



**TURİZM SEKTÖRÜNDE HEDEF MALİYET  
SİSTEMİ ÜZERİNE 5 YILDIZLI KONAKLAMA  
İŞLETMESİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**2021  
YÜKSEK LİSANS TEZİ  
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ**

**Ahmet DUMANER**

**Danışman  
Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU**

**TURİZM SEKTÖRÜNDE HEDEF MALİYET SİSTEMİ ÜZERİNE 5 YILDIZLI KONAKLAMA  
İŞLETMESİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**Ahmet DUMANER**

**Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU**

**T.C.**

**Karabük Üniversitesi**

**Lisansüstü Eğitim Enstitüsü**

**Sosyal Bilimler Anabilim Dalında**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Olarak Hazırlanmıştır**

**KARABÜK**

**Ocak 2021**

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER .....	1
TEZ ONAY SAYFASI .....	5
DOĞRULUK BEYANI .....	6
ÖNSÖZ .....	7
ÖZ.....	8
ABSTRACT.....	9
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ .....	10
ARCHIVE RECORD INFORMATION .....	11
KISALTMALAR .....	12
ARAŞTIRMANIN KONUSU .....	13
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	13
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	14
ARAŞTIRMANIN KAPSAMI .....	14

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### MALİYET MUHASEBESİ, GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

1.1. Maliyet Muhasebesi ve Geleneksel Yöntemler .....	16
1.1.1 Maliyet Muhasebesinin Tanımı .....	16
1.1.2. Maliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi .....	18
1.1.3. Başlıca Geleneksel Maliyet Yöntemleri .....	19
1.1.3.1. Maliyet Artı Yöntemi.....	20
1.1.3.2. Standart Maliyet Yöntemi.....	20
1.1.3.3. Başabaş Noktası Analizi .....	21
1.1.4. Geleneksel Maliyet Yöntemlerinde Karşılaşılan Sorunlar .....	22
1.2. Çağdaş Maliyet Yöntemleri.....	25
1.2.1. Maliyet Yönetiminde Yaşanan Gelişmeler.....	25
1.2.1.1. Küresel Rekabet .....	26
1.2.1.2. Bilgi ve İletişim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmeler .....	27
1.2.1.3. Üretim Ortamlarında Yaşanan Gelişmeler .....	28
1.2.1.4. Bilgisayar Destekli Üretim .....	28
1.2.1.5. Toplam Kalite Yönetimi.....	29

1.2.2.	Çağdaş Maliyet Yöntemlerinde Bulunması Gereken Özellikleri.....	30
1.2.3.	Başlıca Çağdaş Maliyet Yöntemleri.....	32
1.2.3.1.	Tam Zamanında Maliyetleme Sistemi.....	32
1.2.3.2.	Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Sistemi.....	35
1.2.3.3.	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi.....	36
1.2.3.4.	Değer Mühendisliği Sistemi.....	38
1.2.3.5.	Kaizen Maliyetleme Sistemi.....	39
1.2.3.6.	Kaynak Tüketim Muhasebesi Sistemi.....	41
1.2.3.7.	Kısıtlar Teorisi Sistemi.....	42
1.2.3.8.	Hedef Maliyetleme Sistemi.....	44

## İKİNCİ BÖLÜM

### HEDEF MALİYETLEME ve TURİZMDE HEDEF MALİYETLEME ARAŞTIRMALARI

2.1.	Hedef Maliyet Sistemi.....	45
2.1.1.	Hedef Maliyet Kavramı.....	45
2.1.2.	Hedef Maliyetleme Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	47
2.1.3.	Hedef Maliyetleme Sisteminin Önemi.....	49
2.1.4.	Hedef Maliyetlemenin Özellikleri.....	51
2.1.5.	Hedef Maliyetlemenin Amacı.....	51
2.2.	Hedef Maliyetleme Sisteminin Bileşenleri.....	52
2.2.1.	Hedef Satış Fiyatı.....	52
2.2.2.	Hedef Kar Marjı.....	52
2.2.3.	Hedef Maliyet.....	53
2.2.4.	Hedef Ürün (Satış) Hacmi.....	54
2.3.	Hedef Maliyetleme Sisteminin İlkeleri.....	54
2.3.1.	Fiyata Göre Maliyetleme İlkesi.....	55
2.3.2.	Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma İlkesi (Müşteri Odaklılık).....	56
2.3.3.	Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma İlkesi (Tasarım Odaklılık) ..	56
2.3.4.	Geniş Kapsamlı Katılım İlkesi.....	57
2.3.5.	Yaşam Dönemi Yaklaşımı İlkesi.....	58
2.3.6.	Değer Zinciriyle İlgilenme İlkesi.....	58
2.4.	Hedef Maliyetleme Sisteminin Başarı Koşulları.....	59
2.4.1.	Tedarikçilerin Katılımı.....	60

2.4.2.	Eş Zamanlı Tasarım .....	60
2.4.3.	Müşteri İstekleri.....	61
2.4.4.	Tasarım Basitliği ve Ölçümü .....	61
2.4.5.	Hedef Maliyetleme Ekibi.....	61
2.4.6.	Örgüt Kültürü .....	62
2.4.7.	Diğer Tekniklerden Yararlanma.....	62
2.5.	Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci.....	62
2.5.1.	Uzun Vadeli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi .....	63
2.5.2.	Ürün Hatlarının Yapılandırılması .....	63
2.5.3.	Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi .....	64
2.5.4.	Hedef Kar Marjının Belirlenmesi .....	66
2.5.5.	Hedef Maliyetin Belirlenmesi .....	67
2.5.6.	Hedef Maliyetin Ayrılması .....	68
2.5.6.1.	Ürün/Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi .....	69
2.5.6.2.	Her Bir Fonksiyonun Görece Öneminin Belirlenmesi.....	69
2.5.6.3.	Ürün/Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi .....	69
2.5.6.4.	Her Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi .....	70
2.5.6.5.	Ürün/Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin .....	70
2.5.6.6.	Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması.....	71
2.5.6.7.	Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu .....	72
2.5.6.8.	Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri.....	72
2.5.7.	Turizm İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Çalışmaları.....	73

## ÜÇÜNCÜBÖLÜM

### BEŞ YILDIZLI BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI

3.1.	ARAŞTIRMA YAPILAN İŞLETMENİN TANITILMASI.....	77
3.2.	ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ .....	77
3.2.1.	Konaklama İşletmesini Maliyet Verileri .....	77
3.2.2.	Konaklama İşletmesinin Hedef Maliyetinin Belirlenmesi .....	79
3.2.3.	Hedef Maliyetin Ayrılması .....	80
3.2.3.1.	Hizmet Fonksiyonlarının Belirlenmesi .....	80
3.2.3.2.	Hizmet Fonksiyonlarının Görece Öneminin Belirlenmesi.....	81
3.2.3.3.	Hizmeti Oluşturacak Parçaların Oluşturulması.....	84

3.2.3.4. Hizmet Parçalarının Maliyetinin Belirlenmesi .....	85
3.2.3.5. Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi ....	87
3.2.3.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması ve Optimizasyonu .....	91
SONUÇ .....	96
KAYNAKÇA.....	101
TABLolar LİSTESİ .....	114
ÖZGEÇMİŞ .....	115

## TEZ ONAY SAYFASI

Ahmet DUMANER tarafından hazırlanan “TURİZM SEKTÖRÜNDE HEDEF MALİYET SİSTEMİ ÜZERİNE 5 YILDIZLI KONAKLAMA İŞLETMESİNDE BİR ARAŞTIRMA” başlıklı bu tezin Yüksek Lisans Tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU .....

Tez Danışmanı, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı

Bu çalışma, jürimiz tarafından Oy Birliği ile Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir. 12/02/2021

**Unvanı, Adı SOYADI (Kurumu)**

**İmzası**

Başkan : Doç. Dr. Nurettin AYZ ( KBÜ) .....

Üye : Doç. Dr. Ercüment OKUTMUŞ ( ALKÜ) .....

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU ( KBÜ) .....

KBÜ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu, bu tez ile, Yüksek Lisans Tezi derecesini onamıştır.

Prof. Dr. Hasan SOLMAZ

.....

## **DOĞRULUK BEYANI**

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntılarım intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığıım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yapıldığıını beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

**Adı Soyadı: Ahmet DUMANER**

**İmza :**



## ÖNSÖZ

Değerli hocam ve danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU'ya gerek ders dönemimde, gerekse tez danışmanlığım sırasında bana gösterdiği yollarla, öğretici davranışlarıyla, karşılaştığım problemlerde yol göstererek akademik hayatıma ve tezime olan katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Tez savunmamda yer alan değerli hocalarım Doç. Dr. Nurettin AYAZ ve Dr. Öğr. Üyesi Ercüment OKUTMUŞ'a teşekkür ederim. Ayrıca tezimin yazımında kaynaklara ulaşmamda bana çok yardımcı olan sevgili dostum ve hocam Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN'e destek ve katkılarından dolayı teşekkür ederim. Bu süreçte beni her zaman sabırla destekleyen, her konuda yardımcı olan değerli eşim Öğr. Gör. Pakize KÜSMEZ DUMANER'e ve aileme teşekkürü bir borç bilirim.

**Ahmet DUMANER**

## ÖZ

Küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve rekabet koşullarında yaşanan değişimler işletmelerin faaliyetlerini daha etkin şekilde kontrol etmelerini gerekli kılmıştır. Müşteri istek ve ihtiyaçlarında sürekli değişimlerin yaşanması, aynı ürünü üreten çok sayıda işletmenin varlığı, sermaye maliyetinin artması ve ürün tasarımında yenilik beklentisi işletmelerin sürekliliği üzerinde belirleyici faktörler olarak ön plana çıkmıştır. Bununla birlikte ürün ve hizmet maliyetleri ile faaliyet giderlerinin doğru bir şekilde hesaplanması ve kontrol altına alınması işletmelerin sürekliliğinin güvence altına alınmasında kilit rol oynamaktadır. Ancak otomasyona dayalı üretimin varlığı ile üretim ortamında direkt işçilik payının azalması ve endirekt nitelikteki gider çeşitleri ile tutarlarının artması nedeniyle geleneksel maliyet yöntemleri aracılığıyla üretilen raporlar etkin olamayan yönetsel kararların alınmasına neden olmuştur. Bu durum yöneticilerin maliyet muhasebesi bilgi sistemini sorgulamalarına ve yeni üretim ortamının dinamiklerine uygun bir maliyet hesaplama sisteminin geliştirilmesine zemin hazırlamıştır. 1990'lı yıllardan itibaren ürün ve hizmet üretim maliyetlerinin hesaplanmasında, işletme faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin doğru şekilde belirlenmesinde ve işletmede ortaya çıkan maliyetlerin kontrolü ile azaltılması açısından yöneticilere önemli bilgiler sağlaması amacıyla çağdaş maliyet yöntemleri geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın amacı çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yönteminin bir konaklama işletmesinde uygulanması ile hedef maliyet yönteminin maliyet düşürmede etkili bir araç olarak kullanılıp kullanılmayacağını ortaya koymaktır. Bu amaçla 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinin 2019 yılı temmuz ayına ait üretim maliyetleri hedef maliyetleme yöntemi ile belirlenmiştir. Hizmet fonksiyonlarının göreceli olarak önemi 329 otel müşterisine değer analizi uygulanarak belirlenmiştir. Çalışma ile elde edilen bulgular neticesinde konaklama işletmesinin 2020 yılı temmuz ayında hedef kara ulaşabilmesi için endeksi 1'den küçük olan parçalarda 84.000TL maliyet düşürmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Çağdaş Maliyet Yöntemleri; Hedef Maliyetleme; Değer Analizi; Konaklama İşletmesi

## **ABSTRACT**

Globalization, technological developments and changes in competitive conditions have made it necessary for enterprises to control their activities more effectively. Continuous changes in customer requests and needs, the presence of a large number of enterprises producing the same product, the increase in capital costs and the expectation of innovation in product design have come to the fore as determining factors on the continuity of enterprises. However, accurate calculation and control of product and service costs and operating expenses play a key role in ensuring business continuity. However, due to the presence of automation-based production and the decrease in direct labor share in the production environment and the increase in indirect costs and amounts, reports produced through traditional cost methods have led to management decisions that cannot be effective. This provided the basis for managers to question the cost accounting information system and to develop a cost calculation system suitable for the dynamics of the new production environment. Since the 1990s, modern cost methods have been developed in order to provide important information to managers in calculating product and service production costs, accurately determining the costs associated with business activities and controlling and reducing the costs arising in the business.

The aim of this study is to determine whether the target costing method, which is one of the contemporary cost methods, will be used as an effective tool in cost reduction by applying the target costing method in an accommodation business. In this context, the production costs of a 5-star accommodation business for July 2019 are determined by the target costing method. The relative importance of service functions was determined by applying value analysis to 329 hotel customers. According to the findings obtained by the study, in order for the accommodation business to reach the target profit in July 2020, it must reduce the cost of 84,000 TL on parts with an index of less than 1.

**Keywords:** Contemporary Cost Methods; Target Costing; Value Analysis; Accommodation Business.

## ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

<b>Tezin Adı</b>	TURİZM SEKTÖRÜNDE HEDEF MALİYET SİSTEMİ ÜZERİNE 5 YILDIZLI KONAKLAMA İŞLETMESİNDE BİR ARAŞTIRMA
<b>Tezin Yazarı</b>	Ahmet DUMANER
<b>Tezin Danışmanı</b>	Ayşe KURTLU
<b>Tezin Derecesi</b>	Yüksek Lisans Tezi
<b>Tezin Tarihi</b>	2021
<b>Tezin Alanı</b>	Turizm İşletmeciliği
<b>Tezin Yeri</b>	KBÜ/LEE
<b>Tezin Sayfa Sayısı</b>	117
<b>Anahtar Kelimeler</b>	Çağdaş Maliyet Yöntemleri; Hedef Maliyetleme; Değer Analizi; Konaklama İşletmesi.

## **ARCHIVE RECORD INFORMATION**

<b>Name of the Thesis</b>	A RESEARCH ON THE TARGET COST SYSTEM IN A 5 STAR ACCOMMODATION ENTERPRISE IN THE TOURISM SECTOR
<b>Author of the Thesis</b>	Ahmet DUMANER
<b>Advisor of the Thesis</b>	Ayşe KURTLU
<b>Status of the Thesis</b>	Master Thesis
<b>Date of the Thesis</b>	2021
<b>Field of the Thesis</b>	Tourism Management
<b>Place of the Thesis</b>	KBU/LEE
<b>Total Page Number</b>	117
<b>Keywords</b>	Contemporary Cost Methods; Target Costing; Value Analysis; Accommodation Business.

## KISALTMALAR

- EÜS** : Esnek Üretim Sistemi  
**FTM** : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme  
**FTY** : Faaliyet Tabanlı Yönetim  
**HM** : Hedef Maliyet  
**MYS** : Maliyet Yönetim Sistemleri  
**TKY** : Toplam Kalite Yönetimi  
**TZ** : Tam Zamanında  
**TZÜ** : Tam Zamanında Üretim  
**TL** : Türk Lirası  
**vb** : Ve Benzeri

## **ARAŞTIRMANIN KONUSU**

Küresel ölçekte yaşanan değişim ve gelişimlere paralel üretim ortamında yaşanan değişimler geleneksel maliyetleme yöntemlerinin bilgi sağlama yeteneğini azaltmıştır. Konaklama işletmelerinde maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması ve maliyetlerin azaltılması amacıyla ulaşımda çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yönteminin kullanılması önemlidir. Hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde özellikle maliyet minimizasyonu ve hedef karın belirlenmesi açısından kullanılması literatüre bu konuda katkı sağlayacak olup, ayrıca turizm sektöründeki diğer işletmelerin de bu maliyetleme yöntemini uygulaması açısından örnek teşkil edecektir.

## **ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ**

Küreselleşme ve teknolojiye yaşanan gelişmeler iş dünyasını da kaçınılmaz olarak değişime zorlamaktadır. Bugün ürün ve hizmet sunan işletmeler çok sayıda pazarlama stratejisini kullanarak rekabette üstünlük sağlamayı hedeflemektedir. Piyasada sürekli artan ve değişim sergileyen talebi karşılamak amacıyla işletme stratejilerinin de sürekli olarak gözden geçirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Teknoloji, otomasyon, ürün ve hizmet tasarımı ve rekabet şartları geleneksel anlayışla yapılan üretim tekniklerinin son bulmasına ve yerini yeni üretim ortamının dinamiklerine bırakmasına neden olmuştur. Birçok sektörde faaliyet gösteren işletmelerin yeni işletmecilik ortamının gereklerine uygun şekilde üretim, pazarlama, satış ve dağıtım yapması önemli hale gelmiştir. Yeni rekabet ortamının bir gerekliliği olarak işletmelerin performanslarını sürekli olarak gözden geçirmesi ve özellikle maliyetlerini doğru şekilde hesaplayarak kontrol altına almaları hayati önem taşımaktadır.

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin iş dünyasının ihtiyaçlarına cevap verememesi, etkin yönetsel kararların alınmasını zorlaştırması ve işletme performansının doğru bir şekilde değerlendirilmesine engel olması nedeniyle çağdaş maliyetleme yöntemlerinin kullanılması önem kazanmıştır. Özellikle maliyetlerin doğru şekilde hesaplanması atıl kapasitenin belirlenmesi ve stratejik kararlara temel oluşturması açısından çağdaş maliyetleme yöntemlerinden yararlanılması zaruri hale gelmiştir. Benzer şekilde turizm sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde kapasitenin değişken olması, çok sayıda

hizmetin birlikte sunulması gerekliliği, değişen müşteri gereksinimlerine hızlı bir şekilde cevap verme zorunluluğu ve yönetsel kararların çok sayıda maliyet unsurunun birlikte değerlendirilerek verilmesi gerekliliği çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yönteminin kullanılmasını ön plana çıkarmıştır.

Çalışmanın amacı işletme yöneticilerinin alacakları kararlarda önem arz eden maliyet bilgilerini daha doğru şekilde belirlemek ve maliyet kontrolünü sağlamak amacıyla geleneksel maliyetleme yöntemlerine alternatif olarak çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yönteminin bir konaklama işletmesinde uygulaması ile elde edilen bulguların yorumlanmasıdır. Bu amaçla Alanya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde araştırmanın uygulaması gerçekleştirilmiştir.

### **ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Araştırma yöntemi olarak bir konaklama işletmesinde örnek olay çalışması yönteminden yararlanılmış olup hedef maliyetleme yönteminin işletmede uygulanabilmesi amacıyla işletmenin mali verileri elde edilmiştir. Bununla birlikte hedef maliyetleme uygulama sürecinin ilk aşamasında hizmet fonksiyonlarının göreceli analizinin yapılabilmesi amacıyla konaklama işletmesinde 2019 temmuz ayında konaklayan müşteri sayısı (2.800 kişi) ana kütle kabul edilerek 329 müşteriye değer analizi uygulanmıştır. Altunışık vd.’nin çalışmasında örneklemin evreni yansıtabilmesi için “Belli Evrenler için Kabul Edilebilir Örneklem Büyüklükleri” tablosunda evren 30.000 ise örneklemin 379; evren 40.000 ise örneklemin 380 olması gerekmektedir (Altunışık vd, 2005, s. 127). Bu noktadan hareketle çalışmada ulaşılan 329 kişinin evreni yansıttığı düşünülmektedir.

### **ARAŞTIRMANIN KAPSAMI**

Araştırmanın kapsamını Türkiye’nin önde gelen illerinden biri ve en çok konaklama tesisi olan Alanya’da faaliyet gösteren ilindeki konaklama işletmeleri oluşturmaktadır. Uygulamada kullanılacak hedef maliyetleme yönteminin hizmet çeşitliliğini de dikkate alarak ideal bir şekilde uygulanması açısından 5 yıldızlı konaklama işletmelerinin uygun olacağı düşünülmüş olup çalışmanın evrenini oluşturan Alanya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı konaklama işletmelerinden X Konaklama İşletmesi seçilmiş ve bu işletmeye hedef maliyetleme yöntemi



uygulanmıştır. Söz konusu konaklama işletmesinin ticari unvanı işletme yönetiminin talebi ve ticari verilerin gizliliği açısından gizli tutulmuştur.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **MALİYET MUHASEBESİ, GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ**

### **1.1. Maliyet Muhasebesi ve Geleneksel Yöntemler**

Bu başlık altında maliyet muhasebesinin tanımı, tarihsel gelişimi, başlıca maliyet yöntemleri ve karşılaşılan zorluklar detaylı bir şekilde incelenmiştir.

#### **1.1.1 Maliyet Muhasebesinin Tanımı**

Maliyet muhasebesi, üretim işletmeleri tarafından imal edilen ürün ve hizmetlerin üretim maliyetini belirleyen, maliyetlere ilişkin öğelerin neler olduğunu, meydana gelme biçimlerini ve hangi ürün veya hizmet ile ilişkili olduğunu ortaya koyan ve maliyetlerin muhasebe kayıtlarına alınmasına zemin hazırlayan bir ölçüm ve kayıtlama sistemidir (Altuğ, 2001, s. 6).

Maliyet muhasebesi bir işletme ortamında gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin, bir işletme bölümünün ve üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanarak bu maliyet bilgilerinin kaydedilmesi, sonuçların raporlanarak analiz edilmesini sağlayan çok boyutlu bir sistemdir (Lazol, 2016, s.5). Maliyet muhasebesi; ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin saptanması, bu bilgilerin finansal muhasebede kullanılması amacıyla ilgili bölümlere, karar almada yardımcı olması konusunda yöneticilere sunulması ile uğraşan bir bilim dalıdır (Gürdal, 2007, s.2).

Maliyet muhasebesi genel muhasebenin tersine, işletmenin içinde dolaşan ekonomik ürün ve hizmet hareketlerinin izlenmesiyle görevlidir ve gider hesaplarının yürütülmesi, birim maliyetlerin hesaplanması, analizlerin yapılması, program ve bütçelerin hazırlanması gibi işletme içi eylemleri yüklenir. Bu nedenle maliyet muhasebesinin karakteristik niteliği işletme içine dönük olduğu şeklinde vurgulanır. Dolayısıyla maliyet muhasebesini; imal edilen ürün ya da hizmetlerin birim veya toplam maliyetini saptayarak, maliyetlerin yönetilmesi ve azaltılmasına yönelik süreçleri barındıran ve bununla birlikte işletme yöneticilerinin etkin kararlar almalarına imkân verecek finansal bilgileri sağlayan bir muhasebe bilgi sistemi olarak tanımlamak mümkündür (Saban ve Erdoğan, 2017, s.8).

Maliyet muhasebesi uzun yıllar maliyet hesaplanma ve stok değerlendirme amacıyla kullanılmıştır. Küreselleşen ekonomide yaşamın hızla gelişmesi ile bu amacı taşıyan sistemler önemini kaybetmiştir. Bu tür geleneksel sistemler

yöneticinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayamamış ve bu sebeple çağdaş maliyet muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır. Bugün maliyet muhasebesinin amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Bursal ve Ercan, 1994, s.14):

- Ürünlerin birim ve toplam maliyetlerini hesaplamak,
- İşletme faaliyetlerinin ve giderlerinin kontrolüne yardımcı olmak,
- Planlamaya ve bütçelemeye yardımcı olmak,
- Alınacak kararlarda yöneticilere yardımcı olmak.

Maliyet muhasebesinin bu amaçları doğrultusunda, işletme bu sistemi uyguladığında elde edebileceği faydalar şu şekilde sıralanmaktadır (Wright, 1991, s.8).

- Maliyet bilgilerinin analizi yoluyla ürünlerin ve hizmetlerin karlılık ve faaliyetlerdeki etkinlik belirlenir.
- Farklı ürünler üretmenin ve çeşitli hizmetler sunmanın maliyetlerinin karşılaştırılması yoluyla ürün ve hizmet seçenekleri arasında karlı olanların seçilmesine yardımcı olur.
- Maliyet davranışının belirlenmesi yoluyla olası gelecek maliyetlerin planlanmasına ve hesaplanmasına yardımcı olur.
- Çalışanları, geri besleme yoluyla güdüleyerek çalışanlar arasında maliyet bilincinin yerleşmesini sağlar.
- Düzenli maliyet bilgileri ve sistem esnekliği sağlamak yoluyla planlama ve kontrol için sağlam bir temel oluşturur.
- Kaynakların kullanımını düzenlemek yoluyla kaynak maliyetlerinde tasarruf, malzeme işçi giderlerinde kontrol sağlanmış olur.

Yönetime bu ve benzeri şekillerde yardımcı olan maliyet muhasebesinin gerçekleri yansıtacak ve doğru maliyet bilgileri sağlayacak şekilde kullanılması gerekir (Gürdal, 2007, s.3). Maliyet, işletmeler arası rekabetin en önemli unsurlarından birisidir. İşletmelerde ürün ya da hizmet üretmek için katlanılan maliyetlerin kaydedilmesi, kontrol altına alınıp yönetilmesi ve verilecek kararlarda en önemli belirleyiciler arasında yer alması, maliyet muhasebesinde kullanılan yöntemlerin piyasa ve rekabet koşullarına uyum sağlayacak şekilde yapılandırılmasını gerekli kılmaktadır (Ertürk, 1981, s.9).

### 1.1.2. Maliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Maliyet muhasebesi sistemi ilk olarak, General Motors tarafından 1925 yılında geliştirilmiştir. Geliştirilen bu sistem, gerçekleştirilen her bir ayrı faaliyet maliyetlerinin toplamının, toplam üretim maliyetlerine eşit olduğunu varsaymaktadır. İşletmeler, 19.yüzyılda finansal muhasebe verilerinden yararlanarak planlarını ve kontrol işlemlerini yaparak bir takım kararlar alabiliyorlardı. Bu şekilde alınan kararlar sadece finansal ve finansal olmayan işlemlerin irdelenmesini sağlamaktaydı. Bu karar alma işleminin eksik bir yönü vardı, bu da işletmenin türü üretimi gerektiriyorsa üretilen ürünün maliyet değerlerinin belirlenmesindeki eksiklikti (Drucker, 1995, s.55). İşletme içindeki üretim hareketlerinin izlenmesi ve alınacak kararların daha geçerli olabilmesi için yeni arayışlar ortaya koyulmuştur. Maliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi; endüstri devrimi, bilimsel yönetim faaliyetleri, geleneksel maliyet muhasebesi ve çağdaş maliyet muhasebesi dönemi olmak üzere dört dönemde incelenmektedir.

**Endüstri Devrimi Dönemi:** Sanayi Devrimiyle birlikte üretimde emek odaklı anlayışın yerine makine odaklı üretim anlayışının belirginleşmesiyle birlikte hizmet tanımlamasının başlaması, ürün çeşitliliğinde artış yaşanması, lojistik ve iletişim olanaklarının giderek artması gibi gelişmeler çok sayıda işletmenin doğmasına imkân sağlamıştır. Bu gelişmeler ışığında işletmeler artık sadece kar sağlayan bir organizasyon olmanın ötesinde aynı zamanda ürün maliyetlerinin azaltılması, üretimde planlamanın yapılması, üretim kararlarının alınması, maliyet hesaplamalarında birden fazla teknikten yararlanılması, maliyet hacim ve kar analizlerinin yapılması gibi birtakım amaçların da olduğu bir organizasyon olmuştur (Cooper ve Kaplan, 1986, s.204; Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013, s.5). Söz konusu bu gelişmeler ışığında üretim ortamında maliyet hesaplama sistemlerinin gelişmesi ve kullanılması mümkün hale gelmiştir.

**Bilimsel Yönetim Faaliyetleri Dönemi:** 20. yüzyılın öncesinde bilimsel yönetim faaliyetleri aracılığıyla bir takım çalışma prensipleri geliştirilmiş olup, özellikle bu çalışma prensiplerinin standart maliyetleme sisteminin oluşmasında önemli rol oynadığı görülmektedir. Standart maliyetleme sisteminin ilk uygulama örneği İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Bu maliyetleme sistemi ile üretim ortamında ortaya çıkan işçilik maliyetleri direkt ve indirekt nitelikte sınıflandırılarak ürünün

üretilmesi sürecinde kullanılması gereken hammadde, işçilik ve endirekt nitelikteki giderler standart ölçüler doğrultusunda belirlenmiştir (Yükçü ve Atağan, 2012, s.39).

**Geleneksel Maliyet Muhasebesi Dönemi:** Geleneksel maliyet muhasebesi dönemi 1925 yılı ile 1990 yılına kadar maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulduğu bir dönemi kapsamaktadır. Bu dönemde üretimde ortaya çıkan maliyetler ürün maliyeti, satılan ürün veya hizmet maliyetleri ve endirekt nitelikteki giderler şeklinde sınıflandırılarak hem üretime ilişkin maliyetler hem de faaliyetlere ilişkin maliyetler belirlenmiştir (Hacırüstemoğlu, 1997, s.8). 1925 yılından itibaren Amerika Birleşik Devletleri'nde imal edilen ürün ve hizmetlerin miktar ve maliyet farklılığının kontrol altına alınması için maliyet sisteminde standart tek düzen sistemi geliştirilerek maliyet muhasebesi sistemi daha etkin hale getirilmiştir (Titiz ve Çetin, 2000, s.123-124).

**Çağdaş Maliyet Muhasebesi Dönemi:** Bilgisayar destekli üretim teknolojisinin gelişmesiyle birlikte üretim ortamında ortaya çıkan maliyetlerin farklılaşması söz konusudur. Dolayısıyla üretim sistemlerinde birtakım farklılıklar belirgin hale gelerek üretim maliyetlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde sorunlar yaşanmıştır. Bu sorunlar geleneksel maliyet yöntemlerinin ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında hatalara neden olması olup yeni maliyet yöntemleri arayışına girilmiş (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013, s.5) ve faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme vb. yöntemler geliştirilmiştir. Üretim olanaklarının ve beraberinde teknolojide yaşanan değişimler maliyet muhasebesi sistemini miktar açısından analiz etmeye yöneltmiştir. Çağdaş maliyet muhasebesi sisteminde işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin verimliliği üzerine odaklanılmaktadır (Hacırüstemoğlu, 1997, s.8).

### **1.1.3. Başlıca Geleneksel Maliyet Yöntemleri**

Geleneksel maliyet yöntemleri, geleneksel üretim ortamlarında kullanılan maliyet yöntemleri olarak tanımlanmakta ve geleneksel üretim ortamlarında kullanılmaktadır. Geleneksel üretim ortamları ise teknoloji ve otomasyonun yoğun olmadığı kitlesel ve tek tipte üretim yapan direkt işçiliğin önemli olduğu üretim ortamlarıdır. Geleneksel üretim ortamlarında üretim maliyetlerini belirlemek ve

kontrol etmek için kullanılan bu geleneksel maliyet yöntemlerinden başlıcaları aşağıda açıklanmaktadır.

#### **1.1.3.1. Maliyet Artı Yöntemi**

Maliyet artı yönteminde işletmeler öncelikle ürün veya hizmetlerin üretim maliyetini hesaplanmakta sonra bu maliyete arzu edilen kar eklenerek belirlenen satış fiyatı ile ürün ve hizmetler satışa sunulmaktadır. Maliyet artı yöntemine göre maliyete istenen kar eklenerek belirlenen satış fiyatını müşteriler kabul etmezse işletmelerin maliyetlerini azaltmaları gerekmektedir (Aktaş, 2003, s. 4; Bozdemir, 2010, s. 60). Maliyet artı yöntemi, işletme odaklıdır ve ürün veya hizmetler için belirlenen satış fiyatları işletme içinden sağlanan bilgilerin kullanılması ile belirlenmektedir. Ürüne eklenen kar marjları müşterilerin talep ettiği fiyatlar ve söz konusu ürünler için gerekli olan pazarlama satış ve dağıtım faaliyetleri için gerekli olan tutarlardan oluşmaktadır (Chen ve Chung, 2002, s. 2).

Maliyet artı yönteminin yoğun olduğu piyasalarda ürünlerin satış fiyatları saptanırken bu ürünlere ilişkin maliyet unsurları göz önünde bulundurulmamakta ve emsal ürün satış fiyatları ile piyasa şartlarında makul olmasına dikkat edilerek bir ürün satış fiyatı saptanmaktadır. Dolayısıyla ürünler açısından maliyet artı yöntemi bugünün işletmelerinin gereksinimlerine cevap vermemektedir (Lucas, 1997, s. 35). Bu yöntemde işletmelerin karşılaştıkları ekonomik ve sosyal çevre arasındaki etkileşim tüm boyutlarıyla ele alınmamaktadır. Bu açıdan maliyet artı yöntemi statik bir sistem şeklinde değerlendirilmekte ve bu sistemde işletmeler için problemleri ortadan kaldırmaya yönelik gerekli önlemler alınması amacıyla harekete geçilmesi çıktıların elde edilmesinden hemen sonra oluşmaktadır. Önlemler söz konusu eylemlerin sonuçları açısından belirlenmiş standart unsurlara uygun hale getirilerek yapılmaktadır (Altınbay, 2006a, s. 160; Doğan, 1998, s. 203; Ertürk, 2005, s. 35).

#### **1.1.3.2. Standart Maliyet Yöntemi**

Standart maliyet yöntemi, üretimde kullanılacak hammadde, işçilik ve indirekt nitelikteki diğer maliyet unsurlarının bilimsel ve standart ölçülerde saptanarak bu doğrultuda hesaplanmasını ortaya koyan bir yöntem olarak geliştirilmiş olup üretimde etkinlik ve maliyet kontrolü açısından önemlidir (Akdoğan, 1986, s.28). Standart maliyet yöntemi, standart maliyetlerin esas

alınarak muhasebe kayıtlarının yapılmasını öngören maliyet muhasebesi yöntemlerinden biridir (Akdoğan, 1998, s.488). Standart maliyetlere ilişkin yapılan bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, maliyetlerin belirlenmesi işletmenin tüm fonksiyonları için geçerlidir.

İşletmeler için, standart maliyet yöntemi belirli sakıncaları beraberinde getirmektedir. Özen gösterilmeden saptanan maliyetlerin, işletme verimliliğinin değerlendirilmesinde ölçü olarak ele alınması, tüm çalışanların başarı değerlemesinin yanlış yapılması sonucunu doğuracak, işçilerin psikolojik olarak olumsuz etkilenmelerine sebep olacaktır. Standartların gerektiğinden fazla tutulması işçileri çok çalıştığı halde, bunlara ulaşamama sıkıntısına sokacak, sonuçta işi savsaklama yoluna gidilebilecektir. Standartların gereğinden düşük tutulması ise, yine işçilerden yeterince yararlanamama nedeniyle, giderlerde artışa neden olacaktır. Ayrıca sağlıklı bir standart maliyet hesaplanmaması, fiyatlandırma ve planlama kararlarında, işletmenin geleceğini tehlikeye düşürecek koşulların doğmasına sebep olabilecektir (Şener, 2008, s.307).

Küresel rekabetin arttığı, üretim teknolojilerinin geliştiği, ürün yaşam dönemlerinin kısaldığı modern üretim ortamlarında geleneksel maliyet yöntemlerinden biri olan standart maliyet yönteminin sakıncaları standart maliyetlerin doğru belirlenmemesi nedeniyle yönetime yanlış sonuçlar vermesi, fiili maliyetlere gereken önemin verilmemesi, standartların personel üzerinde baskı yaratması, işletme için maliyeti yüksek bir kayıt düzeni gerektirebilmesi ve farklı ürünler üreten her işletmeye uygun olmaması olarak sıralanmaktadır (Savcı, 2009, s.274; Haftacı, 2003, s.3514-352; Uslu, 1985, s.376).

### **1.1.3.3. Başabaş Noktası Analizi**

Başabaş noktası analizi işletmelerde maliyet hacim kâr analizinin somutlaştığı alandır ve bir işletmenin kâra geçeceği noktanın belirlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle başabaş noktası bir işletmede aynı zamanda kâra geçiş noktası veya zarardan kaçış noktası olarak adlandırılmaktadır. Başabaş noktası analizi, işletme tarafından elde edilen toplam gelir ile bu gelirlerin elde edilmesinde katlanılan toplam maliyetlerin birbirine eşit olduğu noktada ortaya çıkmaktadır (Saban ve Erdoğan, 2017, s.404). Maliyet ve hacim arasındaki ilişki ile hacim ve gelir arasındaki ilişki birlikte değerlendirilerek söz konusu ilişkinin

karlılık açısından yansımaları dikkate alınmaktadır. Bu açıdan maliyet hacim kar Analiz, hacim ve kar arasındaki bağlantıyı ortaya koyan kar fonksiyonu ile bundaki farklılıkların analizini içermektedir. Özetle başabaş noktası analizinin temelini gelirler ve maliyetler oluşturmakta ve bir işletmenin cari dönemde sağlayacağı kar, cari döneme ilişkin gelir ve giderler arasındaki farka eşit olmaktadır (Saban ve Erdoğan, 2017, s.405).

Geleneksel maliyet yöntemlerinden biri olan başabaş noktasında maliyetler, sabit ve değişken olarak sınıflandırılmaktadır. Çağdaş maliyet yöntemlerinde bu sınıflandırma sabit maliyetlerin genelde değişken maliyet görülmesi sebebiyle başabaş noktası analizine tereddütle bakılmaktadır (Ergül, 2004, s.10; Kaygusuzoğlu, 2010, s.254-255). Başabaş noktası analizi uygulanan işletmeye fayda sağlaması için bu işletmenin yönetim muhasebesi tekniklerini ve etkili bir maliyet yönetimine sahip olması gerekmektedir. Bunun sebebi ise, sabit ve değişken maliyetlerin kesin olarak ayrımlanması gerektiğidir. Sabit ve değişken maliyetler ayrımlanmadan değişken giderler üretim miktarı ile paralel olmadan, analiz yapılan dönem için sabit maliyetler hep aynı kalmadan ve girdi fiyatları sabit olmadan başabaş noktası analizinin uygulanması mümkün olamamaktadır (Can, 2002, s.307; Ergül, 2004, s.10).

#### **1.1.4. Geleneksel Maliyet Yöntemlerinde Karşılaşılan Sorunlar**

Yukarıda açıklanan standart maliyet yöntemi, başabaş noktası analizi vb. yöntemler genelde geleneksel üretim ortamlarında kullanılan geleneksel maliyet yöntemleridir. Bu yöntemler, direkt işçilik maliyetlerinin önemli olduğu ve üretim maliyetlerinin büyük bir kısmını oluşturduğu Sanayi Devrimi sonrası kitlesel üretim yapan işletmelerde direkt işçilik ve genel üretim giderlerini izlemek ve kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir (Alataş, 2015, s.12). Geleneksel yöntemlerin kullanıldığı işletmelerin genel özelliklerini emek yoğun, tek tip ve kütleli üretim, piyasanın değil işletme/üreticinin istediği ürün üretimi şeklinde sıralamak mümkündür (Çabuk, 2003, s.110; Turney, 1989, s.14). Bugün küreselleşme, teknolojik gelişmeler, üretim teknolojilerinin gelişmesi, ürün yaşam dönemlerinin kısalması vb. nedenlerle geleneksel üretim ortamları yerini modern üretim ortamlarına bırakmakta ve bu modern üretim ortamlarında geleneksel maliyet yöntemlerinin kullanılması sorunlara neden olmaktadır.



Geleneksel maliyet yöntemlerinde karşılaşılan sorunlar aşağıda maddeler halinde özetlenmektedir;

- Üretimde otomasyonun varlığı ile öncelikle toplam maliyetler içindeki ürün maliyetlerinde direkt işçilik maliyetleri azalmış buna karşın endirekt nitelikteki giderlerin payı büyük oranda artmıştır. Bununla birlikte üretimde yoğun otomasyon kullanımı ile yardımcı ve diğer destek hizmetleri nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerin belirgin bir şekilde artış göstermesi endirekt giderlerin de artmasına neden olmuştur (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.28). Üretim ortamında endirekt giderlerde yaşanan artış katma değer yaratan faaliyetlerin de yeniden değerlendirilmesini gerekli kılmıştır. Özellikle üretimin planlaması, kontrolü ve raporlanması açısından endirekt nitelikteki giderlerin kontrolü oldukça önemlidir (Karcıoğlu, 2000, s.80). Üretim maliyetlerinin yapısındaki bu değişiklik geleneksel maliyet yöntemlerinin işletmelerin ihtiyaç duyduğu maliyet verilerini üretmede yetersiz kılmaktadır.
- Sanayi devriminden sonra işletmelerde otomasyonun artmasıyla birlikte direkt işçilik giderlerinin toplam üretim giderlerindeki payının düşmesine rağmen geleneksel maliyet yöntemlerinde genel üretim giderlerinin dağıtılmasında dağıtım anahtarı olarak kullanılmaya devam etmiştir. Genel üretim giderleri direkt işçilik saatleri dikkate alınarak ürünlere yüklenmiştir (Cotton ve Ricci, 1993, s.60). Bu durum direkt işçilik ve hammadde giderlerinin ürünlere yüklenmesinde önemli bir sorun teşkil etmezken üretim maliyetlerinin yapısındaki değişiklik nedeniyle genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtılmasında sorun yaratmaktadır (Gürdal, 2007, s.14). Bugün yoğun otomasyon ve gelişmiş üretim tekniklerinin kullanıldığı modern üretim ortamlarında endirekt nitelikteki giderleri ve direkt işçilik arasında neden sonuç bağı bulunmamasına karşın direkt işçiliğin dağıtım ölçüsü olarak kullanılması maliyetlerin hatalı saptanmasına neden olmaktadır (Schwarzbach, 1985, s.45).
- Otomasyonun ortaya çıkardığı diğer problem de sabit ve değişken maliyetlerde ortaya çıkmaktadır. Otomasyonun üretim ortamında

belirginleşmesiyle değişken maliyet unsurlarında belirgin düşüşler yaşanırken sabit maliyetlerde artış yaşanmaktadır. Sabit maliyetlerde artış yaşanması başabaş noktası analizi gibi birtakım geleneksel yöntemlerin kullanılmasını sorgulanır hale getirmiştir (Gürdal, 2007, s.15).

- Üretim ortamında ürünlerin çeşitliliği arttıkça, partiler halinde üretim yapıldıkça ve üretim süreci karmaşık hale geldikçe üretim maliyetleri hacim tabanlı değil faaliyet yoğunluğu doğrultusunda değişim göstermektedir. Dolayısıyla genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesinde birinci derecede belirleyici rolü oynayan geleneksel dağıtım anahtarlarını ve bunların kullanıldığı geleneksel yükleme oranlarını bırakıp yeni dağıtım anahtarları geliştirilmesi gerekmektedir (Civelek, 1998, s.468-69).
- İşletmelerde maliyet sistemleri üç temel amaçla kullanılmaktadır. Bu amaçlar işlem kontrolü (operational control), stok değerlendirme (inventory valuation) ve ürün maliyetlerinin hesaplanması olarak karşımıza çıkmaktadır. Üretim maliyetlerinin geleneksel maliyet hesaplama sistemleri ile hesaplanması her ne kadar mümkün olsa da yukarıda sıralanan amaçlara ulaşılması tek bir sistem ile mümkün değildir. Maliyetlerin raporlanması, maliyet dağıtım oranı, maliyet türleri ve maliyet hesaplama sistemlerinin işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirmede farklılığa neden olması söz konusudur. Bu amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla farklı maliyetleme sistemlerinden yararlanılması, işletme yönetimine raporlama yapılması açısından büyük önem taşımaktadır (Kaplan, 1988, s.62).

Advards ve Heard (1984, s. 46) ise geleneksel yöntemlerde karşılaşılan sorunları şu şekilde sıralamaktadır:

- Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin bilgileri sağlamadaki yetersizliği, işletme yönetiminin alacağı kararları etkilemesi,
- İşletmenin stratejik kararlarını değiştirebilecek nitelikte önemli öneriler ve bilgiler sunamaması,
- Bilgileri sağlama sürecinde yavaş kalması,

- Sağladığı bilgilerin detaylanarak sınıflara ayrılmamış ve genel bilgiler olması,
- Stratejik kararları sağlıklı verebilecek doğrulukta ve verimli olmaması,
- Maliyet dağıtım kanallarında doğru ve etkin olmaması,
- Kaynak tüketiminde ve maliyet giderlerinde sağlıklı sonuçlar verememesi,
- Üretim sürecinde ve üretim faaliyetlerinde, sağlıklı tavsiyelerde bulunamaması,
- İşletme başarısını ölçmede yetersiz kalması,
- İşletme çevresinde bulunan rakipler, müşteriler ve tedarikçiler hakkında işletmeye stratejik bilgiler sağlayamaması,
- Sürekli değişen piyasa ortamı ve rekabet koşulları hakkında hızlı değişimler ve önlemlere elverişli olmamasıdır.

Yukarıda belirtilen problemleri özetlemek gerekirse; geleneksel maliyetleme sistemleri ürünlere ilişkin maliyetlerinin saptanmasında sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Maliyetlerin azaltılmasında ve etkinliğin sağlanmasında işletme yöneticilerine gerekli ve doğru bilgiyi tam zamanlı şekilde ortaya koymamaktadır. İşletmelerin karşılaştığı rekabet ortamı, kullanılan teknoloji ve ürünlere ilişkin gerekli bilgiyi işletme yöneticilerine sağlayamamaktadır (Johnson ve Kaplan, 1987, s.22). Sonuç olarak evrensel düzeyde yaşanan değişim ve gelişmelere karşı geleneksel yöntemlerin yetersiz kalmasıyla ihtiyaçlara cevap verecek çağdaş maliyet yöntemleri arayışına girilmiştir.

## **1.2. Çağdaş Maliyet Yöntemleri**

Çağdaş maliyet yöntemleri, uluslararası piyasalarda tam zamanlı, maliyet, kalite ve işlevsellik bakımından rekabette başarı sağlayacak ürün veya hizmet imalatında girdilerin etkinliği açısından işletme yöneticilerine fayda sağlayacak verileri ortaya koyan yöntemlerdir (Şakrak, 1999, s.11). Bu bölümde çağdaş maliyet yönteminde yaşanan gelişmeler, çağdaş maliyet yöntemlerinin özellikleri ve başlıca çağdaş maliyet yöntemleri açıklanmaktadır.

### **1.2.1. Maliyet Yönetiminde Yaşanan Gelişmeler**

Küresel çapta teknolojiye ve rekabette yaşanan sürekli değişim, işletmelerin birçok açıdan etkilenmesine neden olmuştur. İşletme süreç ve pratiklerinde

meydana gelen değişiklikler kullanılan muhasebe bilgi sisteminden ihtiyaç duyulan verilerin sorgulanmasına neden olmuştur. Muhasebe bilgi sistemlerindeki bu yetersizliklerin belirgin şekilde ortaya çıkmasıyla geleneksel maliyet sistemlerinin eksikliği ortaya çıkmıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.8).

Maliyetlerin planlanmasında, yönetiminde, kontrolünde ve azaltılmasında önemli rol oynayan maliyet yönetimi bilgisi, işletmenin giderleri ve gelirleri hakkındaki mali bilgileri ve etkinlik, kalite ve diğer unsurları içeren mali olmayan bilgileri kapsayacak şekilde geniş bir kavramdır. Rekabetin ve teknolojinin hızla değişimiyle birlikte işletmelerin yönetsel tutumlarında ve pratiklerinde değişimi de zorunlu hale gelmiştir. Bu gelişmeler doğrutusunda işletme yönetimi tarafından alınan kararlara temel teşkil eden muhasebe bilgi sistemlerinde de birtakım değişimler meydana gelmiştir. Bu değişimler muhasebe bilgi sistemi ile değişimin ihtiyaçlarını uyumlu kılmalıdır. İşletme çevresinde yaşanan bu değişmeleri küresel rekabet, bilgi ve iletişim teknolojileri, üretim ortamları, bilgisayar destekli üretim ve toplam kalite yönetimi başlıkları altında incelenmektedir (Saban ve Erdoğan, 2017, s.531).

#### **1.2.1.1. Küresel Rekabet**

Küreselleşme kavramsal açıdan, yerküre üzerindeki fiziki mesafeyi ortadan kaldıran ve dünyayı bir köy haline dönüştürerek küresel insan modelini ortaya koyan bir olgudur (Deniz, 1999, s.87-88). Coğrafî konum geçmişte işletmeler açısından stratejik bir önem taşımaktaydı. Ancak bugün ekonomik ortamında uzaklık, artık önemli bir kavram olma özelliğini yitirmiştir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.8). İngilizcenin dünya çapında çok hızlı yayılması ve evrensel bir dil haline gelmesi, uydu ve bilgi iletişim teknolojisi aracılığıyla dünya çapındaki iletişimin artması, dünya çapında konsolide hale gelen ve birbiriyle ilişkilendirilen ürün dizaynı, üretim, pazarlama ve diğer hizmetler aracılığıyla büyük ölçekteki işletmelerin küresel işletmeye dönüşmesi, uluslararası ölçekte hızla artan ticaret anlaşmalarının varlığı, ticaretin hemen hemen her alanında küresel çaptaki düzenleme ve standartlara uyum sağlanması gibi konular küresel rekabeti ortaya çıkartmıştır (Gürdal, 2007, s.22).

Rekabetin varlığı ile işletmecilik ortamında birçok işletmenin küresel çaptaki rekabet ve iş uygulamalarından etkilenmemesi mümkün değildir. Bugün

işletmelerinin rekabette avantaj sağlamaları ve piyasadaki koşullara uygun hareket edebilmeleri standartlara uyumu gerekli kılmaktadır. Böyle bir çevrede maliyet denetimi, üretkenliğin artırılması ve kâr planlaması için muhasebe bilgilerine gereksinme duyulmakta ve bu gereksinme geçmişe oranla daha da artmış bulunmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.9).

Küreselleşme sonucu ortaya çıkan, ekonomik, toplumsal ve teknolojik yapı rekabet ortamında da değişikliğe gidilmesini sağlamış ve işletmelerin yeni stratejik planlar ve uygulamalar geliştirmesine sebep olmuştur (Uygur, 2009, s.148). Artan rekabet ortamı yüksek kaliteyi düşük maliyet ve daha fazla çeşitlilikte ürün üretmeyi zorunlu kılmıştır. Küresel rekabet müşteri memnuniyetini ön plana çıkartarak yönetimin karar vermesinde muhasebenin bir kayıt sistemi olması kalıbından çıkartarak stratejik plan üreten bir sistem haline dönüştürmüştür (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.388).

#### **1.2.1.2. Bilgi ve İletişim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmeler**

Son yıllarda işletmecilikle ilgili olarak ortaya çıkan değişikliklerin belki de en önemlisi bilgi teknolojilerinin, internetin ve e- ticaretin kullanımındaki artıştır. Bu "yeni ekonomi" kendisini hızla artan internet tabanlı işletme sayısı; iletişim, satışlar ve işletme verilerinin işlenmesinde internet kullanımının artmasıyla daha açık bir şekilde göstermektedir. İşlemlerin işlenmesi için gerekli zamanı azaltması ve her yöneticiye dünyanın her yerinden işletmeyle, sektörle ve işletme çevresi ile ilgili bilgilere her an ulaşabilme olanağı tanınmasıyla bu teknolojiler maliyet yönetimindeki stratejik odaklanmayı desteklemiştir (Gürdal, 2007, s.23).

Bireysel bilgisayarlar, bilgisayar uygulamaları ve işletmelere ilişkin olarak veri tabanı programları ile donatılmış diğer programların yaygın şekilde kullanılmaya başlanması üst yönetimin veya birim yöneticilerinin işletmenin merkezi veri tabanına bağlılığı azaltarak bireysel uygulamaların ve çözümlerin yapılmasını kolaylaştırmıştır. Bu durum üretime ilişkin maliyetlerin de kolaylıkla belirlenmesi ve hesaplanmasının önündeki engelleri veya kısıtları ortadan kaldırmıştır. Dolayısıyla maliyetlerin hesaplanmasına veya maliyetlerin azaltılmasına yönelik girişimleri mümkün hale getirmiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.10).

### **1.2.1.3. Üretim Ortamlarında Yaşanan Gelişmeler**

Teknolojik gelişmeler öncesinde üretim yönetiminde yaşanan birçok gelişme, yeni yaklaşımların da ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Üretim ortamının kalitesinin iyileştirilmesi çalışmaları, stok maliyetlerini azaltma politikalarının hayata geçirilmesi, üretimdeki fire ve kayıpların düşürülmesi ve en nihayetinde ürünlerin maliyetlerinin azaltılmasına yönelik imkanlar ortaya konulmuştur. Bununla birlikte üretim teknolojilerinde gelişmelerin ortaya çıkmasıyla birlikte depo yönetimi, kalite kontrol sistemleri ve maliyet hesaplama sistemlerinin de gelişmesi mümkün hale gelmiştir. Diğer bir ifadeyle üretim ortamında yaşanan değişimler yeni üretim ortamını doğru bir şekilde yansıtacak ve ihtiyaçlarına cevap verebilecek üretim sistemlerinin de ortaya çıkmasında etkili olmuştur (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.10).

Artan küresel rekabette ayakta kalabilmek için işletmeler yeni üretim teknolojilerini kullanmaktadırlar. Bu duruma hammadde ve ürünlere ilişkin yüksek miktarda stok bulundurmanın neden olduğu kayıp ve maliyetleri azaltmak için tam zamanlı (just in time) stok yöntemleri örnek gösterilebilir. Hazırlık zamanlarını azaltmak ve müşteri siparişlerini daha kısa sürede karşılamak için geliştirilen esnek üretim teknikleri ve ürün veya hizmeti rakiplerden daha kısa sürede teslim etmek de bu kapsamda değerlendirilmektedir (Gürdal, 2007, s.24).

### **1.2.1.4. Bilgisayar Destekli Üretim**

Bilgisayar destekli üretim sistemi, işletmede üretilen ürünün tasarım ve üretim aşamasının her kademesinin planlandığı, işletme içindeki faaliyetlerin bilgisayar destekli ve sistemli olarak işlenmesi şeklinde tanımlanabilir. Bilgisayar destekli üretim sistemi üretim sektöründe önemli bir değişim ortaya koymuştur. Bu teknolojileri işletmeye tesis eden çok sayıda organizasyonun ürün ve hizmet maliyetleri değişken yapıdan çıkarak sabit yapıya dönüşmüş ve doğrudan işçilik maliyetinin ürün veya hizmetler içerisindeki oranı azalmıştır. Bilgisayar ile bütünleşmiş üretim maliyetlerinin çoğu üretim periyodunda ortaya çıkan ertelenmiş gider niteliğine dönüşmüştür. Çünkü otomasyona dayalı makine ve teçhizatlara, yazılım ve model ürün veya tasarım yapmak amacıyla katlanılan yatırımların tamamı üretimin yapılabilmesi amacıyla önem arz etmektedir. Özellikle bilgi

işletim sistemleri üretimde yaygınlaşmış ve kalite ile güvenilirliği ortaya koymaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.13).

Bilgisayar destekli üretim sistemlerinde kullanılan araçların, üretim planlama ve kontrol açısından entegrasyonu, ürünlerin kalitesi ve güvenilirliğinin yükselmesi, üretim sürelerinin kısalması, daha düşük stok düzeyleri ve genel üretim maliyetlerinin azalmasına imkân vermektedir. İmalatta bilgi işletim sistemine dönüşmesinin başka bir faydası da organizasyonların üretim düzeyinde az sayıda ürünlerin yığın üretiminden ziyade fazla sayıdaki ürünün az sayıda daha kısa sürede üretimine geçilmesidir. İmalat sistemlerindeki söz konusu farklılıklar yeni üretim ortamının ihtiyacına cevap verebilen üretim sistemlerini ortaya çıkarmıştır (Gürdal, 2007, s.34; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.14). Esnek üretim sistemi (EÜS) olarak da adlandırılan bilgisayar destekli üretim temel yapıyı, standart ürünlerin büyük miktarlarda üretiminden artan seviyede bilgi işletim sistemlerine ilişkili partiler seviyesinde imal edilmektedir. Parti tipi üretim türü, ürünlerin belirli birtakım tüketiciler için az sayıdaki partiler şeklindeki üretimidir. Bu açıdan organizasyonlar, azalan ürün yaşamları ile bağlantılı olarak ürün hatlarında değişiklikleri ortaya koyacak iyi bir sisteme yönelim sağlayamamıştır (Gürdal, 2007, s.47). Bu yönelmenin temel sebepleri ürün maliyeti, süre, satış ve kalite şeklinde özetlenebilmektedir. Esnek üretim sistemlerinin, ortaya çıkardığı bu değişimler, aynı zamanda direkt maliyet unsurlarında değişim, endirekt maliyetlerin dağıtımındaki değişimler, dönem gideri olarak kabul edilen maliyetlerdeki değişim ile ürün maliyetlerinin belirlenmesine dönük girişimlere imkan vermiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.14).

#### **1.2.1.5. Toplam Kalite Yönetimi**

Toplam kalite yönetimi, işletmenin müşterilerinin beklentileri doğrultusunda kaliteyi ön planda tutarak, üretilen veya satılan ürün ve hizmetler ile işletme yönetimi uygulamalarının kalitesini ve verimliliğini yükseltmeyi amaçlayan bir pratik veya yönetim yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (Akal, 1995, s.11). Küresel rekabet ortamına hızlı bir şekilde uyum sağlayan esnek üretim yöntemlerinin ortaya konulmasına ilave olarak işletmeler, bir bütün olarak tüketicilerin memnuniyetini sağlamada devamlı iyileştirme amacıyla toplam kalite yönetimini kullanılmaktadır. Toplam kalite yönetiminin temel amacı, üretim

sürecinin sonunda elde edilen ürünlerin kalitesinin kontrolünü yapmak veya kalite seviyesinin makul düzeyde olması amacıyla gerekli çabaların ortaya konulması yerine, söz konusu bütün israfların elimine edilmesini sağlamaktır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.15).

Bugünün rekabete dayalı pazar ortamında, kalite tek başına işletmelere yeterli bir üstünlük kazandırmaya yetmemektedir. Bir işletmenin ekonomik hayatını sürdürebilmesi için kalitenin sürekli olarak iyileştirilmesi ve aynı paralelde de maliyetin düşürülmesi gerekli bulunmaktadır. Artık kalite programları, kaliteli üretim yapmak ile maliyet artışı olacağını düşünmek yerine, kalitenin toplam maliyetlerin düşürülmesine hizmet ettiği görüşü üzerine oturtulmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.15). Bir işletmenin ekonomik hayatını sürdürebilmesi için kalitenin sürekli olarak iyileştirilmesi ve maliyet azaltımı yada minimizasyonu gerekli bulunmaktadır. Bu yönetim anlayışı, kaynakların etkin şekilde kullanılması ile küresel rekabet şartlarında başarıyı yakalayabilmek hedefi arasındaki ilişkiyi göz önüne sermektedir. Tüm üretim sürecinde kaynakların etkin şekilde kullanımı ile üretim maliyetleri düşürülmekte ve ürün kalitesini arttırmak kaydıyla organizasyonların verimliliğini arttırılmaktadır (Gürdal, 2007, s.43-44).

### **1.2.2. Çağdaş Maliyet Yöntemlerinde Bulunması Gereken Özellikleri**

Küresel rekabetin çağdaş üretim ortamlarını gerektirmesi eş zamanlı olarak maliyet yöntemlerinde de değişikliği zorunlu kılmaktadır. Üretim ortamında kullanılan yeni teknikler ve üretim modelleri aracılığıyla artan otomasyon kullanımı, sıfır stok, artan kalite, maliyet tasarrufu, kayıpsız ve tam zamanlı üretimin olması amaçlanmaktadır (Okudan, 2005, s. 15).

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; 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. 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. 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 en iyi şekilde ortaya koyan, etkili ve doğru 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 Diczenza, 1995, s.16).

Çağdaş işletme çevresinde işletmelerin amaçlarına ulaşmaları, ürünün ortaya çıkma sürecinden pazarlanması sonrası yan hizmetlere kadar bütün yaşam dönemi içinde kaliteden ödün vermeden sürekli maliyet düşürme imkânı sağlayacak maliyet yöntemlerinin kullanımına bağlı olmaktadır (Kartal ve Bozok, 2011, s.2). Çağdaş maliyet yöntemlerinin müşteri ilgisini teşvik edecek şekilde tasarlanmış olması gerekmektedir (Gagne ve Diczenza, 1995, s. 16). Ayrıca karar alıcıların ihtiyaçlarını karşılamak için tek bir yöntem yeterli olmamakta stok değerlendirme, maliyet hesaplama ve kararların alınması için farklı yöntemlerin kullanılması gerekmektedir (Gürdal, 2007, s. 18).

### **1.2.3. Başlıca Çağdaş Maliyet Yöntemleri**

Artan küresel rekabet, üretim ve bilgi teknolojileri ile tüketici beklentilerindeki hızlı değişim işletmelerin yapısını ve çevresini değiştirmektedir. Bu değişime ayak uydurmak zorunda olan yöneticilerin yeni yöntemler geliştirip bunları uygulamaları gerekmektedir (Blocher, 2005, s.17). İşletmenin içinde bulunduğu çevreyle uyum içinde olmasını sağlayarak, ortaya çıkan değişiklikleri kontrol altında tutmaya yardımcı olacak stratejinin bulunması öncelikle amacın, uzun dönemde varılacak noktanın ve buna bağlı olarak görevlerin belirlenmesiyle başlamaktadır. İşletmeler stratejik amaçlarına ulaşmak için maliyet yönetimini kullanmaya başlamıştır. Maliyet yönetimi; ürün maliyetleme ve finansal raporlama fonksiyonundan stratejik amaçlara ulaşılmasında işletme yönetimini destekleyecek şekilde maliyet ve diğer bilgilerin geliştirilmesi fonksiyonuna bürünmüştür. Başka bir deyişle geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinden çağdaş maliyet yöntemlerine geçilmiştir (Şakrak, 1997, s.102). İşletme çevresindeki gelişmelerden önce; artan hacimli, standart, kısa sürede değişim sergilemeyen üretim aşamaları için departmanlar arasında maliyetlerin belirlenmesi ve kontrolüne ilişkin yöntemleri, diğer bir ifadeyle geleneksel maliyet yöntemleri yeterli olmuştur. Bugün hızla değişim sergileyen bir ortam ve yüksek ürün ve üretim çeşitliliği ile uyum sağlamak için daha dinamik bir maliyet muhasebesi bilgi sistemine gerek duyulmakta ve geleneksel maliyet bilgi sisteminden çağdaş maliyet sistemine dönüşüm kaçınılmaz olmaktadır (Gürdal, 2007, s.28-29). Çağdaş maliyet yöntemleri, müşteri istek ve talepleri doğrultusunda ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin planlanması ve tasarım aşamasından itibaren satış sonrası hizmetlerine kadar, maliyetlerin doğru ve tam hesaplanmasını sağlamak amacını güden, işletmelerin yoğun rekabet ortamında sağlıklı ve doğru kararlar almasına çalışan yöntemler olarak tanımlanabilir.

Bu bölümde başlıca çağdaş maliyet yöntemleri detaylı bir şekilde incelenmiştir.

#### **1.2.3.1. Tam Zamanında Maliyetleme Sistemi**

Tam zamanında maliyetleme sistemi 1940 yılında Taiichi Ohno tarafından geliştirilmiş ve üretim ortamında uygulanmıştır (Acar, 1992, s.85). Tam zamanında maliyetleme sisteminin geliştirilmesinde Japonya'nın coğrafi yapısı büyük ölçüde

etkili olmuştur. Bu dönemde özellikle Japonya'daki üretim imkanlarının daha dar bir çerçevede yapılması ve doğal kaynakların azlığı toplumsal olarak hayatın hemen hemen her alanında israfın ortadan kaldırılması şeklinde belirmiştir (Schroder, 1988, s.488). II. Dünya Savaşıyla birlikte doğal kaynakların kıtlığı, iş gücü ve öz kaynağın az olması nedeniyle işletmelerin kıt kaynaklarını daha etkin kullanmaları gerektiği gerçeğini ortaya çıkarmıştır. Üretim ortamında tam zamanında üretim anlayışının gelişimiyle birlikte maliyetlerin de azaltılması mümkün hale gelmiştir. Bu yöntem ile tüketici istek ihtiyaçlarının en düşük maliyet ve asgari gecikme süresi ile yüksek tatmin seviyesinde karşılanması temel felsefe olarak değerlendirilmektedir (Sayın, 2003, s.4).

Tam zamanında (Just In Time – JIT) üretim sistemi, Üretimde ortaya çıkan israfların azaltılması ve değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması aracılığıyla üretim maliyetlerinin düşürülmesine imkan veren ve böylelikle işletme ortamında sürekli gelişmeyi ortaya koyarak tüketici istek ve ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılayan bir üretim sistemi olarak değerlendirilmektedir (Acar, 1996, s.290). JIT üretim sisteminin temelinde, üretimin tüm aşamalarında israfın önüne geçilerek maliyetin azaltılması hedeflenmektedir. JIT üretim sistemi için benzer özellikler taşıyan farklı tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamaların bazıları şunlardır;

- JIT üretim sistemi, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin müşteri istek ve ihtiyaçları doğduğunda bu istek ve ihtiyacın karşılanmasına odaklanmaktadır (Foster ve Homgren, 1987, s.23).
- JIT üretim sistemi, ihtiyaç duyulan zamanda ihtiyaç duyulduğu kadar ürünü sunabilmek maksadıyla, ihtiyaç duyulan miktarda ve sürede imal eden bir sistemdir (Yükçü, 2000, s.19).
- JIT üretim, stokların azaltılarak israfın ve savurganlığın ortaya çıkarılmasını, değer sağlamayan faaliyetlerin önlenerek zaman iyileştirilmesini amaçlayan bir yönetsel tekniktir (Özer, 2000, s.12).

Tam zamanında üretim sisteminde üretim faaliyetleri mevcut müşteri talebi doğrultusunda ortaya çıkmakta, temel hammaddeler ihtiyaç duyulan zamanda işletmeye getirilmekte, ürünlerin üretimi tamamlandıktan sonra tüketiciye gönderilmekte ve bu sayede sıfır stok ya da daha az stok düzeyleri ile

karşılaşılmaktadır. İşletmelerin, tedarikçilerin ürün teslimat sürelerindeki belirsizlik, kaliteli olmayan hammadde varlığından dolayı üretimde yaşanan kesintiler ve süre kayıplarından korunmak için malzeme depolamak, üretim zamanlamasının uzun olmasından ötürü tamamlanmamış ürünlerin üretimine devamında israflardan kaçınması gerekmektedir (Gürdal, 2007, s.147).

JIT üretim sisteminde temel olarak iki amaç bulunmaktadır. Bu amaçlar sıfır stok ve sıfır hata şeklinde ortaya çıkmakta ve sıfır israf, tüketiciler açısından değer yaratmayan faaliyetlerin minimum seviyeye indirgenmesi açısından önem taşımaktadır (Şakrak, 1997, s.147). Sistemin diğer amaçları ise şu şekilde belirtilebilir (Gürdal, 2007, s.148):

- En uygun kalite, maliyet ve üretim için sistem tasarımı,
- Mamulün üretim ve tasarımında kullanılan kaynak miktarını en aza indirme,
- Müşterinin isteklerini anlama ve karşılayabilme,
- Tedarikçi ve alıcılarla açık ve güvene dayalı ilişkiler geliştirme,
- Toplam üretim sistemini geliştirmek için herkesin katılacağı gelişim politikasını oluşturma,
- Sıfır stok, sıfır hata, sıfır tedarik süresi, etkin üretim kontrolü, etkin stok kontrolü, akıcı süreçler gerçekleştirme,

İşletmeler JIT üretim sistemini tam olarak uygulamaya geçtikçe sistemin amaçları hedefler gerçekleştirilecek ve işletmeler bu sistemden bekledikleri faydaları sağlayabileceklerdir. Sistemin tam anlamıyla uygulanabilmesi için işletmelerin sermaye, otomasyon, yöneticiler ve işçiler açısından yeterli olması gerekmektedir. Bu yeterlilik mevcut değil ise beklenen faydaların sağlanması mümkün olmamaktadır. Çünkü bu sistem ancak yeterli sermaye, nitelikli personel, modern teknoloji ve bütün bu unsurların bilincinde olan işletme yöneticilerinin varlığıyla uygulanabilmektedir (Gürdal, 2007, s.149). Bunlara ek olarak işletmelerin tedarikçileri ve müşterileri ile ilişkilerinin ve iletişimlerinin üst düzeyde olması da sistemin işleyişi açısından bir gerekliliktir (Özkan ve Esmeray, 2002, s.133). Üretimde kullanılacak hammadde ve malzemelerin uygun kalitede ve doğru zamanda alınabilmesi için tedarikçi ile ilişkiler geliştirilmiş olması, tedarikçi sayısının azaltılması, tedarikçilerde seçici davranılması, tedarikçilerle düzgün

haberleşme ağının kurulması ve uzun vadeli anlaşmalar yapılmış olması gerekmektedir (Gürdal, 2007, s.152).

### **1.2.3.2. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Sistemi**

Üretilen bir ürün ya da hizmetin yaşam dönemi boyunca ortaya çıkacak maliyetlere odaklanan bir yöntem olan ürün yaşam dönemi maliyetleme yöntemi ilk olarak 1960'lı yıllarda ABD Savunma Bakanlığı tarafından tedarik sürecinde stratejik bir karar verme aracı olarak geliştirilmiştir (Dunk, 2004, s.402; Korpi ve Ala-Risku, 2008, s.242). 1960'lardan 1980'lere kadar askeri amaçla kullanılan yöntem özellikle 1980'li yıllarda yoğun rekabet sebebiyle geliştirilerek (Dunk, 2004, s.402) başta havacılık, enerji, petrol, demiryolları olmak üzere birçok sanayi kolunda yaygın bir şekilde kullanılmıştır (Deran, 2008, s.467). Yaşam dönemi maliyetlerinin azaltılması düşüncesi ilk olarak Entegre Lojistik Destek Programında gündeme gelmiş ve yöntem zamanla geliştirilerek üretim, işletim, bakım ve diğer satın alma maliyetlerinin hesaplanmasında yeni bir anlayış getirmiştir (Kawauchi ve Rausand, 1999, s.5). Ürün yaşam dönemi maliyetleme yöntemi, üretilen ürünün yaşam dönemi boyunca ortaya çıkabilecek maliyetlerinin üretime başlamadan önce tespit etmeye çalışan bir yöntem olup, işletmenin hedef maliyetlerine ulaşmada ya da pazarlama stratejisinin belirlenmesinde kullanılan bir yaklaşımdır (Güneş ve Aksu, 2008, s.44; Otlı ve Karaca, 2005, s.249; Okutmuş, 2019, s.218).

Ürün yaşam dönemi maliyetleme, maliyet yönetimi ve fiyatlandırma kararları için gerekli ve önemli bilgileri sağlamaktadır. Birçok işletme geleneksel olarak fiyatlandırma kararlarında gelecek dönemdeki ürünlerini, sunumunu ve tüketici hizmet giderlerini göz önünde bulundurmaktadır. Ayrıca, ar-ge, ürün tasarlama ve yeni ürünler açısından önemli unsurlar büyük ölçüde kaynak tüketirler ve şayet işletmeler faaliyetlerini karlı şekilde sürdürmeyi amaçlıyorsa ürün satış fiyatlarının söz konusu üretim maliyetlerini de karşılaması gerekir (Hilton, Maher ve Selto, 2003, s.546). Minimum maliyetle üretilen ürünün uzun dönemde düşük maliyetle üretileceği anlamına gelmemektedir. Ürünlere daha sonra eklenecek üretim maliyetleri artan şekilde gerçekleşebilir. Dolayısıyla üretim ortamında gerçekleştirilen maliyetleri dikkate alınarak verilecek bir karar, uzun sürede optimal karar olma özelliğini yitirebilir (Dhillon, 1989, s.29). Bu sebeple işletmenin uzun

sürede amaçladığı getiriye kazanabilmesi için gelirlerin belirlenmesi sürecinde katlanılan bütün yaşam dönemi maliyetleri dikkate alması ve içermesi gerekmektedir (Hilton, Maher ve Selto, 2003, s.546).

Ürün yaşam dönemi maliyetleme yönteminin temel özellikleri aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Gürdal, 2007, s.85):

- Bir ürünü üretmeye ilişkin farklı ve muadil seçenekler arasında seçim yapmaya yardımcı olur,
- Gelecekteki maliyetleri öngörmeyi esas alan bir sistem olduğundan, sadece üretimin başlangıç maliyetlerini değil tüm süreç boyu maliyetleri dikkate almayı sağlar,
- Üretilen üründen en yüksek faydayı sağlamaya yardımcı olur,
- Fiyatlandırmada daha gerçekçi sonuçlar ortaya koyar,
- Gelecekteki harcamalara yönelik bütçe oluşturmaya temel bilgiler sağlar ve bütçe oluşturmada doğru sonuçlara ulaşılmasına yardımcı olur,
- Müşterilerin tercihlerini etkileyen ürün garantisi, servis, yedek parça vb. satış sonrası faaliyetlere ve maliyetlere daha fazla önem verilmesine yardımcı olur,
- Tasarım ve ürün geliştirme aşamalarında daha fazla maliyete katlanılarak, üretim ve üretim sonrası aşamalarda daha az maliyete katlanılmasına yardımcı olur.

Ürün yaşam dönemi maliyetleme yönteminin uygulanması yaşam dönemince maliyetleme analizleri ile gerçekleştirilmektedir (Kleyner ve Sandborn, 2008, s.796). Analiz yapılmadan maliyetleme ve maliyet sonuçlarını değerlendirme mümkün olmamaktadır. Ürün/hizmet maliyetinin büyük çoğunluğunun ise tasarım aşamasında ortaya çıktığı bilinmektedir (Ergül, 2014, s. 18). 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).

### **1.2.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi**

Stratejik maliyet yönetim sistemlerinden biri olan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ilk olarak 1980'li yıllarda ABD'de ortaya atılmış ve birçok araştırmacı tarafından yapılan araştırmalarda temellendirilmiş doğru ve güvenilir

ürün maliyetini belirleme sistemi olarak geliştirilmiştir (Saban ve Erdoğan, 2017, s.536).

Faaliyet tabanlı maliyetleme işletmede gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izleyen, faaliyetlerin neden olduğu maliyetleri maliyet etkenleri aracılığıyla maliyet yüklemelerine yükleyen bir yöntemdir (Haftacı, 2007, s.187). Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) geleneksel sisteme göre çok daha etkin bir sistemdir. Öncelikle gerçekleşen faaliyetler belirlenmekte, maliyetler faaliyetlere, faaliyet maliyetleri de bu faaliyetleri kullanan ürün ya da hizmetlere kullanım ölçüsünde atanmaktadır. Bundan dolayı iki aşamalı bir maliyet sistemi özelliği taşıyan FTM çok daha doğru sonuçlar üretmektedir (Özyapıcı, 2015, s.22; Saban ve Erdoğan, 2017, s.537). FTM yönteminin amacını, mamul maliyetleri içindeki payı artan genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde daha sağlıklı bir uygulamanın maliyet sistemleriyle bütünleştirilebilmesi oluşturmaktadır. Yöntemin endirekt bir faaliyetin maliyetini direkt olarak o faaliyeti talep eden mamulle ilişkilendirmeyi amaçlaması, daha doğru faaliyet ve mamul maliyetinin elde edilmesi anlamına gelmektedir (Bekçioğlu ve diğerleri., 2014, s.21; Şakrak, 1997, s.178).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin temel amacı daha doğru ürün maliyetleri hesaplamaktır. Bu amaca, faaliyetler ve ürünler arasında neden sonuç ilişkilerini doğru yansıtan kullanılabilir maliyet bilgileri geliştirerek ulaşılabilir (Gürdal, 2007, s.116). Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin başlıca amaçları şunlardır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002 s.31; Karcıoğlu, 2000, s.153; Karacan, 2000, s.43-46; Eker, 2002, s.240; Ersoy, 1996, s.111; Cokins, 1996, s.84);

- Ürün ya da hizmet üretiminde değer yaratmayan maliyetleri en aza indirmek veya ortadan kaldırmak,
- Karlılığın artması için değer yaratmayan maliyetlerin kolaylaştırılmasında ve doğru ve etkin bir bilgi akışı sağlamak,
- Ürün veya hizmetin üretimindeki sıkıntıların temel nedenlerini bulup düzeltilmesini sağlamak,
- Ürün ve hizmet üretimindeki eksik maliyet dağılımındaki yanlışları ortadan kaldırmak,

- İşletme yönetimine doğru bilgiler sağlayarak doğru kararlar alınmasını sağlamaktır.

Faaliyete dayalı maliyet sistemi, maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra ürünlere yükleyen bir sistemdir. Sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur. Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri maliyet havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Maliyetler, bu bölümlerle ilgili maliyetlerdir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla, endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm ürünler için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir. İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetler ürünlere paylaştırılır. Bu paylaşımın yapılması için, öncelikle yapılması gereken, her ürünün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler ürünlere yüklenmiş olur (Doğan, 1996, s.117-121).

#### **1.2.3.4. Değer Mühendisliği Sistemi**

Değer mühendisliği sistemi, II. Dünya Savaşı döneminde General Electric firmasından Lawrence Miles tarafından, kısıtlı savaş finansmanı ve kaynaklarını en verimli şekilde kullanmak amacıyla geliştirilmiştir. Bu proje, hizmet veya sürecin amacını belirleyecek, faaliyetleri analiz edecek ve verimliliği arttıracak, maliyetleri azaltacak ve zamandan kazanç sağlayacak yollar için her evreyi değerlendirecek grup odaklı bir teknik olarak ortaya çıkmıştır (Borkenhagen, 1999, s.1). General Electric'te bu tekniğin hem düşük maliyet hem de yüksek performansı doğurduğu gözlemlenmiştir. 1950'li yıllarda değer mühendisliği, gereksiz maliyetlerin elenmesinde çaba gösteren bir grup süreci olarak tanımlanmıştır (Gürdal, 2007 s.171). Değer analizi, fonksiyonel analiz, değer yönetimi gibi kavramlar birlikte de incelenen değer mühendisliği; bir ürünün, müşteriye sunulan faydanın değiştirilmeden fiyatının/maliyetinin düşürülmesi ya da fiyatın/maliyetin sabit tutularak müşteriye sunulan faydanın artırılmasını amaçlayan sistematik bir yaklaşımdır (Gürdal, 2007, s.170). Amaç; müşteri için değer katmayan fonksiyonların elenmesi, değer katan fonksiyonların ise geliştirilmesi ve daha düşük maliyet ile sunulmasıdır.



Tüketiciler tarafından gereksinim duyulan fonksiyonları tekrar değerlendirmek farklı görüşlerden daha az bir maliyete katlanmayı mümkün kılacak ürün tasarım uğraşısı olarak da tanımlanabilen değer mühendisliği uygulamasının başarıya ulaşmasında yönetim desteği ve katılımçılık büyük önem taşımaktadır (Sperling, 2001 s.5-6).

İyi bir değer mühendisliği süreci adım adım sorun çözme metodolojisidir (Sperling, 2001, s.2). Hazırlanma ve bilgi evresi ile başlayan süreç, dikkatli bir işlev analizi ile devam etmektedir. Değer mühendisliğinin bu süreci ürünün temel işlevlerinin ayrıntılı olarak açıklanmasıyla son bulur. Analiz kapsamında ürünle ilgili farklı fikirler önerilir, bu fikirlerin analiz edildiği evre değerlendirme evresidir. Gelişme evresi, ürün üzerinde çalışılabilir alternatif fikirlerin geliştirildiği evredir. Değer mühendisliği alternatiflerinin sunumu evresinden sonra, değer mühendisliğinin seçimi ve uygulanması evresine geçilerek yönetimin net ve doğru bir sonuca ulaşması sağlanır (Özevren, 1997, s.17; Gürdal, 2007, s.172).

#### **1.2.3.5. Kaizen Maliyetleme Sistemi**

II. Dünya Savaşı'ndan yenik çıkan Japonya'da gelişmiş ülkelerle rekabetin bir aracı olarak kalite kavramı önem kazanmıştır. Kalite açısından kendilerinden önde bulunan Avrupa ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri'yle rekabet edebilmek için öncelikle bu ülkelerden aldıkları ürün örneklerini parçalayarak nasıl yapıldıklarını anlamaya çalışmış ve ürünlerde küçük iyileştirmeler yaparak yeniden üretmişlerdir. Bu küçük fakat devamlı gelişmelerle, işletmelerde kaizen (sürekli gelişme) felsefesini yerleştirmiş ve zaman içinde gelişmiş ülkelerin kalite standardını yakalamış ve hatta geçmişlerdir (Gürdal, 2007, s.159). Bir yönetim felsefesi olarak tanımlanan kaizen kavramı literatüre Masaali İmai tarafından 1900'lü yıllarda kazandırılmıştır (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.464). Kaizen Japonca'da, yenilikçi (buluşa dayalı), hızlı bir değişimden farklı olarak, faaliyetlerdeki az sayıdaki iyileştirmelerin devamlılığını ifade etmektedir. Batıda genellikle kalite geliştirme, basit olarak ürün kalitesindeki gelişme olarak görülmektedir. Kaizen felsefesinde bu gelişmeler bir işletme ile ilgili herhangi bir konuda (maliyet, teslimat zamanı, çalışan güvenliği, deneyim kazanma, satıcı bağlantısı, yeni ürün dizaynı, etkinlik vb.) olabilmekte ve işletmenin kalitesini artırmaktadır (Evans, 1993, s.57).

Kaizen maliyetleme sistemi ise Japon işletmeleri tarafından uygulanan bir hedef maliyetin belirlendiği ve bu maliyetin başarılması için üretim süreçlerinin sürekli olarak iyileştirildiği bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Yükçü, 1999, s.9). Kaizen maliyetleme, özellikle maliyetleri düşürmek için kullanılan sürekli iyileştirme uygulamasıdır. Ürüne değer katmayan faaliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın önlenmesi ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerinde yoğunlaşır. Kaizen maliyetlemenin temel amacı, hedeflenen kâr ve tahmini kâr arasındaki aralığı azaltmaya yardım etmek için üretimin her aşamasındaki maliyet indirimlerini sürekli izlemektir (Gürdal, 2004, s.89).

Kaizen maliyetlemenin temel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenmektedir (Altınbay, 2006, s.108-109):

- Sistemin odak noktası; daha doğru ürün maliyeti bilgileri elde etmek değil, süreç maliyet azaltma konusunda bilgilendirmek ve motive etmektir.
- Maliyet azaltma kişisel bir iş değil, takım sorumluluğu gerektirir.
- Fiili üretim maliyetleri işi yapanlar tarafından hesaplanmakta, paylaşılmakta ve analiz edilmektedir. Bazı durumlarda, muhasebe kadrosu değil, takımın kendisi maliyet bilgisini toplamakta ve hazırlamaktadır.
- Çalışma takımları maliyet azaltılması hedeflerine ulaşabilmek için fikirler üretmekle sorumludur. Ayrıca bu takımlar; sağlayacağı maliyet azaltma kendisini kolaylıkla ödeyebilecekse, küçük çapta yatırımlar yapmaya da yetkilidir.
- İşçilerin kaizen maliyet hedeflerini daha kolay anlayabilmesi sağlanmalı ve toplam maliyet hedefi tek bir kaleme verilmeyip hem sabit maliyet hem de değişken maliyet kalemleri için maliyet düşürme hedeflerinin miktarı ayrı ayrı verilmelidir.
- Bu süreçte elde edilen iyileştirmeler, çok küçük olsa bile, göz ardı edilmemelidir.

Kaizen maliyetlemenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için planlanan hedeflerin ulaşılabilir nitelikte ve işletme yönetiminin de bu hedeflere ulaşmada kararlı olması gerekir. Bununla birlikte başarı için ayrıntılar, kesinlikle gözardı

edilmemeli, ne kadar küçük olursa olsun dikkate alınmalıdır. Kaizen maliyetleme üretim sırasında ortaya çıkan kayıpları, değer katmayan faaliyetleri önleyip, verimi artıran, maliyeti azaltan, bütün yönetim muhasebesi tekniklerini harekete geçirebilirse ve ayrıca her gün, çalışanların istekle uyguladığı sürekli bir eylem biçimi olabilirse başarı kazanabilir (Özkan ve Aksoylu, 2002, s.54). Kaizen maliyetlemenin bir başka başarı koşulu ise; mevcut sistemi bilinir hale getirmek, süreci değerlendirmek, veri sağlamak, iyileştirilmesi gereken alanları belirlemek, bu alanlardaki değer katmayan maliyetleri ve bunların nedenlerini çözümlenektir. Maliyetlerin nedenlerini ortadan kaldıracak, karmaşık eylemleri basitleştirecek, uyumlu hale getirecek, birleştirecek, sürekli kılacak bir plan yapmak gerekmektedir. Ayrıca kaizen maliyetleme başarısı için işletmelerde yapılan planın sonuçlarını ölçülebilir hale getirmek ve öncesi ile karşılaştırmak, elde edilecek sonuç kısa ve uzun vadede beklentileri karşılırsa uygulama yapmak, sistemin sürekliliği için gerekli önlemleri almak olarak ifade edilmektedir (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.468).

#### **1.2.3.6. Kaynak Tüketim Muhasebesi Sistemi**

1990'lı yılların ortalarında faaliyet tabanlı maliyetlemenin (FTM), çoğu işletmeye sürdürülebilir ve etkin bir maliyet yönetimi sağlamada yetersiz olması nedeniyle yeni bir arayış başlamış ve bu arayış sonucunda FTM'yi destekleyen ve geliştiren kaynak tüketim muhasebesi (KTM), ortaya çıkmıştır (Tse ve Gong, 2009, s. 42; Wang vd., 2009, s. 84). Kaynak odaklı Alman Maliyet Muhasebesi (GPK) ile faaliyet odaklı FTM yöntemlerinin gelişmiş bir versiyonu olan KTM yeni nesil bir maliyet hesaplama yöntemi olarak değerlendirilmektedir (Köse ve Ağdeniz, 2015, s.52).

KTM, işletmelerin faaliyetlerini kaynak temelinde değerlendirmekte ve işletmeler tarafından kullanılan kaynakların değerini ve söz konusu kaynakların maliyetlerinin ana yapıtaşını izlemektedir. KTM'nin ana özellikleri, kullanılmayan kapasitenin takibi, geçmiş maliyetler yerine alternatif maliyetlerin dikkate alınması ve diğer aşamalarda maliyet verilerini belirleme ve sınıflandırma işlemidir (Peacock ve Juras, 2006, s.55). KTM'de atıl kapasitenin belirlenebilmesi için kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin sabit ve orantısal maliyet olarak gruplandırılması gerekir. Sabit maliyetlerin kullanımı bir kaynağın teorik

kapasitesine bağı olarak belirlenirken; orantısal maliyetler bütçelenmiş kaynak çıktıklarına dayalı olarak dağıtılır (Aktaş, 2013, s.62). KTM yönteminde işletmede ortaya çıkan atıl kapasitenin üretim maliyetleri olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir. Kapasitenin tam olarak kullanılmaması halinde ortaya çıkan atıl kapasite ürün maliyetlerini gereksiz şekilde yükseltmekte ve hatalı yönetsel kararların alınmasına neden olmaktadır.

KTM yönteminin FTM'ye benzer ancak geliştirilerek iyileştirilmiş beş aşamadan oluşan bir uygulama süreci bulunmaktadır. İlk aşamada kaynakların birbirleriyle ilişkisi incelenerek kaynak havuzları belirlenmekte, ikinci aşamada birincil (bir maliyet merkezinde ortaya çıkan) ve ikincil (bir maliyet merkezine transfer ya da gider yansıtması ile aktarılan) maliyetlerin belirlenmekte, üçüncü aşamada kaynak havuzlarında toplanan maliyetler sabit ve değişken (orantısal)maliyetler olarak ayrılmakta, dördüncü aşamada faaliyetlerin maliyetleri belirlenmekte ve son aşamada bu faaliyetleri kullanan ürünlere faaliyet maliyetleri yüklenmektedir (Perkins ve Stovall, 2011, s. 47). FTM'de faaliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin ürünlere dağıtılması; kaynak maliyetlerinin, maliyetlere dağıtılmasından diğer bir ifadeyle 2. aşamada 1. aşamadan çok daha fazla dağıtım anahtarına ihtiyaç olduğu için daha zordur. Bu açıdan KTM, farklı bölümlere ait kaynakları sınırlı sayıda kaynak havuzunda toplayarak faaliyetlere dağıtımını kolaylaştırmaktadır (Wegmann -Stephen, 2009, s.14-15).

#### **1.2.3.7. Kısıtlar Teorisi Sistemi**

Geleneksel yönetim muhasebesi yöntemlerinin yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin niteliği açısından yetersiz kalması birçok yeni yaklaşımın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yaklaşımlardan bir tanesi olan kısıtlar teorisi ise 1984 yılında Dr. Eliyahu Goldratt tarafından "The Goal" adlı çalışma ile literatüre kazandırılmıştır (Saban ve Erdoğan, 2017, s.603). Kısıtlar teorisi, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi adına, işletme yönetiminin belirli kısıtlar üzerinde durmasını kapsayan bir kavramdır (Şahin, 2012, s.6). Dr. Goldratt, kısıt kavramını işletmeler tarafından belirlenen hedeflere ulaşmasının karşısındaki birçok engel olarak tanımlamaktadır ve sistemdeki tüm faaliyetlerin temel odak noktasının kısıtın üretim sürecini aksatmasını önlenmek olması gerektiğini vurgulamaktadır (Atwater ve Gagne, 1997, s.6). Maliyet muhasebesi açısından geniş kullanım

alanına sahip olan teori, hem kamu hem de özel sektörde üretim, taşıma, sevkiyat, proje planlama, ar-ge, satış ve dağıtım gibi alanlarda son otuz yıldır başarıyla uygulanmaktadır (Ronen, 2005, s.1-2).

Kısıtlar Teorisinin esas amacı, eş zamanlı üretim yoluyla sürekli iyileştirme sürecini işletmede kurmaktır. Eş zamanlı üretim kavramı, pazardan gelen taleplere cevap verebilmek için verimli kaynaklar aracılığıyla malzemelerin hareket ettirilmesini sağlayan sistematik yöntem olarak tanımlanır. Kısıtlar teorisi yaklaşımının amacı öncelikle kaynak kısıtları tespit etmek ve onları yönetmek için programlar yapmaktır (Köse, 2005, s.132). Kısıtlar Teorisi aşağıdaki yedi temel varsayımına dayanmaktadır. (Akgün, 2005, s.87)

- İşletmeler için şu anda ve gelecekte temel hedef para kazanmaktır.
- Satışların kara katkısı, satış gelirlerinden değişken malzeme, enerji vb. giderlerin indirilmesi ile bulunur.
- Her işletmede giderleri kısıtlayan en az bir kısıt bulunmaktadır.
- İşletmelerde üç temel türde kaynak bulunur. Bunlar kıt darboğaz kaynaklar, darboğaz olmayan kaynaklar, kapasite kısıtlı kaynaklardır.
- Birçok imalat sürecinde sadece bir veya birkaç kısıt bulunmaktadır, dolayısıyla bunların kontrolü de basittir.
- Kaynaklar ve ürünler arasında etkileşime neden olan bağımlı olaylar mevcuttur, dolayısıyla bir kaynaktaki darboğazın diğer kaynakların verimini etkiler.
- Üretim sisteminin kaynaklar açısından darboğazları tanımlanarak darboğaz olmayan kaynaklarla dengelenmesi gerekir.

Goldratt'a göre birçok organizasyonun çoğu zaman minimum bir kısıtı mevcuttur. İşletmelerdeki kısıt türleri çeşitli yazarlar tarafından farklı biçimlerde sınıflandırılmıştır. Ancak literatürde en çok kullanılan kısıt sınıflandırması şu şekildedir (Atwater ve Gagne, 1997, s.7):

- Piyasa kısıtı: Müşteri taleplerinde ortaya çıkan tutarsızlık ile işletmelerin mevcut kapasitelerinde meydana gelen bir kısıt olarak değerlendirilmektedir
- Kaynak kısıtı: Organizasyonlara ait kaynakların piyasadaki müşteri talebinin karşılanamaması durumunda meydana gelen kısıtlardır

- Politik kısıt: İşletme yöneticilerinin yetenekli olmaması nedeniyle alternatiflerin etkin şekilde fırsata dönüştürülmemesi sonucunda ortaya çıkan kısıtlardır

- Hammadde kısıtı: İşletmeler açısından hammadde ve malzemelerin azalması nedeniyle meydana gelen kısıtlardır

- Lojistik kısıt: İşletmeler tarafından oluşturulan politikaların belirlenen faaliyeti kısıtlaması sonucunda meydana gelen kısıtlardır

İşletmeler açısından yukarıda belirtilen kısıtlar söz konusu olduğunda hangi departmanda ortaya çıkarsa çıksın bu bölüme kaynakların yoğun bir şekilde yönlendirilmesiyle kısıtların ortadan kaldırılması gerekir. Bir kısıtların ortadan kaldırılmaması diğer kısıtların da ortaya çıkmasına neden olacaktır (Büyükyılmaz ve Gürkan, 2009, s.184). Kısıtlar teorisinin uygulama süreci; kısıtların tespit edilmesi, kısıtların nasıl düzeltileceğine karar verme, ilgili her şeyin ikinci aşamasının uygulanması için seferber edilmesi, kısıtların ortadan kaldırılması ve işletmelerde yeni kısıtların her zaman olabileceğini düşünme olmak üzere 5 aşamadan oluşmaktadır (Erol, 2008, s.103).

#### **1.2.3.8. Hedef Maliyetleme Sistemi**

Yeni bir ürün için kabul edilebilir maksimum maliyetin belirlenerek ürün/hizmetlerin bu maksimum hedef maliyete uygun şekilde üretilmesi olarak tanımlanan hedef maliyetleme konusu ikinci bölümde detaylı bir şekilde incelenmiştir.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **HEDEF MALİYETLEME ve TURİZMDE HEDEF MALİYETLEME ARAŞTIRMALARI**

#### **2.1. Hedef Maliyet Sistemi**

Bu bölümde hedef maliyet sisteminin tanımı, tarihsel gelişimi, ortaya çıkış nedenleri, amaç ve yararları detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

##### **2.1.1. Hedef Maliyet Kavramı**

Hedef maliyetleme, Batı literatüründe Japonca “genka kikaku” teriminin bir çevirisi olarak kullanılmaktadır. Bu çeviri “genka kikaku” teriminin gerçek anlamını yansıtmadığı ve çok üstü kapalı kaldığı için birçok Japon akademisyen tarafından eleştirilmektedir (Fell, 2004, s.10). Kavrama yönelik eleştiriler “hedef” kelimesi üzerine yoğunlaşmakta kelimenin maliyetten çok bütçeyi ifade etmesi nedeniyle hedef maliyetleme sürecinin özünü tam olarak yansıtmadığı düşünülmektedir (Şimşek ve Ayrıçay, 1998, s.69-70). Japon Maliyet Topluluğu (The Japan Cost Society) hedef maliyetlemenin, “hedef maliyet yönetimi” olarak ifade edilmesine karar vermiştir. Hedef maliyetlemenin literatürde birçok tanımı olmakla beraber genel anlamda hedef maliyetleme, ürün maliyetlerini azaltmak amacıyla ürünün tasarım aşamasından ürün yaşam dönemi boyunca kullanılan bir maliyet düşürme tekniği şeklinde ifade edilmektedir (Saban ve Erdoğan, 2017, s.561).

Literatür incelendiğinde hedef maliyetleme yöntemiyle ilgili birçok tanım yapılmıştır. Bu tanımlardan birkaçına aşağıda yer verilmiştir.

Hedef maliyetleme; yeni ürünün planlama ve tasarım faaliyetlerini yönetmek, izleyen işlem aşamaları için temel oluşturmak ve ürünün yaşamı boyunca belirlenen karlılık hedeflerine ulaşmasını garanti etmek için tasarlanmış; ürünleri, pazarı ve kaynakları stratejik bir temelde ilişkilendirebilen ve bu bilgileri sayısal olarak ifade edebilen stratejik bir maliyet yönetim aracı ve ürün üretimine ilişkin tüm fonksiyonların bileşik çalışmasını gerektiren bir yaklaşımdır (Lorino, 1995, s.82).

Hedef maliyetleme, ürünün belirlenen satış fiyatı içerisinde amaçlanan kar oranını sağlayan, belirli fonksiyonellik ve kalitedeki ürünlerin maliyetini belirleyen yapısal bir yaklaşımdır. Hedef maliyetleme sadece yönetim muhasebesi tekniği

değil aynı zamanda işletmenin artan rekabet ortamlarında hayatta kalmasına yardım eden, çok amaçlı, yeni ürün tasarımının, sunumunun ve kar yönetim sürecinin önemli bir parçasıdır (Özçelik, 2014, s.7).

Hedef maliyetleme karlı ürünleri doğru kalite ve fonksiyonellikte ve hedef müşteri kitlesi için uygun fiyatlarla sunma olanağı sağlayan bir maliyet yöntemidir (Yereli, Değen ve Şahin, 2012, s.38).

Monden ve Hamada hedef maliyetlemeyi, tamamen yeni bir modelde ve model değişikliklerinde, geliştirme ve tasarım aşamalarında maliyet azaltma sürecini destekleyen bir sistem olarak tanımlamaktadır (Bayou, 1998, s.28).

Hedef maliyetleme, işletmenin gelecekteki karlarını stratejik olarak yöneten bir sistemdir. Hedef maliyetlemenin bu amacı, belirlenen fonksiyonellik ve kalitede önerilen ürünün üretilmek zorunda olduğu yaşam döngüsü maliyetlerini belirleyerek gerçekleştirmektir. Hedef maliyetleme, ürün yaşam döngüsü maliyetlerini azaltmaya çalışan bir yönetim tekniğidir. Hedef maliyetlemede maliyet, ürün tasarım sürecinin bir girdisidir, çıktısı değildir (Cooper ve Slagmulder, 1999, s.23).

Hedef maliyetleme, müşteriyi memnun edecek ürünlerin ayrıntılı olarak planlandığı süreci, ürünün hedef karlarına dayanarak hedef maliyetin belirlendiği süreci, tasarım departmanları tarafından değer mühendisliği yaklaşımı kullanılarak ürünün hedef maliyetinin gerçekleştiği ve gerçek maliyet tahminleriyle kontrol edilerek doğrulandığı süreci içermektedir. Hedef maliyetleme, maliyetlerin yönetimine ürün tasarımının başlangıç aşamalarında başlamaktadır ve tüm değer zincirini içerecek şekilde ürün yaşam döngüsü boyunca devam etmektedir (Bargernas ve Fridh, 2004, s.6). İşletmenin üzerindeki maliyet baskısı, pazar satış fiyatına göre belirlenen hedef maliyetle birlikte ürün tasarım sürecine katılan herkese aktarılmaktadır. Hedef maliyetin belirlenmesi, dışarıdan temin edilen parçaların alış fiyatını belirlemekte, böylece maliyet baskısı işletmenin tedarikçilerine aktarılmış olmaktadır. Tedarikçiler de maliyetleri azaltırken aynı zamanda, kalite ve fonksiyonelliği arttırmanın yollarını bulmaya çalışmaktadır. Hedef maliyetleme ileri besleme yaklaşımı açısından geleneksel yaklaşımlardan farklıdır. Burada amaç ürün üretime girdikten sonra maliyetleri azaltmanın yollarını bulmak değil, üründen önce maliyetleri tasarlamaktır (Cooper ve Slagmulder, 1999, s.2).



Hedef maliyetleme, ürün/hizmet maliyetlerini tasarım aşamasında planlayan ve ürün/hizmet yaşam dönemi boyunca maliyetlerini kontrol altında tutmaya yarayan bir çağdaş maliyet yöntemi olarak tanımlanabilir.

### **2.1.2. Hedef Maliyetleme Sisteminin Tarihsel Gelişimi**

Japonca'da Genka Kikaku ve İngilizce literatürde Target Costing olarak ifade edilen hedef maliyetlemenin 1960'lı yıllarda Japonya'da ortaya çıktığı kabul edilmektedir (Hibbets, Albright ve Funk, 2003, s.66). Ancak bazı kaynaklarda hedef maliyetlemenin Japon orijinli olmadığı Almanya'da geliştirilip, uygulanmaya başlandığı belirtilmektedir. 1920'li yıllarda Henry Ford'un Ford otomobillerinden T-Modelinin geliştirilmesinde, Volkswagen'in 1930'lu yıllarda otomobillerini geliştirmede ve 1970'li yılların sonlarında Seidensticker Firması tarafından gömlek üretiminde hedef maliyetlemenin kullanıldığı ifade edilmektedir (Bahşi ve Can, 2001, s.50).

1960'lı yıllarda otomasyonunun gelişimine bağlı olarak çelik şirketleri ve petrokimya şirketleri hızla büyümüştür. Japonya'nın tarihinde ilk defa tüketicilerin pazarı yönlendirebilecek satın alma güçleri ortaya çıkmıştır ve bu çağ "yeni ürün dönemi" olarak adlandırılmıştır. 1960'lı yılların sonlarında ve 1970'li yıllarda Japonların yaşam standardı önemli derecede artmıştır ve tüketiciler daha bilinçli hale gelmiştir. İşletmeler çeşitli taleplere cevap verebilmek için çok çeşitli ve farklı özelliklerde ürünler üretmek zorunda kalmıştır. Bilgisayarların sistematik olarak üretimde uygulanması 1970 yılların sonlarına doğru başlamış, ayrıca endüstriyel robotların ve sayısal kontrol makinelerinin yaygınlaşması işletmelerin çok çeşitli ürünleri az miktarlarda üretebilmelerine olanak sağlamıştır. Bu dönem, büyük çapta fabrika otomasyonunun başlangıcı olarak kabul edilmiştir (Sakurai, 1996, s.38-40). Fabrika otomasyonu, çeşitli maliyet mühendisliği tekniklerinin kullanımını beraberinde getirmiş ve 1970'lerin sonlarından bu yana büyük Japon şirketlerinde maliyetleri azaltmak ve bu mühendislik tekniklerinin kullanılmasını sağlamak için hedef maliyetleme sistemi geliştirilmiştir (Sakurai, 1990, s.250; Shimizu ve Lewis, 1998, s.9).

Toyota firmasının 1960'lı yıllarda ilk petrol krizini diğer Japon araba üreticilerine göre daha iyi atlattığı, diğer firmaların Toyota firmasının, üretim sistemini taklit etmelerine neden olmuştur. İlk petrol kriziyle birlikte enerji

giderlerinin yükselmesi bunun sonucunda firmaların aşırı derecede maliyet baskısı altında kalmaları ve rekabet edememeleri özellikle 1970'li yıllardan itibaren hedef maliyetlemenin yaygın olarak kullanılmaya başlanmasına neden olmuştur. 1973 öncesinde hedef maliyetleme faaliyetleri daha çok değer mühendisliği şeklinde olmuştur. Petrol krizinden sonra hedef maliyetleme bugünkü şekliyle yaygınlaşmıştır (Kato ve Yashida, 1998, s.2; Sakurai, 1990, s.40).

1990'lı yıllarda Japon işletmelerinin özellikle otomobil sektöründeki başarısı Amerika ve Avrupa'daki işletmelerin dikkatini çekmiştir. Fakat, başlangıçta hedef maliyetlemenin stratejik önemini kavrayamadıklarından hedef maliyetlemeyi standart maliyetleme yöntemine alternatif bir maliyetleme yöntemi olarak algılamışlardır (Bayou ve Reinstein, 1998, s.28). Bugün ise hedef maliyetlemeye olan ilgi büyüktür fakat yöntemin uygulanması kolay değildir. Ayrıca literatür ve uygulamalar dikkatlice gözden geçirildiğinde yöntemin gerek tanımlanmasında ve anlaşılmasında gerekse uygulanmasında bir birliktelik sağlandığını söylemek mümkün değildir. Daha ziyade her işletmenin hedef maliyetlemeyi kendi organizasyon yapısına ve içinde bulunduğu dış çevre koşullarına göre yorumlayıp uyguladığı görülmektedir. Bununla beraber yöntemin ağırlıklı olarak otomotiv, bilgisayar, elektronik ve makine parçaları gibi yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan endüstrilerde yaygın biçimde kullanıldığı dikkati çekmektedir (Omar, 1997, s.64). Hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelerin çoğunluğunun Japon, Amerikan ve Alman işletmelerinden oluştuğu görülmektedir. Tüm bu işletmelerin sahip olduğu ortak nokta ise pazara sayısız/çok sayıda bileşenlerden oluşan ürünler sunmalarıdır (Roslender ve Hart, 2000, s.2).

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 (Beyazıtlı ve Koçsoy, 2009, s.59).

### 2.1.3. Hedef Maliyetleme Sisteminin Önemi

Teknolojik değişimler, tüketici taleplerindeki değişim ve çeşitlilik ürün yaşam dönemlerinin kısalmasına neden olmuştur. Giderek kısalan ürün yaşam dönemleri, yüksek teknoloji içeren endüstrilerde, bazen bir yılın altına inmektedir. Tüketiciler daha sık aralıklarla yeni ve çeşitli ürünler talep etmektedir. Dolayısıyla hedef maliyetlemenin yaygın olarak kullanılmasının nedenlerinden biri yoğun uluslararası rekabete ve kısa yaşam dönemlerine neden olan tüketici taleplerindeki çeşitliliktir. Fabrika otomasyonu ile birlikte geleneksel üretim hatlarının yerini robotlar ve bilgisayarlarla kontrol edilen üretim sistemleri almaktadır. Tüm bu değişiklikler, üretim aşamasında maliyetlerin kontrolünü vurgulayan geleneksel maliyet yöntemlerinin artık etkili olmadığını göstermektedir (Lee, 1994, s.3).

Tüketici taleplerindeki çeşitlilik yığın üretimi ve endüstriyel işletmelerin ölçek ekonomilerinden yararlanmalarını güçleştirmektedir. Benzer ürünlerin yığın üretimi yerini çeşitli ürünleri içeren geniş ürün yelpazesine bırakmıştır. Bu durum özellikle sabit maliyetlerin, birim üretim miktarları içindeki payının artmasına neden olmuştur. Değişen tüketici talepleri, yeni ürün geliştirmeyi zorunlu hale getirmekte, bu da araştırma ve geliştirme maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu değişimler işletme yönetiminde yalın yönetim ve yalın üretim olarak adlandırılan yeni yönetsel kavramları ortaya çıkarmıştır. Bu yeni yönetim felsefesi muhasebe verilerinde de değişimi gerektirmiştir (Bahşı ve Can, 2001, s.32). Yalın üretimin özünü parça üretiminin, yığın üretimden daha verimli olması oluşturmaktadır. Yalın organizasyonlar hızlı refleksleri ve düşük üretim hacimlerinde ölçek ekonomilerine ulaşabilmeleri sayesinde yığın üretim yapan üreticilere kıyasla daha verimlidirler. Yalın organizasyonlar ürünleri yüksek kalite ve fonksiyonellikte ve düşük maliyette daha hızlı bir şekilde üretebilmektedir. Yalın organizasyonların ortaya çıkışıyla birlikte maliyet yönetiminin, hedef maliyetlemenin ve değer mühendisliğinin önemi artmıştır (Cooper, 1996, s.90).

Hedef maliyetlemeyi, ürünün fiyat ve kalitesini fonksiyonellik ile ilişkilendirdiği için yaşam üçlüsü olarak ele almak önemlidir. Hedef maliyetleme fiyattan hareket ettiğinden, müşterilerin kalite ve fonksiyonellik beklentilerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu ilişki olmadan hedef maliyetleme süreci için hiç bir kısıt yoktur ve kabul edilebilir kalite ve fonksiyonellik düzeyinde, ürünün

üretilebileceğinden çok düşük hedef maliyet belirlenebilir. Bu nedenle hedef maliyetleme uygulanırken ürünün kalite ve fonksiyonellik kısıtları dikkate alınmalıdır. Başarı için aynı zamanda, kaizen maliyetleme ve sürekli iyileştirme ile mevcut ürünlerin maliyetlerini yönetebilmek, yetkilendirme, performans yönetim sistemi ve ödül sistemi yoluyla da işgücünün girişimci ruhunu birleştirebilmek gerekmektedir (Özçelik, 2014, s.21).

Hedef maliyetlemenin geliştirilmesi pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda olmuştur. Bunlardan birincisi, fiyatın pazar tarafından belirlendiği gerçeğidir. Oysa bugüne kadar işletmeler fiyatları kontrol ettiklerini düşünmekteydi. Artık işletmeler fiyatlar üzerinde düşündüklerinden daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmıştır. Ancak pazar fiyatı, hedef maliyetlemede bir verisel değer olarak kabul edilmektedir. İkincisi bir ürünün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlendiği gerçeğidir. Bir ürünün %80-85 oranında maliyeti tasarım aşamasında belirlenmektedir. Etkili bir maliyet yönetimi, ürün yaşam seyri için tasarım aşamasında başlamalıdır. Ürünü tasarlayıp kaça mal olduğunu anlamaya çalışmak yerine, ilk önce hedef maliyet belirlenip daha sonra o hedef doğrultusunda ürün tasarlanmalıdır. Bu gerçek dikkate alındığında maliyet azaltma çalışmalarının tasarım ve ürün geliştirme aşamalarında yoğunlaşması gerektiği ortaya çıkmaktadır (Yükçü, 1999, s.3).

Robin Cooper, etkili maliyet yönetim sistemlerinin rekabet şartlarındaki değişmelere karşılık olarak geliştirildiğini savunmaktadır. Hedef maliyetleme yöntemi de süreç ve montaj endüstrilerinde kullanılan rekabet şartlarındaki değişmelere karşı geliştirilmiş bir sistemdir. İşletmeler artık düşük maliyet veya farklılaştırma stratejisi uygulayarak güçlü bir rekabet avantajı elde edememektedir. Aksine işletmelerin elde ettikleri rekabetçi avantaj, rakiplerin benzer ürünleri rekabetçi fiyatlarla sunmalarından dolayı kısa sürmektedir. Bazen rakipler daha iyi özelliklere sahip yeni ürünleri piyasaya sunmaktadırlar. Bu da işletmelerin karşılık vermesi için yeni bir durum yaratmaktadır. İşletmeler düşük maliyet veya ürün farklılaştırmasına dayanan rekabetçi avantaj sağlamaya çalışmaktansa, artık karşılıklı meydan okuma stratejisi olarak adlandırılan sürekli kıran kırana rekabetin içinde yer almaktadırlar. Bu rekabetçi ortamda hayatta kalmanın en önemli unsuru

geleceğin maliyetlerini etkili bir şekilde yönetebilmektir, bu da hedef maliyetlemeyi ön plana çıkarmaktadır (Özçelik, 2014, s.18-20).

#### **2.1.4. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri**

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

- Piyasa odaklı olması diğer bir ifadeyle hedef maliyetlemede hedef satış fiyatının piyasada belirlenmesi,
- Müşteri odaklı olması – ürün taraşım aşamasındayken müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak ürün/hizmet özelliklerini belirlemeye odaklanması ve ürün/hizmet özellik ve fonksiyonlarının belirlenmesi,
- Ürün/hizmetin uzun dönemde planlanan satış fiyatını ifade eden hedef satış fiyatı piyasada müşteri odaklı bir şekilde belirlenmesi,
- Hedef karın hissedarların beklentileri ve uzun dönem karlılık hedeflerine göre belirlenmesi,
- Hedef maliyetin hedef satış fiyatı ve hedef kar arasındaki farktan oluşması,
- Ürün/hizmet geliştirme amacıyla maliyet açığını kapatması,
- Belirlenen hedef maliyete ulaşıncaya kadar ürün/hizmetin piyasaya sürülmemesi, sürüldükten sonra sürekli iyileştirme çalışmalarıyla yaşam dönemi boyunca hedef maliyetin gerçekleştirilmesidir,

#### **2.1.5. Hedef Maliyetlemenin Amacı**

Hedef maliyetleme yönteminin temel amacı en uygun kalitenin devamlılığını sağlarken, toplam maliyetleri azaltmaktır. Bunun yanı sıra üretim işletmesi hedef maliyetlemeyi, stratejik kar planlaması için kullanmaktadırlar (Sakurai, 1996, s.44). Hedef maliyetleme yönteminin bu iki temel amacının yanı sıra başlıca amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Karcıoğlu, 2000, s.180; Atmaca, 2009, s.315).

- İşletmenin tamamının, özellikle maliyetlerin pazar ile uyumunu sağlamak.
- Bir ürün/hizmet, tasarım aşamasında maliyet yönetim desteği sağlamak.
- Dinamik bir maliyet yönetimi için maliyet hedeflerinin sürekli olarak kontrolünü sağlamak.

- İşletme stratejisinin piyasanın ihtiyaçlarından etkilenmesine yardımcı olmak.
- Müşteri tatminini sağlamak.
- Pazar payını artırmak.

Hedef maliyetleme, maliyetleri tasarım aşamasında yönetmektedir. Tasarımın bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılması sadece yeni ürün/hizmetlere uygulanmaktadır. Bu da hedef maliyetleme ve yeni ürün/hizmet geliştirmenin neden birbiriyle ilişkili olduğunu açıklamaktadır. Aynı zamanda hedef maliyetleme mevcut ürün/hizmetler için de, eğer bu ürün/hizmetler veya bu ürün/hizmetlerin üretim süreci, radikal bir şekilde yeniden tasarlanacak ise uygulanabilir (Ansari ve Bell, 1997, s.21).

## **2.2. Hedef Maliyetleme Sisteminin Bileşenleri**

Hedef maliyetleme sisteminin temel bileşenleri; hedef satış fiyatı, hedef kâr marjı, hedef maliyet ve hedef satış hacmidir ve aşağıda açıklanmıştır.

### **2.2.1. Hedef Satış Fiyatı**

Hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyeti hesaplayabilmek için pazar araştırmalarına dayalı olarak bir hedef satış fiyatının belirlenmesini gerektirmektedir (Gagne ve Discanze, 1995, s.17). Belirlenecek hedef satış fiyatı, ürünün üretim öncesi, üretim ve üretim sonrasındaki aşamalarda oluşacak maliyetleri karşılayabilmelidir. Yani belirlenecek hedef satış fiyatı, bir ürünün tüm yaşam dönemi boyunca oluşacak maliyetleri karşılayabilecek düzeyde olmalıdır (Gersil, 2008, s.209).

Fiyat belirleme sürecinin özünde algılanan değer kavramı yatmaktadır. Hedef satış fiyatı, müşterinin bir ürüne ödemeye istekli olduğu fiyattır. Tüketicilerin bir ürüne daha fazla ödemeleri ancak ürünün tüketiciler tarafından algılanan değerinin, öncekilerden fazla olması durumunda mümkündür (Cooper ve Slagmulder, 1997, s.94). Hedef satış fiyatı tüketicinin ödemeye razı olduğu fiyat olup piyasada belirlenmektedir.

### **2.2.2. Hedef Kar Marjı**

Hedef maliyet elde edilmeden önce belirlenmesi gereken ikinci bileşen hedef kâr marjıdır. Hedef maliyetleme, pek çok işletmede uygulanan geleneksel

maliyet artı yaklaşımından farklıdır. Geleneksel maliyet artı yaklaşımında ürünün maliyeti değil kâr marjı bağımlı değişkendir. Başka bir deyişle kâr marjı, beklenen ürün maliyetine bağlı olarak, bu maliyetin belirli bir yüzdesi olarak hesaplanan bir unsurdur (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.362). Ancak hedef maliyetleme yönteminde hedef kar bir ürün için istenilen kar miktarını ifade etmektedir.

Hedef kar ya da kâr marjı belirlemede temel düşünce, yatırımcıların ve işletme sahiplerinin kâr payı beklentilerini karşılayacak bir marjın belirlenmesidir. Üst yönetim, şirket kâr beklentileri, tarihi sonuçlar, rekabetçi analiz ve bazen de bilgisayar simülasyonları kullanarak işletme stratejisi ve finansal amaçları doğrultusunda yapılan uzun dönemli kârlılık analizleri sonucu arzulanan kârlılık düzeyini belirler. Çoğu durumda, hedef kârlılık varlıklardan (yapılan yatırımdan) veya satışlardan istenen getiriye bağlıdır. Ancak satışlar üzerinden getiri (net kâr/satışlar) ölçütü çok yaygın olarak kullanılır. Kısaca, tek tek ürünlerden çok, ilgili ürünlerin portföy karlılığına odaklanmanın ve hesaplamının kolaylığından dolayı satışlar üzerinden getiri oranı hedef kârı belirlemede yaygın şekilde kullanılır (Lee ve Monden, 1996, s.199).

### **2.2.3. Hedef Maliyet**

Kavramsal olarak hedef maliyet, bir ürüne ait beklenen kar oranının elde edilmesini sağlayacak kabul edilebilir maliyettir (Bahşi ve Can, 2001, s.51). Hedef satış fiyatı ve istenen kâr marjı belirlendikten sonra, ikisi arasındaki fark ürünün kabul edilebilir maliyetini vermektedir. Aslında önemli olan kabul edilebilir maliyetin ürünün hedef maliyeti olmasıdır. Ancak çoğu durumda hedeflenen hedef maliyet kabul edilebilir maliyeti, mevcut kapasite ve yeteneklere bağlı olarak aşabilmektedir (Özçelik, 2014, s.11).

Hedef maliyetlemede piyasa fiyatı belirler, yönetim kâr marjını belirler ve bu iki faktör arasındaki fark işletmelerin düşürmeye çalışması gereken kabul edilebilir maliyetleri oluşturur. Kabul edilebilir maliyet üst yönetimin hayalidir; genellikle kısa vadede ulaşılması çok zor olan bir hedeftir; uzun dönemde ise karşılanması gereken bir maliyettir (Lee, 1994, s.68). Bu maliyet hedeflen değer mühendisliği, toplam kalite yönetimi, eş zamanlı mühendislik, dengeli ölçüm kartı gibi maliyet yönetim ve teknikleri yardımıyla ürün ve süreç tasarımına odaklanarak

ve tüm destek süreçlerinde sürekli iyileştirmeler yapılarak başarılıdır (Ansari ve Bell, 1997, s.2).

#### **2.2.4. Hedef Ürün (Satış) Hacmi**

Hedef satış fiyatının belirlenmesine ek olarak verilen fiyat ve hacim arasındaki ilişkiye göre hedef üretim (satış) hacmi belirlenmelidir. Beklenen hedef hacimler birim maliyetlerin, özellikle kapasiteyle ilişkili maliyetlerin hesaplanmasında önemlidir (Özçelik, 2014, s.10). Hedef maliyetleme yönteminde hedef ürün hacmi, ürüne müşterilerin algılarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen ürün satış hacmidir (Atkinson, 1997, s.612) ve müşteriler tarafından işletmenin algılanan ürün değerine dayalı olarak belirlenmeye çalışılır (Can, 2004, s.15).

Hedef maliyetleme sürecinde, piyasa araştırmaları yapılarak müşteri ihtiyaçları ve buna göre de ürün özellikleri belirlendikten sonra sadece hedef satış fiyatı tahmin edilerek, buna bağlı olarak hedef maliyetler belirlenmemektedir. Aynı zamanda bu fiyatla satılabilecek hedef ürün miktarı ve pazar payı da belirlenmektedir. Aksi takdirde, ürünün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılamadığı anlaşılamamaktadır. Pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu, satılması düşünülen fiyat konusundaki pazarın duyarlılığı ve diğer genel şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir. Aksi takdirde satış hacmi yanlış tahmin edilirse sabit maliyetler daha az ürün birimine dağıtılacağı için birim başına daha yüksek bir maliyete neden olmaktadır. Bu durumda, hedef maliyetin elde edilmesini zorlaştırmaktadır (Civelek, 2002, s.578; Yükçü, 1999, s.3).

#### **2.3. Hedef Maliyetleme Sisteminin İlkeleri**

Hedef maliyetleme arzulan getiri oranını sağlayan kabul edilebilir maliyettir. Hedef maliyetlemenin amacı, kar ve maliyet planlamasını aynı anda uygulayarak en uygun karı garanti altına almaktır. Hedef maliyetleme süreci, fiyat tarafından yönlendirilen, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve çapraz fonksiyonel takımları içeren kar planlama ve maliyet yönetim sistemidir. Hedef maliyetleme maliyetlerin yönetimine ürün geliştirmenin en erken aşamalarında başlamakta ve bunu tüm değer zincirini içerecek şekilde ürün yaşam döngüsü boyunca



uygulamaktadır (Weber, 1999, s.34). Bu iki tanım hedef maliyetlemenin kavramsal temelini oluşturan altı ilkeyi içermektedir. Bu ilkeler; fiyata göre maliyetleme, tüketiciler üzerinde odaklanma, ürün tasarımı üzerinde odaklanma, geniş kapsamlı katılımı, yaşam dönemi yaklaşımı ve değer zinciriyle ilgilenmeden oluşmaktadır. Aşağıda bu ilkeler kısaca açıklanmıştır (Ansari ve Bell, 1997, s.14).

### **2.3.1. Fiyata Göre Maliyetleme İlkesi**

Hedef maliyet sisteminde hedef maliyet, rekabetçi pazar fiyatından hedef kar payının çıkarılmasıyla belirlenmektedir (Ansari ve Bell, 1997, s.15). Hedef maliyetleme uygulamalarında satış fiyatları ve kar payları kontrol edilemeyen değişkenler olarak ele alınmaktadır. Çünkü fiyat, pazarın kontrolü altındadır, hedef kar ise işletmenin finansal ihtiyaçlarına ve içinde bulunduğu sektörün finansal gereksinmelerine göre belirlenmektedir. Böylece maliyet, yönetim tarafından etkilenebilecek tek değişkendir (Albright, 1998, s.14). Örneğin bir konaklama işletmesinde hedef satış fiyatı piyasada 300 tl olarak belirlenmişse ve hedef kâr marjı da % 50 ise bu durumda hedef maliyet 150 tl olarak hesaplanacaktır. Dolayısıyla konaklama işletmesi hedef satış fiyatında ürünü satmak ve hedeflediği karı elde etmek için turistik ürün tasarım aşamasındayken hedef maliyete odaklanacaktır.

Fiyata göre maliyetlemenin iki alt ilkesi bulunmaktadır (Ansari ve Bell, 1997, s.12):

- Ürün ve kar planları piyasa fiyatları tarafından belirlenmektedir. Bu planlar sıkça gözden geçirilerek işletmenin ürün/hizmet yelpazesinde sadece tutarlı ve güvenli kar paylarını içeren ürünlerin yer alması sağlanmaktadır.
- Hedef maliyetleme süreci aktif rekabet bilgileri ve analizleriyle yönlendirilmektedir. Piyasa fiyatının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorluklarına ve tehditlerine karşı koyabilmek açısından önem taşımaktadır.

Fiyata göre maliyetleme ilkesi aynı zamanda hedef maliyetleme sisteminin temelini oluşturur. Rekabete dayalı bir piyasada bu ilke tam anlamını bulmaktadır. Bu durum fiyata göre maliyetleme ilkesinin rekabet olmayan piyasalarda geçerli olmayacağı anlamına gelmemektedir. İşletme herhangi bir piyasada ne kadar güçlü ve rekabet yönünden ne kadar üstün olursa olsun, müşterilerinin ürüne veya hizmete

verebileceği fiyatın üstünde ürün ya da hizmet sunamayacağı da belirgin bir gerçektir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.119.).

### **2.3.2. Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma İlkesi (Müşteri Odaklılık)**

Hedef maliyetleme sisteminin odağı pazar olduğundan, hedef maliyetler belirlenirken piyasadaki müşterilere odaklanmak gereklidir. Önemli olan müşterinin taleplerini gözlemleyebilmek ve üretim süreci boyunca müşterinin bu taleplerini karşılayabilmektir. Müşterilerin kalite, maliyet ve hız ihtiyaçları eş zamanlı olarak ürün ve süreç kararlarında birleştirilmekte ve maliyet analizleri için bir yön gösterici olmaktadır (Özçelik, 2014, s.32). Bu ilkede müşterileri anlamak, işletmenin rekabetçi durumunun nasıl olduğunu ve müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayıp karşılayamadığını bilmek çok önemlidir. Çünkü gelir çoğu zaman müşterilerin şu anki ve gelecekteki tercihlerinin bir fonksiyonudur. Müşterilerin istedikleri özellikler azaltılarak, ürünün verimliliği veya güvenilirliği azaltılarak veya ürünün pazara arz zamanı geciktirilerek hedef maliyete ulaşmak mümkün değildir (Weber, 1999, s.35).

Hedef maliyetleme, ilk olarak müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak ürün ve hizmet özelliklerine odaklanmaktadır. Hedef maliyetleme sürecinin tamamında kullanılacak olan, müşteri anketleri, piyasa değerlendirmeleri, odak grupları, ürün prototip testleri gibi birçok kaynak, müşteri istek, ihtiyaç ve satın alma kararlarını etkileyeceğinden bu kaynaklara başvurulmaktadır (Ax, Greve, Nilson, 2008, s.7). Müşterilerin ürün veya hizmette istedikleri fonksiyonlar bu bilgilerden derlenerek analiz edilmektedir. Söz konusu analizlerde ürün ve hizmet özellik ve fonksiyonlarına ait değerlendirmeler yapılmakta ve ürün/hizmetin değeri belirlenmektedir (Ergül, 2014, s.55). Müşteriler üzerine odaklanma ürün geliştirme faaliyetlerine yön vermektedir ve hedef pazarın talepleri işletmelerin teknik gereksinmelerini biçimlendirmektedir. Ürün özelliklerinin ve fonksiyonlarının artırılması ancak; ürünün müşteri beklentilerini karşılaması, müşterilerin bu ürün için ödeme yapmaya istekli olacağı durumlarda ve ilave Pazar payı ve satış hacmi sağlayacağı durumlarda söz konusu olmaktadır (Ansari ve Bell, 1997, s.12).

### **2.3.3. Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma İlkesi (Tasarım Odaklılık)**

Hedef maliyet sistemi, ürünün tasarımını ve sürecini maliyet yönetimi için anahtar kabul etmekte ve tasarım aşamasına yoğunlaşarak, pahalı ve sonradan

zaman kaybettirecek değişiklikleri elimine etmektedir (Ansari ve Bell, 1997, s.12). Ürün maliyetlerinin yaklaşık %80-85'i tasarım aşamasında belirlendiği için tasarım aşaması, hedef maliyetleme sisteminin odak noktasıdır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.364). Hedef maliyetleme, ürünün kalite, işlevsellik ve maliyetinin büyük ölçüde, tasarım aşamasında belirlendiği bir sisteme dayanmaktadır. Tasarım gerçekleştikten sonra bu üç unsuru geliştirmek için çok az şey yapılabilmektedir. Ürün tasarım sürecinin önemli noktalarından biri tüketici açısından değeri olmayan, ürünün fiyatını arttırmadığı halde maliyetini arttıran fonksiyon ve özelliklerin ortadan kaldırılmasıdır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.225). Hedef maliyetleme sistemi maliyetler ortaya çıkmadan maliyetleri yönetmektedir. Üretimden önce maliyetleri planlamak, üretim sırasında maliyetleri kontrol etmekten daha kolaydır (Lorino, 1995, s.83). Bu sebeple hedef maliyetleme süreci maliyetlerin belirlendiği tasarım sürecine odaklanmaktadır (Ansari ve Bell, 1997, s.14).

#### **2.3.4. Geniş Kapsamlı Katılım İlkesi**

Hedef maliyetlemenin en önemli yönlerinden biri takım çalışmasını içermesidir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.225). Hedef maliyetleme tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, satış, pazarlama, maliyet muhasebesi, hizmet ve destek departmanlarını temsil eden kişilerden oluşan takımlardan faydalanmaktadır. Bu takımlara dışarıdan tedarikçiler, müşteriler, dağıtıcılar gibi gruplar da katılmaktadır (Ansari ve Bell, 1997, s.14). Hedef maliyetleme eş zamanlı tasarım olarak adlandıracağımız fonksiyonlar arası bir süreçtir. Eş zamanlı tasarımda, tasarım ekibindeki herkes, belirli bir pazar bölümü için hedef fonksiyonellik, kalite ve fiyatta ürün üretmek gibi aynı amaca odaklanmaktadır. Bu takımlar ürünün tasarım aşamasından üretimine kadar tüm süreçten sorumludurlar ve takımdaki herkese ürün kalitesi, fonksiyonelliği ve fiyatıyla ilgili olarak bireysel sorumluluklar getirmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.226). Aşağı doğru fonksiyonların ürün geliştirme sürecinin parçası olması, sonradan ortaya çıkacak problemlerin önlenmesine yardımcı olmaktadır. Örneğin nakliye ile ilgili herhangi bir sorun, ürün ve süreç tasarımı son bulmadan geniş kapsamlı katılım sayesinde önlenmektedir (Ansari ve Bell, 1997, s.14).

### **2.3.5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı İlkesi**

Hızlı teknolojik gelişmeler ürün yaşam dönemlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Bu durum da üretim maliyeti dışındaki birçok maliyet unsurunun önemini artırmaktadır. Bu maliyet unsurlarını tespit etmek ve ürünle ilişkisini kurabilmek için işletmenin maliyet yönetim sistemi, ürün yaşam döneminin her aşamasındaki maliyetleri gözden geçirmelidir. Hedef maliyetleme tasarım odaklı ve ürünün yaşamı boyunca oluşan tüm maliyetleri yönetmeyi amaçlayan bir yaklaşımdır (Gökçen, 2003, s.81). Bu ilkenin tüketici açısından ve üretici bakış açısından olmak üzere iki alt ilkesi vardır. Bu ilkeler (Ansari ve Bell, 1997, s.11-15):

- Tüketici açısından yaşam dönemi yaklaşımı, ürünün elde edilme maliyetinin (alış fiyatı, kullanım, tamir ve elden çıkarma maliyetlerinin) azaltılması,
- Üretici bakış açısından yaşam dönemi yaklaşımı ise, ürünün geliştirme, üretim, pazarlama, dağıtım, destek, hizmet ve elden çıkarma maliyetlerinin azaltılmasıdır.

Hedef maliyetlemenin amacı, ürün yaşam dönemi maliyetlerinin hem tüketici hem de üretici açısından azaltılmasıdır. Örneğin bir buzdolabı için tüketicinin yaptığı harcama, satın almak için ödediği fiyattan fazladır. Tüketici elektrik, tamir ve buzdolabının kullanım süresi sonunda hurdaya atma gibi pek çok ek harcama yapacaktır. Üretici bakış açısından yaşam dönemi maliyetlemesinin anlamı, bir ürünün doğumundan (AR&GE) ölümüne kadar (hurdaya ayırma) tüm maliyetleri en aza indirmektir. Buzdolabı örneğinde; buzdolabının ağırlığını azaltan, tamiri sırasında kolay temin edilebilecek parça kullanımına ve tekrar üretilebilir malzeme kullanımına dikkat eden bir tasarım, buzdolabının teslim, kurma, tamir etme ve hurdaya ayırma maliyetlerini azaltacaktır (Özçelik, 2014, s.37).

### **2.3.6. Değer Zinciriyle İlgilenme İlkesi**

Hedef maliyetleme sisteminde, işletmenin fonksiyonları arasında ve ürünün tüm yaşam dönemi boyunca süren ve işletmeyle ilgili tedarikçiler, hizmet sağlayıcılar, satıcılar vb. tüm tarafları kapsayan değer zincirine dayalı bir çalışmadır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.365; Bahşi ve Can, 2001, s.55). Değer zinciri ise,

herhangi bir sektörde yer alan bir işletmenin alım ihtiyacını karşılayan satıcıların hammadde kaynaklarından başlayıp, ürünün son tüketiciye ulaşıncaya kadar tüm aşamalarda faaliyetlerin birbirine bağlı bütünüdür (Şakrak, 1998, s.298; Aksoylu ve Dursun, 2001, s.365). Değer zinciriyle ilgilenme ilkesi, her işletmeyi bir parçası olduğu ve birlikte değer yaratan faaliyetler zincirinden oluşan bir çevre içinde görmektedir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.124; Bahşi ve Can, 2001, s.56).

Hedef maliyetleme sistemi, tedarikçiler, satıcılar, dağıtıcılar, hizmet sağlayıcılar ve müşteriler gibi değer zincirinin diğer tüm üyelerini hedef maliyetleme sürecine dahil etmektedir. Böylece hedef maliyetleme sistemi, işletmenin değer zincirinin diğer tüm üyeleri ile uzun dönemli ve ortak çıkar ilişkilerine dayanan işbirliği içinde bir ilişki geliştirerek, maliyet düşürme faaliyetlerini değer zincirinin bütününe yaymaktadır (Ansari ve Bell, 1997, s.15-16). Bu faaliyetler arasındaki maliyet ilişkilerinin maliyet düşürmedeki öneminden dolayı hedef maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet muhasebesi bakış açısından farklı değer zincirini içeren proaktif maliyet bakış açısını benimsemiştir (Cooper ve Slagmulder, 1999, s.33). Maliyetleri düşürmek ve hedef maliyetleme sürecini iyi yönetmek adına değer zincirindeki herkese baskı yapmak gerekmektedir (Blocher, Chen ve Lin, 1999, s.7). Böylece hedef maliyetleme sistemi uygulamalarında, değer zincirinin bir kısmında meydana gelen iyileştirmeler ve sıkıntılar paylaşılmakta olup, üyeler gerektiğinde birbirlerinin her türlü imkanlarından faydalanmaktadır (Savaş, 2003, s.192).

#### **2.4. Hedef Maliyetleme Sisteminin Başarı Koşulları**

İşletmeler açısından hedef maliyetleme sisteminin etkin şekilde uygulanabilmesi birçok parametreye bağlıdır. İşletmelerin hedef maliyetleme sistemini amaçlandığı şekilde kullanabilmesinin ön koşullarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Baş, 1997, s.27):

- Ekip çalışmasının hayata geçirilmesi,
- Maliyet muhasebesi sisteminden yönetim muhasebesi sistemine geçilmesi,
- Endüstri mühendisliği bölümünde maliyet mühendislerinin çalıştırılması,

- İmalat temelinde işletmelerde mühendislik temelli bir anlayışın değiştirilmesi,

- İşletmedeki tepe ve diğer bölüm yöneticilerinin birimler arasında organizasyon kültürünün yaygın hale getirilmesine destek olunması.

Yukarıda belirtilen unsurlar dikkate alındığında hedef maliyetleme sisteminin başarılı olması için aşağıda özetlenen performans kriterlerini yerine getirmesi gerekmektedir (Yükçü, 1999, s.6):

- Tedarikçilerin katılımı,
- Eş zamanlı tasarım,
- Müşteri istekleri,
- Tasarım basitliği ve ölçümü,
- Hedef maliyetleme ekibi,
- Örgüt kültürü,
- Diğer tekniklerden yararlanma.

Hedef maliyetleme sisteminin performans unsurları şeklinde değerlendirilen bu faktörleri detaylı şekilde aşağıda ele alınmıştır.

#### **2.4.1. Tedarikçilerin Katılımı**

İşletmeler, üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden temin etmekte ve hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelerde tedarikçiler üretim sürecine dahil edilerek önemli bir ortak olarak kabul edilmektedir (Alpkan, 2012, s.51). Hedef maliyetlemeyle birlikte işletmede tedarik zinciri sistemi oluşmakta ve bu işletmelerin bir ağ sistemi ile birbirlerine bağlanması hedef maliyetlemenin başarısını artırmaktadır (Yalçın, 2009, s.292). Hedef maliyetlemenin başarılı olmasını sağlamak için tedarikçiler özenle seçilmeli, tedarikçi sayısı azaltılırken ileride oluşabilecek anlaşmazlıklar göz önünde bulundurulmalı ve tam zamanında üretim yapan işletmeler için bir hammadde sıkıntısının nelere yol açabileceğini düşünerek uygun anlaşmalar sağlanmalıdır (Can, 2002, s.55).

#### **2.4.2. Eş Zamanlı Tasarım**

Hedef maliyetlemenin başarıya ulaşma koşullarından bir tanesi de ürün ve üretim süreçlerinin birbirine paralel olarak devam etmesidir. Ürün tasarımı gerçekleştirilirken, üretim bölümünün de belirli değişikliklere giderek üretime hazır

hale gelmesi beklenmektedir. Bu şekilde eş zamanlı bir durum gerçekleştiğinde ürünün ortaya çıkış süreci kolay ve hızlı gerçekleşmekle beraber işletmenin piyasadaki rakiplerine karşı da üretim hızında üstünlük sağlaması söz konusudur (Haşaoğlu, 2011, s.54). Konaklama sektörünün belirgin özelliklerinden biri de üretim ve tüketimin eşzamanlı gerçekleşmesidir. Müşteri işletmeye gelmeden hizmet üretimi mümkün olmadığından üretim ve tüketim eşzamanlı gerçekleşmektedir. Konaklama işletmelerinde ürünün hizmet olması sebebiyle tasarım ve üretimin eşzamanlı olması gerekmektedir (Ergül, 2004, s.110).

#### **2.4.3. Müşteri İstekleri**

Hedef maliyetleme belirlenirken tüm maliyet çalışmaları müşteri isteklerine ve beklentilerine göre belirlenmeli ve müşterinin önemli gördüğü fonksiyonlar geliştirilirken önem vermediği fonksiyonlarda maliyet azaltımına gidilmelidir (Atmaca, 2005, s.87; Can, 2002, s.56). Ürün tasarımı yapılırken her ilave parçanın ekstra maliyet getireceği göz önünde bulundurularak tasarımda sadeliğe gidilmeli, müşterinin istek ve beklentileri dikkate alınarak aynı işi yapan parçalardan maliyeti düşük olan değerlemeye alınmalıdır (Bozdemir, 2010, s.74; Ergül, 2014, s.111). Örnek vermek gerekirse bir konaklama işletmesinde müşteri konaklayacağı oda için mini bar içeriğine son derece önem veriyor buna karşılık buklet malzemeleri bir önem arz etmiyorsa mini bar içeriği zenginleştirilmeli benzer ürünlerden düşük maliyetli olanlar seçilmez. Buklet malzemelerinde ise maliyetler düşürülmelidir.

#### **2.4.4. Tasarım Basitliği ve Ölçümü**

Karmaşık tasarıma sahip ürünlerin parça sayısı fazla olacağından parça maliyetleri de ürün fiyatını yükseltmektedir. Bu sebeple müşteri istek ve talepleri göz önünde bulundurularak daha sade ve az parça sayısına sahip ürün tasarımları tercih edilmelidir (Acar, 2005, s.59). Her parçanın ürüne maliyet ekleyeceği gerçeği dikkate alındığında üretim sürecinde maliyet düşürmek adına üründe belirli değişimler yapılarak bazı parçalar üründen çıkartılabilir (Yükçü, 1999, s.7). Burada dikkat edilmesi gereken nokta ürüne eklenecek ya da çıkarılacak parçalar belirlenirken müşteri istek ve beklentilerini dikkate almaktır.

#### **2.4.5. Hedef Maliyetleme Ekibi**

Hedef maliyetleme için, farklı departmanların temsilcilerinden oluşan bir hedef maliyetleme ekibi oluşturulur ve bu ekip faaliyetlerde maliyetlerin

sorumluluğunu ve sahipliğini üstlenir. Hedef maliyetlemenin ortaya çıkaracağı sonuçlarından sorumlu olan bu ekip hedef maliyetlemenin başarısında en büyük role sahiptir (Koçsoy, 2008, s.141). Hedef maliyetleme ekibine tüm departmanlardan katılım sağlanmalıdır. Kurulan hedef maliyetleme ekibine tüm departmanların temsilcilerinin katılması hem hedef maliyetleme ekibine tüm departmanları dahil edilerek görev üstlenmesine hem de hedef maliyet uygulamasının başarılı bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır (Ergül, 2014, s.112).

#### **2.4.6. Örgüt Kültürü**

Hedef maliyetlemenin başarıya ulaşmasındaki bir diğer değer de gelişimlere ve değişimlere ayak uyduracak niteliklere sahip bir örgüt kültürüne sahip olmaktır. Bu sebeple örgüt, geleneksel uygulamalara bağlı kalmadan kendini sürekli geliştirmeli, yeniliklere açık olmalı, hatalarından ders çıkartarak aynı yanlışlara düşmemelidir (Alpkan, 2012, s.52). Aynı zamanda hedef maliyetin derecesi ulaşabilme imkânı olan bir seviye olmalıdır. Aksi takdirde, ulaşılmak istenen hedef imkânsız bir düzeyde olursa hedef maliyetleme yöntemini uygulayan örgütlerde sıkılma ve baskı oluşturacağından yöntemden beklenen fayda sağlanamaz (Koçsoy, 2008, s.142).

#### **2.4.7. Diğer Tekniklerden Yararlanma**

Hedef maliyetleme yönteminin başarısı belirli teknik ve araçlardan yararlanmasına bağlı olup, ürün yaşam dönemi maliyetleme, değer mühendisliği, kaizen maliyetleme, tedarik zincirinde maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme gibi yöntemlerden yararlanmak hedef maliyetin başarısını olumlu etkileyecektir (Ergül, 2014, s.113). Bu nedenle hedef maliyetlemeyi kullanmayı düşünen işletmenin başarıya ulaşması için yararlanacağı diğer yöntemleri de iyi bilerek uygulayabilmesi gerekmektedir (Koçsoy, 2008, s.144).

### **2.5. Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci**

Hedef maliyetleme süreci müşterileri istek ve arzularını 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 Slagmulder, 1997, s.74; Ellram, 2006, s. 13). Bu bölümde hedef maliyetlemenin uygulama süreci başlıklar halinde incelenmektedir.



### **2.5.1. Uzun Vadeli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi**

Hedef maliyetleme, işletmenin uzun vadeli satış ve hedeflenen karlılık düzeyinin saptanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Hedef maliyetlemede temel amaç, ürünlerin üretim süreci boyunca işletmenin uzun vadede kar amacına kendi payı kadar katkı sağlayacağını teminat altına almaktır. Uzun dönemde hazırlanan planların güvenilir olması önemlidir. Bu amaçla öncelikle işletme bilgi sistemi aracılığıyla elde edilen bilgilerin titizlikle değerlendirilmelidir (Cooper, 2002, s.6,7). Bu amaçla işletmelerin müşterilerinin ve rakiplerinin değerlendirilmesinde önemli gayretler gösterilmektedir. Örneğin bir kamera ve optik üretimi yapan Olympus Optical işletmesi, işletmenin oluşturduğu plan, teknoloji, swot analizi, satış rakamları ve müşteriler ile ilgili olarak birtakım bilgiler sağlamakta ve bu bilgileri değerlendirmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2002, s.25). Bununla birlikte işletmeler tarafından daha doğru şekilde planlar yapılmalıdır. Örnek olarak Toyota firmasında işletme yönetimi üretilen ürün seviyesini işletmenin geçmiş faaliyet dönemlerindeki ürün satış hacimlerine ve piyasadaki değişimlere göre belirlemektedir. Dolayısıyla işletmenin satış departmanı tarafından planlanan çalışmalara uyulmakta ve planın gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır. Burada unutulmaması gereken husus, eğer işletme bir ürün veya ürün grubunun performansına odaklanırsa bu durumda genel üretimin başarısı gölgede kalacaktır (Özçelik, 2014, s.60).

### **2.5.2. Ürün Hatlarının Yapılandırılması**

İşletmeler tarafından müşterilere sunulan ürün ve hizmetlerin başarısı ürünün kalitesine, fonksiyonelliğine ve müşterilerin ihtiyacını karşılamadaki yeterliliğine bağlıdır. İyi bir ürünün oluşturulmasında izlenecek üretim aşamalarında faaliyetlerin müşteri tatminine yönelik tasarlanması gerekmektedir. Ancak üretim sürecindeki hatlarda fazla ürün bulundurulmaması gerekir. Çünkü işletmeler tarafından müşterilere birden fazla ürün sunulması müşterilerin ürün seçimini zorlaştırmakla birlikte aynı zamanda üretim maliyetlerinin artmasına neden olacak ve hedef karlılıktan uzaklaşılmasına neden olacaktır. Elbette üretim sürecinde az ürünün bulunmasının zararları da bulunmaktadır. Bu zararlardan en önemlisi ise müşterilerin işletmenin rakip işletmelerine taleplerini kaydırması

sonucu işletmenin karlılığının ve hatta sürekliliğinin tehlikeye girmesidir (Özçelik, 2014, s.61).

Hedef maliyetleme yöntemi, üretim süreçlerinin etkin şekilde organize edilmesine yardımcı olmakta, bir ürünün karlılığının işletme açısından yeterli olup olmadığına belirlenmesinde ve ürün üretilip üretilmemesi konusunda karar alınmasında etkili olmaktadır. Aynı şekilde hedef maliyetleme yöntemi sayesinde ürünlerin kalitesi ve fonksiyonelliği ile ilgili maliyetlerin kazanılması mümkün hale gelmektedir (Cooper, 2002, s.8).

### **2.5.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi**

Hedef maliyetlemenin bir işletmede uygulanması sürecinde ürün fiyatları belirleyici bir etken olarak görülmektedir. Hedef satış fiyatı hedef maliyetlerin ve dolayısıyla hedef karın belirlenmesi açısından son derece önem arz etmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003, s.8). Hedef maliyetleme yöntemi, işletmeler tarafından üretilen ürün ve hizmetlerin kalitesi ve fonksiyonelliğinin belirlenmesinde etkilidir. Özellikle işletmeler tarafından ürünlerin fiyatları saptanırken müşterilerin ihtiyaçları ve ödeme yöntemlerine önem verilmelidir. Ürünlere ilişkin satış fiyatları ürünün tasarımına, maliyetine ve pazarın durumuna göre hesaplanmaktadır (Ansari ve Bell, 1997, s.32). Ancak burada önemli olan husus, ürünlere ilişkin olarak bir hedef satış fiyatının belirlenmesi gerektiğidir. Şayet işletmeler birbirinden farklı olmayan ürünleri ülkeler bazında farklı fiyatlandırma yoluyla satışa sunuyorsa ürünlerin satışında ortalama bir satış fiyatının tayin edilmesi önemlidir. İşletmeler, ürünleri için satış fiyatı belirlerken olası müşteriler, ürünün miktarı ve rakiplerin stratejileri ile ilgili birtakım varsayımlarda bulunmaktadır (Pierce, 2002, s.31). İşletmeler, ilk olarak geleceğin piyasasında müşteri bölümlerini belirleyip, daha sonra bu bölümlerden en cazip olanı hedeflemektedir. Üreticiler de daha önce belirlenmiş hedefler doğrultusunda her bir pazar bölümü için ne düzeyde kalite ve fonksiyonelliğin başarılı olacağını tespit etmektedir (Omar, 1997, s.61).

Piyasa temelinde ürünlerin fiyatlandırılması aşamasında ürünün fonksiyonelliğinin ve fiyatının etkileşimi değerlendirilmeli ve ürünlerin satış fiyatları hesaplanırken ürüne değer katan ve katmayan fonksiyonel unsurlar dikkate alınmalı ve işletmede ürünlere ilişkin hedef satış fiyatları, önceki ürünün fiyatı ve

piyasadaki diğer rakip ürünlere göre değeri dikkate alınarak belirlenmelidir (Cooper ve Slagmulder, 2003, s.8,9). Genelde işletmeler, hedef maliyetleme ortamlarında ürünün fiyatını belirlerken dört anahtar belirleyici kullanmaktadırlar (Ansari ve Bell, 1997, s.32):

- ***Tüketici ihtiyaçları/istekleri/tercihleri***

Tüketici isteklerine göre belirlenmiş ürünün fiziksel özellikleri ve estetik fonksiyonları fiyatlar belirlenirken temel girdidir. Bu istekler daha sonra somut ürün özelliklerine ve fonksiyonlarına dönüşmektedir.

- ***Kabul edilebilir fiyat***

Müşterilerin istenen fonksiyon ve özellikler için ödemeye hazır oldukları fiyattır. Sadece yapılabilir özellikler ve fonksiyonlar ürün için belirlenerek, fiyat bu eklenen özelliklere ve fonksiyonlara göre ayarlanmaktadır.

- ***Rekabet analizleri***

Rakipler tarafından sunulan ürünün özellikleri, estetik fonksiyonları ve fiyatı işletmenin fiyatını etkiler. Rakiplerin sunduğu ürünün özelliklerini belirlemek için ürün karşılaştırmaları, tüketici araştırmaları, demontaj veya tersine mühendislik teknikleri kullanılmaktadır. Bu özellikleri sunmanın işletmeye kaç mal olacağı belirlenir. Diğer önemli girdi ise tüketicilerin, rakiplerin ürünlerini nasıl değerlendirdiğidir.

- ***Pazar Payı Amacı***

İşletmenin elde etmek istediği pazar payı, fiyatlama stratejisine yön vermektedir. Hangi fiyat düzeyinde istenen pazar payının elde edilebileceği belirlendikten sonra, buna göre fiyat belirlenmektedir. Saldırgan bir fiyatlama yaklaşımı, rakiplerin pazara girmesini engellemek için kullanılabilir (Özçelik, 2014, s.65).

Hedef satış fiyatları, işletmenin uzun dönemli satış ve kar amaçları çerçevesinde belirlenmektedir. Hedef satış fiyatı, işletmenin elde etmek istediği pazar payını, kar amacını ve işletmenin yansıtmaya çalıştığı imajını dikkate alarak belirlenmelidir. Satış fiyatının düşük olması, pazar payını artıracak ancak satış fiyatını, belirli bir seviyenin altına indirmek, yüksek satış hacmine rağmen düşük karlılığa neden olacaktır (Cooper ve Slagmulder, 2002, s.99) . Nihai ürünün fiyatı belirlenene kadar, birçok tekrarlamalara ve gözden geçirmelere ihtiyaç duyulabilir.

Aynı zamanda bu süreç, yeni bir ürüne veya mevcut ürünlerin yeni versiyonlarına fiyat konulmasına göre değişmektedir (Ansari ve Bell, 1997, s.33).

#### **2.5.4. Hedef Kar Marjının Belirlenmesi**

İşletmelerde hedef karın belirlenmesinin temel amacı işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu toplam karın sağlanmasında bir araç olarak kullanılmasıdır. İşletmelerde hedef kar payının belirlenmesi sürecinde iki önemli unsura dikkat etmekte yarar vardır. Birincisi belirlenecek olan hedef karlılığının hayatın olağan akışında yer almış olması, ikincisi ise belirlenen hedef karlılığın ürünlerin yaşam süresince üretilmesinde katlanılan maliyetleri karşılayabilecek düzeyde olması gerekmektedir (Ansari ve Bell, 1997, s.36).

Hedef maliyetlemenin temelini işletmede bütünsel olarak hesaplanan kar planı oluşturmaktadır. Hem mevcut ürünler için hem de yeni geliştirilen ürünler için hedef kar hesaplaması yapılmalıdır. Tek bir ürünün karlılığına eğilmek yerine tüm ürünlerin karlılığını arttıracak olan işletme politikası üzerinde durmalıdır. Ürünlere ilişkin hedeflenecek kar payları ürünlerin geçmiş faaliyet dönemlerine ilişkin karlılığına, rakiplerin durumuna ve işletmenin toplam kar hedefine göre belirlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hedeflenen kar düzeyi aynı zamanda rekabetçi bir pozisyonun oluşturulması açısından da maliyetlerin kabul edilebilir seviyeye indirgenmesinde yardımcı olur (Cooper, 2002, s.10). Üretim kararı sonucunda eğer yatırım maliyeti yüksek olacaksa ve aynı şekilde ürünlerin fiyatlarında ve dolayısıyla maliyetlerinde önemli değişiklikler olacakça hedef karın da bu değişimler dikkate alınarak revize edilmesi gerekmektedir. Hedef karın bu şekilde ayarlanması işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde karşılaşılabilecek maliyetlerin azaltılmasına da katkıda bulunacaktır (Cooper, 2002, s.11).

Hedef karların saptanması işletmelerde üretilen ürün ve belirlenen planlar dahilinde yapılan işlemlerin bir bileşimi şeklinde ortaya konulmaktadır. İşletme bazında ürün veya hizmetlerin üretilmesi öncesinden belirlenmiş olan hedef karlar toplam kar düzeyi hedeflendikten sonra doğru bir şekilde değerlendirilmelidir. Bu şekilde üretimin planlanması ve üretilecek ürün veya hizmetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi mümkün hale gelmektedir (Ansari ve Bell, 1997, s.36-38).

### 2.5.5. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Hedef maliyetin belirlenmesi sürecinde ilk aşama olarak üretilen ürün veya hizmetlerin hangilerinin hedef maliyetlemeye dahil ürün ve hizmet olacağıdır. Hedef maliyetlemenin işletmede üretilen bütün ürünlere uygulanması, yüz binleri aşan ürün çeşitleri ile fayda, maliyet ve zaman açısından düşünülecek olursa son derece zor görünmektedir (Can, 2004, s.69). İşletmede üretilen ürünlerin bir bölümünün stratejik öneme sahip olması nedeniyle hangi ürünler için hedef maliyetin belirleneceğinde piyasa ve pazar imkanları dikkate alınmalıdır (Gaiser, 1993, s.64). Stratejik ürünler ise bu piyasa ve pazarların koşulları doğrultusunda saptanmaktadır. Stratejik ürünlerin belirlenen maliyetlere ulaşılması için etkin bir piyasa araştırmasına ihtiyaç vardır Ayrıca isabetli seçilen anahtar ürünler üzerindeki uygulamaların başarılı sonuçlar vermesi, işletmede üretilen diğer ürünler içinde örnek teşkil edebilir ve ürün geliştirme sürecine katkı sağlayabilir (Can, 2004, s.70).

Hedef maliyeti oluşturmada kullanılan yöntemlerin üç temel metot altında özetlenmesi olanaklıdır. Bunlardan birincisi; rakip ürünlerin fiyatlarına göre saptanan **Çıkarma metodudur**. Bu metotta hedef maliyetler ürün veya hizmetlerin fiyatlarından geriye doğru hesaplanmaktadır. Çıkarma metodunda bazı durumlarda işletmelerin ulaşmaları mümkün olmayan hedef maliyetler oluşabilmektedir. Diğer bir ifadeyle işletmeler tarafından tüm imkanlar kullanılmasına rağmen maliyet hedeflemesine ulaşamayabilir. İkinci metot ise işletmelerde kullanılan teknolojik imkanların çeşidine ve işletmenin ve tedarikçilerin daha önceki faaliyet dönemlerindeki maliyetlerini ortaya koyan **Toplama Metodudur**. Bu metot da hedeflenen çıktıya ulaşmak kolaydır. Bu metot işletmenin içine dönük olup piyasadaki değişkenlerden etkilenmemektedir. Üçüncü ve son metot ise diğer iki metodun bileşiminden meydana gelen **Birleştirilmiş Bir Metottur**. Bu metot da işletme yönetimi söz konusu iki metodu entegre şekilde kullanarak belirledikleri hedef maliyete ulaşabilmek amacıyla rehber olarak bu metodu uygular. Bu sayede işletmede ortaya çıkan sorunların çözümüne de yardımcı olmaktadır (Can, 2004, s.72-73).

### **2.5.6. Hedef Maliyetin Ayrımlanması**

Hedef maliyetleme yönteminin uygulanması sürecinde hedef maliyetlerin belirlenmesinin ardından hedef maliyetlerin ayrımlanması gerekmektedir. Bu adımda hedef maliyetlerin ürünü meydana getiren unsurlara ve ürünlerin üretilmesi aşamasında gerçekleştirilen faaliyetlere kadar ayrımlanması önemlidir (Stolze, 1993, s.24; Tanaka, 1989, s.51; Gaiser, 1993, s.65). Çünkü yöntem maliyetlerin kontrolüne ve yönetilmesine ancak bu şekilde imkan verebilmektedir (Buggert, 1995, s.89). Hedef maliyetler ürün fonksiyon ve parçalarına, evrelerine ayrılarak kavranır ve gerçekleştirilmeleri olanaklı hale gelir (Can, 2004, s.87). Burada aynı zamanda ürün fonksiyon ve parçaları düzeyinde saptanan hedef maliyetlerle pazar oryantasyonu sağlanmaya çalışılır (Rösler, 1996, s.31).

Bu aşamada öncelikle işletmenin ürün ve hizmetleri sunduğu müşteri kesiminin ihtiyaçlarının doğru bir şekilde belirlenmesi önemlidir. Hedef maliyetin ayrımlanması amacıyla müşterilerin ürün ve hizmetlerde beklediği özellikler ve bu özellikler arasındaki ilişkinin ortaya konması gerekmektedir (Deisenhofer, 1993, s.98). İster ürün fonksiyonları düzeyinde isterse ana parçalar düzeyinde bir ayrılma yapılsın, her ikisinde de müşterilerden edinilen bilgiler temelinde ürün fonksiyonları belirlenmekte ve bu fonksiyonları yerine getirecek ana parçalar tasarlanmakta olduğundan, ancak aşama tamamlandıktan sonra bir ayrılma için gerekli veri tabanına sahip olunabilecektir (Can, 2004, s.88). Yalnız burada ağırlık noktası müşterilerin değer atfettikleri tüm faktörler üzerinde değil, sadece ürünün fiziksel olarak ana parçalarına ayrılabilirdiği toplam fiziksel ürün üzerinde yoğunlaşmaktadır (Rösler, 1996, s.103). Burada bir ürünün ancak her biri farklı ölçülerde fayda yaratan özelliklerinin oluşturduğu bir bütün içinde kavranabileceği öncülünden hareket edilmektedir (Weber, 1986, s.1). Faydalılık ölçülerindeki bu farklılık her bir ürün özelliğine ilişkin farklı tercihler biçiminde kendini göstermektedir (Deisenhofer, 1993, s.98).

Hedef maliyetin ayrımlanması aşaması kendi içinde alt aşamalardan oluşmaktadır. Literatür incelendiğinde bu aşamaların ürün fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların görece öneminin belirlenmesi, ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi, parçaların maliyetinin belirlenmesi, parçaların göreceli olarak değerinin saptanması, ürünü meydana getiren parçaların hedef maliyet

endeksinin hesaplanması, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu ve diğer maliyet düşürme teknikleri olmak üzere sekiz aşama olduğu görülmektedir. Bu aşamalar aşağıda açıklanmıştır.

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

Hedef maliyet ayrışmasının ilk aşaması ürün/hizmet fonksiyonlarının belirlenmesi olup fonksiyon genel anlamda ürün/hizmet özelliklerini ifade etmektedir. Hedef maliyetleme yönteminin temelini, ürünün müşteri açısından beklenen performansını ortaya koymaktadır; ürün performansını ise üretilecek ürünün meydana getirdiği fonksiyonlar ile ortaya koymaktadır. Ürünleri oluşturan fonksiyonlar belirlenmeli, sıralanmalı ve form şeklinde sunulmalıdır. Sert fonksiyonlar ürünün teknik açıdan performansını, yumuşak fonksiyonlar ise, bir ürünün müşteriler açısından değerini ortaya koymaktadır (Nubin, 2006, s.100). Konaklama işletmesinde yapılan bu çalışmada öncelikle turistik ürünü oluşturan ana parçaların fonksiyonları belirlenmiştir. Örneğin kat hizmetleri mini bar, temizlik, buklet malzemeleri, odaya yerleştirme ve odadan ayrılma fonksiyonlarından oluşmaktadır.

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

Hedef maliyet ayrışmasının ikinci aşamasında bir önceki aşamada sert ve yumuşak olarak belirlenen ürün/hizmet fonksiyonlarının müşteriler açısından görece önem derecesini belirleme gelmektedir (Ergül, 2004, s.72). Sert ve yumuşak fonksiyonların görece önem derecesini belirlemek amacıyla müşterilere anketler aracılığıyla fonksiyonlara yönelik sorular yöneltilmekte, elde edilen sonuçlar müşterilerin önceliklerine göre sert ve yumuşak fonksiyonların görece önem derecelerini ortaya koymaktadır. Sert ve yumuşak fonksiyonların değerleri, önem derecelerine göre değerlendirilmektedir (Alagöz ve Ceren, 2006, s.70). Örneğin çalışmada bir önceki aşamada belirlenen fonksiyonlar için müşterilerden önem derecelerine göre sıralamaları istenmiş ve buna göre her bir parçanın fonksiyonlarının önem dereceleri belirlenmiştir.

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

Ürün/hizmetin görece önem derecelerinin saptanmasının ardından ürün/hizmet prototipi hazırlanarak ürünü meydana getirecek olan temel parçalar tespit edilir.

Hedef maliyet, önem derecesine göre maliyet bilgilerinden faydalanarak, sert ve yumuşak fonksiyonlar göz önünde bulundurularak ve yeni ürünün prototipi üzerinde çalışılarak elde edilmektedir. Fonksiyonların önem dereceleri maliyetlerin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Bu prototip sayesinde ürünün parçaları belirlenmekte ve ürün parçaları ile fonksiyonların tamamı gerçekleştirilmektedir (Alagöz ve Ceran, 2006, s.70-71). Örneğin bir konaklama işletmesinde eğlence ana parçasının belirlenen fonksiyonlarını yerine getirmek için personel (animatör), spor malzemeleri, temizlik vb. alt parçalar belirlenmektedir.

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

Ürün yapısının ve tasarımının tamamen belirlenmiş olması, ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetinin tahmin edilmesine olanak sağlar. Parçanın işletme içinde üretilmesi veya dışarıdan temin edilmesi durumuna göre, birim maliyetleme yapılır veya araştırılarak maliyet belirlenir (Nubin, 2006, s.88). Diğer bir ifadeyle parça işletme içerisinde üretiliyorsa parçanın birim maliyeti hesaplanmaktadır. Eğer parça işletme dışından tedarik ediliyor ise piyasa araştırması yapılarak parçanın maliyeti belirlenmektedir (Haşaoğlu, 2011, s.67).

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

Bu aşamada ürün/hizmet fonksiyonları ve ürün/hizmeti oluşturan parçalar, hangi parçanın hangi fonksiyonu yerine getirdiğini anlamak amacıyla bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Böylece ürün/hizmet fonksiyonları ve bu fonksiyonu yerine getiren parçalar arasında bir ilişki kurulmakta ve her bir parçanın fonksiyonu yerine getirmede görece önem derecesi belirlenmektedir (Nubin, 2006, s.89). Diğer bir ifadeyle her bir fonksiyonun görece önem derecesi ile her bir parçanın bir fonksiyonu karşılama yüzdesi arasında ilişki kurularak parçanın görece önem derecesi hesaplanmaktadır. Örneğin yapılan çalışmada ön büro – odalar ana parçası personel, basılı evrak ve sarf malzemeleri alt parçalarından oluşmaktadır. Yani ön büro-odalar hizmeti personel, basılı evrak ve sarf malzemeleri parçaları ile verilmektedir. Parçaların görece önem derecesine göre en önemli alt parçayı personel oluşturmakta ve ön büro-odalar hizmetinde ön büro personelinin diğer parçalara göre daha önemli olduğunu göstermektedir.



### 2.5.6.6.Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Ürünleri meydana getiren temel parçaların göreceli önemi ve üretilecek ürünün maliyet oranı hesaplandığı için bu ilişkiyi ortaya koyması açısından bir değer endeksinin oluşturulması gerekmektedir.

$$\text{Değer Endeksi : } \frac{\text{Ana Parçanın Ağırlığı}}{\text{Ana Parçanın Maliyet Payı}}$$

Literatürde hedef maliyet endeksi olarak ifade edilen bu değer 1 olması optimal durumu ortaya koymaktadır. Bununla birlikte işletmenin bulunduğu sektörün de dikkate alınarak bu değer yorumlanması gerekmektedir (Nubin, 2006, s.90). Müşterilerin istek beklentilerini en yüksek düzeyde karşılayabilmek için parçaların hedef maliyet endeksinin 1 olması gerekmektedir. Bu değer 1 olduğunda müşteri istek ve beklentileri karşılanmış, parçanın maliyet payı tam ve doğru ağırlıkta yerine getirilmiş olmaktadır (Ergül, 2004, s.74). Örneğin; bir ürün meydana getiren parçanın alternatif diğer parçalara göre önem derecesi %20, parçanın toplam maliyet içindeki payı %20 ise bu parçanın hedef maliyet değer endeksi 1 olarak sonucuna varılmaktadır. Bazı sektörler haricinde hedef maliyet değer endeksi 1 olması gerekmektedir (Haşaoğlu, 2011, s. 68). Endeksin 1'den küçük olması fonksiyonun pahalı 1'den büyük olması fonksiyonun ucuz yerine getirildiğini göstermektedir. Endeksin 1'den küçük olması parçaların müşteri açısından pahalı fonksiyonun ise önem derecesi düşük olduğunu göstermektedir. Bu durumda bu parçanın maliyetinin düşürülmesi gerekmektedir. Endeksin 1'den büyük olması ise müşteri için önem derecesi yüksek bir fonksiyonu yerine getiren parçayı işletme ucuza mal etmekte ve dolayısıyla parça maliyetini sabit tutularak ürün fonksiyonlarının çekiciliğinin artırılması gerekmektedir (Alagöz, 2006, s. 72-73).

Konuyu bir örnekle ifade etmek gerekirse, konaklama işletmesi odasında kullanılan bir eşya dolabının kullanım kolaylığı müşteriler tarafından %70, tasarımı %45 öneme sahipse ve kullanım kolaylığının toplam maliyet içerisindeki maliyet payı %35 ve tasarım payı %90 ise bu oranlarda kullanım kolaylığının değer endeksi  $70/35= 2$ , tasarımın değer endeksi de  $45/90= 0,2$  olacaktır. İşletme, kullanım kolaylığını müşterilerin verdiği değerden daha ucuza, ürün tasarımını ise daha

pahalı gerçekleştirmektedir. Konaklama işletmesinin yapması gereken kullanım kolaylığı fonksiyonunun maliyetini düşürmek ya da sabit tutmak ve kullanım kolaylığı fonksiyonunu geliştirmek; tasarım fonksiyonu konusunda ise maliyetlerin düşürülmesi konusunda önlem almaktır.

#### **2.5.6.7.Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu**

Hedef maliyet yönteminin uygulanmasında hedef maliyet endeksinin belirlenmesi önemlidir. Endeks ürün veya hizmeti meydana getiren parçalara ilişkin maliyetler ile müşteri değer analizi sonucundaki görece önemin uyumluluk gösterip göstermediğini de ortaya koymaktadır. Önem dereceleri ile parça maliyetleri arasında bir uyumsuzluk söz konusu ise işletmenin bu parçalar üzerindeki sürekli iyileştirme çabasını arttırması gerekmektedir. Yani işletme tarafından hesaplanan hedef maliyet endeksi ürüne ilişkin olarak hangi parçaların revize edilmesi konusunda ya da hangi parçaların ürüne değer kattığını göstermesi bakımından önemlidir. Ürüne değer katmayan parçaların olması veya hatayı ortaya çıkan parçaların olması halinde alternatif parçaların veya daha ucuz maliyetli parçaların edinilmesi gerekmektedir (Nubin, 2006, s.90).

#### **2.5.6.8.Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri**

Hedef maliyetleme yöntemi aracılığıyla işletmede ortaya çıkan maliyetlerin azaltılması ve verimliliğin elde edilmesi mümkündür. Bununla birlikte işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin gözden geçirilmesi ve müşteri değer analizleri aracılığıyla maliyetlerin azaltılması sağlanmaktadır. Özellikle rekabetin artması ve teknolojik değişimlerin hızlanması işletmelerin yeni maliyetler ile karşılaşmasına ve hatta mevcut ar-ge maliyetlerinin de artmasına neden olmuştur. Bu açıdan işletmelerin karşılaştıkları problemlere geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri cevap verememektedir (Nubin, 2006, s.87).

Hedef maliyetleme uygulama sürecinin bu aşamasında literatür incelendiğinde maliyetleri düşürmek için genellikle kaizen maliyetleme ve değer mühendisliği gibi yöntemlerden faydalanılmaktadır. Üretim kararı alınmadan önce ürün tasarımı ve geliştirilmesi evresinde uygulanan hedef maliyetleme, üretim sürecinde ise sürekli iyileştirme faaliyetleri ile devamlılık göstermektedir (Saygın, 2008, s.85). Maliyetlerde sürekli iyileştirmeyi sağlama amacını giden işletmelere belirledikleri hedef maliyetleri sağlamada rehber olmaktadır ve maliyetlerin

azaltmasına katkı sağlamaktadır (Köse, 2002, s.100; Ergül, 2014, s.79). Hedef maliyetleme sistemini kaizen maliyetleme ile beraber kullanan işletmeler hedef maliyeti düşürmede hedeflerine ulaşmaktadır. Hedef maliyetleme sistemini kullanan işletmelerde üretime geçildikten sonra meydana gelen verimsizliklerin ve kayıpların giderilmesinde kaizen maliyetlerden yardım alınır. Hedef maliyetleme sistemi ve kaizen maliyetleme sistemi birbirinin alternatifi birer maliyet yöntemi değil birbirlerini tamamlayıcı unsurda olan maliyet yöntemleridir (Ergül, 2004, s.79; Bozdemir, 2010, s.152; Koçsoy, 2008, s.153). Hedef maliyet ile tahmini maliyet arasındaki fark fazla ise bu durum değer mühendisliği yöntemi aracılığı ile düşürülmektedir (Coşkun, 2003, s.31). Değer mühendisliği, bir ürünün tasarım aşamasında uygulanan ve ürün fonksiyonlarını artıran değer katan bir yöntemdir. Tasarlanan ürünün maliyetlerini artırmadan fonksiyonlarını geliştirerek değerini artırmak değer mühendisliğinin en geleneksel ifadesidir (Ibusuki ve Kaminski, 2007, s.462).

#### **2.5.7. Turizm İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Çalışmaları**

Literatür incelendiğinde turizm işletmelerinde hedef maliyetleme uygulamalarına yönelik 7 adet makale, 4 adet yüksek lisans tezi ve 4 adet doktora tezi çalışmasına ulaşılmıştır. Bu çalışmalar ve elde edilen bulgular aşağıda özetlenmektedir.

Nubin (2006), hizmet işletmelerinde hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Çalışma sonucunda işletmede takım çalışmasının olmaması gibi nedenlerle hedef maliyetleme yöntemi tam olarak uygulanamamış ve maliyetler sadece hedeflenen maliyet düzeyinde belirlenebilmiştir.

Akkaya (2010), hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine yazdığı yüksek lisans tezinde; bir konaklama işletmesini incelemiş ve konaklama işletmesinde bazı engellerle karşılaşarak işletmenin 1 yıl öncesine ait mali verilerine tam ulaşamamıştır. Verilere tam ulaşamadığı için sabit ve değişken maliyetlerin ayrımında sezgiye dayalı olan muhasebe tekniği kullanmış olup sonuçlar tam rakam olmasa da hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmeleri üzerinde uygulanabilirliğini kanıtlamıştır.

Şenol (2011), Antalya'da faaliyet gösteren 118 konaklama işletmesinde hedef maliyetle yönteminin uygulanabilirliği üzere bir çalışma yapmış ve 46 işletme dışında hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelerin sağladıkları kolaylıklar ve karşılaştıkları zorlukları ortaya koymuştur. Çalışmada ayrıca hedef maliyetlemenin konaklama işletmesinin karlılığını ne kadar artıracacağı belirlemek amacıyla beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde hedef maliyetleme yöntemi uygulanmıştır. Bu çalışma sonucunda ise endeksi 1'den düşük hizmetlerde maliyetler düşürülerek hedef maliyetlemenin konaklama işletmesine sağlayacağı karlılığı ve faydaları ortaya koymuştur.

Alpkan (2012), hedef maliyetleme sisteminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine Safranbolu'da faaliyet gösteren üç yıldızlı bir konaklama işletmesinde yüksek lisans tezini yürütmüş, araştırma sonucunda işletmenin konaklama tutarının fiyatının hedef maliyetin üstünde olduğunu ortaya çıkartarak hedef maliyet endeksi 1'den düşük olan hizmetlerde maliyet düşürmeye gidilmesini öngörmüştür.

Geçgin (2013), yiyecek içecek işletmelerinde hedef maliyetleme uygulanması konusunda bir yüksek lisans tezi hazırlamıştır. Tezinde yiyecek içecek işletmelerinde de hedef maliyetleme sisteminin menülerde kısmen uygulanabileceği ve hedef maliyete endeksi 1'den küçük olan parçalarda maliyet minimizasyonu ile ulaşılabileceği sonucuna varmıştır.

Koşan ve Geçgin (2013), makale çalışmalarında hedef maliyet sisteminin, yiyecek içecek işletmelerinde özellikle menü analizi neticesinde uygulanıp uygulanamayacağı konusunda araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda yemeğin fiyat ve tadının göreceli öneminin porsiyon büyüklüğüne göre daha fazla olduğu dolayısıyla hedef maliyete ulaşmak için porsiyon büyüklüklerinin azaltılarak işletmenin karlılığının artırılabilceği sonucuna ulaşılmıştır.

Okutmuş ve Ergül (2013), dört yıldızlı bir konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmetleri tedarik zincirinin fiili ve hedef maliyetlerini makalelerinde araştırmışlardır. Konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmeti tedarik zinciri incelendiğinde fiili maliyetleri düşürerek ve önerilen fonksiyonlarda tasarrufa gidilerek hedef maliyete ulaşabileceği sonucunu ortaya çıkarmışlardır.

Acar ve Şenol (2013), “Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulama düzeylerinin tespitine yönelik araştırma” isimli makalelerinde Antalya bölgesinde 118 konaklama işletmesine anket uygulayarak, belirli işletmelerin farkında olarak hedef maliyetleme sistemini kullanıldığı, bir kısmının da farkında olmadan bu sistemi uyguladıklarını ve bu sistem hakkında mali birimlerin ve yöneticilerin daha fazla bilgilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Tandoğan ve Şahin (2014), yiyecek içecek işletmesinde yaptıkları çalışmalarında müşteri isteklerinin ve piyasadaki benzer ürünlerin rekabet bilgilerinin sürekli izlenmesi gerektiği, standart reçetelerle hedef maliyetlere ulaşılabilirdiği ve hedef maliyetlemeyi stratejik karar almada başarılı bir şekilde kullandığı sonucunu ortaya çıkarmışlardır.

Ergül (2014), Antalya bölgesinde beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde uygulama yaptığı doktora tezinde, işletmeden alınan mali veriler ve müşterilere uyguladığı değer analizleri doğrultusunda işletmenin hizmetlerini ana ve alt fonksiyonlarına ve parçalarına ayırarak hedef maliyetleme yöntemiyle kaizen ve değer analizi yöntemlerinin entegrasyonunu çalışmıştır. Çalışma sonucunda işletmenin hedef satış fiyatı ile hedeflediği karlılığa ulaşabilmek için 2014 yılında %13 maliyet azaltımına gidilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Sevim ve Korkmaz (2014), makalelerinde deneysel bir araştırma yöntemi uygulayarak Türkiye’de faaliyet gösteren bağımlı (Zincir otel) ve bağımsız beş yıldızlı otelleri konu almışlardır. Bu çalışma sonucunda çoğu otelin geleneksel maliyet yöntemleri kullandığını, bir kısmının farklı isimlerde çağdaş maliyet yöntemlerini kullandığı, bir bölümünün de bilinçli olarak çağdaş maliyet yöntemlerini kullandığı ve çağdaş maliyet yöntemlerini kullananların daha başarılı sonuçlar alarak karlılığını yükselttiği sonucuna ulaşmıştır.

Terzi (2017), çağdaş maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin çay işletmelerinde birlikte kullanılabilirliğine dair bir doktora tezi yürütmüştür. Çalışma sonucunda işverenlerin işletmenin hem yönetim hem de finans kısımlarını yönettiği ve birçok konuda birkaç kurumsal firma haricinde profesyonel davranışlar sergilenmediği için çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanmasındaki zorlukların eğitim ve işletme

yapılarının değiştirilerek çağdaş maliyet yöntemlerine geçilebileceği sonucuna ulaşmıştır.

Çolak (2018), doktora tezinde Aydın ilinde beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde müşterilere anket ve değer analizi uygulayarak hedef maliyetleme çalışmaları yapmıştır. Çalışma sonucunda hedef maliyetleme sistemi ile mevcut satışların artırabileceği, belirlenen birimlerde tasarrufa gidilmesi ve ek yatırım gerektirmeden sunduğu kalite seviyesini yükseltebileceği sonuçlarına ulaşmıştır.

Anasız (2019), konaklama işletmelerinde yiyecek içecek maliyet kontrolünde hedef maliyetleme ile israfın önüne geçmek amacıyla yazdığı makalesinde, yiyecek içecek bölümündeki personelin iyi eğitilmesi gerektiği ve buna bağlı olarak üretim kontrol sisteminde gerekli önlemler alınması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Attarwala ve Balasubramaniam (2019), araştırmalarında Mumbai’de bulunan, 1986’da üç yıldızlı olarak faaliyete başlayan “Hotel Airport Private Limited” adlı konaklama işletmesini konu almışlardır. Konaklama işletmesinin belirsizliklerle en iyi mücadele eden yöntem olarak belirlediği hedef maliyetlemeyi uygulamaya almış ve hedef maliyetlemenin küreselleşen ekonomide doğru, hızlı karar almaya yardımcı olduğu sonucuna varmışlardır.

Aracı, Arısoy ve Dalgar (2020), çalışmalarında Antalya’da hizmet veren beş yıldızlı bir konaklama işletmesine hedef maliyetleme ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerini birlikte uygulamışlardır. Çalışma sonucunda çağdaş maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin konaklama işletmelerine entegre edilerek uygulanabilirliği ve yönetime doğru kararlar aldirarak karlılığı artırabileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Sevim (2020), makalesinde hedef maliyetleme sisteminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda pratik bilgilere değinmiş ve sonuç olarak müşterinin belirlediği piyasa koşullarına ayak uydurmak ve yaşamını sürdürmek isteyen konaklama işletmelerinin hedef maliyetleme sistemini kullanması gerekliliği sonucuna ulaşmıştır.

## ÜÇÜNCÜBÖLÜM

### BEŞ YILDIZLI BİR KONAKLAMA İŞLETMESİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI

#### 3.1. ARAŞTIRMA YAPILAN İŞLETMENİN TANITILMASI<sup>1</sup>

Uygulamaya konu olan konaklama işletmesi Alanya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesidir. İşletmede toplam 310 oda mevcuttur. Odalar 93 standart, 56 tek yatak odalı aile odası, 70 iki yatak odalı aile odası, 43 üç yatak odalı aile odası, 17 iki yatak odalı penthouse süite, 31 üç yatak odalı penthouse suite odalarından oluşmaktadır. İşletme herşey dahil sistemde faaliyet göstermektedir. İşletmede 3 restoran ve 8 barda yiyecek içecek hizmeti verilmektedir. İşletmede ayrıca 5 adet havuz, konferans salonu, tenis kortu, su sporları, fitness merkezi, spa merkezi, disco, mini club gibi çok çeşitli aktiviteler bulunmaktadır.

#### 3.2. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ<sup>2</sup>

Çalışmanın bu bölümünde 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde yapılan uygulamadan elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

##### 3.2.1. Konaklama İşletmesini Maliyet Verileri

Araştırmanın yapıldığı konaklama işletmesinin ismi işletme yönetiminin isteğiyle gizlenmiştir. Tablo 3.1’de konaklama işletmesinden edinilen Temmuz 2019 dönemine ait maliyet verileri özet bir şekilde gösterilmektedir.

---

<sup>1</sup> Çalışma, Alanya’da faaliyet gösteren beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde gerçekleştirilmiştir. İşletmenin ismi rekabet ve ticari verilerin güvenliği açısından gizli tutulmuştur.

<sup>2</sup> Araştırma yapılan konaklama işletmesinde maliyet yöntemi olarak fiili maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Çalışmada, işletme hedef maliyetleme yöntemini kullanırsa ne gibi sonuçlar elde edeceği araştırılmıştır.

<b>Tablo 3.1. Konaklama İşletmesi Temmuz 2019 Maliyet Verileri</b>	
Temmuz 2019 Satış Gelirleri	6.207.803,00 TL
Temmuz 2019 Satılan Hizmetin Maliyeti	2.816.193,22 TL
Kat Hizmetleri Temmuz Ayı Maliyeti	187.652,69 TL
Ön Büro – Odalar Temmuz Ayı Maliyeti	252.122,87 TL
Yiyecek – İçecek Temmuz Ayı Maliyeti	2.199.208,52 TL
Eğlence Temmuz Ayı Maliyeti	87.295,38 TL
Genel Aktiviteler Temmuz Ayı Maliyeti	89.913,75 TL
Temmuz 2019 Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı	300,59 TL
Temmuz 2019 Kişi Başı Fiili Maliyet	136,36 TL
Temmuz 2019 Satılan Yatak Sayısı	20.652
Temmuz 2019 Müşteri Sayısı	2.800
Temmuz 2020 Satışa Hazır Yatak Sayısı	29.521
Temmuz 2020 Tahmini Yatak Satışı	25.000
Temmuz 2020 Hedef Satış Fiyatı	380 TL
Temmuz 2020 Hedef Kar Marjı	%65

Tablo 1’de görüldüğü üzere konaklama işletmesinin 2019 Temmuz döneminde satış gelirleri 6.207.803 TL, satışların maliyeti 2.816.193,22 TL, kişi başı fiili satış fiyatı 300,59 TL ve satılan yatak sayısı 20.652 adet olarak gerçekleşmiştir. Konaklama işletmesinin Temmuz 2020 beklentileri ise kişi başı satıl fiyatı 380 TL, hedeflenen kar marjı % 65 ve tahmini yatak satışı 25.000 adet olarak belirlenmiştir.

Konaklama işletmesinin Temmuz 2019 kişi başı fiili satış fiyatına Tablo 3.1’de de görüleceği üzere Temmuz 2019 satış gelirleri olan 6.207.803 TL, Temmuz 2019 satılan yatak sayısı olan 20.652’ye bölünerek ulaşılmıştır. Buna göre konaklama işletmesinin Temmuz 2019 kişi başı fiili satış fiyatı 300,59 TL olarak gerçekleşmiş ve aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = \frac{\text{Temmuz 2019 Satış Gelirleri}}{\text{Temmuz 2019 Satılan Yatak Sayısı}}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = \frac{6.207.803}{20.652}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = \mathbf{300,59 \text{ TL}}$$



Konaklama işletmesinin 2019 Temmuz döneminde kişi başı fiili maliyeti satılan hizmet maliyeti ve satılan yatak sayısı kullanılmıştır. Tablo 3.1’de görüldüğü üzere konaklama işletmesinin 2019 Temmuz döneminde satılan hizmetin maliyeti 2.816.193,22 TL’dir. Kişi başı fiili maliyetler aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Kişi Başı Fiili Maliyet} = \frac{\text{Temmuz 2019 Satışların Maliyeti}}{\text{Temmuz 2019 Satılan Yatak Sayısı}}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Maliyet} = \frac{2.816.193,22}{20.652}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = 136,36 \text{ TL}$$

Konaklama işletmesinin Temmuz 2019 döneminde kişi başı fiili satış fiyatı 300,59 TL; kişi başı fiili maliyeti ise 136,36 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda işletmenin kişi başı fiili karı ise aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

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

$$\text{Kişi Başı Fiili Kar} = 300,59 - 136,36$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = 164,23 \text{ TL}$$

Hesaplamalara göre işletmenin Temmuz 2019 dönemi fiili kar marjı ise yaklaşık % 55’tir.

### 3.2.2. Konaklama İşletmesinin Hedef Maliyetinin Belirlenmesi

Konaklama işletmesinin hedef maliyetini belirlemek amacıyla hedef satış fiyatından hedef karın düşülmesi gerekmektedir.

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

$$133 = 388 - 247$$

$$\text{Hedef kar (hedef satış fiyatı} \times \text{ hedef kar marjı} = 380 \times 0,65 = 247)$$

### 3.2.3. Hedef Maliyetin Ayrımlanması<sup>3</sup>

HM'nin maliyetinin ayrımlanması temel olarak 8 aşamadan meydana gelmektedir. Bunlar, ürün/hizmet oluşturacak fonksiyonların belirlenmesi, her bir fonksiyonun görece öneminin belirlenmesi, ürün hizmeti oluşturacak parçaların belirlenmesi, her bir parçanın maliyetinin belirlenmesi, ürün/hizmeti meydana getiren unsurların görece öneminin saptanması, söz konusu unsurlara ilişkin HM endeksinin hesaplanması, hesaplanan HM endeksinin optimize edilmesi ve diğer maliyet düşürme girişimleri olarak ayrılmaktadır (Bilginoğlu, 1995, s. 14).

#### 3.2.3.1. Hizmet Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin ana fonksiyonları ön büro-odalar, kat hizmetleri (konaklama) ve yiyecek-içecek faaliyetlerinden oluşmaktadır. Konaklama işletmelerinde bunların dışında havuz, sauna, hamam, fitness, eğlenme/dinlenme gibi genel aktiviteler bulunmaktadır. Bu genel aktiviteler, bugünün koşullarında müşteri talepleri doğrultusunda büyük konaklama işletmelerinde olmazsa olmaz ana fonksiyonlar arasındadır. İşletmenin ana fonksiyonlarını oluşturan 5 temel fonksiyon dışında müşteri istek ve beklentilerine göre şekillenen alt fonksiyonlar da bulunmaktadır (Ergül, 2014, s.129). Uygulama yapılan konaklama işletmesinin özellikleri de göz önünde bulundurularak ana fonksiyonlar altında meydana gelecek olan alt fonksiyonlar şu şekilde belirlenmiştir.

***Kat Hizmetleri Fonksiyonunun:*** odaların her gün eksiklerinin giderilmesini ve temizlenmesini içeren, temizlik, minibar, buklet malzemeleri, odaya yerleştirme ve odadan ayrılma alt fonksiyonları vardır.

***Önbüro-Odalar Fonksiyonunun:*** müşterilerin otele giriş yaptığı andan itibaren lobide karşılanması, giriş işlemlerinin gerçekleşmesi, hoş geldiniz kokteylinin ardından ve eşyalarının belboylar tarafından odalarına taşınması işlemlerinden oluşan karşılama, bilgilendirme, teknik destek (oda tanıtımı vb.), para bozdurma ve ödeme/çıkış işlemleri alt fonksiyonları bulunmaktadır.

---

<sup>3</sup> Konaklama işletmelerinde hedef maliyetin ayrımlanması aşamalarında özellikle hizmet fonksiyonları/alt fonksiyonların ve hizmet parçaları/alt parçaların oluşturulmasında Ergül (2014) çalışmasından faydalanılmıştır.

**Yeme-İçme Fonksiyonu:** müşterilerin gittikleri herhangi bir yiyecek içecek işletmesinde dikkat edeceği servis hızı, lezzet, porsiyon/doyuruculuk, hijyen ve sunum/görsellik alt fonksiyonlarından oluşmaktadır.

**Eğlence Fonksiyonu** bugün özellikle kıyı bölgelerimizde bulunan konaklama işletmelerinde hizmetin vazgeçilmez bir parçası olan

- Animasyon aktiviteleri,
- Çocukları olan müşterilerin çocuklarının da keyifli bir tatil geçirebilmesi ve ebeveynlerin boş zamanlarında çocuklarını güvenle teslim edebilmesi açısından verilen mini club hizmeti,
- Hem sağlıklı yaşamına dikkat edip hem de tatilini yapmak isteyen müşterilere yönelik açık ve kapalı alanlarda yapılan jimnastik ve yoga,
- Gece eğlencesine ilgi gösteren müşteriler için night club,
- İster su sporları olsun isterlerse golf, tenis, voleybol dart gibi sporları kapsayan sportif aktiviteler alt fonksiyonlarından oluşmaktadır.

İşletmenin açık ve kapalı alanlarında yapılan faaliyetlerin tamamını kapsayan **Genel Aktiviteler** ana fonksiyonu ise açık havuz, kapalı havuz, çocuk havuzu, hamam-sauna ve spa-fitness alt fonksiyonlarından oluşmaktadır.

### **3.2.3.2. Hizmet Fonksiyonlarının Görece Öneminin Belirlenmesi**

Hizmet fonksiyonlarının görece önemi belirlenirken müşterilerin bir önceki aşamada belirlenen hizmet fonksiyonlarını kendileri için önem sırasına puanlamaları istenmektedir. Her bir ana hizmet fonksiyonunun alt fonksiyonlarının aldığı puan toplam puana bölünerek hizmet fonksiyonlarının görece önemi hesaplanmaktadır. Çalışmanın bu aşaması için konaklama işletmesinde 2019 Temmuz ayında konaklayan müşteriler evren kabul edilerek örneklem hesaplanmış ve toplamda 329 kişiye ulaşılmıştır. Müşterilere uygulanan değer analizi doğrultusunda elde edilen bulgular doğrultusunda hizmet fonksiyonlarının görece önem dereceleri Tablo 3.2, Tablo 3.3, Tablo 3.4, Tablo 3.5 ve Tablo 3.6'da gösterilmiştir.

<b>Tablo 3.2. Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Temizlik	854	0,17
Minibar	1211	0,25
Buket malzeme	739	0,15
Odaya Yerleştirme	1145	0,23
Odadan Ayrılma	986	0,20
<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.2’de kat hizmetleri alt fonksiyonlarının görece önem dereceleri gösterilmiş olup, buna göre müşteriler açısından bu hizmetin temizlik fonksiyonu %17, minibar fonksiyonu %25, odaya yerleştirme fonksiyonu %23, odadan ayrılma fonksiyonu %20 ve son olarak buket malzeme fonksiyonu %15 önem derecesine sahip olduğu görülmektedir. Bu bilgilerden hareketle müşterilerin kat hizmetlerinin sunulmasında minibar fonksiyonuna daha fazla önem verdikleri, buna karşın buket malzemesi fonksiyonuna ise daha az önem verdikleri söylenebilir.

<b>Tablo 3.3. Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Karşılama	1032	0,21
Bilgilendirme	1172	0,24
Teknik Destek	762	0,15
Para Bozdurma	995	0,20
Ödeme/Çıkış işlemleri	974	0,20
<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>

Ön büro-odalar alt fonksiyonlarının görece önem dereceleri Tablo 3.3’de gösterilmektedir. Tabloda yer alan bilgiler doğrultusunda ön büro - odalar alt fonksiyonlarından karşılama fonksiyonunun %21, bilgilendirme fonksiyonunun %24, teknik destek %15, para bozdurma %20 ve ödeme/çıkış işlemlerinin %20 oranında öneme sahip olduğu görülmektedir. Buna göre bilgilendirme fonksiyonuna müşteriler tarafından verilen önem derecesi yüksek iken teknik destek fonksiyonuna verilen önem derecesi düşüktür.

<b>Tablo 3.4. Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Lezzet	1170	0,24
Hijyen	917	0,19
Servis Hızı	1027	0,21
Porsiyon/Doyuruculuk	845	0,17
Sunum/Görsellik	976	0,20
<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.4’de yiyecek içecek alt fonksiyonlarının müşteriler açısından görece önem dereceleri gösterilmektedir. Tablodaki verilerden hareketle müşteriler açısından lezzetin %24, servis hızının %21, sunum/görselliğin %20, hijyenin %19 ve porsiyon/doyuruculuğun %17 görece öneme sahip olduğu görülmektedir. Bununla birlikte yiyecek içecek fonksiyonunda müşteriler açısından lezzet fonksiyonunun önem derecesinin yüksek olduğu, buna karşın porsiyon/doyuruculuğun önem derecesinin ise düşük olduğu görülmektedir.

<b>Tablo 3.5. Eğlence Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Animasyon Aktiviteleri	850	0,17
Mini Club	964	0,20
Jimnastik	1070	0,22
Spor Aktiviteleri	1037	0,21
Night Club	1014	0,21
<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.5’de eğlence alt fonksiyonları için gösterilen önem derecelerine göre müşteriler açısından en fazla önem derecesine sahip fonksiyonun jimnastik (%22) olduğu görülmektedir. Bununla birlikte mini club (%20) fonksiyonunun önem derecesinin en düşük olduğu görülmektedir.

<b>Tablo 3.6. Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonları</b>		
<b>Fonksiyonlar</b>	<b>Görece Önem Dereceleri</b>	
	<b>Puan</b>	<b>%</b>
Açık Havuz	1021	0,21
Kapalı Havuz	1004	0,20
Çocuk Havuzu	1057	0,21
Hamam&Sauna	916	0,19
Spa&Fitness	937	0,19
<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.6’da ki genel aktiviteler alt fonksiyonları incelendiğinde müşteriler için açık havuz (%21) ve çocuk havuzunun (%21) diğer fonksiyonların önem derecelerine göre daha yüksek olduğu, buna karşın hamam&sauna (%19) ve spa&fitness (%19) diğer fonksiyonlara göre en düşük önem derecesine sahip olduğu görülmektedir.

### **3.2.3.3. Hizmeti Oluşturacak Parçaların Oluşturulması**

Hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinde hizmeti oluşturacak parçalar söz konusu hizmetin üretimi için yapılan faaliyetlerden oluşmaktadır. Hizmet fonksiyonlarındaki gibi hizmeti oluşturan parçalar da ön büro-odalar, kat hizmetleri, yiyecek-içecek, eğlence ve genel aktiviteler parçalarından oluşmaktadır (Ergül, 2014, s.133). Çalışmada konaklama işletmesinde hizmet özellikleri göz önünde bulundurularak 5 temel faaliyet ya da parçanın alt parçaları aşağıda belirlenmiştir.

#### **Kat hizmetlerinin Alt Parçaları**

- Kat hizmetlerini uygulayan personel,
- Temizlik Malzemeleri
- Buklet malzemeleri ve
- Kat hizmetlerinde kullanılan sarf malzemelerdir.

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

- Ön büro hizmetlerini uygulayan personel,
- Ön büroda kullanılan basılı evrak ve
- Sarf malzemelerden 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 faaliyetlerinde çalışan animasyon ekibi,
- Temizlik Malzemeleri
- Spor malzemeleri ve
- Animasyon sarf malzemelerinden oluşmaktadır.

#### Genel Aktiviteler Faaliyetlerinin Alt Parçaları

- Açık ve kapalı alanlarda hizmet veren personel,
- Bu alanların temizliği ve
- Genel aktiviteler faaliyetlerinde bulunan sarf malzemelerinden oluşmaktadır.

#### 3.2.3.4. Hizmet Parçalarının Maliyetinin Belirlenmesi

Çalışmada konaklama işletmesinde elde edilen maliyet verilerinden hareketle ana hizmet parçaları ve alt hizmet parçalarının maliyetleri ve maliyet payları belirlenmiştir. Her bir hizmet parçasının maliyeti ve payları aşağıda Tablo 3.7, Tablo 3.8, Tablo 3.9, Tablo 3.10 ve Tablo 3.11’de gösterilmektedir:

<b>Tablo 3.7. Kat Hizmetleri Alt Parçaları</b>		
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Maliyeti (TL)</b>	<b>Maliyet Payı %</b>
Personel	95.339,44	0,51
Temizlik Malzemeleri	19.654,64	0,10
Buket Malzemesi	20.093,90	0,11
Sarf Malzemesi	52.564,71	0,28
<b>Toplam</b>	<b>187.652,69</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.7’de kat hizmetleri alt parçalarının maliyetleri değerlendirildiğinde 2019 Temmuz ayı toplam giderinin 187.652,69 TL olduğu ve parçalar içinde maliyet payının en fazla olduğu parçanı personel alt parçası (%51) olduğu ve maliyet payının en düşük olduğu parçanın ise temizlik malzemeleri (%10) olduğu görülmektedir.

<b>Tablo 3.8. Ön Büro-Odalar Alt Parçaları</b>		
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Maliyeti (TL)</b>	<b>Maliyet Payı %</b>
Personel	36.138,87	0,14
Basılı Evrak	4.280,00	0,02
Sarf Malzemesi	211.704,00	0,84
<b>Toplam</b>	<b>252.122,87</b>	<b>1,00</b>

Ön büro-odalar parçaları maliyetlerinin ayrıntılı şekilde gösterildiği Tablo 3.8 incelendiğinde işletmenin 2019 Temmuz ayı toplam giderinin 252.122,87 TL olduğu görülmektedir. Bu giderlerin içinde en fazla maliyet payına sahip parçanın sarf malzemesi (%84) olduğu, en az maliyet payına sahip parçanın ise basılı evrak (%2) olduğu görülmektedir.

<b>Tablo 3.9. Yiyecek-İçecek Alt Parçaları</b>		
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Maliyeti (TL)</b>	<b>Maliyet Payı %</b>
Hazırlık	1.429.485,54	0,65
Pişirme	417.849,62	0,19
Sunum	351.873,36	0,16
<b>Toplam</b>	<b>2.199.208,52</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.9’da görüldüğü üzere yiyecek-içecek parçasının 2019 Temmuz ayı toplam gideri 2.199.208,52 TL’dir. Yiyecek-içecek giderlerinde en fazla payı %65 ile hazırlık alt parçası alırken en az payı 0,16 ile sunum alt parçası almaktadır.

<b>Tablo 3.10. Eğlence Alt Parçaları</b>		
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Maliyeti (TL)</b>	<b>Maliyet Payı %</b>
Personel	53.972,82	0,62
Temizlik Malzemeleri	2.293,36	0,03
Spor Malzemeleri	4.625,89	0,05
Animasyon Sarf Malz.	26.403,31	0,30
<b>Toplam</b>	<b>87.295,38</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.10’da 2019 Temmuz döneminde işletmede eğlence parçasına ait toplam maliyet 87.295,38 TL olarak gerçekleşmiştir. Toplam maliyet içinde personel alt



parçasının (%62) payının yüksek olduğu, buna karşın temizlik malzemelerinin (%3) payının düşük olduğu görülmektedir.

<b>Tablo 3.11. Genel Aktiviteler Alt Parçaları</b>		
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Maliyeti (TL)</b>	<b>Maliyet Payı %</b>
Personel	30.331,70	0,34
Temizlik Malzemeleri	24.506,96	0,27
Sarf Malzemesi	35.075,09	0,39
<b>Toplam</b>	<b>89.913,75</b>	<b>1,00</b>

Genel aktiviteler parçasının 2019 Temmuz ayı toplam maliyeti Tablo 3.11.de görüldüğü üzere 89.913,75 TL olarak gerçekleşmiştir. Toplam maliyet içinde sarf malzemesinin (%39) maliyet payının yüksek olduğu görülmekle birlikte en düşük maliyet payı ise temizlik malzemeleri (%27)'ne aittir.

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

Hizmeti oluşturan parçaların görece önem dereceleri belirlenirken hizmet fonksiyonlarının görece önemi ile hizmeti oluşturan parçaların hizmet fonksiyonlarını karşılama yüzdeleri<sup>4</sup> bir matris üzerinde karşılaştırılmıştır. Hizmet işletmelerinde üretim işletmelerinin aksine hem hizmeti oluşturan ana fonksiyonlar hem de hizmeti oluşturan ana parçalar alt fonksiyonlar ve alt parçalardan oluştuğu için her bir ana fonksiyon ve ana parçayı gösteren 5 farklı matris ortaya çıkmıştır. Diğer bir neden ise hizmet ürününü bütünleşik bir ürün olması diğer bir ifadeyle tatil hizmetinin birçok alt hizmetten oluşmasıdır. Hizmet parçalarının görece önem dereceleri ve hesaplanması aşağıda açıklanmaktadır.

<sup>4</sup> Parçaların hizmet fonksiyonlarını karşılama yüzdeleri işletme yönetiminden edinilmiştir.

**Tablo 3.12. Kat Hizmetleri Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri**

Kat Hizmetleri Alt Parçaları	Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Temizlik	Mini Bar	Buket Malz.	Odaya Yerleştirme	Odadan Ayrılma	
Personel	35	50	15	25	25	0,31
Temizlik Malzemeleri	35	10	0	25	25	0,19
Buket Malzemeleri	0	0	85	25	25	0,24
Sarf Malzemeleri <sup>5</sup>	30	40	0	25	25	0,26
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.12’de kat hizmetleri parçalarının görece önem dereceleri görülmektedir. İlk sırada gösterilen yerler kat hizmetleri alt fonksiyonlarının görece önem dereceleridir. Kat hizmetleri alt parçalarının karşısında yer alan rakamlar ise işletme yönetiminden edinilen her bir parçanın hizmet fonksiyonlarını karşılama yüzdeleridir. Kat hizmetleri alt parçalarının görece önem derecelerinin nasıl hesaplandığı bir örnek ile açıklanacak olursa en azla öneme sahip minibar fonksiyonunun önem derecesi yapılan müşteri değer analizinde 25 olarak belirlenmiştir. Minibar fonksiyonunun ilgili olduğu parçalar diğer bir ifadeyle minibar fonksiyonun yerine getiren kat hizmetleri alt parçaları ise %50 personel, %10 temizlik malzemeleri ve %40 sarf malzemeleridir. Minibar fonksiyonunu yerine getirmede buket malzemeleri parçasının payı bulunmamaktadır. %23 öneme sahip odaya yerleştirme fonksiyonunu ve %20 öneme sahip odadan ayrılma fonksiyonunu %25 oranında personel, %25 oranında temizlik malzemeleri, %25 oranında buket malzemeleri ve %25 oranında sarf malzemeleri parçaları yerine getirmektedir. %17 öneme sahip temizlik fonksiyonunu %35 personel, %35 temizlik ve %30 sarf malzemeleri parçası yerine getirmektedir. Son olarak %15 öneme sahip buket malzemeleri fonksiyonunu ise %15 personel ve %85 buket malzemeleri parçası yerine getirmektedir. Hesaplamalar ise aşağıdaki şekilde formüle edilebilir:

Personel Parçası Görece Önem Derecesi = (Temizlik fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı) + (mini bar fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı) + (buket malzemeleri fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı) + (odaya yerleştirme fonksiyonu önem derecesi \* personel

<sup>5</sup> Sarf malzemeleri parçası sarf için kullanılan parçaların maliyetlerini ve dışardan sağlanan hizmet maliyetlerini içermektedir.

parçasındaki payı) + (odadan ayrılma fonksiyonu önem derecesi \* personel parçasındaki payı)

$$\text{Personel Parçası Görece Önem Derecesi} = (17*35) + (25*50) + (15*15) + (23*25) + (20*25) = \mathbf{0,31}$$

$$\text{Temizlik Malzemeleri Parçası Görece Önem Derecesi} = (17*35) + (25*10) + (15*0) + (23*25) + (20*25) = \mathbf{0,19}$$

$$\text{Buket Malzemeleri Parçası Görece Önem Derecesi} = (17*0) + (25*0) + (15*85) + (23*25) + (20*25) = \mathbf{0,24}$$

$$\text{Sarf Malzemeleri Parçası Görece Önem Derecesi} = (17*30) + (25*40) + (15*0) + (23*25) + (20*25) = \mathbf{0,26}$$

**Tablo 3.13. Ön Büro-Odalar Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri**

Ön Büro-Odalar Alt Parçaları	Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Karşılama	Bilgilendirme	Teknik Dest.	Para Bozd.	Öd./Çık. İşl.	
Personel	21	24	15	20	20	<b>0,83</b>
Basılı Evrak	90	95	30	95	90	<b>0,05</b>
Sarf Malzemeleri	5	5	5	5	5	<b>0,12</b>
Sarf Malzemeleri	5	0	65	0	5	<b>0,12</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.13'de görülen ön büro-odalar alt parçalarının önem derecelerinin hesaplanmaları aşağıda gösterilmektedir.

$$\text{Personel Parçası Görece Önem Derecesi} = (21*90) + (24*95) + (15*30) + (20*95) + (20*90) = \mathbf{0,83}$$

$$\text{Basılı Evrak Parçası Görece Önem Derecesi} = (21*5) + (24*5) + (15*5) + (20*5) + (20*5) = \mathbf{0,05}$$

$$\text{Sarf Malzemeleri Parçası Görece Önem Derecesi} = (21*5) + (24*0) + (15*65) + (20*0) + (20*5) = \mathbf{0,12}$$

**Tablo 3.14. Yiyecek İçecek Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri**

Yiyecek İçecek Alt Parçaları	Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Lezzet	Hijyen	Servis Hızı	Doyuruculuk	Sunum	
Hazırlık	25	60	50	10	10	0,31
Pişirme	75	25	10	90	10	0,42
Sunum	0	15	40	0	80	0,27
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.14’de görülen yiyecek içecek alt parçalarının önem derecelerinin hesaplanmaları aşağıda gösterilmektedir.

$$\text{Hazırlık Parçası Görece Önem Derecesi} = (24*25) + (19*60) + (20*50) + (17*10) + (20*10) = \mathbf{0,31}$$

$$\text{Pişirme Parçası Görece Önem Derecesi} = (24*75) + (19*25) + (20*10) + (17*90) + (20*10) = \mathbf{0,42}$$

$$\text{Sunum Parçası Görece Önem Derecesi} = (24*0) + (19*15) + (20*40) + (17*0) + (20*80) = \mathbf{0,27}$$

**Tablo 3.15 Eğlence Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri**

Eğlence Alt Parçaları	Eğlence Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Animasyon	Mini Club	Jimnastik	Spor Akt.	Night Club	
Personel	75	80	65	15	15	0,49
Temizlik Malzemeleri	5	5	5	5	5	0,05
Spor Malzemeleri	15	0	30	80	0	0,25
Animasyon Sarf Malz.	5	15	0	0	80	0,20
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1</b>

Tablo 3.15’de görülen eğlence alt parçalarının önem derecelerinin hesaplanmaları aşağıda gösterilmektedir.

$$\text{Personel Parçası Görece Önem Derecesi} = (17*75) + (20*80) + (22*65) + (20*15) + (20*15) = \mathbf{0,49}$$

$$\text{Temizlik Malzemeleri Parçası Görece Önem Derecesi} = (17*5) + (20*5) + (22*5) + (20*5) + (20*5) = \mathbf{0,05}$$

$$\text{Spor malzemeleri Parçası Görece Önem Derecesi} = (17*15) + (20*0) + (22*30) + (20*80) + (20*0) = \mathbf{0,25}$$

$$\text{Animasyon sarf malzemeleri Parçası Görece Önem Derecesi} = (17*5) + (20*15) + (22*0) + (20*0) + (20*80) = \mathbf{0,20}$$

**Tablo 3.16 Genel Aktiviteler Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri**

Genel Aktiviteler Alt Parçaları	Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Önemi %
	Açık Havuz	Kapalı Hav.	Çocuk Hav.	Sauna&Hamam	Spa&Fitness	
	21	20	21	19	19	
Personel	10	10	10	70	70	<b>0,33</b>
Temizlik Malzemeleri	45	45	45	15	15	<b>0,34</b>
Sarf Malzemeleri	45	45	45	15	15	<b>0,34</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>1,00</b>

Tablo 3.16’da görülen genel aktiviteler alt parçalarının önem derecelerinin hesaplanmaları aşağıda gösterilmektedir.

$$\text{Personel Parçası Görece Önem Derecesi} = (21*10) + (20*10) + (21*10) + (19*70) + (19*70) = \mathbf{0,33}$$

$$\text{Temizlik Malzemeleri Parçası Görece Önem Derecesi} = (21*45) + (20*45) + (21*45) + (19*15) + (19*15) = \mathbf{0,34}$$

$$\text{Sarf malzemeler Parçası Görece Önem Derecesi} = (21*45) + (20*45) + (21*45) + (19*15) + (19*15) = \mathbf{0,34}$$

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

HM endeksi parçaların görece önem dereceleri ile parçaların maliyet payları oranlanarak hesaplanmaktadır. HM endeksi hangi parçanın maliyetinin düşürülmesi ya da hangi parçanın maliyetini sabit tutularak fonksiyonlarının geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir. Diğer bir ifadeyle hedef maliyet endeksi üretilen hizmette hangi parça

ve fonksiyonların değiştirilmesi gerektiğini belirlemede kullanılmaktadır. HM endeksinin hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmaktadır:

Parçanın değer endeksi = parçanın görece önem derecesi / parçanın maliyet ağırlığı

HM endeksinin 1 olması istenen bir durumdur ve müşterinin hizmet fonksiyonuna verdiği önem ile o fonksiyonun yerine getirilmesi için katlanılan maliyetin eşit olduğunu gösterir. Endeksin 1'den büyük olması işletmenin bu fonksiyon için müşterinin fonksiyona verdiği değerden daha az maliyete katlandığını ve bu fonksiyonu geliştirmesi gerektiğini diğer bir ifadeyle işletmenin bu fonksiyonu ucuz karşıladığını göstermektedir. Fonksiyonun 1'den küçük olması ise işletmenin bu fonksiyon için müşterinin fonksiyona verdiği önem derecesinden daha fazla maliyete katlandığını ve maliyetini düşürmesi gerektiğini diğer bir ifadeyle fonksiyonu pahalı yerine getirdiğini göstermektedir.

<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Görece Önemi</b>	<b>Parçanın Maliyet Ağırlığı</b>	<b>Parçanın Maliyet Endeksi</b>
Personel	0,31	0,51	0,61
Temizlik Malzemeleri	0,19	0,10	1,90
Buket Malzemesi	0,24	0,11	2,18
Sarf Malzemesi	0,26	0,28	0,93

Tablo 3.17'de kat hizmetleri parçalarının HM endeksleri gösterilmektedir. Tablo 3.17'ye göre temizlik ve buket malzemeleri parçalarının HM endeksi 1'den büyüktür. Endeksin 1'den büyük olması fonksiyonun ucuz karşılanmakta diğer bir ifadeyle konaklama işletmesi temizlik ve buket malzemeleri parçaları için müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlanmaktadır. Konaklama işletmesinin temizlik ve buket malzemeleri parçalarının maliyetleri sabit tutarak ya da düşürerek fonksiyonları geliştirmesi gerekmektedir. Buna karşılık personel ve sarf malzemeleri parçalarının endeksleri 1'den küçük hesaplanmıştır. Konaklama işletmesi bu fonksiyonları müşterilerin verdiği önemden daha pahalı yerine getirmektedir. Bu durumda işletmenin personel ve sarf malzemeleri parçalarının maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir.

<b>Tablo 3.18 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	0,83	0,14	5,93
Basılı Evrak	0,05	0,02	2,50
Sarf Malzemesi	0,12	0,84	0,14

Tablo 3.18’de ön büro-odalar parçalarının HM endeksleri gösterilmektedir. Tablo 3.18’e göre personel ve basılı evrak parçalarının HM endeksi 1’den büyüktür. Endeksi 1’den büyük olan personel ve basılı evrak parçaları için müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlanılmaktadır. İşletmenin personel ve basılı evrak parçalarının maliyetleri sabit tutarak ya da düşürerek fonksiyonları geliştirmesi gerekmektedir. Endeksi 1’den küçük alt parça sarf malzemeler olarak hesaplanmıştır. Konaklama işletmesi bu fonksiyonları müşterilerin verdiği önemden daha pahalı maliyete katlanmaktadır. Bu durumda işletmenin sarf malzemeleri parçalarının maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir.

<b>Tablo 3.19 Yiyecek-İçecek Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri</b>			
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Görece Önemi</b>	<b>Parçanın Maliyet Ağırlığı</b>	<b>Parçanın Maliyet Endeksi</b>
Hazırlık	0,31	0,65	0,48
Pişirme	0,42	0,19	2,21
Sunum	0,27	0,16	1,69

Tablo 3.19’da yiyecek-içecek parçalarının HM endeksleri gösterilmektedir. Hazırlık parçalarının endeksleri 1’den küçük hesaplanmıştır. Bu fonksiyonların maliyeti müşterilerin ödemeye hazır olduğu değerden daha pahalı yerine getirilmektedir. Bu durumda işletmenin hazırlık parçalarının maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir. Pişirme ve sunum parçalarının HM endeksi 1’den büyüktür. Endeksin 1’den büyük olması durumu fonksiyonun ucuz karşılandığını göstermektedir. Konaklama işletmesinin pişirme ve sunum parçalarının maliyetleri sabit tutarak ya da düşürerek fonksiyonları geliştirmesi gerekmektedir.

<b>Tablo 3.20 Eğlence Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri</b>			
<b>Parçalar</b>	<b>Parçanın Görece Önemi</b>	<b>Parçanın Maliyet Ağırlığı</b>	<b>Parçanın Maliyet Endeksi</b>
Personel	0,49	0,62	0,79
Temizlik Malzemeleri	0,05	0,03	1,67
Spor Malzemesi	0,25	0,05	5,00
Sarf Malzemesi	0,20	0,30	0,67

Tablo 3.20’de eğlence parçalarının HM endeksleri gösterilmektedir. İşletme temizlik ve spor malzemeleri parçalarının HM endeksi 1’den büyüktür. Endeksin 1’den büyük olduğu durumlarda fonksiyonun ucuza karşılandığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Diğer bir söylemle işletme temizlik ve spor malzemeleri parçaları için müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlanmaktadır. İşletme bu alt parçalarının işlevselliğini artırarak veya sabit tutarak müşteri memnuniyetini sağlamış olacaktır. Personel ve sarf malzemeleri parçalarının endeksleri 1’den küçük hesaplanmıştır. Konaklama işletmesi personel ve sarf malzemesi parçalarını pahalıya yerine getirmektedir. İşletmenin bu parçalar üzerinde çalışarak maliyetleri düşürmesi gerekmektedir.

<b>Tablo 3.21 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	0,33	0,34	0,97
Temizlik Malzemeleri	0,34	0,27	1,26
Sarf Malzemesi	0,34	0,39	0,87

Tablo 3.21’de genel aktiviteler parçalarının HM endeksleri gösterilmektedir. Konaklama işletmesi personel ve sarf malzemeleri parçalarının endeksleri 1’den küçük hesaplanmıştır. Konaklama işletmesi bu fonksiyonları müşterilerin verdiği önemden daha pahalı yerine getirmektedir. Bu durumda işletmenin personel ve sarf malzemeleri parçalarının maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir. Temizlik malzemeleri parçalarının HM endeksi ise 1’den büyüktür. Endeksin 1’den büyük olması fonksiyonun ucuz karşılandığının ifadesidir. İşletme bu alt parçalarda işlevsellik artırımına giderek veya maliyetleri sabit tutarak müşterilerine hizmet vermeye devam etmelidir.

Parçaların HM endeksleri belirlendikten sonra endekslerin optimizasyonu gerekmektedir. Yukarıda da bahsedildiği üzere HM endeksi hizmet ürünüde hangi



parçaların değiştirilmesi gerektiğini göstermekte ancak bunun nasıl yapılacağını göstermemektedir. Bu durumda HM endeksinin optimize edilmesi gerekmektedir. HM endeksinin optimizasyonu ise maliyet düşürme hedefi ile gerçekleştirilmektedir. Maliyet düşürme hedefi fiili maliyetten HM'in düşürülmesi ile hesaplanmakta ve aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir:

***Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi*** = Kişi Başı Fiili Maliyet – Kişi Başı Hedef Maliyet

***Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi*** = 136,36 – 133

***Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi*** = 3,36 TL

Konaklama işletmesinin 2020 Temmuz hedef satış hacmi diğer bir ifadeyle 2020 Temmuz ayı tahmini yatak satışı 25.000 olarak belirlenmiştir. Bu durumda konaklama işletmesinin 2020 Temmuz ayı maliyet düşürme hedefi (25.000 \* 3,36) 84.000 TL olarak hesaplanacaktır. Konaklama işletmesi hedeflediği satış fiyatı ve kara ulaşmak için endeksi 1'den küçük olan parçalarda 84.000 TL maliyet düşürmesi gerekmektedir.

## SONUÇ

Küreselleşme ve beraberinde ortaya çıkan ekonomik ve teknolojik değişimler birçok sektörü etkilediği gibi turizm sektörünü de doğrudan etkilemiştir. Uluslararası müşterilere hizmet sunan konaklama işletmeleri özellikle ekonomik kriz, salgın, doğal afet ve politik krizlerden etkilenmekte ve söz konusu etkiler turizm mevsiminde ortaya çıktığında konaklama işletmelerin sürekliliği üzerinde riskler doğurmaktadır. İşletme sürekliliği, nakit akış yönetimi ve amaçlanan karlılığa ulaşma çabası konaklama işletmeleri açısından oldukça önem taşımaktadır. Konaklama işletmelerinin turistik ürün fiyatlarını arttırmaları sundukları hizmetlere olan talebi azaltmakta ve artan girdi maliyetleri karşısında işletmelerin maliyetleri kontrol altına almaları ve bu maliyetleri kaliteyi koruma ekseninde azaltmaları ön plana çıkmaktadır. Ancak konaklama işletmelerinde geleneksel maliyetleme yöntemlerinin kullanılması bugünün işletme koşullarına ihtiyaçlara cevap vermede yetersiz kaldığı görülmüş ve çağdaş maliyetleme yöntemlerinin kullanılması bir ihtiyaç olmaktan ziyade işletmelerin faaliyetlerini kontrol altına almaları ve maliyetlerini azaltmaları açısından kilit bir unsur haline gelmiştir. Araştırma problemini oluşturan bu duruma çözüm üretmek amacıyla Alanya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan HM yöntemi uygulanmıştır. Bu çalışmada elde edilen bulguları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Çalışmada 5 yıldızlı konaklama işletmesinde belirlenen HM ayrımlanmış ve konaklama işletmesinin hizmet fonksiyonları, müşterilere sunulan hizmetlere ve bu hizmetlerin özelliklerine göre saptanmıştır. Bu doğrultuda konaklama işletmesinin hizmet fonksiyonları ön büro-odalar, kat hizmetleri, yiyecek- içecek, eğlence ve genel aktiviteler olmak üzere 5 ana fonksiyon temelinde sınıflandırılmıştır. Bununla birlikte söz konusu fonksiyonlar birden fazla alt fonksiyona ayrılmıştır. Ön büro-odalar fonksiyonu; karşılama, bilgilendirme, teknik destek, para bozdurma ve ödeme/çıkış işlemleri alt fonksiyonundan; kat hizmetleri fonksiyonu; temizlik, minibar, buklet malzemeleri, odaya yerleştirme ve odadan ayrılma 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 oluşmaktadır. Hizmet fonksiyonları belirlendikten sonra hizmet fonksiyonlarının görece önemi, konaklama işletmesinin 2019

yılı temmuz ayında işletmede konaklayan 329 müşteriye değer analizi yapılarak belirlenmiştir.

Konaklama işletmesinde hizmeti oluşturacak ana parçalar; ön büro-odalar, kat hizmetleri, yiyecek- içecek, eğlence ve genel aktiviteler olmak üzere 5 ana parçaya ve ön büro-odalar parçasında: personel, basılı evrak ve sarf malzemeleri alt parçalarına; kat hizmetlerinde: personel, temizlik malzemeleri, buklet malzemeleri ve sarf malzemeleri alt parçalarına; yiyecek içekte: hazırlık, pişirme ve sunum alt parçalarına; eğlence parçasında: animasyon personeli, temizlik malzemeleri, spor malzemeleri ve animasyon sarf malzemeleri alt parçalarına ve son olarak genel aktiviteler parçasında: personel, temizlik malzemeleri ve sarf malzemeleri alt parçalarına ayrılmıştır. Hizmet parçaları belirlendikten sonra uygulama işletmesinden edilen bilgiler ile ana hizmet parçalarının 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.

Değer endeksi 1'den büyük olan alt parçalar, kat hizmetleri alt parçalarından temizlik malzemeleri ve buklet malzemeleri; ön büro-odalar alt parçalarından personel ve basılı evrak; yiyecek-içecek alt parçalarından pişirme ve sunum; eğlence alt parçalarından temizlik malzemeleri ve spor malzemeleri; genel aktiviteler alt parçalarından temizlik malzemeleri parçasıdır. Diğer bir ifade ile söz konusu parçalar için işletmenin müşterilerinden alınan cevaplarda belirlenen değerden daha az maliyete katlandığı görülmektedir. Dolayısıyla söz konusu parçaların maliyetlerini azaltılarak veya sabit tutularak fonksiyonelliğinin artırılması önemlidir. Parçaların hedef maliyet endeksi hesaplamalarına göre kat hizmetleri alt parçalarından personel ve sarf malzemesi; ön büro odalar alt parçalarından sarf malzemesi; yiyecek içecek alt parçalarından hazırlık, eğlence alt parçalarından personel ve sarf malzemesi; genel aktiviteler alt parçalarından personel ve sarf malzemeleri parçasının HM'i 1'den küçük gerçekleşmiştir. Değer endeksinin 1'den küçük olması, işletme bu parçalar için müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlandığını ifade etmektedir. Bu durumda konaklama işletmesinin endeksi 1'den küçük olan parçalarda maliyetleri azaltması gerekmektedir.

HM'nin ayrımlanmasında değer endeksleri belirlendikten sonra bu endeksin optimizasyonu aşamasına gelinmektedir. Değer endeksi yukarı da açıklandığı üzere hizmet ürününde hangi parçaların değiştirilmesi gerektiğini gösterirken bunun nasıl yapılacağını

cevabı ise HM endeksinin optimizasyonu ile sağlanmaktadır. HM endeksinin optimizasyonu ise maliyet düşürme hedefiyle gerçekleştirilmektedir. Çalışmada hedef kişi başı maliyet düşürme hedefi 3,36 TL, Temmuz 2020 toplam maliyet düşürme hedefi ise 84.000 olarak belirlenmiştir. Konaklama işletmesinin 2020 Temmuz ayında hedef satış fiyatı, hedef satış hacmi ile hedeflediği karlılığa ulaşabilmesi için HM yöntemine göre değer endeksi 1'den küçük olan parçalarda 84.000 TL maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir.

Çalışmadan elde edilen bulgular ışığında hizmeti oluşturan parçaların değer endeksleri bu hizmetleri meydana getiren fonksiyon ve parçalardan hangilerinin uyumlu hangilerinin uyumsuz olduğunu ortaya koymuştur. Bu bulgulardan yola çıkarak değer endeksi 1'den düşük olan parçalarda maliyetlerin düşürülmesi için konaklama işletmesi kat hizmetleri bölümünde sarf malzemelerinde yapması gereken maliyet minimizasyonunun gerçekleştirebilmesi amacıyla uzun süreli tedarikçi sözleşmeleri ile daha uygun sarf malzemesi temin edilebilir. Personel maliyetlerinin azaltılması için teknoloji temelli uygulamalardan yararlanılarak personel tarafından gerçekleştirilen bir çok faaliyetin robotik kodlama, otomasyon ve yapay zeka aracılığıyla yerine getiren teknolojik donanımlar sağlayabilir. Ön büro odalar bölümünde maliyet minimizasyonu amacıyla sarf malzemesi temininde etkin bir kalite kontrol sürecinin oluşturularak hatalı veya defolu sarf malzemesi alımı azaltılabilir. Aynı şekilde saf malzemesinin gereksiz tüketiminin yol açacağı olumsuzluklar konusunda personelin bilgilendirmesi sağlanabilir. Yiyecek içecek bölümünde hazırlık parçasının maliyetinin azaltılması amacıyla standart süre ve standart parça maliyetleri belirlenebilir. Bununla birlikte personelin etkin şekilde koordinasyonu yapılarak hazırlık aşamasında oluşabilecek muhtemel aksaklıklar ortadan kaldırılabilir. Eğlence bölümünde personel maliyetlerinin azaltılması amacıyla optimal kapasite dikkate alınarak konaklayan müşteri sayısı temelinde eğlence aktivitelerinin yapılabilir ve buna uygun şekilde personelin görevlendirilebilir. Ayrıca turizm sezonunda günlük eğlence aktivitelerinin zamanının doğru planlanması enerji ve personel giderlerinin azaltılmasına da destek verecektir. Eğlence bölümünde sarf malzeme parçalarının maliyetinin azaltılması amacıyla yurt içi ve yurt dışı tedarikçiler ile görüşerek uygun kalitede ancak uygun maliyetteki malzemelerin temin edilebilir. Genel aktiviteler bölümünde ise personel ve sarf malzeme parçalarının maliyetlerinin azaltılması gerekmektedir. Bu amaçla personel maliyetlerinin azaltılmasında teknolojik araçların kullanılması ve personel işlevselliğinin artırılması önemlidir. Sarf malzeme maliyetinin azaltılmasında ise alternatif malzemelerin

kullanılması önemlidir.

Konaklama işletmelerinde hizmetlerin fonksiyonelliği arttırmak ve diğer taraftan maliyetleri de azaltabilmek amacıyla birtakım önerilerde bulunmakta yarar vardır. Kat hizmetlerinde önemli paya sahip olan temizlik hizmetlerinin fonksiyonelliğini arttırabilmek amacıyla kalitesi yüksek ve maliyetlerin azaltılması amacıyla yüksek hacimli ürünler alınması uygun olabilir. Buklet malzemelerinde fonksiyonelliğin arttırılması amacıyla verimliliği ortaya koyan, işlevselliği yüksek ve çeşitliliğe uygun ürünlerin edinilmesi uygun olabilir. Ön büro-odalar bölümünde fonksiyonelliğin arttırılması amacıyla personellere eğitim verilmesi, oryantasyona tabi tutulması ve ödüllendirme sisteminin adil bir şekilde uygulanması son derece önemlidir. Basılı evrak açısından fonksiyonelliği arttırabilmek amacıyla işletmenin kurumsal kimliğinin bir parçası olacak nitelikteki fonksiyonelliğe önem verilebilir. Yiyecek içecek bölümünde fonksiyonelliği sağlayabilmek için pişirme parçalarında enerji verimliliğini ön planda tutan, pişirme aletlerinin edinilmesinde parçaların fonksiyonelliğini ortaya çıkaran ve pişirme süresini kısaltan teçhizatlar tercih edilmelidir. Sunum parçasının fonksiyonelliğini arttırmada öncelikle konaklama müşterisine sunulacak olan menünün turizm sezonuna uygun, konaklayan kişi sayısı ile orantılı ve konaklayanların beklentilerine uygun şekilde hazırlanması gerekir. Ayrıca sunum yapan personelin kurum kültürünü benimseyerek müşteri memnuniyetini yükseltecek şekilde bir davranış sergilemesi önemlidir. Eğlence bölümündeki parçaların fonksiyonelliğini arttırabilmek amacıyla işletmede gerçekleştirilen aktivitelerde çeşitlendirmeye gidilmeli ve program hazırlanırken turizm sezonu, müşteri beklentisi, hava koşulları ve otel kapasitesi göz önünde bulundurulmalıdır. Genel aktivitelerde ise temizlik parçasının fonksiyonelliğini arttırabilmek amacıyla program yapılmalı ve personellerin hazırlanan programa uymaları sağlanmalıdır. Ayrıca temizlik faaliyetinde tercih edilecek teknolojik araçların enerji verimliliğine ve fonksiyonelliğe uygun olması göz önünde bulundurulmalıdır.

Sonuç olarak, konaklama işletmelerinde sürekliliğin sağlanması ve rekabette avantaj sağlanması amacıyla çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan HM yönteminin kullanılması kilit rol oynamaktadır. Özellikle stratejik hedeflerin belirlenmesi ve HM'lerin sağlanması açısından konaklama işletmelerinin HM yöntemini kullanması gerekmektedir. Kapasite kararının verilmesinde, oda fiyatlarının ve her şey dahil fiyat konseptinde en uygun fiyatın belirlenmesi açısından önemli bir yöntem olan HM aynı zamanda konaklama işletmeleri

tarafından yapılacak olan sabit sermaye yatırımları açısından da fayda sağlamaktadır. Çalışmadan elde edilen bulgular çerçevesinde bu alanda çalışma yapacak araştırmalara rehberlik etmesi açısından birtakım önerilerin verilmesinde yarar bulunmaktadır. Öncelikle birden fazla konaklama işletmesinde HM yönteminin uygulanması ile işletme farklılığının HM'ler açısından bir farklılık yaratıp yaratmadığı incelenebilir. Aynı şekilde HM yönteminin farklı şehirlerde ve farklı yıldızla sahip olan konaklama işletmelerinde uygulanması ile sağlanacak sonuçlar yorumlanabilir. Bununla birlikte HM yönteminin turizm sektöründe faaliyet gösteren seyahat acentası ve restoran gibi diğer işletmeler üzerinde uygulanabilirliği ve uygulanması halinde işletmelere muhtemel yararları araştırılabilir.

## KAYNAKÇA

Acar, D. (1998). "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 3(Güz), s. 83.

Acar, D. (1996). "İleri Üretim Felsefelerinde JIT'le Maliyetlerin Kontrolü ve Verimliliğin Artırılması", *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:1.

Acar, N. (1999). "*Tam Zamanında Üretim*", Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.

Akal, Z. (1995). "Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri", *Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Özel Sayısı*, Milli Prodüktivite Merkezi Yayını.

Akdoğan, N. (1986). "*Standart Maliyet Uygulaması (Tebliğ)*", T.C., Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Sınai Eğitim Geliştirme Merkezi Genel Müdürlüğü, Ankara.

Akdoğan, N. (1998). "*Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*", Cem Web Ofset Ltd. Şti., Ankara, 1998.

Akgün, M. (2004). "Tedarik Zinciri Yönetiminde Bütünleşik Faaliyet-Tabanlı Hedef Maliyetleme Yaklaşımı", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 74.

Aktaş, R. (2003). "Sistem yaklaşımı çerçevesinde hedef maliyet sistemi." *Gazi Üniversitesi Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (1), 118-132.

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.

Aksoylu S.; Dursun,Y. (2001). "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 11, s. 357-371.

Alagöz A. ve Ceran Y. (2006). "Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, No. 15, 61-83.

Albright, T. (1998). "The Use of Target Costing in Developing the Mercedes Benz M-Class", *International Journal of Strategic Cost Management*, Autumn, s. 13-23.

Aldalabeeh, A. (2012). "Capability of Jordanian Industrial Shareholding Companies to Apply Target Costing System", *International Journal of Business and Management*, Vol. 7, No. 21, 124-130.

Altınbay, A. (2006). Etkin bir maliyet yönetim sistemi olarak hedef maliyetleme sistemi ve TMMT uygulaması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (16), 141-164.

Altıntaş, N. (2011) "Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, s.1, ss.175-188.

Altuğ, Osman. (2006). *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

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.

Atkinson, Anthony , Rajiv D.Banker, Robert S. Kaplan. (1997). *Management Accounting*, Second Edition, Pretince-Hall, Inc.

Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007) "Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.22, s.1, ss.293-309.

Anasız, İ. (2019). "Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü İçin İsrافی Azaltacak Farklı Bir Uygulama Önerisi: Hedef Maliyetleme". *Kapadokya Akademik Bakış* 2(2):179–214.

Aracı, Ö. N. K.; Arısoy, K.; Dalgıç, H. (2020). "Otel İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Ve Hedef Maliyetleme Yönteminin Entegrasyonuna Yönelik Bir Model Önerisi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mart 2020, 22(1), 192-217

Attarwala, A.A. ve Balasubramaniam, C. S.(2019). "Target Costing in Service Organizations – A Case Study of Hotel Kohinoor Continental, Mumbai and Emerging Strategies." <http://www.aims-international.org/aims17/17ACD/PDF/A323-Final.pdf>



Atwater, Brian ve Margaret L. Gagne, (1997), “ The Theory of Constraints versus Contribution Analysis for Product Mix Decisions”, *Journal of Cost Management*, Vol. 11, Issue 1, January/February.

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, 92-103.

Baş, I. M. (1997). “Hedef Fiyat-Maliyet - İşletmelerdeki Stratejik Rekabetin Üretim Pazarlama Arayüzündeki İzdüşümü”, *AD Business Notebook*, Aralık, s. 24-27.

Bayou M.E. ve Reinstein A. (1998). “Three Routes for Target Costing”, *Managerial Finance*, Vol. 24, No. 1, 28-45.

Beyazıtılı E. ve Koçsoy M. (2009). “Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:42.

Bilginoğlu, F. (1995). “Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı”, *Yönetim Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 21, s. 13.

Blocher, E. J.; Chen, K. H.; Lin, T. W. (1999). “Cases&Reading in Strategic Cost Management for use with Cost Management”; *A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill, USA.

Blocher, E. J.; Chen, K. H.; Cokins G.; Lin, T. W. (2005). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Irwin/McGraw-Hill, New York,USA.

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.

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.

Borkenhagen, K. (1999). “*Value Engineering*”, Public Roads.

Bozdemir E. ve Orhan S. (2011). "Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma" *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 15 (2), 463-480.

Buggert, W. ve Wielpütz, Axel. (1995). "*Target Costing*", Carl Hanser Verlag, MünchenWien.

Bursal, N. ve Yücel E. (1998). *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi: İşletme Fakültesi, Ders Kitapları Yayın No 2, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Bursal, N. ve Ercan Y. (2000). "*Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*", Der Yayınları, İstanbul .

Büyükmirza, K. (1995). "*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*", 72TDFO Ltd.Şti., Ankara.

Büyükyılmaz, O. ve Serhan G. (2009). "Süreçlerde En Zayıf Halkanın Bulunması: Kısıtlar Teorisi", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 9.

Can, A. V. (2004). *Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama*, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.

Chen, R. C. and Chung, C. H. (2002). Cause-effect analysis for target costing. *Management Accounting Quarterly*, (Kış), 1-9.

Civelek, Muzaffer, *Maliyet Muhasebesi*, Erciyes Üniversitesi İİBF Yay. No: 10, Kayseri 1998.

Civelek Muzaffer, *Maliyet Muhasebesi: Sorunlar-Sorular-Cevaplar*, Üçüncü Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, Eylül 2002, s. 578.

Cooper, R.; Slagmulder, R. (1997). *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland.

Cooper, R.; Slagmulder, R. (1999). "Develop Profitable New Products with Target Costing", *Sloan Management Review*, Summer, s. 23-33.

Cooper, R.; Kaplan, R. S. (1999). *The Design of Cost Management Systems Text and Cases*, Prentice Hall, New Jersey.

Cooper, R.; Slagmulder, R. (2002). "Target Costing For New- Product Development: Product-Level Target Costing", *Journal of Cost Management*, s.5-11.

Cooper, R.; Slagmulder, R. (2002)., "Target Costing For New Product Development: Component-Level Target Costing", *Journal of Cost Management*, s. 36-43.

Cooper, R. (1999). "Target Costing For New Product Development", *Journal of Cost Management*, s. 5-12.

Cooper R. ve Slagmulder R. (1997). *Target Costing and Value Engineering*, Productivity, Press Portland, Oregon.

Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1988) "Measure Cost Right: Make the Right Decision", *Harvard Business Review*, September-October, pp.96-103.

Cotton, W. D.J. ve Phillip R. (1993). "The Factory in Transition," *Journal of Cost Management*, Vol. VII, No. 3, s. 60-68.

Çabuk, Y. (2003). "Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *ZKÜ, Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, c.5, s.5, ss.109-116.

Coşkun, Ali. (2002-2003). "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Akademik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 15, s. 26.

Coşkun Ali, (2008), "*Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*", Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon.

Çolak, O. (2018). "*Her Şey Dâhil Sistemde Fiyat Duyarlılık Ölçümü Ve Kalite Maliyetleri Yönetiminin Hedef Maliyetleme Sürecine Entegrasyonu: Bir Otel İşletmesinde Uygulama*". Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Dhillon, B. S. (1989). *Life Cycle Costing: Techniques, Models and Applications*, Gordon and Breach Science Publishers.

Doğan, A. (1996). "*Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması*", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.

Doğan, Z. (1998). Maliyet yönetiminde yeni bir yaklaşım: hedef maliyetleme. *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 12 (1-2), 197-208.

Drucker, P. F. (1995). "*The Information Executives Truly Needs*", *Harvard Business Review*.

Ellram L.M. (2006). "The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice", *The Journal of Supply Chain Management*, No. 13-26.

Erden, S. A. (2004). "Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi", Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Ergül, Ayşe. (2014). "Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu Ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya.

Ertürk, H. (1982). "Maliyet Muhasebesine Giriş", Uludağ Üniversitesi Yayınları, Yayın No.3- 023-0071 .Bursa.

Erol, M . (2008). "Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönteminde Kullanımı", *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (39) ,101-109.

Ertürk, Halis. (2005). "Hedef maliyetleme yönteminin yönetim kararlarındaki rolü ve ürün geliştirme aşamasında uygulanması". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Evans, J. R. (1993). *Applied Production and Operations Management*, West Publishing Co., U.S.A.

Everaert P., Loosveld S., Acker T.V., Schollier M. ve Sarens G. (2006). "Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field Study Perspectives", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 3, No. 3, 236-263.

Fell, P., Keun-Hyo Y. ve Il-Woon K. (2004). "Japanese Target Costing: A Historical Perspective", *International Journal of Strategic Cost Management*, s. 10-19.

Ferrera, W. L. (1995). "Cost/Management Accounting The 21. Century Paradigm", *Management Accounting*.

Fisher, J. G. ve Krumwiede, K. (2012). "Product Costing Systems: Finding the Right Approach", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April, pp. 43-51.

Gagne M.L. ve Discenza R. (1995). "Target Costing", *Journal Of Business & Industrial Marketing*, Vol. 10, No. 1, 16-22.

Gaiser, B. (1997). "German Cost Management Systems (Part A)", *Journal of Cost Management*, Vol. 11, Issue 6, pp. 41-46.

Garrison, R. H. ve N, E. W. (1997). *Managerial Accounting*, Eighth Edition, Irwin McGraw, Hill.

Gayret, A. (2010). "*Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat İşletmelerinde Uygulanması*", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

Geçgin, E. (2013). "*Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama Ve Sonuçlar*", Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış yüksek lisans tezi.

Gersil, Aydın. (2008). "Hedef Maliyetleme Yönteminde Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2, 207- 212.

Grasso, L. (2007). "*Obstacles to Lean Accountancy*", Stenzel, Joe (Ed.), *Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration*, John Wiley & Sons, Inc., USA, pp. 177207.

Gürdal, K. (2007). "*Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*", Siyasal Kitabevi, Ankara.

Gürdal, K. (2004). "Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı", *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ*, Yıl: 4, Sayı: 13, s. 87-110.

Gökçen G. (2003). "Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı. 20, s. 81.

Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). "*Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*", Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Hacırüstemoğlu, R. (1997). "*Maliyet Muhasebesi*", Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Haşasoğlu, U. (2011). "*Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme*", Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman.

Hilton, R. W., Maher, M. W. ve Selto, F. H. (2003). *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, Me Craw Hill Irwin, 2nd Edition.

Hornrgren, C. T. ve Foster, G. (1987). *Cost Accounting- A Managerial Emphasis*, Sixth Edition, New Jersey.

Hornrgren, Charles T., George Foster ve Srikant M. Datar. (1994). “*Cost Accounting*”, Prentice Hall Englewood Cliffs, New Jersey, USA.

Howell, Robert A, ve Stephen R. Soucy. (1987). "*Cost Accounting in the New Manufacturing Environment*," Management Accounting.

Ibusuki U. ve Kaminski P.C. , (2007). “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, s.459-474.

Johnson H. ve Kaplan R.S. (1987). “The Rise And Fall of Management Accounting”, *Management Accounting*, No. 7, s.22-29.

Kaplan, R. S. (1984). “Yesterday’s Accounting Undermines Production”, *Harward Business Review*, s.94-101.

Karacan, S. (2000). “*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Karcioğlu, R. (2000). “*Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*”, Aktif Yayınevi, Erzurum.

Kartal A. ve Bozok S.M. (2011). “Çağdaş İşletme Çevrelerinde Maliyet Yönetimi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Vol. 13, No. 1, s.1-12.

Kaygusuz, Sait Y. (2005). "Yönetim Muhasebesinin Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard (Ölçüm Kartı Tekniği)", *İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:7 Sayı:1.

Khozein A. ve Royae R.A. (2014). “Effectiveness Implementing And Lunching The Target Costing System”, *International Research Journal of Finance and Economics*, No. 70, s.198-204.

Kocakulah M.C. ve Austill A.D. (2006). “Product Development And Cost Management Using Target Costing: A Discussion And Case Analysis”, *Journal of Business & Economics Research*, Vol. 4, No. 2, s.61-72.

Koçsoy M., (2008), “*Hedef Maliyetleme ve Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanması*”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara.

Köse, T. & Ağdeniz, Ş. (2015), Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 15(45), 51-74.

Lazol, İbrahim, "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi", Ekin Yayınevi, Bursa, 2016.

Lee J. Y. (1994). "Use Target Costing to Improve Your Bottom Line", *The CPA Journal Online*, Vol 64, Issue 1.

Lee, Y. J. ve Monden, Y. (1996). "An International Comparison of Manufacturing Friendly Cost Management Systems", *The International Journal Of Accounting*, 3 I, 2, ss.197-212.

Lucas, M. (1997). Standard costing and its role in today's manufacturing environment. *Management Accounting Magazine for Chartered Management Accountants*, 75 (4), 32-35.

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.

Omar, O. E. (1997). "Target Pricing: A Marketing Management Tool For Pricing New Cars", *Pricing Strategy&Practice*, Vol 5, Issue 2, s. 61.

Öndaş A. (2003). "Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış : Hedef Maliyetleme (Target Costing)", *Mali Çözüm Dergisi*, No. 65.

Özçelik, F. (2014). "Hedef Maliyetleme" Dora yayınevi, Bursa.

Özevren, M., "Bir Planlama ve Kontrol Aracı Olarak Değer Yönetimi", <http://nbf.ogu.edu.tr/kongre/bildrnlr/07-01.pdf>

Özevren, M. (1997). "Toplam Kalite Yönetimi: Temel Kavramlar ve Uygulamalar", Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul.

Özkan, A. ve Aksoylu, S. (2002). "Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 3, s. 49-64.

Özkan, A. ve Esmeray, M. (2002). "Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak TZÜ Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları", *Cumhuriyet üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1.

Peacock, E. and Juras, P. (2006). "Alternative Costing Methods: Precision Paint", *Strategic Finance*, August, Vol. 88, No. 2, pp. 50-55.

Pekdemir, R. (1998). "*Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*", Türmob Yayınları, İstanbul.

Perkins, D. - Stovall, O.S. (2011). "Resource Consumption Accounting - Where Does It Fit?", *Journal of Applied Business Research*, Sep/Oct, Vol. 27, No. 5, pp. 41-51.

Pierce, B. (2002). "Target Cost Management: Comprehensive Benchmarking For A Competitive Market", *Accountancy Ireland*, Vol:34, Issue 2.

Ronen, B. (2005). "Special Issue on The Theory of Constraints - Practice and Research", *Human Systems Management*, Vol. 24.

Roslender, R., Hart, Susan J. (2000). From Target Costing To Target Cost Management; *Exploring The Strategic Management Connection*, s. 1-23,

Rösler, F. (1997). "Target Costing in der Automobilindustrie-Ein Anwendungsbeispiel des Zielkostenmanagements", *Kostenmanagement*, Ed: C-C. Freidank ve Uwe Götze, BerlinHeidelberg, Springer Verlag, 275-297.

Saban, M.; Erdoğan, N. (2017). "*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*", Beta Yayınevi, İstanbul.

Savaş, O. (2003). "Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma", *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 20, s. 183-201.

Schwarzbach, Henry R. (1985). "The Impact, of Automation on Accounting for Indirect Costs," *Management Accounting*, s. 45-50.

Sevim, A. Ve Korkmaz, E. (2014). "Cost Management Practices in the Hospitality Industry:The Case of the Turkish Hotel Industry". *International Journal of Arts and Commerce* Vol. 3 No. , s.159-167.



Sevim, A. (2020). "Application Of Target Costing Method In Hospitality Industry - Konaklama Endüstrisinde Hedef Maliyet Yöntemi Uygulaması". Research of Financial Economic and Social Studies (RFES), Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi Cilt5/Sayı1.

Shank, John K. and Govindarajan, V. (1993). "Strategic Cost Management – *The New Tool for Competitive Advantage*", The Free Press, New York.

Shank, J. K., J. Fischer (2000), "Target Costing als preisstrategische Waffe", *Harvard Business Manager*, Nr: 3/00, p. 96-107.

Smith W.I. ve Lockamy A. (2000). "Target Costing For Supply Chain Management: An Economic Framework", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 67-77.

Sperling, Roger B. (2001). "*Understanding Value Engineering*", HE Solutions.

Şakrak, M. (1997). "*Maliyet Yönetimi - Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*", Yasa Yayınları, İstanbul.

Şen M. (2014), *Finansal Yönetim-I*, 3. Baskı, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1547.

Şener, R. (2008). "Maliyet Muhasebesi Yöntemleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması", Gazi Kitabevi, Ankara.

Şimşek, Z.; Ayrıçay, Y. (1998). "Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Yaklaşımı", *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, 13(143), s. 69-70.

Tanaka, M. (1989), "*Cost Planning and Control Systems in Design Phase of New Product*", Cambridge, Mass: Productivity Press.

Tandoğan, U. Ve Şahin, E. (2014). "Yiyecek - İçecek İşletmelerinde Standart Reçetelerin Ve Hedef Maliyetlemenin Stratejik Kararlarda Kullanılmasına Yönelik Bir Uygulama", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 242-259

Taylor T.C. (2000). "Current Developments in Cost Accounting And The Dynamics Of Economic Calculation", *The Quarterly Journal Of Austrian Economics*, Vol. 3, No. 2, s.3-19.

Terzi, A. (2017). “Hedef Maliyetleme, Değer Mühendisliği Ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Çay İşletmelerinde Birlikte Uygulanabilirliğinin Araştırılması”, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Thomas Johnson H. ve Kaplan Robert S. 1987). ”Relevance Lost, The Rise And Fall of Management Accounting”, Harvard Business Scholl Press, A.B.D.

Thomson, J. and Gurowka, J. (2005). “Sorting out the Clutter”, *Strategic Finance*, Aug, Vol. 87, No. 2, pp. 27-33.

Titiz, İ ve Çetin, C. (2000). “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.5, s.2, s.121-138.

Tse, M.S.C. ve Gong, M.Z. (2009). Recognition of Idle Resources in Time Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models. *The Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.

Turney Peter B.B. ve Anderson, B. (1989). “Accounting For Continuous Improvement”, *Sloan Management Review*.

Uslu, S. (1991). “Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi”, Ankara.

Üstün, Ü. (1997). “Yönetim Muhasebesi”, Göz.Geç. 3. Baskı, Bilim ve Teknik Yayınevi, Eskişehir.

Wang, Y., Zhuang, Y., Hao, Z. & Li, J. (2009). Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting. *International Journal of Business and Management*, 4(5), 84-88.

Weber, M. (1999). Target Costing: An Integration of Strategic Efforts, *International Journal of Strategic Cost Management*, s. 33-47.

Wegmann, G. (2009). “The Activity-Based Costing Method: Development and Applications”, *The IUP Journal of Accounting Research*, Vol. 8, No. 1, pp. 7-22.

Yereli Ayşe N.; Değen, S. Ve Şahin, D. (2012). "Mamul Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme", *Yönetim ve Ekonomi*, 19, 2, s. 37-52.

Yükçü, S. (1999). “Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, Cilt: 1, Sayı:3, s.2.

Yükçü, S. (2000). "Maliyet Düşürmede Sistemik 'Yaklaşımlar", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 1, Sayı: 2, s. 23-41.

Yükçü, S. (1999). “*Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*”, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

Yükçü, S. ve Atağan, G. (2012). 20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s.2, ss.39-67.

Yüzbaşıoğlu, N. (2004). “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.12, ss.387-410.

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 3.1.:</b>	Konaklama İşletmesi Temmuz 2019 Maliyet Verileri.....	78
<b>Tablo 3.2.:</b>	Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonları.....	82
<b>Tablo 3.3.:</b>	Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonları.....	82
<b>Tablo 3.4.:</b>	Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonları.....	83
<b>Tablo 3.5.:</b>	Eğlence Alt Fonksiyonları.....	83
<b>Tablo 3.6.:</b>	Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonları.....	84
<b>Tablo 3.7.:</b>	Kat Hizmetleri Alt Parçaları.....	85
<b>Tablo 3.8.:</b>	Ön Büro-Odalar Alt Parçaları.....	86
<b>Tablo 3.9.:</b>	Yiyecek-İçecek Alt Parçaları.....	86
<b>Tablo 3.10.:</b>	Eğlence Alt Parçaları.....	86
<b>Tablo 3.11.:</b>	Genel Aktiviteler Alt Parçaları.....	87
<b>Tablo 3.12.:</b>	Kat Hizmetleri Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri.....	88
<b>Tablo 3.13.:</b>	Ön Büro-Odalar Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri.....	89
<b>Tablo 3.14.:</b>	Yiyecek İçecek Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri.....	90
<b>Tablo 3.15.:</b>	Eğlence Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri.....	90
<b>Tablo 3.16.:</b>	Genel Aktiviteler Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri.....	91
<b>Tablo 3.17.:</b>	Kat Hizmetleri Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri.....	92
<b>Tablo 3.18.:</b>	Ön Büro-Odalar Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri.....	93
<b>Tablo 3.19.:</b>	Yiyecek-İçecek Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri.....	93
<b>Tablo 3.20.:</b>	Eğlence Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri.....	94
<b>Tablo 3.21.:</b>	Genel Aktiviteler Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri.....	94

## **ÖZGEÇMİŞ**

Ahmet DUMANER 1983 yılında Karabük ili Safranbolu ilçesinde doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini Karabük ilinde tamamlamıştır. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Muhasebe bölümünden 2004 yılında mezun olmuştur. Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Lisans programından 2007 yılında mezun olmuştur. 2016 yılında Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ABD Yüksek Lisans Programı'na kayıt olmuştur.