef maliyetleme yöntemini kullanmalarını sağlamak ve zincirleme hedef maliyet yöntemini kullanmaktır. Bu yöntemde alıcının (konaklama işletmesi) girdisi satıcının (tedarikçi) çıktısıdır. Konaklama işletmesi, tedarikçilere, tedarikçi tedarikçisine olacak şekilde ilk satıcıya kadar baskı uygulanarak bütün tedarik zinciri daha etkin kılınmaktadır (Akkaya, 2010, s.75). Konaklama işletmelerini yiyecek içecek madde ve malzeme tedarikçilerinden aldıkları her bir parçanın maliyeti konaklama işletmeleri için parça düzeyinde hedef maliyetlemeyi oluştururken, tedarikçi için bu maliyetler piyasa düzeyinde hedef maliyetleri oluşturmaktadır ve bu durum ilk tedarikçiye kadar zincirleme bir şekilde devam etmektedir (Okutmuş ve Ergül, 2013, s.5422).

Hedef maliyetleme uygulamasında hedef karın piyasanın belirlediği hedef fiyat çerçevesinde gerçekleştirilebilmesi ve gerekli maliyetlerin düşürülmesi yalnız tasarım aşamasında değil aynı zamanda tedarik zinciri üyelerinin de maliyetlerini düşürmesi ile mümkün olabilmektedir (Türker, Balyemez ve Biçer, 2005, s.462). Konaklama işletmeleri, seyahat acentesi gibi kendi tedarik zincirine dahil diğer işletmelere de hedef maliyetlere ulaşma konusunda baskı uygulamaktadır. Ancak bu baskı, zincir üyelerini geliştirmeye yönelik bir baskı olup zincirdeki bütün üyelerin performansını olumlu etkileyerek maliyetlerin düşürülmesinde müşteri odaklı yeni tasarımlara odaklanılmasını sağlamaktadır. Ayrıca bu baskı, zincir üyelerinin güçlü ilişkiler geliştirmelerini sağlamaktadır (Akkaya, 2010, s.76-77). Hedef maliyetleme sürecinde hizmeti oluşturan fonksiyonların maliyeti tedarikçiler ile yapılan görüşmeler ile belirlenmektedir. Tedarikçilerin fiyatları sonucu oluşturulan fonksiyonların toplam maliyeti, hedef maliyeti aşıyor ise işletme maliyeti düşürüncüye kadar tedarikçilerle görüşmeye devam etmektedir. İstenilen sonuca ulaşamaz ise tedarikçileri teşvik edecek uygulamalarla maliyetlerin düşürmesi gerekmektedir (Cooper ve Slugmulder, 1997a, s.161). Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme sürecinde maliyet düşürme çabalarında tedarik zinciri kullanılarak hizmet üretimi için gerekli hammadde tedarikçilerden başlayarak müşteriye sunuma kadar üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası olmak üzere tüm tedarik zinciri maliyetlerinin hedef maliyetlerinin belirlenerek gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Okutmuş ve Ergül, 2013, s.5422).

### 3.4.3. Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Birlikte Uygulanması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyetler analiz edilip değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler belirlenerek maliyet düşürme ve kalite yükseltme çabalarında dikkate alınmaktadır. Bir faaliyet değer yaratıyorsa geliştirilerek daha verimli hale getirilmeye, değer katmıyor ise elimine edilmeye çalışılmaktadır (Tanış, 2005, s.40-41). Hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme arasındaki ilişki Şekil 3.7’de gösterilmektedir.



**Şekil 3.7. Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İlişkisi**

**Kaynak:** Mayer, 1993, s. 79’den aktaran Can, 2002. s. 176.

Konaklama işletmeleri açısından düşünüldüğünde konaklama işletmelerinin ürünlerinin hizmet olması ve alt hizmetlerden oluşması, hizmetin somut bir ürün olmayıp aslında müşterilere sağlanan faaliyetler toplamı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla faaliyet tabanlı maliyetleme konaklama işletmelerinde sunulan hizmeti alt hizmet/faaliyetlere ayırarak bu faaliyetleri anlamlı bir şekilde örneğin departman bazında faaliyet merkezlerinde toplayarak hem değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin hem de hizmet maliyetinin daha doğru ve gerçekçi belirlenmesini sağlayacaktır. Hizmetin hedef maliyetinin ayrımlanması bölümünde



açıklanan varsayımsal örnekte faaliyetler departman bazında ayrılmıştır. Bu örneğe göre her departmanda değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler belirlenebilmektedir.

Hedef maliyetleme sürecinde, işletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetleri inceleyerek değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını sağlayan faaliyet tabanlı düşünce sistematiğini görmek mümkün olmaktadır. Hedef maliyetlemenin müşteri odaklı olması yani maliyet düşürme çalışmalarını müşteri geribildirimleri doğrultusunda gerçekleştirmesi ise faaliyet tabanlı düşünce sistematiğinin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu açıdan bakıldığında hedef maliyetleme faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini oluşturan zincirin halkalarından biri olmaktadır (Arzova, 2002, s.127). Hedef maliyetleme sürecinde tasarım aşamasında uygulanan mühendislik teknikleri için faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden alınan faaliyet ve maliyet bilgileri başlıca veri tabanını oluşturmaktadır (Saban, 2000, s.17). Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme sürecinin tasarım aşamasında hem hedef satış fiyatı, kar ve maliyetlerin belirlenmesi hem de değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi sırasında ihtiyaç duyulan bilgiler faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha anlamlı ve doğru bir şekilde sağlanmaktadır. Özellikle hizmet parçalarının hedef maliyet endeksi sonuçlarına göre her faaliyetin maliyeti daha doğru ve anlamlı hesaplanabilmektedir. Dolayısı ile değer yaratmayan faaliyetlerde maliyet minimizasyonu gerçekleştirilebilmektedir.

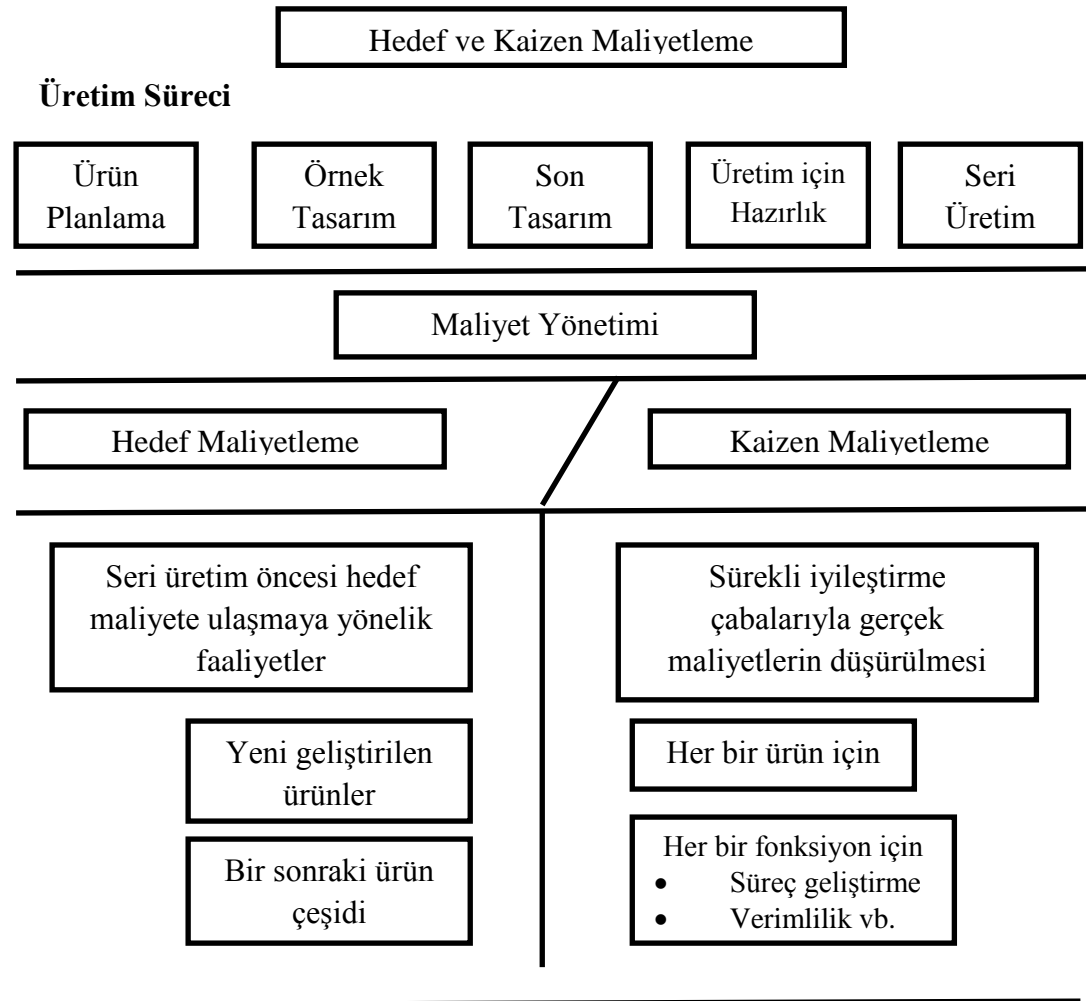
Hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ile birlikte kullanıldığında tasarımcılar ve mühendisler direkt ve endirekt maliyetlerin ayrımını daha doğru yapabilmekte ve her faaliyetin maliyet bilgisine ulaşma olanağı sağlamaktadır. Faaliyet maliyetlerinin doğru hesaplanması ve bilinmesi tasarımcılara fonksiyonellik ve kaliteden ödün vermeden istenilen maliyette ürün/hizmet tasarlama olanağı sağlamaktadır. Ayrıca tasarımcılara direkt maliyetlerin yanı sıra faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden edinilen endirekt giderler yüklenme katsayıları ile endirekt giderleri de kontrol etme olanağı sağlanmaktadır (Öker,2003, s.77). Dolayısıyla konaklama işletmeleri hedef maliyetlere ulaşma aşamasında faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden edindikleri değer yaratmayan faaliyetleri elimine ederek maliyetlerini düşürebilecektir.

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasında faaliyetlerin belirlenmesinde ortaya çıkan sorun faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile hizmeti oluşturan faaliyetler ve faaliyetlerin maliyetleri bulunarak çözülebilmektedir (Sucu, 2011, s.62). Ayrıca konaklama işletmelerinde hedef maliyetin ayrımlanması sürecinde hizmeti oluşturan parçaların aslında alt faaliyetler olduğu düşünüldüğünde ana faaliyetlerin ve alt faaliyetlerin belirlenmesinde, maliyetlerini hesaplanmasında hedef maliyetleme yönteminin faaliyet tabanlı

maliyetleme yöntemi ile birlikte uygulanması yöntemin başarısı açısından büyük önem taşımaktadır.

### 3.4.4. Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme Yönteminin Birlikte Uygulanması

Hedef maliyetleme yöntemi, genelde yeni bir ürünün tasarım aşamasında ürün maliyetlerini yönetmede kullanılırken kaizen maliyetleme ise üretim aşamasında ürün maliyetleri düşürmek için kullanılmaktadır. Kaizen maliyetleme hedef maliyetleme ile birlikte kullanıldığı zaman tüm ürün tasarım ve gelişim sürecindeki maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olmakta (Erden, 2004, s.162; Yalçın, 2009, s.298) ve gerek her ürün/hizmet ile ilgili maliyet düşürme çabaları gerekse maliyet türlerine yönelik tasarruf faaliyetlerini kapsayan kaizen maliyetleme hedef maliyetleme tekniğini tamamlamaktadır (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002, s.127). Hedef ve Kaizen Maliyetleme ilişkisi Şekil 3.8’de gösterilmektedir.



**Şekil 3.8. Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme İlişkisi**

**Kaynak:** Feil, Yook ve Kim, 2004, s. 15.

Kaizen maliyetleme yöntemi içinde bütçesel ve güncellenmiş olmak üzere iki tür standart yer almaktadır. Bütçesel standartlar yılda bir defa olmak üzere geçmiş yılın son ayının fiili performansına göre belirlenirken güncellenmiş standartlar ise kaizen programına göre bir yıl boyunca revize edilen standartları kapsamaktadır. Bütçesel standartlar yıl içinde hem üretim sürecindeki hem de teçhizatındaki tahmini değişimleri dikkate alan standartları yansıtmaktadır. Güncellenmiş standartlar 3 aşamada belirlenmektedir. İlk aşamada teknik geliştirme bölümü pilot bir tesiste uygulaması düşünülen yeni bir sürecin istenen iyileştirmeyi verip vermeyeceğini test etmektedir. İkinci aşamada testin sonucu olumlu ve onaylanmış ise teknik geliştirme bölümü üretim bölümünden yeni süreci üretim hattına uygulamasını ve sonucu kontrol etmesini istemektedir. Üçüncü aşamada ise istenen sonuca ulaşırsa üretim bölümü aynı süreci tekrar uygulayarak bağımsız bir şekilde iyileşmeyi onaylamaktadır. Üç aşama da onaylandığında işletme yeni standartları onaylayarak işletmenin veri tabanı güncellenmektedir (Altınbay, 2006b, s.108). Bütçesel standartlar bir nevi statik standartlar iken güncellenmiş standartlar ise kaizen maliyetleme uygulama sürecinde sürekli yenilenmektedir (Altınbay, 2006c, s.171). Ancak çalışmada, kaizen maliyetleme yöntemi hedef maliyetleme ile entegre edildiği için standartlar yerine hedef maliyetleme uygulamasından edinilen veriler kullanılmıştır.

Hedef maliyetleme genelde tasarım aşamasında uygulanan ve ürün yaşam dönemi boyunca hedeflenen satış fiyatından satıldığında hedeflenen karın elde edilebilmesi için bir ürün/hizmetin maliyetinin ne olması gerektiğini gösteren bir yöntemdir. Ancak hedef maliyetleme tahminlenen maliyet ile hedeflenen maliyet arasında fark olduğu zaman bunun nasıl düşürüleceğini göstermemekte ve bu maliyetlerin düşürülmesi açısından kaizen maliyetleme ile birlikte kullanılabilir.

Örneğin, konaklama işletmesinin çalıştığı tur operatörünün kişi başı satış fiyatı 50 TL ise bu durumda hedef satış fiyatı 50 TL olacaktır. İşletmenin % 40 kar marjı belirlediği varsayılırsa hedef kar 20 TL olacaktır. Bu durumda hedef maliyet:

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

$$\text{Hedef Maliyet} = 50 - 20$$

$$\text{Hedef Maliyet} = 30 \text{ TL olacaktır.}$$

Konaklama işletmesinin cari dönem kişi başı fiili maliyeti 45 TL ve fiili üretim miktarı (satılan yatak sayısı) 500 olduğu varsayılırsa toplam fiili maliyet 22.500 (500 \* 45) TL olacaktır. İçinde bulunulan cari dönemde 750 yatak satışı düşünülüyorsa cari dönem toplam

tahmini maliyeti 33.750 TL (750 \* 45) olacaktır. Hedeflenen maliyet 30 TL ise toplam maliyet hedefi 22.500 TL (30\*750) olarak hesaplanacaktır. Bu durumda kaizen maliyet hedefi

Kaizen Maliyet Hedefi = Cari Dönem Toplam Tahmini Maliyet – Cari Dönem Toplam Hedef Maliyet

$$\text{Kaizen Maliyet Hedef} = 33.750 - 22.500$$

Kaizen maliyet hedefi= 11.250 TL olarak hesaplanacaktır. Konaklama işletmesinin maliyet hedefine ulaşmak için düşürmesi gereken toplamda kaizen maliyet hedefi 11.250 TL'dir. Ancak bu tutarın hangi bölümlerden ve bir bölümdeki hangi parçalardan düşürülmesi gerektiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Hangi bölümden/parçadan ne tutarda maliyet düşürülmesi gerektiği bir bölümün/parçanın tahsis oranı ile belirlenir.

Bir bölümün doğrudan kontrol ettiği maliyetler ve bölümler tarafından doğrudan kontrol edilen maliyetlerin oranlanması ile edinilen tahsis oranının % 5 olduğu varsayılırsa bu durumda bir bölümün toplam kaizen maliyet hedefi 562, 50 (11.250\* 0,05) TL olarak hesaplanacaktır.

Bir bölümde hangi parçalarda maliyetlerin düşürülmesi gerektiği ise parçaların hedef maliyet endeksi sonuçlarına göre belirlenecektir. Örneğin bir bölümde bir parçanın ya da parçaların hedef maliyet endeksi birden küçükse söz konusu bölümün kaizen maliyet hedefi bu parçalarda gerçekleştirilmelidir. Parçaların hedef maliyet endeksi 1'den büyük çıkmış ise fonksiyon geliştirmek için yine kaizen maliyetleme yöntemi kullanılabilir.

Konaklama işletmeleri açısından bakıldığında gerek tek bir hizmetin hedef maliyetine ulaşmada gerekse tüm süreçte belirlenen hedef maliyete ulaşmada kaizen maliyetleme yöntemi ile kaizen maliyet hedefi belirlenerek gerçekleştirilebilmektedir. Kaizen maliyetleme hizmet parçasının hedef maliyet endeksinde sapma olduğunda hangi bölümün/parçanın ne tutarda maliyet düşürülmesi gerektiğini belirlemektedir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### X OTELİ UYGULAMASI

#### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın ilk bölümlerinde de açıklandığı gibi Dünya genelinde yaşanan küreselleşme ve küreselleşme olgusunun getirdiği ekonomik ve teknolojik gelişmeler, ekonomik sınırların ortadan kalkması nedeniyle hem işletmeler açısından küresel rekabet ortamında faaliyet gösterme hem de müşteriler açısından satın alma tercih ve alışkanlıklarının değişmesi, geleneksel üretim ortamlarının birer birer çağdaş ve teknolojik üretim ortamlarına dönüşmesi ve ürün yaşam dönemlerinin kısalması tüm sektörleri olduğu gibi konaklama sektörünü de etkilemiş ve sektörün gelişerek büyümesine olanak sağlamıştır. Yaşanan bu değişim ve gelişmeler sektörde mal ve hizmet fiyatlarının talebe göre oluşmasına ve sektörün hizmet, kalite, fonksiyonellik ve fiyat üzerindeki kontrol gücünü kaybetmesine neden olmuştur.

Konaklama işletmelerinin küresel rekabet ortamında faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve süreklilik sağlayabilmeleri belirli bir kar düzeyine ulaşmaları ve bu düzeyi sürekli kılmaları gerekmektedir. Küresel rekabet ortamında faaliyet göstermek için belirli bir kar düzeyine ulaşmanın yanında konaklama işletmelerinin hissedarlarının kar baskısı nedeniyle kar marjının kontrolleri dışında kalması ve yukarıda da açıklandığı üzere satış fiyatlarının piyasada oluşması konaklama işletmelerinin belirlenen hedef ve amaçlara ulaşmak için kendi kontrolleri altında olan maliyetleri, etkin bir şekilde yöneterek maliyet minimizasyonu sağlamalarını gerektirmektedir. Ancak geleneksel maliyet yöntemleri yaşanan gelişim ve değişimler nedeni ile ihtiyaçlara cevap vermekten uzak kalmıştır. Konaklama işletmelerinin hedef ve amaçlarına ulaşmaları ancak çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmaları ile mümkün olacaktır.

Çalışmanın amacı, konaklama işletmelerinde, piyasa odaklı çağdaş maliyet yöntemleri ile işletmede oluşan maliyetleri tam ve doğru saptayarak kalite ve fonksiyonelliği bozmadan maliyet minimizasyonu ve etkinliği sağlamak ve böylece yönetsel kararların doğru alınmasını, hissedarların memnuniyetini ve piyasa beklentilerini karşılamayı sağlamaktır. Bu amaçla Antalya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde çalışmanın uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Küresel bir rekabet ortamında faaliyet gösteren konaklama işletmeleri, hissedarlarını memnun edecek, yoğun rekabet ortamında rekabet avantajı sağlayacak bir karlılık düzeyine ulaşmak ve piyasa taleplerini karşılamak için maliyet minimizasyonu ve etkinliği sağlayacak

çağdaş maliyet yöntemlerine ihtiyaç duymaktadır. Ayrıca literatür incelendiğinde konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin diğer çağdaş maliyet yöntemleri ile birlikte uygulanmasına ilişkin çok az çalışma bulunmaktadır. Çalışma, konaklama işletmelerinin küresel rekabet ortamında var olabilmeleri ve var olan literatür boşluğunun giderilmesi açısından önem taşımaktadır.

#### **4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları**

Antalya ili turizm açısından Türkiye'nin önce gelen illerinden biri ve en çok konaklama tesisini barındırması nedeni ile araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır. Uygulamada kullanılacak hedef maliyetleme ve diğer çağdaş maliyet yöntemlerinin sağlıklı bir şekilde uygulanmasını veri çeşitliliği bakımından sağlamada 5 yıldızlı konaklama işletmelerinin uygun olacağı düşünüldüğü için Antalya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesi seçilmiş ve bu işletmede alan araştırması yapılmıştır. Uygulamanın tüm üretim maliyetlerini kapsamaması nedeni ile hedef maliyetleme yöntemi ile değer analizi ve kaizen maliyetleme yöntemleri entegre edilebilmiştir. İşletmenin ismi, yönetimin isteği ile rekabet ve ticari verilerin güvenliği açısından gizli tutulmuştur.

Araştırmanın en önemli sınırlılığı yapılabilir olmakla birlikte diğer çağdaş yöntemlerin hedef maliyetleme yöntemine entegrasyonu zaman, çaba ve maliyet açısından araştırmanın kısıtını oluşturmaktadır.

#### **4.3. Araştırmanın Metodolojisi**

Bu kısımda araştırmanın örnekleme ve veri toplama araçlarına ilişkin bilgi verilmiştir.

##### **4.3.1. Araştırmanın Yöntemi ve Örnekleme**

Araştırma yöntemi olarak bir evrenden örneklem almak yerine çalışmanın amaçları ve muhasebe ve finans alanında yazılan tezlerdeki uygulama eksikliği nedeni ile 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde alan araştırması yapılmıştır. Alan araştırması yapılan konaklama işletmesine gidilerek işletme; hizmet üretimi, hizmet fonksiyonları, hizmeti oluşturan parçalar vb açısından incelenmiş, gerekli görsel bilgiler ve maliyet ile ilgili bilgiler işletmeden edinilmiştir. Ancak uygulamanın ilk aşamasında müşterilere değer analizi anketi uygulanırken 2013 yılında konaklayan müşteri sayısı ana kütle olarak kabul edilmiş ve bu ana kütlede örneklem hesaplanarak değer analizi uygulanmıştır.

Örneklemin evreni yansıtabilmesi için Altunışık vd'nin çalışmasında "Belli Evrenler için Kabul Edilebilir Örnek Büyüklükleri" tablosunda evren 30.000 ise örneklemin 379; evren

40.000 ise örneklemin 380 olması gerekmektedir (Altunışık vd, 2005, s. 127). Uygulama yapılan konaklama işletmesinde hizmet fonksiyonları belirlenirken konaklama işletmesinde 2013 yılında konaklayan 33.043 kişi sayısı ana kütle olarak alınmış ve ana kütlede örneklem çekilmek yoluyla 390 kişiye değer analizi uygulanmıştır. Anketlerin geri dönüş oranında % 2 veri kaybı bulunmaktadır. Buna göre 382 kişinin anketi değerlendirilmeye alınmıştır.

Müşterilere uygulanan değer analizi anketi EK 1'de verilmiştir. Değer analizi uygulamasında müşterilerden ana fonksiyonların her bir alt fonksiyonunu 1'den 5'e kadar değerlendirmeleri istenmiş ve her bir fonksiyonun değerlendirmeleri ayrı ayrı toplanarak alt fonksiyonların aldığı puan, ağırlığa göre hesaplanmıştır.

#### **4.3.2. Veri Toplama Araçları**

Araştırma yapılan işletmenin 2013 bilançosu, gelir tablosu, faaliyet raporu vb tüm maliyet bilgileri içeren veriler işletmeden alınmıştır. Ayrıca işletme müşterilerine 2013 yılında konaklayan müşteri sayısı evren alınarak örneklem hesaplanmış ve örnekleme hizmet fonksiyonları ile ilgili değer analizi uygulanmıştır. 382 müşterinin verileri esas alınmıştır.

#### **4.4. Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtılması**

Uygulama yapılan konaklama işletmesi Antalya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesidir. İşletmede toplamda 401 oda bulunmaktadır. Odalar, 30 m<sup>2</sup> 354 standart, 50 m<sup>2</sup> 19 junior suite, 47m<sup>2</sup> 16 dublex, 60m<sup>2</sup> 6 family suite, 66m<sup>2</sup> 4 grand suite ve 100m<sup>2</sup> 2 royal suite odalarından oluşmaktadır. İşletme, her şey dahil sistemde hizmet vermektedir. İşletmede, 9 restoran ve 8 barda yiyecek içecek hizmetleri verilmektedir. İşletmede ayrıca, bowling ve bilardo salonu, su sporları, spa ve fitness merkezi, dalgıç okulu, tenis, diğer sportif aktiviteler, mini club, çocuk havuzu, mini disco olmak üzere çok çeşitli genel aktiviteler bulunmaktadır. İşletme, çeşitli yıllarda Holiday Check Top Hotel, The Umwelt Champion, World Travel Award Europe's Leading All Inclusive Resort, World Travel Award Turkey's Leading All Inclusive Resort, World Travel Award Turkey's Leading Family Resort, Zoover Highly Recommended, Tripadvisor – Winner Certificate Of Excellence, Holidaycheck Quality Selection ve Tophotels.ru Turkey's Leading Relax & Spa Hotel vb ödüller kazanmıştır.

#### **4.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi**

Çalışmanın bu bölümünde uygulama yapılan konaklama işletmesinin özellikleri hakkında bilgi verilmiş ve elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

#### 4.5.1. Konaklama İşletmesinden Edinilen Maliyet Bilgileri

Araştırma yapılan konaklama işletmesinin ismi ve 2013-2014 yıllarına ait maliyet bilgileri işletme yönetiminin isteği ile gizlenmiştir. Bu belgelerden elde edilen bilgiler Tablo 4.1’de özetlenerek gösterilmektedir:

**Tablo 4.1. Konaklama İşletmesi Verileri**

2013 Satış Gelirleri	38.268.766,58 TL
2013 Satılan Hizmetin Maliyeti	18.959.856,37 TL
2013 Kat Hizmetleri Toplam Maliyeti	1.741.795,38 TL
2013 Ön Büro-Odalar Toplam Maliyeti	1.384.897,18 TL
2013 Yiyecek-İçecek Toplam Maliyeti	12.615.899,52 TL
2013 Eğlence Toplam Maliyeti	477.008,85 TL
2013 Genel Aktiviteler Toplam Maliyeti	2.740.255,44 TL
2013 Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı	178 TL
2013 Kişi Başı Fiili Maliyet	88,14 TL
2013 Satılan Yatak Sayısı	215.106
2013 Müşteri Sayısı	33.043
2014 Satışa Hazır Yatak Sayısı	309.155
2014 Tahmini Yatak Satışı	223.200
2014 Kişi Başı Hedef Satış Fiyatı	185 TL
2014 Hedef Kar Marjı	% 55

##### 4.5.1.1. Konaklama İşletmesinin Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı ve Maliyetlerin Hesaplanması

İşletmenin 2013 yılı kişi başı fiili satış fiyatı ve kişi başı fiili maliyeti hesaplanırken işletmeden edinilen 2013 yılı bilançosu ve gelir tablosundan faydalanılmıştır. Tablo 4.1’de de görüldüğü üzere konaklama işletmesinin 2013 yılı satış gelirleri 38.268.766,58 TL ve 2013 yılı satılan yatak sayısı 215.106 adettir. Bu durumda konaklama işletmesinin kişi başı fiili satış fiyatı:

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = \frac{\text{2013Yılı Fiili Satış Gelirleri}}{\text{2013Yılı Satılan Yatak Sayısı}}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = \frac{38.268.766,58}{215.106}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = 178\text{TL}$$



Konaklama işletmesinin 2013 kişi başı fiili maliyeti hesaplanırken ise satılan hizmet maliyeti ve satılan yatak sayısı rakamları kullanılmıştır. Buna göre konaklama işletmesinin 2013 yılı satılan hizmetin maliyeti 18.959.856,37 TL'dir. Kişi başı fiili maliyetler aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Kişi Başı Fiili Maliyet} = \frac{\text{2013Yılı Fiili Satışların Maliyeti}}{\text{2013Yılı Satılan Yatak Sayısı}}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Maliyet} = \frac{18.959.856,37}{215.106}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Maliyet} = \mathbf{88,14 \text{ TL}}$$

Hesaplamalardan da görüldüğü üzere uygulama işletmesinin 2013 yılı kişi başı fiili satış fiyatı 178 TL ve kişi başı fiili maliyeti 88,14TL'dir. Konaklama işletmesinin ilgili yılda bir kişiden elde ettiği kar ise:

$$\text{Kişi Başı Fiili Kar} = \text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} - \text{Kişi Başı Maliyet}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Kar} = 178 - 88,14$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Kar} = \mathbf{89,86 \text{ TL}}$$

İşletmenin fiili kar marjı ise % 50 olarak hesaplanmıştır.

#### 4.5.1.2. Konaklama İşletmesinin Hedef Maliyetinin Hesaplanması

Hedef maliyetleme yönteminde, hedef maliyet, geleneksel maliyet artı yaklaşımından farklı olarak fiyat eksi yaklaşımı ile hesaplanmaktadır. Piyasa koşullarında belirlenen hedef satış fiyatından işletmenin hedeflediği kar çıkarılarak hedef maliyetlere ulaşılmaktadır.

Çalışmanın literatür bölümünde de belirtildiği gibi konaklama işletmelerinde hedef satış fiyatı piyasa koşulları ve tur operatörleri tarafından belirlenmektedir. Uygulama işletmesinden edinilen bilgilere göre işletmenin 2014 hedef satış fiyatı 185 TL ve kar marjı % 55 olarak belirlenmiş ve hedef karı 101,75 TL olarak bulunmuştur. İşletmenin hedef maliyeti aşağıdaki şekilde saptanmıştır:

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

$$\text{Hedef Maliyet} = 185 - 101,75$$

$$\text{Hedef Maliyet} = \mathbf{83,25 \text{ TL}}$$

Hesaplamadan da görüldüğü üzere konaklama işletmesinin 2014 yılında piyasada belirlenen 185 TL satış fiyatı ile % 55 karı elde etmesi için hedef maliyetinin kişi başı 83,25 TL olması gerekmektedir.

#### **4.5.1.3. Hedef Maliyetin Ayrılması**

Hedef maliyet yönteminde sadece hedef maliyetin belirlenmesi yeterli olmamakta, hedef maliyetin ayrılması da gerekmektedir. Bu aşamada tüm üretim için belirlenen hedef maliyet hizmetin parça ve fonksiyonlarına indirgenerek ayrılacaktır.

##### **4.5.1.3.1. Hizmet Fonksiyonlarının Belirlenmesi**

Çalışmanın üçüncü bölümünde de belirtildiği gibi bir konaklama işletmesinde üretilen hizmetin ana fonksiyonları ön büro-odalar, kat hizmetleri (konaklama) ve yiyecek-içecek faaliyetlerinden oluşmaktadır. Ancak konaklama işletmelerinde bunun yanı sıra eğlenme/dinlenme ve havuz, sauna, fitness gibi genel aktiviteleri içeren ve bugün Antalya Bölgesinde büyük konaklama işletmelerinde olmazsa olmaz olarak değerlendirilen ana fonksiyonlar da bulunmaktadır. İşletmenin temel fonksiyonlarını oluşturan bu 5 fonksiyon dışında, bu ana fonksiyonların altında müşteri istek ve beklentilerine göre şekillenen alt fonksiyonlar da bulunmaktadır.

Çalışmada, uygulama yapılan işletmenin özellikleri de dikkate alınarak ana fonksiyonlar altında oluşacak bu alt fonksiyonlar şu şekilde belirlenmiştir.

***Kat Hizmetleri Fonksiyonunun:*** müşterilerin odalarının her gün temizlenmesi ve eksikliklerin giderilmesini içeren;

- Temizlik,
- Minibar,
- Buklet malzemeleri,
- Check in,
- Check out alt fonksiyonları vardır.

***Önbüro-Odalar Fonksiyonunun:*** müşterinin otele girdiği andan itibaren belboylar tarafından bagajlarının odalarına taşınması, lobbyde karşılanması, welcome kokteylinin verilmesi, check in işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve odasına yollanması işlemlerinden oluşan

- Karşılama/yerleştirme,
- Bilgilendirme,

- Teknik destek (kablolu TV, Wi-Fi, telefon, kasa, odada bozulan eşyalar hakkında yardım, doktor yardımı, eksik eşya yardımı vb),
- Para bozdurma ve
- Ödeme/çıkış işlemleri alt fonksiyonları bulunmaktadır.

**Yeme-İçme Fonksiyonu:** müşterilerin herhangi bir yiyecek içecek işletmesinde genelde dikkat edeceği;

- Servis hızı,
- Lezzet,
- Porsiyon/doyuruculuk,
- Hijyen ve
- Sunum/görsellik alt fonksiyonlarından oluşmaktadır.

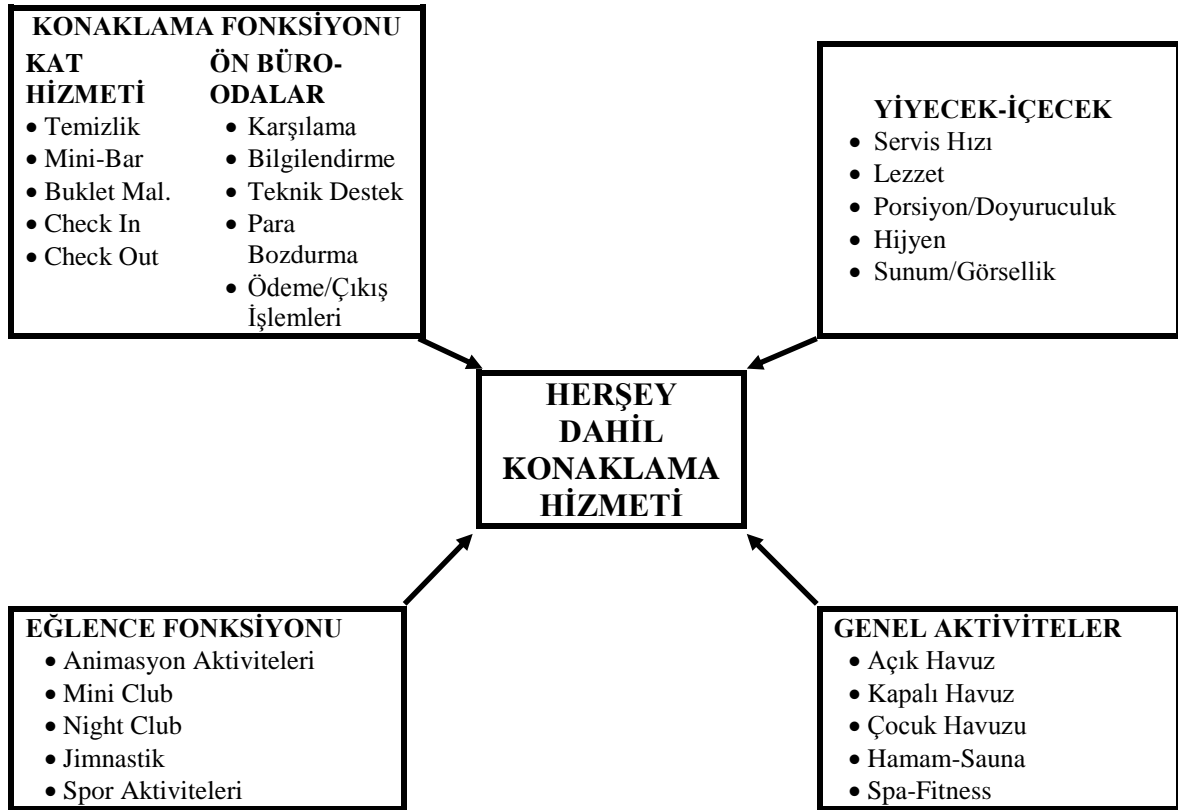
**Eğlence Fonksiyonu** bugün özellikle kıyı otellerinde hizmetin vazgeçilmez bir parçası olan

- Animasyon aktiviteleri,
- Çocukları ile seyahat eden müşterilerin çocuklarının da tatil yapmaları ve müşterilerin boş zamanlarında çocuklarını güvenle bırakabilmesi açısından verilen mini club,
- Hem tatil yapmak hem de sağlığına dikkat etmek isteyen müşterilere sunulan jimnastik,
- Gece hayatını seven müşteriler açısından night club ve
- Gerek su sporlarını gerekse voleybol, basketbol, dart gibi sporları kapsayan sportif aktiviteler alt fonksiyonlarından oluşmaktadır.

Açık ve kapalı alanlarda yapılan faaliyetleri kapsayan **Genel Aktiviteler** ana fonksiyonu ise

- Açık havuz,
- Kapalı havuz,
- Çocuk havuzu,
- Hamam-sauna ve
- Spa-fitness alt fonksiyonlarından oluşmaktadır.

Çalışmada kullanılan fonksiyonlar aşağıda Şekil 4.1’de gösterilmektedir:



**Şekil 4.1. Konaklama İşletmesi Hizmet Fonksiyonları**

#### 4.5.1.3.2. Hizmet Fonksiyonlarının Göreceli Öneminin Belirlenmesi

Araştırma örneklemini 382 müşteriye uygulanan değer analizi bulgularına göre hizmet fonksiyonlarının görece önem dereceleri aşağıda Tablo 4.2, 4.3, 4.4, 4.5 ve 4.6’da gösterilmektedir.

**Tablo 4.2. Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonları**

Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonları		
Fonksiyonlar	Görece Önem Dereceleri	
	Puan	%
Minibar	1792	0,24
Temizlik	1603	0,21
Check in	1530	0,20
Check out	1527	0,20
Buklet malzeme	1153	0,15
<b>Toplam</b>	<b>7605</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.2’de de görüldüğü üzere kat hizmetleri alt fonksiyonlarından minibar müşteriler açısından 0,24 öneme sahipken temizlik fonksiyonu 0,21 öneme, check in ve check out 0,20 ve son olarak buklet malzemeleri alt fonksiyonu 0,15 öneme sahiptir. Buna göre uygulama işletmesinin müşterileri kat hizmetlerinde en fazla mini bara önem verirken en az buklet malzemeleri fonksiyonuna önem vermektedir.

**Tablo 4.3. Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonları**

<b>Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Bilgilendirme	1896	0,25
Para Bozdurma	1752	0,23
Ödeme/Çıkış işlemleri	1536	0,20
Karşılama/Yerleştirme	1291	0,17
Teknik Destek	1130	0,15
<b>Toplam</b>	<b>7605</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.3’e göre konaklama işletmesinin müşterileri ön büro-odalar alt fonksiyonlarından sırasıyla bilgilendirme, para bozdurma, ödeme/çıkış işlemleri, karşılama ve teknik desteğe önem vermektedir.

**Tablo 4.4. Yiyecek-İçecek Alt Fonksiyonları**

<b>Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Hijyen	1811	0,24
Lezzet	1579	0,21
Sunum/Görsellik	1497	0,19
Porsiyon/Doyuruculuk	1432	0,19
Servis Hızı	1286	0,17
<b>Toplam</b>	<b>7605</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.4’te de anlaşılacağı üzere müşteriler yeme içme alt fonksiyonlarından en fazla hijyen ve lezzete önem vermektedir. Yiyecek-içecek alt fonksiyonlarından sunum ve porsiyon fonksiyonları % 19 öneme sahipken müşteriler %17 ile en az servis hızına önem vermektedir.

**Tablo 4.5. Eğlence Alt Fonksiyonları**

<b>Eğlence Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Spor Aktiviteleri	1655	0,22
Night Club	1590	0,21
Mini Club	1503	0,20
Jimnastik	1555	0,20
Animasyon Aktiviteleri	1302	0,17
<b>Toplam</b>	<b>7605</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.5'te de görüldüğü üzere eğlencenin alt fonksiyonlarının görece önem dereceleri arasında çok farklılıklar yoktur. Müşteriler en fazla spor aktivitelerine ve gece kulübüne önem verirlerken bunu sırasıyla mini club, jimnastik ve animasyon aktiviteleri izlemektedir.

**Tablo 4.6. Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonları**

<b>Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Çocuk Havuzu	1621	0,22
Açık Havuz	1546	0,20
Kapalı Havuz	1531	0,20
Hamam&Sauna	1445	0,19
Spa&Fitness	1462	0,19
<b>Toplam</b>	<b>7605</b>	<b>1,00</b>

Açık ve kapalı alanlarda yapılan faaliyetlerden oluşan genel aktivitelerin alt fonksiyonlarından müşterilerin en fazla çocuk havuzuna önem verirken bunu % 20 ile açık ve kapalı havuz, % 19 ile hamam-sauna ve spa-fitness izlemektedir.

#### **4.5.1.3.3. Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi**

Üçüncü bölümde de açıklandığı üzere bir hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinde hizmeti oluşturacak parçalar konaklama işletmelerinde söz konusu hizmetin üretimi için yapılan faaliyetlerden oluşmaktadır. Hizmet fonksiyonlarında olduğu gibi hizmeti oluşturan parçalarda da ön büro-odalar, kat hizmetleri, yiyecek-içecek, eğlence ve genel aktiviteler faaliyetlerinden ya da parçalarından oluşmaktadır. Ancak bu ana faaliyetleri oluşturan alt parçalar da bulunmaktadır.

Çalışmada konaklama işletmesinde sunulan hizmet özellikleri dikkate alınarak 5 temel faaliyet ya da parçanın alt parçaları şu şekilde belirlenmiştir:

***Kat Hizmetlerinin Alt Parçaları***

- Kat hizmetleri faaliyetlerini yerine getiren personel,
- Temizlik,
- Buklet malzemeleri ve
- Kat hizmetlerinde kullanılan sarf malzemelerinden oluşmaktadır.

***Ön Büro-Odalar Parçasının Alt Parçaları***

- Ön büro hizmetleri yerine getiren personel,
- Ön büro işlemleri sırasında kullanılan basılı evrak ve
- Sarf malzemelerinden oluşmaktadır.

***Yiyecek İçecek Alt Parçaları***

- Hazırlık,
- Pişirme ve
- Sunum parçalarından oluşturulmuş, işlemleri yerine getiren personel, kullanılan direkt ilk madde ve malzemeler, temizlik vb bu üç alt parçaya dağıtılmıştır.

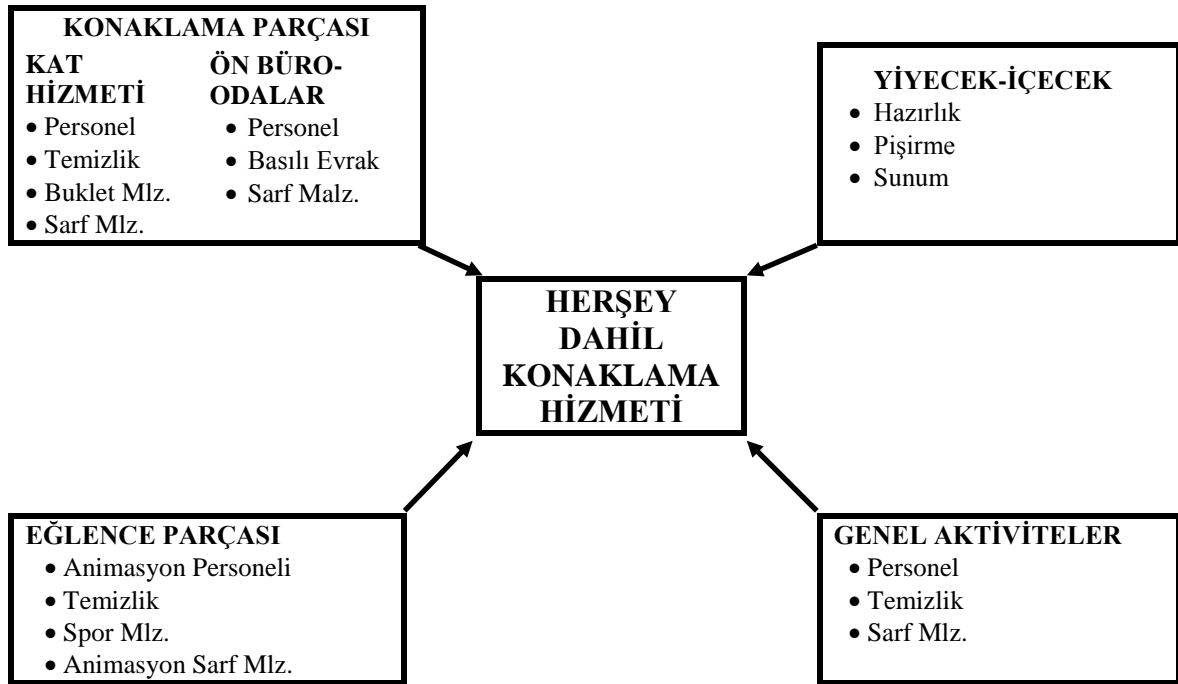
***Eğlence Faaliyetlerinin Alt Parçaları***

- Eğlence faaliyetlerini yerine getiren animasyon çalışanları,
- Temizlik,
- Kullanılan spor malzemeleri ve
- Animasyon sarf malzemelerinden oluşmaktadır.

***Genel Aktiviteler Faaliyetlerinin Alt Parçaları*** ise

- Açık ve kapalı alanlarda çalışan personel,
- Bu alanları temizliği ve
- Genel aktiviteler faaliyetlerinde kullanılan sarf malzemelerinden oluşmaktadır.

Hizmeti oluşturan parçalar Şekil 4.2’de gösterilmektedir:



**Şekil 4.2. Konaklama İşletmesi Hizmet Parçaları**

#### 4.5.1.3.4. Her Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi

Uygulama yapılan konaklama işletmesinden edinilen maliyet bilgilerinden yararlanılarak hizmet parçalarının maliyetleri belirlenmiştir. Buna göre hizmet ana parçalarının ve ana parçaları oluşturan alt parçaların maliyetleri ve ana parça içerisindeki maliyet payları aşağıda Tablo 4.7, 4.8, 4.9, 4.10 ve 4.11’de gösterilmektedir:

**Tablo 4.7. Kat Hizmetleri Alt Parçaları**

Kat Hizmetleri Alt Parçaları		
Parçalar	Parçanın Maliyeti (TL)	Maliyet Payı %
Personel	1.358.495,10	0,78
Buklet Malzemesi	193.724,77	0,11
Sarf Malzemesi	157.598,49	0,09
Temizlik	31.977,02	0,02
<b>Toplam</b>	<b>1.741.795,38</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.7’ye göre kat hizmetleri faaliyetleri 2013 yılında toplamda 1.741.795,38 TL olarak gerçekleşmiştir. Kat hizmetleri faaliyetlerinde en fazla 1.358.495,10 TL ile personel parçasından oluşmaktadır. En az ise yaklaşık 32.000 TL olan temizlik parçası pay almaktadır.



**Tablo 4.8. Ön Büro-Odalar Alt Parçaları**

<b>Ön Büro-Odalar Alt Parçaları</b>		
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Maliyeti (TL)</b>	<b>Maliyet Payı %</b>
Sarf Malzemesi	799.965,46	0,57
Personel	549.802,39	0,40
Basılı Evrak	35.129,33	0,03
<b>Toplam</b>	<b>1.384.897,18</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.8’de de görüldüğü üzere 2013 yılında ön büro-odalar faaliyetleri 1.384.897,18 TL olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 4.9. Yiyecek-İçecek Alt Parçaları**

<b>Yiyecek-İçecek Alt Parçaları</b>		
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Maliyeti (TL)</b>	<b>Maliyet Payı %</b>
Hazırlık	8.574.571,89	0,68
Pişirme	1.668.058,67	0,13
Sunum	2.373.268,96	0,19
<b>Toplam</b>	<b>12.615.899,52</b>	<b>1,00</b>

Yiyecek içecek faaliyetleri Tablo 4.9’a göre 2013 yılında 12.615.899,52 TL gibi büyük bir tutarda gerçekleşmiştir. Alt parçalardan en büyük payı % 68 ile hazırlık parçasının almasının nedeni yiyecek-içecek direkt ilk madde ve malzemelerinin hazırlık parçasında değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır.

**Tablo 4.10 Eğlence Alt Parçaları**

<b>Eğlence Alt Parçaları</b>		
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Maliyeti (TL)</b>	<b>Maliyet Payı %</b>
Personel	400.758,51	0,84
Animasyon Sarf Malz.	56.932,83	0,12
Spor Malz.	13.140,46	0,03
Temizlik	6.177,05	0,01
<b>Toplam</b>	<b>477.008,85</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.10’a göre eğlence faaliyetlerinin 2013 yılı maliyet toplamı 477.008,85 TL’dir. En büyük payı ise % 84 ile personel parçası oluşturmaktadır.

**Tablo 4.11. Genel Aktiviteler Alt Parçaları**

Genel Aktiviteler Alt Parçaları		
Parçalar	Parçanın Maliyeti (TL)	Maliyet Payı %
Sarf Malzemesi	1.789.828,32	0,65
Personel	892.939,83	0,33
Temizlik	57.487,29	0,02
<b>Toplam</b>	<b>2.740.255,44</b>	<b>1,00</b>

Genel aktiviteler faaliyetleri ise 2013 yılında 2.740.255,44 TL olarak gerçekleşmiştir. Genel aktivitelerin alt parçalarında en büyük payı % 65 ile sarf malzemeleri alırken en düşük payı 57.487,29 TL ile temizlik parçası almıştır.

#### 4.5.1.3.5. Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi

Hedef maliyet ayrımının bu aşamasında hizmet fonksiyonlarının göreceli önem dereceleri ile hizmeti oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmıştır. Hem hizmeti oluşturan ana fonksiyonlar hem de parçalar alt fonksiyonlar ve alt parçalardan oluştuğu için üretim işletmelerinin aksine her bir ana fonksiyon ve faaliyeti içeren 5 ayrı matris ortaya çıkmıştır. 5 farklı matris oluşmasının bir diğer nedeni ise tatil ürününün diğer bir deyişle konaklama işletmesinin ürettiği hizmetin birçok alt hizmetten oluşması ve dolayısı ile bu hizmetlerin ayrı ayrı fonksiyonları, parçaları ve önem derecelerinin oluşmasından kaynaklanmaktadır. Ortaya çıkan 5 farklı matris ve her bir hizmet parçasının görece önem derecelerinin hesaplanması aşağıda açıklanmaktadır.

**Tablo 4.12 Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri**

Kat Hizmetleri Alt Parçaları	Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Temizlik	Mini Bar	Buket Malz.	Check In	Check Out	
	21	24	15	20	20	
Personel	45	70	10	25	25	<b>0,38</b>
Buket Malzemeleri	0	0	90	25	25	<b>0,23</b>
Temizlik	45	10	0	25	25	<b>0,22</b>
Sarf Malzemeleri <sup>6</sup>	10	20	0	25	25	<b>0,17</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo<sup>7</sup> 4.12'de kat hizmetleri alt parçalarının göreceli önem dereceleri gösterilmektedir. Koyu renk marker ile gösterilen yerler kat hizmetleri alt fonksiyonlarının görece önem

<sup>6</sup> Sarf malzemeleri parçası sarf için kullanılan parçaları ve dışarıdan sağlanan hizmetlerin maliyetlerini içermektedir.

derecelerdir. Hesaplamanın nasıl yapıldığını açıklamak için temizlik fonksiyonu ele alınacak olur ise temizlik fonksiyonunun görece önem derecesi müşterilere yapılan değer analizi sonuçlarına göre % 21 olarak belirlenmiştir. Temizlik fonksiyonunun ilgili olduğu parçalar ise diğer bir deyişle temizlik fonksiyonunu karşılayan parçalar ise % 45 oranında personel parçası, % 45 oranında temizlik parçası ve % 10 oranında sarf malzemeleri parçasıdır. Temizlik fonksiyonunun yerine getirilmesinde buklet malzemeleri parçası yer almamaktadır. % 24 görece öneme sahip mini bar fonksiyonunu ise % 70 oranında personel parçası, % 10 oranında temizlik parçası ve % 20 oranında sarf malzemeleri parçası yerine getirmektedir. Kat hizmetleri fonksiyonları içerisinde % 15 öneme sahip buklet malzemeleri fonksiyonu ile ilgili bileşenler % 90 oranında buklet malzemeleri iken % 10 oranında personeldir. Kat hizmetleri fonksiyonlarından % 20 ile aynı önem derecelerine sahip check in ve check out fonksiyonları ise % 25 oranında her bir parça ile ilgili bulunmuştur. Parçaların görece önem dereceleri ise aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Personel Parçası Görece Önem Derecesi = (Temizlik fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı) + (mini bar fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı) + (buklet malzemeleri fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı) + (check in fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı) + (check out fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı)

Personel Parçası Görece Önem Derecesi =  $(0,21*0,45) + (0,24*0,70) + (0,15*0,10) + (0,20*0,25) + (0,20*0,25) = 0,38$ .

Temizlik Parçası Görece Önem Derecesi =  $(0,21*0,45) + (0,24*0,10) + (0,15*0) + (0,20*0,25) + (0,20*0,25) = 0,22$ .

Buklet Malzemeleri Parçasının Görece Önem Derecesi =  $(0,21*0) + (0,24*0) + (0,15*0,90) + (0,20*0,25) + (0,20*0,25) = 0,23$ .

Sarf Malzemeleri Parçasının Görece Önem Derecesi =  $(0,21*0,10) + (0,24*0,20) + (0,15*0) + (0,20*0,25) + (0,20*0,25) = 0,17$ .

---

<sup>7</sup> Parçaların hizmet fonksiyonlarını karşılama yüzdeleri konaklama işletmesi yönetimi tarafından temin edilmiştir.

**Tablo 4.13. Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri**

Ön Büro-Odalar Alt Parçaları	Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Karşıl./Yerleş.	Bilgilendirme	Teknik Dest.	Para Bozd.	Öd./Çık. İşl.	
	17	25	15	23	20	
Personel	80	90	30	90	80	0,77
Sarf Malzemeleri <sup>8</sup>	10	5	60	5	10	0,15
Basılı Evrak	10	5	10	5	10	0,08
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.13'te görülen ön büro-odalar alt parçalarının görece önem derecelerinin hesaplanması aşağıda gösterilmektedir:

$$\text{Personel Parçasının Görece Önem Derecesi} = (0,17*0,80) + (0,25*0,90) + (0,15*0,30) + (0,23*0,90) + (0,20*0,80) = 0,77.$$

$$\text{Basılı Evrak Parçasının Görece Önem Derecesi} = (0,17*0,10) + (0,25*0,5) + (0,15*0,10) + (0,23*0,5) + (0,20*0,10) = 0,08.$$

$$\text{Sarf Malzemeleri Parçasının Görece Önem Derecesi} = (0,17*0,10) + (0,25*0,5) + (0,15*0,60) + (0,23*0,5) + (0,20*0,10) = 0,15.$$

**Tablo 4.14. Yiyecek –İçecek Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri**

Yiyecek İçecek Alt Parçaları	Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Lezzet	Hijyen	Servis Hızı	Doyuruculuk	Sunum	
	21	24	17	19	19	
Pişirme	70	35	20	80	30	0,47
Hazırlık	30	50	60	20	30	0,38
Sunum	0	15	20	0	40	0,15
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.14'te yiyecek içecek alt parçalarının görece önem dereceleri görülmektedir. Buna göre hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

$$\text{Hazırlık Parçasının Görece Önem Derecesi} = (0,21*0,30) + (0,24*0,50) + (0,17*0,60) + (0,19*0,20) + (0,19*0,30) = 0,38.$$

$$\text{Pişirme Parçasının Görece Önem Derecesi} = (0,21*0,70) + (0,24*0,35) + (0,17*0,20) + (0,19*0,80) + (0,19*0,30) = 0,47.$$

<sup>8</sup> Sarf malzemeleri parçası dışarıdan sağlanan hizmetleri ve malzemeleri de içermektedir.

Sunum Parçasının Görece Önem Derecesi =  $(0,21*0) + (0,24*0,15) + (0,17*0,20) + (0,19*0) + (0,19*0,40) = 0,15$ .

**Tablo 4.15. Eğlence Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri**

Eğlence Alt Parçaları	Eğlence Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Animasyon	Mini Club	Jimnastik	Spor Akt.	Night Club	
	17	20	20	22	21	
Personel	75	75	70	30	20	0,53
Animasyon Sarf Malz. <sup>9</sup>	10	20	5	5	75	0,23
Spor Malzemeleri	10	0	20	60	0	0,19
Temizlik	5	5	5	5	5	0,05
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.15'te görülen eğlence alt parçalarının görece önem dereceleri aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Personel Parçasının Görece Önem Derecesi =  $(0,17*0,75) + (0,20*0,75) + (0,20*0,70) + (0,22*0,30) + (0,21*0,20) = 0,53$ .

Temizlik Parçasının Görece Önem Derecesi =  $(0,17*0,5) + (0,20*0,5) + (0,20*0,5) + (0,22*0,5) + (0,21*0,5) = 0,05$ .

Spor Malzemeleri Parçasının Görece Önem Derecesi =  $(0,17*0,10) + (0,20*0) + (0,20*0,20) + (0,22*0,60) + (0,21*0) = 0,19$ .

Animasyon Malzemeleri Parçasının Görece Önem Derecesi =  $(0,17*0,10) + (0,20*0,20) + (0,20*0,05) + (0,22*0,05) + (0,21*0,75) = 0,23$ .

<sup>9</sup> Animasyon sarf malzemeleri aynı zamanda animasyon için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetleri de içermektedir.

**Tablo 4.16. Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonları Görece Önem Dereceleri**

Genel Aktiviteler Alt Parçaları	Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önem %
	Açık Havuz	Kapalı Havuz	Çocuk Havuzu	Sauna&Hamam	Spa&Fitness	
	20	20	22	19	19	
Personel	20	20	20	60	60	0,36
Temizlik	40	40	40	20	20	0,32
Sarf Malzemeleri <sup>10</sup>	40	40	40	20	20	0,32
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo 4.16’da genel aktiviteler parçalarının görece önem dereceleri görülmektedir. Genel aktiviteler alt parçalarının görece önem dereceleri aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Personel Parçasının Görece Önem Derecesi} = (0,20*0,20) + (0,20*0,20) + (0,22*0,20) + (0,19*0,60) + (0,19*0,60) = 0,36.$$

$$\text{Temizlik Parçasının Görece Önem Derecesi} = (0,20*0,40) + (0,20*0,40) + (0,22*0,40) + (0,19*0,20) + (0,19*0,20) = 0,32.$$

$$\text{Sarf Malzemeleri Parçasının Görece Önem Derecesi} = (0,20*0,40) + (0,20*0,40) + (0,22*0,40) + (0,19*0,20) + (0,19*0,20) = 0,32.$$

#### 4.5.1.3.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması ve Optimizasyonu

Bu aşamada, parçaların bir önceki aşamada belirlenen görece önem dereceleri ve her bir parçanın dahil olduğu ana parça içindeki maliyet payı oranlanarak hizmet parçasının hedef maliyet endeksi hesaplanmaktadır. Parçaların hedef maliyet endeksi hangi parçaların maliyetlerinin hedef maliyete ulaşmak için düşürülmesi gerektiğini ya da hangi parçaların maliyetlerinin düşürülerek ya da sabit tutularak fonksiyonlarının geliştirilmesi gerektiğini belirlemede kullanılmaktadır. Endeks üretilen hizmette neyin değiştirilmesi gerektiği ya da hangi parça ve fonksiyonun değiştirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Her bir parçanın hedef maliyet endeksinin oluşturulmasında ise aşağıdaki değer endeksi formülü kullanılmıştır:

$$\text{Parçanın Değer Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Görece Önem Derecesi}}{\text{Parçanın Maliyet Ağırlığı}}$$

Hedef maliyet endeksinin 1 olması istenmekle beraber endeksin 1’den büyük olması fonksiyonun ucuz yerine getirildiğini diğer bir deyişle işletmenin söz konusu fonksiyon için

<sup>10</sup> Genel aktiviteler sarf malzemeleri aynı zamanda dışarıdan sağlanan hizmetleri de içermektedir.

müşterinin fonksiyona verdiği değerden daha az maliyete katlandığını bu fonksiyonu geliştirmesi gerektiğini; 1'den küçük olması fonksiyonu pahalı yerine getirdiğini diğer bir deyişle konaklama işletmesinin söz konusu fonksiyon için müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlandığını ve maliyet minimizasyonuna gitmesi gerektiğini göstermektedir.

**Tablo 4.17. Kat Hizmetler Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri**

<b>Kat Hizmetleri Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri</b>			
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Görece Önemi</b>	<b>Parçanın Maliyet Ağırlığı</b>	<b>Parçanın Maliyet Endeksi</b>
Personel	0,38	0,78	0,48
Temizlik	0,22	0,02	10,93
Buket Malzemesi	0,23	0,11	2,09
Sarf Malzemesi	0,17	0,09	1,88

Tablo 4.17'de kat hizmetleri alt parçalarının hedef maliyet endeksleri görülmektedir. Tabloya göre kat hizmetlerinde temizlik parçası 1'den küçük endekse sahiptir. Endeksin birden küçük olması konaklama işletmesinin bu fonksiyonu müşterinin verdiği değerden daha pahalıya yerine getirdiğini göstermektedir. Bu durumda işletmenin kat hizmetlerinde personel parçasının maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir. Temizlik, buket ve sarf malzemelerinin değer endeksi ise 1'den büyük gerçekleşmiştir ve konaklama işletmesi bu fonksiyonları müşterinin verdiği değerden daha az maliyete gerçekleştirmektedir. Konaklama işletmesinin temizlik, buket ve sarf malzemeleri parçalarında maliyetleri düşürülerek ya da sabit tutarak fonksiyonları geliştirmesi gerekmektedir. Bu fonksiyonlar gözden geçirilerek denetlenmeli ve tasarım değişikliğine gidilmelidir.

**Tablo 4.18. Ön Büro-Odalar Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri**

<b>Ön Büro-Odalar Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri</b>			
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Görece Önemi</b>	<b>Parçanın Maliyet Ağırlığı</b>	<b>Parçanın Maliyet Endeksi</b>
Personel	0,77	0,40	1,94
Basılı Evrak	0,08	0,03	3,15
Sarf Malzemesi	0,15	0,57	0,26

Tablo 4.18'de ön büro-odalar parçalarının değer endeksi görülmektedir. Tabloya göre personel ve basılı evrak parçalarının değer endeksi 1'den büyük gerçekleşmiştir. Bu durumda işletme müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlanmaktadır. Bu parçaların maliyetleri düşürülürken ya da sabit tutulurken fonksiyonelliğinin artırılması gerekmektedir. Örneğin personel tek dil biliyorsa ve bu nedenle fazla personel istihdam ediliyorsa en az iki

dil bilen personel alınarak maliyetleri düşürülürken ya da sabit tutulurken fonksiyonellik artırılabilir. Ön büro-odalar parçasından sarf malzemelerinin değer endeksi ise 1'den küçük çıkmıştır. İşletme sarf malzemeleri için müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanmaktadır. İşletmenin bu parçada maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir.

**Tablo 4.19. Yiyecek-İçecek Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri**

Yiyecek-İçecek Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri			
Parçalar	Parçanın Görece Önemi	Parçanın Maliyet Ağırlığı	Parçanın Maliyet Endeksi
Hazırlık	0,38	0,68	0,56
Pişirme	0,47	0,13	3,62
Sunum	0,15	0,19	0,79

Yiyecek içecek alt parçalarının değer endeksi Tablo 4.19'da gösterilmektedir. Yiyecek içecek alt parçalarında hazırlık ve sunum parçasının değer endeksi 1'den küçüktür ve bu parçalar için konaklama işletmesi müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanmaktadır. Bu durumda işletmenin bu parçaların maliyetlerinde minimizasyona gitmesi gerekmektedir. Özellikle hazırlık parçasının % 68 maliyet ağırlığına sahip olduğu düşünüldüğünde işletmenin kaliteyi bozmadan direkt ilk madde ve malzemeleri daha ucuza temin etmesi gerekmektedir. Pişirme parçasının maliyet endeksinin 1'den büyük olması ise bu parçaya konaklama işletmesinin müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlandığını göstermektedir. İşletme bu durumda pişirme parçasının maliyetlerini düşürerek ya da sabit tutarak bu fonksiyonu geliştirmelidir.

**Tablo 4.20. Eğlence Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri**

Eğlence Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri			
Parçalar	Parçanın Görece Önemi	Parçanın Maliyet Ağırlığı	Parçanın Maliyet Endeksi
Personel	0,53	0,84	0,63
Temizlik	0,05	0,01	5,00
Spor Malzemesi	0,19	0,03	6,30
Sarf Malzemesi	0,23	0,12	1,92

Tablo 4.20'de eğlence alt parçalarının değer endeksleri görülmektedir. Eğlence alt parçalarından sadece personel parçasının endeksi 1'den küçüktür. Diğer bir deyişle işletmenin bu parça için katlandığı maliyet müşterinin verdiği değerden daha fazladır. Tabloda da görüldüğü üzere personel parçasının maliyet ağırlığı % 84'tür. İşletmenin personel parçasında maliyet minimizasyonuna gitmesi gerekmektedir. Eğlence parçasının temizlik, spor ve



animasyon sarf malzemeleri alt parçalarının değer endekslerinin 1'den büyük olması bu parçalar için işletmenin müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlandığını göstermektedir. İşletmenin bu durumda yapması gereken bu parçaların maliyetlerini azaltarak ya da sabit tutarak fonksiyonelliğini artırmaktır. Örneğin daha fazla spor aktivitesi eklenebilir.

**Tablo 4.21. Genele Aktiviteler Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri**

<b>Genel Aktiviteler Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri</b>			
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Görece Önemi</b>	<b>Parçanın Maliyet Ağırlığı</b>	<b>Parçanın Maliyet Endeksi</b>
Personel	0,36	0,33	1,09
Temizlik	0,32	0,02	16,20
Sarf Malzemesi	0,32	0,65	0,50

Genel aktiviteler alt parçalarının hedef maliyet endeksleri Tablo 4.21'de gösterilmektedir. Tablo 4.21'den de anlaşılacağı üzere endeksi 1'den küçük olan sarf malzemeleri parçası için konaklama işletmesi fazla maliyete katlanmaktadır. Bunun nedeni genel aktiviteler alanlarının metre kare olarak işletmenin tüm alanlarına yayılması ve fazla miktarda sarf malzemesinin kullanılmasıdır. Ancak konaklama işletmesi müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanmaktadır ve bu parçanın maliyetlerinin düşürmesi gerekmektedir. Personel ve temizlik parçasında ise endekslerin 1'den büyük olması, işletmenin müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlandığını ve bu parçaların maliyetlerini minimize ederek ya da sabit tutarak fonksiyonelliğini artırması gerektiğini göstermektedir.

Hedef maliyetleme yönteminde süreç hedef maliyetin belirlenmesi ve ayrımlanarak hedef maliyet endekslerinin oluşturulması ile bitmemekte belirlenen endekslerin optimizasyonu daha doğrusu en iyilenmesi gerekmektedir. Endeks üründe hangi fonksiyon ve parçaların uyumsuz olduğunu ve değiştirilmesi gerektiğini göstermekte ancak bunun nasıl yapılacağını göstermemektedir. Bu aşamada hedef maliyet endekslerinin en iyilenmesi gerekmektedir.

Hedef maliyet endeksleri oluşturulduktan sonra maliyet düşürme hedeflerinin de belirlenmesi gerekmektedir. Maliyet düşürme hedefi ise mevcut maliyetten diğer bir deyişle fiili maliyetten hedef maliyetin çıkarılması ile belirlenmektedir. Bu durumda uygulama işletmesinin maliyet düşürme hedefi:

$$\text{Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi} = \text{Kişi Başı Fiili Maliyet} - \text{Kişi Başı Hedef Maliyet}$$

$$\text{Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi} = 88,14 - 83,25$$

$$\text{Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi} = 4,89 \text{ TL}$$

Konaklama işletmesinin 2014 yılı hedef satış hacmi 223.200 yatak satışı olarak belirlenmiştir. Konaklama işletmesinin 2014 yılı için maliyet düşürme hedefi yaklaşık olarak 1.091.877 TL olarak hesaplanmaktadır. Ancak çalışmada, maliyet düşürme hedefi, hedef maliyetleme sürecinin sonunda bir maliyet iyileştirme yöntemi olan kaizen maliyetleme yöntemi ile yapılacağı için burada sadece hedef maliyetleme yöntemi ile nasıl hesaplandığına değinilmiştir.

Hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyetlere ulaşılması ve belirlenen endekslerin optimizasyonu sırasında diğer çağdaş maliyetleme yöntemlerinden faydalanılmaktadır. Çalışmanın bu aşamasında belirlenen hedef maliyet ve değer endeksleri, hedef maliyetin kaizen maliyetleme yöntemi ile entegre edilerek optimize edilmiştir.

#### 4.5.1.4. Hedef Maliyetin Optimizasyonu Sürecinde Kaizen Maliyetleme Uygulaması

Hedef maliyetleme bir ürün ya da hizmete tasarım aşamasında kaizen maliyetleme ise üretim aşamasında uygulanmaktadır. Hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme bir birinin alternatifi değil aksine belirlenen hedef maliyetlerin üretim aşamasına geçildiğinde maliyetlerin düşürülmesi ve fonksiyonelliğin artırılması noktasında birbirinin tamamlayıcısıdır.

Maliyet iyileştirme yöntemi olarak kullanılan kaizen maliyetleme uygulama süreci aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir (Yükçü, 2011, s. 941):

1. Kişi Başı Son Fiili Maliyet =  $\frac{\text{Son Dönemdeki Toplam Fiili Maliyet}}{\text{Son Dönemdeki Satılan Yatak Sayısı}}$
2. Cari Dönemdeki Toplam Tahmini<sup>11</sup> Maliyet = Kişi Başı Son Fiili Maliyet \*  
Cari Dönemdeki Tahmini Yatak Satışı
3. Cari Dönem Toplam Maliyet Hedef =  
Hedef Maliyet \* Cari Dönem Tahmini Yatak Satışı
4. Cari Dönem Toplam Kaizen Maliyet Hedefi =  
Cari Dönem Toplam Tahmini Maliyet – Cari Dönem Toplam Hedef Maliyet
5. Tahsis Oranı =  $\frac{\text{Bir Bölümün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölümler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilen Maliyetler}}$

<sup>11</sup> Kaizen maliyetleme yönteminin uygulama sürecinde tahmini maliyet ve hedef maliyetler bütçe rakamlarından kullanılır. Ancak çalışmada hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme yöntemi entegre edildiği için tahmini maliyet ve hedef maliyet, hedef maliyetleme yönteminden edinilen rakamlar ve işletme yönetiminden elde edilen tahmini yatak satış rakamları kullanılmıştır.

6. Bir Bölümün Toplam Kaizen Maliyet Hedefi =  
Cari Dönem Toplam Kaizen Maliyet Hedefi \* Tahsis Oranı

Çalışmanın kaizen uygulaması ise aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmiştir:

$$\text{Kişi Başı Son Fiili Maliyet} = \frac{18.959.856,37}{215.106}$$

$$\text{Kişi Başı Son Fiili Maliyet} = \mathbf{88,14 \text{ TL}}$$

$$\text{Cari Dönemdeki Toplam Tahmini Maliyet} = 88,14 * 223.200$$

$$\text{Cari Dönemdeki Toplam Tahmini Maliyet} = \mathbf{19.673.277}$$

$$\text{Cari Dönem Toplam Maliyet Hedefi} = 83,25 * 223.200$$

$$\text{Cari Dönem Toplam Maliyet Hedefi} = \mathbf{18.581.400}$$

$$\text{Cari Dönem Toplam Kaizen Maliyet Hedefi} = 19.673.277 - 18.581.400$$

$$\text{Cari Dönem Toplam Kaizen Maliyet Hedefi} = \mathbf{1.091.877 \text{ TL}}$$

Cari dönem toplam kaizen maliyet hedefi ayrıca 3. formülden sonra cari dönem toplam tahmini maliyet tutarının, tahmini maliyete göre hedef maliyet düşürme oranının çarpılması ile de elde edilmektedir. Hedef maliyet düşürme oranı, belirlenen hedef kara ulaşma derecesine göre belirlenmektedir (Yükçü, 2011, s.291). Bu tanıma göre hedef maliyet düşürme oranı; kişi başı fiili maliyet 88,14TL, hedef maliyet 83,25TL olduğuna göre kişi başı maliyet düşürme rakamı, 4,89 TL; hedef maliyet düşürme oranı ise 4,89/88,14= 0,0554 olarak hesaplanacak ve bu oran toplam tahmini maliyet ile çarpılınca yine aynı maliyet düşürme tutarı yaklaşık olarak 1.091.877 TL hesaplanacaktır.

Tahsis oranları uygulamada işleteme, 5 faaliyet alanına/parçaya/bölüme ayrılması nedeniyle her bölüm için ayrı ayrı hesaplanmıştır.

Kat Hizmetleri Tahsis Oranı

$$= \frac{\text{Kat Hizmetleri Bölümünün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölmeler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilen Maliyetler}}$$

$$\text{Kat Hizmetleri Tahsis Oranı} = \frac{1.741.795,38}{18.959.856,37}$$

$$\text{Kat Hizmetleri Tahsis Oranı} = \mathbf{0,09}$$

Ön Büro – Odalar Tahsis Oranı

$$= \frac{\text{Ön Büro – Odalar Bölümünün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölümler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilen Maliyetler}}$$

$$\text{Ön Büro – Odalar Tahsis Oranı} = \frac{1.384.897,18}{18.959.856,37}$$

$$\text{Ön Büro – Odalar Tahsis Oranı} = 0,07$$

Yiyecek – İçecek Tahsis Oranı

$$= \frac{\text{Yiyecek İçecek Bölümünün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölümler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilen Maliyetler}}$$

$$\text{Yiyecek – İçecek Tahsis Oranı} = \frac{12.615.899,52}{18.959.856,37}$$

$$\text{Yiyecek – İçecek Tahsis Oranı} = 0,67$$

$$\text{Eğlence Tahsis Oranı} = \frac{\text{Eğlence Bölümünün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölümler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilen Maliyetler}}$$

$$\text{Eğlence Tahsis Oranı} = \frac{477.008,85}{18.959.856,37}$$

$$\text{Eğlence Tahsis Oranı} = 0,03$$

Genel Aktiviteler Tahsis Oranı

$$= \frac{\text{Genel Aktiviteler Bölümünün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölümler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilen Maliyetler}}$$

$$\text{Genel Aktiviteler Tahsis Oranı} = \frac{2.740.255,44}{18.959.856,37}$$

$$\text{Genel Aktiviteler Tahsis Oranı} = 0,14$$

Konaklama işletmesi bölümlerinin/parçalarının tahsis oranları belirlendikten sonra her bir bölümün/parçanın tahsis oranı cari dönem kaizen maliyet düşürme hedefi ile çarpılarak her bir bölümün/parçanın düşürmesi gereken maliyet hedefleri aşağıdaki şekilde bulunmuştur.

Kat Hizmetleri Kaizen Maliyet Hedefi

$$= \text{Kat Hizmetleri Tahsis Oranı} * \text{Toplam Kaizen Maliyet Hedefi}$$

$$\text{Kat Hizmetleri Kaizen Maliyet Hedefi} = 0,09 * 1.091.877$$

$$\text{Kat Hizmetleri Kaizen Maliyet Hedefi} = 100.308 \text{ TL}$$

Ön Büro – Odalar Kaizen Maliyet Hedefi

= Ön Büro – Odalar Tahsis Oranı \* Toplam Kaizen Maliyet Hedefi

Ön Büro – Odalar Kaizen Maliyet Hedefi = 0,07 \* 1.091.877

**Ön Büro – Odalar Kaizen Maliyet Hedefi = 79.755 TL**

Yiyecek – İçecek Kaizen Maliyet Hedefi

= Yiyecek İçecek Tahsis Oranı \* Toplam Kaizen Maliyet Hedefi

Yiyecek – İçecek Kaizen Maliyet Hedefi = 0,67 \* 1.091.877

**Yiyecek – İçecek Kaizen Maliyet Hedefi = 726.536 TL**

Eğlence Kaizen Maliyet Hedefi = Eğlence Tahsis Oranı \* Toplam Kaizen Maliyet Hedefi

Eğlence Kaizen Maliyet Hedefi = 0,03 \* 1.091.877

**Eğlence Kaizen Maliyet Hedefi = 27.470 TL**

Genel Aktiviteler Kaizen Maliyet Hedefi

= Genel Aktiviteler Tahsis Oranı \* Toplam Kaizen Maliyet Hedefi

Genel Aktiviteler Kaizen Maliyet Hedefi = 0,14 \* 1.091.877

**Genel Aktiviteler Kaizen Maliyet Hedefi = 157.808 TL**

#### **4.5.1.5. Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetlemenin Entegrasyonu**

Hedef maliyetleme yöntemi ürün daha tasarım aşamasındayken ürün maliyetlerini belirlemeye ve düşürmeye yönelik bir maliyet yöntemidir. Hedef maliyetler belirlendikten sonra ayrımlanmakta ve hizmetin uyumsuz olan parçaları belirlenerek ya fonksiyon geliştirilmekte ya da maliyetleri düşürülmektedir. Hedef maliyetleme yönteminde ne kadar maliyet düşürüleceği belirlense bile nasıl düşürüleceği ve hangi bölümlerde hangi parça maliyetlerinin ne tutarda düşürüleceği diğer bir çağdaş maliyet yöntemi ile belirlenebilmektedir.

Çalışmada, 2013-2014 yılına ait veriler üzerinden hedef maliyetleme yöntemi çalışılmış elde edilen veriler kaizen maliyetleme yöntemi ile entegre edilerek 2014 yılında işletmenin hangi bölümünde hangi parçaların maliyetlerinin ne tutarda düşürülmesi gerektiği ve hangi parçalarda fonksiyonelliğin artırılması gerektiği aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Kat hizmetleri alt parçalarında personel parçasının hedef maliyet endeksi 1'den küçük; temizlik, buklet malzemeleri ve sarf malzemeleri parçalarının hedef maliyet endeksi 1'den

büyük hesaplanmıştı. Kat hizmetleri kaizen maliyet hedefi ise 100.308 TL olarak hesaplanmıştı. Dolayısı ile kat hizmetlerinde düşürülmesi gereken bu tutarın hedef maliyet endeksi 1'den küçük olan personel parçasından düşürülmesi gerekmektedir. Kat hizmetlerinin diğer parçalarında ise maliyetler düşürülürken ya da sabit tutulurken fonksiyonellik artırılmalıdır.

Ön büro-odalar alt parçalarında işletme, sarf malzemeleri parçasında müşterilerin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanmakta personel ve basılı evrak parçalarında ise daha az maliyete katlanmaktaydı. Dolayısı ile işletmenin ön büro-odalar kaizen maliyet düşürme hedefi olan 79.755 TL'nin ön büro-odalar sarf malzemeleri parçasının maliyetlerinden düşürülmesi diğer parçalarda ise fonksiyonelliğin artırılması gerekmektedir.

Yiyecek içecek alt parçalarının hedef maliyet endeksi hazırlık ve sunumda 1'den küçük gerçekleşmiş pişirme parçası ise 1'den büyük hesaplanmıştır. Yiyecek içecek bölümünün kaizen maliyet düşürme hedefi ise 726.536 TL'dir. Bu tutarın, konaklama işletmesinin müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlandığı hazırlık ve sunum parçalarının maliyetlerinden düşürmesi gerekmektedir. Pişirme parçasında ise maliyetler düşürülerek ya da sabit tutarak fonksiyonellik artırılmalıdır.

Eğlence parçasının alt parçalarından sadece personel parçasının hedef maliyet endeksi 1'den küçük; diğer üç parça olan temizlik, spor malzemeleri ve animasyon sarf malzemelerinin endeksleri 1'den büyük gerçekleşmişti. Eğlence bölümünün kaizen maliyet düşürme hedefi olan 27.470 TL'nin personel parçasının maliyetlerinden düşürülmesi gerekmektedir.

Genel aktiviteler alt parçalarından ise sadece sarf malzemelerinde işletme fazla maliyete katlanmakta diğer iki parça olan personel ve temizlikte ise işletme müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlanmaktadır. Dolayısıyla ile işletmenin hedef maliyet endeksi 1'den büyük olan bu iki parçada fonksiyonelliği artırması, genel aktiviteler bölümü kaizen maliyet düşürme hedefi olan 157.808 TL'yi sarf malzemeleri parçasının maliyetlerinden düşürmesi gerekmektedir.

## SONUÇ

Dünya genelinde yaşanan küreselleşme ve küreleşmenin getirdiği politik, ekonomik, çevresel, sosyo-kültürel ve teknolojik değişim ve gelişmeler konaklama sektörünü de etkileyerek faaliyetlerini çok yoğun bir küresel rekabet ortamında sürdürmelerini zorunlu kılmıştır. Ayrıca 2008’de başlayan ve işletmeleri hala etkileyen Dünya Ekonomik Krizi, tur operatörlerinin fiyat baskısı ve operatörlerin her şey dahil sistemini konaklama işletmelerine dayatmaları, hissedarların kar baskısı konaklama işletmelerinin fiyat ve kar üzerindeki hakimiyetlerini ortadan kaldırmış ve kontrol gücünü sadece maliyetler ile sınırlandırmıştır. Bu durum konaklama işletmelerinin ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak geleneksel maliyetleme yöntemleri ile maliyet minimizasyonu etkinliği sağlayamamalarına ve maliyetlerini minimize etmek için kaliteden ödün vermelerine neden olmuştur.

Yukarıdaki özet problemden sonra alan araştırması yapılan konaklama işletmesinde hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme vb çağdaş maliyet yöntemlerinin kullanılmadığı görülmüş ve bunun sonucunda aşağıdaki ön bulgular tespit edilmiştir:

- Konaklama işletmesinde müşteri anketleri yapılmasına rağmen müşteri odaklı fonksiyon tasarımı bulunmamakta bu anketler bireysel raporlar halinde yönetime sunulmaktadır. Fonksiyona yönelik tasarımlar müşteri odaklı değil yönetim tarafından belirlenmektedir.
- Konaklama işletmesinde müşteri odaklı tasarımın yapılmaması sonucunda hangi fonksiyonlarda fazla maliyetleme olduğu ya da hangi fonksiyonların geliştirilmesi gerektiği gibi optimizasyon çalışmaları yapılmamaktadır. Bu durum sonucunda ise işletme tarafından hangi fonksiyonlar geliştirilmeli, hangi fonksiyonlarda maliyet minimizasyonuna gidilmeli bilinmemektedir. İşletme bu kararları yönetsel olarak almaktadır.
- Konaklama işletmesi, fonksiyonlara, müşteri odaklılık yerine bölüm boyutunda baktığı için maliyet merkezi anlayışından kar getiren fonksiyon anlayışına geçememiştir.
- İşletmenin bölüm olarak gördüğü, hedef maliyetlemede fonksiyon olarak tanımlanan aktivitelerin alt fonksiyonlarının müşteri tarafından görece öneminin belirlenmesi söz konusu değildir. Oysa müşteri odaklı bir yaklaşım ile fonksiyonların görece öneminin belirlenmesi hem müşteri memnuniyeti hem de maliyetlerin minimizasyonu açısından oldukça önemlidir.

Yukarıdaki ön bulgulardan yola çıkılarak alan araştırmasından elde edilen sonuç ve öneriler aşağıda açıklanmıştır.

Özellikle Antalya Bölgesinde faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde, işletmenin satışlarının % 70-80'i anlaşmalı oldukları tur operatörleri tarafından sağlandığı ve doluluk oranlı bu anlaşmalar ile doğru orantılı olduğu için hedef satış fiyatı, tur operatörleri ve piyasa tarafından belirlenmektedir. Hedef kar marjı ise hissedarlar tarafından belirlenmektedir. Bu doğrultuda çalışmada, hedef maliyet = hedef satış fiyatı - hedef kar marjı formülü ile hedef maliyete ulaşılmıştır.

Belirlenen hedef maliyet fonksiyon düzeyinde ayrılmış ve uygulama işletmesinin hizmet fonksiyonları, işletmede verilen hizmete ve özelliklerine göre belirlenmiştir. Buna göre konaklama işletmesinin hizmet fonksiyonları, ön büro-odalar, kat hizmetleri, yiyecek-içecek, eğlence ve genel aktiviteler olmak üzere 5 ana fonksiyona ayrılmıştır. Ancak bilindiği üzere hem bu ana hizmet/fonksiyonların da birçok hizmetten oluşması hem de temel fonksiyonların müşteri istek ve beklentilerine bağlı fonksiyonlardan oluşması nedeniyle bu 5 ana fonksiyon alt fonksiyonlara ayrılmıştır.

Ön büro-odalar fonksiyonu; karşılama/yerleştirme, bilgilendirme, teknik destek, para bozdurma ve ödeme/çıkış işlemleri alt fonksiyonundan; kat hizmetleri fonksiyonu; temizlik, minibar, buklet malzemeleri, check in ve check out alt fonksiyonlarından; yiyecek-içecek fonksiyonu; lezzet, hijyen, servis hızı, doyuruculuk/porsiyon ve sunum/görsellik alt fonksiyonlarından; eğlence fonksiyonu; animasyon aktiviteleri, mini club, jimnastik, night club ve spor aktiviteleri alt fonksiyonlarından; genel aktiviteler fonksiyonu ise açık havuz, kapalı havuz, çocuk havuzu, hamam&sauna ve spa&fitness alt fonksiyonlarından oluşturulmuştur.

Hizmetin fonksiyonu belirlendikten sonra hizmet fonksiyonlarının görece önemi, konaklama işletmesinin 2013 yılı müşteri sayısı ana kütle alınarak 2014 yılı müşterilerine değer analizi yapılarak belirlenmiştir.

Hedef maliyetlerin ayrımlanmasında ürünün fonksiyonlarını yerine getirecek parçalar belirlenmektedir. Ancak konaklama işletmelerinin ürünlerinin hizmet olması nedeni ile hizmetin fonksiyonlarını yerine getirecek parçalar işletmede söz konusu fonksiyonu yerine getirmek için yapılan faaliyetlerden oluşmaktadır. Bir konaklama işletmesinin asıl faaliyetinin konaklama hizmeti daha sonra ise yiyecek - içecek, eğlence, dinlence ve genel aktiviteler faaliyetlerini yerine getirdiği düşünüldüğünde hizmet parçaları da fonksiyonlarda olduğu gibi



ön büro-odalar, kat hizmetleri, yiyecek içecek, eğlence ve genel aktiviteler olmak üzere 5 temel parçadan oluşturulmuştur. Bu ana parçalarda da alt parçalardan oluşmaktadır.

Ön büro-odalar parçası: personel, basılı evrak ve sarf malzemeleri alt parçalarından; kat hizmetleri parçası: personel, temizlik, buklet malzemeleri ve sarf malzemeleri alt parçalarından; yiyecek içecek parçası: hazırlık, pişirme ve sunum alt parçalarından; eğlence parçası: animasyon personeli, temizlik, spor malzemeleri ve animasyon sarf malzemeleri alt parçalarından; genel aktiviteler parçası ise personel, temizlik ve sarf malzemeleri alt parçalarından oluşturulmuştur.

Hizmet parçaları belirlendikten sonra uygulama işletmesinden edilen bilgiler ile maliyetleri ve maliyet payları hesaplanmış sonrasında her bir parçanın fonksiyonu yerine getirmede görece önem dereceleri belirlenmiştir. Parçaların önem dereceleri ve maliyet payları karşılaştırılarak her bir parçanın hedef maliyet endeksi bulunmuştur.

Parçaların hedef maliyet endeksi hesaplamalarına göre ön büro-odalar alt parçalarından sarf malzemeleri; kat hizmetleri alt parçalarından personel; yiyecek içecek alt parçalarından hazırlık ve sunum; eğlence alt parçalarından personel; genel aktiviteler alt parçalarından sarf malzemeleri parçasının hedef maliyeti 1'den küçük gerçekleşmiştir diğer bir deyişle konaklama işletmesi bu parçalar için müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanmaktadır ve bu parçalarda maliyet minimizasyonuna gitmesi gerekmektedir.

Ancak, ön büro-odalar alt parçalarından personel ve basılı evrak; kat hizmetleri alt parçalarından temizlik, buklet malzemeleri ve sarf malzemeleri, yiyecek-içecek alt parçalarından pişirme; eğlence alt parçalarından temizlik, spor malzemeleri ve sarf malzemeleri ve genel aktiviteler alt parçalarından personel ve temizlik parçalarının hedef maliyet endeksi 1'den büyük gerçekleşmiştir. Diğer bir ifade ile bu parçalar için konaklama işletmesi müşterilerin verdiği değerden daha az maliyete katlanmaktadır ve bu parçaların maliyetlerini düşürerek ya da sabit tutarak fonksiyonelliğini artırması gerekmektedir.

Çalışmada parçaların değer endeksi sonuçları hizmeti oluşturan fonksiyon ve parçalardan hangilerinin uyumsuz olduğunu göstermiştir. Ancak hedef maliyete ulaşma konusunda hangi tutarlarda maliyet minimizasyonuna gidileceği açısından kaizen maliyetleme uygulanarak elde edilen bulgular hedef maliyetleme yönteminden elde edilen bulgular ile entegre edilmiştir.

Kaizen maliyetleme uygulamasında konaklama işletmesinin 2014 yılı hedef satış fiyatı ve hedef satış hacmi ile hedef kar marjını elde etmek amacıyla belirlenen hedef maliyetlere

ulaşmak için toplamda 1.091.877 TL maliyet minimizasyonu yapması gerektiği diğer bir deyişle kaizen maliyet hedefi bulunmuştur. Elde edilen bu bulgu tahsis oranı aracılığı ile daha önce belirlenen faaliyet alanlarına/bölgelere/hizmet parçalarına dağıtılmıştır.

Değer analizi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin entegrasyonundan elde edilen bulgulara göre konaklama işletmesinin hedef maliyetlere ulaşmak için ön-büro odalar bölümünde hedef maliyet endeksi 1'den küçük olan sarf malzemeleri parçasından 79.755 TL; kat hizmetleri bölümünde personel parçasından 100.308 TL; yiyecek-içecek bölümünde hazırlık ve sunum parçalarından 726.536 TL, eğlence bölümünde personel parçasından 27.470 TL ve genel aktiviteler bölümünde sarf malzemeleri parçasından 157.808 TL maliyet minimizasyonuna gitmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Ayrıca ön büro-odalar bölümünde personel ve basılı evrak parçalarının; kat hizmetleri bölümünde temizlik, buklet malzemeleri ve sarf malzemeleri parçalarının, yiyecek-içecek bölümünde pişirme parçasının; eğlence bölümünde temizlik, spor malzemeleri ve sarf malzemeleri parçalarının ve genel aktiviteler bölümünde personel ve temizlik parçalarının hedef maliyet endeksi 1'den büyük gerçekleştiği için bu parçalarda fonksiyonelliğın geliştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu bulgulardan yola çıkarak konaklama işletmesi ön büro-odalar bölümünde sarf malzemelerinde yapması gereken maliyet minimizasyonunu gerçekleştirebilmesi için örneğın aynı işlevi yerine getiren ancak daha düşük maliyetli sarf malzemeleri kullanabilir. Çünkü müşteriler bu parçalara konaklama işletmesinin katlandığı maliyetten daha az değer vermektedir.

Kat hizmetleri bölümünde personel parçasında fonksiyonelliği ve kaliteyi bozmadan maliyetlerini düşürmek için müşteri yoğunluğuna göre personel çalıştırılabilir. Yüksek sezonda ekstra olarak tabir edilen personel çalıştırılabilir. Düşük sezonda fazla personel ücretsiz izne gönderilebilir. Böylece hem müşterinin daha az değer verdiği parçalarda maliyet minimizasyonu gerçekleştirilebilir hem de sabit maliyetlerde azalma sağlanabilir.

Yiyecek içecek bölümünde hazırlık parçasının maliyetleri genelde yiyecek içecek direkt ilk madde ve malzemelerinden oluştuğu için bu parçada maliyet minimizasyonunu tedarikçiler ile yeni anlaşmalar yaparak, tedarikçilerini değiştirerek ya da aynı kalitede ürünleri daha ucuza mal ederek maliyet minimizasyonu sağlanabilir. Sunum parçasında ise genelde maliyetler yiyecek içecek ürünlerinin sunumunu yerine getiren barmen, garson, komi, barboy gibi personelden oluşmaktadır ve bu parçada maliyet düşürmek için personel azaltma, ücretli izin ve ekstra olarak tabir edilen personel kullanılabilir.

Eğlence bölümünde de konaklama işletmesinin yiyecek içecek bölüm/sunum ve kat hizmetleri/personel parçalarında olduğu gibi personel parçasında aynı şekilde maliyet minimizasyonu sağlayabilir. Genel aktiviteler bölümünde ise sarf malzemeleri parçalarında maliyetleri düşürme hedeflerini açık ve kapalı alanlarda kullanılan tek kullanımlık malzemelerin maliyetlerini aynı fonksiyonu yerine getiren aynı kalitede daha düşük maliyetli sarf malzemeleri kullanarak ya da miktar azaltılarak sağlanabilir.

Konaklama işletmelerine maliyetleri düşürerek ya da sabit tutarak fonksiyonelliği artırma konusunda ise şunlar önerilmektedir. Örneğin kat hizmetlerinde temizlik parçasının fonksiyonelliğini artırmak için maliyetler düşürülerek ya da sabit tutularak daha hijyenik sonuçlar verecek ürünler kullanılabilir. Personel hijyen ve sanitasyon konusunda eğitilebilir. Buklet malzemelerini fonksiyonelliğini artırmak için gramajlar azaltılarak çeşit çoğaltılabilir. Çünkü bu parçalarda konaklama işletmesi müşterilerin verdiği değerden daha az maliyete katlanmaktadır.

Ön büro-odalar bölümünde personel parçasının maliyetleri minimize edilerek ya da sabit tutularak bir dil bilen eleman yerine en az 2 dil bilen eleman istihdam edilerek fonksiyonellik artırılabilir. Aynı zamanda her bir hizmet için bir eleman yerine birçok işi birlikte yapabilen bir eleman istihdam edilebilir. Örneğin ön büroda bir telefona bakan, bir müşteri sorunları ile ilgilenen, bir ön büro paket programı bilen ve check in check out yapan ve bir kasiyer yerine her 4 görevi de yapan 2 ya da 3 ön büro-odalar faaliyetlerinde bütünsel olarak uzmanlaşmış eleman çalıştırılabilir.

Yiyecek içecek bölümünde pişirme parçasında ise maliyetler düşürülerek ya da sabit tutularak farklı mutfaklarda hizmet verilebilir, aşçılara eğitim verilebilir ya da daha kalifiye elemanlar alınabilir.

Eğlence bölümünde parçalarda fonksiyonelliği artırmak için spor malzemeleri çeşitlendirilebilir, animasyon ekibi kullandıkları alanların temizliği ile yetkilendirilebilir. Genel aktivitelerde ise temizlik parçasının fonksiyonelliğini artırmak için maliyetler düşürülerek ya da sabit tutularak alanlarda daha sık temizlik yapılarak sağlanabilir.

İşletmenin vergi sonrası ortalama karının 8.500.000 TL olduğu düşünüldüğünde çalışmanın sonucunda elde edilen 1.091.877 TL kaizen maliyet hedefi ile işletme, 2014 yılında hedef kara ulaşmak için ortalama olarak % 13 maliyetlerini düşürmelidir. Böylece işletme hedef satış fiyatında hissedarlara düşen hedef kar düzeyine ulaşacaktır. Müşteri odaklı bakış açısı ile işletme, müşteri memnuniyetinin artması diğer bir deyişle hizmet

fonksiyonlarının müşterinin değer verdiği düzeye çıkarılması tur operatörleri açısından işletmenin cazip hale gelmesi anlamına gelecek ve satış fiyatları konusunda işletme üzerindeki tur operatörlerinin fiyat baskısı diğer bir deyiş ile rekabet baskısı azalacaktır.

Sonuç olarak, konaklama işletmelerinin sürdürülebilirlikleri ve karlılıkları çağdaş maliyet yöntemlerini entegre bir şekilde kullanmalarına bağlı olmaktadır. Çünkü konaklama işletmeleri her ne kadar bugüne değin geleneksel maliyet yöntemleri ile faaliyetlerini sürdürmüş olsalar dahi çağın gereği maliyetlerin tam ve doğru hesaplanması, maliyetleme yöntemlerinin doğru bilgiler vermesi ve stratejik karar almada kilit nokta oluşturması açısından çağdaş yöntemlerin kullanılması gerekmektedir. Çalışmanın maliyet liderliği stratejisi boyutunda devam ettirilmesi ve hedef maliyetleme yönteminin diğer çağdaş maliyet yöntemleri ile entegrasyonunu sağlayarak ileri boyutlara taşınması akademisyenlerin çalışabileceği bir alan olarak görülmektedir. Ayrıca, sektörde çağdaş maliyet yöntemlerini uygulamak isteyen uygulamacılara bu tür çalışmaların nasıl yapılacağı konusunda kaynak sağlanmış olacaktır. Ancak bu işletmelere, bu yöntemlerin kullanılmasında, bu yöntemleri doğru bir şekilde uygulayacak kalifiye eleman almaları ve/veya yetiştirmeleri önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

Acar D. ve Alkan H., “ Mamul Maliyetlerinin Yönetiminde Etkin Bir Araç: Değer Mühendisliği”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Vol. 8, No. 1, (2003), 59-77.

Açık S., “Toplam Kalite Yönetimi ve Tam Zamanında Üretim Yönteminin Birlikte Uygulanabilirliği”, EKEV Akademi Dergisi, Vol. 10, No. 26, (2006), 235-250.

Afonso F., Nunes M., Paisana A. ve Braga A., “The Influence of Time to Market and Target Costing in The New Product Development Success”, International Journal of Product Economics, No. 115, (2008), 559-568.

Ağyar E., (2006), “Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Antalya.

Ahmad Z., Ahmad Z., Ahmad I. ve Nawaz M.M., “Balanced Scorecard: Is it a Spontaneous Performance Measurement Tool?”, Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Vol. 2, No. 2, (2010), 99-107.

Akçakaya M. ve Yücel N., “Değişim Mühendisliği ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği”, Sayıştay Dergisi, No. 66-67, (2007), 3-34.

Akgün A.İ., “Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi Açısından Önemi ve Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, No. 1, (2011), 49-79.

Akkaya F.A., (2010), “Hedef Maliyetleme Yönteminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

Akkoyun Ö. ve Ankara H., “Kalite Maliyet Modelleri ve Mermer Fabrikaları için Bir Uygulama”, Madencilik, Vol. 46, No. 1, (2007), 3-14.

Aksoylu S. ve Dursun Y., “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, No. 11, (2001), 357-371.

Aktaş R., “Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi”, Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, No. 1, (2003), 118-132.

Aktaş R., “Yalın Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi: Değer Akış Maliyetleme”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Vol. 13, No. 25, (2013), 57-84.

Aktaş R. ve Karğın M., “Yalın Muhasebe: Yalın Üretim Ortamında Yeni Bir Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, No. 3, (2011), 91-128.

Alagöz A. ve Ceran Y., “Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, No. 15, (2006), 61-83.

Albayrakoğlu P., (2006), “İkram Servis İşletmelerinde Tedarik Zinciri Yönetimi ve Usaş Örneği”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Albright T., “The Use of Target Costing in Developing The Mercedes-Benz M-Class”, International Journal of Strategic Cost Management, (1998), 13-23.

Albright T. ve Lam M., “Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework”, Journal of Managerial Issues, Vol. 18, No. 2, (2006), 157-174.

Aldalabeeh A., “Capability of Jordanian Industrial Shareholding Companies to Apply Target Costing System”, International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 21, (2012), 124-130.

Alkan H., (2003), “Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Basılmamış Doktora Tezi, Isparta.

Alles M., Datar S.M. ve Lambert R.A., “Moral Hazard and Management Control in Just-in-Time Settings”, Journal of Accounting Research, Vol. 33, (1995), 177-204.

Alpkan S., (2012), “Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği”, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karabük.

Altınbay A., “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, No. 16, (2006a), 141-164.

Altınbay A., “Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Vol. 8, No. 1, (2006b), 103-121.

Altınbay A., (2006c), “Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı ve Bir Uygulama”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Kütahya.

Altunışık R., Coşkun R., Bayraktaroğlu S. ve Yıldırım E., Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamalı, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2005.

Ansari S.L. ve Bell J.E., Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, IRWIN Professional Publishing, Chicago, 1997.

Ansari S.L., Bell J. ve Swenson D., “A Template for Implementing Target Costing”, *Cost Management*, Vol. 20, No. 5, (2006), 20-27.

Arzaga F.S. ve Barraza M.S.F., “Experts Within Kaizen Teams: How to Get the Most From Their Knowledge”, *Development And Learning in Organizations*, Vol. 24, No. 4, (2010), 10-13.

Arzova B., *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2002.

Aslan S., “Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Vol. 25, No. 2, (2008), 521-534.

Ataman G., “Tedarik Zinciri ve Yönetimi: Değişim Mühendisliği ve Dış Kaynaklardan Yararlanma İlişkisi Üzerine Bir İrdeleme”, *Öneri Dergisi*, Vol. 5, No. 17, (2002), 35-42.

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

Atmaca M. ve Terzi S., “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, No. 13, (2007), 367-384.

Ax C., Greve J. ve Nilsson U., “The Impact of Competition and Uncertainty on The Adoption of Target Costing”, *International Journal of Production Economics*, No. 115, (2008), 92-103.

Ayyıldız G., (2010), “Mamul Yaşam Seyri Boyunca Maliyetleme ve Bir İşletme Uygulaması”, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.*

Bakmay F.Ö., (2008), “Tam Zamanında Üretim Sisteminin Üretim Maliyetleri-Maliyet Muhasebesi Üzerindeki Etkileri Teknik Masura Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.’de Bir Uygulama”, *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin.*

Balcı B.R., “Yalın Düşünce ve Muhasebe”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Vol. 13, No. 1, (2011), 39-58.

Barringer H.P., “A Life Cycle Cost Summary”, *International Conference of Maintenance Societies*, 20-23 Mayıs, 2003, 2-10.

Bartolacci F., “Activity Based Costing in the Supply Chain Logistics Activities Cost Analysis”, *Dipartimento di Istituzioni Economiche e Finanziarie*, No. Mayıs, 2004, 1-8.

Beyazıtılı E. ve Koçsoy M., “Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma-1”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, No. 42, (2009), 58-75.

Bayou M.E. ve Reinstein A., “Three Routes for Target Costing”, *Managerial Finance*, Vol. 24, No. 1, (1998), 28-45.

Bekçi İ. ve Negiz N., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Vol. 30, No. 2, (2011), 119-136.

Ben-Arieh D. ve Qian L., “Activity-Based Cost Management For Design And Development Stage”, *International Journal of Product Economics*, No. 83, (2003), 169-183.

Biggart T.B., Burney L.L., Flanagan R. ve Harden W., “Is a Balanced Scorecard Useful in a Competitive Retail Environment?”, *Management Accounting Quarterly*, Vol. 12, No. 1, (2010), 1-12.

Bilginoğlu F., “Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı”, *Yönetim Dergisi*, No. 6, (1995), 13-15.

Borgernas H. ve Fridh G., (2003), “The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms”, *Göteborg University Business School Department D-Thesis in Management Accounting*, İsveç.

Bozdemir E., (2010), “Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Otomotiv Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi*, Erzurum.

Bozdemir E. ve Orhan M.S., “Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Vol. 15, No. 2, (2011a), 463-480.

Bozdemir E. ve Orhan M.S., “Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Vol. 25, No. 2, (2011b), 163-179.

Brad S., “A General Approach of Quality Cost Management Suitable for Effective Implementation in Software Systems”, *Informatica Economică*, Vol. 14, No. 4, (2010), 97-113.

Brah S.A., Ong A.L. ve Rao B.M., “Understanding The Benchmarking Process in Singapore”, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 17, No. 3, (2000), 259-275.

Brierley C.A., Cowton C.J. ve Drury C., “Research Into Product Costing Practice: A European Perspective”, *The European Accounting Review*, Vol. 10, No. 2, (2001), 215-256.

Brierley C.A., Cowton C.J. ve Drury C., “Product Costing Practices in Different Manufacturing Industries: A British Survey”, *Journal of Management Accounting*, Vol. 24, No. 4, (2007), 667-675.



Burrill C.W. ve Ledolter J., *Achieving Quality Through Continual Improvement*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 1999.

Burz G. ve Marian L., “Research On Establishing The Rank And Quotient Of Functions in Product Value Analysis/Engineering”, *Scientific Bulletin of the Petru Maior University Targu Mureş*, Vol. 8, No.2, (2011), 235-240.

Butler J.B., Henderson S.C. ve Raiborn C., “Sustainability and The Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting”, *Management Accounting Quarterly*, Vol. 12, No. 2, (2011), 1-10.

Büyükşalvarcı A., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, Vol. 9, No. 10, (2006), 160-180.

Can A.V., (2002), “Maliyet Yönetiminde Pazara Dayalı Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme”, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Basılmamış doktora Tezi, Sakarya*.

Can A.V., *Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama*, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 2004.

Can A.V. ve Güneşlik M., “Yalın Yönetim Felsefesinin Önemli Bir Boyutu Olarak Muhasebede Yalınlaşma Düşüncesi ve Bir Yalın Muhasebe Uygulaması Örneği: “Kendine Faturalama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, No. Ocak, (2013), 1-21.

Caner S., (2011), “Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Temelinde Bir Örnek İşletme Uygulaması”, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya*.

Castellano J.F. ve Young S., “Speed Splasher: An Interactive, Team-Based Target Costing Exercise”, *Journal of Accounting Education*, No. 21, (2003), 149-155.

Cengiz E., (2010), “Hedef Maliyetleme Süreci: Antalya Organize Sanayi Bölgesinde Faaliyet Gösteren Makine Üreticisi Bir Firmada Örnek Olay Çalışması”, *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Antalya*.

Ceran Y., “Tam Zamanında Üretim (Just-In-Time-JIT-Production) Sistemi Yardımıyla Maliyet Düşürme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, No. 23, (2004), 122-133.

Chea A.C., “Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness”, *International Journal of Business and Management*, Vol. 6, No. 11, (2011), 3-10.

Chen R.C. ve Chung C.H., “Cause-Effect Analysis for Target Costing”, *Management Accounting Quarterly*, No. Kış, (2002), 1-9.

Chen I.J. ve Paulraj A., “Towards A Theory Of Supply Chain Management: The Constructs And Measurements”, *Journal of Operations Management*, No. 22, (2004), 119-150.

Chen L.H. ve Weng M.C., “Using Fuzzy Approaches to Evaluate Quality Improvement Alternative Based on Quality Costs”, *International Journal of Quality & Reality Management*, Vol. 19, No. 2, (2002), 122-136.

Chen W.T., Chang P.Y. ve Huang Y.H., “Assessing The Overall Performance Of Value Engineering Workshops For Construction Projects”, *International Journal of Project Management*, No. 28, (2010), 514-527.

Chien T.K. ve Su C.T., “Using The QFD Concept to Resolve Customer Satisfaction Strategy Decisions”, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 20, No. 3, (2003), 345-359.

Chopra A. ve Garg D., “Behavior Patterns of Quality Cost Categories”, *The TQM Journal*, Vol. 23, No. 5, (2011), 510-515.

Clarke P. ve Jones R.B., “Activity-Based Cost Management in The Management Of Change”, *The TQM Magazine*, Vol. 8, No. 2, (1996), 43-48.

Cooper R. ve Kaplan R.S., “Measure Costs Right: Make the Right Decisions”, *Harvard Business Review*, No. Eylül-Ekim, (1988a), 96-103.

Cooper R. ve Kaplan R.S., “How Cost Accounting Distorts Product Costs”, *Management Accounting*, No. Nisan, (1988b), 20-27.

Cooper R. ve Kaplan R.S., “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, *Accounting Horizons*, No. Eylül, (1992), 1-13.

Cooper R. ve Slagmulder R., “Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice”, [http://www.feb.ugent.be/nl/ondz/wp/papers/wp\\_97\\_30.pdf](http://www.feb.ugent.be/nl/ondz/wp/papers/wp_97_30.pdf), No. Şubat, (1997a), 1-28.

Cooper R. ve Slagmulder R., *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press Portland, Oregon, 1997b.

Cooper R. ve Slagmulder R., “Develop Profitable New Products With Target Costing”, *Sloan Management Review*, No. Summer, (1999), 1-15.

Cooper R. ve Slagmulder R., “Interorganizational Cost Management and Relational Context”, [https://flora.insead.edu/fichiersti\\_wp/inseadwp2001/2001-109.pdf](https://flora.insead.edu/fichiersti_wp/inseadwp2001/2001-109.pdf), No. Aralık, (2001), 1-63.

Cooper R. ve Slagmulder R., “Interorganizational Cost Management And Relational Context”, *Accounting, Organizations and Society*, No. 29, (2004), 1-26.

Coşkun A., “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, *Akademik Araştırmalar Dergisi*, No. 15, (2002-2003), 25-34.

Coşkun A., (2008), “Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon.

Çabuk Y., “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, Vol.5, No. 5, (2003), 109-116.

Çam M., “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolünün Önemi ve Akdeniz Bölgesindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Anket Çalışması”, Mustafa Kemal Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Vol. 6, No. 11, (2009), 503-524.

Çemberci M., (2011), “Tedarik Zinciri Yönetimi Performansının Göstergeleri ve Firma Performansı Üzerine Etkileri: Kavramsal Model Önerisi”, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gebze.

Çetiner E., Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Çukurçayır M.A. ve Eroğlu H.T., “Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanmaya Farklı Bir Yaklaşım: Verimlilik ve Başarı Karnesi (Balanced Scorecard)”, Sayıştay Dergisi, No. 53, (2004), 41-67.

Dabee F.E., Marian R. ve Amer Y., “An Optimisation Model For A Simultaneous Cost-Risk Reduction in Just-in-Time Systems”, Australian Journal of Multi-Disciplinary Engineering, Vol. 9, No. 2, (2013), 139-147.

Dale B.G. ve Wan G.M., “Setting Up A Quality Costing System: An Evaluation of The Key Issues”, Business Process Management Journal, Vol. 8, No.2, (2002), 104-116.

Davis K.E.L., “Finding Value in the Value Engineering Process”, Cost Engineering, Vol. 46, No. 12, (2004), 24-27.

Dekker H. ve Smidt P., “A Survey of The Adoption And Use of Target Costing in Dutch Firms”, International Journal of Production Economics, No. 84, (2003), 293-305.

Demeere M., Stouthuysen K. ve Roodhooft F., “Time-Driven Activity-Based Costing in An Outpatient Clinic Environment: Development, Relevance and Managerial Impact”, Health Policy, (2009), 1-9.

Demir K., (2012), “Kalite Maliyetleri Yönetimi ve Otel İşletmeleri Üzerinde Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Demir Ö. ve Gülcü Y., “Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetleri ve Uygulamalarının İncelenmesi: Elazığ Organize Sanayi Bölgesinde Yapılan Bir Araştırma”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Vol. 22, No. 2, (2012), 238-249.

Deran A., “Stratejik Bir Karar Verme Aracı Olarak Yaşam Seyri Maliyet Analizlerinin Tedarik Sürecindeki Yeri ve Önemi”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Vol. 17, No. 2, (2008), 465-484.

Devine K., Kloppenborg T.J. ve O’Clock P., “Project Measurement and Success: A Balanced Scorecard Approach”, J Health Care Finance, Vol. 36, No. 4, (2010), 38-50.

Doğan Z., “Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme”, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Vol. 12, No. 1-2, (1998), 197-208.

Doğan Z. Ve Hatipoğlu A., “Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, No. 21, (2004), 101-109.

Dönmez A., Arıcı A. ve Kutluk F.A., “Antalya’daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü ve Fiyatlama Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Vol. 3, No. 1, (2011), 201-222.

Dumitru E., “Critical Development of Costing Methods Used in The Furniture Industry, in The Context of Economic Reality Special XXI Century”, Annals of The University Oredea Economic Science Series, Vol. 19, No. 2, (2010), 856-861.

Dunk A.S., “Product Life Cycle Cost Analysis: The Impact of Customer Profiling, Competitive Advantage and Quality of IS Information”, Management Accounting Research, No. 15, (2004), 401-414.

Eker M.Ç., “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Vol. 21, No. 1, (2002), 237-256.

Elagöz İ., (2006), “Tedarik Zinciri Yönetimi Yaklaşımının Maliyet Hesaplama Çalışmalarına Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, İzmir.

El-Alfy A.E.D., “Design of Sustainable Buildings Through Value Engineering”, Journal of Building Appraisal, Vol. 6, No. 1, (2010), 69-79.

Ellram L.M., “Supply Management’s Involvement in The Target Costing Process”, European Journal of Purchasing & Supply Management, No. 8, (2002), 235-244.

Ellram L.M., “The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice”, The Journal of Supply Chain Management”, No. Kış, (2006), 13-26.

Emblemsvag J., “ Activity-Based Life-Cycle Costing”, MAnagerial Auditing Journal, Vol. 16, No. 1, (2001), 17-27.

Elimiani M.L., “Redefining The Focus of Investment Analysts”, The TQM Magazine, Vol. 13, No. 1, (2001), 34-50.

Erdem B., “İşletmelerde Yeni Bir Yönetim Yaklaşımı: Kıyaslama (Benchmarking) (Yazınsal Bir İnceleme)”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, (2006), 65-94.

Erden S.A., *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004.

Erdoğan B.Z., Haşit G. ve Taşer A., “Tam Zamanlı Üretim Sisteminin Kütahya Elinde Seramik Üretimi Yapan KOBİ’lerde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, No. 16, (2006), 191-212.

Ergül S., (2008), “Yatırım Kararlarında Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemenin Kullanılması ve Bir Uygulama Örneği”, *Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*, Afyon.

Ertaş F.C. ve Arslan M.C., “Yalın Muhasebe”, *Mali Çözüm*, No. Kasım-Aralık, (2010), 39-60.

Ertürk H., (2005), “Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması”, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*, Bursa.

Everaert P., Loosveld S., Acker T.V., Schollier M. ve Sarens G., “Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field Study Perspectives”, *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 3, No. 3, (2006), 236-263.

Feil P., Yook K.H. ve Kim I.W., “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, *International Journal of Strategic Cost Management*, No. Bahar, (2004), 10-19.

Feng L.C., “Research on A Fast Delivery Production System: Just-in-Time Production System”, *Canadian Social Science*, Vol. 5, No. 3, (2009), 121-126.

Filomena T.P, Neto F.J.K. ve Duffey M.R., “Target Costing Operationalization During Product Development: Model and Application”, *International Journal of Production Economics*, No. 118, (2009), 398-409.

Finkler S.A., Ward D.M. ve Baker J.J., *Essentials of Cost Accounting For Health Care Organizations*, Jones&Bartlett Learning Press, Third Edition, Boston, 2007.

Fleischman R.K. ve Tyson T.N., “The Evolution of Standard Costing in The U.K. and U.S.: From Decision Making to Control”, *Abacus*, Vol. 34, No. 1, (1998), 92-119.

Fullerton R.R. ve McWatters C.S., “The Role of Performance Measures and Incentive Systems in Relation to The Degree of JIT Implementation”, *Accounting, Organizations and Society*, No. 27, (2002), 711-735.

Gagne M.L. ve Discenza R., “Target Costing”, *Journal Of Business & Industrial Marketing*, Vol. 10, No. 1, (1995), 16-22.

Gandhinathan R., Raviswaran N. ve Suthakar M., “QFD- and VE-Enabled Target Costing: A Fuzzy Approach”, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 21, No. 9, (2004), 1003-1011.

Gayret A., (2010), “Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat İşletmelerinde Uygulanması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.*

Gedik P., (2007), “Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyet Sistemi: Adana’da Toplam Kalite Maliyetini Uygulayan Bir İşletmede Uygulama”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.*

Gersil A., (2006), “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönetiminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara.*

Gherman C.M., “Management Marketing Value Engineering And Firm Performance”, *Lucrări Ştiinţifice*, Vol. 54, No. 1, (2011), 213-217.

Gopalakrishnan B., Kokatnur A. ve Gupta D.P., “Design And Development of A Target-Costing System For Turning Operation”, *Journal of Manufacturing Technology Management*, Vol. 18, No. 2, (2007), 217-238.

Gopalakrishnan B., Samuels J. ve Swenson D., “Target Costing at A Consumer Products Company”, *Strategic Finance*, No. Aralık, (2007), 37-41.

Goralczyk M. ve Kulczycka J., “LCC Application in The Polish Mining Industry”, *Management of Environmental Quality: An International Journal*, Vol. 16, No. 2, (2005), 119-129.

Grasso L.P., “Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management?”, *Management Accounting Quarterly*, Vol. 7, No. 1, (2005), 12-27.

Guilding C., Cravens K.S. ve Tayles M., “An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices”, *Management Accounting Research*, No. 11, (2000), 113-135.

Gumbus A. ve Lussier R.N., “Entrepreneurs Use A Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures”, *Journal of Small Business Management*, Vol. 44, No. 3, (2006), 407-425.

Gunasekaran A., “A Framework For The Design And Audit of An Activitybased Costing System”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 14, No. 3, (1999), 118-126.

Gupta V.K., “Flexible Strategie Framework for Managing Forces of Continuity and Change in Value Engineering Processes: Study in Indian Context”, *Global Journal of Flexible Systems Management*, Vol. 10, No. 4, (2009), 55-65.

Gümüş U.T., (2005), “Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Süreci ve Oda Mönü Maliyetlerinin Belirlenmesi: Denizli’deki Küçük Ölçekli bir Konaklama İşletmesinde Uygulama”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.

Gümüş Y., Lojistik Faaliyetler ve Maliyetler, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012.

Gürdal K., Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

Hacırüstemoğlu R. ve Şakrak M., Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

Hacırüstemoğlu R., Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1997.

Hamood H.H., Omar, N. ve Sulaiman S., “Target Costing Practices: A Review of Literature”, Asia-Pacific Management Accounting Journal, Vol. 6, No. 1, (2011), 25-46.

Haşaoğlu U., (2011), “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman.

Hatipoğlu C.B., (2008), “Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetlerinin Önemi ve Kalite Maliyetlerinin Raporlanması Sürecinde Muhasebenin Rolü”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Helms M.M., Etkin L.P., Baxter J.T. ve Gordon M.W., “Managerial Implications Of Target Costing”, CR Journal, Vol. 15, No. 1, (2005), 49-56.

Hergeth H., “Target Costing in The Textile Complex”, Journal of Textile Apparel, Technology and Management, Vol, 2, No. 4, (2002), 1-10.

Herzwurm G. ve Schockert S., “The Leading Edge in QFD For Software and Electronic Business”, International Journal of Quality & Reability Management, Vol. 20, No. 1, (2003), 36-55.

Hibbets A.R., Albright T. ve Funk W., “The Competitive Environment And Strategy Of Target Costing Implementers: Evidence From The Field”, Journal Of Managerial Issues, Vol. 15, No. 1, (2003), 65-81.

Horngren C.T., Datar S.M. ve Foster G. , Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Pearson International Edition, Thirteenth Edition, New Jersey, 2009.

<http://www.emeraldinsight.com>

<http://papers.ssrn.com>

Huang S.H., Uppal M. ve Shi J., “A Product Driven Approach to Manufacturing Supply Chain Selection”, Supply Chain Management: An International Journal, Vol. 7, No. 4, (2002), 189-199.

Ibusuki U. ve Kaminski P.C., “Product Development Process With Focus on Value Engineering and Target-Costing: A Case Study in An Automotive Company”, *International Journal of Production Economics*, No. 105, (2007), 459-474.

Innes J., Mitchell F. ve Sinclair D., “Activity-Based Costing İn The U.K.’s Largest Companies: A Comparison of 1994 And 1999 Survey Results”, *Management Accounting Research*, No. 11, (2000), 349-362.

Iwase M. ve Ohno K., “The Performance Evaluation of A Multi-Stage JIT Production System With Stochastic Demand and Production Capacities”, *European Journal of Operational Research*, No. 214, (2011), 216-222.

İrdem A., (2010), “Konaklama İşletmeleri İçin Bir Maliyetleme Modeli Önerisi”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Balıkesir.

İzbudak Z.H., (2005), “Pazara Yönelik Stratejik Maliyetleme Yöntemleri ve Hedef Maliyetleme Üzerine Bir Uygulama”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.

Jaju S.B. ve Lakhe R.R., “Tracing Quality Cost in A Luggage Manufacturing Industry”, *Proceedings Of World Academy Of Science, Engineering And Technology*, Vol. 37, No. Ocak, (2009), 546-549.

Johnson H. ve Kaplan R.S., “The Rise And Fall of Management Accounting”, *Management Accounting*, No. 7, 1987, 22-29.

Joshi P.L., “The İnternational Diffusion of New Management Accounting Practices: The Case of India”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, No. 10, (2001), 85-109.

Juhmani O.I.H., “Adoption And Benefits of Target Costing in Bahraini Manufacturing Companies”, *Journal Of Academy Of Business And Economics*, Vol. 10, No. 1, (2010), 113-122.

Kachalay V., “Modern Techniques of Product Costing At Industrial Enterprises”, *Management Theory And Studies For Rural Business And Infrastructure Development*, Vol. 34, No. 5, (2012), 66-73.

Kalkancı N., (2008), “Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımı, Yöneticilerin Eğitimi ve Bir İşletmede Uygulama”, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Kanat S. ve Güner M., “Tam Zamanında Üretim Sisteminin Tekstil ve Konfeksiyon Sanayine Uygulanabilirliği”, *Tekstil ve Konfeksiyon Dergisi*, No. 4, (2006), 274-278.

Kaplan R.S., “Yesterday’s Accounting Undermines Production”, *Harward Business Review*, No. Temmuz-Ağustos, (1984), 94-101.



Kaplan R.S., “One Cost System Isn’t Enough”, Harward Business Review, No. Ocak-Şubat, (1988), 61-65.

Kaplan R.S. ve Norton D.P., “Using The Balanced Scorecard As A Strategic Management System”, Harward Business Review, No. Ocak-Şubat, (1996), 75-85.

Kaplan R.S. ve Atkinson A.A., Advanced Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey USA, 1998.

Karacan S. ve Aslanoğlu S., “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, No. 16, (2005), 17-38.

Karcioğlu R. ve Öztürk M., “İMKB’ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Vol. 16, No. 1, (2012), 477-496.

Kartal A. ve Bozok S.M., “Çağdaş İşletme Çevrelerinde Maliyet Yönetimi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Vol. 13, No. 1, (2011), 1-12.

Kato Y.ve Yoshida E., “Target Cost Management and Organizational Theories”, <http://www.apira2013.org/past/apira1998/archives/pdfs/48.pdf>, 1998.

Kawauchi Y. ve Rausand M., “ Life Cycle Cost (LCC) Analysis in Oil And Chemical Process Industries”, <http://frigg.ivt.ntnu.no/ross/reports/lcc.pdf>, No. Haziran, (1999), 1-78.

Kaygusuz S.Y., “Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi”, Business And Economics Research Journal, VI. 2, No. 4, (2011), 19-36.

Kaygusuzoğlu M.,” Üretim Maliyetlerindeki Yapısal Değişmelerin Nedenleri ve Maliyetleme Kararlarına Etkileri”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Vol. 9, No. 34, (2010), 240-258.

Kaynar B., (2005), “Termal Turizm İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Afyon İlinde Bir Uygulama”, Afyon Kocatepe Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon.

Kennedy F.A. ve Brewer P.C., “The Lean Enterprise And Traditional Accounting—Is the Honeymoon Over?”, The Journal of Corporate Accounting & Finance, No. Eylül-Ekim, (2006), 63-74.

Kennedy F.A. ve Widener S.K., “A Control Framework: Insights From Evidence On Lean Accounting”, Management Accounting Research, No. 19, (2008), 301-323.

Kettunen J. ve Kantola I., “Management Information System Based On The Balanced Scorecard”, Campus-Wide Information Systems, Vol. 22, No. 5, (2005), 263-274.

Khozein A. ve Royae R.A., “Effectiveness Implementing And Lunningg The Target Costing System”, International Research Journal of Finance and Economics, No. 70, (2011), 198-204.

Kleyner A. ve Sandborn P., “Minimizing Life Cycle Cost by Managing Product Reliability Via Validation Plan And Warranty Return Cost”, *International Journal of Production Economics*, No. 112, (2008), 796-807.

Kocakulah M.C. ve Austill A.D., “Product Development And Cost Management Using Target Costing: A Discussion And Case Analysis”, *Journal of Business & Economics Research*, Vol. 4, No. 2, (2006), 61-72.

Koçsoy M., (2008), “Hedef Maliyetleme ve Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanması”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara.

Koçsoy M., Gürdal K. ve Karabayır M.E., “Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises”, *Problems and Perspectives in Management*, Vol. 7, No. 1, (2009), 197-207.

Koh H.C., Sim K.L. ve Killough L.N., “The Interaction Effects Of Lean Production Manufacturing Practices, Compensation, And Information Systems On Production Costs: A Recursive Partitioning Model”, Emerald Group Publishing Limited, <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1760571&show=abstract>, (2004), 115-135.

Korpi E. ve Risku T.A., “Life Cycle Costing: A Review Of Published Case Studies”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 3, (2008), 241-267.

Kothari T., Hu C. ve Roehl W.S., “E-Procurement: An Emerging Tool For The Hotel Supply Chain Management”, *Hospitality Management*, No. 24, (2005), 369-389.

Köse T., “Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Vol. 3, No. 2, (2002), 77-103.

Kurt Ş., (2010), “Maliyet İyileştirmesinde Kaizen Yaklaşımı ve Bir Uygulama”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara.

Kutay N. ve Akkaya G.C., “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Vol. 15, No. 2, (2002), 1-15.

Kwah D.G., (2004), “Target Costing in Swedish Firms – Fiction, Fad or Fact? “An Empirical Study of Some Swedish Firms”, Göteborg University Graduate Business School School of Economics and Commercial Law, İsveç.

Kwan L.H., (2011), “Competing Globally with Cost Accounting”, University of Tennessee, Knoxville Trace: Tennessee Research and Creative Exchange, Memphis, ABD.

Laitinen E.K., “A Dynamic Performance Measurement System: Evidence From Small Finnish Technology Companies”, *Scandinavian Journal of Management*, No. 18, (2002), 65-99.

Lau H.C.W. ve Lee W.B., “On A Responsive Supply Chain Information System”, *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 30, No. 7/8, (2000), 598-610.

Lee Y. ve Kincade D.H., “US Apparel Manufacturers’ Company Characteristic Differences Based on SCM Activities”, *Journal of Fashion Marketing And Management*, Vol. 7, No. 1, (2003), 31-48.

Liu H., Gopalkrishnan V., Quynh K.T.N. ve Ng W.K., “Regression Models For Estimating Product Life Cycle Cost”, *Journal of Intell Manuf*, No. 20, (2009), 401-408.

Lockamy A. ve Smith W.I., “Target Costing Fot Supply Chain Management: Criteria And Selection”, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 100, No. 5, (2000), 210-218.

Loosemore M. ve Hsin Y.Y., “Customer Focused Bemchmarking For Facilities Management”, *Facilities*, Vol. 19, No. 13/14, (2001), 464-475.

Lucas M., “Standard Costing And Its Role In Today's Manufacturing Environment”, *Management Accounting Magazine For Chartered Management Accountants*, Vol. 75, No. 4, (1997), 32-35.

Lummus R.R. ve Vokurka R.J., “Defining Supply Chain Management: A Historical Perspective And Practical Guidelines”, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 99, No. 1, (1999), 11-17.

Luo L., Voet E. ve Huppes G., “Life Cycle Assessment And Life Cycle Costing of Bioethanol From Sugarcane İn Brazil”, *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, No. 13, (2009), 1613-1619.

Lutlisky I.D. ve Dragija M., “Activity Based Costing As A Means To Full Costing – Possibilities And Constraints For European Universities”, *Management*, Vol. 17, No. 1, (2012), 33-57.

Majid J.A. ve Sulaiman M., “Implementation of Activity Based Costing in Malaysia A Case Study of Two Companies”, *Asian Review of Accounting*, Vol. 16, No. 1, (2008), 39-55.

Man M. ve Fleşer A., “The Use Of Target-Cost And Target-Price By The Company’s Management”, *Annals of the University of Petroşani Economics*, Vol. 8, No. 2, (2008), 5-10.

Mao X., Zhang X. ve Abourizk S.M., “Enhancing Value Engineering Process by Incorporating Inventive Problem-Solving Techniques”, *Journal Of Construction Engineering And Management*, No. Mayıs, (2009), 416-424.

Marzouk M.M., “ELECTRE III Model For Value Engineering Applications”, *Automation in Construction*, No. 20, (2011), 596-600.

Mashari M. ve Zairi M., “Creating A Fit Between BPR And IT Infrastructure: A Proposed Framework For Effective Implementation”, *The International Journal of Flexible Manufacturing Systems*, No. 12, (2000), 253-274.

Maskell B.H. ve Kennedy F.A., “Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work?”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, No. Mart-Nisan, (2007), 59-73.

Mayer R., *Target Costing and Die Prozesskostenrechnung*, Editor P. Horwath, Stuttgart, 1993.

Merwe E. ve Thomson J., “The Lowdown on Lean Accounting”, *Strategic Finance*, No. Şubat, (2007), 26-33.

Miquela C.G., “Activity-Based Costing Methodology For Third-Party Logistics Companies”, *IAER Journal*, Vol. 7, No. 1, (2001), 133-146.

Moderress B., Ansari A. ve Lockwood D.L., “Kaizen Costing For Lean Manufacturing: A Case Study”, *International Journal of Production Research*, Vol. 43, No. 9, (2005), 1751-1760.

Monden Y. ve Hamada K., “Target Costing And Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies”, *Journal of Management Accounting Research*, No. Sonbahar, (1991), 16-34.

Monden Y. ve Lee J., “How A Japanese Auto Maker Reduces Costs”, *Management Accounting*, Vol. 75, No. 2, (1993), 22-26.

Mostafaeipour A., Roy N., Samaddar A.B., Hosseininasab H., Emam M. ve Bordbar G., “Value Engineering Analysis Appraisal For Farm Management: A Case Study Of Pistachio Farms”, *South African Journal of Industrial Engineering*, Vol. 22, No. 2, (2011), 204-215.

Nicolini D., Tomkins C., Holti R., Oldman A. ve Smalley M., “Can Target Costing And Whole Life Costing Be Applied in The Construction Industry?: Evidence From Two Case Studies”, *British Journal of Management*, Vol. 11, (2000), 303-324.

No J.J. ve Kleiner B.H., “How To Implement Activity-Based Costing”, *Logistics Information Management*, Vol. 10, No. 2, (1997), 68-72.

Nubin S., (2006), “Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.*

Okudan K., (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme Analizinin İşletme Yönetimindeki Karar Alma Sürecine Etkisi Ve Buna Yönelik Bir Uygulaması”, *Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.*

Okutmuş E. ve Ergül A., “Konaklama İşletmelerinin Yiyecek İçecek Faaliyetlerinde Tedarik Zinciri Maliyetlerinin Hedef Maliyetleme İle Birlikte Uygulanması”, *Journal of Yaşar University*, Vol. 8, No. 32, (2013), 5409-5432.

Omar O.E., “Target Pricing: A Marketing Management Tool For Pricing New Cars”, Pricing Strategy & Practice, Vol. 5, No. 2, (1997), 61-69.

Öğüt A., İraz R. ve Zerenler M., “Değer Mühendisliği (Value Engineering) Uygulamalarının Fonksiyonel Etkinlik Açısından İşletmelerin Somut Ve Soyut Varlıklarına Yönelik Olası Etkileri”, S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (2007), 51-68.

Öker F., Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayınları, İstanbul, 2003.

Önal Ü.T., (2010), “Kalite Maliyetleri ile Kalitesizlik Maliyetlerinin Karşılaştırılması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Öndaş A., “Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış : Hedef Maliyetleme (Target Costing)”, Mali Çözüm Dergisi, No. 65, (2003).

Örnek A.Ş., “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Vol. 5, No. 2, (2003), 213-230.

Özceylan E., (2010), “Tedarik Zinciri Yönetiminde Üretim/Dağıtım Ağlarının Tasarımına Yeni Model Yaklaşımları”, Selçuk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya.

Özçelik F., “Yalın Üretim Ortamına Uygun Maliyet Sistemi Seçimi”, Yönetim ve Ekonomi, Vol. 20, No. 1, (2013), 47-58.

Özlemiş S., (2010), “İnşaat Sektöründe Tedarik Zinciri Uygulanabilirliği: Çelik Konstrüksiyon Yapı Sektöründe Bir Örnek Uygulama”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

Öztüren A., (2008), “KKTC Turizm Sektöründe Bütünleşik Tedarik Zincirinin Konaklama İşletmelerinin Performansına Etkisi”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.

Pakdil F., “Hastanelerde Sürekli Performans İyileştirme Sürecinin Kalite Maliyetlerine Odaklanması ve Bir Ölçüm Modeli Önerisi”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Vol. 26, No. 1, (2007), 35-54.

Pira A. ve Kocabaş F., “Örgütsel İletişim Açısından Değişim Mühendisliği”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Vol. 5, No. 1, (2003), 87-102.

Rahman S. ve Vanier D.J., “Life Cycle Cost Analysis As A Decision Support Tool For Managing Municipal Infrastructure”, National Research council Canada, <http://www.irbnet.de/daten/iconda/CIB9737.pdf>, 2004.

Rasila H., Alho J. ve Nenonen S., “Using Balanced Scorecard in Operationalising FM Strategies”, Journal of Corporate Real Estate, Vol. 12, No. 4, (2010), 279-288.

Rattray C.J., Lord B.R. ve Shanahan Y.P., “Target Costing in New Zealand Manufacturing Firms”, *Pacific Accounting Review*, Vol. 19, No. 1, (2007), 68-83.

Rena B.E., “Maliyet Yönetimi Tekniklerinin ve Uygulamalarının Tedarik Zinciri Açısından Değerlendirilmesi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Vol. 9, No. 17, (2010), 83-104.

Saban M., “Yeni Örün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme”, *Endüstri Mühendisliği Dergisi*, Vol. 11, No. 4, (2000), 11-17.

Sakurai M., “TRGET Costing and How To Use It”, *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 3, (1989), 39-50.

Schiffauerova A. ve Thomson V., “Managing Cost of Quality: ,Insight into Industry Practice”, *The TQM Magazine*, Vol. 18, No. 5, (2006a), 542-550.

Schiffauerova A. ve Thomson V., “A Review of Research on Cost of Quality Models and Best Practices”, *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 23, No. 4, (2006b), 1-23.

Schwarz J.A.H., “Cost Accounting: A Historical Perspective”, *Allied Academies International Conference, Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies*, Vol. 12, No. 2, (2007), 53-60.

Shank J.K.ve Fisher J. “Target Costing As A Strategic Tool”, *Sloan Management Review*, Vol. 41, No. 1, (1999), 73-83.

Sharma A. ve Srivastava H., “A Case Study Analysis Through The Implementation Of Value Engineering”, *International Journal of Engineering Science and Technology*, Vol. 3, No. 3, (2011), 2204-2213.

Shimizu N. ve Lewis L., “The Evolutionary Process of Management Accounting: Target Costing As An Example of Japanization?”, *Asian Pasific Interdisciplinary Research in Accounting Congference Program*, 4/6 Ağustos, 1998.

Siems T.F., “Who Supplied My Cheese? Supply Chain Management in The Global Economy”, *Business Economics*, No. Ekim, (2005), 6-21.

Sipahi B. ve Yıldırım H., *Kalite Maliyetleri Muhasebesi ve İstatistiksel Analizi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004.

Smadi S.A., “Kaizen Strategy And The Drive For Competitiveness: Challenges And Opportunities”, *Competitiveness Review: An International Business Journal*, Vol. 19, No. 3, (2009), 203-211.

Smith W.I. ve Lockamy A., “Target Costing For Supply Chain Management: An Economic Framework”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, No. Kasım-Aralık, (2000), 67-77.

Soyaltın T., (2007), “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Sönmez F., “Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasında Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetlerinin Önemi”, Mali Çözüm, No. 73, (2005), 82-103.

Stammerjohen W.W., “Better Information Through The Marriage of ABC and Traditional Standard Costing Techniques”, Management Accounting Quarterly, No. Sonbahar, (2001), 15-21.

Steen B., “Environmental Costs And Benefits in Life Cycle Costing”, Management of Environmental Quality: An International Journal, Vol. 16, No. 2, (2005), 107-118.

Su Q., Shi J.H. ve LaiS.J., “Research On The Trade-Off Relationship Within Quality Costs: A Case Study”, Total Quality Management, Vol. 20, No. 12, (2009), 1395-1405.

Sucu Ö.E., (2011), “Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetiminin Önemi ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Superviller C.R. ve Gupta S., “Issues in Modeling, Monitoring And Managing Quality Costs, The TQM Magazine, Vol. 13, No. 6, (2001), 419-423.

Swenson D., Ansari S., Bell J. ve Kim I.W., “Best Practices in Target Costing”, Management Accounting Quarterly, Vol. 4, No. 2, (2003), 12-17.

Szychta A., “Time Driven Activity Based Costing in Service Industries”, Social Sciences, Vol. 1, No. 67, (2010), 49-60.

Talha M., “Implication Of Just-in-Time (Jit) On Accounting”, Delhi Business Review, Vol. 3, No. 2, (2002), 1-4.

Talha M. ve Raja J.B., “Role Of Supply Chain Management in Target Costing”, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 6, No. 7, (2010), 46-57.

Tan K.C., Lyman S.B. ve Wisner J.D., “Supply Chain Management: A Strategic Perspective”, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 22, No. 6, (2002), 614-631.

Tanış V.N., Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi, Nobel Kitabevi, Adana, 2005.

Tannock J. ve Saelem S. “Manufacturing Disruption Costs Due To Quality Loss”, International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 24, No. 3, (2007), 263-278.

Tanrıverdi Y., (2010), “Tedarik Zinciri ve Stok Yönetimi Üzerine Bir Uygulama”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.

Taylor T.C., “Current Developments in Cost Accounting And The Dynamics Of Economic Calculation”, The Quarterly Journal Of Austrian Economics, Vol. 3, No. 2, (2000), 3-19.

Terzi S. ve Atmaca M., “Yalın Üretim Sistemi Açısından Değer Akış Maliyetlemesinin İncelenmesi”, Vol. 16, No. 3, (2011), 449-466.

Topaloğlu M. ve Sökmen A., “Kıyaslama (Benchmarking) Kavramı ve Otel İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Kavramsal Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, No. 2, (2002), 51-77.

Turney P.B.B., “Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence”, Journal of Cost Management, No. Yaz, (1989), 13-19.

Türk Z., “Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, Vol. 14, No. 1, (1999), 199-214.

Türk Z., Çürük T. ve Doğan Z., “Geleneksel Standart Maliyet Sisteminin Günümüz Modern Üretim Ortamındaki Rolü ve Sisteme Yöneltilen Eleştiriler”, Öneri Dergisi, Vol. 5, No. 19, (2003), 83-91.

Türker M., Balyemez F. ve Biçer A.A., “Üretim Sürecinde Tedarik Zincirinin Önemi ve Maliyet Yönetimi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, 25/27 Kasım, 2005.

Türksoy A., “Konaklama İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Etmenler”, Ege Akademik Bakış, Vol. 7, No. 1, (2007), 99-115.

Tye L.H., Halim H.A. ve Ramayah T., “An Exploratory Study On Cost Of Quality Implementation in Malaysia: The Case Of Penang Manufacturing Firms”, Total Quality Management, Vol. 22, No. 12, (2011), 1299-1315.

Unutkan Ö., “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Mali Çözüm, No. 97, (2010), 87-106.

Urhan K., (2004), “Maliyet Düşürme Aracı Olarak Değer Mühendisliği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Usal A. ve Kurgun O.A., Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006.

Utkuğ Ç.P., “Kurumsal Performans Değerlendirme Yöntemi Olarak Toplam Başarı Göstergesi Yöntemi”, Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, No. 23, (2008), 55-78.

Üner M.M., Sökmen A. ve Birkan İ., “Türkiye’de Her Şey Dahil Uygulamasının Konaklama İşletmeleri Üzerindeki Etkisi: Antalya Örneği”, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Vol. 17, No. 1, (2006), 35-50.

Vargün H., (2008), “Tam zamanında Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları”, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kars.



Vrijhoef R. ve Koskela R., “The Four Roles of Supply Chain Management in Construction”, *European Journal of Purchasing & Supply Management*, No. 6, (2000), 169-178.

Ward Y. ve Graves A., “A New Cost Management & Accounting Approach For Lean Enterprises”, *University of Bath School Management Working Paper Series*, No. 5, (2004), <http://www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2004-05.pdf>.

Wegmann G., “The Activity-Based Costing Method: Development And Applications”, *The Icfai University Journal of Accounting Research*, Vol. 8, No. 1, (2009), 7-22.

Woehrle S.L. ve Abou-Shady L., “Using Dynamic Value Stream Mapping And Lean Accounting Box Scores To Support Lean Implementation”, *American Journal of Business Education*, Vol. 3, No. 8, (2010), 67-76.

Womack J.P. ve Jones D.T., *Yalın Düşünce*, Optimist Yayınları, İstanbul, 2012.

Wu H.Y., Chien F.L., Lin Y.J. ve Yang S.F., “Analysis of Critical Factors Affecting the Quality Cost of Process Management of Six Sigma Project Based on BSC”, *International Research Journal of Finance and Economics*, No. 71, (2011), 92-104.

Yağcı K., (2009), “Tedarik Zinciri Yönetimi Uygulamalarının Konaklama İşletmeleri Performansına Etkileri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Basılmamış Doktora Tezi, İzmir.

Yalçın S., (2005), “Müşteri Odaklı Yeni Ürün Geliştirme Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Kalite Fonksiyon Yayılımının Mobilya Sektöründe Uygulanabilirliğinin Analizi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Basılmamış Doktora Tezi, Kütahya.

Yalçın S., “Ürün Tasarım Ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, No. 23, (2009), 289-301.

Yıldıztekin İ., “Hedef Maliyetlemede Ürün Fiyatını Belirleme”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Vol. 23, No. 2, (2009a), 29-51.

Yıldıztekin İ., “Konaklama Hizmetlerinde Maliyete Dayalı Fiyatlama ve Fiyat Değişiminin Bölüm Karlılığına Etkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Vol. 23, No. 4, (2009b), 215-240.

Yılmaz Y., *Konaklama İşletmelerinde Yiyecek & İçecek Maliyet Kontrolü Maliyet ve Satış Analizi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2012.

Yılmaz R. ve Arı M., “Ürün Yaşam Seyri Maliyet Analizi ve Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımları için Durum Değerlendirmesi ve Kavramsal Çözümleme İhtiyacı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, No. Ocak, (2011), 75-88.

Yingjie Z. ve Liling G., “Using The Philosophy Of Mobile Agent Technology For E-Service İn The Field Of Reverse Engineering Applications”, Rapid Prototyping Journal, Vol. 10, No. 3, (2004), 158-165.

Yükçü S., Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Altın Nokta Basım Yayın, İzmir, 2011.

Yükçü S. ve Atağan G., “20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi”, Muhasebe ve Finansman Tarihi Araştırmaları Dergisi, No. 2, (2012), 39-67.

Yükçü S. ve Gönen S., “Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, No. 40, (2008), 71-83.

Yükçü S. ve Gönen S., “Implementation Proposal For The Assessment of Occupational Accident Costs in Terms of Quality Costs”, Ege Akademik Bakış, Vol. 9, No. 3, (2009), 933-953.

Zarandi M.H.F., Razaee Z.S. ve Karbasian M., “A Fuzzy Case Based Reasoning Approach to Value Engineering”, Expert Systems with Applications, No. 38, (2011), 9334-9339.

## EKLER

### EK 1- Müşteri Değer Analizi Formu

Değerli Misafir,

Elinizdeki anket formu, konakladığınız bu otelde maliyet muhasebesine yönelik bir doktora tezine veri elde etmek amacıyla yapılmaktadır. Anket formunun cevaplandırılmasında, düşüncelerinizi samimi olarak belirtmeniz, araştırma sonuçlarının doğruluk ve geçerlilik derecesi için büyük önemi bulunmaktadır. Elde edilecek veriler bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Anketi doldurmak için konaklama işletmesinin aşağıdaki her hizmet grubu için 1’den 5’e kadar puan vermeniz gerekmektedir.

Göstereceğiniz ilgi ve yardımlardan dolayı teşekkür ederim.

Ayşe ERGÜL

Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi

[ayseergl@yahoo.com](mailto:ayseergl@yahoo.com)

<b>ÖN BÜRO-ODALAR HİZMETLERİ</b>	
Karşılama/Yerleştirme	
Bilgilendirme	
Teknik Destek (Kablolu TV, Wi-Fi, İnternet, Kasa)	
Para Bozdurma İşlemleri	
Çıkış ve Ödeme İşlemleri	
<b>KAT HİZMETLERİ</b>	
Temizlik	
Minibar	
Buket Malzemeler	
Check in	
Check out	
<b>YEME İÇME</b>	
Servis Hızı	
Lezzet	
Doyuruculuk/Porsiyon	
Hijyen	
Sunum/Görsellik	
<b>EĞLENCE</b>	
Animasyon	
Mini Club	
Night Club	
Jimnastik	
Spor Aktiviteleri	
<b>GENEL AKTİVİTELER</b>	
Açık Havuz	
Kapalı Havuz	
Çocuk Havuzu	
Hamam ve Sauna	
Fitness ve Spa	

## Ö Z G E Ç M İ Ş

**Adı ve SOYADI** : Ayşe ERGÜL

**Doğum Tarihi ve Yeri** : 06.02.1976 - Manavgat/Antalya

**Medeni Durumu** : Bekar

### **Eğitim Durumu**

**Mezun Olduğu Lise** : Alanya Ümit Altay Anadolu Otelcilik ve Turizm Meslek Lisesi,  
Servis ve Bar Bölümü, Alanya/Antalya 1994

**Lisans Diploması** : Ege Üniversitesi Çeşme Turizm ve Otelcilik Yüksek Okulu,  
Turist Rehberliği Bölümü, Çeşme/İzmir 2009

**Yüksek Lisans Diploması:** Dokuz Eylül Üniversitesi Turizm İşletmeciliği, Turizm  
İşletmeciliği Ana Bilim Dalı, İzmir, 2011

**Tez Konusu** : Konaklama İşletmelerinde İşletme Sermayesi Yönetimi

**Yabancı Dil / Diller** : İngilizce - Almanca

### **Bilimsel Faaliyetler**

Okutmuş E. ve Ergül A. (2013). Investigation of The Effectiveness of Physical Medicine And Rehabilitation Costs With Activity Based Costing And An Application, Business Management Dynamics, 3 (6): 33-51.

Okutmuş E. ve Ergül A. (2013). Konaklama İşletmelerinin Yiyecek İçecek Faaliyetlerinde Tedarik Zinciri Maliyetlerinin Hedef Maliyetleme ile Birlikte Uygulanması, Journal of Yasar University, 8 (32): 5409-5432.

Uyar S., Okutmuş E. ve Ergül A. (2014). Uzaktan Muhasebe Eğitimi ile Yüz Yüze Muhasebe Eğitiminin Karşılaştırmalı Performans Ölçümü ve Bir Uygulama, 33. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 23-26 Nisan, Antalya.

**E-Posta** : [ayseergl@yahoo.com](mailto:ayseergl@yahoo.com)