

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ VE OTELCİLİK
ANABİLİM DALI**

**KONAKLAMA İŞLETMELERİ İÇİN BİR MALİYETLEME
MODELİ ÖNERİSİ**

DOKTORA TEZİ

**Alaattin İRDEM
200312502001**

Balıkesir 2010

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ VE OTELCİLİK
ANABİLİM DALI**

**KONAKLAMA İŞLETMELERİ İÇİN BİR MALİYETLEME
MODELİ ÖNERİSİ**

DOKTORA TEZİ

Alaattin İRDEM

Danışman : Prof. Dr. Ali Kemal GÜRBÜZ

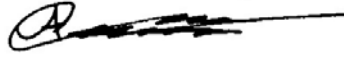
Balıkesir 2010

TEZ ONAYI

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalında hazırlanan Doktora tezi jürimiz tarafından incelenerek, aday Alaattin İrdem, 20/05/2010 tarihinde tez savunma sınavına alınmış ve yapılan sınav sonucunda sunulan tezin **BAŞARILI** olduğuna oy **ÇOKLUĞU** ile karar verilmiştir.

ÜYE

Prof. Dr. Ali Kemal Gürbüz
(Danışman)



ÜYE

Doç. Dr. Şakir Sakarya
(Olunmuş)

ÜYE

Y. Doç. Dr. Yakup Ülker
(Olunmuş)

ÜYE

Y. Doç. Dr. Ahmet Köroğlu

ÜYE



Doç. Dr. Ahmet Vecdi Can

ÖZET

KONAKLAMA İŞLETMELERİ İÇİN BİR MALİYETLEME MODELİ ÖNERİSİ

İletişim ve üretim teknolojilerinin gelişmesi ve şiddetli rekabet, işletmelerin üretim ve satış politikalarını etkilemekte ve dolayısıyla maliyet sistemlerinin yeniden organizasyonunu zorunlu kılmaktadır. Çünkü, şiddetli rekabetin sonucu olarak, işletmeler artık, fiyat belirlerken hareket alanının müşteri kabul edebileceği bir fiyat düzeyi ile sınırlı olması ve müşteri tatminine yönelik uygulamaların giderek önem kazanması gerçeği ile karşı karşıyadır. Bu durum konaklama işletmeleri için de geçerlidir. Hatta, yüksek maliyetlerin söz konusu olduğu ve sunulan hizmetin müşteri memnuniyetine endeksli olduğu konaklama işletmeleri açısından daha önemlidir.

Bu çalışmamızda, konaklama işletmelerinde ağırlıklı olarak maliyet düşürmeye yönelik stratejik uygulamaların neler olabileceği incelenecektir. Bu kapsamda, faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) ve hedef maliyetleme (HM) yöntemlerinin konaklama işletmelerinde birlikte uygulanabilirliği değerlendirilecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde, temel maliyet kavramları, geleneksel maliyet sistemleri ve bu sistemlerin konaklama işletmeleri açısından etkinlikleri incelenecektir.

İkinci bölümde, stratejik maliyet yönetimi araçları ve bu araçların konaklama işletmelerindeki uygulamaları değerlendirilecektir.

Üçüncü bölümde, bir Konaklama İşletmesinde hedef maliyetleme (HM) ve faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yaklaşımlarını içeren bir maliyetleme modeli önerisinde bulunulacaktır

Anahtar Kelimeler: Maliyet sistemi, maliyet düşürme, konaklama işletmeleri, hedef maliyetleme sistemi, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, müşteri memnuniyeti.

ABSTRACT
A COSTING MODEL PROPOSAL FOR HOSPITALITY BUSINESS

The intensive competition and development of information and production technologies affects production and selling policies of business hence their cost systems are required reorganization. Because, as a result of intensive competition, managements face the fact that their operation scopes are limited with price level which may be acceptable by customers and applications based on the customer satisfaction are getting important. This situation is valid for hospitality industry as well. However, it is more important for hospitality enterprises because their cost level is higher and their service types are much dependent on customer satisfaction.

In this study, it will be mostly examined that what kind of strategic applications related to decrease costs there could be in the hospitality businesses. In the context, it will be explained to what extend activity based costing and target costing methods are applicable to these businesses.

In the first chapter, general cost concepts, traditional costing systems and their efficiencies on the hospitality managements will be examined.

In the second chapter, strategic cost management systems and their applications for hospitality business will be evaluated.

In the third part, a costing model including approaches of target costing and activity based costing systems for hospitality businesses will be reviewed and proposed.

Keywords: Cost system, decrease cost, hospitality enterprises, target costing, activity based costing, customer satisfaction.

ÖNSÖZ

Günümüzde her üretim işletmesinde koşullar ne olursa olsun, arzulanan kar hedefine ulaşmak için yapılacak çalışmalar içinde ilk ve en önemli adım, maliyet sisteminin iyi organize edilmesidir. Konaklama işletmelerinin farklı özellikleri maliyet sisteminin organizasyonunda daha esnek bir yapıyı zorunlu kılmaktadır. Bu tür işletmelerde mevsimsel dalgalanmalara, politik ve ekonomik etkilere, müşteri beklentilerine, değişime uyumlu, müdahale edilebilir ve optimum maliyet düzeyini gerçekleştirebilecek bir maliyet sisteminin nasıl oluşturulabileceği en önemli sorunlardan biridir.

Bununla birlikte, teknolojik gelişmeler, şiddetli rekabet ortamı, seçici ve bilinçli müşteri sayısındaki artış gibi nedenler konaklama işletmelerinin fiyatlama politikasını ve dolayısıyla maliyet politikasını etkilemektedir. Bu değişime bağlı olarak konaklama işletmelerinde maliyete ve maliyet düşürmeye odaklı çalışmalar giderek önem kazanmıştır.

Bu çalışmamızın amacı, konaklama işletmelerinde kaliteden taviz vermeden, müşteri tatminine ve maliyet düşürmeye odaklı en uygun maliyet alt yapısının oluşturulması için maliyet sistemleri ve ileri maliyet tekniklerinin yararlılıklarının incelenmesidir. Bu amaçla, çalışmamızın içeriğini daha çok sanayi işletmelerinde uygulama alanı bulan geleneksel maliyet sistemleri ve ileri maliyet sistemlerinin konaklama işletmeleri açısından etkinlikleri değerlendirilerek, Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımlarını kapsayan bir maliyetleme modeli önerisinde bulunulacaktır.

Bu çalışmanın her aşamasında katkıları ve yardımlarını esirgemeyen başta tez danışmanı hocam Prof. Dr. Ali Kemal GÜRBÜZ olmak üzere, tez izleme jürisi üyeleri Yrd.Doç.Dr. Yakup ÜLKER, Yrd. Doç. Dr. Ahmet KÖROĞLU ve Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik ana Bilim dalı Başkanı Prof. Dr. Cevdet AVCIKURT'a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Alaattin İRDEM

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLOLAR LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1
1. MALİYETLER, MALİYET SİSTEMLERİ VE KONAKLAMA	
İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.	3
1.1. Kavramsal Analiz ve Maliyetlerin Sınıflandırılması	3
1.1.1. Maliyet Kavramı.....	3
1.1.2. Gider Kavramı.....	4
1.1.3. Harcama Kavramı.....	4
1.1.4. Gider-Harcama-Maliyet İlişkisi.....	4
1.1.5. Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	6
1.1.5.1. Faaliyet Hacmine Duyarlılığına Göre Maliyetler	7
1.1.5.1.1. Sabit ve Yarı Sabit Maliyetler.....	8
1.1.5.1.2. Değişken Maliyetler.....	9
1.1.5.2. Yüklenme Biçimlerine Göre Maliyetler.....	11
1.1.5.2.1. Direkt Maliyetler.....	12
1.1.5.2.2. Endirekt Maliyetler.....	13
1.1.6. Maliyet Sistemleri.....	13
1.1.6.1. Geleneksel Maliyet Sistemleri.....	14
1.1.6.1.1. Geleneksel Maliyet Sisteminin Amaçları	15
1.1.6.1.2. Geleneksel Maliyet Sistemlerine Yönelik Eleştiriler	16
1.1.6.2. İleri Maliyetleme Sistemleri.....	17
1.2. Konaklama İşletmelerinin Genel Özellikleri Çerçevesinde	
Maliyet sistemlerinin Değerlendirilmesi.....	18
1.2.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin	
Önemi ve Amaçları.....	19

1.2.2. Geleneksel Maliyet Sistemleri ve Konaklama İşletmeleri	22
1.2.2.1. Üretim Biçimini Esas Alan Sınıflandırma Şekline Göre Maliyet Sistemleri ve Konaklama İşletmeleri...	23
1.2.2.1.1. Sipariş Maliyet Sistemi	23
1.2.2.1.2. Safha Maliyet Sistemi	27
1.2.2.2. Maliyetlerin Gerçekleşme Durumunu Esas Alan Sınıflandırma Şekline Göre Maliyet Sistemleri ve Konaklama İşletmeleri.....	28
1.2.2.2.1. Fiili Maliyet Sistemi	29
1.2.2.2.2. Tahmini Maliyet Sistemi	29
1.2.2.2.3. Standart Maliyet Sistemi	30
1.2.2.2.3.1. Standart Maliyet sisteminin Uygulanma Koşulları ve Yararları.....	31
1.2.2.2.3.1.1. Standartların Belirlenmesi.....	32
1.2.2.2.3.1.1.1. Standart Reçeteler.....	32
1.2.2.2.3.1.1.2. Standart işçiliklerin Belirlenmesi	34
1.2.2.2.3.1.1.3. Genel Üretim Maliyetleri Standardı	35
1.2.2.2.3.1.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı	37
1.2.2.3. Maliyetlerin Tümünü veya Bir Kısmını Esas Alan Maliyet Sistemleri.....	40
1.2.2.3.1. Tam Maliyet Sistemi.....	40
1.2.2.3.2. Kısmi Maliyet Sistemleri.....	43
1.3. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrolü.....	44
1.3.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Yöntemleri	48
1.3.1.1. Yiyecek maliyet kontrol yöntemleri.....	49
1.3.1.1.1. Basit Maliyet Kontrol Yöntemi.....	49
1.3.1.1.2. Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemi.....	51
1.3.1.1.3. Standart Maliyet Kontrol Yöntemi.....	52
1.3.1.1.3.1. Toplam Standart Maliyetlerin Toplam Gerçekleşen Maliyetlerle Karşılaştırılmasına Yönelik Yöntem.....	52
1.3.1.1.3.2. Yiyecek Grupları Bakımından karşılaştırma Yöntemi.....	53
1.3.1.1.4. Potansiyel Maliyet Kontrol Yöntemi.....	54

1.3.1.2. İçecek Maliyet Kontrol Yöntemi.....	54
1.3.1.2.1. Yüzde İle Kontrol.....	55
1.3.1.2.2. Satış Fiyatı İle Kontrol.....	56
2. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET	
YÖNETİMİ	58
2.1. Yönetim ve İşletme Yönetimi.....	60
2.2. Stratejik Yönetim.....	61
2.3. Maliyet yönetimi.....	62
2.4. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	63
2.4.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi.....	64
2.4.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Unsurları.....	66
2.4.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Araçları.....	68
2.4.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Hedefleri.....	70
2.4.5. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi....	72
2.4.5.1.Stratejik Durum.....	73
2.4.5.2.Yönetim Kararları – Maliyet İlişkisi.....	74
2.4.5.3.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	76
2.4.5.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı, Önemi	
Ve Amaçları.....	77
2.4.5.3.2. Geleneksel Maliyet Sistemleri ve Faaliyet	
Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması	79
2.4.5.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gerekliliği.....	80
2.4.5.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci.....	82
2.4.5.3.4.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi.....	87
2.4.5.3.4.1.1. Birim Düzeyindeki Faaliyetler.....	88
2.4.5.3.4.1.2. Parti Düzeyindeki Faaliyetler.....	88
2.4.5.3.4.1.3. Ürün düzeyindeki Faaliyetler.....	89
2.4.5.3.4.1.4. Tesis Düzeyindeki Faaliyetler.....	89
2.4.5.3.4.2. Faaliyet Havuzlarının Tanımlanması.....	89
2.4.5.3.4.3. Faaliyetlere İlişkin Maliyetlerin Doğrudan	
İlişkilendirilmesi.....	90

2.4.5.3.4.4. Maliyetlerin Tekrar Gruplandığı	
Faaliyetlere Yüklenmesi.....	90
2.4.5.3.4.5. Faaliyetlerle İlgili Oranların Belirlenmesi	92
2.4.5.3.4.6. Faaliyet Oranları Kullanılarak Faaliyet	
Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Atanması	93
2.4.5.3.4.7. Yönetim Raporlarını Hazırlama ve İlgililere	
Sunma.....	94
2.4.5.3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Dezavantajları	94
2.4.5.3.6. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme..	95
2.4.5.3.7. Faaliyet Tabanlı bütçeleme	96
2.4.5.3.7.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci.....	97
2.4.5.3.7.2. Sapmaların Belirlenmesi ve Analizi.....	100
2.4.5.4. Tam Zamanında Üretim.....	101
2.4.5.4.1. Tam Zamanında Üretim Kavramı ve Özellikleri	101
2.4.5.4.2. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Amaçları...	102
2.4.5.4.3. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Temel İlkeleri	102
2.4.5.4.4. Geleneksel Üretim Sistemleri ve Tam Zamanında	
Üretim.....	104
2.4.5.5. Hedef Maliyetleme Sistemi.....	105
2.4.5.5.1. Hedef Maliyetleme Tanımı, Kapsamı ve Amaçları	107
2.4.5.5.2. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri.....	109
2.4.5.5.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme.....	110
2.4.5.5.2.2. Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma.....	112
2.4.5.5.2.3. Mamul Tasarımı Üzerine Yoğunlaşma....	112
2.4.5.5.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım.....	114
2.4.5.5.2.5. Mamul Hayat Devrine Yönelik Olması...	115
2.4.5.5.2.6. Değer Zinciriyle İlgilenme.....	116
2.4.5.5.3. Geleneksel Maliyet Sistemleri ve Hedef Maliyetleme	117
2.4.5.5.4. Hedef Maliyetleme Süreci.....	120
2.4.5.5.4.1. Pazar Fiyatının Belirlenmesi.....	122
2.4.5.5.4.1.1. Pazar Araştırması.....	122
2.4.5.5.4.1.2. Ürün Geliştirme.....	123

2.4.5.5.4.1.3. Fiyatın Belirlenmesi.....	124
2.4.5.5.4.2. Arzulanan Kar Düzeyi.....	125
2.4.5.5.4.3. Maliyetin Hedeflenmesi.....	125
2.4.5.5.4.4. İşletmenin Mevcut Maliyet Düzeyi.....	125
2.4.5.5.5. Hedef Maliyet Yönteminin Sakıncaları.....	125
2.4.5.5.6. Hedef Maliyet Yönteminin Diğer Bileşenleri...	126
2.4.5.6. Değer Mühendisliği.....	126
2.4.5.6.1. Değer Mühendisliğinin Tanımı, Kapsamı ve Amaçları	127
2.4.5.6.2. Değer Mühendisliği Süreci.....	128
2.4.5.7. Dengeli Sonuç Kartı (Balanced Scorecard).....	129
3. MALİYETLEME MODELİ ÖNERİSİ.....	131
3.1. Hedef Maliyetleme ve Konaklama İşletmesi.....	131
3.2. Bir Konaklama İşletmesinin Gider Tablosu ve Teorik Model.....	135
3.3. Yiyecek-İçecek Departmanı İçin Bir hedef Maliyetleme Modeli....	142
SONUÇ	146
KAYNAKÇA.....	151

TABLolar LİSTESİ

		Sayfa No
Tablo 1	Standart içecek Reçetesi Maliyet örneği.....	33
Tablo 2	Aylık Yiyecek Maliyet Analiz Raporu.....	50
Tablo 3	Ayrıntılı Maliyet Analizi.....	51
Tablo 4	İçki Maliyeti ve Satışlar Özeti Tablosu.....	56
Tablo 5	Şişe Satışları Gelir Tablosu.....	57
Tablo 6	Değer Zincirinde Ticari Fonksiyonlar.....	68
Tablo 7	Geleneksel ve FTM Sistemlerinin Karşılaştırılması....	80
Tablo 8	Faaliyetlere Ait Gider Ölçütleri.....	92
Tablo 9	Faaliyet Maliyetleri İçin Bütçe Oranları.....	99
Tablo 10	Ürün Geliştirme Maliyetleri Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	100
Tablo 11	Geleneksel Maliyet Sistemi ve Hedef Maliyetleme.....	120
Tablo 12	Faaliyetlere Ait giderler.....	135
Tablo 13	Maliyet Objelerinin Faaliyetler ile İlişkilendirilmesi ve Dağıtım Modeli.....	138
Tablo 14	Faaliyet Maliyetleri- Müşteri Memnuniyeti İlişkilendirmesi	140

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1 Maliyet- Gider İlişkisi	5
Şekil 2 Sabit Maliyetler	8
Şekil 3 Yarı Sabit Maliyetler	8
Şekil 4 Doğrusal Değişken Maliyetler.....	10
Şekil 5 Degresif Maliyetler	10
Şekil 6 Progresif maliyetler	11
Şekil 7 Sipariş Maliyet Sistemi.....	25
Şekil 8 Sipariş Kartı.....	25
Şekil 9 Tam Maliyet Sistemi.....	41
Şekil 10 Tam Maliyet – Kısmi Maliyet Karşılaştırması.....	44
Şekil 11 Konaklama İşletmelerinde Maliyet Alanları.....	47
Şekil 12 Maliyet Yönetiminin Araçları ve Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı.....	69
Şekil 13 Stratejik Maliyet Yönetiminde Genel Bir Örgütsel Performans Çerçevesi.....	71
Şekil 14 Faaliyete Tabanlı Maliyet Organizasyonu.....	82
Şekil 15 FTM Modeli	84
Şekil 16 Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve FTM Süreci.....	98
Şekil 17 Geleneksel Üretim ve TZÜ Süreci.....	105
Şekil 18 Hedef Maliyet İçsel ve Dışsal Çevresi.....	108
Şekil 19 Üretim Maliyetleri Öncesi ve Üretim Maliyetleri Arasındaki İlişki	114
Şekil 20 Değer Zinciri Analizi.....	117
Şekil 21 Hedef Maliyetleme Süreci.....	121
Şekil 22 Hedef Maliyet ve Ürün Gelişim Süreci.....	123

KISALTMALAR LİSTESİ

FTM	:	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
TZÜ	:	Tam Zamanında Üretim
HM	:	Hedef Maliyetleme

GİRİŞ

Dünyada yaşanan hızlı gelişmeler ve değişimler, hizmet sektörünü, dolayısıyla turizm işletmelerini de çok yönlü olarak etkilemektedir. Özellikle, teknolojik gelişmeler ve küreselleşme olgusu bilgi iletişimde ve etkileşimde sınırları ortadan kaldırmıştır. Bu değişimle birlikte, giderek profesyonelleşen ve sayıları hızla artan turizm işletmeleri rekabeti arttırırken, diğer yandan da gelir düzeyi artan, seyahat eden, bilgili, bilinçli ve seçici müşteri sayısı da hızla artmaya başlamıştır. Bununla birlikte, “her şey dahil” sisteminin giderek yaygınlaşması, yatak arzının talepten çok fazla olması, yüksek düzeydeki maliyetlere karşın kar marjının her geçen gün düşmesi işletmeleri maliyetlerini sürekli bir şekilde gözden geçirmeye yöneltmektedir. Günümüzde artık, işletmeler satış politikalarını belirlerken fiyatların müşterinin kabul edebileceği fiyat düzeyi ile sınırlanması gerçeği ile karşı karşıyadır. Bu çerçevede, müşteri memnuniyetine odaklı politikaların geliştirilmesinin en önemli parametrelerinden biri maliyetlerin etkin yönetimi ve düşürülmesi olacaktır.

Günümüzde artık, maliyetleri düşürmeye etki eden faktörleri tek tek ele alan ve daha ileri düzeyde ayrıntılı teknik çalışmalardan oluşan yeni teknikler uygulamada yer bulmaya başlamıştır. Tüm bu çalışmaları dikkate aldığımızda, maliyet yönetiminin sadece maliyetleri oluşturan girdilerin planlanması ve bir hizmetin yada ürünün ortaya çıkmasına kadarki süreçte izlenmesi, müdahale edilmesi, maliyetlerin dağıtımı ve raporlanması konularını içermediği, aynı zamanda müşteri memnuniyeti ve pazara dayalı stratejik maliyetleme çalışmalarını da içine aldığını söyleyebiliriz.

Bu çalışmada, konaklama işletmelerinde maliyet yönetimi, maliyet düşürme ve müşteri memnuniyetine odaklı yaklaşımları içine alan stratejik maliyet yönetimi kapsamında incelenerek, konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Hedef Maliyetleme (HM) yöntemlerinin birlikte uygulanabilirliğinin sorgulanması üzerine bir uygulamaya yer verilecektir.

Çalışmanın bir amacı da, stratejik maliyet yönetimi araçlarının konaklama işletmelerinde birbirinden bağımsız veya entegre kullanımı ile ilgili analizlere yer vererek etkin bir maliyet sistemi altyapısının oluşturulmasına ışık tutabilmektir.

Çalışmanın birinci bölümünde, klasik maliyet sistemleri ve konaklama işletmeleri açısından etkinlikleri üzerinde durularak, konaklama işletmelerinin kendine has özelliklerinin maliyet yöntemleri açısından zayıflıkları ve üstünlükleri ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Bu yapılırken, maliyetleme ile ilgili yöntemlerin önce bağımsız, sonra konaklama işletmeleri açısından ele alınmasından, bilgi tekrarı olacağı düşüncesiyle kaçınılacaktır.

İkinci bölümde, stratejik maliyet yönetimi ve bu kapsamda ileri maliyet sistemleri olarak da ifade edilen, Tam Zamanında Üretim (TZÜ), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Hedef Maliyetleme (HM) yaklaşımlarının konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği kıyaslanarak değerlendirilecektir. Bu bölümde, stratejik maliyet yönetimi başlığı altında, bir yandan maliyet düşürme ile ilgili taşıdıkları önem dikkate alınarak hizmet ve mamul üretim maliyetleri, diğer yandan müşteri memnuniyeti ve pazar analizi ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde, konaklama işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği üzerine bir maliyetleme modeli önerisine yer verilecektir.

1. MALİYETLER, MALİYET SİSTEMLERİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Kavramsal Analiz ve Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin karar verme açısından en önemli verileri oluşturması, yöneticilerin maliyet kavramına daha fazla önem vermelerinin nedenlerinden biri olmuştur. Özellikle, departman ve personel verimliliğini ölçme ve bunun sonucunda maliyet düşürme ve optimum maliyet düzeyine ulaşma gereksinimi, üretilen mamul ve hizmet maliyetini gerçekçi bir şekilde belirleme, denetleme, raporlama ve maliyet kavramının daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmasını ve gider, harcama gibi diğer kavramlardan ayrıştırılmasını zorunlu kılmaktadır. Daha iyi anlaşılması açısından bu kavramlara kısaca değinmek yararlı olacaktır.

1.1.1. Maliyet Kavramı

Maliyet ve gider birbirinden farklı kavramlar olmasına rağmen bazı kaynaklarda maliyetin gider, giderin de maliyet olarak ifade edildiğini görmekteyiz. Maliyet sistemlerinin maliyet ile ilgili tüm süreçleri içine alan bir etki alanına sahip olduğu göz önüne alındığında, maliyetlerin gerçekleşme evrelerinin ve ne zaman giderleştiğinin açık bir şekilde ayrıştırılması önem kazanmaktadır. Bu amaçla, maliyet ve diğer bazı kavramların tanımlanması yararlı olacaktır.

“En geniş anlamıyla maliyet, bir amaca ulaşmak, bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakarlıkların tümüdür” (Yılmaz, 2005,26). Çetiner’e göre, “Maliyet, üretim yapan işletmelerde üretimle ilgili olarak kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal karşılığıdır” (Çetiner, 1995,10). Bu karşılığın içinde bazen çok farklı maliyet unsurları yer alabilir. Bir ürünün maliyetini oluşturan bu unsurların ortaya çıkma aşamaları ve ayrıştırılması ve bunun sonucunda da birim ve dönem maliyetlerinin çıkarılması maliyet muhasebesinin en önemli konularından birini

oluşturur. Maliyet kavramını bu yönüyle ele almadan önce diğer bazı kavramlara kısaca değinmek uygun olacaktır.

1.1.2. Gider Kavramı

Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde etmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin faydası tükenmiş maliyetlerinin gelirden düşülen kısmıdır (Savcı, 2008, 8). Gider, üretimle ilgili olabileceği gibi diğer yönetim faaliyetleri ile de ilgili olabilir. Örneğin, üretim ile ilişkilendirilebilen ve belli bir dönemde ödenen ücretler, hammadde harcamaları ve diğer harcamalar üretimle ilgili, işletmenin fon ihtiyacını karşılamak üzere kullandığı krediye ödediği faiz üretimle ilgili değildir. Üretimle ilgili olmayan giderler genellikle işletme, yönetim, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri olarak ifade edilebilir.

1.1.3. Harcama Kavramı

Bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacıyla yapılan ödemeleri, borç altına girmeleri ifade eder (Savcı, 2008, 9). Harcamanın üretimle ilgisi veya üretime bir etkisi olmayabilir. Diğer bir ifadeyle yukarıdaki nedenlere bağlı olarak gerçekleşen her türlü nakit çıkışı harcama olarak ifade edilebilir. Üretimle ilgili olan harcamalar giderleşme aşamasına kadar üretim maliyetleri olarak ifade edilir. Maliyet, harcama ve gider kavramlarını bir kıyaslama ile daha iyi ifade etmek mümkün olacaktır.

1.1.4. Gider-Harcama-Maliyet İlişkisi

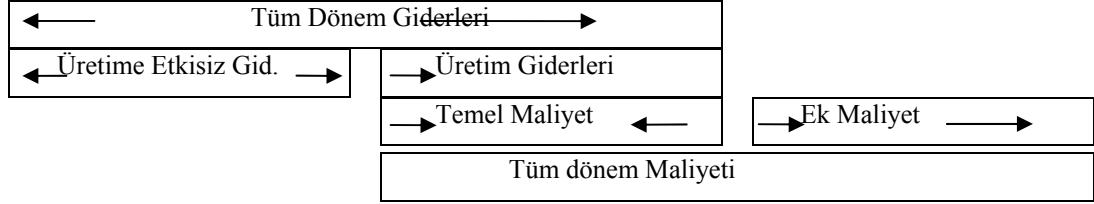
Bir harcama, gider olabilir ancak her harcama bir gider değildir. Harcamanın gider olabilmesi için belirli bir dönem ile sınırlandırılabilmesi ve işletme faaliyetleri için kullanılmış olması gerekir.

Aynı şekilde maliyet, belirli bir dönem sonunda tükenmiş maliyet özelliği taşıyorsa gider olabilir. Bir maliyetin tükenmiş maliyet olması, gelecekte elde edilecek

gelirlerle ilişkisinin kalmaması ve sadece cari dönem gelirin elde edilmesinde kullanılmış ve tüketilmiş olması demektir.

Maliyet ve gider arasındaki ilişki çizelge ile şu şekilde gösterilebilir (Savcı, 2008, 12):

Şekil 1 : Maliyet- gider ilişkisi



Şekil – 1’de yer alan ilişkiyi şu şekilde açıklayabiliriz:

Tüm Dönem Giderleri, belirli bir dönem içinde işletmede üretimle ilgili gerçekleşen direkt hammadde, direkt işçilik, genel üretim maliyetleri ve genel yönetim giderleri gibi tüm değer kullanımlarıdır. Tüm dönem giderleri, üretim giderleri ve üretime etkisiz giderlerden oluşur.

Üretim giderleri, mal ve hizmet üretiminde kullanılan direkt ve indirekt maliyet unsurlarının tamamını kapsar. Üretime etkisiz giderler ise, tamamen işletmenin yönetimi ve üretimden bağımsız faaliyetleri için katlanılan ve üretimle ilişkilendirilemeyen giderlerdir. Burada üretim dışındaki giderlere örnek olarak işletmenin dışarıdan aldığı danışmanlık hizmetleriyle ilgili giderler, bina kirası, yönetim biriminde çalışanlara ödediği maaşlar v.b. verilebilir.

Temel maliyet, işletmenin dönem içinde üretim için kullandığı değer kullanımlarının tümüdür. Temel maliyet, dönem sonunda faydası tükenen maliyet olarak üretim giderlerini oluşturur.

Ek maliyet ise, ilave yatırım, yenileme ve ek kapasite kullanımı ile üretimde meydana gelen değişikliğin toplam maliyet üzerinde meydana getirdiği farklardır. Bazı görüşlere göre, ek maliyet, muhasebenin maliyet hesaplarında yer almayan bir maliyet

türüdür (Savcı, 2008, 12). Ancak bu maliyetlerin de üretimle ilişkilendirilebildiği ölçüde üretim maliyetleri içinde yer almaları gerektiği açıktır. Maliyetlerin üretimle ilişkilendirilmesi ile ilgili uygulamalar ileriki bölümlerde ele alınacaktır.

1.1.5. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin sınıflandırılmasında çeşitli amaçlar belirleyici olmaktadır. Örneğin, maliyetlerin hızlı ve kolay bir şekilde izlenebilmesi için ayrıştırılması ihtiyacı, geleceğe dönük öngörülerin ve standartların belirlenmesi, etkili kontrol, sapmalara zamanında müdahale edebilme ve yönetim kararlarına esas teşkil edecek maliyet raporlarının hızlı ve doğru bir şekilde hazırlanması amaçları oluşturan en önemli kriterlerdir. Diğer bir amaç da maliyetlerin denetlenebilirliği ile ilgilidir.

Maliyetlerin denetlenebilirliklerine göre sınıflandırılmasında, müdahale edilebilir maliyetlere ve departman düzeyinde maliyetlerde etkinliğe odaklı çalışmalara yoğunlaşarak daha ayrıntılı maliyet analizleri yapma amacı güdülmektedir. Böylece, maliyetlere etki eden faktörler büyük ölçüde denetim altında tutularak departman verimliliğinde temel kriterler daha iyi ortaya konabilir ve maliyetlerde kayıplar ve gereksiz maliyet unsurları ayıklanarak optimum bir maliyet düzeyine ve sürekliliğine erişmek mümkün olabilir. Denetlenebilirliklerine göre maliyetler “denetlenebilir maliyetler” ve “denetlenemeyen maliyetler” olarak iki başlıkta ele alınsa da bu tür maliyetler, aslında değişken ve sabit, başka bir ifadeyle direkt ve endirekt maliyetlerden başka bir şey değildir. Kısaca tanımlamak gerekirse, “denetlenebilir maliyetler, belli bir süre içerisinde bir bölüm yöneticisinin karar ve hareketlerinden önemli ölçüde etkilenen maliyetlerdir” (Usal ve Kurgun, 2006, 36). Buradan hareketle denetlenebilir maliyetler değişken maliyetlerdir diyebilir miyiz? Bunu diyebilmemiz için sabit maliyetlerin yönetim kararlarından hiç etkilenmediğini kabul etmek gerekir. Halbuki, günümüzde bir çok sabit maliyet unsuru eğitim, teknolojik değişim, tasarım ve ar-ge faaliyetleriyle kısmen müdahale edilebilir duruma gelmiştir. Bu nedenle, denetlenebilir maliyetleri bu şekilde kesin çizgilerle ayırmak mümkün değildir.

Üretimle ilgili karar değişikliklerinden etkilenmeyen veya az etkilenen maliyetler ise denetlenemeyen maliyetler olarak adlandırılır. Bu tür maliyetler genellikle bölüm yöneticilerinin sorumlu buldukları bölüm dışında, işletme genelinde oluşan maliyetlerdir. Birim ürüne hangi miktarlarda yükleneceği net olarak belirlenemediğinden veya doğrudan ürün bünyesine katılmadığından, üretilen mal veya hizmetlere dolaylı olarak bazı anahtarlar aracılığıyla yüklenir.

Birim maliyetin daha gerçekçi bir şekilde belirlenebilmesi için denetlenemeyen maliyetlerden üretilen mal veya hizmetle ilgili olanlarının üretimle titizlikle ilişkilendirilmesi önemlidir. Bu tür maliyetlere örnek olarak kira, vergi, amortisman, sigorta gibi maliyetleri verebiliriz. Maliyetlerin direkt (dolaysız) ve endirekt (dolaylı) olarak ayrımı da üretilen mal ve hizmetlerle ilişkilendirilme biçimiyle ilgilidir. Bu sınıflandırma şekli “yüklenme biçimine göre maliyetler” başlığı altında ayrıca ele alınacaktır.

Bu açıklamalar doğrultusunda maliyetleri aşağıdaki şekilde sınıflandırarak açıklamak yararlı olacaktır:

- Faaliyet hacmine duyarlılığına göre maliyetler,
- Yüklenme biçimine göre maliyetler.

1.1.5.1. Faaliyet Hacmine Duyarlılığına Göre Maliyetler

Yukarıda da ifade edildiği gibi “maliyetleri karar vermede kullanılabilmesi amacıyla dönük olarak faaliyet hacmine karşı duyarlılığı dikkate alınarak şu şekilde sınıflandırabiliriz:”

- Sabit Maliyetler ve Yarı Sabit Maliyetler
- Değişken Maliyetler,

Bu sınıflandırma şekli maliyetlerin gerçekleşme durumuna veya davranışlarına göre sınıflandırılması olarak da ifade edilir. Bu sınıflandırma şeklinde basamaklı maliyetler, bazen sabit maliyet içerisinde gösterilmekte ya da yarı sabit maliyet şeklinde de ifade edilmektedir. Bu tür maliyetler, bünyesinde hem sabit maliyet hem de bir

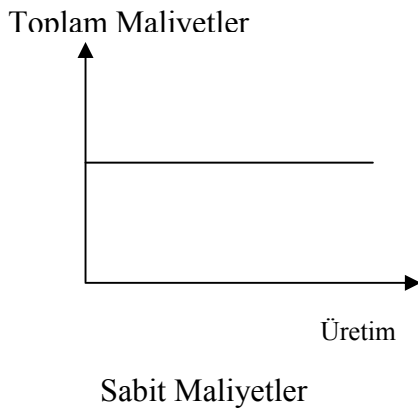
miktar değişken maliyet unsuru taşımakta, diğer bir ifadeyle, maliyetin bir kısmı üretim hacminden bağımsız, bir kısmı ise, üretim hacmindeki değişmelere bağlı olarak değişmektedir. Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrımı, uygulama kolaylığı sağlamak, birim ürün veya hizmeti oluşturan maliyetlerin ne kadarının müdahale edilebilir nitelikte olduğunu belirlemek ve kar marjını gerçekçi bir şekilde hesaplayabilmek amacıyla yapılmaktadır.

1.1.5.1.1. Sabit ve Yarı Sabit Maliyetler

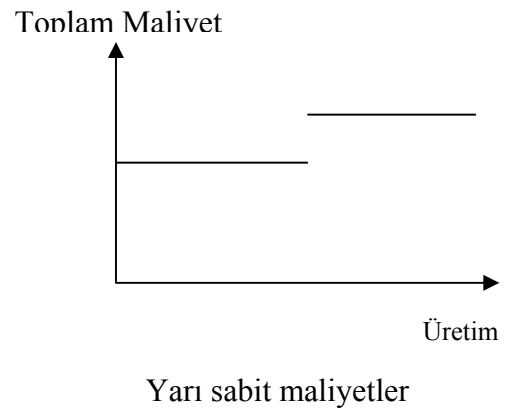
Belirli bir süre ve üretim hacmi aralığında üretim hacminin artması ve azalmasından toplam olarak etkilenmeyen maliyetlerdir. Sabit maliyetler bu özelliği ile üretim hacmindeki değişmelere bağlı olarak genellikle toplamda sabit, birim maliyette ise değişkendir. Buradan da anlaşılacağı üzere, sabit maliyetlerde üretim miktarı arttıkça (belirli bir üretim hacmi aşılmadığı sürece) birim başına düşen sabit maliyet azalacaktır. Burada sözü edilen “belirli bir üretim hacmi seviyesi”, işletmenin normal üretim kapasitesi olarak ifade edilebilir.

Ancak, belirli bir üretim hacminden sonra üretim artışı devam ederse sabit maliyetler sabit kalma eğilimini kısmen değiştirebilir. Şekil:3’de görüldüğü gibi, belirli bir üretim hacmi aşıldıktan sonra sabit maliyetlerde bir sıçrama meydana gelmektedir.

Şekil:2



Şekil :3



1.1.5.1.2. Değişken Maliyetler

Değişken maliyetler, üretim hacmindeki artış ve azalışa bağlı olarak değişiklik gösteren maliyetlerdir. Normal şartlar altında üretilen her ilave birime karşılık toplamda artan, ancak üretilen her birime düşen pay bakımından genellikle değişmeyen maliyetlerdir.

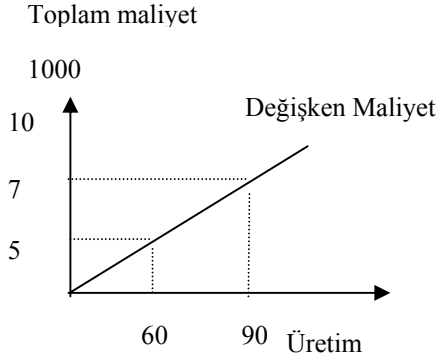
Ancak değişken maliyetler bazen, üretim arttıkça, temposu giderek artan(progresif) yada azalan(degresif), bir kısmı sabit kalıp bir kısmı artan(yarı değişken) veya üretim arttıkça toplamda mutlak olarak azalan (regresif) özellikler gösterebilir. Bu özelliklere bağlı olarak değişken maliyetleri şu şekilde sınıflandırabiliriz (Savcı, 2008, 89)

- Doğrusal maliyetler,
- Progresif maliyetler,
- Degresif maliyetler,
- Regresif maliyetler,
- Marjinal maliyetler,
- Yarı değişken maliyetler

Doğrusal maliyetler, üretim hacmindeki değişmeler karşısında birim ürün düzeyinde duyarsız kalan maliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle, üretim arttıkça doğrusal olarak artan ve birim ürüne düşen payında bir değişiklik yaratmayan maliyetlerdir. Direkt ilk madde ve malzeme kullanımları bu tür maliyetlere örnek olarak verilebilir.

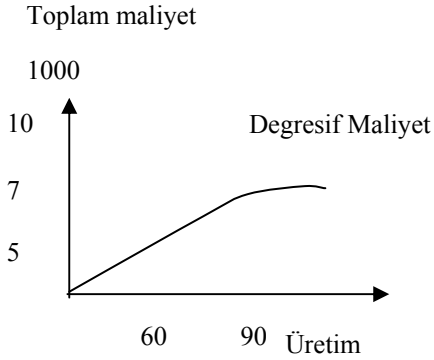
Şekil 4'de de görüldüğü gibi, işletmenin üretim miktarı 60.000 birim düzeyinde iken değişken maliyet toplamı 5.000 TL'dir. Örneğimizde işletmenin normal üretim kapasitesi 90.000 birim olarak kabul edilirse, değişken maliyet bu noktaya kadar doğrusal bir şekilde artarken, normal kapasitenin üzerine çıkılması halinde hem değişken hem de sabit maliyetlerdeki değişme doğrusal özelliğini kaybeder. Böyle bir durumda, sabit maliyetlerde bir değişiklik olmasa dahi, değişken maliyetler hızlanarak artabilir.

Şekil: 4 Doğrusal Değişken Maliyetler



Ancak, değişken maliyetler yukarıda da belirtildiği gibi her zaman doğrusal bir artış göstermezler. Şekil:5’de de görüldüğü gibi bazen üretim artarken yavaşlayarak artan bir özellik gösterebilirler. Bu tür maliyetlere “degresif maliyetler” denir. Degresif maliyetlerdeki artışın yavaşlaması işletmenin optimum üretim düzeyine gelmesine kadar devam edebilir.

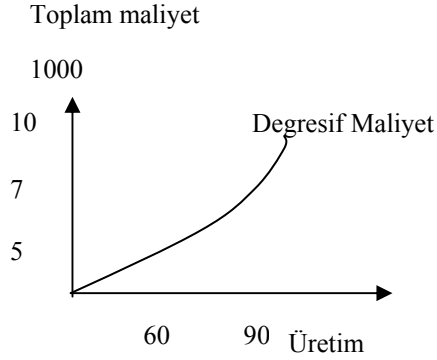
Şekil:5 Degresif Maliyetler



Progresif maliyetler, bunun tersine üretim artarken hızlanarak artış eğilimi gösteren maliyetlerdir. Bu ifade her üretim seviyesi için geçerli değildir. Bir işletmede normal kapasite aşılmadığı sürece, değişken maliyetler doğrusal yada degresif özellik gösterebilirken, normal kapasite aşıldığında üretim artışına devam ediliyorsa, değişken maliyetlerde artış temposu hızlanabilir. “Şöyle ki, kapasiteyi yükseltmeden üretimi arttırmak demek, makine ve teçhizatın miktarını arttırmadan sadece işçi sayısı, girdi miktarı gibi üzerinde kolayca ayarlamalar yapılabilen faktörleri daha fazla kullanmak

demektir ve bu durumda kullanılan miktarı arttırılan üretim faktörleri eskisi kadar verimli olmayacaklardır.

Şekil: 6 Progresif Maliyetler



Şekil:6'da da görüldüğü gibi bu durumda üretilen birim başına maliyet yükselecektir “(Geniş bilgi için bkz. Gürbüz, 1998, 37).

1.1.5.2.Yüklenme Biçimlerine Göre Maliyetler

Birçok maliyet unsuru, üretilen mal veya hizmetin bünyesine doğrudan aktarılamaz. Bu tür maliyetler genellikle esas üretim merkezlerinin dışında oluşan ve ne ölçüde ürün maliyetine yansıtılacağı önceden bilinmeyen maliyetlerdir. Bu açıdan ele alındığında, maliyetler direkt ve endirekt maliyetler olarak iki başlıkta sınıflandırılmaktadır.

Bu sınıflandırma şeklinin yararı, üretilen mal veya hizmetin birim maliyetine giren unsurları ayrıştırarak belirli bir kar marjını gerçekleştirecek birim maliyetin ve hangi maliyet unsurlarının müdahale edilebilir olduğunu görme imkanı sağlamasıdır. Böylece kontrol edilebilir maliyetler üzerinde etkinliğin artırılarak, maliyet düşürmeye yönelik çalışmaların önemli bir işlev yerine getirilmiş olur. Yalnız maliyetlerini direkt ve endirekt ayrımını yaparken bazı kriterlere dikkat etmek gerekir (Savcı, 2008,87)

- Maliyet gider taşıyıcısı ilişkisinin direkt olması,
- Üretimi doğrudan etkilemesi,

- Ekonomik büyüklük,
- İzlenebilirlik,
- Pratik ve uygulanabilirlik,
- Yönetimin talebi.

Gider taşıyıcısı, bir maliyetin üretilen mal veya hizmetin bünyesine aktarılması işlevi olarak ifade edilebilir. Bu işlevde kullanılan maliyet hesaplarına da gider taşıyıcı hesaplar denir. Maliyetlerin direkt yada endirekt olması, ayırımdaki en önemli kriterdir.

Üretim faaliyetine aktif olarak katılan her işgücü, üretimi doğrudan etkiler. Ancak, bakım-onarım servis ücretlerinin artmasının üretimi üzerinde bir etkisi yoktur. Bu ayırım da maliyetlerin direkt yada endirekt olmasıyla ilgilidir.

Ekonomik büyüklük ve izlenebilirlikten kasıt, bir maliyet unsurunun rakamsal olarak hesaplanabilir büyüklükte olması veya ilgili üretim maliyeti içinde hangi büyüklükte olduğudur. İzlenmesi ekonomik veya ölçülebilir olmayan maliyet unsurları endirekt maliyetler olsa da direkt maliyetler olarak kabul edilebilir.

Bazı işletmelerde maliyet muhasebesi altyapısı maliyetlerin direkt - endirekt ve değişken - sabit maliyet ayırımını güçleştirir. Maliyet ayırımı yapılırken işletmeye ilave yükler getirmemesi önemlidir. Bu nedenle, maliyetlerin sabit ve değişken ayırımında geliştirilen bazı yöntemler kullanılabilir (Geniş bilgi için bkz. Savcı, 2008, 150).

Yönetimin üretim özelliklerini dikkate alarak benimsediği yada bir maliyet sisteminin uygulanmasına inarak desteklediği bir maliyet sisteminin başarı şansı daha fazla olacaktır.

1.1.5.2.1. Direkt Maliyetler

Üretilen mal veya hizmet ile doğrudan ilişkilendirilebilen, diğer bir ifadeyle bir üretim sürecinde ürünün bünyesine ne kadar katıldığı izlenebilen maliyetlerdir.

Genellikle değişken maliyetler bu gruptaki maliyetlerdir. Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri bu tür maliyetlerdir.

1.1.5.2.2. Endirekt Maliyetler

Üretilen mal veya hizmetle doğrudan ilişkilendirilemeyen ancak ürün maliyetine dolaylı olarak yüklenebilen maliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan ve üretilen mal veya hizmetle dolaylı olarak ilişkilendirilebilen maliyetlerdir. Örneğin, bakım- onarım, amortisman, sigorta, yakıt v.b. değer kullanımlarının ürünlere yüklenecek olanları bu tür maliyetleri oluşturur.

Tüm bu sınıflandırma yaklaşımlarının en önemli amaçlarından biri işletmede etkin bir maliyet sisteminin oluşturulmasıdır. Günümüzde, maliyet sistemlerinde yeni uygulamaların yer bulması, maliyete odaklı çalışmaların kapsamını genişletmiştir. Daha geniş bir bakışla, sürdürülebilir ve iyileştirilebilir bir maliyet altyapısının nasıl oluşturulacağı günümüzde maliyet çalışmalarının en önemli uğraşı alanı haline gelmiştir. Geline noktanın daha iyi anlaşılabilmesi açısından geleneksel maliyet sistemlerinin ve etkinlik düzeylerinin ne olduğunun anlaşılması önemlidir. Bu amaçla, geleneksel maliyet sistemlerinin konaklama işletmeleri açısından değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

1.1.6. Maliyet Sistemleri

Maliyet sistemleri kavramı, literatürde maliyet muhasebesi sistemleri, maliyet yöntemleri, maliyetleme yöntemleri gibi kavramlarla da ifade edilmektedir. Kavramların farklı olması, maliyet sistemlerinin farklı birbirinden farklı olduğu anlamına gelmemektedir.

Maliyet sistemi, maliyetlerin bilimsel ve gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmesi sürecindeki faaliyet, “yöntem ve araçların tümü olarak tanımlanabilir (Çetiner, 1995, 14). Diğer bir ifadeyle, üretilen mal ve hizmetlerin kaç liraya mal

olduğunu hesaplamaya yarayan bir tekniktir. Maliyet sistemi, maliyetlerin kapsam, nitelik ve hesaplanış şekli ile ilgili birtakım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur (Savcı, 2008,55). Bu süreçteki faaliyetler, üretimle ilgili işlemlerin, kaydı, sınıflandırılması, gruplandırılması, raporlanması, yorumlanması, denetlenmesi ve sürekli iyileştirilmesi aşamalarını da kapsadığı için sisteme Maliyet Muhasebesi Sistemi de denir. Bu tanımlardan maliyet sisteminin, sadece üretimle ilgili süreçlerle sınırlı olduğu anlaşılmalıdır. Maliyet sistemi, stok yönetimi, üretim teknolojilerinin seçimi ve kullanımı, ar-ge çalışmaları, üretim aşamaları ve elde edilen raporlar doğrultusunda etkili bir kontrol fonksiyonu gibi faaliyetleri içine alan bir sistem olarak değerlendirilebilir. Bütün bu faaliyetlerin en önemli amacı, gereksiz maliyet unsurlarını ortadan kaldırmak ve optimum maliyet düzeyine ulaşmaktır. Bu nedenle maliyet sisteminde faaliyetlerin odak noktasını üretim sürecindeki maliyetler oluşturmaktadır.

Günümüzde, işletmelerin üretim ve satış politikalarını etkileyen birçok iç ve dış faktör, üretim yöntem ve tekniklerini de değiştirmiştir. Bu değişimle birlikte, 2000'li yıllardan sonra, özellikle sanayi işletmelerinde ileri maliyet sistemi uygulamaları önem kazanmıştır. Bu çerçevede maliyet sistemlerini ele aldığımızda iki başlık altında sınıflandırabiliriz:

- Geleneksel maliyet sistemleri
- İleri maliyet sistemleri

1.1.6.1. Geleneksel Maliyet Sistemleri

Geleneksel maliyet sistemleri, hammadde, işçilik ve genel üretim maliyetlerinin belirlenmesi ve ilgili ürünlere yüklenmesi fonksiyonunu yerine getiren, daha çok ürüne endeksli faaliyetlerden oluşur. Geleneksel maliyet sistemleri, bir çok kaynakta safha ve sipariş maliyet sistemi olarak iki başlıkta sınıflandırılmıştır. Bununla birlikte, fiili, tahmini, standart, değişken ve tam maliyet sistemlerinin bir kısmının ileri maliyetleme yaklaşımlarına benzer yönleri olsa da, bunları geleneksel maliyet sistemleri içinde değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

Bu çerçevede geleneksel maliyet sistemlerini şu şekilde sınıflandırmak mümkündür: (Çetiner, 1995, 17)

“Üretim biçimini esas alan sınıflandırma şekline göre maliyet sistemleri:

- Sipariş Maliyet sistemi,
- Safha maliyet sistemi

Maliyetlerin gerçekleşme durumunu esas alan sınıflandırma şekline göre maliyet sistemleri:

- Fiili Maliyet Sistemi
- Tahmini Maliyet
- Standart Maliyet sistemi

Maliyetlerin tümünü veya bir kısmını esas alan maliyet sistemleri:

- Tam maliyet sistemi
- Kısmi maliyet sistemleri
- Direkt maliyet sistemi
- Değişken maliyet sistemi”

Standart maliyet sistemi her ne kadar ileri maliyetleme teknikleri içinde gösterilse de, yeni yaklaşımların ve tekniklerin önceki maliyet yöntemlerinden net bir şekilde ayrıştırılması gerektiği düşüncesiyle geleneksel maliyet sistemleri içerisinde gösterilmesi uygun görülmüştür.

1.1.6.1.1. Geleneksel Maliyet Sisteminin Amaçları

Genel olarak Geleneksel maliyet sisteminin amaçlarını şu şekilde ifade edebiliriz:

- Birim maliyetin tespiti,
- Standartların belirlenmesi ve sapmaların önlenmesi,
- Etkin kontrol ve Maliyet düşürme,
- Üretim faaliyetlerinin planlanmasına ve kontrolüne yardımcı olunması,
- Yönetimin kararlarına yardımcı olacak gerekli maliyet analizlerinin yapılması ve raporlanması.

Daha ayrıntılı olarak bir firmanın maliyet sistemi, aşağıdaki amaçlar doğrultusunda gerekli olan bilgileri sağlar. (Kurt, 1998, 125)

- Kar-zararın tespiti ve stok değerlemesi
- Stokların kontrolü,
- Maliyetlerin kontrolü,
- Bütçeleme amaçlarına göre planlama,
- Fiyatlandırma,
- Firma yöneticilerinin çeşitli alternatifler arasındaki seçimlerini etkileyecek maliyetlerin değerlendirilmesi.

1.1.6.1.2. Geleneksel Maliyet Sistemlerine Yönelik Eleştiriler

Yeni maliyet yaklaşımlarının ortaya çıkma nedeni de olan geleneksel maliyet sistemlerine yönelik eleştiriler genel bir çerçevede şu şekilde sıralanabilir:

- Genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılan bazı dağıtım anahtarlarının yetersizliği
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerinden çok gider merkezleri açısından ele alınması,
- Maliyetlerin işletme hedeflerine duyarlı olmaması,
- Maliyetlerin müşteri ve Pazar özelliklerine duyarlı olmaması,
- Üretim maliyetleri içerisinde genel üretim maliyetlerin payının artması ve maliyet sistemlerin bu maliyetlerin dağıtımında yetersiz kalması.

Genel üretim maliyetlerinin dağıtımında kullanılan özellikle direkt işçilik ve yüzde ile dağıtım anahtarları, ürün maliyetlerine hassas bir dağıtım yapabilmek için yetersiz görülmektedir. (Geniş bilgi için bkz. Otlu ve Demir, 2005, 160).

Geleneksel maliyet sisteminde, sadece belirli esas ve yardımcı maliyet merkezlerinin dikkate alınması, maliyetlerin doğru bir şekilde mamullere yüklenmesi ve hesaplanması için yeterli görülmemektedir. Örneğin faaliyet tabanlı maliyet yaklaşımında bu amaçla maliyet merkezleri yerine faaliyet merkezleri oluşturulmaktadır.

Geleneksel yaklaşımda maliyetlerden hareketle hedefler belirlenmeye çalışılır. Bu da işletmenin dış koşullara göre gerçekçi hedefler belirlemesini göz ardı etmesine neden olabilmektedir.

Bu yaklaşım, müşteri özellikleri ve beklentilerinin karşılanması bakımından, pazar özelliklerine duyarlı bir yapının oluşturulmasını da zorlaştırmaktadır.

“Otomasyonun az olduğu geleneksel üretim ortamlarında işçilik maliyetleri daha önemli bir yer tutmaktaydı. Ancak, otomasyonun giderek her faaliyet alanına girmesiyle işçilik maliyetleri azalırken, toplam maliyetler içinde genel üretim maliyetlerinin payı artmıştır” (Walker, 1999, 18). Bu durum, genel üretim maliyetlerin dağıtımını daha önemli hale getirmiştir.

Sonuç olarak, gelişen teknoloji ve artan rekabetle birlikte yeni uygulamaların sisteme entegrasyonu ve sorunların çözümünde geleneksel maliyet sistemlerinin işlevselliğinin sınırlı kaldığı anlaşılmıştır. Özellikle maliyetlerin azaltılması konusunda çalışmalar yoğunlaşmış ve işletmelerde yeni yaklaşımların uygulanması yaygınlaşmaya başlamıştır. Özellikle yukarıda belirtilen sorunların çözümüyle ilgili değerlendirmeler çalışmanın ikinci bölümünde daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

1.1.6.1.1. İleri Maliyetleme Sistemleri

İleri maliyet sistemleri, son yıllarda değişen üretim koşulları, teknolojik gelişmeler, şiddetli rekabet ve müşteri beklentileri karşısında, geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizlikleri nedeniyle geliştirilerek özellikle sanayi işletmelerinde yaygın olarak uygulanmaya başlamıştır. İleri maliyetleme yaklaşımları ile ilgili bir çok kaynakta standart bir sınıflandırma şekli bulunmamaktadır. Bazı kaynaklar toplam kalite yönetimi ve çalışanların yetkilendirilmesi gibi yaklaşımları da bu sınıflandırma içinde göstermektedir. Şüphesiz bu yaklaşımlar daha çok yönetim işlevleriyle ilgilidir.

Maliyet düşürmeye ve müşteriye odaklı yaklaşımların daha ön plana çıkmasıyla genel olabilecek bir sınıflandırma şu şekilde yapılabilir:

- Hedef Maliyetleme,
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme,
- Tam Zamanında Üretim
- Mamul Yaşam Seyri maliyetleme,

Maliyet sisteminde bu yeni yaklaşımlara çalışmanın ikinci bölümünde daha ayrıntılı olarak değinilecektir.

1.2. Konaklama İşletmelerinin Genel Özellikleri Çerçevesinde Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Değerlendirilmesi

Konaklama işletmelerinin en karakteristik özelliği, emek yoğun bir yapıya sahip olmasıdır. Bu nedenle, işletmede hizmet üretim ve işçilik maliyetleri toplam maliyetler içerisinde önemli bir yer tutar. Diğer sektörlerle kıyaslandığında yatırım maliyetlerinin de oldukça yüksek olduğu söylenebilir. Turizm talebindeki dalgalanmalar ve yoğun rekabet, bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin maliyet verilerini gerçekçi bir şekilde analiz edip bütçelenmesini güçleştirmektedir. Örneğin, olumsuz bir siyasi yada ekonomik gelişme, turizm sektörünü doğrudan etkileyebilmekte, arkasından gelen rezervasyon iptalleri yada aşırı kur değişiklikleri gibi nedenlerle bütçe hedeflerinde ciddi sapmalar meydana gelebilmektedir.

Konaklama işletmeleri bazı özellikleriyle de sanayi işletmelerinden farklılık gösterirler. Konaklama işletmelerini sanayi işletmelerinden ayıran özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz (Türksoy, 1998, 35):

- Konaklama işletmelerinin yatırım projelerinde sabit sermaye yoğunluğu yüksektir. Yapılacak bir otel yatırım maliyetinin büyük bir kısmını, arsa, bina, arazi, teçhizat, donatım gibi sabit maliyet kalemleri oluşturmakta ve toplam yatırım içindeki payı %80 ila %90 arasında değişmektedir.
- Konaklama işletmeleri emek yoğun üretim tarzına sahip olduklarından işçilik maliyetleri işletmenin toplam maliyetleri içinde büyük yer tutar (Toplam maliyetlerin %30'u).
- Bir otel işletmesinde sunulan hizmet için endüstriyel işletmelerde olduğu gibi hammaddeden yararlanma söz konusu olmayıp, bunun yerine malzeme maliyetleri ön plana çıkmaktadır. Baklavada kullanılan tereyağının sade olarak müşteriye kahvaltıda sunulabilmesi gibi.
- Konaklama işletmelerinde sunulan mal ve hizmetler üretildikleri yerde tüketilirler; diğer sektörlerde olduğu gibi üretilen ürünün tüketiciye ulaştırılması

zorunluluğu yoktur. Bu işletmenin satış, pazarlama ve tedarik maliyetlerini etkilemektedir. Çünkü, böyle bir durumda ürün veya hizmetlerin nakliye, sigorta v.b masraflar da olmayacaktır.

- Konaklama işletmelerinde sunulan mal ve hizmetleri stoklama imkanı bulunmadığından, satılmayan her bir ürün işletme için zarar anlamına gelmekte ve maliyetleri arttırmaktadır.

Konaklama işletmelerinin kendine has diğer bazı özellikleri de bulunmaktadır. Bunlar (Batman, 1999, 13):

- Konaklama işletmeleri zaman satar,
- İnsan gücüne dayanır,
- Dinamiktir,
- Risk faktörü yüksektir,
- Sürekli hizmet veren işletmelerdir.

Bütün bu özellikler, daha etkin bir maliyet denetimi alt yapısının oluşturulması ve geliştirilmesini konaklama işletmeleri açısından daha önemli kılmaktadır. Zira yapı itibariyle belirsizliklerin ve dolayısıyla talep dalgalanmalarının daha çok yaşandığı konaklama işletmelerinde maliyet sisteminin buna bağlı olarak revize edilebilir esnekliğe de sahip olması gerekir.

1.2.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Önemi ve Amaçları

Bir işletme hangi alanda ve hangi amaçla faaliyet gösterirse göstere, kar hedefini belirlerken maliyet bilgilerinden etkin bir şekilde yararlanır. Bununla birlikte, etkinliğin başarısı ve sürekliliği için maliyet bilgilerinin gelişen teknoloji ve değişen yönetim anlayışlarına göre yeniden tasarımı önemlidir. Bu nedenle, mevcut sistem içerisinde maliyet bilgilerinin elde edilmesi ve değerlendirilmesi yöntemlerinin daha ayrıntılı olarak ele alınmasında yarar olacaktır.

Klasik anlamda maliyet bilgileri ve raporları işletme yöneticileri için şu amaçlara yönelik olarak hazırlanmaktadır: (Sümerkan, 1988, 2)

- Dönemsel karın/zararın belirlenmesi,
- Maliyet kontrolü,
- Fiyatlandırma politikası ve stratejisi,
- Plan ve politikaların günlük uygulaması.

Bu çalışmaların yanında, maliyet düzeylerinin planlanması, maliyetin düşürülmesi ve verimlilik konularındaki çalışmalar giderek önem kazanmaya başlamıştır. Bu doğrultuda maliyet bilgilerinin şu amaçlara da hizmet ettiğini söyleyebiliriz:

- Bütçeleme amaçlarına göre planlama,
- Yöneticilerin değişik maliyet alternatifleri arasında seçim yapma,
- Maliyetlerin düşürülmesi,
- Verimliliğin artırılması.

Bu nedenle, maliyet sisteminin, sadece maliyetlerle ilgili bir çalışmayı kapsamadığı, diğer bir ifadeyle maliyet muhasebesi ile sınırlı olmadığı, işletmenin stratejik yönetim politikaları ve bütçeleme çalışmaları gibi yönetim muhasebesi işlevlerini de kapsam içerisine aldığı görülmektedir. Bu işlev, konaklama işletmeleri için de geçerlidir.

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

Geleneksel maliyet sistemlerinin, üretim biçimlerindeki farklılıklar nedeniyle hizmet işletmelerinde bütünüyle uygulanabilir olmadığı görülmektedir. Örneğin sipariş maliyet sistemi, parti parti üretim yapan üretim işletmeleri için çok uygun olmakla birlikte hizmet işletmelerinde esas üretim faaliyetleri içinde siparişe yada parti üretime dayalı bir sistemin çok önemli bir paya sahip olmamasından dolayı uygulanabilirliği

kısıtlıdır. Bu açıdan bakıldığında, konaklama işletmelerinde sipariş maliyet sistemi daha çok siparişe dayalı hizmet biçimi olarak kabul edilebilecek kongre, banket, düğün v.b. organizasyonlar için uygun olabilecek bir yöntem olarak görülebilir.

Konaklama işletmelerinin farklı özellikleri de bu yöntemlerin kullanımını sınırlayan faktörlerin başında gelmektedir. Konaklama işletmelerinde yatırım maliyetleri diğer sektördeki işletmelere göre daha büyük bir paya sahiptir. Bu nedenle yatırım maliyetlerinin planlanması ve yatırıma dönüştürülme süreci hem zor hem de işletmenin faaliyet dönemi ile ilgili değildir. Yatırım aşamasındaki bu çalışmalar faaliyet sürecinde maliyetlerin planlanması ve maliyet düşürme uygulamaları ile tamamen farklı konular olduklarından çalışmamızda kapsam dışında bırakılmıştır. Ancak, üretim sürecinde maliyet yöntemlerinin etkinliklerinin değerlendirilmesi önemli olacaktır. Bu kapsamda sipariş maliyete sistemin de konaklama işletmelerinde etkinliği “Geleneksel Maliyet Sistemleri ve Konaklama İşletmeleri” başlığında ayrıca ele alınacaktır.

Yukarıda belirtilen özellikler şunu ortaya koymaktadır ki, konaklama işletmelerinde belirsizlik ve risk faktörü oldukça yüksektir. Bununla birlikte müşteri davranışları da değişkendir. Chervonnaya (2003) çalışmasında, hizmetlerde müşterilerin davranışlarının değişken olduğunu ve tahmin edilemeyeceğini ortaya koymuştur. Müşteri davranışlarını etkileyen nedenler çok çeşitli olmakla birlikte konaklama işletmeleri açısından öne çıkan etkenlerin başında fiyat, firma imajı ve hizmet kalitesi gelmektedir. Ayrıca müşterilerin internet kanalını iyi kullandığı düşünülürse, bir çok işletme ve onlarla ilgili bir çok bilgiyi bir arada görme ve kıyaslama imkanına sahip olması, firma sadakatini azaltmaktadır (Dokur, Erbaşlar, 2008, 33). Bu nedenlerle, hizmet ve imaj faktörünün ön plana çıktığı konaklama işletmelerinde maliyet yönetimi diğer işletme türlerine göre zorluk arz eder. O kadar ki, sunulan bir hizmetin satış fiyatındaki küçük bir fark, büyük bir müşteri kitlesinin kaybedilmesi anlamına gelebilir. Bu etki şüphesiz iletişim teknolojilerinin etkin kullanımı ile daha yüksek düzeyde gerçekleştirilebilir. Buradan şu sonuca varabiliriz: Maliyetlerin düşürülmesi işletmenin fiyat rekabet gücüne önemli katkı sağlayabileceği gibi, fiyat rekabet üstünlüğünün kaybedilmesi ise, beklenenden daha fazla bir kayba neden olabilir.

1.2.2. Geleneksel Maliyet Sistemleri ve Konaklama İşletmeleri

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin izlenmesi ve denetimi daha çok yiyecek içecek maliyetlerinin kontrolüne odaklı faaliyetler şeklinde yürütülmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden biri, yukarıda açıklanan faktör olmakla birlikte, diğer önemli bir neden ise, yiyecek-içecek maliyetlerinin hizmete sunulan ürün maliyetinin önemli bir bölümünü oluşturması ve kayıpların bu bölümde daha yüksek olmasıdır. Nitekim, kaynaklarda konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek maliyetlerinin toplam maliyetlerin %20-30'unu oluşturduğu belirtilmektedir (Çiftçi ve Köroğlu, 2008, 41). Dolayısıyla, toplam maliyetler içinde yüksek bir pay oluşturan yiyecek ve içecek maliyetlerinin azaltılması kar marjına etkisi bakımından oldukça önemlidir.

Maliyetlerin izlendiği ve denetiminin önemli olduğu en önemli maliyet unsurlarından biri de oda maliyetleridir. Buradan da anlaşılmaktadır ki, yiyecek-içecek ve oda maliyetlerinin izlenmesi ve denetimi konaklama işletmelerinde maliyet yönetiminin en önemli uğraşı alanlarıdır. Bu çalışma ise, konaklama işletmelerinde maliyet kontrolü (cost control) olarak ifade edilmektedir.

Konaklama işletmelerinde en önemli maliyet unsurlarından bir diğeri işçilik maliyetleridir. Yapılan bir araştırma da göstermiştir ki, maliyet kalemleri içerisinde en önemli paya sahip olan maliyetler işçilik maliyetleridir (Köroğlu ve Didin, 2008, 119). Emek yoğun özelliği nedeniyle konaklama işletmelerinde işçilik maliyetleri diğer işletme türlerine göre nispeten yüksektir. Bu nedenle, işçilik maliyetlerinin planlanması ve kontrolü de ayrı bir öneme sahiptir. Dukas'a göre (1973, 195) gelecekte otel işletmelerinin ayakta kalabilmeleri esas olarak işçilik maliyetinin kontrol edilebilmesine bağlı olacaktır. İşçilik maliyetlerinin azaltılması maliyet sistemlerinin de en önemli konularından birini oluşturmaktadır. Bu yöndeki çalışmalar, iş analizi, iş tasarımı gibi uygulamaların yanında işletmenin hizmetleri sunum şekline kadar farklı şekillerde uygulanmaktadır. Örneğin, her şey dahil sistem uygulamasına geçen işletmelerin daha az personelle daha fazla iş görebilme imkanı sağlanabilmektedir. Çünkü, servis için kullanılacak personelin yapması gereken işleri müşteriler yapmaktadırlar. Ayrıca, çalışan garsonlar özel isteklerle meşgul edilmemektedirler. Ancak, her şey dahil

sisteminin uygulanması ile personel maliyetlerinden sağlanan bu tasarruf toplam maliyette bir avantaj oluşturmakta mıdır? Bu konu çalışmamızın ileri maliyet sistemlerinin konaklama işletmeleri açısından etkinlikleri bölümünde tekrar ele alınacaktır.

Bütün bunlar göstermektedir ki, maliyet yönetiminin en önemli konusunu yiyecek-içecek, oda ve bunların işçilik maliyetleri oluşturmaktadır.

Yiyecek, içecek ve işçilik maliyetlerinin kontrolü ile ilgili çalışmalar, konaklama işletmelerinde bilinen maliyet kontrolü yöntemleri ile ne ölçüde sağlanmaktadır? Diğer geleneksel maliyet sistemlerinin maliyet kontrolü sürecine bir katkısı olabilir mi? Bu soruları yanıtlayabilmek için maliyet kontrol yöntemlerinin geleneksel maliyet sistemleriyle birlikte ele alınması uygun görülmektedir.

1.2.2.1. Üretim Biçimini Esas Alan Sınıflandırma Şekline Göre Maliyet Sistemleri ve Konaklama İşletmeleri

Üretilen mamul veya hizmetin üretim biçimine yada üretim süreçlerine göre yapılan bir sınıflandırmadır. Amaç, maliyetlerin en doğru bir şekilde izlenmesi ile her bir ürün maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanması, kaydedilmesi ve yönetim kararlarına esas teşkil edecek temel verilerin maliyet grupları bazında sınıflandırılarak raporlanmasıdır.

Bu kapsamda maliyet sistemleri şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

- Sipariş maliyet sistemi
- Safha maliyet sistemi

1.2.2.1.1. Sipariş Maliyet Sistemi

“Bu yöntem, üretimi yapılacak belli bir mamul yada mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesinin gerekli olduğu ve sipariş üzerine çalışan işletmelerce uygulanır” (Savcı, 2008, 217). Bu sistemde maliyetler, belirli bir zaman

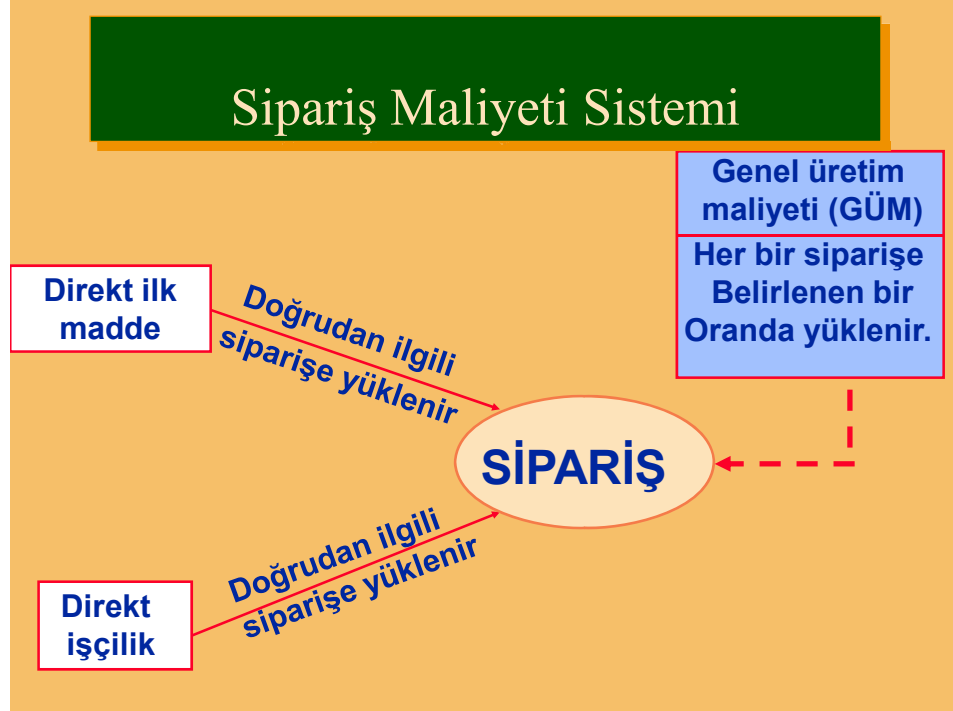
süresine bakılmaksızın her üretim partisi için ayrı ayrı hesaplanır ve her partinin üretimle ilgili giderleri “sipariş kartları” üzerinde toplanır (Çetiner, 1995, 14). Bu sistem genellikle, inşaat, gemi, mobilya, döküm, makine imalatı, yayın evleri gibi üretim işletmelerinde yaygın bir şekilde uygulanmaktadır.

Konaklama işletmelerine baktığımızda, benzer üretim biçimlerine rastlanmaktadır. Örneğin, kongre, balo, düğün, banket v.b. organizasyonların her biri bir sipariş olarak kabul edilirse, her bir organizasyonun maliyetini oluşturan girdiler sanayi işletmelerinde olduğu gibi ayrı ayrı takip edilir. Yani, her bir organizasyona depodan çıkan hammadde ve mamul girişleri ve çalışılan işçilik saatleri ayrı hesaplanır. Daha sonra, endirekt değişken ve sabit giderler (Genel Üretim Maliyetleri) hesaplanarak organizasyon maliyetine yüklenir. “Bu maliyetleri ek maliyet biçiminde de değerlendirmek mümkündür. Bu süreçte ortaya çıkan tüm ek mefruşat, ek dekorasyon, ek ışıklandırma v.b. maliyetler bu kapsama girer” (Usal ve Kurgun, 2006, 80). Genel üretim maliyetleri tahmini yada standart olarak daha önceden sipariş maliyetine yüklenmişse, fiili maliyetlerle arasındaki farklar izlenerek dönem sonu fark hesaplarına aktarılmalıdır. Bütün bu aşamalar, her bir sipariş için sipariş kartı oluşturularak takip edilebilir.

Bazen de, bu tür organizasyonlar söz konusu olduğunda, sadece ek maliyetler dikkate alınır. Çünkü, normal şartlarda, belli kapasite düzeyinde yiyecek üretimi zaten yapılmaktadır. Ziyafet organizasyonu için ilave edilen üretime ait ek maliyetlerin hesaplanması yeterli görülür. Ancak, bu yaklaşım, organizasyonun karlılığının ayrı olarak izlenmesini güçleştirmektedir.

Genel anlamda bir sipariş kartı örneği aşağıdaki gibi olabilir (Çetiner, 1995, 235)

Şekil 7: Sipariş maliyet sistemi



Şekil 8: Sipariş Kartı

X OTEL İŞLETMESİ SİPARİŞ MALİYET KARTI							
Sipariş No: 001							
Başlangıç Tarihi:							
Bölüm : Balo salonu				Bitiş Tarihi:			
Sipariş Türü : Ziyafet							
Direkt ilk madde ve Mlz							
İstek fiş no	Tutar	Çalışma kartı no	Üretim	Tutar	üretim	Yükleme oran	Tutar
Maliyet özeti				Tamamlanan sipariş maliyet bilgileri			
				Tarih	Miktar	Tutar	
Direkt ilk madde ve malzeme							
Direkt işçilik							
Genel üretim maliyeti							
Toplam maliyet							
Kişi başı misafir maliyeti							

Bu tür organizasyonların önemli olduğu otel işletmelerinde yiyecek ve içecek gelirlerinin ne kadarının otelde konaklayan müşterilerden, ne kadarının banket, ziyafet v.b. organizasyonlardan elde edildiğinin ayrıştırılması, maliyetlerin faaliyetler bazında bölümlendirilmesi ve izlenmesi açısından önemlidir.

Bu amaçla, bir banket organizasyonunda kapsama giren tüm konular önceden belirlenerek bir mutabakata varılır ve bir banket emri düzenlenir. “Banket emrinin amacı, banketi kesinleştirerek hazırlıklara zamanında başlamak ve eksiklikleri önceden gidermektir” (Ergun ve Gönen, 2008, 193). Banket emri sonradan istenmeyen bir durumla karşılaşmamak için aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde düzenlenmelidir (Yılmaz, 2004, 92):

- Banketi veren kişi veya kuruluşun adı,
- Banketin cinsi,
- Davetli sayısı (minimum-maksimum garantisi),
- Kişi başına fiyat,
- Banketin tarihi ve saati,
- Kararlaştırılan menü (yiyecek-içecek), ,
- Kararlaştırılan salon ve masa düzeni,
- Banketin sahibi veya kuruluşun adresi ve telefonu,
- Özel istekler (çiçek, dekorasyon, müzik, ışıklandırma vb..),
- Ödeme şekli,
- Banket emri numarası,
- Tarafların gerekli onayı,

Bu bilgilere ilave olarak, gelecek kişilerin sayısından %5-10 fazlası için hazırlık yapılır (Çetiner, 1995,72).

Konaklama işletmelerinin farklı maliyet girdileri nedeniyle, bu tür organizasyonlarla ilgili sipariş kartı banket emrindeki bilgileri de içerecek şekilde yeniden düzenlenebilir.

Ay sonlarında ise, toplam banket ve benzeri organizasyonların toplam yiyecek ve içecek geliri, maliyeti, bunların toplamları ve yüzdelerinin yer aldığı maliyet raporları düzenlenir.

İşletmenin raporlamadan beklentilerine göre sipariş maliyet yönteminde iki yaklaşımdan öz edilebilir. Bunlar:

- Gelir yaklaşımı
- Maliyet yaklaşımı

Gelir yaklaşımına göre, ziyafet, banket v.b. organizasyonların maliyetlerini tamamen ayrı olarak izlemek yerine, bu organizasyon için kullanılan ilave yiyecek hammadde giderleri veya yiyecek porsiyon adedi, içecekler ve ilave işgücü maliyetlerinin değişken kısmı dikkate alınır. Zira, işletmede menüde zaten var olan yemeklerin tüketildiği ve var olan işgücünden yararlandırıldığı düşüncesiyle maliyetlerin net bir şekilde ayrıştırılmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. Bunun yerine, ek değişken maliyetlere karşılık işletmenin elde ettiği ek gelirin ne olduğunun tespiti önemlidir.

Maliyet yaklaşımına göre ise, özellikle bu tür organizasyonlar için ne kadar yiyecek ve içecek tüketildiği, kaç saat işgücü kullanıldığı, bu organizasyonlar için ilave yüklenmesi gereken genel üretim giderlerinin ne olduğunun ve hesaplanması önemlidir. Böylece, organizasyondan elde edilen karın net bir şekilde çıkarılması mümkün olabilmektedir.

Her iki yaklaşımda da işletmelerde yiyecek-içecek maliyetlerinin hesaplanabilmesi için standart reçetelerin kullanılması önemlidir. Standart reçeteler konusu standart maliyet sistemi başlığında daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.2.2.1.2. Safha Maliyet Sistemi

Safha maliyet sistemi, üretimin kitleler halinde ve birbirini izleyen safhalar halinde gerçekleştiği işletmelerde uygulanan ve maliyetlerin üretimin safhalarına göre hesaplandığı bir maliyet sistemidir. “Bu sistemde, üretimin her safhasına ilişkin işlem maliyetleri hesaplanmakta ve buna önceki safhadan devralınan maliyet de eklenerek, o safhanın sonunda üretilen birimlerin toplam maliyeti bulunmaktadır” (Çetiner, 1995, 239).

Safha maliyetinde dikkati çeken en önemli özellik, benzer ürünlerden yığın üretim yapılması ve üretimin birbirini izleyen safhalar halinde gerçekleşmesidir. Üretilen ürünlerin birbirinden farklı olması, safha maliyet sisteminin bu tür ürünler için uygulanamayacağı anlamına gelmez. Önemli olan üretimin birbirini izleyen safhalardan oluşmasıdır. Üretime konu tek bir hammadde olsa bile bazen, ana hammaddeden birden çok ürün çıktısı elde edilebilir. Örneğin, sac demirden, profil boru, kasa ve makine parçası üretimi gibi. Bu tür üretim biçimlerinde üretilen ana ürünler birden çok ise bunlardan biri veya birkaçı ana ürün ve diğerleri yan ürün olarak adlandırılabilir. Hatta bazen, üretim esnasında ortaya çıkan artıklar bile yan ürün olarak değerlendirilip satılabilmektedir. Örneğin, profil boru üretilirken ortaya çıkan çapaklar metal talaş olarak satılabilmektedir.

Konaklama işletmelerindeki üretim biçimi ele alındığında, üretilen yiyecek çeşitliliğinin fazlalığı dikkat çekmekte ve üretimin genellikle birbirini izleyen safhalar halinde gerçekleşmediği görülmektedir. Aynı şekilde oda maliyetleri de böyledir. Oda maliyetlerinin, maliyet girdileri genellikle bellidir ve maliyetlerin oluşumu bir üretim sürecinden çok bir hizmet kompozisyonu şeklindedir. Bu nedenle “safha maliyet sisteminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği ve etkinliği yok denecek kadar azdır” diyebiliriz.

Maliyetlerin gerçekleşme durumunu esas alan yaklaşıma göre ise maliyet sistemlerini fiili, tahmini ve standart maliyet sistemleri olarak üç başlıkta sınıflandırmıştık. Konaklama işletmelerinde maliyetleme uygulamaların kapsamını daha iyi anlayabilmek için bu yöntemlerinin konaklama işletmeleri açısından değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

1.2.2.2. Maliyetlerin Gerçekleşme Durumunu Esas Alan Sınıflandırma Şekline Göre Maliyet Sistemleri ve Konaklama İşletmeleri

Özellikle bütçe çalışmalarına esas teşkil edecek maliyet analizlerinde kullanılan maliyet verileri daha çok geçmiş dönemle ilgilidir. Geçmiş dönemdeki maliyet bilgilerinden elde edilen sonuçlarla gelecekte beklenen olası gelişmeler

değerlendirilerek, işletmeye uygun olabilecek standartların belirlenmesi, bütçelenmesi veya buna bağlı olarak tahmini yada standart değerlerin hedeflenmesi düşünülebilir.

1.2.2.2.1. Fiili Maliyet Sistemi

Bu sistemde, üretim gerçekleştikçe ortaya çıkan maliyetler kendi değerleri üzerinden kaydedilir ve raporlanır. Dolayısıyla üretimin başında tahmini verilere dayalı bir maliyet belirleme işlemi sözkonusu değildir. Bu maliyet sistemi, önceden öngörülen standart değerlere tabi olmadığı için ve üretim tamamlandıktan sonra maliyetler üretilen mal veya hizmetlere yansıtılmadığından, ortaya çıkabilecek sapmalara yerinde müdahaleler için uygun bir yapı teşkil etmemektedir. Ancak, gerçek değerleri yansıttığından genellikle geleceğe dönük planlama ve bütçeleme çalışmalarında başvurulan en önemli bilgi kaynağıdır.

Fiili maliyet sistemi maliyetlerin izlenmesi bakımından yukarıda açıklanan sipariş maliyet sistemi yada safha maliyet sisteminden farklı bir şey değildir. Farklılık sadece üretim biçimini esas alınan bakışla ilgilidir. İşletmede bir maliyet sisteminin varlığından söz ediliyorsa, mutlaka bir fiili maliyetten de söz etmek gerekir. Dönemsel olarak üretimle ilgili tüm gerçek değer kullanımları o dönemin gerçek maliyetleridir.

Daha önce maliyet kontrol yöntemleri içinde belirtilen, “Basit Maliyet Kontrol Yöntemi” fiili maliyet yönteminin bir uygulamasıdır. Basit maliyet yönteminde, aylık ve günlük olmak üzere iki şekilde bir kontrolden söz edilebilir. Kısaca basit maliyet yöntemi, maliyetlerin satışlara oranlanması esasına dayanmaktadır (Çiftçi ve Köroğlu, 2008, 35). Bu yöntemde, ister günlük, ister aylık olsun maliyetler fiili olarak izlenmekte ve analizler ancak dönemsel olarak yapılabilmektedir.

1.2.2.2.2. Tahmini Maliyet Sistemi

“Üretilen mamul veya hizmetin maliyetinin ileride ne olabileceğinin tahminlenmesi ile hesaplanan maliyetlere tahmini maliyet denilmektedir” (Yükçü ve İçerli, 2009, 1) .

Tahmini maliyet sisteminde her faaliyet için bir standart belirleme amacı yoktur. Bu yaklaşım ile, geçmiş maliyet verileri ve olası diğer iç ve dış etkenlerdeki değişimler dikkate alınarak gelecek dönem maliyetlerinin önceden öngörülmesi için çalışılır. Konaklama işletmelerinde tahmini maliyet bir maliyet sistemi olarak kullanılmamakla birlikte, özellikle bütçeleme çalışmalarında tüm faaliyetlerle ilgili gelir ve giderlerin tahmini ve hedeflenmesinde benzer yaklaşımların kullanıldığı görülmektedir. Buna karşılık, gelecekle ilgili maliyet analizlerinde standart maliyet sisteminden daha sıklıkla yararlanılmaktadır.

1.2.2.2.3. Standart Maliyet Sistemi

Son yıllarda maliyetler üzerindeki denetim giderek önem kazandığından, fiili maliyet verilerine dayalı bir maliyet sisteminin gelecekte ortaya çıkması beklenen maliyetlerin planlanması ve maliyetlerin yakından izlenerek zamanında müdahale edilmesi çalışmalarında sınırlı kalması standart maliyet sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

“Standart maliyet sistemi, mamul maliyetlerinin ne olması gerektiğini önceden ve bilimsel hesaplara dayanılarak belirleyen, fiili sonuçlarla karşılaştırma yaparak sapmaların (farkların) ortaya çıkmasını sağlayan ve böylece maliyet kontrolüne yardımcı olan bir yöntemdir” (Savcı, 2008, 273).

“Bir işletmede standart maliyet sisteminin kurulması için aranacak başlıca koşullar şunlardır” (Çetiner, 1995, 273):

- İşletme organizasyonu böyle bir sistemi uygulayabilecek yeterlilikte olmalıdır.
- Mamullerin türü, miktarı ve üretim yöntemleri standart ölçüler kullanmaya elverişli olmalıdır.
- Kullanılan üretim faktörleri standartlaştırmaya elverişli olmalıdır.

“Özellikle son yıllarda görülen ekonomik gelişmeler, işletmelerin büyümeleri, üretilen mal ve hizmet çeşitlerinin artması ve şiddetli rekabet ortamı işletmeleri maliyetler ne olmalıdır sorusunun cevabını bulmaya yöneltmiştir” (Savcı, 2008:273). Bu durum, konaklama işletmeleri için de farklı değildir. Hatta yiyecek maliyetlerinin maliyetlerin önemli bir bölümünü oluşturması ve gelecekle ilgili belirsizlikler konaklama işletmeleri açısından konuyu daha önemli kılmaktadır.

Bu sistemde maliyetler fiili rakamlar üzerinden izlenmekte, ancak standart rakamlar üzerinden maliyete yüklenmektedir (Çetiner, 1995, 273). Standart rakamlar, her bir ürünü oluşturan maliyet unsurlarının hem mali hem de miktar olarak olması gereken ağırlıkları anlamındadır. Dönem sonunda fiili maliyet ile standart maliyet çıktıları karşılaştırılarak sapmalar tespit edilir ve sapmaların nedenler araştırılarak gerekli önlemler alınır.

1.2.2.2.3.1. Standart Maliyet sisteminin Uygulanma Koşulları ve Yararları

Standart maliyet sisteminin uygulanabilmesi için bir işletmede aranacak koşullar şunlardır (Savcı, 2008, 274):

- İşletme organizasyonu, yöntemi uygulamaya elverişli olmalıdır. Bu organizasyonda modern işletmecilik ilkelerine önem veren bir yönetim, düzenli bir fiili maliyet sistemi, etkili bir hesap ve kayıt tekniği ile yeterli nitelik ve nicelikte personel olmalıdır.
- Mamullerin cinsi, miktarı ve üretim yöntemleri standart ölçüler kullanmaya elverişli olmalıdır.
- Kullanılan üretim faktörleri standartlaştırılabilmeli, direk ilk madde ve malzemelerin tür, kalite ve fiyatlarında bir kararlılık olmalı ve işçilik için ücret tespit edilebilmelidir.

Bu koşullar sağlandığında standart maliyet sisteminin konaklama işletmeleri için yararları şunlar olabilir (Usal ve Kurgun, 2006, 86):

- Ürünlerin, yöntemlerin ve işlemlerin standartlaştırılmalarına yardımcı olmak,
- Maliyet sapmalarına dikkat çekmek,
- Sapmaların nedenleriyle birlikte analizine olanak vermek,
- Maliyet işlevlerini (yada süreçlerini) basitleştirmek ve böylece maliyet sisteminin işletmeye yükünü azaltmak,
- Daha hızlı bilgi vermek,
- Standart üretim süreçleri kullanarak işçilik maliyetlerinin kıyaslanmasına olanak veren ortak ölçütler oluşturmak,

- Normal işletme kapasitelerini belirlemek ve kullanımları üzerinde ölçütler geliştirmek,
- Tüm maliyet unsurları için tek düzey bir kıyas esası sağlamak,
- Maliyet eğilimlerinin yönünün ve ölçüsünün (yada oranlarının) saptanması için gerekli esasları sağlamak,
- Envanter analizi için daha geçerli ve daha basit bir maliyet ölçüsü oluşturmak,
- Satış fiyatlarının saptanması için daha doğru veriler sağlamak,
- Güncel üretim maliyetlerinden ayrılması gereken, kullanılmayan makine, aygıt ve kullanılmayan toplam kapasite giderlerinin saptanmasında kullanılacak esasları belirlemek,
- İşletmenin tüm bölümleri için ulaşılacak hedefleri vermek,
- Standart dışında maliyetlere daha ussal denetim esasları getirerek bu alanda da yöneticilere yardımcı olmak,
- İşletmenin tüm bölümlerindeki çalışmalarda işbirliğini ve uyumu sağlamak.

1.2.2.2.3.1.1. Standartların Belirlenmesi

Bu kapsamda, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin standartlarının belirlenmesi gerekir.

Direkt ilk madde ve malzeme için standartların iki parametresi vardır:

- Malzeme miktar standardı,
- Malzeme fiyat standardı.

Direkt ilk madde ve malzeme ile ilgili standartlar “standart reçete” uygulamasıyla sağlanır.

1.2.2.2.3.1.1.1. Standart Reçeteler

Standart reçeteler bir ürünün içeriğini oluşturan maliyet unsurlarının standart miktar ve fiili fiyat bilgilerinin yer aldığı listelerdir. En önemli işlevi, üretim kontrolü

ile bir ürünün maliyetinin kolayca tespit edilmesidir. “ayrıca standart reçete kullanımının pek çok avantajı bulunmaktadır” (Benligiray, 1994, 52):

- Standart reçete kullanımı, üretilen porsiyon sayısının öngörülebilmesini sağlayarak, gerek artan yiyecek sorununa, gerekse talebi karşılamakta yetersiz kalan üretim düzeyi sorununa çözüm üretir;
- Standart reçete kullanımı, bilgilerin bütün kullanıcılara açık oluşu nedeniyle işletmenin belirli bir mutfak yada bar personeline olan bağımlılığını ortadan kaldırır;
- Satılma ve menü planlaması evrelerinde standart reçetelerin önemi büyüktür;
- Belirli bir porsiyon sayısının üretimi için hazırlanan standart reçeteler, gerektiğinde istenilen düzeyde porsiyon sayısını üretmek üzere değiştirilebilir.

- Bir standart reçete örneği aşağıdaki gibi olabilir (Bölükoğlu ve Özgen, 2006,82):

Tablo 1: Standart içecek Reçetesi Maliyet örneği

KOKTEYL REÇETESİ		GRANADİN PORTAKAL		
Malzemeler	Şişe ölçüsü	Şişe maliyeti	Kullanılan miktar	Kokteyl maliyeti
Granadın şurubu	70 cl.	7 TL	200 cl.	0.20 TL
Portakal suyu	1 lt (100 cl)	2.5 TL	5 cl.	0.13 TL
Soda	200 ml.	0.3	200 cl	0.30 TL
Toplam İçecek Maliyeti		0.63TL		
Satış fiyatı		4.00TL		
İçecek Maliyet Yüzdesi (İçecek Maliyeti/ Satış fiyatı)		16 %		

Standart reçetelerin dışında üretime konu olan diğer tüm hammaddeler için miktar ve fiyat standartlarının belirlenmesi gerekir.

Miktar standardı, her bir ürünün bünyesine katılan hammaddelerin en uygun miktar düzeyinin belirlenmesi, fiyat standardı ise, hammaddenin piyasada olası fiyat düzeyi olarak ifade edilebilir. Miktar standardı bilgi ve tecrübelerle bağlı olarak kolayca

belirlenebilir. Ancak, fiyatların tamamen dış etkilere bağlı olması bir standart belirlemeyi güçleştirir.

1.2.2.2.3.1.1.2. Standart işçiliklerin Belirlenmesi

Direkt işçilikte de standartların iki parametresi vardır:

- İşçilik ücret standardı,
- İşçilik zaman standardı.

İşçilik ücret standardı, ödenmesi planlanan ücretin saat başına düşen kısmıdır. Bu standartlar belirlenirken genellikle yürürlükteki sözleşmeler ve toplu iş sözleşmeleri dikkate alınır.

Bunların yanında, çalışanın iş verimine etki eden tüm çevresel koşulların standardizasyonu için aşağıdaki çalışmaların yapılması önemlidir (Usal ve Kurgun, 2006, 86):

- Geçerli koşullarda en iyi standardizasyonu gerçekleştirmek üzere işyeri düzeninin, tesislerin ve donatım malzemesinin güncel durumlarının işletme yeri ve yapılan iş ile biçimsel bağları ortaya konmalıdır.
- Kullanılan üretim faktörünün (aygıt, makine, araç, gereç v.b.) piyasadaki en uygun, en yeni, en ekonomik ve en kullanışlı olması sağlanmalıdır.
- Çalışanın en uygun yerde, en doğru zamanda ve en doğru miktar ve nitelikte hammadde ve malzeme bulabilmesi için etkin bir malzeme denetimi gerçekleştirilmelidir.
- İş planlaması, akımı ve dağıtımı için genel bir iş dizgesi (sistemi) yada iş akış tablosu oluşturulmalıdır.
- Çalışanlar için her durumu kapsayan yönergeler düzenlenmeli ve sık aralıklarla güncellenmelidir.

Bu aşamalardan sonra, işçilik ücretlerinin de standart yöntemlerle saptanması gerekir. İşçilik zaman standardı, bir işin tamamlanması yada bir birim ürünün üretilmesi için belirlenen üretim hızında gerekli olan zaman standardıdır. Örneğin, bir yemeğin yapılmasında üretim hızı % 40 ve ölçülen zaman 20 dk ve dinlenme payı %20 olsun.

Yemeğin yapımında aşçının standart zamanı şöyle bulunur (Savcı, 2008, 277):

Önce normal zaman bulunur. Bunun için, ölçülen zaman ile üretim hızı çarpılır:

$$\text{Normal zaman} = 20 \times 0.40 = 8 \text{ dk}$$

Normal zaman ile dinlenme payı çarpılır.

Dinlenme payı zamanı = $8 \times 0.20 = 1.6$ dk

Aşçının standart zamanı = $1.6 + 8 = 9.6$ dk

Ancak, konaklama işletmelerinde yiyecek üretim sürecinde bir aşçı sadece tek bir tip yemeğin üretiminde çalışmaz. Her bir yemeğin üretim zamanı da farklıdır. Ayrıca, üretilen yemeğin servisinde çalışan personellerin saat ücretlerinin de her bir yemekle doğrudan ilişkilendirilmesi güçtür. Burada üretilen birimlere doğru işçilik maliyeti yüklenebilmesi için yapılacak çalışma şu şekilde olabilir:

Üretim zamanları birbirine yakın yiyecekler gruplandırılır. Her bir gruba giren yiyeceklerin üretimi için birim zaman belirlenir. Belirlenen zamana isabet eden işçilik ücretleri birimlere yüklenir. Örneğin, yaklaşık 40 dk.da pişen etli yemek grupları için standart zaman yukarıda örnekte belirlendiği gibi 9,6 dk, balık grubu yemekler için 6 dk., tatlı grupları için 5 dk. Olarak standartlaştırılabilir.

Maliyetlerin değerlendirilmesi günlük yapılıyorsa, o gün içinde üretilen yemeklerin toplam zamanı mesai saatlerinin toplamı olacaktır. Bu saatlerin yemeklere göre dağılımı yemek gruplarının ağırlıklarına göre yapılabilecek ve işçilik maliyetleri her bir gruba yüklenebilecektir.

1.2.2.2.3.1.1.3. Genel Üretim Maliyetleri Standardı

Daha önce de belirtildiği gibi, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan maliyetler genel üretim maliyetleri olarak adlandırılırlar. Bu maliyetlerin içinde, endirekt ilk madde ve malzeme, endirekt işçilik ve üretimle dolaylı olarak ilişkilendirilebilen diğer maliyet unsurları bulunur. Bu maliyetlerin standartların belirlenmesi diğer standartların belirlenmesinden daha zordur. Çünkü, her bir ürünün bünyesine katılan miktarlar ve diğer maliyetlerden alınan paylar belli değildir. Bu maliyetlerin ürüne yüklenmesi için geçerli olacak ölçüler ve oranların belirlenmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle genel üretim maliyetinin bütçelenmesi gerekir. “Genel üretim maliyetleri bütçelendikten sonra, bunların üretime yüklenebilmesi için uygun bir

ölçünün seçilmesi gerekir. (Bölükoğlu ve Özgen, 2006, 82). Kullanılabilecek ölçüler ve genel üretim maliyetlerinin dağıtımı konusu aşağıda verilecektir.

Standart yükleme oranlarının belirlenmesi:

Örnek:

Örneğin daha iyi anlaşılabilmesi için işletmede 1 ay içinde sadece tek bir yemeğin üretildiğini varsayalım.

İşletmede yemek üretiminde faaliyet ölçüsü olarak direkt işçilik saati belirlenmiştir. Mutfak bölümünde 1 ay için bütçelenmiş faaliyet hacmi şöyledir:

<u>Faaliyet ölçüsü</u>	<u>Direkt işçilik saati</u>	<u>Üretilen Mamul:</u>
Toplam üretim miktarı	100 porsiyon	tas kebabı
Standart süre	4	
Bütçelenmiş çalışma hacmi	: 400 DIS	

Bütçelenmiş çalışma hacmi ile ilgili genel üretim maliyetlerinin şu şekilde olacağı beklenmektedir:

Mutfak maliyet yerinin bütçelenmiş 400 Direkt işçilik saati için Genel üretim maliyet bütçesi:

<u>Genel üretim Maliyetleri:</u>	<u>Değişken G.Ü.M:</u>	<u>Sabit G.Ü.M:</u>	<u>Toplam:</u>
Endirekt ilk madde (baharat)	200	100	300
Endirekt işçilik	200	150	350
Amortisman ve diğ. Sabit.M	100	50	150
TOPLAM:	500	300	800

Standart değişken maliyet yükleme oranı = $500 / 400 = 1.25 \text{ TL /DİS (D.İşçilik saati)}$
Standart sabit maliyet yükleme oranı = $300 / 400 = 0.75 \text{ TL/DİS}$
Standart toplam maliyet yükleme oranı = $800 / 400 = 2 \text{ TL/DİS}$

1.2.2.2.3.1.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı

Maliyetlerin maliyet merkezlerine dağıtılması ve ürünlere yüklenmesinde en önemli çalışmalardan biri, genel üretim maliyetlerinin üretilen mal ve hizmetlerle doğru bir şekilde ilişkilendirilmesidir.

Bir üretim işletmesinin türü ne olursa olsun, belirli maliyet dönemleri içinde oluşan maliyetlerden direkt olanların dışındakilerin (Genel Üretim Maliyetleri) ürün maliyetlerine yüklenebilmesi için uygun dağıtım anahtarları ve uygun dağıtım yöntemleriyle dağıtılması gerekir.

Üretim işletmelerinde genel üretim giderlerinin mamul veya hizmetlere yüklenmesi ve ilgili gider merkezlerine dağıtılması için farklı dağıtım yöntemleri kullanılmaktadır. Maliyetlerin dağıtımından önce, ilk olarak gider yerlerinin (maliyet merkezlerinin) belirlenmesi gerekir. Bir üretim veya hizmet işletmesinde Ortak olabilecek gider yerleri şu şekilde ifade edilebilir:

Üretim Gider Yerleri

- Esas üretim gider yerleri,
- Yardımcı üretim gider yerleri,
- Yardımcı hizmet gider yerleri,
- Üretim Yerleri yönetimi gider yerleri

Dönem Gider Yerleri

- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri,
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri,
- Genel Yönetim Gider Yerleri,
- Finansman Gider Yerleri

Yukarıda belirtilen gider yerlerinde oluşan giderler ana maliyet merkezlerine (esas gider merkezlerine) şu yöntemlerle dağıtılır:

- Direkt (Basit) Dağıtım Yöntemi,
- Kademeli Dağıtım Yöntemi,

- Matematiksel Yöntemi.

Dağıtım aşamaları:

Gider dağıtımını ile amaçlanan, üretilen mal veya hizmetin maliyetinin gerçekçi bir şekilde belirlenmesidir. Giderlerin üretim yerlerine dağıtımında dağıtım anahtarları kullanılır. Dağıtım anahtarları, gider merkezlerine direkt yüklenemeyen giderleri, gider yerlerine dağıtmada kullanılan ölçülerdir. Örneğin;

<u>Gider Çeşitleri</u>	<u>Dağıtım Ölçüsü:</u>
Elektrik gideri	Tüketilen KWS'e göre veya ampul adedine göre,
Bina amortisman gideri	Yüzölçümü, hacim.
Sigorta gideri, vergi gi-	
Derleri, kira v.s.	
Bakım-onarım giderleri	bakım-onarım saatleri, onarım malzeme tüketimi
Yakıt giderleri	Makinelerin sayısı veya değeri,
Taşıma giderleri	Radyatör sayısı,
Sosyal giderler	taşınan malzeme miktarı, değeri, ağırlığı, işçi sayısı, yevmiye adedi.

1.Dağıtım: Endirekt giderlerin tüm gider yerlerine dağıtımını dağıtım anahtarları aracılığıyla yapılır.Makina amortismanı, ustabaşı ücreti endirekt ilk madde malzeme giderleri açısından direkt olarak kabul edilir ve dağıtım anahtarı kullanılmadan direkt olarak yüklenir.

2.Dağıtım: Yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler esas üretim yerlerine dağıtılır.

2. dağıtım ile amaçlanan üretilen mamülün maliyetini saptamak ve maliyet kontrolü sağlamaktır.

3.Dağıtım: Esas üretim yerinde toplanan tüm maliyetler üretilen mamullere yüklenir.

Bu dağıtım yöntemlerinin dışında bazı işletmeler geçmiş tecrübelerine dayanarak belirledikleri standart yüzdelere maliyetleri dağıtmaktadırlar. Ancak bu dağıtım şeklinde, genellikle önceki koşulların gelecek dönemlerde de devam ettiği varsayıldığından hassas bir dağıtım şekli olduğu tartışmalıdır.

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin dağıtımı ile ilgili örnek uygulamalara çalışmanın ikinci bölümünde yer verilecektir.

Yukarıda verilen örnekte genel üretim maliyetlerinin yükleme oranları belirlenmişti. Bu örneği “Basit Dağıtım Yöntemi”ne göre maliyet yerlerini de ilave ederek çözelim.

Otelde “mutfak esas maliyet yeri” ve “Bar esas maliyet yeri” ile “bakım-onarım yardımcı maliyet yeri” olmak üzere üç maliyet yeri olsun. Bu maliyet yerlerine ilişkin veriler şöyledir (Yukarıda verilen giderlerin maliyet yerlerine göre dağılımı):

<u>Maliyet Yerleri</u>	<u>End. İlk madde:</u>	<u>End. İşçilik</u>	<u>Amort. Ve diğ.sab.:</u>	<u>DİS:</u>
Mutfak	260	150	40	300
Bar	40	100	10	100
Bakım-onarım	-	100	100	
TOPLAM	300	350	150	

Şimdi basit dağıtım şekline göre, genel üretim maliyetlerinin dağıtımını yapalım.

Toplam maliyet : 800 TL (450 TL mutfak + 150 TL Bar + 200 TL bakım-onarım)

Bütçelenmiş çalışma süresi : 400 DİS (Mutfak: 300 DİS + Bar: 100 DIS)

Bakım onarım yardımcı maliyet yeri maliyeti: 200 TL'nin ana maliyet yerlerine dağıtılması gerekir.

Bakım-Onarım maliyetlerinin “Mutfak Ana Maliyet Yeri”ne dağıtımı:

$$(200 / 400) \times 300 = 150 \text{ TL}$$

Bakım-Onarım maliyetlerinin “Bar Ana Maliyet Yeri”ne dağıtımı:
 $(200 / 400) \times 100 = 50$ TL olacaktır.

Örnekte görüldüğü gibi, genel üretim maliyetleri bazı dağıtım anahtarları ile belirlenen gider merkezlerine dağıtılmaktadır.

Bu dağıtım şeklini göstermekte amaç, ileriki bölümlerde ele alınacak yeni maliyet yönetimi yaklaşımları ile bir kıyaslama yapabilme ve varsa geleneksel maliyet yönetimindeki eksiklikleri tespit etmektir.

1.2.2.3. Maliyetlerin Tümünü veya Bir Kısmını Esas Alan Maliyet Sistemleri

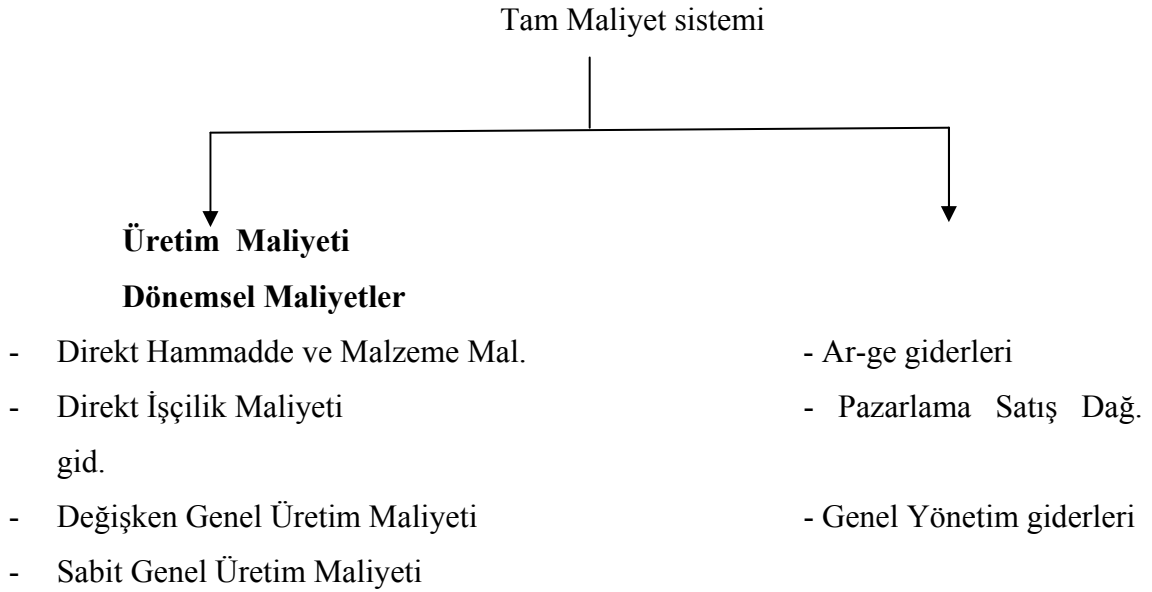
Bu maliyet yaklaşımına kapsamına göre maliyet sistemi de denir. İşletmenin maliyet konusuna bakışına ve diğer işletme politikalarına göre ürün maliyetleri ya kısmi yada tüm maliyetler dikkate alınarak hesaplanır. Çünkü, işletmenin genel politikaları maliyet sistemlerini de etkilemektedir. Özellikle fiyatlandırma politikaları maliyet sistemi ile yakından ilişkilidir. İşletmenin uyguladığı fiyatlandırma yöntemine maliyet sistemine uygun olması gerekir. Örneğin, fiyatlandırma maliyet artı kar marjı şeklinde yapılıyorsa, direkt maliyet, değişken maliyet yada tam maliyet sistemlerinden her biri için üç ayrı şekilde hesaplanması düşünülebilir. Bu maliyet sistemlerini kısaca açıklamakta yarar bulunmaktadır.

1.2.2.3.1. Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sisteminde üretimle ilişkilendirilebilen tüm maliyet unsurları üretime yüklenir (Değişken ve sabit maliyetler). Diğer bir ifadeyle, “mamulün bünyesinde yer alan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tümü, maliyet hesaplama çalışmalarında dikkate alınır ve bu maliyetlerle mamuller arasındaki ilişkiler kurulmaya çalışılır.” (Yükçü ve İçerli, 2007, 2). Bunun dışında kalan tüm giderler ise (Araştırma-geliştirme, pazarlama, genel yönetim v.b) mamul maliyetine aktarılmayıp, dönem gideri olarak kabul edilir. Bu sınırlama dışında ürün maliyeti tam ve doğru bir şekilde hesaplanabildiğinden, belirli bir kar marjını

sağlayacak maliyetin ne olması gerektiğine dönük çalışmalara önemli bir katkı sağlanır. Maliyetler bu şekilde izlendiğinde, Şekil 9’da görüldüğü gibi, dönem maliyetleri ve ürün maliyetleri olmak üzere iki ayrı maliyet şekli ortaya çıkar.

Şekil-9, Tam Maliyet sistemi



Üretim maliyeti, dönem içinde üretilen ürün ve hizmetlerden tüketildikçe gidere dönüşür ve dönem sonunda gider hesapları içinde yer alır. Bir otel işletmesinde üretilen yiyecekler ve sunulan hizmetler dışında satılan diğer malları (hatıra eşyası, halı, kilim, deri, mücevher v.b.) üretim maliyetinden ayırt etmek gerekir. Bu tür malların satışı, daha çok otelin kiraya verdiği dükkanlardan yapılmakta veya işletmenin yan faaliyetleri içinde değerlendirilmektedir. Ancak müşteriye sunulan bir ürün veya hizmetin tamamlayıcısı durumunda olan ürünler ise, esas ana ürün maliyeti içerisinde yer alır. Örneğin, bir oda maliyeti içinde, tüketilen şampuan, kullanılıp atılan terlik, ayakkabı boyası, temizlik bezleri oda maliyetini oluşturan diğer unsurlardır.

Dönem maliyetleri ise, işletmenin yönetim işlevini yerine getirirken katlandığı tüm maliyet ve giderlerden oluşur. Bu maliyet ve giderler, reklam, pazarlama, kira, finansman, ar-ge giderleri gibi üretimle ilişkilendirilemeyen giderlerdir. Burada hangi tür giderlerin yada maliyetlerin üretim maliyetiyle ilişkilendirileceği konusunda bir tereddüt olmamalıdır. Örneğin, ilk bakışta, ürün tasarımı, kalite ve verimlilik gibi

çalışmaları kapsayan ar-ge giderleri üretim işlevi ile doğrudan ilgili gibi görünse de, dönem giderleri içerisinde gösterilmesi uygun görülmektedir. Vergi mevzuatımızda da ar-ge harcamalarının dönem gideri yazılabileceği, SPK'ya (Sermaye Piyasası Kanunu) göre aktifleştirilerek birden çok dönemde gider yazılması öngörülmüştür. Bir başka örnek de finansman giderleridir: Finansman giderlerinin bir kısmı üretimle ilgili kullanılan kredilere ödenen faizler olabilir. O halde, bu tür giderlerden üretimle ilişkilendirilebilen kısmının ürün maliyetine yansıtılması gerektiği açıktır.

Kısacası, “üretim maliyetleri ile dönem maliyetleri arasındaki fark, dönem maliyetlerinin ölçülebilen zaman süresi içinde topluca gider kaydedilmesine karşın, ürün maliyetlerinin mal ve hizmetlerle birim düzeyinde ilişkilendirilmesidir” (Usal ve Kurgun, 2006, 39).

Tam maliyet sistemini basit bir örnekle açıklayalım:

Dönem hammadde maliyeti (direkt ve endirekt)	:	50.000 TL
İşçilik Maliyeti (direkt ve endirekt)	:	40.000 TL
Diğer sabit ve değişken maliyetler (Kira,bakım-onarım, amortisman) :		20.000 TL(*)
Ar-ge Giderleri	:	5.000 TL
Nakliye, sigorta reklam giderleri	:	5.000 TL
Yönetici ücretleri, kırtasiye ve diğer yönetim giderleri :		30.000 TL.

(*) Bu giderlerin 10.000 TL'si üretim merkezleriyle ilgilidir.

Üretim Maliyeti:

Hammadde maliyeti	:	50.000 TL
İşçilik Maliyeti	:	40.000 TL
Diğer sabit maliyetler	:	10.000 TL (20.000 – 10.000)
TOPLAM	:	100.000 TL

Dönemsel Maliyetler:

Diğer Sabit maliyetler	:	10.000 TL
------------------------	---	-----------

Ar-ge Giderleri	:	5.000 TL
Yönetici ücr. Ve diğer Giderler	:	30.000 TL
TOPLAM	:	45.000 TL

Örneğimizden de anlaşılacağı üzere, direkt ve endirekt hammadde ve işçiliklerin tamamı ile diğer sabit ve değişken maliyetlerin üretimle ilgili olanları üretim maliyeti içine alınmaktadır. Bunların dışındakiler ise, dönem maliyetleri içerisinde gösterilmektedir.

1.2.2.3.2. Kısmi Maliyet Sistemleri

Kısmi maliyet sisteminde tüm maliyet unsurları üretim maliyetine yüklenmez. Üretim biçimi ve işlemenin beklentilerine göre sadece değişken maliyetler, sadece direkt özellikte olanlar veya sadece kontrol edilebilenler dikkate alınır (Yükçü ve İçerli, 2007, 2). Bu maliyet sisteminde temel yaklaşım, üretim hacmi ne olursa olsun, sabit maliyetlerin üretim maliyetlerinin dışında bırakılarak dönem gideri olarak kabul edilmesidir. Çünkü, sabit maliyetler kaçınılmaz maliyetlerdir. Değişken maliyetler ise, asıl üzerinde durulması gereken maliyetlerdir. Bu çerçevede kısmi maliyet sistemini iki başlık altında toplamak mümkündür:

- Direkt maliyet sistemi,
- Değişken maliyet sistemi.

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetlerinin üretim maliyetine katıldığı sistem “Direkt Maliyet Sistemi”, bunlara ilaveten, genel üretim giderlerinin değişken kısmının da üretim maliyetine dahil edildiği sisteme “Değişken Maliyet Sistemi” denir. Şekil 10’da tam maliyet sistemi ile kısmi maliyet sistemi karşılaştırması ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Sekil: 10 Tam Malivet- Kısmi Malivet Karşılaştırılması

Tam Maliyetleme		Değişken Maliyetleme	Direkt Maliyetleme
Üretim Maliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> Direkt İlk Madde ve Mlz. Giderleri Direkt İşçilik Giderleri 	Üretim Maliyetleri	Üretim Maliyetleri
Dönem Giderleri	<ul style="list-style-type: none"> Değişken Genel Üretim Giderleri Sabit Genel Üretim Giderleri Araştırma ve Geliştirme giderleri Pazarlama Satış ve Dağıtım gid. Genel Yönetim Giderleri 	Dönem Giderleri	Dönem Giderleri

Kaynak: Prof.Dr.Süleyman Yükçü, Dr. M.Yılmaz İçerli, Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Yöntemi. S.1

Bu bölümde, geleneksel maliyet sistemleri incelenerek, konaklama işletmelerindeki etkinlik düzeyleriyle ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir. Ancak konaklama işletmelerinin yapı itibariyle sanayi işletmelerinden farklılığı geleneksel maliyet sistemi uygulamalarını da kısmen farklılaştırmıştır. Konaklama işletmelerinde geleneksel maliyet sistemi deyince akla öncelikle “maliyet kontrolü” gelmektedir. Konunun daha iyi anlaşılması açısından maliyet kontrolünün de kısaca incelenmesinde yarar görülmektedir.

1.3. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrolü

Konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek maliyet kontrolü, satışlardan sağlanan karın en yüksek seviyeye getirilmesi için yiyecek malzeme giderleri ile içki giderlerinin kontrol altında tutulmasını ifade eder (Çetiner, 1995, 42). “Konaklama işletmelerinde ikram faaliyetlerinde gelirlerin ve maliyetlerin belirlenmesini sağlayan yol gösterici çabalar olarak tanımlanan yiyecek – içecek kontrol sistemi; yiyecek - içeceklerin satın alınma fonksiyonu ile başlamakta ve teslim kontrolü, depolama

kontrolü, depodan mal çıkarma, üretim kontrol fonksiyonu ile devam edip gelir kontrolü ile sona eren uzun bir süreçtir ve etkinliği işletmenin büyüklüğü ile doğru orantılıdır (Erdoğan, 2009, 314)”. Daha geniş bir açıdan, işletmenin yatırım dönemlerindeki maliyetleri de içine alan bir süreç olarak değerlendirilebilir. Çalışmamızda, yukarıdaki aşamaları açıklanan maliyet kontrol süreci ile ilgili departmanlar düzeyinde kontrolün nasıl yapıldığından çok, maliyet kontrolü yöntemleri üzerinde durulmasının maliyet sistemlerinin etkinliğinin daha açık bir şekilde ortaya konması bakımından uygun görülmüştür.

Maliyet kontrolünün başlıca amacı, üretim ve satışa konu olan bu malzemelerin en uygun nitelik ve fiyatla satın alındıktan sonra, gerek üretim öncesi, gerekse üretim süresi ve sonrasında oluşabilecek değer kaybını önlemek veya en aza indirmek suretiyle bunlardan en ekonomik bir şekilde yararlanmak ve sonuçta en yüksek oranda ürün elde etmek için çaba harcamaktır”(Aras,1993,18).

Türksoy(1998, 45-46) ise, maliyet kontrolünün amaçlarını ise şu şekilde ifade etmektedir:

- Gelir ve maliyetlerin analizini yapmak,
- Güncel menülerin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- İşletmecilik standartlarını geliştirmek,
- Fiyatlamaya yardımcı olmak,
- Hileleri veya kayıpları önlemek

Yiyecek-içecek maliyet kontrolü uygulaması işletme yönetimine, alınacak kararlarda aşağıdaki yararları sağlamaktadır(Aras,1993,21):

- İşletmenin yiyecek-içecek operasyonu ile ilgili verilerinin dökümünün yapılarak belirli kriterlere göre rapor haline getirilmesini sağlar,
- Söz konusu raporların analiz edilerek değerlendirilmesi sonucu maliyetleri olumsuz yönde etkileyen nedenlerin araştırılmasını ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlar.
- Belirli dönemlere ilişkin malzeme giderleri ve brüt kar servis üniteleri itibarıyla saptanır. Ayrıca bu verilerden hareketle ileriye yönelik tahmin çalışmaları yapılır.

- Porsiyon maliyetleri bilindiği takdirde, öngörülen maliyet oranı yardımıyla yemeklerin tek tek fiyatları kolayca belirlenir.
- Maliyet ve satış fiyatlarının bilinmesi sonucu işletmenin genel satış politikası belirlenir. Başka bir deyişle, pansiyon esasına göre kalışlar söz konusu olduğunda, işletme yönetimine tam ve yarım pansiyon fiyatının tespitinde esnekliği sağlayacak gerekli verileri sağlar.

Maliyet kontrolünün amaçları ile daha önce açıklanan geleneksel maliyet sisteminin amaçları arasında genellikle bir farklılık bulunmamaktadır. Örneğin, standart maliyet sistemi, belirlenen standartlarla gerçekleşenler arasındaki farkların sürekli izlenerek sapmaların nedenlerinin belirlenmesi ve tedbir alınması esasına dayanır. Konaklama işletmelerinde maliyet kontrolünde ise “Ayrıntılı maliyet kontrol yöntemi” aynı işlevi yerine getirir. Her iki yapıda da, sürekli değişikliklere açık, dinamik revizyon imkanı sağlayan bir esneklik elde etmek ve böylece, zaman kaybına fırsat vermeden kayıpları önlemek hedeflenir.

Burada akla şu soru gelebilir: standart maliyet sistemi mi daha iyi bir maliyet alt yapısı oluşturur, yoksa bilinen maliyet kontrol yöntemlerinden standart maliyet kontrol yapısı mı? Bu sorunun cevabı işlevsel olarak aynı olan ve aynı amaca hizmet eden iki yöntemin kıyaslanması şeklinde olacağından çok anlamlı görünmemektedir.

Bu kıyaslama ileri maliyetleme sistemleri açısından yapılırsa daha anlamlı olabilir.

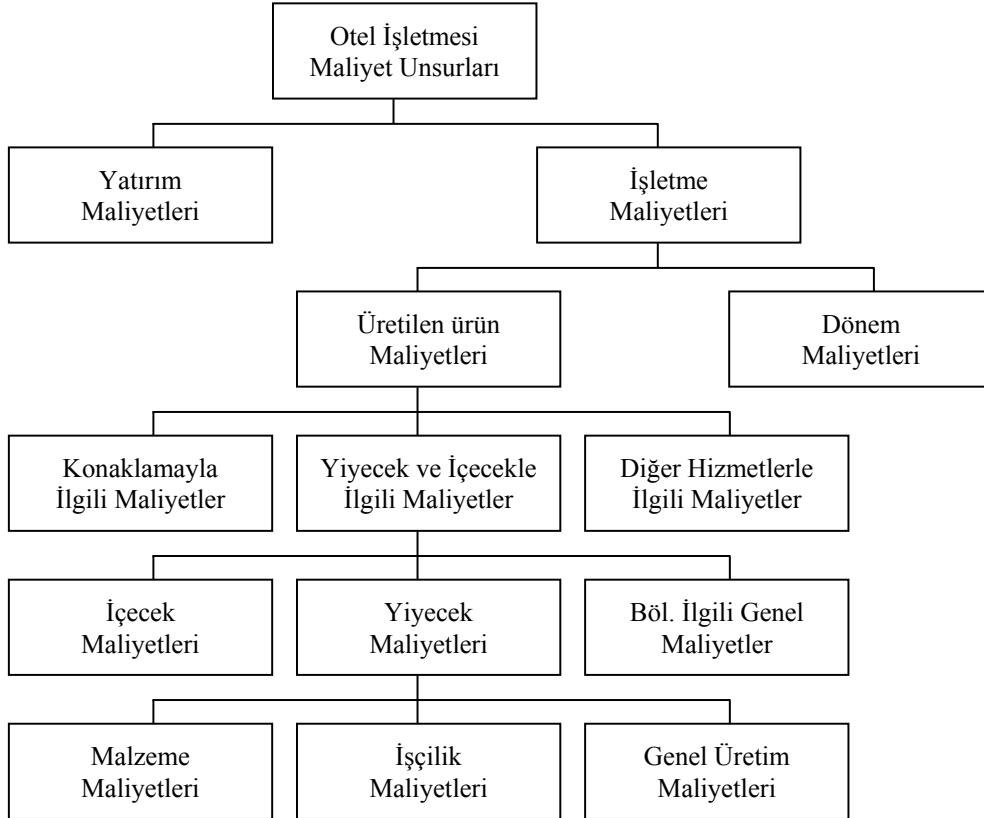
Daha önce de belirtildiği gibi tüm bu kıyaslamaların asıl nedeni daha etkin bir maliyet sisteminin oluşturulması ve maliyetlerin düşürülmesidir.

Yiyecek içecek maliyet kontrolünde maliyet oluşum aşamaları ve maliyet unsurları tek tek ele alınıp sürekli bir şekilde takibini sağlayacak bölümlendirmeler yapmak maliyetlerin düşürülmesi açısından daha etkili bir yöntem olabilir mi? Bir ürünü oluşturan tüm maliyet unsurları ayrıştırılarak her birinin etkinliği ve önemi değerlendirilip en uygun maliyet kompozisyonu nasıl oluşturulabilir? Bu sorular, farklı maliyet sistemlerinin ayrı ayrı mı yoksa bir arada mı kullanılması gerektiği sorusunu da akla getirmektedir. Maliyet sistemlerinin konaklama işletmeleri üzerindeki etkinlikleri

bu çerçevede ele alındığında, maliyet kontrolünün daha geniş kapsamlı ele alınmasının gerekliliği önem kazanmaktadır. Bu nedenle, hangi sistem yada sistemlerden uygulansa da, daha maliyet oluşum aşamaları düzeyinde maliyet girdilerinin ve maliyet merkezlerinin ayrıntılı bir şekilde bölümlendirilmesi yararlı olacaktır. Diğer bir ifadeyle, maliyetlerin hem departmanlar veya faaliyet merkezleri, hem de maliyet unsurları düzeyinde bölümlendirilerek izlenmesi gerekir. Bu bölümlendirmeler çalışmamızda ileri maliyet yöntemlerinin konusunu oluşturmaktadır.

Diğer bir çalışma da, maliyet merkezleri ve bu merkezlere yüklenecek maliyetler ile ilgilidir. Konaklama işletmelerinde belli başlı maliyet merkezleri, odalar ve yiyecek- içecek maliyet merkezleridir. “Bir konaklama işletmesinde maliyet unsurlarını topluca ortaya koyan bir şema aşağıdaki gibi olabilir.” (Usal ve Kurgun, 2006,47)

Şekil 11: Konaklama İşletmelerinde Maliyet Alanları.



Şekil 11de görülen maliyet unsurları, üretim maliyetlerinden, üretimle ilgili olmayan yatırım ve yönetim giderlerine kadar olası tüm maliyet bilgilerini içermektedir.

Maliyet sistemleri açısından, faaliyet dönemi içerisinde asıl ele alınması gereken maliyet unsurları üretimle ilgili olanlardır. Ancak, üretim dışında, birçok iç ve dış etken maliyetleri bir şekilde az veya çok etkilemektedir. Maliyet kontrolü süreci, bu geniş yelpazede yer alan tüm maliyet unsurlarının kontrolünü kapsamamaktadır.

Yiyecek – içecek maliyet kontrolünde karşılaşılan sorunları ise şu şekilde özetlemek mümkündür (Erdinç, 2009, 315):

- Otel işletmelerinin diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere oranla küçük olması ve uzmanlaşmanın olmaması,
- Tersini ileri sürseler de, aslında görevli yöneticiler ve diğer personelin yiyecek- içecek üretimi, maliyetlendirme, fiyatlandırma ve servisi konularında yetersiz olmaları ya da gerekli özeni göstermemeleri,
- Yiyecek – içecek satışlarının büyük bölümünün küçük parçalar halinde olması,
- Örneğin bir sise rakının tek olarak, yemeklerin porsiyonlar halinde satılması gibi
- Her gün satışa konulan yiyecek- içecek satışlarının ölçü ve çeşit açısından farklı olması.

Bu sorunların çözümü için, maliyet bilgilerinin daha ayrıntılı bir şekilde izlenmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve analizini gerçekçi bir şekilde yapacak etkin bir yapının oluşturulması önemlidir. Bu amaçla, en uygun maliyet kontrol yöntemi veya yöntemlerinin belirlenmesi gerekir.

1.3.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Yöntemleri

Maliyet kontrol yöntemleri birçok özelliği ile sanayi işletmelerinde kullanılan maliyet sistemleri ile benzerlikler göstermektedir. Bu da göstermektedir ki konaklama işletmelerinde geleneksel maliyet sistemleri de etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Örneğin, standart kontrol yöntemi konaklama işletmelerinde kullanılan en önemli kontrol yöntemlerinden biridir. Geleneksel maliyet sistemleri içinde standart maliyet sistemi olarak ifade edilen bu yöntemle birlikte, tahmini, fiili ve sipariş maliyet sistemleri de kullanılmaktadır. Ancak, her maliyet sisteminin etkinlik düzeyinin, her işletme türüne ve her üretim biçimine göre farklı olacağı da açıktır.

Konaklama işletmelerinde maliyet kontrol yöntemlerini başlıca iki başlıkta toplamak mümkündür:

- Yiyecek maliyet kontrol yöntemleri,
- İçecek maliyet kontrol yöntemleri.

1.3.1.1.Yiyecek maliyet kontrol yöntemleri

Daha önce de ifade edildiği gibi, konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek maliyetleri toplam maliyetlerin yaklaşık %20-30'unu oluşturmaktadır ve kayıpların en önemli bölümü yiyecek üretim sürecinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, etkili bir yiyecek maliyet kontrolü, işletme için gereksiz maliyetlerin ayıklanması ve zamanında tedbir alma gibi önemli maliyet avantajları sağlayabilir. Gelirler açısından yapılan kontrole de gelir kontrolü denir. Gelir kontrolü tahmin edilen satışlara göre gerçekleşmesi beklenen potansiyel gelirler, elde edilen gelirler ile kıyaslanmak suretiyle yapılır.

Yiyecek maliyet kontrol yöntemlerini dört ana başlık altında toplamak mümkündür (Aktaş, 2001, 329):

- 1) Basit Maliyet Kontrol Yöntemi,
- 2) Ayrıntılı maliyet kontrol yöntemi,
- 3) Standart maliyet kontrol yöntemi,
- 4) Potansiyel maliyet kontrol yöntemi.

Bunlardan basit ve ayrıntılı maliyet yöntemlerine yüzde ile kontrol yöntemi de denmektedir. Eğer maliyetler istenen yüzde sınırını aşarsa, nedenlerinin araştırılmasına geçilmektedir (Türksoy, 1998,125).

1.3.1.1.1. Basit Maliyet Kontrol Yöntemi

“Basit maliyet kontrol yöntemi, aylık ve günlük olmak üzere iki şekilde uygulanabilmektedir. Ancak yiyecek maliyeti hesaplanırken ikisinin de hesaplama mantığı aynı olup, kısaca basit maliyet yöntemi, maliyetlerin satışlara oranlanması esasına dayanmaktadır (Dittmer ve Griffin, 1999, 384)”. Basit analizde yiyecek maliyeti aylık toplam malzeme tüketiminin o ay içinde yapılan satışlara bölünmesiyle elde edilmektedir ve kontrol net yiyecek maliyetinin bulunmasıyla başlar (Türksoy, 1998, 125).

Yiyecek maliyetinin bulunması (Türksoy, 1997,125):

AÇILIŞ ENVANTERİ
+ SATIN ALINAN MALZEME

TOPLAM
(-) KAPANIŞ ENVANTERİ

ÇIKIŞLAR TOPLAMI
+ DİREKT SATIN ALMALAR

YİYECEK MALİYETİ
(-) PERSONEL YEMEKLERİ
(-) BARLARA TRANSFERLER
(-) ÖDENMEZ ÇEKLER
+ BARLARDAN TRANSFERLER

NET YİYECEK MALİYETİ

Bu hesaplama sonra, aşağıdaki gibi bir tablo hazırlanabilir (Türksoy, 1997,126):

Tablo 2. Aylık Yiyecek Maliyet Analiz Raporu

AYLIK YİYECEK MALİYET ANALİZ RAPORU			
	Bu Ay	Geçen Ay	Geçen Yıl Bu Ay
NET SATIŞLAR			
- Net Yiyecek Maliyeti			
BRÜT KAR			
MALİYET (%)			

Günlük olarak izlenecekse takip çizelgesinde bir de “günlük” sütunun olması yeterlidir. Ancak her iki durumda da maliyet kontrolü açısından özellikle maliyetlerin hammadde girdi, miktar ve fiyat bazındaki değişikliklerini yansıtması önemli eksiklikler olarak dikkat çekmektedir. Bu nedenle, maliyetlerin düşürülmesi için tedbir alınmasında geç kalınabilmektedir. Buna karşılık, uygulaması basit ve hızlı sonuç alma açısından yararlı bir yöntem olduğu söylenebilir.

1.3.1.1.2. Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemi

Ayrıntılı maliyet analizi yöntemi ise, yiyecek hammaddeleri yani malzemelerin türlerine göre gruplandırılarak menülerin daha detaylı değerlendirilmesi esasına dayanır. Yiyecek hammaddeleri şu şekilde gruplandırılabilir:

- Kırmızı Etler
- Beyaz etler
- Konserveler
- Süt ve süt mamulleri
- Sebze ve meyveler
- Diğer hammaddeler

Bu ana kategoriler içine giren malzemeleri de alt gruplara ayırmak mümkündür. örneğin, kırmızı etler kategorisinde sığır eti, kuzu eti, domuz eti şeklinde gruplandırılabilir. Yiyecek hammadde tüketimleri Tablo 3’de görüldüğü gibi bu gruplar bazında rakamsal olarak izlenir ve maliyet oranındaki değişimler yüzdeler ve kümülatif şeklinde gözlemlenir.

Tablo 3, Ayrıntılı Maliyet Analizi

GÜN	ETLER	DENİZ ÜRÜNLERİ	KÜMES HAYVANI	KONSERVE	SEBZE VE MEYVE	SÜT ÜRÜNLERİ	DİĞER MALZ.	TOPLAM		SATIŞLAR		MALİYET ORANI (%)	
								GÜNLÜK	KÜMÜLATIF	GÜNLÜK	KÜMÜLATIF	GÜNLÜK	KÜMÜLATIF

Ayrıntılı maliyet kontrol yönteminde “Harris, Kerr ve Forster yöntemi” ile “Horwath ve Horwath yöntemi” olmak üzere iki farklı yaklaşım söz konusudur.

- *Harris, Kerr ve Forster Yöntemi:* Bu yöntemde, satılan yiyecek maliyetlerinin hangi girdi kalemlerinden oluştuğunu izlenerek günlük maliyet değişimleri takip edilebilir ve ara toplamlar alınarak ay sonu sonuçları da elde edilebilir. Bu yöntem, önceden tahmin

edilen satışlar ile gerçekleşen (fiili) satışlar karşılaştırılarak menüde yapılacak değişikliklerin belirlenmesi esasına dayanır (Çiftçi ve Köroğlu, 2008, 35).

- *Horwath ve Horwath Yöntemi*: Bu yöntemin Harris, Kerr and Forster yönteminden tek farkı maliyetlerle birlikte satış kalemleri ve ambar stokları da takip edilmektedir (Horvath, 1970, 77-84).

1.3.1.1.3. Standart Maliyet Kontrol Yöntemi

Bu sistemde yiyecek malzemelerinin standart miktarları ile standart maliyetleri belirlenir. Belirli dönemler itibarıyla gerçekleşen maliyetler önceden belirlenen bu standartlarla karşılaştırılır.

“Konaklama işletmelerinde standart maliyet kontrol yönteminin iki şekilde uygulandığını görmekteyiz. Bunlar “(Çiftçi ve Köroğlu, 2008, 36):

- Toplam standart maliyetlerin toplam gerçek maliyetler ile karşılaştırılması,
- Yiyecek grupları standart maliyetlerin yiyecek grupları gerçek maliyetleri ile karşılaştırılması.

1.3.1.1.3.1. Toplam Standart Maliyetlerin Toplam Gerçekleşen Maliyetlerle Karşılaştırılmasına Yönelik Yöntem

Bu yöntemde toplam maliyetler karşılaştırılır. Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için satılan porsiyon sayısının bilinmesi gerekir. “Bu yöntemde maliyetlere ilişkin sapmamalın nedeni günlük standart maliyet raporu yardımıyla takip edilir” (Erdinç, 2008, 318). Bu takibin yapılabilmesi için de menüyü oluşturan yiyeceklerin standart reçetelerinin oluşturulmuş olması gerekir. Böylece menüde yer alan her yiyecek için standart maliyet ile fiili maliyet karşılaştırması yapma imkanı elde edilmiş olur.

Daha açık bir ifadeyle, “her gün, yiyecek türünün toplam standart maliyeti toplanarak o gün veya o dönem satılan tüm yiyeceklerin toplam standart maliyeti

bulunur. Bu toplam ile o gün veya o dönem gerçekleşen maliyetler karşılaştırılır ve sapma hesaplanır” (Çiftçi ve Köroğlu, 2008,36).

1.3.1.1.3.2. Yiyecek Grupları Bakımından karşılaştırma yöntemi

Bu yöntemde, menüde yer alan yiyecekler çok çeşitlilik arz etmiyorsa gruplandırılarak her bir grubun standart maliyeti ile fiili maliyeti bulunarak karşılaştırılır. Olumlu ve olumsuz sapmalar tespit edilerek nedenleri araştırılır.

Standart maliyetin bu kadar detaylı incelenmesinin en önemli nedeni, buraya kadar ele alınan maliyet sistemleri içinde en detaylı ve en gerçekçi sonuçlar veren bir yöntem olmasıdır.

Maliyetlerin tümünü veya bir kısmını esas alan maliyet sistemlerinden ise daha önce kısaca bahsedilmişti. Bu sistemlerin temelinde bir ürünün gerçek maliyetini hesaplayabilme yada müdahale edilebilir maliyetleri izleyebilme düşüncesi vardır.

Bu sistemleri ayrı birer maliyet sistemi olarak değerlendirmek yerine, mevcut maliyet sisteminin bir parçası olarak ele almak daha doğru olacaktır. Bu nedenle burada tekrar gündeme getirmek gerekli görülmemiştir.

Bugüne kadar sanayi işletmelerinde yaygın olarak kullanıldığı bilinen geleneksel maliyet sistemlerinin konaklama işletmeleri açısından bilinen maliyet kontrol yöntemleri ile entegrasyonu sağlanabilir mi yada etkinlik düzeyleri arttırılabilir mi? Geleneksel maliyet sistemlerinin sınırları nelerdir? Bu noktada ileri maliyet sistemlerinin ne gibi avantajları olabilir? Konaklama işletmelerinin maliyet kontrolü kapsamında çeşitli maliyet sistemlerinden yararlanma kabiliyetleri nedir? Diğer bir ifadeyle, çeşitli maliyet sistemlerinin konaklama işletmelerinde birlikte uygulanabilirliği var mıdır? Hangi düzeydedir? Optimum maliyet yapısı ve ölçek ilişkisi nedir? Pazar bölümlendirmesi ve maliyet stratejisi ne olmalıdır? Bütün bu soruların cevaplarını verebilmek gelişmiş maliyetleme yaklaşımlarının da incelenmesini gerektirmektedir. Bu

çerçeve de konaklama işletmelerinde maliyet kontrolü stratejik maliyet yönetimi konusuyla birlikte ikinci bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.3.1.1.4. **Potansiyel Maliyet Kontrol Yöntemi**

Tahmini maliyet olarak da adlandırılan potansiyel maliyet kontrol yöntemi, tarihsel verilerden yararlanarak gelecekte beklenen maliyetlerin önceden öngörülmesi esasına dayanır. Bu yöntemde, satışı yapılan yiyeceklerin miktar ve türleri de menü planlaması ve satış hedeflerine esas teşkil edecek şekilde belirlenmeye çalışılır. “Daha sonra bu bilgiler satış analiz formuna veya defterine kaydedilir” (Çetiner, 1995, 63). Bu çalışmada, dış gelişmeler de (hammadde fiyatı, enflasyon, döviz kuru v.b) önceden öngörülme ye çalışılır. “Böylece, yiyecek-içeceğin üretiminden önce gerekli değişikliklerin yapılması mümkün olur” (Erdoğan, 2009, 19).

Potansiyel maliyet kontrol yönteminin uygulanması sonucunda kaynakların daha etkin bir şekilde kullanımı sağlanırken; personelin de daha verimli çalışması sağlanabilir (Kozak, 1995, 124).

1.3.1.2. **İçecek maliyet kontrol yöntemleri**

“Yiyeceklerde olduğu gibi içecekler için de çeşitli maliyet kontrol yöntemleri kullanılmaktadır. Bunlar, basit maliyet kontrol yöntemi ve satış fiyatıyla kontrol yöntemi olarak sınıflandırılabilir” (Türksoy, 1998, 158–159). İçecekler için basit maliyet kontrolünü, yiyecek maliyet kontrol yönteminden ayıran en önemli fark, çeşitli hesaplamalar sonucunda elde edilen içecek maliyet yüzdesinin %20 düzeyinde olmasının arzulanmasıdır (Kozak, 1995, 123). Yiyeceklerde ise maliyetlerin satış gelirinin %30’u civarında olması uygun görülmektedir. Maliyet düzeyinin %20-30 civarında olması, otelin karlılığının %70-80 düzeyinde olduğu anlamına gelmemelidir. Daha önce de belirtildiği gibi, otelin bunların dışında ürünlerle ilişkilendirilemeyen maliyet ve giderleri vardır. Ayrıca, en önemli maliyet unsurlarından biri de oda maliyetleridir.

Basit maliyet yöntemi ile yapılan kontrol temel olarak iki şekilde yapılmaktadır:

- Yüzde ile kontrol,
- Satış fiyatı ile kontrol

1.3.1.2.1. Yüzde ile Kontrol

Yüzde ile kontrol sisteminde, dönemler itibariyle satılan içkilerin maliyeti, içki satışlarına ait hasıllara oranlanır. Bu dönemler, aylık veya günlük olarak alınabilmektedir.

Kontrolün aylık yapılması halinde, ay sonu itibariyle stoklardaki fiziki içki mevcudu ile stok kartlarındaki içki bakiyesi karşılaştırılır. Mutabakat sağlandığında, stok kartından çıkışı yapılan içkilerin maliyeti (iade ve ara depoda stok olmadığı varsayımıyla) satılan içki maliyeti olacaktır. Aylık satılan içkiler, maliyet ve miktar olarak bu şekilde belirlendikten sonra, elde edilen maliyet ve satış hasılatı oranlanır. Sapmalar var ise, nedenleri araştırılır.

Kontrolün günlük yapılması halinde, boş şişeler günlük tüketimi vereceğinden bar sayımı yapmaya gerek olmamakla birlikte, aylık envanter (Bar sayımı) sonucu tüketilen içkilerin miktar olarak tespiti, bize o ayın içecek maliyetine ulaşmamıza, daha sonra da satış hasılatına oranlanması sonucu içki maliyet yüzdesine ulaşmamıza olanak sağlayacaktır (İrdem,2001,83). Tablo 4'de yüzde ile kontrol yöntemi örneklendirilmiştir (Çetiner, 1995,70).

Tablo 4. İçki Maliyeti ve Satışlar Özeti Tablosu

(1.000 TL)

Tarih	Gelen içkiler	Gelen yiyecekler	İçecek maliyeti		İçki satışları		Maliyetin satışlara oranı		
			Günlük	Başlangıçtan bugüne kadar	Günlük	Başlangıçtan bugüne kadar	Günlük	Başlangıçtan bu güne kadar	bu
1	2.200	400	2.600	-	8.800	-	%32,5	-	
2	3.100	600	3.700	6.300	12.000	20.000	%30,8	%31,5	
....									
31									

Tablo 4’de yer alan yiyecek maliyeti, içkilerde kullanılan yiyeceklere ait maliyetlerdir.

1.3.1.2.2. Satış Fiyatı ile Kontrol

“Bu yöntem, bara gelen içkilerin satış değerinin hesaplanarak, gerçekleşen hasılatla karşılaştırılması esasına dayanır” (Çifçi ve Köroğlu, 2008, 37). İçkiler standart ölçülere göre sek, kokteyl, yada şişe olarak satılabilir. Sek olarak satılması halinde bir şişeden kaç porsiyon çıkacağı ve buna göre satış fiyatının ne olacağı hesaplanır. Kokteyllerde de karışım oranlarının standartları belli olduğundan, kokteyl satış fiyatının ve bir birim içkiden ne kadar kokteyl üretileceğinin belli olması nedeniyle, satış fiyatının bulunması zor değildir. Dolayısıyla, satılan kokteyl adedine göre de kullanılan içkilerin miktarı belirlenebilir. Satışların şişe olarak yapılması halinde, şişe satış fiyatı doğrudan dikkate alınır ve genellikle şişe satışları diğer satışlardan ayrı gösterilir (Tablo 5). (Çetiner, 1995, 69-70)

Tablo 5. Şişe Satışları Gelir Tablosu

..... Bar								
İçki adı	Adedi	Şişe maliyeti	Toplam maliyet	Porsiyon üzerinden fiyatı	Toplam porsiyon fiyatı	Şişe satış fiyatı	Toplam satışlar	fark
Rakı	1	8.000	8.000	12.000	12.000	10.000	10.000	2000
Votka	2	5.000	10.000	7.000	14.000	6.000	12.000	2000

Tablo 5’de son sütunda yer alan farklar, kokteyl gibi üretilen içeceklerde, porsiyon satış fiyatı ile kokteyli oluşturan içeceklerin maliyet fiyatlarının karışım oranlarına göre toplamının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu farklar olumsuzsa içecek satış gelirlerinden düşülür, olumluysa satış gelirlerine eklenir.

Konaklama işletmelerinde, yiyecek ve içecek maliyet kontrolü kapsamında bazı analiz tekniklerinden de yararlanılmaktadır.

Yiyecek – içecek maliyet analizinde kullanılan karşılaştırma ve analiz araçlarını;

- Oranlar yoluyla analiz
- Aritmetik ortalama ve medyan
- Varyasyonlar (sapmalar)
- Eğilim yüzdeleri ile analiz (trend analizi)
- Karşılaştırmalı tablolar olarak beş ana başlık altında toplama mümkündür (Erdinç, 2009, 320).

Ancak bu teknikler daha çok finansal yönetimin konusu kapsamında ele alındığından çalışmamızın bu bölümünde kapsam dışında bırakılmıştır.

2. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

1980’li yıllardan sonra, teknolojik gelişmeler özellikle üretim biçimini, maliyet dağılımlarını ve birim maliyetleri etkilerken, yönetim anlayışındaki değişimler de işletmelerde geleneksel yönetim tarzından stratejik yönetime, maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine ve kar odaklı anlayıştan müşteri odaklı anlayışa doğru değişim sürecini hızlandırmıştır. Aslında, pazardaki değişimler ve rekabetin artması nedeniyle işletmelerde “strateji” kavramının 1970’li yıllardan itibaren kullanılmaya başladığı bilinmektedir” (Güçlü,2003,65). 1980’lerden sonra işletmelerde stratejik yönetim eğitimleri verilmeye başlanmış ve işletmelerde bir yönetim politikası olarak benimsenerek kullanılmaya başlamıştır.

Daha çok 1980 ve 1990’lı yıllardan itibaren teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak otomasyonun ve üretim teknolojilerinde fonksiyonelliğin artmasıyla, birim maliyeti oluşturan maliyet unsurlarının ağırlıklarında da farklılaşmalar dikkat çekmeye başlamıştır. Örneğin, “İşçilik maliyetleri azalırken, toplam maliyetler içinde genel üretim maliyetlerinin payı artmıştır” (Walker, 1999, 18)”. Yapılan pek çok araştırmada, direkt işçiliğin payının toplam üretim maliyetleri içerisinde %10’lar seviyesine düştüğü saptanmıştır” (Otlu ve Demir, 2005, 163). Konaklama işletmelerinde ise, otomasyonun nispeten sınırlı kalması nedeniyle değişimin sanayi işletmelerinde olduğu şekilde belirgin olmadığını söylemek mümkündür. Ancak, konaklama işletmeleri de üretim teknolojilerinden etkilenmekte, üretim ve üretilen ürün ve hizmetlerin müşteriye sunum şekillerini değiştirmektedir.

Bununla birlikte, konaklama işletmelerinin emek yoğun özelliğini hala koruyor olmaları, maliyet sistemlerini yeniden yapılandırmalarının daha az önemli olduğu anlamına gelmemektedir. Öyle ki, pazarda satış kaygısı olmayan ve hedeflerini gerçekleştirmede ciddi bir sorun yaşamayan konaklama tesisleri için de maliyetlerin düşürülmesi ve müşteri memnuniyetinin sağlanması aynı derece önemlidir.

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı, işletme içinde etkin bir maliyet sisteminin oluşturulması ve dış faktörlere karşı duyarlı olma özelliği ile konaklama işletmeleri açısından da etkin bir maliyet sistemi aracı olabilir.

1990'lı yıllara kadar stratejik maliyet yönetimi kavramı ve ilgili tekniklerin kullanımı ve yaygınlaşması sınırlı kalsa da bu yıllardan itibaren ise, bazı yaklaşımların fiyat/maliyet ilişkisi sınırlarını, fiyat/maliyet/değer ilişkisi düzeyinde ele almaya başladığı görülmektedir. Örneğin, değer kavramı tüketicilerin mal ve hizmetler için ödemeye hazır olduğu fiyat ile ilişkilendirilmiştir. Stratejik maliyet yönetimi kavramının merkezinde kabul edilen Shank ve V.Govindarajan, pazarda rekabet avantajı elde etmek, eşdeğer maliyetler için tüketicilere daha fazla değer sunma veya müşteri için düşük maliyette eşdeğer bir değer sunmaya bağlıdır” demişlerdir (Levant, De La Villarmois ve Benavent, 2008,1). Bu durum, maliyet yönetimi kapsamında yer alan çalışmaların sadece iç etkenler üzerinde değil, dış etkenler üzerinde de yapılması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu kavramlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve analiz edilmesi işlevini yerine getirmesi bakımından stratejik maliyet yönetimi, işletmelerde maliyet yönetimine yeni bir bakış getirmiştir.

Bu noktada konaklama işletmeleri rekabet gücünü arttırabilmek ve kar hedefine ulaşabilmek için temel olarak iki önemli seçenekle karşı karşıyadır:

- Ürün ve hizmet farklılaştırmasına giderek fiyat düzeyini korumak,
- Maliyetleri düşürerek kar hedefini gerçekleştirmek.

Birinci seçenekte, otel, tasarımından ürün ve hizmet sunumuna kadar farklılaştırmaya giderek daha çok müşteri sadakatini arttırmaya dönük çalışmalara önem verir. Kendine özgü yiyecek türleriyle, verdiği diğer hizmetlerde uzmanlaşan (butik oteller, spa otelleri, golf, kongre v.b) yada mimarisiyle öne çıkan oteller buna örnek olarak verilebilir. Bu tür oteller fiyat düşürerek değil farklılaşarak rekabet gücünü ortaya koyarlar. Ancak bu kategorideki otellerde de maliyet düşürme, diğer otellerdekinden daha az önemli değildir. Stratejik bakışı yansıtan maliyetleme uygulamalarında, işletmenin türü ve üretim biçimi ne olursa olsun, kalitenin

sürdürülebilir ve geliştirilebilir olması ve “daha iyi nasıl yapılabilir?” sorusunun hep gündemde olması önemlidir.

İkinci seçenekte, çoğunluğu oluşturan ve fiyatın piyasa tarafından belirlendiği otel işletmelerinde, belirlenen hedeflere ulaşmak ve varlığını sürdürebilmek için maliyetlerin düşürülmesi gerekliliği en önemli alternatiftir. Buna odaklanan konaklama işletmelerinde, maliyet sistemine yönelik çalışmalar, hizmet sunum yöntemleri ve maliyet sistemlerinin etkinliği üzerine kuruludur. Bu çalışmada en önemli uğraşı konusunu genel üretim maliyetleri oluşturur. Genel üretim maliyetlerinin önemi ise, daha çok bu maliyetlerin birim ürünlere en gerçekçi bir şekilde yüklenmesindeki zorluktan ileri gelmektedir. Bu sorunun çözümünde geleneksel maliyetlerin yetersiz kaldığını savunan görüşler giderek artmaya başlamıştır.

Bu seçenekler, birbirinden bağımsız olarak da düşünülmemelidir. Zira, genel üretim maliyetlerinin yükü özellikle konaklama işletmeleri için önemsenecek düzeydedir.

Genel olarak maliyet yönetimi konusunda konaklama işletmelerinin durumu özellik arz etmektedir. Bu nedenle, stratejik maliyet yönetiminin konaklama işletmeleri açısından analizinin yapılarak uygulanabilirliğinin ne olduğunu konusu çalışmamızın bundan sonraki konusunu oluşturacaktır. Bu konuya geçmeden önce, bazı yönetim kavramları üzerinde kısaca durmak uygun olacaktır.

2.1. Yönetim ve İşletme Yönetimi

Genel olabilecek bir tanımla yönetim; “kıt kaynakların amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli kullanılmasıyla ilgili kararların verilmesi ve verilen bu kararların yerine getirilmesi ile kontrol edilmesi süreci olarak ifade edilebilir” (Otlu ve Demir, 2005,156). Diğer bir ifadeyle, “Yönetim, insan ve diğer kaynakları mümkün olan en iyi şekilde birleştirerek, örgütsel amaçlara etkin ve verimli ulaşma sürecidir” (Güçlü, 2003, 63).

İşletme yönetimi ise, işletmelerin ortaya çıkmasıyla kullanılmaya başlayan daha yeni bir kavramdır. İşletme yönetimi, yönetim politikalarının uyumlu ve verimli hale getirilmesi ile ilgili çok sayıda faaliyet ve değişkeni içine almaktadır. Bu kapsamdaki tüm faaliyetleri kapsamına alan yönetim eylemlerine yönetimin fonksiyonları da denir. Kısaca, işletme yönetimi yönetimin yöntem ve tekniklerini etkin ve verimli kullanma fonksiyonu olarak tanımlanabilir.

2.2. Stratejik Yönetim

1960'lı yıllardan sonra işletmelerde bir yönetim anlayışı olarak gündeme gelen ve ilk olarak askeri alanda kullanılan strateji; “organizasyonun faaliyet gösterdiği alana, çevreye ve kaynaklara uyum faaliyeti olarak tanımlanabilir” (Johnson ve Scholes,1993,5-10; Yüzbaşıoğlu,2007,388).

Stratejik yönetim ise, özellikle işletmecilik eğitiminde 1980'lerden itibaren dile getirilmeye başlanmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2007,387). Stratejik yönetim, “bir organizasyonun ne yaptığını, varlık nedenini ve gelecekte ulaşmak istediği hedefleri ortaya koyan bir yönetim tekniğidir.” (Bryson,1988,5). Peter Drucker, stratejik yönetimin ana görevinin bir işin misyonunu baştan sona düşünmek ve “Bizim işimiz nedir, ne olmalıdır?” sorularını sorarak, belirlenen amaçlar doğrultusunda, belirlenen kararların yarınki sonuçları vermesini sağlamak olduğunu söylemiştir (Güçlü, 2003, 70). İşletme yönetiminin temel fonksiyonları (planlama, örgütleme, koordinasyon, yürütme, kontrol), stratejik yönetimde de değişmemekte ancak bu fonksiyon ve yaklaşımlar dış çevre üzerinde odaklaşmaktadır (Üzün, 2000,39). Bu nedenle, “stratejik yönetim, çevre dinamiklerini esas alan ve sürekli değişen çevreye uyum sağlamayı hedefleyen bir yönetim anlayışıdır” (Yıldız ve Kapusuzoğlu, 2008,46) diyebiliriz.

İşletmelerin karlarını arttırabilmesini ve dolayısıyla da rakiplerine karşı rekabetçi bir üstünlük sağlamasına yönelik olarak üç temel stratejik yönetim aracı bulunmaktadır. Bunlar (Yıldız ve Kapusuzoğlu, 2008,46):

- Ürün farklılaştırma,
- Yeni ürün tasarlama,

- Maliyetleri aşağıya çekme stratejileridir.

Stratejik yönetim aslında daha genel bir kavramdır ve işletme yönetimiyle ilgili her türlü faaliyeti içine alır. Yukarıda belirtilen üç stratejik amaçla birlikte, yönetimde stratejik hedefleri belirleyen öncelikleri şu şekilde ifade edebiliriz (Bergeron, 2002, 6):

- Dahili fonksiyonların etkinliği,
- İşletme tarafından bilginin elde edilmesi ve entelektüel sermaye ile ilgili süreçler,
- Yatırımcılar, bağlı kuruluşlar ve ilgililerle ilişkiler,
- İşletmenin yenilenme ve talebe cevap verme kabiliyeti,
- Sağlık ve güvenlikten yararlanma ve çevre,
- Ürün ve hizmetlerin kalitesi ve Pazar tarafından kabulü,
- Müşterilerle ilişkiler,

Söz konusu öncelikler, konaklama işletmeleri açısından ileriki bölümlerde değerlendirilecektir.

2.3. Maliyet Yönetimi

Maliyet yönetimini geleneksel maliyetleme yaklaşımı ile ele aldığımızda, daha çok maliyetlerin doğru hesaplanması, kayıpların önlenmesi ve raporlanmasından ibaret olduğunu söylemek mümkündür. Geleneksel yaklaşım, özellikle pazara odaklı etkenleri göz ardı etmektedir.

Genel anlamda maliyet yönetimi, “ürün maliyetlerini doğru olarak belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü” (Titiz ve Çetin, 2000, 125) olarak tanımlanabilir.

Maliyet yönetimi; tüm firmalarda maliyet bilincinin oluşmasına katkı sağlamakta olup, esas olarak aşağıdaki alanlarla ilgilidir (Aydemir, 2007, 165):

- Mutlak ve göreceli maliyet düzeyini etkileme: örneğin araçların yakıt tüketimlerinin düşürülmesi gibi,
- Maliyet yapısının optimizasyonu: maliyet yapısı izlenecek politikalardan etkilenir. Maliyet yönetimi bunun dozunu ayarlama rol oynar.
- Maliyet esnekliğinin optimizasyonu,
- Maliyet davranışını etkileme,
- Karmaşıklık maliyetini düşürme,
- Maliyet şeffaflığının sağlanması vb.

Bu sürecin en önemli çıktılarından biri maliyet düşürmedir. Ancak maliyet düşürme, bir firmanın varlığını sürdürebilmesi açısından yeterli görülmemektedir. Maliyet sisteminin etkinliğinin artırılması, kalitenin iyileştirilmesi ve müşteri memnuniyetinin sağlanması da diğer önemli konulardır. Bu nedenle Cooper ve Slagmulder'e (2003, 23) göre, maliyetler stratejik olarak yönetilmelidir. "Bu doğrultuda maliyet muhasebesi sisteminin alt sistemi olan maliyet ölçümlene sistemlerinde değişim yönündeki arayışlar, özellikle üretim sistemine yönelik uygulanacak alternatif bir maliyetleme yönteminin gelişimine öncülük etmiştir" (Şakrak, 1997, 18). Bu alternatif ise stratejik maliyet yönetimi olarak ifade edilmektedir.

2.4. Stratejik Maliyet Yönetimi

Global rekabetin, hızlı teknolojik gelişmelerin artması ve işletmeler arası tedarik zincirlerinin gelişmesiyle, maliyet yönetimi, bir çok işletme için faaliyetlerini sürdürebilmelerinde temel bir araç olmuştur. Stratejik maliyet yönetimi, bir firmanın stratejik durumunu iyileştirme, rekabet ve finansal avantajlara sahip olma bakımından maliyetleri düşürerek daha tutarlı bir süreç sunma işlevini yerine getiren maliyet yönetim tekniklerinin bir uygulamasıdır (Lokarmy, 2003, 594). Daha geniş anlamda, stratejik yönetim fonksiyonunu kolaylaştırmak için maliyet yönetimi bilgisi geliştirmek (Blocker, Chen ve Lin, 2002, 8) olarak ifade edilebilir.

Stratejik maliyet analizi uzun dönemli bir planlama (Otlu ve Demir, 2005, 158) olsa da, kısa dönemde sürekli revize edilerek güncellenmesi önemlidir. Sadece maliyete

odaklı olmayan bu çalışma, işletmenin genel stratejik yönetimi açısından bakıldığında spesifik bir çalışma olarak ifade edilebilir. Bu açıdan, “stratejik maliyet yönetiminin önemli işlevlerinden biri, stratejik yönetim fonksiyonunu kolaylaştırmak için maliyet yönetimi bilgisi geliştirmektir” (Blocker, Chen ve Lin, 2002, 8).

Global rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak gruplanabilen, stratejik maliyet yönetimi ve analizi yaklaşımlarının yeniliği özellikle iki açıdan ortaya çıkmaktadır (Çetinkaya, 2008, 27):

- Alınacak kararlarda global rekabet ortamının yarattığı koşullar, daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir perspektif içinde ele alınmalıdır.
- Stratejik planlamada üzerinde durulan alternatifler karşılaştırılırken, stratejik maliyet analizleri, bu planlama kapsamına daha sıkı bir biçimde entegre edilmelidir.

Stratejik maliyet yönetiminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için öncelikle işletmede maliyet muhasebesi sisteminin yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Stratejik maliyet yönetiminin de yönetim araçları yukarıda belirtilen stratejik yönetim araçlarından çok farklı değildir. Bu açıdan, “Ekonomik ve teknolojik gelişmeler paralelinde, maliyet muhasebesi sistemlerinin yeniden yapılandırılması sürecinde dört ana ilkeye uyulması esastır. Bunlar” (Aydemir, 2007, 163);

- 1- Müşteri hizmetleri,
- 2- Yüksek kalite,
- 3- Hızlı yanıt verebilme ve
- 4- Düşük sistem maliyetidir.

2.4.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi

“Stratejik maliyet yönetimi, işletmelere geliştirme kararlarında da bir çok fırsatlar sunar: İşletmenin iç ve dış etki alanında rekabet avantajını derinleştirme anlamında maliyetleri ile ilgili bir öngörüye sahiptir” (Ellram ve Siferd, 1998, 55).

Bununla birlikte, uzun vadede sürekli olarak birim maliyeti düşürmeyi amaçlar (Titiz ve Çetin, 2000, 130).

Bazen de, farklı pazar segmentlerine göre hedef özelliklerine göre ürün ve fiyat farklılaştırmasına gitmek daha önemli olabilmektedir. “İsletmeler bu farklılaşmayı da ancak stratejik yönetim araçlarından birini kullanarak başarabilirler” (Yıldız ve Kapusuzoğlu, 2008, 45).

Son yıllarda, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin giderek önemini kaybettiği ve yetersiz kaldığı yönündeki eleştirilerin artmasına neden olan değişimlerle ilgili tespitleri şu şekilde ifade edebiliriz :

- Rekabetin artmasıyla kar marjının düşmesi,
- Değişen müşteri talepleri ve pazara odaklı olma,
- Maliyet yapısında değişimler,
- Maliyet düşürme gereksiniminin artması,
- Müşteri memnuniyetinin öneminin artması.

Benimsenen stratejik yaklaşımlar ne olursa olsun, bu faktörler, maliyetin hesaplanması yerine yönetilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Maliyetleri yönetmek ise, rekabet, pazar koşulları, işletme özellikleri ve maliyet verilerinin etkin bir şekilde değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu açıdan “Stratejik maliyet yönetimi, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda, daha mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılabilir. Yukarıda belirtilen koşulların farklı özellikler taşıması, her firmanın stratejisinin de farklı olabileceği anlamına gelmektedir. Örneğin bir ürünü en düşük maliyetle üretmek bir strateji ise, üretim ve diğer maliyetlerin azaltılması amacıyla buna uygun bir maliyet sistemi tasarlanması, eğer ürün farklılaştırması bir strateji ise, maliyet sistemini yenilemek ve yeni ürünler tasarlamak amacıyla, araştırma geliştirme faaliyetlerine ağırlık vermek daha önemli olabilir (Titiz ve Çetin, 2000, 131).

2.4.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Unsurları

Stratejik maliyet yönetiminin anahtar unsurları şöyle sıralanabilir (Yalçın, 2006,20):

- Farklılaştırma odaklanma ve maliyet liderliği stratejileri arasında seçimi içeren ve aynı zamanda operasyonel ve organizasyonel başarı için maliyet programlarına odaklı rekabetçi strateji.
- Maliyet hedeflerini yükseltmede ve uygulamadaki farkları ortaya çıkarmada yardımcı rekabetçi analiz ve karşılaştırmalar. İşletmenin üretmesi yada üretmemesi gereken ürün/hizmetler ile gerçekleştireceği yada gerçekleştirmeyeceği faaliyet ve is süreçlerinin ortaya konması ve analizi gereklidir. Stratejik maliyet yönetimi bazen belirli iş alanlarında olmamayı ya da belirli iş fonksiyonlarında daralmayı da gerektirebilir.
- İşletmenin maliyet yapısında yumuşak ve sert maliyet etkenlerini belirleme. Böylece üzerinde değişiklik yapılabilecek veya yapılamayacak olan maliyet unsurlarının tespiti sağlanır.
- Finansal ve rekabetçi hedefler belirleme.

“Ayrıca daha fazla geliri ve daha az maliyetle elde etmek için organizasyon ve faaliyetlerin yeniden tasarlanması amacıyla kullanılan senaryo metotları ile maliyetlerde mümkün iyileştirmeler hakkında görüşler elde etmek amacıyla endüstrinin ve işletmenin değer zincirinin analizi gibi araçlar da stratejik maliyet yönetiminin anahtar unsurları arasında sıralanabilir” (Yalçın, 2006, 20).

Bu unsurların analizinde, hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, değer mühendisliği (değer zinciri analizi), mamul yaşam dönemi analizi gibi yöntemlerden etkin bir şekilde yararlanılır. Bu yöntemlerin her biri birbirinden bağımsız değildir. Öyle ki, değer mühendisliği ve mamul dönemi analizi bir çok kaynakta hedef maliyetleme yöntemi içinde ele alınmaya başlamıştır. Çalışmamızın son bölümünde de, hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin birlikte bir konaklama işletmesinde uygulamasına yer verilmiştir.

Stratejik maliyet yönetimi anlayışında stratejik yönelimi gerçekleştirmenin beş hareket noktası bulunmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2007, 403):

- *Değer Yaratma Zincirlerine Yönelim*: Bütün işletme içi faaliyetler, daha doğrusu tüm işletmeye yayılan değer yaratma zincirleri göz önünde bulundurulmaktadır. “Değer zinciri, işletmenin müşterilerine sağladığı hizmet ya da ürünlere (yarar) değer katan ve ardı ardına gelen faaliyetleridir (Yalçın, 2006, 20).
- *Maliyet muhasebesinin daha doğrusu maliyet yönetiminin düzenlenmesinde stratejik konumlandırmayı göz önünde bulundurma*,
- *Yapısal Maliyet Etmelerini (Faaliyet Ölçütü) Kapsama* : Stratejik maliyet yönetiminde değişken kapasiteler ve yöntemler olduğu varsayılmaktadır. Böylece kapasitenin yanında maliyet etkileme büyüklüklerini de kapsamaktadır. Stratejik maliyet pozisyonunu etkileme büyüklüklerinin analizi ve tahmini, maliyet yönetiminin görevleri arasında sayılmaktadır.
- *Stratejik Maliyet Yönetiminin çıkış noktası olarak Müşteriler*: Stratejik maliyet yönetimi, ürün şekillendirme ve maliyet planlamanın başlangıç noktası olarak piyasa fiyatını görmektedir. Odak noktada müşterilere ve maliyetlere uygun olarak düzenlenmiş satış programının hazırlanması bulunmaktadır.
- *İlk Safhalarda Başlama*: Maliyetlerin büyük bir kısmı, ürün geliştirme ve ürün tasarımı, safhasında ürünün özellikleri üzerinde saptanmaktadır. Maliyet yönetimi, buradan hareketle pazara uygun ürünleri, tasarım ve geliştirmeden hemen önce kararlaştırmak zorundadır.

Yukarıda adı geçen stratejik konumlandırmanın esası, rakiplerden farklı olarak müşteri beklentilerini yerine getirmek suretiyle müşterinin ödemeyi kabul ettiği daha yüksek bir fiyatı uygulaması ve sektörün üzerinde bir kazancın sağlanmasıdır(Erol, 2008, 105). Ancak, bu noktada Pazar analizinin iyi yapılarak pazar segmentlerine göre, işletmenin hangi fiyat düzeyini uygulayabileceğinin iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

Değer zinciri ile ilgilenme, bir ürünün üretilmesinden tüketim aşamasına kadar olan süreçte değer yaratan faaliyetlerin analiz edilmesidir. Tüm tarafları ilgilendiren temel konu kalite ve fiyatlardır. Fiyatlardaki değişikliklerin bir çok nedeni olabilir. Bunlardan biri de maliyet davranışlarında maliyet dağıtıcıların rolüdür. Maliyet davranışlarında, maliyet dağıtıcılarının rolünü anlayabilmek için bir değer zincirinde ticari fonksiyonların maliyet dağıtım örneği Tablo 6’da olduğu gibi gösterilebilir (Yıldıztekin, 2009, 32).

Tablo 6. Değer zincirinde Ticari Fonksiyonlar (Yıldıztekin, 2009,32)

Ticari Fonksiyonlar	Maliyet Dağıtıcıları
Araştırma - Geliştirme	Tasarlanan araştırma sayısı, araştırma projesi sayısı, bir proje üzerinde çalışma zamanı, kadro, projenin teknik karmaşıklığı.
Ürün Tasarımı, Hizmetler ve Yöntemler	Tasarlanan ürün sayısı, her ürünün parça sayısı, mühendislik saatleri sayısı
Üretim	Üretilen birimlerin sayısı, direkt imalat işçilik maliyeti, sistem sayısı (evre sayısı), değişik siparişlerde mühendislik sayısı
Pazarlama	Devam eden reklamların sayısı, (İlanların sayısı), satış personeli sayısı (satış gelirleri), satış elemanlarına ödemeler
Dağıtım	Dağıtılan parça sayısı, müşterilerin sayısı, dağıtılan parçaların ağırlığı
Müşteri Hizmetleri	Çağrı yapılan hizmet sayısı, üretilen hizmet sayısı, hizmette harcanan zaman

Değer zinciriyle ilgilenme, aynı zamanda hedef maliyetleme sürecinin de bir bileşeni olduğu için, daha geniş bir şekilde hedef maliyetleme konusu kapsamında yeniden ele alınacaktır.

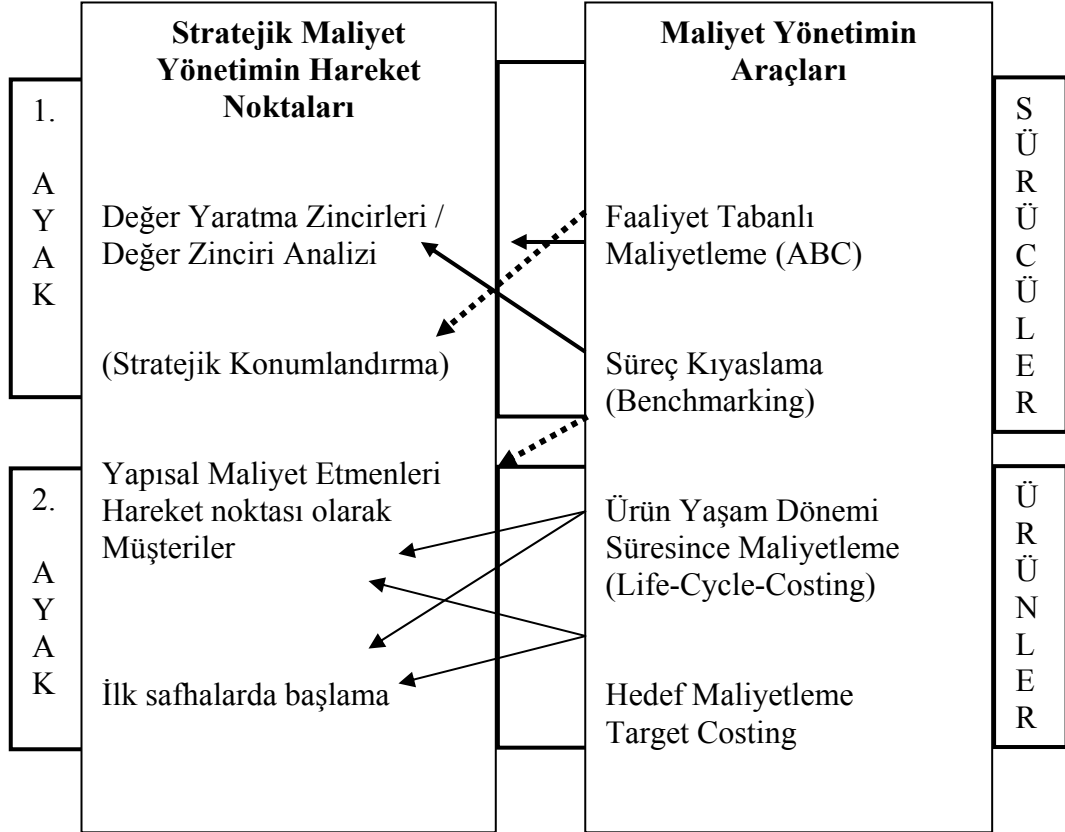
2.4.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Araçları

Literatürde maliyetlerin stratejik yönetimi araçlarından kabul edilen bir çok maliyet yönteminden söz edilmektedir. Bu yöntemler stratejik maliyet yönetiminin gelişim ile birlikte adından söz ettirmeye başlamışlar ve günümüzde uygulama alanı bulmaya başlamışlardır. Bu araçlar, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing), Hedef Maliyetleme (Target Costing), Tam Zamanında Üretim (Just in Time), Değer Mühendisliği, Maliyet Kıyaslama (Cost Benchmarking), Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme (Product Life Cycle Costing) ve Kurumsal Kart (Balanced Scorecard)'dir.

Şekil 12'de Maliyet yönetiminin enstrümanları ve stratejik maliyet yönetiminde kullanımı gösterilmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2007, 404). Şekilde stratejik maliyet

yönetimin iç ve dış ilgi alanlarıyla ilişkileri verilmiştir. Bu ilişkide, stratejik maliyet yönetiminin daha çok müşteriye odaklı yani dışa dönük olduğu görülmektedir.

Şekil 12. Maliyet Yönetiminin Araçları ve Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı.



Şekil 12’de, Tam Zamanında Üretim, Değer mühendisliği, Denge Sonuç Kartı gibi bazı maliyet yönetimi araçları yer almamaktadır. Kanaatimizce bu yöntemler de stratejik maliyet yönetimi araçları içinde gösterilmelidir. Bu açıdan bakıldığında, stratejik maliyet yönetiminin maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe bilgilerini karar alma araçlarından biri olarak kullanıp kullanamayacağını yada bu bilgileri ne ölçüde kullanabileceğini anlayabilmek için stratejik maliyet araçlarının her birinin etki alanının ne olduğu üzerinde durulmasında yarar olacaktır.

2.4.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Hedefleri

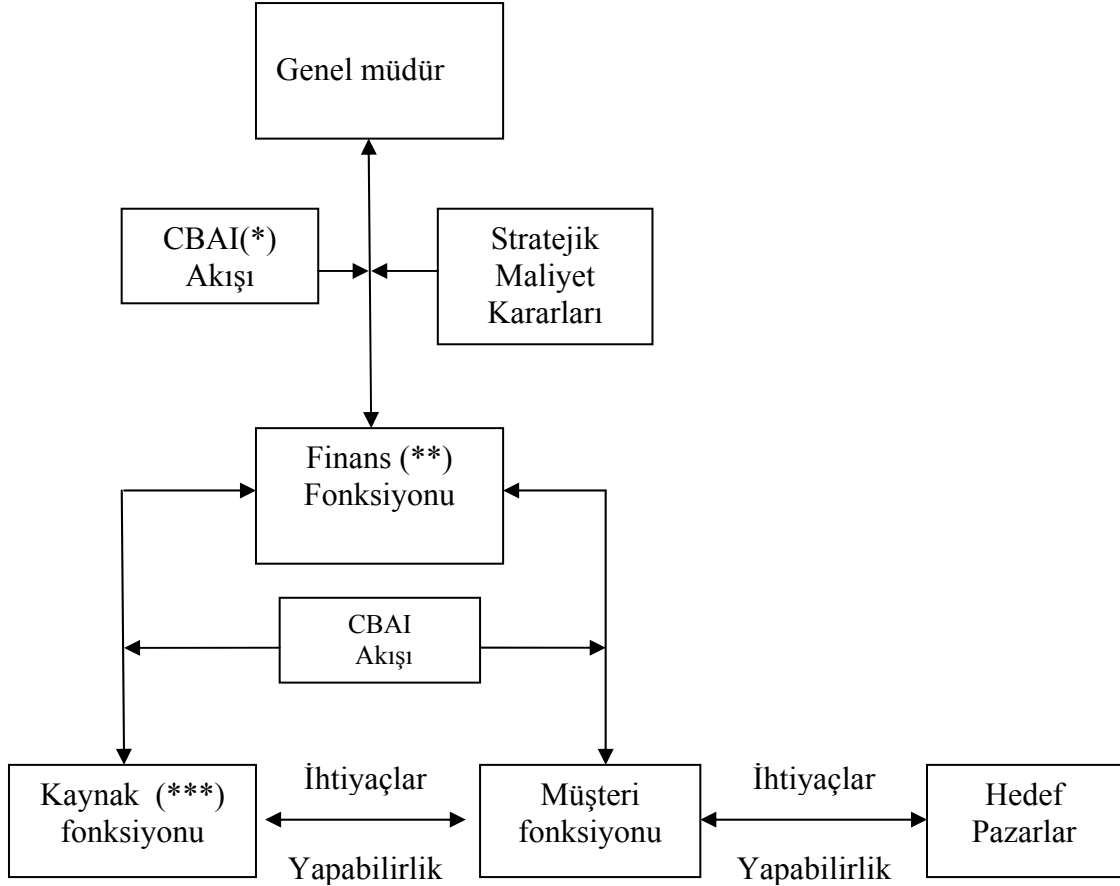
Stratejik maliyet yönetiminin en önemli hedefi stratejik konumuna odaklanarak maliyetlerin düşürülmesidir. Bunu yaparken, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı sadece işletme içi etkenlerin değil işletme dışı etkenlerin de analiz edilmesini gerektirir. “Stratejik maliyet yönetimine global ve entegre bir yaklaşım, bir işletmeye örgütsel hedefleri temelinde maliyet yapılarını, ihtiyaçlarını, işletme kapasitesini ve müşteri isteklerini inceleme yeteneği kazandırır” (Lockamy III, 2003, 594). Bununla birlikte stratejik maliyet yönetimi, işletmenin maliyet sisteminin sürekli iyileştirilerek bir bütün olarak işletmenin finansal performansını ve piyasa değerinin arttırılmasına katkı sağlamaktır.

Stratejik maliyet yönetiminin hedeflerine ulaşması için iki anahtar gereklidir (Lockamy, 2003, 594):

- İşletme hedefleri, ihtiyaçları ve müşteri isteklerini karşılayabilme yeteneği ile ilgili maliyetlerin analizine sistematik bir yaklaşım,
- İşletmenin temel amaç ve hedefleriyle ilgili bütünlük bir inceleme ve genel bir kolaylaştırma anlamında bir maliyet yönetimi yaklaşımı.

Şekil 13’de kısıtlı tabanlı stratejik maliyet yönetimine kavramsal bir çerçeve oluşturabilecek bir yapı verilmiştir.

Şekil 13. Stratejik Maliyet Yönetiminde Genel Bir Örgütsel Performans Çerçevesi (Lockarmy, 2003, 595)



(*) CBAI (Müşteri ve Kısıtlı Tabanlı Muhasebe Bilgileri): CBAI, aynı zamanda finans fonksiyonu tarafından da sağlanan potansiyel siparişlerle ilgili kaynak fonksiyonundaki artan maliyet değişkeniyle ilgilidir.

(**) Finans Fonksiyonu: İşletmenin finansal organizasyonu ve muhasebesini kapsar.

(***) Kaynak fonksiyonu: Araştırma ve geliştirme, tasarım, tedarik, dış kaynaklar, üretim, depolama ve dağıtımını kapsar.

Sonuç olarak, stratejik maliyet yönetiminin hedefleri aynı zamanda stratejik maliyet yönetimi araçlarının da hedeflerini kapsar.

2.4.5. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi

Faaliyet gösterilen sektör ne olursa olsun, rekabetin, iletişimde ve üretimde yüksek teknolojik uygulamaların ve tüketici tercihlerinde seçici davranış biçimlerinin giderek yaygınlaşması gibi faktörler, işletmeleri en uygun maliyet ile en kaliteliyi üretmeye zorlamaktadır. Bu değişim ve gelişmeler, klasik maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimi anlayışına doğru geçişin temellerini teşkil etmiştir. Bu açıdan, kaliteden taviz vermeden, tüketici tercihlerine hitap eden bir maliyet-fiyat (pazara dayalı fiyatlandırma) dengesinin sağlanması, konaklama işletmelerinin de en önemli uğraş alanını oluşturmaktadır.

Son yıllarda özellikle turizm sektöründe yaşanan gelişmeler yüksek maliyetlerin söz konusu olduğu konaklama işletmelerinde de yeni maliyet sistemlerinin maliyet düşürme çalışmalarına katkısının ne olacağının belirlenmesini konusu önemli hale getirmiştir.

Tüm bu gelişmeler sonucunda, işletme yöneticileri, üzerinde oynanabilecek en önemli değişkenin maliyetler olduğunu görmekte-dirler. Bu nedenle, maliyetlerin düşürülmesine dönük uygulamalar, yöntemler ve teknikler 2000’li yıllardan itibaren özellikle rekabetin şiddetli olduğu sanayi işletmelerinde yaygın uygulama alanı bulmaya başlamıştır.

Sanayi işletmelerinde ileri maliyetleme tekniklerinin uygulanmaya başlamasıyla iş dünyasında “hedeflere göre yönetim” anlayışı ağırlık kazanmaya başlamıştır. Hedeflere göre yönetim anlayışının temelinde, işlemenin belirlediği gerçekçi hedeflere iç dinamiklerini uydurması yatmaktadır. Hedeflere göre yönetim, bir anlamda, işletmenin ayağını yorganına göre uzatması, diğer bir ifadeyle hedef karı sağlayacak hedef maliyet altyapısını oluşturması olarak tanımlanabilir.

Konaklama işletmeleri bünyesinde bulunan bölümler, genel olarak mal ve/veya hizmet karmasını bir bütün olarak sunmaktadır(Tütüncü, Göksu ve Günlü, 1999, 1). Bu ürünlerin çoğu kez bir mal ve hizmet kompozisyonu şeklinde fiyatlandırılması söz

konusu olsa da, maliyetlemede genellikle ürün bazında daha ayrıntılı bir çalışma yapılması gerekliliği kaçınılmazdır.

Konaklama işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi kapsamında yararlanılan maliyetleme yöntemlerinin değerlendirilmesine geçmeden önce, maliyetlerin stratejik olarak yönetimi ile ilgili stratejik durum analizi ve işletmenin karşı karşıya olduğu karar türlerine kısaca değinmek uygun olacaktır.

2.4.5.1. Stratejik Durum

“Shank et Govindarajan’a göre (1992), strateji iki bölümden oluşabilmektedir: işletmenin hedeflerine ulaşabilmek için kullanabileceği misyon ve rekabet avantajı. Boston Consulting Group, Arthur D. Little et A.T. Kearney gibi danışmanlık şirketleri aşağıdaki üç misyonu önermektedirler” (Carrier ve Couvreur,2002, 5):

- Kurma: Kısa dönemde karın azalması pahasına Pazar payının artırılması. Yüksek büyümedeki sektör içinde Pazar payının zayıf olduğu Pazar bölümünde stratejik birimler genellikle kurma misyonunu kabul ederler. Örneğin, Macintosh bilgisayarları için Apple.
- Sürdürme: Pazar payını ve pazardaki pozisyonunu korumak söz konusudur. Bu misyonu kabul eden stratejik birimlerde, giren ve çıkan nakit akışı hemen hemen eşittir. Yüksek büyümedeki sektör içinde pazar payının önemli olduğu stratejik birimler genellikle sürdürme misyonunu kabul ederler. Örneğin, MainFrame ile ilgili olarak IBM.
- Çıktıları alma: Pazar payının azalması pahasına kısa dönemde karı maksimize etmek söz konusudur. Düşük büyüme hızının olduğu sektördeki Pazar payının önemli olduğu stratejik birimler genellikle çıktılarını almayı kabul ederler. Örneğin, Amerikan tütün markaları.

Porter (1980, 1985) işletmelere bir rekabet avantajı elde etmek için iki yöntem önermektedir (Klein, 2008, 3):

- Maliyet Liderliği: Bu stratejinin ilk hedefi rakiplere göre çok daha düşük bir maliyet elde etmek. Basamak ekonomisi veya Ar-Ge yada ilan maliyetlerini düşürmeyi öğrenerek farklı özelliklerdeki maliyetleri düşürme sağlanabilir.
- Farklılaşma: Bu stratejinin ilk amacı, müşteriler için benzersiz bir şeyler tasarlayarak ürünlerde farklılaştırmadır. Marka, ürünlerle ilişkili

hizmetler, dağıtım ağı, kullanılan teknoloji gibi bir çok farklılaştırma şeklinden söz edilebilir.

Stratejik maliyet yönetiminin konaklama işletmelerinin dış çevre koşullarına aşırı duyarlılığına cevap verebilmesi için Porter'in önerilerinin yanında, müşteri memnuniyetinin de üst düzeyde tutulmasını sağlayacak "değer" kavramı üzerinde durulması önemlidir. Daha önce de belirtildiği gibi, müşterinin kabul edebileceği bir kalite ve fiyat düzeyi değer ölçüsü olarak ifade edilebilir. Bunun ölçümlenmesi de maliyetlerin stratejik yönetimiyle ilgili seçilecek uygun maliyet teknikleri ile mümkün olabilecektir.

Bazı kaynaklara göre Porter, bu iki yöntemin dışında, hızlı bir değişim gösteren çevresel faktörlerle başa çıkmada üçüncü bir strateji daha önermektedir. Bu strateji, belirli bir tüketici grubunun veya pazar bölümünün ihtiyaçlarını tatmin etmeyi amaçlayan "*odak stratejisi*"dir.

2.4.5.2. Yönetim Kararları – Maliyet İlişkisi

İşletmenin gelecekle ilgili bir çok stratejik kararlarının temelinde maliyet raporlarının ortaya koyduğu sonuçlar vardır. Dolayısıyla, maliyet bilgilerinin gerçeği yansıtacak sonuçlar ortaya koyması için maliyet sisteminin işletme faaliyetlerine cevap verebilecek bir uyum içinde yapılandırılması önemlidir. "Maliyetle ilgili bilgilerden işletme içinde en çok satış fiyatının tespitinde, işletme faaliyetlerinin sonuçlarının belirlenmesinde ve çeşitli işletme kararlarının verilmesinde yararlanılırken, işletme dışında ise, işletmeler arası karşılaştırma yapmada, kontrolde, mesleki ve resmi kuruluşlara bilgi vermede ve planlamada yararlanılır" (Savcı, 2008, 9).

Geleneksel yaklaşımda maliyet bilgilerinin kullanılmasını gerektiren işletme kararları aşağıdaki gibi sıralanabilir(Küçüksavaş, 2006, 655):

- Bir siparişin kabul edilip edilmemesi kararları,
- Üretim ve satın alma kararları,
- Bir ürünün üretim programından çıkarılması kararları,

- En uygun ürün karmasının belirlenmesi kararları,
- Üretim yöntemlerinin seçimi kararları,
- Makine yenileme kararları,
- Birleşik ürünleri ek işleme tabi tutup tutmama kararları,
- Fiyatlandırma kararları,
- Kapasite artırma kararları.

Fiyatlama kararlarını istisna kabul edersek diğerleri genellikle içe dönüktür. Pazardaki gelişmeler, rakip işletmelerin durumu, müşteri ile ilişkiler gibi önemli konulardaki değerlendirmeler genellikle bu kapsamın dışında bırakılmaktadır.

Konaklama işletmeleri açısından menü planlama, üretim, fiyatlama ve yatırım faaliyetleri bu kapsamda yer alan karar alanlarını oluşturmaktadır.

Stratejik yaklaşım ise, daha önce belirtildiği gibi maliyetlerin düşürülmesi, ürün farklılaştırması ve değer oluşturma gibi rekabet üstünlüğü araçlarıyla ilgilenir. Bu yaklaşım aynı zamanda geleneksel yaklaşım ile ortaya konan karar türlerini de kapsar.

Son yıllardaki gelişmeler, konaklama işletmelerinde de stratejik maliyet yönetimine daha fazla önem vermek ve stratejik maliyetleme tekniklerinden daha etkin bir şekilde yararlanmak gerektiğini ortaya koymaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin yararlandığı stratejik maliyetleme teknikleri genel olarak şu şekilde sınıflandırılabilir:

- Faaliyet tabanlı maliyetleme,
- Hedef maliyetleme,
- Tam zamanında üretim,
- Değer mühendisliği,
- Kaizen maliyetleme,
- Mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme,
- Dengeli sonuç kartı (Balanced scorecard).

Şüphesiz, konaklama işletmelerinde bu maliyetleme tekniklerinin etkinliklerinin yada önem derecelerinin aynı olduğunu söylemek mümkün değildir. Hatta bazılarının

uygulanabilirliği yok denecek kadar sınırlı olabilir. Bu nedenle, konunun daha iyi anlaşılabilmesi için her birinin ayrı ayrı incelenmesinde ve konaklama işletmeleri açısından değerlendirilmesinde yarar olacaktır.

2.4.5.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün veya hizmetlerin maliyetini, bu ürün veya hizmetleri üretmek için gerçekleştirilen faaliyetlere göre ölçen bir yöntemdir (Sethuramon, 2002, 1). Bu yöntemde, faaliyetlerin maliyetlerin asıl kaynağı kabul edilerek mamuller ve faaliyetler arasındaki ilişkiye yoğunlaşır. “Cooper ve Kaplan (1988) geleneksel maliyet hesaplama modeline en iyi alternatif olarak inandıkları bu yöntemi geliştirmişlerdir.(Jui Ling Hsu, 2006, 4). Burada söz konusu olan faaliyetler işletme amaçları için işletme zamanını ve kaynaklarını kullanma şeklini ifade eder (Ülker ve İskender, 2009,198). Bu eylemler pazar ve müşteri memnuniyeti açısından değerlendirildiğinde, değer yaratmayan ve değer yaratan faaliyetler olarak iki ayrı kategoriye ayrılırlar. Değer yaratmayan faaliyetler, ürünlerin pazar değerinde pozitif yönde bir değişiklik yaratmayan faaliyetlerdir. Değer yaratan faaliyetler ise, müşteri tatmini açısından pozitif bir değer yaratan ve gerekli olan faaliyetlerdir (Eker, 2002, 241).

İşlem bazında maliyetleme olarak da adlandırılan faaliyet tabanlı maliyetleme veya faaliyete dayalı maliyetlemenin, ürün fiyatlama, müşteri veya ürün karlılığı analizi, dağıtım kanalları, işgücü yönetimi ve üretim süreçlerinin iyileştirilmesi gibi bir işletmenin karlılığını doğrudan etkileyen stratejik kararlarla ilgili doğru ve yararlı bilgileri etkin bir biçimde sağlayan bir sistem/yöntem olduğu ifade edilmektedir (Can, 2004,130). Faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir işlevi de değer yaratmayan maliyetlerin belirlenerek bunların mümkün olduğunca sistemden ayıklanması veya bunlara daha az zaman ayrılmasıdır.

2.4.5.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı, Önemi ve Amaçları

Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar ve performans ölçümleri hakkında ayrıntılı bilgi sunan bir veri tabanıdır (Eker, 2002, 239). Dolayısıyla faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, bir ürün maliyetleme sistemi yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturur ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkin de önemli bilgiler sunar. " Faaliyet tabanlı maliyetleme bu özellikleri ile tanımlanırsa: Stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamul grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisi sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri ürünlere ve/veya ürün gruplarına kullandıkları faaliyetler nispetinde tahsis eden bir maliyet sistemidir" (Ülker ve İskender, 2009, 194). Cooper ve Kaplan Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi (Activity-Based Costing), formal bir muhasebe sisteminden çok stratejik amaçlı bir araç olarak tanımlamaktadırlar (Eker, 2002, 239).

Bu yaklaşıma göre, faaliyetler kaynakları, mamuller de faaliyetleri tüketir. Ancak, üretim süreçlerinde oluşan tüm maliyetlerin ürünle doğrudan ilişkilendirilmesinde diğer bir ifadeyle, mamullerin faaliyetleri tüketmesi sürecinde oluşan maliyetlerin paylaşılmasında güçlükler yaşanmaktadır. Klasik maliyetleme yöntemlerinde genel üretim giderleri birtakım dağıtım anahtarlarıyla ürünlerle ilişkilendirilerek ürün maliyetlerine yüklenir. Üretim hacminden çok süreçlerindeki farklılıklar, mamul farklılaşması gibi etkenler maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde ürünlere yüklenmesinde sorunlar doğurmaktadır. İşletmeler genellikle bu sorunları tecrübi yöntemlerle belirledikleri dağıtım anahtarlarıyla aşmaya çalışmaktadır. Maliyet oluşumunu belirleyen etkenleri en iyi şekilde temsil edecek ölçütlerin neler olduğu konusunda yapılan çalışmalar doğrultusunda faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı önem kazanmaya başlamıştır.

Bu kapsamda faaliyet tabanlı maliyet sisteminin başlıca amaçları şunlardır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002,31):

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle, mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak yada en düşük düzeye indirmek,

- Karlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımları (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlamak.

Bu bağlamda faaliyetlerin temel özellikleri şunlardır(Ülker ve İskender, 2009, 197-198):

- Faaliyetler ürün maliyetinin doğruluğunu geliştirir.
- Faaliyetler eylemdir ve değişime uygun bir esastır ve sürekli gelişmeyi tamamlar.
- Faaliyetler alternatiflerin değerlendirilmesini kolaylaştırır ve stratejiyi ayarlar.
- Faaliyetler maliyet etkenlerine dikkati çeker ve kullanıcılarca kolaylıkla anlaşılır.
- Faaliyetler planlama ve kontrolü bağlar ve karar destek sistemiyle Birleştirir.
- Faaliyetler finansal ve finansal olmayan başarı ölçülerini birleştirir.
- Faaliyetler karşılıklı bağımlılıklara ışık tutar.
- Faaliyetler toplam kalite yönetimi ile uyumludur.

Faaliyete Dayalı Maliyet maliyetlemenin, “yapılan faaliyetlerin maliyeti” hakkında bilgi sağlaması sayesinde, organizasyon süreçlerinde hem ortaya çıkan faaliyetlerin, hem de maliyet objelerinin gerçek maliyetleri belirlenmiş olmaktadır (Cookins,1996, 55-75). Faaliyet tabanlı maliyetlemenin temel avantajı, özellikle ürün farklılaştırmanın önemli olduğu ve direkt olarak mamul maliyetine dahil edilemeyen fakat toplamda önemli bir paya sahip endirekt maliyetlerin var olduğu durumlarda daha açık, gerçekçi ve daha derin bir maliyet hesaplamayı sağlaması ve analizine yardımcı olmasıdır.

2.4.5.3.2. Geleneksel Maliyet Sistemleri ve Faaliyet Tabanlı Maliyet sisteminin Karşılaştırılması

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile geleneksel maliyetleme yaklaşımları arasında genel üretim maliyetlerinin izlenmesi ve mamullere yüklenmesi ile ilgili önemli farklar bulunmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme geleneksel maliyet sistemleriyle karşılaştırıldığında, çok çeşitli maliyet taşıyıcıları kullanmak yoluyla indirekt maliyetleri, bunlara neden olan maliyet taşıyıcılarına göre maliyet objelerine dağıtmaktadır (Ünal, 2006, 22).

Yukarıda da ifade edildiği gibi, faaliyet tabanlı maliyetlemede maliyetler maliyet havuzu dediğimiz faaliyet merkezlerinde toplanır. Geleneksel maliyet sistemlerinde işletmede yapılan işleri ilgisi doğrultusunda en uygun şekilde gruplandıran faaliyet merkezleri yerine gider merkezleri vardır ve genel üretim maliyetleri bu merkezlerde toplanır. geleneksel sistemlerin faaliyet merkezlerini dikkate almaması nedeniyle, her bir faaliyetin etkinliğini ölçülememektedir.

Genel üretim maliyetlerinin gider merkezlerine dağıtımında kullanılan anahtarların ise gerçekçi bir dağıtım yapma konusunda yetersiz olduğu savunulmaktadır.

Geleneksel maliyet sistemleri ile faaliyet tabanlı maliyet sisteminin karşılaştırması genel hatlarıyla Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7. Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması (Karcioğlu, 2000, 155).

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyet Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi
1. Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi
2. Maliyet havuzları sayısı	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
3. Maliyet dağıtım anahtarları sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
4. Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: J. Edward Ketz, Terry L. Campbell, Sidney J. Baxendale, Management Accounting,

2.4.5.3.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Gerekliği

1980'li yıllarda bir çok yönetici mevcut maliyet sistemlerinin bazı eksiklikler içinde olduğu yönündeki memnuniyetsizliklerini dile getirmişlerdir. Bazı işletmeler bu ve bunun gibi bir çok nedenle faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine geçmeye başlamışlardır.

Daha önce de stratejik maliyet yönetiminin ortaya çıkış nedenleri arasında belirtildiği gibi, geleneksel maliyet yöntemlerinin genel üretim maliyetlerinin üretilen mal veya hizmetlerle gerçekçi bir şekilde ilişkilendirilmesinde yetersiz kaldıkları kabul edilmektedir. Bu ise, işletme yönetiminin finansal planlama ve fiyatlama politikalarını olumsuz etkilemektedir.

Faaliyet merkezlerinin karlılık performansının etkili bir şekilde değerlendirilmesi önemlidir. Geleneksel maliyet sistemlerinde faaliyet merkezleri yerine gider merkezleri vardır. Gider merkezleri ise, maliyetlerin gerçekçi bir şekilde dağıtımının yapılması güçtür.

Geleneksel maliyet yöntemleri daha çok içe dönektür ve dış gelişmeleri dikkate almaz. Pazar yapısı, müşteri eğilimleri ve rekabet gibi dış değişkenlere karşı duyarlı değildir. Bu nedenle geleneksel maliyet sistemleri bir rekabet üstünlüğü aracı olarak kullanılamaz.

Daha geniş anlamda faaliyet tabanlı maliyetlemenin firmanın finansal performansı, stratejik yönetim politikaları ve toplam kalite yönetiminin de önemli araçlarından biri olduğu ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle, faaliyet tabanlı maliyet yönetimi sayesinde elde edilen maliyet bilgileri, ürün-hizmet hattı, müşteri ilişkileri, işlemlerin geliştirilmesi, pazar bölümlendirmesi, ürün, müşteri karışımı gibi birbirinden farklı stratejik ve operasyonel kararların alınmasına yardımcı olmaktadır (Eden ve Ronen, 2002,56).

Bunların dışında, Hilton'a göre (1994, 213) yeni bir maliyet sistemine bir gereksinim olduğu yönünde göstergeler şunlardır:

- Raporlanan üretim maliyetlerine inanmamaktadır,
- Satış personeli raporlanan üretim maliyetlerinden memnun değildir,
- Raporlanan bazı karlı ürünler, Pazar fiyatına göre fiyatlanmaktadır,
- Genel maliyet oranları çok yüksek ve artmaktadır,
- Ürün yelpazesi çeşitlidir,
- Firma direkt işçilik payı düşük bir yüzdedir,
- İşletmenin bazı ürünlerinin rekabetçiler tarafından fiyatlandırması çok yavaştır.

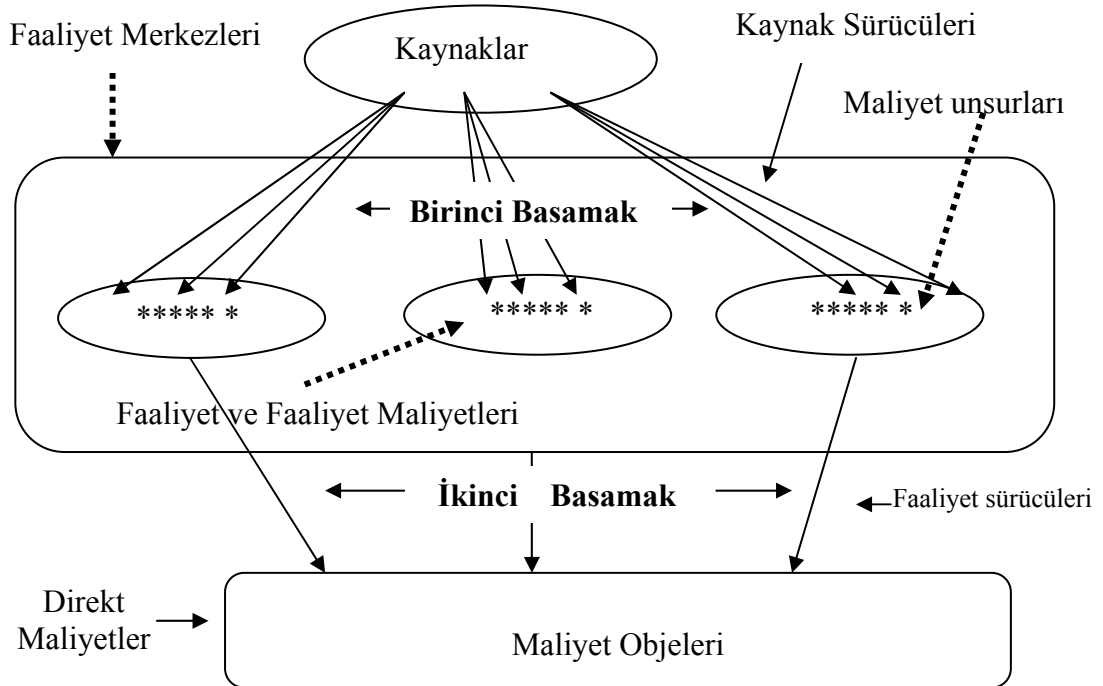
2.4.5.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci

Ray H. Garrison ve Eric W. Noreen'e göre, faaliyet tabanlı maliyet sistemini uygulamaya koyabilmek için altı temel aşamaya ihtiyaç vardır (Encyclopedia of Management, 1):

- 1- Faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyet havuzlarının tanımlanması,
- 2- Faaliyetlere ilişkin maliyetlerin doğrudan ilişkilendirilmesi (maliyet taşıyıcılarının belirlenmesi),
- 3- Maliyetlerin tekrar gruplandığı faaliyetlere yüklenmesi,
- 4- Faaliyetle ilgili oranların hesaplanması,
- 5- Faaliyet oranlarını kullanarak faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine atanması,
- 6- Yönetim raporlarını hazırlama ve ilgililere sunulması.

“Bu metodoloji, kaynakların faaliyetlere en rasyonel bir şekilde dağıtılmasını, faaliyetlerin daha geniş süreç unsurları olarak yönetilmesini, müşterilere sunulan hizmetlerle ilgili işlemlerde maliyetlerin kontrolünü, benchmarking tedbirlerini geliştirmelerini ve sonuç olarak müşterilerle ortaklaşa performans denetimini sağlar” (Vegman, 2009, 15).

Şekil 14: Faaliyet Tabanlı Maliyet Organizasyonu (Bertrand ve Mevellec, 2006, 5)



Şekil 14 de de görüldüğü gibi, faaliyet tabanlı maliyetleme temel olarak iki aşamalı bir süreçten oluşur. İlk aşamada faaliyetlerin girdileri (kaynakları) tükettiği kabulünden hareketle çeşitli genel üretim giderleri kalemleri faaliyet merkezlerine (faaliyet havuzlarına) kaynak taşıyıcıları ile yüklenir. “Kaynak veya faaliyet taşıyıcıları(sürücüleri), “bir faaliyetin maliyetinde değişikliğe neden olan herhangi bir faktördür” (Ünal, 2006, 17). İkinci aşamada ise, faaliyetlerin maliyetleri faaliyet taşıyıcıları ile maliyet objelerine yüklenir. Yani, faaliyet maliyetleri, faaliyet seviyesinde maliyet merkezlerinde belirli faaliyetler sonucu oluşan maliyetlerle birleştirilerek tamamlanan işlerle ilgili tüketilen ürünlere (maliyet objelerine) atanır. Maliyet objesi, maliyeti hesaplanacak olan birim ürünlerdir. “Bu, bir ürün veya müşteri olabilir” (Ülker ve Iskender, 2009, 220). Böylece, bir faaliyetin maliyeti, o faaliyeti yerine getirmek için tahsis edilen tüm işlenebilir üretim faktörlerinin toplam maliyeti olmaktadır. Birim ürün maliyeti de bu maliyetin faaliyet sürücüleri aracılığıyla hesaplanan tutarı olacaktır.

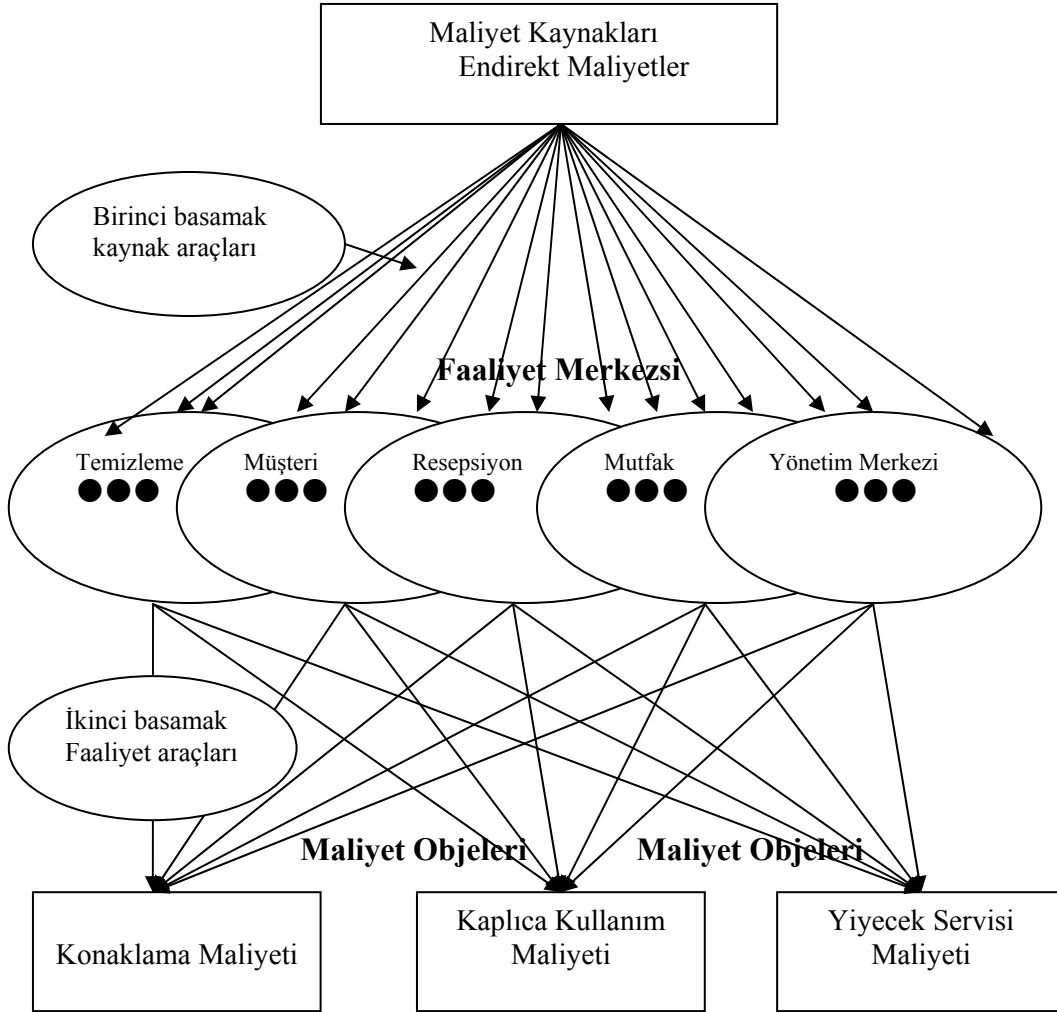
“Kaynaklar, faaliyetin yapılması için başvuru veya yönetilen ekonomik unsurlardır. Bir üretim işletmesinde kaynaklar aşağıdaki unsurları kapsamaktadır” (Acar, 1998, 95):

- Direkt işçilik ve malzeme,
- Üretim desteği,
- Üretimin dolaylı maliyetleri,
- Üretim dışındaki maliyetler.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin konaklama işletmeleri açısından etkinliğinin daha iyi anlaşılabilmesi için sürecin, konaklama işletmelerinin özellikleri de dikkate alınarak açıklanmasında yarar olacaktır.

Bir konaklama işletmesi açısından model olabilecek faaliyet tabanlı maliyetleme yapısı Şekil 15’de verilmiştir.

Şekil 15. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli



Şekil 15: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Hot Spring Country Inn Oteli

Kaynak: Wen-Hsien Tsai, Department of Business Administration, National Central University, Chung-Li, Taiwan, ROC, 2006.

Sistem, genel üretim maliyetlerinin ürünlere doğru yüklenmesine odaklanır. Daha önce de belirtildiği gibi, maliyetlerin yüklenmesi iki aşamada gerçekleşir: Maliyet objeleri (ürün ve hizmetler) faaliyetleri tüketir, faaliyetler de maliyet kaynaklarını tüketir. Bunun uygulamadaki anlamı, kaynak maliyetleri birinci basamakta kaynak araçlarını kullanarak farklı maliyet merkezlerine yüklenmesidir. Bir faaliyet merkezi, genellikle süreç fonksiyonu tarafından tanımlanan ilgili faaliyetlerin bir grubundan oluşur.

Konaklama işletmelerinde yiyecek maliyetlerinin ve yiyeceklerde kayıpların yüksek düzeyde gerçekleşmesi işletme yöneticilerinin dikkatlerini özellikle yiyecek maliyetleri üzerine yoğunlaştırmıştır. Etkili bir kontrol sisteminin oluşturulması yiyecekler dışında, içecek ve odalar maliyet merkezlerini de kapsayacak geniş bir çalışmayı gerektir. Bu çalışma, faaliyet tabanlı maliyetleme çerçevesinde yapılacaksa, maliyet alanını oluşturan tüm faaliyetlerin uygun şekilde bölümlendirilmesi ve bütçelenmesi gerekir.

Böyle bir yapılanmada öncelikli hedef, faaliyet ve faaliyet merkezlerinin işletme işlevlerine uygun bir şekilde belirlenerek yüksek maliyetlerin kayıpların olduğu maliyet merkezlerinde kayıpların önlenmesi, doğru maliyet hesaplanması ve maliyetlerin düşürülmesidir. Konaklama işletmeleri talepteki istikrarsızlıklar, enflasyon, belli aylarda düşük doluluk oranıyla çalışma gibi nedenlere bağlı olarak ciddi olumsuzluklarla karşı karşıyadır. “Bu nedenle, özellikle büyük ölçekli otel işletmeleri için maliyet kontrolü kapsamında maliyetin azaltılmasının gerekliliği de önem kazanmaktadır” (Doğdubay, 2007,91)

Konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması işletmelere aşağıdaki avantajları sağlamaktadır (Pazarçeviren, 2006, 3):

- 1- Fiyatlarını kendi kategorisindeki diğer dinlerce işletmelerinde uygulanan fiyatlara göre değil, belirledikleri ön maliyetler ve hedef karları temel alarak saptayacaklardır.
- 2- Satış objeleri birimi başına ve toplam olarak ne kadar kar edebileceklerini öngörebildiklerinden, toplu talepler karşısında ne kadar indirim yapabileceklerinin hesabını doğru yapabileceklerdir.
- 3- Fiyat belirlemede hedef kar, önce avantajlı satış objeleri ile sağlama politikasını uygulayabileceklerdir.
- 4- Gereksiz faaliyet ve kaynak tüketimlerini elimine etmek suretiyle maliyet tasarrufu sağlayabileceklerdir.
- 5- Her bir satış objesinden farklı fiyat seviyelerinde birim başına ne kadar kar elde edebileceği ve ne miktarda satılabileceğini öngörmek suretiyle, farklı fiyat ve satış seviyeleri itibarı ile kar simülasyonları yapabileceklerdir.

“Kaplan ve Cooper (1998) faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini üretim işletmelerinden çok hizmet işletmeleri için önermektedir. Onların ifadelerine göre,

hizmet işletmelerindeki maliyetlerin çoğu sabit ve direktir. Bununla birlikte faaliyet tabanlı maliyetlemenin konaklama işletmelerinde kullanımı minimum düzeydedir. Otel personelleriyle yapılan görüşmelerde, bunun nedeninin yöntemin derinliğine bilinmemesi ve otel düzeyinde kullanılabilirliğine olan inancın zayıf olmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır” (Odysseas ve Paggios, 2007, 43).

Diğer bir etkili yönü de, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin konaklama işletmelerinde nispeten yüksek olan ortak maliyetlerin mamullerle ilişkilendirilip yüklenmesinde daha ayrıştırıcı bir özelliğe sahip olmasıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi açıklamak üzere günlük hayattan şu basit örnek verilebilir (Ünal, 2006, 12):

İki kişi bir restoranda farklı yemekler sipariş etmişlerdir.

A kişisi bir çorba (5 TL) ve bir tabak yemek (10 TL) sipariş ederken,

B kişisi bir çorba (5 TL), bir tabak yemek (10 TL), salata (5 TL), pasta (5 TL), kahve (4 TL) sipariş etmiştir.

Geleneksel olarak ödeme yapılması durumunda toplam yemek maliyeti (44 TL) kişi sayısına (iki kişi) bölünecektir ve dolayısıyla A ve B kişisi her biri eşit olarak 22 TL ödeyecektir. Oysa A kişisi B kişisinden daha az yemek yemiş ve ödemesi gereken tutar daha az olması gerekirken (15 TL), B kişisinin yemek fiyatının (maliyetinin) bir kısmı ona yüklenmiştir. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi kullanıldığında A kişisi 15 TL, B kişisi 29 TL ödeyecektir. Zira, A kişisi 15 TL’lik, B kişisi 29 TL’lik ürün ve hizmetten yararlanmışır. Geleneksel yöntem göre, A kişisi B kişisinin 7 TL’lik yemek maliyetini fazladan yüklenmiş olacaktır.

Yani, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanmasıyla, az kaynak kullanan ürünlerin genel üretim maliyetlerinden daha az; çok kaynak kullanan ürünlerinde daha çok pay alması sağlanır.

Bir işletmede birbirinden farklı çok sayıda ürünün üretildiğini varsayarsak, yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere, bir ürünün maliyetini diğerine yükleyerek ürün bazında yanıltıcı sonuçların elde edilmesinin önlenmesi için, maliyetlerin birim ürünlere gerçekçi ve doğru yüklenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, elde edilen çıktıların yanlış sonuçlar vermesi, işletmenin fiyatlama kararlarını dolayısıyla rekabet üstünlüğünü olumsuz etkileyebilecektir.

Şekil 15’de bir model taslağı şeklinde belirtilen faaliyet tabanlı maliyetleme süreci, konaklama işletmeleri açısından daha ayrıntılı olarak çalışmanın uygulama bölümünde incelenecektir. Yine de bu kısımda, faaliyet tabanlı maliyetlemenin yukarıda belirtilen altı aşamasını konaklama işletmeleri açısından kısaca ele almak yararlı olacaktır.

2.4.5.3.4.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Literatürde bilinmektedir ki, faaliyet tabanlı maliyet sisteminde en zor görev süreçlere dahil edilecek faaliyetlerin tasarımı ve tanımlanmasıdır. (Kaplanoğlu ve Baykaşoğlu, 2008, 312).

Bu sürecin ilk aşamasında, maliyetler hiyerarşisi oluşturulur. Bu düzeydeki çalışmalara süreç analizi de denilmektedir. “Süreç değerlendirme analizi, bir mamul veya hizmet üretmek için gerekli olan faaliyetlerin sistematik olarak analiz edilmesidir” (Atmaca ve Terzi, 2007, 369). “Yapılan analizle ilişkilendirilen ne olursa olsun, faaliyetlerle ilgili analiz, farklı sorumluluklar ve ürünler nezdinde mevcut işlevsel becerilerin bir yeniliği ile başlar (bir fatura, bir sipariş, bir teslimat)” (Bertrand ve Mevellec, 2006, 5).

“Faaliyetlerin belirlenmesinde işletmenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planından yararlanılabilir” (Eker, 2002, 244). “Sağlıklı bir birim maliyetleme yapılabilmesi için faaliyet grupları” (Basık ve Türker, 2005, 54):

- Birim düzeyindeki faaliyetler,
- Parti düzeyindeki faaliyetler,
- Ürün düzeyindeki faaliyetler ve
- Tesis düzeyindeki faaliyetler olmak üzere dört grupta incelenir.

Faaliyetler belirlendikten sonra, bütün işletme faaliyetlerinin faaliyet gruplarına ayrılması gerekmektedir. Tanımlanan faaliyet grupları işletmenin özetle ne yaptığını tam olarak göstermelidir.

2.4.5.3.4.1.1. Birim Düzeyindeki Faaliyetler

“Birim düzeyindeki faaliyetlerle ilgili maliyetler çok daha doğrudan bir nitelik göstermekteyken, faaliyetin düzeyi yükseldikçe herhangi bir ürün ya da müşteri grubuna göre ayrıştırılmayan ama işletmenin varlığını sürdürebilmesi için yapılması gerekli olan faaliyetlere ulaşılır” (Basık ve Türker, 2005, 54). Bu faaliyetler işletmede üretilen her bir birim ürüne indirgenir. Örneğin, direkt hammadde ve direkt işçilik kullanımı, makinelerin çalıştırılması, her bir birimin kontrolü gibi faaliyetler birim seviyesi faaliyetlerdir. (Ünal, 2006, 15). Bu faaliyetler sonucu her bir birim ürünün kendi geçek maliyetlerinin hesaplanması hedeflenir. Buradaki maliyetler, üretim düzeyine en uygun yükleme anahtarları (faaliyet sürücüleri) ile mamullere yüklenirler. Bu anahtarlar, direkt işçilik saatleri, makine saatleri, kw, iş döngü sayısı v.b. olabilir.

2.4.5.3.4.1.2. Parti Düzeyindeki Faaliyetler

Her bir parti için gerçekleştirilen faaliyet olarak tanımlanabilmektedir(Ünal, 2006, 15). “Yani farklı türde mamuller grup halinde üretilirken veya farklı zamanda aynı mamul gruplarının üretime sevkini yapılması durumunda katlanılması zorunlu olan faaliyetlerdir” (Kabaklı, 2007, 22). Parti düzeyindeki faaliyetler malzeme siparişlerinin verilmesi, müşteriye mal gönderilmesi gibi belli bir sipariş çerçevesinde yapılan faaliyetler olabileceği gibi, işletmede aynı türden ürünlerin toplu üretimi veya hizmet sunumu ile ilgili tekrar eden faaliyetler şeklinde de olabilir.

Parti seviyesindeki faaliyetler çıktı hacmiyle doğrudan ilişki kurulmayan faaliyet niteliğinde olduğundan, anahtarlar çıktı hacmi yerine faaliyetler bazında belirlenmelidir (Aksoylu ve Dursun, 2001, 150).

2.4.5.3.4.1.3. Ürün Düzeyindeki Faaliyetler

Farklı mamuller yada belli bir ürüne yönelik olan faaliyetlerdir. Bir başka ifadeyle, “mamul seviyesinde faaliyetler mamul farklılaştırmasına gidilen bir işletmede farklı türde mamuller üretebilmek için yerine getirilen ve tüm mamuller yerine belirli bazı mamul birimlerine yararlı olan işlerdir” (Kabaklı, 2007, 22) . Ürün düzeyindeki faaliyetler, faaliyetlerin kaç birim veya parti üretildiğine değil, farklı türdeki ürün sayılarına bağlıdır. Yani bu faaliyetlerin maliyetleri her bir ürüne dağıılmakta ancak her bir üretilen ürünün parti ve birim sayısından bağımsızdır ve ürün sayısının çeşidine bağlı olarak değişmektedirler” (Ünal, 2005, 15). Bu maliyetlerim mamullere yüklenmesinde ise mamulleri oluşturan parça sayısı, test sayısı, hizmet zamanları gibi anahtarlar kullanılabilir (Aksoylu, Dursun, 2001, 150).

2.4.5.3.4.1.4. Tesis Düzeyindeki Faaliyetler

Tesis düzeyi faaliyetler daha çok yönetsel konularla ilgili olmakla birlikte üretim sürecini destekleyen faaliyetlerdir. Daha açık bir ifadeyle, “Firma için ortak olarak gerçekleştirilen üretim faaliyetini destekleyen ve üretim miktarından, parti sayısından ürün çeşidinden bağımsız olarak gerçekleşen faaliyetler şeklinde ifade edilebilir. Örneğin, güvenlik, bakım, fabrika yönetimi, fabrikanın amortismanı, çalışanlar için sosyal tesislerin işletilmesi ve emlak vergisinin ödenmesi gibi (Ünal, 2005, 16).

2.4.5.3.4.2. Faaliyet Havuzlarının Tanımlanması

Sürecin bundan sonraki aşaması, maliyet havuzlarının tanımlanması ile ilgili çalışmalardır. Faaliyet havuzu, kaynaklardan gelen maliyetlerin toplandığı yerler olduğu için bir faaliyetin toplam maliyetini ifade eder. “Faaliyet tabanlı maliyetlemede

homojen olan ve her biri tek bir taşıyıcıyla temsil edilen maliyet havuzları” (Ünal, 2005, 16) işletmenin hizmet biçimi ve yapısal özelliğine bağlı olarak tüm maliyetlerin ayrıştırılarak toplanabilmesine uygun olabilecek şekilde oluşturulur. Örneğin, bir konaklama işletmesi için “*Temizlik faaliyet merkezi*”, “*Müşteri hizmetleri merkezi*”, “*Pişirme ve yiyecek hizmetleri merkezi*”, ve “*Yönetim Merkezi*”, şeklinde faaliyet merkezleri (havuzları) tanımlanabilir (Tsai ve Hsu, 2006, 1).

2.4.5.3.4.3. Faaliyetlere İlişkin Maliyetlerin Doğrudan İlişkilendirilmesi (Maliyet Taşıyıcılarının Belirlenmesi)

Kaynak sürücüsü (resource driver) olarak ifade edilen maliyet taşıyıcıları, kaynakların maliyetini faaliyetlere dağıtmak için kullanılmaktadır. Bu faktörler faaliyetin kaynak kullanımını yansıtacak şekilde seçilir (Kabaklı, 2007, 14). Kaynak taşıyıcıları, harcamaların işlevsel ilişkisinin bir oranı yada farklı birim ve eylemler şeklinde çeşitli faktörler olabilir. Bazı kaynak taşıyıcılarını şu şekilde örneklendirilebilir (Krakhmal, 2005,4):

Faaliyetler:	Kaynak Taşıyıcıları:
- Finans	: Harcanan zaman,
- İnsan kaynakları	: İş döngü oranı,
- Enerji, su	: KW, litre.
- Bakım-onarım	: Bakım saatleri

Bu taşıyıcılar, başka bir ölçü de olabilir. Örneğin işletmenin yapısına bağlı olarak her bir faaliyetin zaman değeri yada yüzde (%) değeri şeklinde bir taşıyıcı olabilir. “Maliyet taşıyıcılarının sayısı arttıkça ürün maliyetlerinin doğruluğu da artmaktadır” (Ünal, 2006, 18).

2.4.5.3.4.4. Maliyetlerin Tekrar Gruplandığı Faaliyetlere Yüklenmesi

Bu aşamada, işletmenin belirlenen faaliyetlerinin maliyeti uygun kaynak taşıyıcılarıyla maliyet havuzlarına yüklenir. Yani, kaynaktaki maliyetler yukarıda

örneklendirilen kaynak taşıyıcıları ile faaliyet merkezlerine taşınırlar ve böylece her faaliyet merkezinin maliyeti ortaya çıkar.

Örneğin, bir konaklama işletmesinde kaynak taşıyıcılarının yüzde (%), metrekare, fatura/adisyon sayısı ve personel sayısı olduğunu varsayalım. İşletmede gider merkezleri ve faaliyet merkezleri şu şekilde olsun (Koşan, 2008, 296):

Gider Merkezleri	Faaliyet Merkezleri
Ön Büro	Rezervasyon Bilgilendirme
Kat hizmetleri	Giriş ve Çıkış İşlemleri
Temizlik	Kat Hizmetleri
Restoran	Pazarlama
Bar	Yiyeceklerin Üretim ve Servisi
Ziyafet	İçeceklerin Üretim ve Servisi
Personel Maaşları	Ziyafet Organizasyonu
Kırtasiye ve Diğer Giderler	Telefon
Telefon	Genel yönetim
Pazarlama ve Satış	
Genel Yönetim	
Kira	
Yönetici Personel	
Muhasebe Personel	
Bakım - Onarım	

Buna göre, konaklama işletmesinde gider merkezlerinde oluşan maliyetlerin faaliyet merkezleri ile ilişkisi ve faaliyet merkezlerinin gider merkezlerinden aldıkları maliyet payı Tablo 8'de belirtilmiştir. Tabloda, gider merkezlerinin hangi faaliyet merkezi ile ve ne ölçüde ilişkisinin olduğunu otel yönetimince belirlenmiş olduğu varsayılmaktadır.

Tablo 8. Faaliyetlere Ait Gider Ölçütleri (Koşan, 2008, 296).

GİDER MERKEZLERİ	DAĞITIM ANAHTARLARI	OTELDE MEYDANA GELEN FAALİYETLER								
		Rezervasyon bilgilendirme	Giriş ve çıkış işlemleri	Kat hizmetleri	Pazarlama	Yiyecek üretim ve servisi	İçecek üretim ve servisi	Ziyafet organizasyonu	Telefon	Genel yönetim
Ön Büro	Belirtilen oranlar	% 30	% 60		% 5			% 5		
Kat hizmetleri	Çalışılan saatler / belirlenen oranlar			x				x		
Temizlik	Belirtilen oranlar			% 74		% 15	% 5	% 6		
Restoran	Bütün giderler					% 100				
Bar	Bütün giderler						% 100			
Ziyafet	Bütün giderler							% 100		
Personel Maaşları	Personel sayısı			X	X	X	X	X		X
Kırtasiye ve Diğ.	Fatura/adisyon say		X			S	S	S		
Telefon	Bütün giderler								% 100	
Pazarlama ve Sat.	Bütün giderler				% 100					
Genel	Belirlenen metrekare			% 60		% 25	% 7	% 8		
Kira	Belirlenen metrekare			% 60		% 25	% 7	% 8		
Yönetici Personel	Belirlenen oranlar	% 10	% 7	% 3	% 20	% 20	% 20	% 10	% 0	% 10
Muhasebe Personel	Belirlenen oranlar	% 0	% 35	% 10	% 5	% 20	% 20	% 5	% 0	% 5
Bakım Onarım	Belirlenen oranlar	% 0	% 3	% 75	% 0	% 8	% 8	% 6	% 0	% 0

Tablo 8’deki değerlere göre, gider merkezlerindeki maliyetler, uygun maliyet taşıyıcılarıyla faaliyet merkezlerine taşınır. Ancak burada belirlenecek uygun taşıyıcıların nasıl belirleneceği konusu üzerinde ayrıntılı bir çalışmanın yapılması önemlidir. Bu taşıyıcılar bazen bir yüzde (%) değer de olabilir.

2.4.5.3.4.5. Faaliyetlerle İlgili Oranlarının Belirlenmesi

“Havuzdaki toplam maliyet faaliyet kapasitesine bölünerek faaliyet maliyeti yükleme oranı (faaliyet sürücüsü) elde edilir” (Ülker ve Iskender, 2009, 202). Faaliyet sürücüsü (activity driver), bir faaliyetin maliyet unsuru tarafından kullanımının bir ölçüsüdür ve kaynakları faaliyetlerden maliyet unsurlarına dağıtmak için kullanılmaktadır (Kabaklı, 2007, 14). Ancak, konaklama işletmelerinde her faaliyet merkezinde üretim yapılmaz. Bu nedenle, her bir faaliyet türü için ayrı bir yükleme oranı bulmak gerekmeyebilir.

Örneğin, kat hizmetleri faaliyet merkezinde toplanan işçilik maliyetlerin birim oda maliyetine atanması şu şekilde yapılabilir:

- İşletmenin % 100 doluluk oranıyla çalıştığını varsayalım.
- Kat hizmetleri faaliyet merkezinin, diğer gider merkezlerinden gelen maliyet paylarıyla birlikte toplam işçilik maliyeti 3.100 TL ,
- İşletmede 20 adet tek kişilik, 80 adet çift kişilik ve 5 adet süit oda ve kat hizmetlerinde tüm odaların hizmete hazır hale getirilmesi için çalışılan toplam işçilik saati 31 saat,
- İşletmede bir odanın hizmete hazır hale getirilmesi için geçen süreler:
Bir kişilik oda = 15 dakika,
İki kişilik oda = 18 dakika,
Süit oda = 24 dakika şeklinde standartlaştırılmıştır.

2.4.5.3.4.6. Faaliyet Oranları Kullanarak Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Atanması

Daha sonra faaliyet havuzlarında biriken maliyetler her bir maliyet objesine bu yükleme oranları (faaliyet sürücüleri) yardımıyla atanır.

Yukarıdaki verilere göre her bir odanın faaliyet merkezinden aldığı işçilik maliyeti payı şu şekilde olacaktır:

$$\text{Saat ücreti} = 3.100 \text{ TL} / 31 = 100 \text{ TL},$$

$$\text{Toplam çalışılan saat} = [(20*15) + (80*18) + (5*24)] / 60 = 31 \text{ saat.}$$

$$\text{Tek kişilik odaların toplam işçilik maliyeti} = [(20*15*100)] / 60 = 500 \text{ TL,}$$

$$\text{Tek kişilik oda birim maliyeti} = 500 \text{ TL} / 20 \text{ Adet} \\ = 25 \text{ TL,}$$

$$\text{Çift kişilik odaların toplam maliyeti} = [(80*18*100)] / 60 = 2400 \text{ TL,}$$

$$\text{Çift kişilik bir oda işçilik maliyeti} = 2400 \text{ TL} / 80 \text{ adet}$$

= 30 TL,

Süit odalar toplam işçilik maliyeti = $[(5*24*100)] / 60 = 200$ TL,

Bir süit oda işçilik maliyeti = 200 TL / 5 adet,

= 40 TL.

Yukarıdaki işlem aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

KHİM : Kat hizmetleri işçilik maliyeti,

IZ : işçilik zamanı (dakika),

SU : Saat ücreti,

OS₁ : Tek kişilik oda sayısı,

OS₂ : Çift kişilik oda sayısı,

OS₃ : Süit oda sayısı.

$$KHİM = [(IZ_1 \times SU \times OS_1) + (IZ_2 \times SU \times OS_2) + (IZ_3 \times SU \times OS_3)] / 60$$

2.4.5.3.4.7. Yönetim Raporlarını Hazırlama ve İlgililere Sunma

Bu son aşama, faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasının sonuçlarının alındığı aşamadır. Alınan sonuçların başarı değerlemesini yapabilmek için, bu sonuçların geleneksel maliyet sistemi ile alınan sonuçlarla kıyaslanması uygun yollardan biri olabilir.

2.4.5.3.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Dezavantajları

Bir çok işletme yöneticisi faaliyet tabanlı maliyetlemenin karmaşık yapısından ve uygulamadaki güçlüğünden söz etmektedir. “Blaxill ve Haut’a göre bazı işletmeler şu noktayı gözden kaçırmaktadırlar; genel maliyetler sadece daha temel maliyetlerle değil süreçlerle ilgilidir. Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi kabul etmenin engellerinden biri onun bir işletme yönetim düşüncesi gerektirmesidir” (Rehyanoğlu, 2004, 9). Ayrıca, sisteme yöneltilen diğer eleştiriler şunlardır (Alkan, 2003, 47):

- Kaybolan beklentilerin var olmasına sebebiyet vermesi,
- Sistemin kullanılması ve uygulanmasının külfetli oluşu.

Özetle, faaliyet bilgilerinin toplanmasının maliyetli olması ve çok zaman harcaması, bilgilerin saklanması pahalılığı, değişen koşullara adaptasyonun zor olması ve maliyet etkenlerinin hesaplanmasında kullanılmayan kapasitenin etkisinin dikkate alınmaması bu yöntemin kısıtlamaları olarak karşımıza çıkmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007, 371-372).

2.4.5.3.6. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Yukarıda ifade edilen bu eksikliklerin ortadan kaldırılması amacıyla Kaplan ve Anderson tarafından “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme – Time-Driven Activity Based Costing” geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine alternatif bir yaklaşım olarak ortaya konmuştur (Atmaca ve Terzi, 2007, 371-372).

Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme sadece iki parametreyi gerektirmektedir (Kaplan ve Anderson, 2003, 1):

- Kullanılan kapasitenin ünite maliyeti,
- Bir faaliyet yada bir iş için gerekli zaman.

Bir zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyet yönetimi (Kaplan ve Anderson, 2003, 1):

- Çabuk kurulabilir ve ölçümlenebilir,
- Kolaylıkla güncellenebilir ve süreçteki, farklı emirlerdeki, maliyet kaynaklarındaki değişiklikleri yansıtabilir,
- İşletme kaynak planlaması (ERP) ve Müşteri ilişkileri yönetimi (CRM) etkileşiminden veri kaynağı elde edebilir,
- Ünite zamanının tespitinde direkt gözlemeye olanak sağlar,
- İşlem süresi ve gerçek zamanda raporlama konularında hızlı bilgi sağlama ile milyonlarca işlemi kolayca yönetmeyi sağlar,

- Yönetim eylemlerinde kullanılmayan kapasiteyi dikkate alır ve kapasite kaynaklarının dahil edilmesini sağlar,
- Modelin karmaşıklığını arttırmadan emirlerdeki ve müşteri davranışlarındaki değişimleri dikkate alarak zaman eşitliklerini kullanır.

Sonuç olarak, zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetlemeden farklı olarak maliyet kaynaklarının belirlenmesinde teorik ve pratik kapasiteyi ve her bir faaliyetin zaman değerini dikkate alır. Yöntemin bu özelliği, konaklama işletmeleri açısından bir avantaj mı dezavantaj mı oluşturur? Bu sorunun cevabını konaklama işletmelerinin kendine has özelliklerini de dikkate alarak vermek gerekir.

Konaklama işletmelerinin, üretim çeşitliliğinin fazlalığı, her bir ürünün üretim sürecinde farklı operasyonlar gerektirmesi ve karmaşık bir faaliyet ağına sahip olması gibi nedenlerle, geleneksel faaliyet tabanlı maliyet sisteminin kurulması güç olabilir. Bu durum, konaklama işletmelerinde zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetin daha kolay uygulanabileceğini düşündürmektedir. Ancak, emek yoğun özelliğini hala koruması ve otomasyonun sınırlı olması nedeniyle, her bir faaliyet kaynağının zaman değeriyle ifade edilmesi tartışmalıdır.

Kanaatimizce, her bir faaliyetin zaman değeriyle ifadesi, konaklama işletmelerinde çalışan iç müşteri üzerinde olumsuz bir etki bırakabilir. Dolayısıyla, zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetlemenin, otomasyonun ileri boyutta olduğu sanayi işletmelerinde daha etkili olabileceği, konaklama işletmelerinde ise kısmen zaman değerinin kullanılabilmesi düşünülmektedir.

2.4.3.5.7. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

Bütçe, işletmenin belirlenmiş hedeflere ulaşması için gerekli olan faaliyetlerin yerine getirilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan kaynakların nasıl sağlanacağını ve bu kaynakların nerelere ve ne şekilde harcanacağını gösteren bir plan olarak tanımlanabilir (Parlakkaya,2004,230). Faaliyet tabanlı bütçeleme ise kısaca, işletmenin yaptığı tüm işlerin faaliyetler olarak bölümlendirilip bütçelenmesidir. “Geleneksel maliyet

sistemlerine göre hazırlanan bütçe ve sapma analizlerinin birtakım yetersiz tarafları söz konusu olduğundan, bu eksiklikler faaliyet tabanlı maliyet yönetimi sistemi ile giderilebilmektedir (Ünal, 2006, 35) .

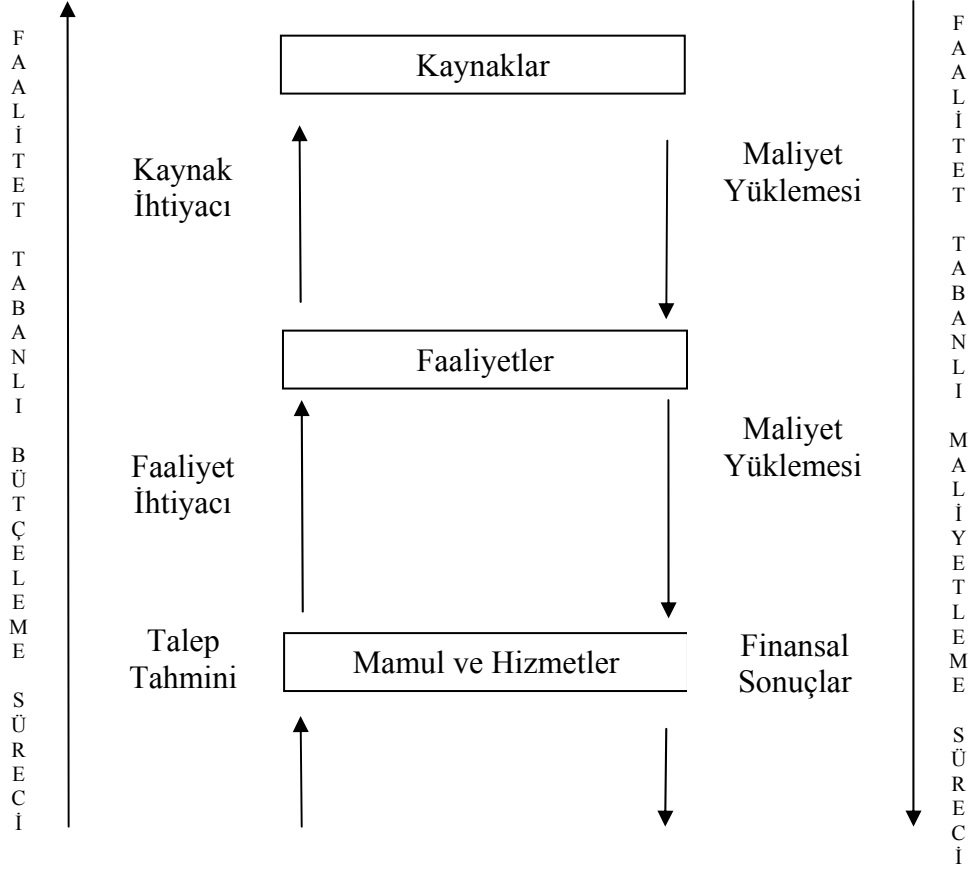
Faaliyetler üzerine odaklanan bir sistem olan faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyetlerin maliyetini, ürün ve faaliyet merkezi düzeyinde gerçekçi bir şekilde öngörme ve buna bağlı olarak sapma analizleriyle maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü amacını taşır. “Faaliyet tabanlı bütçeleme ayrıca, aşağıda belirtilen işletme unsurlarının iyileştirilmesini sağlamaktadır” (Türk, 2000, 42):

- 1) Üretim kapasitesi,
- 2) Fark analizleri aracılığıyla maliyet kontrolü,
- 3) Kalite maliyetlerinin kontrolü,
- 4) Yatırım Projeleri,
- 5) Rasyonelleştirme ve iyileştirme,
- 6) Süreç iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırma.

2.4.5.3.7.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci

Bu yaklaşım çerçevesinde, bütçeleme çabaları işletmenin kaynak ihtiyacı, faaliyet ihtiyacı ve talep tahmini konularında yoğunlaşmaktadır (Şekil 16).

Şekil 16. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Faaliyet tabanlı Maliyetleme Süreci (Parlakkaya, 2004, 233)



Şekil 16’da görüldüğü gibi faaliyet tabanlı bütçeleme süreci faaliyet tabanlı maliyetleme sürecinin tersidir. Bu özelliği ile hedef maliyetleme yöntemine benzemektedir. Şekil 16’ya göre, faaliyet tabanlı bütçeleme üç aşamalı bir süreçten oluşur (Parlakkaya, 2004, 234):

- 1.Aşama: Üretilecek mamul ve hizmetler için talep tahmini,
- 2.aşama: Yapılacak faaliyetler ve faaliyet miktarlarının belirlenmesi,
- 3.Aşama: Faaliyetlerin kaynak ihtiyaçları ve kaynak maliyetlerinin belirlenmesi.

Birinci aşamada talep tahmini aynı zamanda bir işletmenin satış tahminidir. Buna göre üretilmesi gereken mamul ve hizmetlerin planlaması yapılır.

İkinci aşamada, üretilecek mamul ve hizmetler için gerekli olacak faaliyetler belirlenir. Bu faaliyetler birim, parti ve işletme düzeyindeki faaliyetlerin ayrıntılarından oluşur.

Üçüncü aşamada, bu faaliyetler için gerekli olacak kaynak ihtiyacı özellikle geçmiş dönem maliyet verileri ve piyasadaki gelişmeler dikkate alınarak belirlenmeye çalışılır.

Faaliyet tabanlı bütçelemelerde belirlenen faaliyetlerin tüketmesi öngörülen kaynakları, faaliyet havuzlarına uygun maliyet sürüçleri (dağıtım anahtarları) ile dağıtılarak bütçelenir. “Bir uçak firmasında (Bradford Aerospace) faaliyet tabanlı bütçeleme örneği, firmanın Araştırma ve Geliştirme, ürün dizaynı bütçelemesi olarak Tablo 9 ve Tablo10’da açıklanmıştır (Türk, 2000, 43).

Tablo 9: Faaliyet Maliyetleri İçin Bütçe Oranları

Faaliyetler	Dağıtım Anahtarı Bütçelenmiş Maliyet Oranı
- Bilgisayar destekli dizayn-Uçak parçalarının dizaynının da bilgisayar kullanımı	- Bilgisayar destekli dizayn saati, \$ 80 Saat Başına
- Ek dizayn-Uçak parçalarının elle dizayn	- Elle dizayn saati, \$ 50 Saat başına
- Prototip geliştirilmesi-Uçak parçalarının fiili versiyonlarının yapılması	-Prototip saati, \$ 60 Saat başına
- Test etme-Yeni uçak parçalarının farklı kullanım koşullarında nasıl çalıştığının gözlemlenmesi	-Test etme saati, \$ 40 Saat başına
- Tedarik-Teçhizat ve tamamlayıcı parçaların satın alınması	-Alım siparişleri, \$ 25 Alım siparişi başına

Tablo 10: Ürün Geliştirme Maliyetleri Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Ocak-Aralık, 20xx

Faaliyet Alanı	Bütçelenmiş Kullanım Oranı	Bütçelenmiş Dağıtım Anahtarı	Bütçelenmiş Maliyetler
-Bilgisayar Destekli Dizayn	200 Saat	\$ 80	\$16.000
-Elle Dizayn	70 Saat	\$ 50	\$ 3.500
-Prototip Geliştirme	80 Saat	\$ 60	\$ 4.800
-Test Etme	280 Saat	\$ 40	\$11.200
-Tedarik	120 Saat	\$ 25	\$ 3.000
-Toplam Maliyet			\$38.500

İngiltere de yapılan bir araştırmaya göre faaliyet esasına dayalı bütçeleme aşağıdaki yararları sağlamaktadır (Türk, 2000, 43):

- 1-Daha gerçekçi bütçe hedeflerinin belirlenmesi,
- 2-Kaynak gereksinimlerinin en iyi şekilde belirtilmesi,
- 3-Maliyetlerin çıktılarla ilişkilendirilmesi,
- 4-Personelin sorumluluklarıyla maliyetler arasında daha açık bir ilişkinin kurulması,
- 5-Bütçe farklarını belirlenmesidir.

Bu aşamalar aynı zamanda, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin uygulama şeklini ifade etmektedir. Uygulamanın son ve en önemli aşaması, gerçekleşen maliyetlerle hedeflenenlerin karşılaştırılarak sapmaların analiz edilmesidir.

2.4.5.3.7.2. Sapmaların Belirlenmesi ve Analizi

Bütçe farklarının yani sapmaların belirlenmesi ve analizi, geleneksel standart maliyet yönteminin de kullandığı fark analizleri yoluyla yapılabilir. Ancak, geleneksel standart maliyetlemede gerek yükleme anahtarları gerekse maliyetlerin sabit ve

değişken olarak ayrıştırılması konusu faaliyet tabanlı maliyet sisteminden farklıdır. İşletmede, standart maliyet sistemine göre sapma analizleri yapılacaksa, dağıtım anahtarlarının ve maliyet türlerinin öncelikle standart maliyet sistemine uyarlanması gerekecektir. (Ayrıntılı için bakınız Parlakkaya, 2004; Kaygusuz, 2006 ve Akgün, 2004).

2.4.5.4. Tam Zamanında Üretim Sistemi (TZÜ)

İlk kez Toyota Motor Firması Başkanı, Taiichi Ohno tarafından 1940 yıllarında geliştirilip uygulanmaya konan TZÜ yaklaşımı, Japonların savaş sonrası içinde buldukları ekonomik koşulların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Acar, 1992, 85). “TZÜ felsefesi, Amerikan imalat sistemindeki temel ilkelerin Japonya ortamında şekillendirilmesi ile geliştirilmiştir. T. Ohno Amerikan süpermarket fikrinden etkilenmiş ve süpermarketlerin işletilmesindeki temel ilkeler TZÜ sisteminin kavramsal alt yapısını oluşturmuştur (Firuzan ve Ayvaz, 2004, 20). Üretim sürecinde bir değer katmayan maliyet unsurlarının ortadan kaldırılması ve malzeme stoklarının gerektiği ölçüde çekilerek gereksiz maliyetlerden kaçınılması TZÜ sisteminin esasını oluşturur.

2.4.5.4.1. Tam Zamanında Üretim Kavramı ve Özellikleri

Literatürde tam zamanında üretim farklı yönleriyle ele alarak farklı şekillerde tanımlanmakla beraber, tanımlar genellikle birbirini tamamlar niteliktedir. “Monden, bu üretim sistemini, gerekli ürünleri gerekli miktarlarda üretme yaklaşımıdır şeklinde tanımlarken, Crawford ve Cox, sistemi, bir üretim işletmesinde verimsizliklerin sürekli elimine edilmesi suretiyle mükemmelliğe ulaşma yaklaşımıdır şeklinde tanımlamışlardır. Ayrıca, tam zamanında üretim sistemi, firma dışı müşterilerin istedikleri mal ve hizmetleri istedikleri zamanda üretmektir şeklinde tanımlanmaktadır” (Savaş, 2003, 204). Bir diğer tanım da şöyledir: İhtiyaç kadar talebi, mükemmel kalite ile artıksız olarak bir an önce üretmek ve istendiği zamanda doğru yere nakletmek (Baykoç, Abacı ve Duyar, 2002, 140)

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, düşük stok seviyesi ile düşük stok maliyeti, üretimin sürekliliğinin sağlanması, tedarikte devamlılık ve bu suretle verimsizliklerin ortadan kaldırılması sistemin özellikleri olarak dikkat çekmektedir.

TZÜ sisteminde, daha düşük stok seviyesi ve stok kontrol maliyeti gerçekleştirmek için stok kontrol fonksiyonu oluşturulmakta ve bu fonksiyonda işletmenin tamamı veya üretim hattı için alt stok planları hazırlanmaktadır (Acar, Ömürbek ve Eroğlu, 2006, 21).

2.4.5.4.2. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Amaçları

Tam zamanında üretim sisteminin üretim işlemlerinde belirlediği amaçlar;

- Mamul kalitesini yükseltmek, mamulün maliyetini azaltmak,
- İşletmenin tümünün piyasaya uyumlandırılmasını sağlamak (Altınbay, 2006, 142),
- İşgücü, malzeme ve aletleri israf etmeksizin üretmek (Acar, Ömürbek ve Eroğlu, 2006, 24)
- Mamulün dağıtım imkanlarını artırmak şeklinde belirlenebilmektedir (Brinker, 1996, 6).
- Sıfır envanter, sıfır hata, sıfır temin süreleri, etkin üretim kontrolü, etkin envanter kontrolü, akıcı süreçlerin gerçekleştirilmesi (Doğdubay, 2007, 101).

TZÜ sisteminde, stok ve üretim aşamalarında iki önemli faktör ön plana çıkmaktadır: birincisi, maliyeti düşürmek için minimum stok ve minimum hataya ulaşmak. İkincisi ise, kayıpları önlemektir. Bu nedenle sistemin temeli, her üretim faaliyetinin, bir sonraki faaliyet tarafından talep edildiğinde gerçekleştirilmesi esasına dayanır.

2.4.5.4.3. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Temel İlkeleri

Tam zamanında üretim sisteminin üzerine inşa edildiği temel ilkeler;

- *Toplam Kalite Kontrolü (Total Quality Control), Talep Çekmeli Sistem (Demand Pull System),*
 - *Üretim Süreçlerinin Esnekliği (Process Flexibility),*
 - *Talep Çekmeli Sistem (Demand Pull system),*
 - *Verimsizliklerin Yok Edilmesi (Waste Elimination)*
 - *ve Sürekli İyileştirme (Continious Improvement)*
- başlıklarında sınıflandırılabilir (Savaş, 2003, 204).

Toplam kalite kontrolü, üretimin her aşamasında bir kalite standardının olmasını , bu standardın bozulmamasını ve sürekli iyileştirilmesini öngörür. Üretim sürecinde bir problem çıktığında tüm üretim sürecinin durdurulmasının gerekebileceği düşünülür. Bununla birlikte, üretim sürecinde kalitenin artırılmasıyla üretim süresinin kısaltılması da hedeflenmektedir. Böylece, belirli bir kalite standardı yakalanırken, maliyetin düşürülmesi de mümkün olabilecektir (Savaş, 2003, 204).

Üretim süreçlerinin esnekliği, özellikle konaklama işletmeleri gibi küçük miktarlarda ve çok sayıda mamul üreten işletmelerde farklı üretim kapasitelerinde üretimini yapan araç gereçler ve personellerin atıl kalmalarını önlemeye dönük tedbirler alınmasını öngörür. Atıl geçen zamanlarda, araçların mevcut kapasiteye göre seçilmesi yada başka bir üretim sürecine dahil edilmesi ve personelin de hizmet içi eğitimlerle uzmanlaşmalarına yardımcı olunması hedeflenir. Üretim süreçlerinde dikkate değer kayıplar olduğu konaklama işletmelerinde değer yaratmayan maliyetlerden kaçınmak için öncelikle bu kayıpların ne olduğunun belirlenmesi gerekir. “Bir işletmede yapılan uygulamada kayıplar şu şekilde gruplanmıştır” (Firuzan, 2004, 44):

- Fazla üretim kaybı,
- Bekleme kaybı,
- Taşıma kaybı,
- İşlemden doğan kayıp,
- Envanter kayıpları,
- Hareket kaybı.
- Hatalı üretim kaybı.

Konaklama işletmelerinde de ortaya çıkan kayıplar genellikle yukarıdaki kalemlerden oluşur. Bu süreçte, TZÜ yaklaşımının temel ilkelerinden, sürekli iyileştirme kapsamında yapılacak çalışmalardan biri olan üretim faaliyetlerinin basitleştirilmesi, kayıpların önlenmesi ve verimsizliklerin azaltılması çabalarını etkili kılacak önemli bir önlem olacaktır.

Sürekli iyileştirme: Değer yaratmayan faaliyetlerin eliminasyonu ve israfın önlenmesi maliyet yönetiminin temel unsurları olduğuna göre işlem zamanının ve

maliyetlerin azalması, sürekli iyileşme ve gelişmenin sağlanması, kalitenin daha iyiye götürülmesi için hataların oluşmadan önlenmesinin önemi açıktır (Basık ve Türker, 2005, 57). Tam zamanında üretim (TZÜ) sisteminde sürekli iyileştirme hem bir temel ilke hem de bir yaşam biçimi olarak değerlendirilmektedir (Savaş, 2003, 206).

Üretim sürecindeki iyileşme ise beş aşamada sağlanabilir [Baykoç, Abacı ve Duyar, 2002, 140):

- Tesis yerleşimini düzenleyerek, malzeme ve ekipman kullanımındaki atılı ve artığı en aza indirmek ve hataların farkedilebilirliğini artırmak,
- Üretimin esnekliğini artırarak hazırlık zamanlarını azaltmak,
- Koruyucu bakım ve benzer programlarla problemleri engellemek,
- Operasyonların çevrim zamanlarını ve proses akışını dengelemek,
- Sistem otomasyonunu sağlamak.

Tam zamanında üretim, değer mühendisliği yaklaşımının da özünü oluşturan değer yaratmayan tüm faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını amaçlar.

Özetle; tam zamanında üretim sistemi, diğer üretim planlaması ve kontrol sistemlerine göre, yiyecek-içecek üniteleri için en uygulanabilir sistemlerden birisidir (Doğdubay, 2007, 102). Zira, özellikle yiyecek üretim faaliyetlerinde kullanılan stokların uzun süre saklanabilir nitelikte olmaması stokların minimum düzeyde tutulması esasına dayanan TZÜ'in, konaklama işletmelerinde etkili bir araç olabileceğini göstermektedir.

2.4.5.4.4. Geleneksel Üretim Sistemleri ve Tam Zamanında Üretim

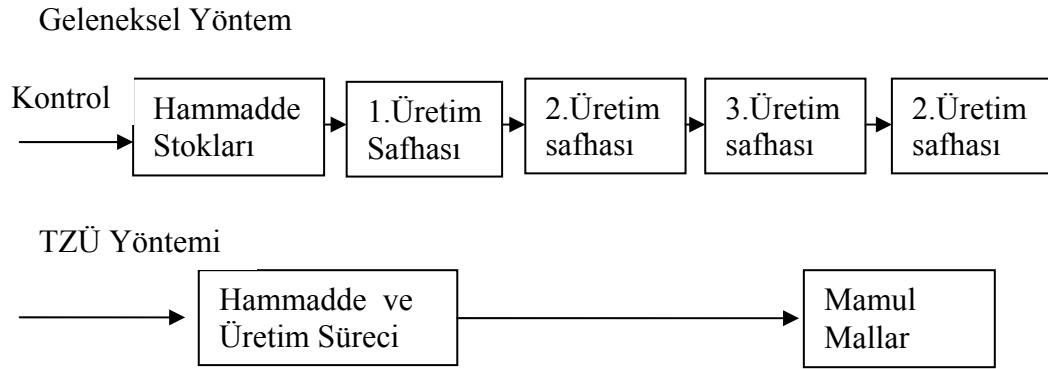
TZÜ sisteminin geleneksel maliyetleme yaklaşımlarından ayrıldığı noktalar şu şekilde özetlenebilir (Basık ve Türker, 2005, 56):

- TZÜ'in temel amacı, israfları ve stokları azaltmak olduğundan, "müşteriler tarafından istenilen zamanda ve miktarda üretmek" ilkesini benimsemiştir. Yani üretim sürecinde bir sonraki süreç kendi girdisini, bir önceki süreçten çekerek alır. Oysa, geleneksel sistemde her süreç kendi çıktısını bir talep olmaksızın üretir ve bir sonraki sürece doğru iter.
- Çıktı ile ilgili bir sonraki süreçte herhangi bir talep yoksa, süreç aralarında yarı mamul stokları biriktirir. Oysa, TZÜ'de her süreç, izleyen sürecin talebi kadar ve talep ettiği zamanda üretir.

- TZÜ'nin geleneksel üretim sistemlerinden bir diğer farkı, üretimin her biri küçük fabrika olan üretim hücrelerinde gerçekleştirilmesidir. Geleneksel üretim sistemlerinde üretilen mamul birbirine benzer makineler grubundan diğerine geçerek akar. Benzer işler belli departmanlarda yapıldığından bu departmanlardan birbirinden farklı pek çok mamul geçer. Sonuçta, mamul maliyetlemesine gelindiğinde, söz konusu departman maliyetlerini farklı mamullere, çeşitli anahtarlar vasıtasıyla dağıtmak gerekmektedir. Oysa TZÜ sisteminde makineler birbirini izleyen faaliyetler silsilesinin belli bir yerde gerçekleştirilebileceği, belli bir mamulün baştan sona orada üretilebileceği biçimde düzenlenmiştir.

Aşağıda Hewlett-Packard tarafından kullanılan JIT maliyet sistemi ile geleneksel maliyet sistemi şematize edilmiştir (Özkan ve Esmeray, 2002, 136):

Şekil 17. Geleneksel Üretim ve TZÜ Süreci



Yukarıda şematize edilen HP'nın tam zamanında üretim sistemi muhasebesinin en önemli yönü şunlardır (Özkan ve Esmeray, 2002, 136)

- Özel bir depo muhasebesi yoktur.
- İş siparişlerinin veya hammadde malzeme ile direkt işçiliğin, üretim süresi boyunca ayrıntılı bir izleme faaliyeti yoktur.

2.4.5.5. Hedef Maliyetleme Sistemi

Hedef maliyetleme, 1960.lı yıllarda Toyota tarafından geliştirilen ve halen pek çok Japon ve batılı işletmelerce uygulanmakta olan ve Japon yazarlar tarafından literatüre kazandırılan bir kavramdır (Aksoylu ve Dursun, 2001, 362). 1960'lardan bu yana stratejik yönetim anlayışları içerisinde hedef maliyetleme yöntemini başarıyla

uygulayan yedi büyük Japon firmasını (Isuzu Motors Ltd., Komatsu Limited, Nissan Motor Corp., Olympus Optical Company Ltd., Toyota Motor Corp. Sony Corp. ve Tapcon Corp.) kapsayan bir araştırmada bu firmalardaki hedef maliyetleme uygulamalarının birbirinden farklı olmakla beraber, ortak olarak üç temel aşamada incelenebileceği belirlenmiştir (Yılmaz ve Baral, 2009, 3).

- Pazar fiyatı ve işletmenin karlılık politikasından yola çıkarak hedef maliyetin belirlenmesi,
- Hedef maliyetin ürün bazında değerlendirmesinin yapılması (Üretim Bölümü),
- Hedef maliyetin parça bazında değerlendirmesinin yapılması (Tedarikçiler).

Hedef maliyetleme, rekabet avantajı sağlamak amacıyla elektronik ve otomotiv üreticileri tarafından zamanla ABD, Almanya ve diğer batılı ülkelerde kullanılmaya başlamıştır (Yükçü, 2007, 923). 1970'lerin sonlarından itibaren, Japon işletmeleri tarafından hem maliyetlerin düşürülmesi hem de Tam Zamanında Üretim (JIT) ve Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP) gibi süreçlerin uygulanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılmıştır (Özal, 2004, 3).

Günümüzde de "stratejik maliyet yönetiminin daha çok performansa dayalı maliyet planlama ve kontrolü aracı olarak yaygın bir şekilde kullanılan hedef maliyetleme, işletmelerin rekabet gücünü artırmak için, ürettikleri ürünle ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır (Alagöz ve Ceran, 62). Rekabet üstünlüğü sağlamanın önemli yollarından biri de maliyet düşürmektir. Bu açıdan hedef maliyetleme, maliyet düşürmeye yönelik bir maliyet altyapısının oluşturulması amacını da gütmektedir.

Hedef maliyetleme, müşterilerin ödeme gücünü ve müşterilerin tercihlerini baz alarak, buradan geriye doğru, mamul/hizmetin müşteri arzu veya beklentilerine en yüksek düzeyde cevap verebilecek şekilde tasarımını ve pazarın dikte ettiği fiyat düzeyine rağmen işletmenin uzun vadeli strateji ve planlarına uygun hedef karı sağlamayı öngörür (Özal, 2004, 3-4).

2.4.5.5.1. Hedef Maliyetleme Tanımı, Kapsamı ve Amaçları

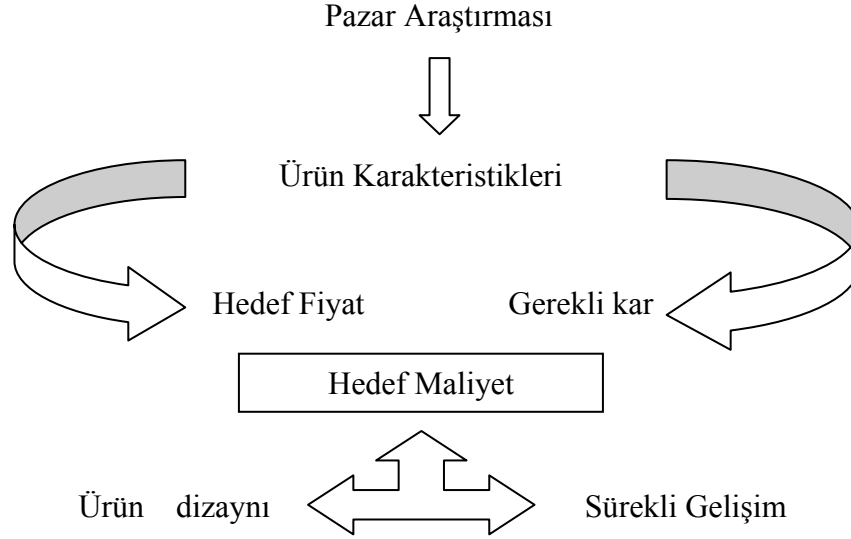
Günümüzde özellikle sanayi işletmelerinde giderek yaygın bir şekilde kullanılmaya başlayan hedef maliyetleme “ürününün tahmin edilen satış fiyatında arzulanan kârlılığı temin edebilmek amacıyla belirli işlevleri ve kalitesi ile üretilmesi yoluyla bir ürünün maliyetinin belirlenmesini amaçlayan yapısal bir yaklaşımdır” şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir tanımla, “hedef maliyetleme, müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir” şeklinde ifade edilebilir (Akkaya ve Kutay, 200, 1).

Hedef maliyetleme farklı şekillerde tanımlanmakla birlikte, ortak olabilecek bir tanım şu şekilde yapılabilir: Hedef maliyetleme, “yeni bir mamul için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği bir örneğin geliştirildiği süreç” (Yükçü, 1999, 2) olarak tanımlanabileceği gibi, “üretim, mühendislik, araştırma – geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin yardımıyla maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir maliyet yöntemi aracı olarak da tanımlanabilir (Can, 2004, 9).

Bu tanımlar hedef maliyetlemeyi ürünün kalite ve fiyat işlevine bağlamaktadır. Hedef maliyetlemede, fiyat bilgisi kullanıldığından müşterinin kalite ve mevsimlik gereksinimleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bağlantı olmadan hedef maliyetleme sürecinde bir baskı olmaz ve ürünün kabul edilebilir kalite ve işlevsellik seviyelerinde üretimini gerçekleştirecek maliyetten çok daha düşük bir hedef maliyet ortaya çıkabilir. Kısaca hedef maliyetleme ürün kalitesi ve işlevselliği ile ilgili baskıları mutlaka hesaba katmalıdır.

Bu tanımlardan anlaşıldığı gibi, hedef maliyetin hem işletme içi (içsel dizayn) ve hem de işletme dışı (dışsal Pazar) ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır (Aktaş, 2003, 3). Bu ilişki, Şekil 18’de verilmiştir.

Şekil 18. Hedef Maliyet İçsel ve Dışsal Çevresi (Aktaş, 2003, 3)



Hedef maliyet çoğu kez dış piyasa faktörleri tarafından belirlenir. Bu faktörleri de dikkate alan koşullarda pazarlama yönetimi tarafından planlanan ve ortaya konulan hedef fiyatlar öyle bir seviyede tutulmalıdır ki arzulanın pazar payına ve satış hacmine ulaşılabilsin. Bu durumda arzulanın doğrultuda saptanan kâr marjı ve pazar payı hedefi en yüksek üretim maliyetini saptamakta da kullanılır. “Hedef maliyetleme yöntemi, ürünlerin planlama ve tasarım aşamalarında uygulanır ve başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için değer mühendisliği gibi bazı tekniklerle birlikte çalışması gerekir” (Aksoylu ve Dursun, 2001, 363). Günümüzde müşteriye odaklı stratejilerin ve sürekli iyileştirme ilkesinin önem kazanması, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme yaklaşımlarının hedef maliyetleme ile bütünleşmiştir.

Japonya’da büyük imalat işletmelerinin % 80’den fazlasının benimsediği hedef maliyetleme yönteminde iki önemli adım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; ürünün hedef fiyatını ve hedef kâr marjını bulabilmek için hedef maliyetin belirlenmesidir. İkincisi ise; hedef maliyeti kısım ve hammadde seviyesine kadar indirmek ve böylece dışardan elde edilecek birimlerin fiyatını belirleyebilmektir. Diğer bir ifade ile hedef maliyet; yeni bir ürünün planlama, dizayn ve üretim hazırlık aşamaları boyunca ulaşılacak bir maliyet olup; ürünün yapısı ve özellikleri ile ilgili tartışmaları da içermektedir. Bu bakış açısı ile hedef maliyetleme iki yönden ele alınabilir. Bunlardan

birincisi; planlama, dizayn, geliştirme, üretim ve satış maliyetlerini içeren ve üretici tarafından yapılan maliyetler. İkincisi ise, koruma, işletme, elden çıkarma gibi tüketici tarafından yapılan maliyetlerdir.

Hedeflere göre yönetim anlayışını en iyi yansıtan maliyet sistemlerinin başında hedef maliyetleme gelmektedir. Hedef maliyetleme, maliyet-kalite ilişkisinin önem kazandığı ve müşteri memnuniyetine odaklı yönetim anlayışının gereklerini karşılayabilecek bir maliyet yaklaşımı olarak dikkat çekmektedir. Bu özellikleri hedef maliyetlemenin temel ilkelerinde daha açık bir şekilde görmek mümkündür. Diğer ileri maliyetleme tekniklerinin de benzer ilkelerinden söz edebiliriz. Ortak amaç ise, maliyetlerin düşürülmesidir. Bu nedenle, hem geleneksel maliyet sistemlerini terk etmeden hem de ileri maliyet sistemlerinin ortak amaçlarını birleştirerek maliyet sistemlerinin birlikte kullanılabilirlikleri konusu incelemek yararlı olabilir.

Hedef Maliyetlemenin başlıca ve önemli amacı, kaliteyi koruyarak ya da iyileştirerek toplam maliyetleri düşürmektir (Alagöz ve Ceran, t.b, 64). Bu çerçevede hedef maliyetlemenin diğer temel amaçlarını şu şekilde ifade edebiliriz (Altınbay, 2006, 142):

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

Bu amaçlarının gerçekleştirilmesinde izlenecek süreç hedef maliyetlemenin temel ilkeleri ile belirlenmiştir.

2.4.5.5.2. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri

Hedef maliyetleme, maliyet yönetimini mamul geliştirmenin ilk basamaklarından başlatarak, tüm değerler zincirini kapsayıp mamulun hayat devri boyunca uygular. Yukarıda da belirtildiği gibi, hedef maliyetlemenin amacı, kar ve

maliyet planlamasını gerçekleştirirken kalitede sürekliliği esas alarak yeterli karın elde edilmesini sağlamaktır.

Hedef maliyetlemenin ilkeleri altı başlıkta toplanabilir (Şakrak, 1997, 92):

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

Hedef maliyetleme, satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmeti sunanlara kadar, değerler zincirinin tüm üyeleri ile ilgilenmektedir (Şakrak, 1997, 94). Bununla birlikte, konaklama işletmelerinde dış etkenlerin rolü diğer işletmelere göre daha fazladır. Özellikle aşırı talep dalgalanmaları ve belirsizlikler sağlıklı bir pazar analizini ve maliyet hedeflerini belirlemeyi zorlaştıran önemli unsurlardır. Bu nedenle, konaklama işletmeleri açısından fiyata göre maliyetleme ve müşteri üzerinde yoğunlaşma ilkeleri daha da önem kazanmaktadır. Bu nedenle biraz daha ayrıntılı bir şekilde diğer ilkelerle birlikte ele alınmasında yarar olacaktır.

2.4.5.5.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef Maliyetleme sisteminde, hedef maliyet, rekabetçi piyasa fiyatından hedef karın çıkarılmasıyla bulunur.

$$C=P - \pi$$

C= Hedef Maliyet

P= Rekabetçi piyasa fiyatı

π = Hedef kar.

Fiyat, piyasa koşulları tarafından kontrol edilmekte, hedef kar ise, işletme ve içinde bulunduğu endüstrinin finansal gereksinimlerine belirlenmektedir (Akkaya ve Kutay, 2). Kısaca ifade etmek gerekirse, hedef maliyetlemede, ilk hareket noktası

pazarın kabul edebileceği bir hedef satış fiyatının belirlenmesi olacaktır. Yukarıda da formüle edildiği gibi, hedef maliyet, rekabetçi piyasa fiyatından hedef kar düşüldükten sonra kalan tutar olduğuna göre, buradaki rekabetçi piyasa fiyatı belirlenen hedef satış fiyatıdır.

Hedef maliyetlemenin çok fazla uygulanmadığı konaklama işletmelerinde de aslında fiyatın belirlenme şekli bundan farklı değildir. Genellikle, her yıl bir sonraki dönemde uygulanacak fiyatlar, rakip işletmelerin durumu ve piyasa beklentilerine göre bütçelenir ve kar hedefi belirlenir. Bu açıdan bakıldığında, konaklama işletmelerinde hedef maliyetin değil de hedef fiyatın ne olacağına odaklı çalışmalar hedef maliyetlemenin birinci ilkesi ile aynı paraleldedir.

Fiyata göre maliyetleme ilkesinin iki önemli alt ilkesi bulunmaktadır. Bunlar (Aksoylu ve Dursun, 2000, 363):

- 1- Mamul ve kâr planlarını pazar fiyatları tanımlar. Uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık gözden geçirilir. Konaklama işletmelerinde bu çerçevede iki çalışma önem kazanmaktadır:
Birincisi; hedef pazarın belirlenmesi, ikincisi ise; hedef pazarın eğilimlerine, kültürel özelliklerine, beklentilerine v.b. uygun hizmet üretim biçiminin ve bunun içinde de menü planlamasının yapılmasıdır.
- 2- Hedef maliyetleme sistemi, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleriyle desteklenir. Pazar fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorlukları ve tehlikelerini karşılayabilmek için önem taşır.

Bu ilkeler rekabetçi bir piyasada etkin bir şekilde değerlendirilir. Ancak, bu iki ilkenin fiyata göre maliyetleme ilkesinin rekabetin düşük düzeyde seyrettiği bir pazarda geçerli olmayacağı anlamına gelmemektedir (Özal, 2004, 10). Burada göz ardı edilmemesi gereken diğer bir unsur da, değer mühendisliği çalışmaları sonucunda ulaşılan maliyetin dikkate alınmasının önemidir. Çünkü değer mühendisliği daha çok alıcı isteklerini dikkate alır ve onları üst düzeyde tatminini sağlayacak bir ürün ortaya koyarken ürün maliyetinin optimum düzeyde olmasını hedefler. Bu çalışma, aynı zamanda bir bakıma müşteri üzerine yoğunlaşmıştır.

2.4.5.5.2.2. Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma

Müşteri beklentilerinin ne olduğu, hedef maliyetlemenin en önemli kriterlerinden biridir. Pazara yönelik yapılan çalışmalar göstermiştir ki, fiyatın en önemli belirleyici ajanı müşteridir. Dolayısıyla, pazarda müşterinin kabul edebileceği fiyat düzeyinin ne olduğu hedef maliyetleme açısından son derece önemlidir. Bu noktada, konaklama işletmeleri müşteri memnuniyetine yönelik bazı uygulamalarla fiyat sınırlarını zorlayabilir, hatta hedef pazarı buna göre belirleyebilir. Ancak, unutulmamalıdır ki; mamule katılan herhangi bir özelliğin ve fonksiyonun müşteriye göre değeri, elde edilen o özelliğin ve fonksiyonun maliyetinden daha yüksek olmalıdır (Altınbay, 2006, 145).

Bu değeri her zaman somut bir ölçü ile belirlemek mümkün değildir. Ancak şu bir gerçektir ki, memnun müşterileri tutmanın maliyeti yeni müşteriler bulmaktan daha ucuzdur ve memnun müşteri firmanın reklamını yapmakta önemli bir potansiyeldir (Acuner, 2001, 63-74). Bu aşamada, müşteri memnuniyetine odaklı ürün endeksleri belirlenebilir. Bu süreç, menü planlamasının da alt yapısını oluşturur. Çalışmamızın son bölümünde yer alan uygulamada bir örnek çalışmayla müşteri memnuniyeti analizine daha ayrıntılı bir şekilde yer verilecektir. “Ürün geliştirme sürecinde, ürün özelliklerinin ve fonksiyonlarının artırılıp artırılmaması, ürünlerin hem ek pazar payı veya satış hacmi sağlamasına hem de fiyat, özellikler ve fonksiyonlar açısından tüketici beklentilerini karşılmasına bağlıdır” (Kabaklı, 2007, 30).

2.4.5.5.2.3. Mamul Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma

Kaynağı 1978 yılına dayanan bir istatistiğe göre bir mamulün maliyetinin % 80’den % 95’e kadar olan kısmı (tüm maliyetlerin minimum % 80’i maksimum % 95’i) daha mamulün üretimine geçilmeden tasarım safhasındayken belirlenmektedir.(Cooper ve Slagmulder, 2004, 45). Bugün, otomasyonun artması ve uygulamada yeni tekniklerin uygulanmasıyla bu oranın daha düşük düzeyde olacağı düşünülse de, konaklama işletmeleri açısından bu düzey daha gerçekçi görülebilir. Otomasyonun sınırlı olduğu konaklama işletmelerinde aynı zamanda emek yoğun özelliği nedeniyle, direkt

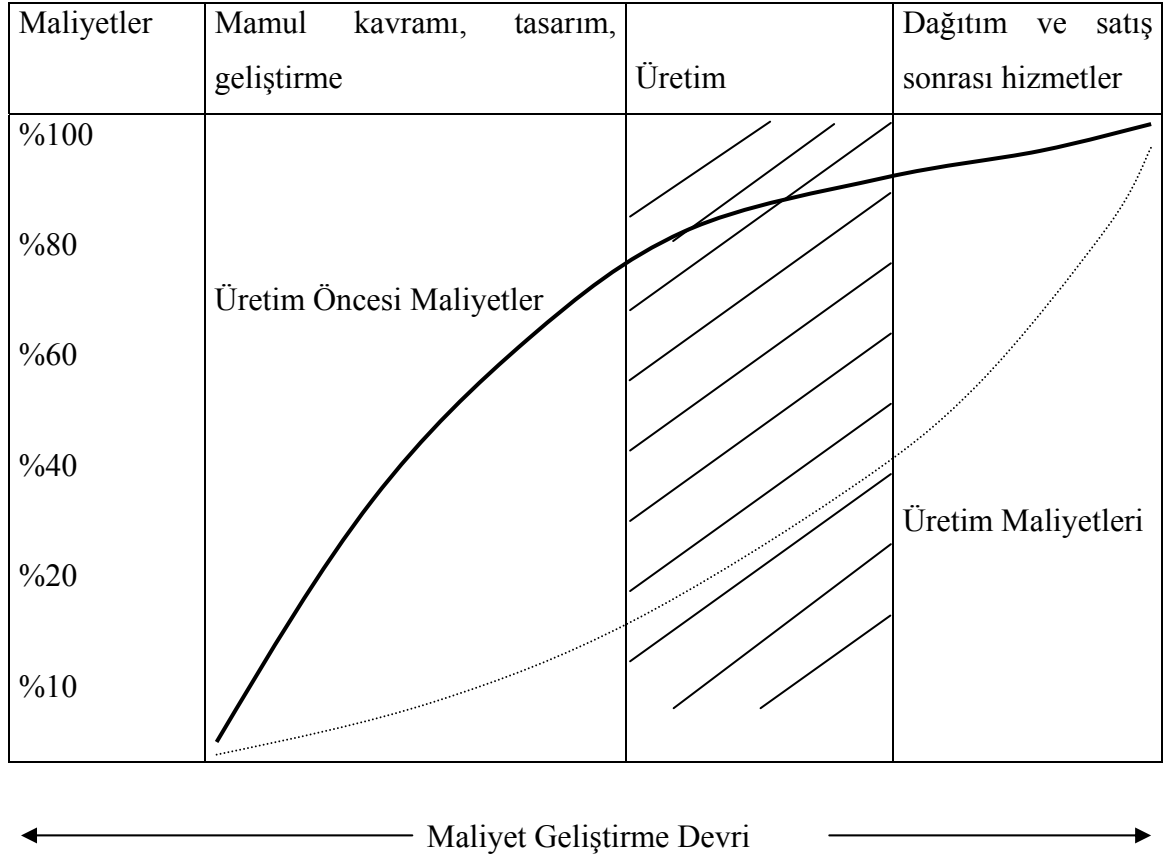
maliyetlerin, bunların içinde de işçilik maliyetlerinin payının yüksek olması, maliyetlerin ürünlerle ilişkilendirilebilmesini nispeten kolaylaştırmaktadır. Ancak, üretilen ürünlerin farklı özellikleri ve çeşitliliği maliyetlerin izlenmesini zorlaştırır. Bu nedenle tasarım aşamasında standartların gerçekçi bir şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır.

Ürün tasarımı sürecinde en önemli çalışma, menü planlamasının şekillenmesidir. Menü planlamasında her türlü yiyecek ve içeceklerle bunları oluşturan maliyet unsurları ile ilgili müşteri beklentilerine uygun olarak belirlenen standartlar, daha sonra, maliyet süreçlerinde ortaya çıkacak sapmaların analizine yardımcı olur. Böylece üründen beklenen çıktı değeri sürekli izlenerek menü planlaması yapılabilir ve sürekli revize edilebilir. Geleneksel maliyet azaltımı yöntemlerinde ise bunun aksine maliyet kontrolü ile yetinilmesi yeterli görülmektedir.

Tasarıma yönelik alt ilkeler şöyle sıralanabilir (Kutay ve Akkaya, 2000,3):

- a) Hedef maliyetleme sistemleri, maliyetleri oluştuktan sonra değil, henüz oluşmadan yönetme ilkesine dayanmaktadır. Şekil 14’de görüldüğü gibi maliyetlerin büyük bir çoğunluğu mamul kavramı, tasarım ve geliştirme aşamalarında oluşurken, daha az bir kısmı üretim aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, hedef maliyetleme süreci tasarım aşamasındaki maliyetlere daha çok önem vermektedir.

Şekil 19: Üretim maliyetleri öncesi ve üretim maliyetleri arasındaki ilişki



Kaynak: Üretim maliyetleri öncesi ve üretim maliyetleri arasındaki ilişki (Kutay ve Akkaya, 2000, 4).

- b) Hedef maliyetleme sistemleri, tüm işletme fonksiyonlarının mamul tasarımını incelemesini istemekte, böylece mamul veya mühendislik değişikliklerinin mamulün üretime girmesinden önce yapılmasını ortaya koymaktadır.

Bu açıdan, potansiyel alıcıları tatmin edebilecek, onların gereksinimlerine uygun bir ürün geliştirmek hedef maliyetlemenin en önemli adımı olacaktır.

2.4.5.5.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım (Bölümler Arası Çalışma Gruplarının Konuya Dahil Edilmesi)

Hedef maliyetleme, tasarım üretim, pazarlama, maliyet muhasebesi, satış sonrası hizmet bölümlerinde çalışan kişilerin oluşturduğu mamul ve süreç gruplarından

yararlanır. Bu gruplarda ayrıca tedarikçiler, müşteriler dağıtıcılar da bulunmaktadır. “Bu gruplar, ürün tasarımı ile ilgili bölümlerin vereceği karar sürecini büyük ölçüde kısaltacak ve müşteri beklentilerinin zamanında karşılanabilmesi olanağını sağlayacaktır(Özal, 2004, 12). “Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlıdır” (Kabaklı, 2007, 31).

2.4.5.5.2.5. Mamul Hayat Devri’ne Yönelik Olması

Hedef maliyetleme yönteminin amacı, tüketici ve üretici açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir (Aksoylu ve Dursun, 2001, 365).

Hemen başarılmayıp aksine uzun zamanda ulaşılabilmesi nedeniyle hedef maliyetin kullanımının taktiksel değil, stratejik bir araç olduğu iyi bilinmelidir (Altınbay, 2006, 145).

Bu temel amaç çerçevesinde, mamul hayat devri yaklaşımının başlıca yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kutay ve Akkaya, 2000, 6):

- Yaklaşım, mamul yaşamlarının sınırlı olduğunu gösterir,
- Yaşam devri boyunca mamullerin karlarının öngörülebilir bir seyir izlediğini açıklar,
- Her aşamada mamullerin farklı bir pazarlama, üretim, finansman v.b. gerektirdiğini hatırlatır,
- Mamul ve Pazar dinamiklerini ortaya koyar,
- Bir planlama aracı olarak, her aşamada alternatif pazarlama stratejilerini ortaya koyar,
- Bir kontrol aracı olarak da işletmenin mamul performansını, geçmişte pazara sunulmuş benzer nitelikli mamullerle karşılaştırarak ölçme olanağı verir,

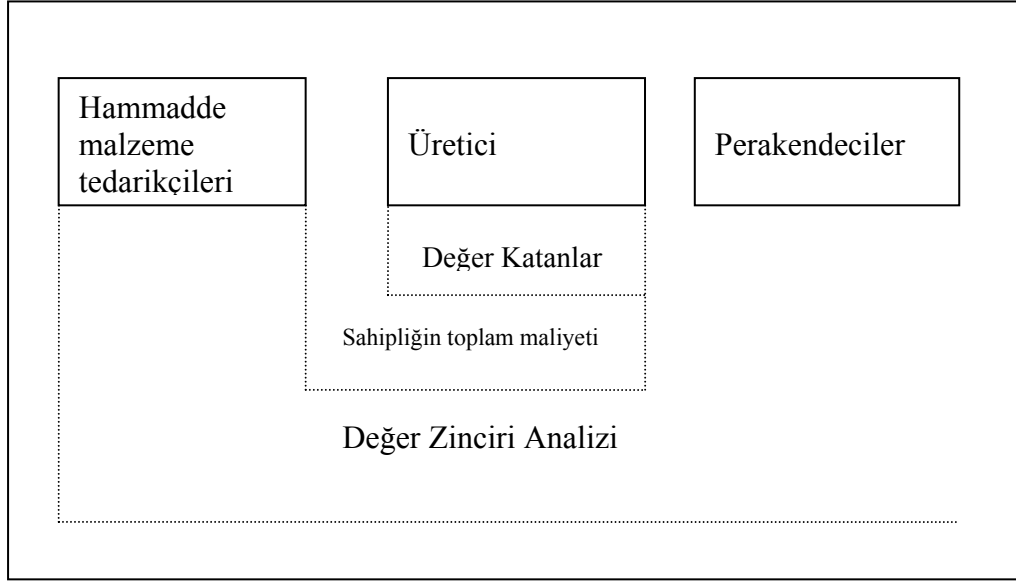
Geniş bir alanı kapsayan bu yaklaşım geleceğe yönelik planlamaya ışık tutması nedeniyle genel işletme plan ve politikalarını da doğrudan etkiler. “Bu yüzden, hedef maliyetleme gayretlerinde geleceğe dönük olmak ve bir mamulün yasamı boyunca gerçekçi bir biçimde konumlandırılması büyük önem taşımaktadır”(Altınbay,2006, 146).

2.4.5.5.2.6. Değer Zinciriyle İlgilenme

“Micheal Porter işletmelerin büyük kısmında yaygın olan bir dizi faaliyetleri saptamış ve bir model oluşturmuştur. Değer zinciri ile ilgilenme, daha çok maliyetlerin düşürülmesiyle ilgili olup, odağında değer yaratma ifadesi olan bir analizdir. Bu analizde, üretim faaliyetleri analiz edilerek, değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetler birbirinden ayrılırlar. “Porter’e (1985) göre stratejik maliyet analizinin önemli bir amacı, değer zincirinde satın alma ve tedarikçilerle ilişkileri daha iyi yönetmektir” (Yalçın, 2006, 20). Değer zincirinin bütün elemanları; tedarikçiler, dağıtıcılar, servis sağlayıcılar ve müşteriler olarak kabul edilir (Yılmaz ve Baral, 2009, 4). Bu anlamda, “herhangi bir işte, herhangi bir firma için değer zinciri, bileşen tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilerin eline ulaştırılacak tüketim mallarına kadar işletmeye değer katan faaliyetlerin hepsinin zincirdir (Yalçın, 2006, 20).

Bir değer zinciri, hammadde kaynaklarından, nihaî tüketicilere son kullanım ürünlerinin dağıtımı dahil, tedarik unsurlarının birbiriyle ilişkilendirilmiş, değer katan tüm faaliyetlerden oluşur (Yalçın, 2006, 21). Bu faaliyetler Sekil 20’de gösterilmektedir.

Şekil 20. Değer Zinciri Analizi (Yalçın, 2006, 21)



Bir hizmet işletmesi için bu faaliyetler, hizmet kavramı ve onun tasarımı, amaç ve taleplerin belirlenmesiyle başlar ve memnun edilmiş müşteriler sağlayacak hizmeti oluşturan faaliyetler bütününe taşınır (Yalçın, 2006, 21). Konaklama işletmelerinde, tedarikçileri sadece hammadde tedariki sınırları içinde değil, aynı zamanda otele müşteri getiren acenta ve tur operatörleri olarak da görmek gerekir.

2.4.5.5.3. Geleneksel Maliyet Sistemleri ve Hedef Maliyetleme

Geleneksel yaklaşımların, ağırlıklı olarak üzerinde yoğunlaştıkları nokta üretim süreçleri olmuş ve üretim öncesi maliyetler (Ar-Ge) ile üretim sonrası maliyetler (servis maliyetleri) dönemsel maliyet olarak kabul görmüştür (Aktaş, 2003, 3). Bu durum, cari dönem dışındaki maliyetlerin ürüne yansıtılamaması gibi bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Hedef maliyet sistemi, üretimle ilişkilendirilebilecek tüm maliyet unsurunun dönemsel yaklaşımı dikkate almadan hesaplamayı öngörmektedir.

Geleneksel yaklaşımda, işletmede gerek mal ve hizmet üretimi ile ilgili, gerekse üretim dışında meydana gelen faaliyetlerle ilgili maliyetler departmanlar

düzeyinde ele alınmaktadır. “Bunun sonucunda, üretim departmanlarında oluşan maliyetler üretim maliyetleri olarak nitelendirilmekte ve ürün yaşam seyri boyunca oluşan maliyetlerin göz önüne serilmesine engel olmaktadır” (Aktaş, 2003, 4).

Geleneksel yaklaşımda birçok firma, satış fiyatını üretilen mamul maliyetlerine belirli bir kar marjı eklemek suretiyle belirlemektedir. Eğer bu fiyat hedef Pazar segmenti içinde müşterilerin ödemeyi kabul edebileceği fiyat düzeyinin üzerinde ise, işletme bundan sonra maliyet düşürme yollarını aramaya başlamaktadır. Bu yaklaşıma göre:

$$Fiyat = Maliyet + Kar$$

Diğer bir şekliyle;

$$Maliyet = Fiyat - Kar$$

Yukarıdaki ifadeyi şu şekilde formüle edebiliriz:

$F = C + p$ (F: Fiyat, C: Maliyet, p : Kâr miktarı) ise;

$$C = F - p$$

Hedef maliyetlemede ise bir ürünün hedef maliyeti hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılması ile bulunur. Yani;

$$Hedef\ Maliyet = Hedef\ fiyat - Hedef\ kar\ marjıdır.$$

Hedef fiyat, ürün planlaması için yapılan pazar analizleri yardımıyla belirlenirken; hedef marj şirket kâr beklentileri, tarihi sonuçlar, rekabet analizleri ve bazen de bilgisayar simülasyonları ile belirlenir. Kısacası hedef maliyetleme, üretim için arzulanan maliyetlerin belirlendiği geleneksel “maliyet artı” yaklaşımlarından farklıdır. Geleneksel yaklaşımda ürünün maliyeti değil beklenen kâr marjı bağımlı değişkendir. Bu yaklaşımda kâr marjı;

$$Beklenen\ Kâr\ Marjı = Hedeflenen\ Satış\ Fiyatı - Beklenen\ Maliyet$$

şeklinde formüle edilebilir. Buradaki ürün maliyeti sadece beklenmemekte; ayrıca hedeflenmektedir. Çünkü ürün işlevselliğini yerine getirecek şekilde dizayn edilmiş ve ürünün maliyeti bundan sonra belirlenmiştir. Maliyet artı yaklaşımında ürünün tahmin edilen satış fiyatı bağımlı değişken olup;

$$\text{Hedef Satış Fiyatı} = \text{Beklenen Maliyet} + \text{Beklenen marjin},$$

şeklinde ifade edilmektedir.

Bu yaklaşımda fiyat sadece hesaplanan bir figür olmaktadır. Her iki yaklaşım içinde ürünü dizayn edenlerin ulaşacakları bir maliyet hedefi bulunmamaktadır. Bunun yerine dizayn ettikleri ürünün maliyetini minimize etmeleri beklenmektedir. Hedeflenen maliyet aynı zamanda ürünün minimum maliyeti ise; o zaman ürün maliyeti için belirlenen hedefler aynı olabilmektedir. “Bu çerçevede hedef maliyet sisteminin, ürün için piyasanın takdir ettiği fiyattan hareketle (Market-Driven), arzulanan kar miktarı garantilemek amacıyla, yeni ürünün üretilmesi gereken hedef maliyete ulaşmaya yönelik çabalarını üç safhadan oluşan faaliyetler olarak ifade edebiliriz” (Savaş, 2003, 184):

- Pazar güdümlü hedef maliyetleme yönetimi,
- Ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi,
- Sürecin son safhası parça düzeyinde hedef maliyet yönetimidir.

Hedef maliyetlemenin bu yaklaşımları ileriki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Bu noktada şu soru akla gelebilir: Geleneksel maliyetleme sistemini uygulayan işletmelerin maliyet/fiyat değişkenleri üzerindeki müdahaleleri sürekli yanlış sonuçlar mı veriyor? Yoksa bu yaklaşımların hala geçerliliği var mıdır? Bu soruya, “pazar fiyatının belirli bir aralıkta kalması yada bütçelenen limitler içinde olması durumunda geleneksel yaklaşımın da yararlı olacağını söylemek mümkündür”(Yılmaz ve Baral, 2009, 3) şeklinde bir cevap verebiliriz.

Geleneksel yöntemler, maliyetleme konusunda sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşırken, hedef maliyetleme dikkatleri müşteri ihtiyaçları ve ürün tasarımı üzerine kaydırmışlardır (Akkaya Kutay, 2000, 1).

Tablo 11. Geleneksel Maliyet Sistemi ve Hedef Maliyetleme (Aydemir, 2005, 173)

Geleneksel Maliyetlemede:	Hedef Maliyetlemede:
Pazar faktörleri maliyetlemede etken değildir	Rekabetçi Pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir
Maliyetler fiyatı belirler	Fiyatlar maliyeti belirler
Kayıplar ve verimsizlikler maliyet düşürmeyi gerektirir	Tasarım maliyet düşürmenin anahtarıdır
Maliyetlerden maliyet muhasebecisi sorumludur	Departmanların karşılıklı ilişki ekipleri sorumludur
Maliyet düşürmeyi müşteriler yönlendirmez	Müşteri verileri hedef maliyette maliyet düşürmede etkilidir
Tedarikçi ile mamul tasarımı sonra irtibat yapılır	Tedarikçi ile önceden irtibat gerektirir
Müşterinin ödediği fiyatı azaltmak hedeflenir	Maliyetlerin düşürülmesi hedeflenir
Maliyet yönetiminde değerler zinciriyle ilgilenilmez	Maliyet planlamasında değerler zinciri esas alınır

2.4.5.4. Hedef Maliyetleme Süreci

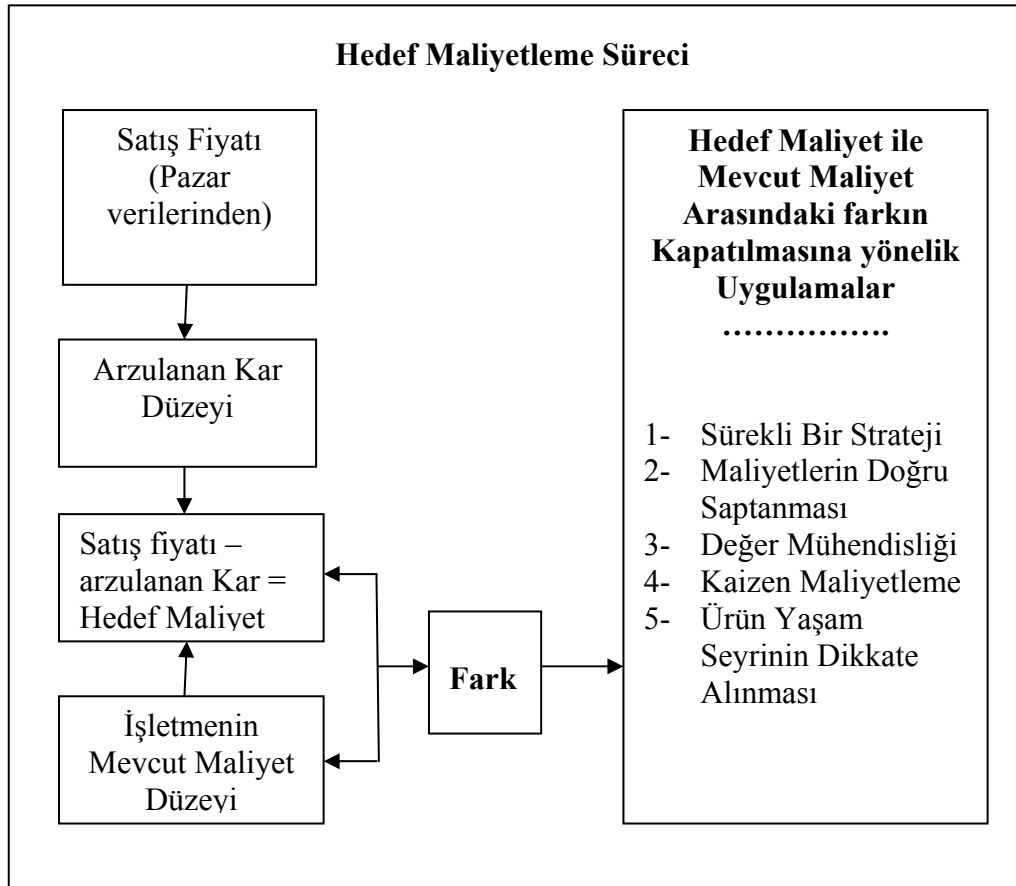
“Faaliyet tabanlı maliyetleme birbirinden ayrılmış bir dizi faaliyet ve kararlardan oluşur. Bu ilk olarak, bir ürünün tanımlanması, onun özellikleri, kalitesi ve optimum satış fiyatının belirlenmesi ile başlar. Sürecin en önemli adımı belki de budur. Ürünün tanımlanması, bu ürünü üretmek ve satmak için gerekli maliyetlerin tanımlanmasıyla bitecektir. Bu ilk aşamayı Butscher ve Laker,

- Hedef Pazar segmentinin tanımlanması,
- Hedef Pazar segmentinin belirlenmesi,
- Rekabet avantajları ve dezavantajlarının tanımlanması,
- Hedef pazarda yeni ürünlerin konumlandırılması,
- Fiyatlandırma ve ürün tasarımının işleme konması,
- Pazar simülasyonu” (Kocakulah ve Austill, 2006, 62) şeklinde ifade etmektedir.

Daha sonraki aşamada, hedef maliyetleme süreci şekil 5'dede özetlendiği gibi şu aşamalardan oluşmaktadır (Yılmaz ve Baral, 2009, 4):

- Pazar fiyatının belirlenmesi,
- Arzulanan kar düzeyinin belirlenmesi,
- Pazar fiyatından arzulanan kar düzeyinin çıkartılması yoluyla hedef maliyetin hesaplanması,
- Hedef maliyet ile mevcut işletme yetkinlikleri ile ulaşılan maliyet arasındaki farkın stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda doğru maliyet bilgilerine dayalı bir şekilde mühendislik uygulamaları yoluyla; üretim öncesi, üretim aşaması ve üretim sonrası bütün aşamaları kapsayacak şekilde kapatılması.

Şekil 21. Hedef Maliyetleme Süreci (Baral ve Yılmaz, 2009, 5)



Şekil 21’de, hedef maliyetin kapsamına diğer stratejik maliyet araçlarının da girdiğini görmekteyiz. Bununla birlikte, tam zamanında üretim ve faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımlarının da sisteme entegre edilmesi mümkündür. Nitekim, çalışmamızın üçüncü bölümünde faaliyet tabanlı maliyetleme ile hedef maliyetlemenin entegre kullanımına yönelik bir uygulama yapılmıştır.

Kısaca hedef maliyetleme süreci, ürünün tahmini fiyatını rekabete etki eden faktörler ve işletmenin orta vadeli planı dahilinde arzu edilen karla ve bu kar planına ilişkin hedef maliyetle ilişkilendirmektedir (Alagöz ve Ceran, 2006, 68).

2.4.5.5.4.1. Pazar Fiyatının Belirlenmesi

Pazar fiyatının belirlenmesi sürecinde birçok faaliyetin bir arada gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu aşamada yapılması gereken çalışma sırasıyla şu aşamaları içerir:

- Pazar araştırması,
- Ürün dizaynı,
- Fiyatın belirlenmesi.

2.4.5.5.4.1.1. Pazar Araştırması

Pazar fiyatı belirlenirken, yukarıda belirtilen aşamaları içeren kapsamlı bir Pazar araştırması yapmak gerekmektedir. Önce hangi pazar segmenti hedefleniyorsa o pazarın özellikleri ve müşteri profili analiz edilir. Hedeflenen Pazar segmenti içinde faaliyet gösteren rakiplerin durumları da incelenir. Bu safhada, pazarda örnek olabilecek işletmeler üzerine odaklanarak benchmarking fonksiyonu da devreye sokulabilir. Bütün bu çabaların sonucunda, hedeflenen satış fiyatının ne olacağı konusunda veriler elde edilir. Ayrıca, “bu araştırma ile tüketici ihtiyaç ve tercihlerine göre ürüne ait fonksiyonlar (konfor, emniyet, sağlamlık, estetik, prestij, çok amaçlılık, kullanım kolaylığı gibi) belirlenir” (Alagöz ve Ceran, 2006, 69).

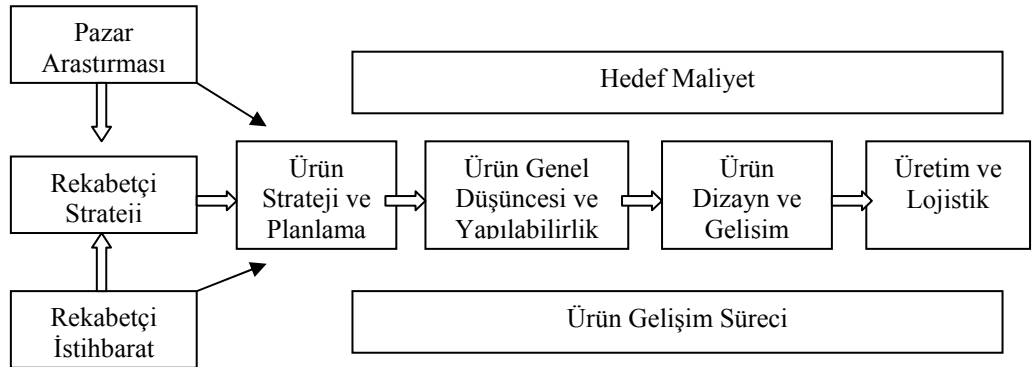
2.4.5.5.4.1.2. Ürün Geliştirme

Belirlenen fonksiyonlara ve bunlara verilen önem dereceleri de dikkate alınarak ürün oluşturan parçalar belirlenir (Alagöz ve Ceran, 2006, 68). Bu süreç daha ayrıntılı bir çalışmayı gerektirmektedir. “Hedef maliyet sistemi, işletmenin rekabet stratejisi ve onun ürün gelişim süreci ile ilgili olmaktadır. Ürün gelişim süreci ise, aşağıdaki dört aşamayı içermektedir” (Aktaş, 2003, 9):

- 1- Ürün stratejisi ve kar planı (Ürün yaşam seyrinde ilk aşamayı oluşturur),
- 2- Ürünle ilgili genel düşünce ve yapılabirlik (Teknoloji, ihtiyaç, maliyet, müşteri durumu ve rekabet),
- 3- Ürün dizaynı ve gelişim (Yapılabirlik etüdünden sonra, tam anlamı ile dizayn ve geliştirme işlemlerine başlanır),
- 4- Üretim ve Lojistik (Servis ve lojistik destek aktif hale gelir),

Ürün geliştirme sürecinde hedef maliyetin genel durumunu aşağıdaki şekil açıklamaktadır:

Şekil 22. Hedef Maliyet ve Ürün Gelişim Süreci (Aktaş, 2003, 9)



Tüketici ihtiyaç ve tercihlerine göre ürüne ait fonksiyonlar (konfor, emniyet, sağlamlık, estetik, prestij, çok amaçlılık, kullanım kolaylığı gibi) gibi faktörler ile tüketicinin her fonksiyona verdiği önem dereceleri belirlenir” (Ceran ve Alagöz, 2006, 69). Bununla birlikte, ürünün belirlenen fonksiyon ve önem derecelerine göre bünyesine katılacak parçalar ve karışım düzeyleri belirlenmektedir. Bu süreçte, “fonksiyon kategorileri ve ürün fonksiyonları, gerçekleştirilen ürün bileşenleri karşılaştırılmakta ve

fonksiyon ve bileşenler oranlar yoluyla ilişkilendirilmekte ve her bir parçanın işlevi göz önüne alınarak önem dereceleri belirlenmektedir. Yani, mamulü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların mamul içindeki maliyet payları dikkate alınır ve bu iki değişkenin verisi ile hedef maliyet endeksi hesaplanır. Bu endeksin bulunmasında asıl amaç, ürünü oluşturan parçaların gerek işlev, gerekse maliyet yönünden uygun olup olmadığının görülmesi ve alternatifler üzerinde durulmasıdır.

“Hedef maliyet endeksi, mamulün bir işlevinin şekillendirilmesinin pahalı veya ucuz olduğunu göstermektedir. Söz konusu endeks 1’den büyük ise parça ucuz, 1’den küçük ise, parça pahalı kabul edilir” (Aktaş, 2003, 12). Ürünü oluşturan her bir maliyet objesinin maliyeti bu şekilde belirlenir. Söz konusu maliyet objeleri dışarıdan alınacak ise maliyetleri tahmin edilir.

2.4.5.5.4.1.3. Fiyatın Belirlenmesi

Bu aşamada, önceden tasarlanmış olan ürün veya hizmetler için bir hedef fiyat belirlenir. Belirlenecek fiyat, hedeflenen pazarda müşterinin ödemeyi kabul edeceği bir fiyat olacaktır. Bu aşamada, yukarıda da açıklandığı gibi fiyatlama kararlarına etki eden üç unsur vardır. Bunlar: Alıcılar, rekabetçiler ve maliyetler. Ancak, hedef maliyet yaklaşımında, maliyetleri alıcılar ve rekabetçilerden ayrı olarak düşünmek gerekmektedir. Çünkü sistem, tüm faktörleri dikkate alarak ürün maliyetlerine odaklanmaktadır.

Eğer rekabetçiler ürünleri birden fazla pazara yada farklı kanallarla satıyorlarsa, aynı ürünü farklı fiyatlarla satabilirler. Örneğin, Türkiye’de üretilen bir ipek halı Almanya’ya Türkiye’deki fiyatından farklı fiyatlarla ihraç edilebilir.

Bir konaklama işletmesinde de hedef müşteri grubu, yüksek gelir grubundan ise, otel işletmesi fiyatlarını diğer gelir gruplarından potansiyel müşterilerin kabul etmemesine karşın, yüksek düzeyde tutabilir. Burada belirleyici faktörler, hedef Pazar segmentinde var olan rakiplerin durumu, yada rekabet üstünlüğü için işletmenin farklılaştırma politikası olacaktır.

2.4.5.5.4.2. Arzulanan Kar Düzeyi (Hedef Kar Marjı)

Hedef maliyet yönetiminde hedef kar marjı, işletmenin uzun dönemli kar analizlerine dayalı olarak belirlenen kar marjıdır (Can, 2004, 14). Burada kar ver kar oranı, işletmenin önceden belirlediği maliyeti, gerekli ilave yatırımı, ürün yaşam döngüsü sayesinde elimine edilen gereksiz maliyetleri, kapsayacak düzeyde ve rasyonel olmalıdır. Aynı zamanda, ürün araştırma ve geliştirmeyi sürdürebilmek için yeterli olmalıdır (Kocakulah ve Austill, 2006, 63).

2.4.5.5.4.3. Maliyetin Hedeflenmesi

“Hesaplanan hedef kar satışlardan düşülerek hedef maliyet belirlenir. Bu maliyet “Kabul Edilebilir Maksimum Maliyet” anlamına gelir” (Alagöz ve Ceran, 2006, 69). Kabul edilebilir ürün maliyeti hedef satış fiyatı ve hedef kar oranı arasındaki farklılıktır. Hedef, işletme nezdinde maliyetlere karşı veya Cooper ve SLAGMULDER’in dediği gibi hedeflenen maliyetlerin düşürülme hedefini yerleştirerek cevap verebilmektir (Kocakulah ve Austill, 2006, 63).

2.4.5.5.4.4. İşletmenin Mevcut Maliyet Düzeyi

Hedef maliyetleme sürecinin dördüncü aşaması, üretilen ürünlerin maliyet toplamını ve özelliklerini, pazarlama maliyetleri ve bunun hedeflenen maliyetlere erişeceğini temin ederek tanımlamaktır. Bu maliyet her zaman kabul edilebilir ürün maliyeti olmayabilir. Bu noktada, “ üretim maliyeti, kabul edilebilir maksimum üretim maliyetinden büyük ise bu noktada maliyet düşürücü tekniklerden yararlanır. Bu aşamada değer mühendisliği ve değer analizi devreye girer” (Alagöz ve Ceran, 2006, 69).

2.4.5.5.5. Hedef Maliyet Yönteminin Sakıncaları

Hedef maliyetlemenin sakıncaları ise aşağıdaki gibidir (Kabaklı, 2007, 36):

- Ulaşılmak istenen hedef çok zorsa veya çok kolaysa; çalışanların motivasyonu bozulur.
- Hedef maliyetler zamanında revize edilmediğinde para ve zaman kaybına neden olabilir.
- İşletmelerin hedef fiyatla çalışması ürün tasarımı ve dizaynını kısıtlar.
- Ürünlerin gelişim aşamasında fiyat düşürme için yapılan uygulamalar esnasında geçen zaman yüzünden ürünün pazara geç girmesini sağlar; bu da ürünün pazarlama ve dağıtım aşamasında para kaybına sebep olur.

2.4.5.5.6. Hedef Maliyet Yönteminin Diğer Bileşenleri

Son yıllarda, hedef maliyetlemenin kapsamına kalite fonksiyon göçerimi, çapraz fonksiyonlu takımlar, irdeleme analizleri gibi yaklaşımların yanında, literatürde bağımsız olarak ortaya çıkan değer mühendisliği, benchmarking, kaizen maliyetleme, ve yaşam seyri maliyet analizi de girmiştir.

Hedef maliyetleme konusu içinde bu bileşenlerin hedef maliyetlemenin işlevselliğine kattığı değerler, sınırlı da olsa vurgulanmıştır. Bu kısımda yeniden ele alınması gerekli görülmemiştir. Ancak, değer mühendisliğinin hedef maliyetleme yönetimi dolayısıyla stratejik maliyet yönetimi içerisinde önemli bir yere sahip olması nedeniyle ayrı bir başlık altında incelenmesi uygun görülmüştür.

2.4.5.6. Değer Mühendisliği

İlk uygulamalarının genel kanının aksine, Japonya değil batı olduğu söylenen değer mühendisliği, yine ilk olarak Japonya'da gelişme göstermiştir (Alkan ve Acar, 2003, 60). Daha sonra, 1940'ların sonlarına doğru General Electric'de karşılaşılan sorunların çözümü için kurulan bir ekibin çalışmalarıyla dikkat çekmiştir (Örnek, 2003 ,214). General Electric'de mamul parçalarının mamula kattığı fonksiyonlar ve buna bağlı olarak ortaya çıkan değer ile maliyetler arasındaki ilişkiyi değer analizi tekniği ile değerlendirerek maliyet azaltma çalışmaları yapılmıştır (Acar, 2003, 60). 1992 yılında,

Y.Monden Toyota’da yaptığı çalışmayla, değer mühendisliğini maliyet yönetimi süreçleriyle etkili biçimde bütünleştirmiştir (Örnek, 2003, 214-215). Bu yıllardan itibaren ise, etkili bir stratejik maliyet yönetimi aracı haline gelmiştir.

2.4.5.6.1. Değer Mühendisliğinin Tanımı, Kapsamı ve Amaçları

Değer mühendisliği “belirli bir kalite, güvenilirlik standardı ve hedef maliyetle belirli bir amaca ulaşmak için bir ürünün maliyetini etkileyen faktörlerin sistematik ve disiplinler arası incelenmesi süreci” olarak da tanımlanabilmektedir (Senal, Ateş ve Özdemir, 2009, 9). “Rekabetçi ortamlarda, maliyetlerini üretimle birlikte planlamak isteyen işletmelerde bir maliyet yönetim aracı olarak uygulanan değer mühendisliğinin temel amacı, işletmenin kendisine özgü bir sistem yardımıyla rekabete karşı koyabilecek strateji veya stratejileri geliştirebilmesine yardımcı olmaktır” (Acar, 2003, 59).

“Değer mühendisliği, varolan ürünleri geliştirmek, yeni ürünler ortaya koymak, karmaşık çevresel projelerin planlarını yapmak, faaliyet analizini yapmak, kalite ve güvenilirlik sistemlerini iyileştirmek, gereksiz maliyetlerden kaçınmak/elimine etmek, riski azaltmak ve başarıyı arttırmak amacına dönük fonksiyon, ürün, süreç, hizmet ve sistem odaklı bir tekniktir” (Örnek, 2003, 215)

Değer mühendisliği faaliyetleri, ürünün genel kalitesini düşürmez, bunun yerine kabul edilen uygun değer için yapılan harcamaların sonuçlarını garantiler (Yalçın, 2006, 5). Değer mühendisliğinde, faaliyet kavramı bir ürünün nasıl yapıldığı ve satıldığıyla ilgilidir (Jariri ve Zegordi, 2008, 407). Satış değerinin ne olması gerektiğini müşteri açısından, ürünün üretim maliyetlerinin düşürülmesini üretim süreçleri açısından ele alarak optimum bir denge oluşturmaya çalışır. Sistemin özü (Alkan ve Acar, 2003, 59):

- Değer yaratmayan faaliyetlerin minimizasyonu ve
- Değer yaratan faaliyetlerde sürekli iyileştirme.

Değer mühendisliğinin önemli amaçlarından biri, yeni ürünün maliyetlerini en alt seviyeye çekmek değil, belirli bir düzeyde maliyet azaltımı gerçekleştirmektir (Yalçın, 2006, 5). Burada beklenen değer ne olduğunun değer yönetimine analiz edilmesi gerekmektedir. Değer yönetimi, mamul yaşam döngüsü projesinde gereksiz maliyetleri tanımlayıp eleyerek ve istenen performansa erişerek en düşük maliyette mamul değerini arttırmak amacıyla bir ürünün fonksiyonlarını analiz etmeye yönlendirilmiş bir ekip yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, aşağıdaki süreçleri içerir.

2.4.5.6.2. Değer Mühendisliği Süreci

Değer mühendisliği, ürünün üretiminden önce planlama safhasını incelemeye yardım eder. Özellikle planlama ve geliştirme aşamalarında değer mühendisliğinin faaliyete dahil edilmesi önerilir çünkü üretimin başlamasından sonra devreye sokulursa, ek yatırım ve tasarım çabaları gerekecektir. “değer mühendisliğinin merkezinde iki eşitlik vardır” (Yalçın, 2006, 5):

$$\text{Değer} = \text{fonksiyon/maliyet} \quad (1)$$

$$\text{Beklenen değer} = \text{Beklenen fayda/fiyat} \quad (2)$$

Eşitlik (1) üretici yaklaşımını, eşitlik (2) müşteri yaklaşımını yansıtır.

Değer mühendisliği yaklaşımında L.D. Miles tarafından tanımlanan beş soru ile sistemin özünü yakalamak mümkündür. Bunlar (Alkan ve Acar, 2003, 64):

- O nedir? (Üretilecek olan nedir?),
- O ne yapar? (Üretilecek olan mamul neleri yapar?),
- Onun maliyeti nedir? (üretilmesi tasarlanan mamulün maliyeti nedir?),
- O başka hangi işleri yapar? (Başka fonksiyonlar eklenebilir mi?),
- Maliyetleri ne kadardır? (Eklemelerle birlikte maliyet yapısı ne olacaktır?).

Bu soruların cevaplarını veren değer mühendisliği son aşamada bir değer endeksi belirler. Değer endeksine göre en uygun parçanın üretilmesine karar verilir.

Bu özellikleriyle değer mühendisliği yaklaşımı konaklama işletmelerinde, özellikle menü planlaması süreçlerinde kullanılabilir.

2.4.6. Dengeli Sonuç Kartı (Balanced Score Card)

Balanced scorecard kavramı günümüzün şartlarında ortamdaki bir çok girdiyi aynı anda gerçek zamanlı olarak veya ihtiyaç duyduğumuzda elde edebileceğimiz bilgilere dönüştüren araçların varlığına işaret etmesi bakımından belki de işletmelerin piyasadaki ve içteki duyu organları olarak kabul edebileceğimiz araçlardır (Kabaklı, 2007, 49). Geleneksel finansal tabanlı ölçüm sistemlerinin aksine bu model bir işletmenin performansının müşteri boyutu, işletme içi yöntemler boyutu, öğrenme ve gelişme boyutu ve finansal boyut olmak üzere 4 grup gösterge ile ölçüldüğünü ortaya koyar (Senal, Ateş ve Özdemir, 2009, 9). Balanced Scorecard yönteminin geliştirilmesinin nedeni, işletmelerin uzun dönemli performansını ölçmek için kısa vadeli finansal göstergelerin yetersiz kalmasının anlaşılmasıdır (Bekmezci ve Cop, 2008, 259).

Balanced scorecard sistemi, bu özelliği ile konaklama işletmelerinde maliyet sistemini bütünleyen bir unsur olabilir mi? Bu sorunun cevabı,” sistemin doğrudan bütünleyen bir parçası olmasa da, maliyet sistemi hedeflerinin gerçekleşmesi yolculuğunda dolaylı olarak destekleyen bir parçası olabilir” şeklinde verilebilir. Daha açık bir ifadeyle, kurumsal karne işletmede stratejik yönetiminin bir parçası olarak toplam kalite standardının oluşturulmasında ve maliyet sisteminin daha etkin bir şekilde kullanılmasında destekleyici bir performans geliştirme aracı olabilir. “Evans (2005); Denton ve White (2000); Brown ve McDonnell (1995) otel işletmelerinde kurumsal karne uygulamalarını araştırmışlar ve bu araştırmalar sonucunda kurumsal karne’yi, bütün bir model olarak, konaklama sektöründe performansı farklı ölçümlerle ortaya koyan kullanışlı bir araç olarak değerlendirmişlerdir” (Bertan, 2009, 2527).

Sonuç olarak, daha çok uzun vadeli performans değerlendirme aracı olan bu yaklaşım, maliyet yönetimi alanının dışında, daha çok bir yönetim yaklaşımı olarak dikkat çekmektedir (Geniş bilgi için bkz. Bertan, 2009; Bekmezci ve Cop, 2008, Güner,

2008). Bu nedenle yöntemi, konaklama işletmelerinde bir maliyet yönetim yaklaşımı olarak değerlendirmemek gerektiği kanaati ile çalışmamızın kapsamına alınmamıştır.

3. MALİYETLEME MODELİ ÖNERİSİ

Önceki bölümlerde gerek maliyet sistemlerinden, gerekse yeri geldikçe konaklama işletmelerinin bazı özelliklerinden söz etmiştik. Bu bölümde, konaklama işletmelerinin özelliklerini ve turistik ürünün karakterini göz önüne alarak, hipotetik bir konaklama işletmesi modeli üzerinde faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) ile hedef maliyetleme (HM) uygulaması üzerine bir proje önerisinde bulunmaya çalışacağız. Amacımız, hedef maliyetlemenin konaklama işletmelerinde uygulanabilirlik koşullarını tartışmaktır. Ancak, FTM ile HM'nin konaklama işletmelerinde birlikte uygulanması, aşağıda da gösterileceği gibi zorunludur. Bu bölümde, gider türü ifadesiyle “faaliyet maliyetleri”, faaliyet ifadesiyle de “faaliyet merkezleri” kastedilmiştir.

3.1. Hedef Maliyetleme ve Konaklama İşletmesi

HM kavramından çalışmamızda bolca söz ettik. Tekrar etmek pahasına da olsa, HM nin konaklama işletmeleriyle ilişkilendirilmesi açısından bu kavramın bazı özelliklerini yeniden hatırlatmamız yararlı olacaktır.

HM stratejisi uygulayan firmalar arasında, çok ürünlü firmaların da bulunduğunu literatürden bilmekteyiz. Çok ürünlü firma, her bir ürün bazında bir maliyet hedeflemektedir. Bunda amaç, herhangi bir ürün için tüketicinin kabul ettiği fiyat bu hedef maliyetin kabul edilebilir bir oranı kadar onun üstünde değilse, sözkonusu ürünü üretimden kaldırmaktır. Elbette ki bunun yapılması, ürünlerin maliyetlerinin doğru bir şekilde bilinmesini, dolayısıyla toplam maliyetin ürünlere sağlıklı bir biçimde yüklenmiş olmasını gerektirir.

Tek ürünlü bir işletmede ise HM mevcut ürünün dizaynı ile yakından ilgilidir. Örneğin birim maliyeti 15 lira, fiyatı ise 20 lira olan bir ürünün tamamlayıcı bir parçasını (ya da ürünü zenginleştiren bir unsuru) üründen kaldırmak ya da şeklini değiştirmek, birim maliyette 5 liralık bir azalmaya sebep olsun. Bu durum ürünün kalitesinde de şüphesiz bir değişikliğe tekabül eder. Bir anlamda da yeni bir dizayn

çalışmasıdır. Bu yeni durumda fiyatın ne kadar azalacağı, müşteri sayısının ve profiline ne yönde değişeceği, dolayısıyla toplam sonucun olumlu mu yoksa olumsuz mu olacağı gibi meseleler, tek ürünlü işletmedeki HM çalışmasının birer parçasıdır.

Konaklama işletmesi, görünüşte çok ürünlü işletmelerin bir örneğidir. Çünkü bir otelde konaklama hizmetinin yanı sıra birçok hizmet ve aktivite bulunmaktadır. Ancak bu bakış açısı kısmen doğru olmakla birlikte tamamen de doğru sayılamaz. Çünkü oteldeki birçok aktivite, konaklama hizmetinin imajının önemli parçaları olarak görülmektedir. Her ne kadar oteldeki bazı hizmetlerin oda fiyatından ayrı olarak, kendi fiyatları bulunabilse de bunun bazı sebepleri vardır. Birincisi, bu hizmetlerin hepsinden yararlanmayan müşteriler ile yararlananlara aynı oda fiyatını ödetmenin “haksızlık” olarak telakki edilebilmesidir. Hatta rekabet ortamı içerisinde oda fiyatları, bu hizmetlerden yararlanmayanların ödemeye razı olduğu bedel göz önüne alınarak oluşturulduğundan, birilerinin bunlardan bedelsiz yararlanması –bu hizmetlerin de ayrıca kendi maliyetleri bulunması sebebiyle- zarara sebep olabilir. İkincisi ise, konaklama müşterisi olmadığı halde bu hizmetlerden yararlanmak isteyen müşterilere de hizmet satarak ilave gelir elde etme arzusudur.

Konaklama işletmesini, çok ürünlü bir işletme olarak görme eğilimine başka açılardan da itiraz edilebilir. Her şeyden önce, konaklama hizmet, restoran hizmeti, vb... hizmetlerin yanı sıra, bunların tümünün aslında bir “paket”in parçası olduklarını ifade eden “turistik ürün” kavramının literatüre yerleşmiş oluşudur.

“Turistik ürün” kavramının kesin bir tanımı bulunmamakla birlikte, belirtilen bazı özelliklerinden yola çıkarak hakkında bir fikir edinmek mümkündür. Söz konusu özelliklerde turistik ürünün “soyutluk” ve “heterojenlik” karakteri ön plana çıkmaktadır. Buna göre deyim yerindeyse, otel “yatıp uyunan” bir yer olmadığı gibi, restoran da açlık giderilen bir yer olarak görülemez. Bunları çevreleyen birçok özellik (ki, bunların hepsine birden genellikle “atmosfer” adı verilmektedir) ile birlikte bunlar anlam kazanmakta, sonuçta ortaya çıkan bütüncül tablo, “turistik ürün”ü oluşturmaktadır.

Günlük yaşamda da bu olguyu doğrulayan örnekler yok değildir. Örneğin biliyoruz ki, otellerin kalite düzeyi konaklama hizmetinin yanı sıra başka ne tip (ya da kaç çeşit) hizmetin bulunduğuna ve bunların niteliklerine göre belirlenmektedir. Kalite ile konaklama fiyatı arasında aynı yönde bir ilişki bulunduğu da bilinmektedir. Gözlenebilir ki, kaliteli tesislerin bütün müşterileri oteldeki tüm hizmetlerden (birçoğu ücretsiz de olsa) aynı derecede yararlanmamaktadır. Buna karşın, konaklama fiyatının herkes için aynı oluşu, bu hizmetlerin salt varlığının bilinmesinin dahi müşteri açısından “tatmin”in bir faktörü olduğunun bir çeşit kanıtı sayılabilir. Bunun yanı sıra sektör üzerine yaptığımız bazı gözlemler göstermektedir ki, oteldeki bazı hizmetler “otel konsepti” dışında, bağımsız girişimciler tarafından bağımsız olarak sunulduğu takdirde etkin olamamaktadır. Örneğin masaj konusunda uzman olan ve bir otelin* spa bölümünü yöneten bir yönetici ile yapılan şu görüşme bunu açıkça ortaya koymaktadır:

Soru: *“Remzi bey, siz yetenekli ve bilgili bir masaj uzmanısınız. Bu otelde ücretli çalışmak yerine, otelden bağımsız bir masaj merkezi açabilecek kadar mali güce sahip olduğunuzu varsayalım. Bunu yapar mıydınız? Bu hizmetleri bir otelde sunmakla otel dışında sunmak arasında bir karşılaştırma yapar mısınız?”*

Cevap: *“Ben şahsen otel konsepti içinde bunun daha etkin olduğunu düşünüyorum. Bir kere, otelde konaklayanlar bu spa merkezinin hazır müşterisi olabiliyorlar. Gelirken bu niyette olmasalar bile... Örneğin otelimizde kalan her 100 müşteriden 40-50 tanesinin bu hizmeti aldığını göz önünde tuttuğunuz zaman spanın, müşterisini büyük ölçüde otelden sağlamış olduğu gerçeği kendiliğinden ortaya çıkıyor değil mi?...”*

İkincisi, spa otelden bağımsız olduğu takdirde insanların birçoğu dinlenme ihtiyacını karşılayamaz. Spada uyguladığımız paket programlar arasında öyleleri var ki, iki-üç günü, hatta bazen bir haftayı kapsıyor. Günübirlik gelenlerin akşam evlerine dönüp dinlenmeleri elbette mümkün. Ancak, bu bizim Balıkesir kapalı bir çevre; günübirlik müşteri hacmi böyle bir

* Balıkesir Asya Termal Otel. Sn. Remzi Çalışkan.

tesis için yeterli olmaz. Uzaktan gelenlerle, yani otelde konaklayanlarla büyük ölçüde bu iş dönüyor.

Üçüncü olarak naçizane şahsi kanaatim olarak şunu söyleyebilirim ki, bu tip işlerin bir otel bünyesi içerisinde yapılması, bu hizmetler konusunda müşteriye güven verir. Bağımsız bir spaya güvendiğinden daha fazla güvenir müşteri oteldeki spaya... Çünkü herkes bilir ki, hiçbir otel kötü spa elemanları çalıştırıp imajını zedelemek istemez. Bu, otel için önemli bir risktir çünkü.. Düşünün ki, adam otel kurmak için dünyanın parasını dökmüş. Değil spa, oteldeki herhangi basit bir hizmetteki kusurun bile bunu lekelemesine katiyen razı olamaz.”

Sözkonusu yöneticinin spa departmanı için belirttiği bu hususların bir oteldeki tüm hizmetler için az ya da çok, geçerli olmaması için herhalde bir sebep olmasa gerektir. Sözkonusu açıklamalar arsında dikkat çeken bir diğer husus, konaklayan müşterilerin oteldeki bütün hizmetlerden aynı derecede yararlanmadığı konusundaki görüşümüzü teyit edici (Spa için %40-%50 aralığı) bir açıklamada bulunmuş oluşudur.

Bütün bunlar göz önüne alındığında denilebilir ki, konaklama işletmelerinde HM çalışması için bir proje önerisi getirilirken, bu işletmelerin yerine göre çok ürünlü, yerine göre de tek ürünlü işletme olarak görülebileceği gerçeğine uygun yapıda bir çerçeve çizmek gerekmektedir. Konaklama işletmelerinde genel maliyetler dışında, departmanların ayrı maliyetleri, ayrı gelirleri, hatta ayrı tipte müşterileri olabilir. Herhangi bir HM çalışması, bunları göz önüne almalıdır. Bunun yanı sıra yukarıda da belirtildiği gibi, her departman aynı zamanda müşterinin otelden duyduğu tatminin (bir başka deyişle, “birleşik turistik ürün”ün) birer bileşenidir. HM çerçevesi, bunu da göz önüne almalıdır.

Eğer “turistik ürün” kavramı geçerli ise, bunun beraberinde getirdiği en önemli sonuçlardan birisi, konaklama işletmelerinde HM nin FTM ile birlikte uygulanmasının kaçınılmaz bir zorunluluk olduğudur. Çünkü her departmanın aynı zamanda müşterinin otelden duyduğu tatminin birer bileşeni olduğunu söylemek, bunun

başka türlü bir ifadesidir. İzleyen kısımlarda bununla ilgili bir model geliştirmeye çalışacağız. Böylece, ne demek istediğimiz izleyen kısımlarda daha iyi anlaşılabilir olacaktır.

Ayrıca bu koşullar altında otel işletmeleri için HM nin, toplam maliyetlerden “geceleme başına düşen pay için” bir hedef belirlemek anlamına geldiği söylenebilir. Ancak, bunun başarılabilmesi, maliyet türlerinin faaliyet türlerine ayrılmasına ve her faaliyetin gerek gelir açısından gerekse müşterinin “toplam tatmin”i açısından ne derece önemli olduğunun belirlenmesine bağlıdır.

3.2. Bir Konaklama İşletmesinin ** Gider Tablosu ve Teorik Model

Tablo 12’de bir konaklama işletmesinin gider tablosu gösterilmiştir.

Tablo 12: A Oteli Ağustos 2009 Ayı Gider İcmali

A Oteli Ağustos Ayı Gider İcmali			
		Kur	: 1,4800
		Kişi Sayısı	: 32.478
001 Gider Kalemleri	TL	USD	Kişi Başı USD
Stok Mlz. Gider Kalemleri	757.981,19	512.149,44	15,76
301 Yiyecek Malzeme Maliyetleri	439.995,54	297.294,28	9,15
302 İçecek Malzeme Maliyetleri	236.591,80	159.859,32	4,92
303 Kırtasiye Basılı Evrak Giderleri	6.509,74	4.398,47	0,14
304 Temizlik Malzeme Giderleri	18.625,89	12.585,06	0,39
305 Buklet Malzemeleri Giderleri	7.850,41	5.304,33	0,16
306 Teknik Malzeme Giderleri	0,00	0,00	0,00
307 Yakıt – Yakacak Giderleri	8.302,01	5.609,47	0,17
308 Çamaşır Yıkama Giderleri	0,00	0,00	0,00
309 Temizlik Madde Giderleri	20.583,42	13.907,71	0,43
310 Havuz Kimyasalları	9.831,99	6.643,24	0,20
319 Diğer İşletme Malzeme Giderleri	9.690,39	6.547,56	0,20
002 Genel Ücretler	396.953,70	268.211,96	8,26
301 Normal Ücretler	383.380,16	259.040,65	7,98
302 Hafta Tatili Ücretleri	0,00	0,00	0,00
303 Genel Tatil Ücretleri	7.695,27	5.199,51	0,16
304 İzin Ücretleri	5.878,27	3.971,80	0,12
305 Fazla Mesai Ücretleri	0,00	0,00	0,00
306 İkramiyeler	0,00	0,00	0,00
003 Tazminatlar	4.245,29	2.868,44	0,09

** Sözkonusu işletmenin yöneticileri isim belirtilmesini istemediğinden, biz de burada belirtmedik.

301 Kıdem Tazminatları	3.317,57	2.241,60	0,07
302 İhbar Tazminatları	927,72	626,84	0,02
303 Kasa Tazminatları	0,00	0,00	0,00
004 Sosyal Yardımlar			
005 İşveren Payları	63.664,41	43.016,49	1,33
101 SSK Primi İşveren Payları	52.994,42	35.807,04	1,10
102 SGD Primi İşveren Payı	1.753,23	1.184,61	0,04
103 İşsizlik İşveren Payı	8.916,76	6.024,84	0,19
006 İşçi Barındırma ve Ulaşım Giderleri	63.169,02	42.681,77	1,31
101 Yıecek-İçecek Giderleri	21.619,60	14.607,84	0,45
102 Sağlık Giderleri	973,45	657,74	0,02
103 Lojman Giderleri	1.184,00	800,00	0,02
104 Ulaşım Giderleri	36.477,73	24.647,11	0,76
105 Eğitim Giderleri	2.545,04	1.719,62	0,05
106 Giyim Giderleri	369,20	249,46	0,01
107 Üniforma Temizlik Giderleri	0,00	0,00	0,00
119 Diğer İaşe ve Barındırma Giderleri	0,00	0,00	0,00
007 Enerji, Yakıt ve Su Giderleri	183.158,70	123.755,88	3,81
101 elektrik giderleri	130.664,08	88.286,54	2,72
102 Su Giderleri	19.460,53	13.149,01	0,40
103 Fuel – Oil motorin Giderleri	1.269,92	858,05	0,03
104 LPG Giderleri	27.564,15	18.624,43	0,57
105 Odun Kömür Giderleri	0,00	0,00	0,00
106 Taşı Akaryakıt Giderleri	4.200,02	2.837,85	0,09
119 Diğer Enerji ve Yakıt Giderleri	0,00	0,00	0,00
008 Bakım Onarım Giderleri	26.212,60	17.711,22	0,55
301 Bina Bakım Onarım Giderleri	0,00	0,00	0,00
302 Tesis Makine ve Cihaz Bak-Onr. Gid.	0,00	0,00	0,00
303 Bakım Anlaşmaları Gideri	26.212,60	17.711,22	0,55
304 Demirbaşlar Bakım Onarım Giderleri			
009 Haberleşme Giderleri	5.843,95	3.948,62	0,12
301 Posta giderleri	67,84	45,84	0,00
302 Telefon Giderleri	4.599,54	3.107,80	0,10
303 Kargo Giderleri	1.176,57	794,98	0,02
010 Nakliye ve Hammaliye Giderleri	0,00	0,00	0,00
301 Nakliye ve Hammaliye Giderleri	0,00	0,00	0,00
011 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	75.076,99	50.727,70	1,56
101 Çamaşır Yıkama Giderleri	0,00	0,00	0,00
102 Animasyon Giderleri	234,77	158,63	0,00
103 Müzik ve Show Giderleri	54.076,83	36.538,40	1,13
104 Çöp Giderleri	2.933,20	1.981,89	0,06
105 Kanalizasyon giderleri	16.983,55	11.475,37	0,35
106 Genel alan İlaçlama ve Temizlik Gid.	848,64	573,41	0,02
107 Bahçe Bakım ve Çiçek Giderleri	0,00	0,00	0,00
119 Dışarıya Yaptırılan Diğer İşler	0,00	0,00	0,00
012 Seyahat Giderleri	0,00	0,00	0,00
101 Şehir içi Yol Giderleri	0,00	0,00	0,00
102 Yurt içi Seyahat Giderleri	0,00	0,00	0,00
103 Yurtdışı Seyahat Giderleri	0,00	0,00	0,00
013 Kira Giderleri	1.445,46	976,66	0,03
101 Makine Tesis Kira Giderleri	0,00	0,00	0,00
102 Taşı Araçları Kira giderleri	1.445,46	976,66	0,03
103 Feri misil kira giderleri	0,00	0,00	0,00

104 Tabela Yer Kirası	0,00	0,0	0,00
014 Diğer Giderler	18.495,96	12.497,27	0,38
101 Bilgi İşlem ve Malzeme Giderleri	1.641,85	1.109,36	0,03
102 Amortisman Tabi olmayan Küçük Dem.	0,00	0,00	0,00
103 Kırık Kayıp giderleri	0,00	0,00	0,00
104 Fire ve Zayıt	0,00	0,00	0,00
105 Dekor ve Süs	0,00	0,00	0,00
106 Çiçek ve Bitkiler	1.976,71	1.335,61	0,04
109 Diğer Giderler	14.877,40	10,052,30	0,31
110 Satış ve Pazarlama Giderleri			
015 Diğer İdari giderler	83.579,41	56.472,57	1,73
101 Ofis Aidatları	0,00	0,00	0,00
102 Compl. Yiyecek ve İçecek Giderleri	0,00	0,00	0,00
103 İlan ve Reklam Giderleri	11.996,51	8.105,75	0,25
104 Kitap-Mecmua-Gazete Abonelik	2.048,14	1.383,88	0,04
Gid.	0,00	0,00	0,00
105 Temsil ağırlama giderleri	0,00	0,00	0,00
106 Müşavirlik Giderleri	2.982,78	2.015,39	0,06
107 Komisyon giderleri	0,00	0,00	0,00
108 Kanunen Kabul Edilmeyen giderler	0,00	0,00	0,00
109 Hasılat Payı ödemesi	66.551,98	44.967,55	1,38
110 İrtifak Hakkı giderleri	0,00	0,00	0,00
111 Bağış ve Yardımlar	0,00	0,00	0,00
119 Diğer Genel İdari Giderler			
016 Sigorta Giderleri	13.572,51	9.170,61	0,28
101 Binalar ve Sigorta giderleri	13.572,51	9.170,61	0,28
102 Tesis-Makine-cihaz sigorta giderleri	0,00	0,00	0,00
103			
017 Vergi Resimler ve Harçlar	1.660,40	1.121,89	0,03
101	0,00	0,00	0,00
105 Eğlence Vergisi	652,00	440,54	0,01
106 Diğer Vergi Resim ve Harçlar	1.008,40	681,35	0,02
018 Amortisman giderleri	0,00	0,00	0,00
101 ...	0,00	0,00	0,00
GENEL TOPLAM	1.695.059,59	1.145.310,52	35,24

Sözkonusu işletmenin yönetimi (Türkiye’de birçok konaklama işletmesinde yapılageldiği gibi) gider türlerini ve hangi gider türüne ait gider miktarının ne kadar olduğunu bilmektedir; ancak yönetim muhasebesi yaklaşımı açısından işletmenin faaliyetlere ayrılması ve giderlerin bu faaliyetlere dağıtılması gibi bir girişim sözkonusu edilmemektedir. Türkiye’deki birçok konaklama işletmesinde yapıldığı gibi, toplam gelirler ile toplam maliyetler karşılaştırılarak, işletmenin kâr edip etmediğinin ve ne kadar kâr ettiğinin saptanmasıyla yetinilmektedir. Bu işletme, (birim geceleme başına düşen maliyetin, birim geceleme başına düşen gelire oranı şeklinde) belirli bir birim maliyet hedeflediği takdirde, toplam giderlerini ne kadar azaltması gerektiğini bilir.

Ancak, bunun ne kadarını hangi giderlerde yapabileceğini ve bu girişimin müşteri tatmininde ne kadarlık bir değişmeye yol açacağını bilemez. Çünkü bunu başarması için gider türlerini faaliyetlere dağıtması gereklidir.

Sözkonusu tabloyu şimdilik bir kenara bırakıp, teorik bir konaklama işletmesi düşünelim. Tablo 13’de bu teorik işletmenin gider türleri a, b, c, d, e ve f olarak gösterilmiştir. Faaliyet merkezleri ise A, B, C, D ve E dir. Faaliyetler belirlenirken hem nitelik olarak birbirinden farklı, hem de buna bağlı olarak her birinin müşteri tatminiyle farklı derecelerde ilgili olmalarına dikkat edilmelidir. Gider türlerinin üretimle ilgili bir faaliyete yüklenemeyen kısmı ise “X” olarak belirtilmiştir.

Tablo 13: Maliyet Objelerinin Faaliyetler ile İlişkilendirilmesi ve Dağıtım Modeli

Gider türü	Toplam	A	B	C	D	E	X
a	500	150	Yok	100	Yok	50	200
b	800	Yok	300	400	Yok	100	Yok
c	600	200	100	25	50	75	150
d	1100	100	50	450	Yok	500	Yok
e	650	50	150	250	Yok	Yok	200
f	800	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	800
Toplam	4450	500	600	1225	50	725	1350

Aşağıdaki Tablo 14 ise faaliyetlere düşen gider miktarını, bu gider miktarlarının toplam gider içerisindeki oranını, her faaliyetin “bütüncül turistik ürün”ün imajının ne oranda bir parçası olduğunu (ki. buna “tatmin endeksi” adını verdik) ve her faaliyetin otelin oda gelirlerinden ayrı bir gelir yaratma potansiyelinin bulunup bulunmadığını göstermektedir. Tatmin endeksi için takdir edilen oranların saptanmasında çeşitli görüşmeler, önsezi ya da anketler rol oynayabilir. Bu oranların bir şekilde bulunduğunu varsaydık. Tabloda A faaliyetinin otelin ana faaliyeti (yani odalar bölümü) olduğu varsayılmıştır. X faaliyetinin yanındaki küçük harfler ise gider türleridir. Örneğin Xa sembolü, a gider türünün hiçbir faaliyete yüklenmeyen (genel) kısmını ifade etmektedir.

Belirli bir maliyet hedefinin gerçekleştirilmesinin mümkün olup olmadığını incelemeye böyle bir tablo, yönetime yardımcı olabilir. Örneğin Tablo C deki bazı kalemler hakkında teorik değerlendirmelerde bulunalım:

A faaliyetinin otelin ana faaliyeti olduğu (konaklama) varsayılmıştır. Bu nedenle tatmin endeksindeki payı önemli düzeydedir (%30). Zaten otelin ana faaliyeti olduğu içindir ki, ayrıca gelir getirmemektedir. Burada maliyet azaltımı yapılamaz. Elbette ki bunu söylerken, faaliyetin mevcut ürün imajı açısından en uygun şekilde dizayn edilmiş olduğunu, israfın bulunmadığını ve bu koşullar altında maliyet azaltımının ürün imajını değiştirmekle özdeş olduğunu kabul ediyoruz. Bu olgu aynı zamanda, gider türlerinin faaliyetlere dağıtılma zorunluluğunun da bir gerekçesini oluşturur. Maliyet azaltımı, her bir faaliyetin fiziksel koşullarını tek tek bilmeyi gerektirir. Çünkü otelin toplam maliyeti bu fiziksel koşullara yapılacak müdahaleler sonucunda azalacaktır. Faaliyetlerin fiziksel koşullarına yapılacak müdahalelerin otelin toplam maliyetini ne kadar azaltacağını bilmenin yolu ise, her faaliyetin maliyetini ayrı ayrı saptamaktan geçmektedir.

Tablo 14: Faaliyet Maliyetleri- Müşteri Memnuniyeti İlişkilendirmesi

Faaliyet	Gider	Gider (%)	Tatmin Endeksi (%)	Ayrı Gelir Potansiyeli
A (Ana)	500	11,24	30	Yok
B	600	13,48	15	Var
C	1225	27,53	2	Yok
D	50	1,12	1	Var
E	725	16,29	1	Var
Xa	200	4,49	11	Yok
Xb	--	--	--	Yok
Xc	150	3,37	1	Yok
Xd	--	--	--	Yok
Xe	200	4,49	36	Yok
Xf	800	17,98	3	Yok
Toplam	4450	99,99	100	--

B faaliyeti de otelin toplam giderleri içerisinde önemli bir paya sahiptir (%13,48). Burada yapılacak bir maliyet azaltma operasyonu otelin toplam giderlerinde önemli ölçüde tasarruf sağlama anlamına gelebilir. Ancak B nin de tatmin endeksi önemli bir düzeydedir (%15). Yani burada bir maliyet azatımı, bütüncül turistik ürünün imajını önemli ölçüde (olumsuz yönde) değiştirebilir. Bunun yanı sıra B faaliyetinden ayrıca gelir de elde edilmektedir. Maliyet azaltma operasyonu bu gelirin de azalmasıyla sonuçlanabilir. Bu sebeplerle, B faaliyeti üzerinde de hareket alanı kısıtlıdır.

C faaliyetinin tüm giderler içerisindeki payı en yüksek düzeydedir (27,53). Tatmin endeksinin ise düşük (%2) oluşu ve ayrıca gelir de getirmediği göz önüne alınırsa şu sonuca varılabilir ki, bu faaliyetin giderlerinden yapılacak kısıntılar otel için önemli düzeyde maliyet tasarrufu anlamına geleceği gibi, bütüncül ürünün imajında buna bağlı olarak gündeme gelebilecek düşüş, maliyet düşüşünden çok daha az olacaktır. Benzer bir değerlendirme Xf faaliyeti için belirtilebilir.

Bu arada tekrar hatırlatmakta yarar var ki, maliyet azaltma operasyonunun, “faaliyetin fiziksel yapısını değişikliğe uğratmak” ile özdeş olduğunu kabul etmekteyiz.

Diğer faaliyetler de yukarıdakilere benzer bir tarzda değerlendirilebilir.

Geleneksel muhasebe mantığında, gider merkezlerinde toplanan maliyetler, buralardan sözkonusu merkezlerde üretilen ürünlere yüklenir. Bu noktada HM kavramı, her bir ürünün dizaynını ayrı ayrı ve birbirinden bağımsız olarak ele almak anlamına gelmektedir. Ancak, konaklama işletmelerinde “bütüncül turistik ürün” kavramının ağır basması bunu anlamsız ve gereksiz kılmaktadır. Örneğin otelin restoranında sunulan ürünlerin ayrı ayrı müşterileri ve birbirinden farklı piyasa koşulları sözkonusu olsaydı bunu düşünebilirdik. Fakat deyim yerindeyse “pilavın müşterisi” ya da “bonfilenin müşterisi” gibi kavramlar yerine “restoranın müşterisi” kavramının ağır basması böyle düşünmemizi önlemektedir. Örneğin bir otel yöneticisine*** sorulan bir soru üzerine onun verdiği cevabın bu açıdan oldukça anlamlı olduğunu söyleyebiliriz:

Soru: *“İşletmenizde maliyet düşürmeye yönelik uygulamalar var mıdır? Varsa nelerdir?”*

Cevap: *“Yemeklerde kullanılan hammadde fiyatları sürekli izlenerek, fiyatı beklenmedik düzeyde artanların yerine ikame yiyecek maddeleri konmaktadır. Örneğin bu dönem tavuk eti ihracatının artması nedeniyle iç piyasada fiyatlar yükselmiştir. Bu nedenle tavuk eti yerine, daha düşük maliyetli olan pekin ördeği eti tercih edilmiştir”.*

Bunun anlamı, restoranda tavuk yerine ördek sunulmasına müşterilerin önemli bir tepki göstermedikleridir.

Acaba Tablo 12’de gösterdiğimiz gerçek konaklama işletmesinin gider türlerinden hareketle Tablo 13’deki gibi bir tablo oluşturulabilir mi? Elbette ki bu

*** Balıkesir Edremit Adramis Oteli Genel Müdürü . Sn. Semih Gül.

oldukça zahmetli bir çalışmayı gerektirir. Fakat bir HM çalışması gerçekleştirilmek isteniyorsa, -deyim yerindeyse- hedef bunu başarmak olmalıdır. Bu anlamda, yukarıda belirttiğimiz model, bu amaca uygun bir çerçeve önerisi olarak değerlendirilmelidir. Yine de Tablo 12 üzerinde kısa birkaç değerlendirme yapmaya çalışalım. Öyle görünmektedir ki, otelin en büyük gider kalemlerini yiyecek-içecek giderleri ve ücret giderleri oluşturmaktadır. O halde önemli ölçüde maliyet azaltımı için dikkatler özellikle bu giderlerde yoğunlaştırılmalıdır.

Bazı giderler hiçbir faaliyete yüklenemeyebilir ya da yüklenmeleri HM amacı açısından çok anlamlı olmayabilir. Örneğin “302 İhbar Tazminatları” için bunu söyleyebiliriz. Bu durumda bile bu kalemin Tablo 13’de “X” ile gösterilen faaliyetle özdeş olduğunu söyleyebiliriz.

Faaliyetlere yüklenmesinin mümkün ve anlamlı olduğu bir gider türü olarak, “304 Bakım-Onarım Gideri”ni belirtebiliriz. Örneğin yönetim odasındaki bir demirbaşın bakım onarımı, “imajın muhafazası açısından” restorandaki bir demirbaşın kadar önemli sayılmayabilir. Bu durumda yönetim odasındaki demirbaşların bu gider türünden ne kadar pay aldığının bilinmesi için, “yönetim merkezinin” bir faaliyet merkezi olarak sınıflandırılması HM nin amacına uygun bir politika sayılabilir.

3.3. Yiyecek-İçecek Departmanı İçin Bir hedef Maliyetleme Modeli

Yukarıda Tablo 12 yardımıyla yaptığımız tespite göre, bir otelde en büyük gider kalemlerinden birisinin yiyecek ve içecek malzeme maliyetleri olduğunu belirtmiştik. Bu nedenle bu kısımda HM çalışmasına bir otel işletmesinde hangi açılardan yaklaşılabileceğine bir örnek oluşturması bakımından, restoran bölümünü baz alarak bir değerlendirme yapmak istiyoruz. Bunu yaparken içeriğinde a’la carte restoranları konu edinen bir iktisat çalışmasından**** yararlandık. Sözkonusu çalışma doğrudan doğruya HM üzerine olmamakla birlikte, sonuçları konumuza önemli ölçüde

**** Gürbüz, A. Kemal. *Firmalarda Kullanılan Normatif Fiyatlama Modellerinin Liberal İktisat Politikasıyla İlişkisi: Çok Ürünlü Firmalar Üzerine Bir Deneme*. **İşletme Fakültesi Dergisi**. Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları. Cilt 1. Sayı 1. Bahar 2000. ss. 12-22.

ışık tutar niteliktedir. Bu nedendir ki burada HM kavramı ile sözkonusu çalışma arasındaki ilişkiyi belirtmeden geçmemiz eksiklik olacaktır.

Bir a'la carte restoranda belirli sayıda –birbirine alternatif- yiyecek çeşidi bulunur. Belirli bir müşteri hacmi (n) veri iken herhangi bir müşterinin bunların içerisinde bir A yiyeceğini ısmarlaması olasılığı, çeşit sayısının tersidir. Buna “p” diyelim. İsmarlamaması olasılığı ise bu durumda 1-p=q olacaktır. Bu verilere göre herhangi bir yiyeceğin belirli bir sayıda (a defa ya da a adet müşteri tarafından) ısmarlanması olasılığı binom formülüne göre hesaplanabilir:

$$\frac{n!}{a!(n-a)!} (p)^a (q)^{n-a}$$

Herhangi bir yiyeceğin 0 defa, 1 defa, 2 defa, veya genel olarak x defa ısmarlanması olgularının her birinin belirli birer olasılığı vardır. Bu olasılıkların listelenmesi halinde bu bir binom olasılık dağılımıdır.

Beklenen ısmarlanma sayısı ise bu olasılık dağılımının ortalamasına eşittir ve n.p formülüyle hesaplanır. Örneğin 600 müşteri ve 100 çeşit yiyecek varsa, insanların zevkleri birbirinden farklı ve tesadüfi olduğundan her bir yiyecek çeşidinin $600 \cdot (1/100) = 6$ defa ısmarlanması beklenir. Bu aynı zamanda binom olasılık dağılımının ortalamasına eşittir. Elbette ki beklenen değer gerçekleşmesinin de bir olasılığı vardır ve bu olasılık %100 değildir. (Öyle olsaydı zaten olasılık dağılımı kavramı gündeme gelmezdi) Herhangi bir yiyeceğin ısmarlanma sayısının bu beklenen değer üzerinde ya da altında olmasının da olasılıkları mevcuttur. Ayrıca bir yiyeceğin beklenenden az ısmarlanması, bir başka yiyeceğin beklenenden daha fazla ısmarlanması demektir. Fakat hangilerinin az, hangilerinin fazla ısmarlanacağı önceden bilinemez. Tüm bu sebeplerle, a'la carte ın şerefini düşünen bir yönetici, müşteriye “falanca yemekten kalmadı efendim” dememek için her bir yiyecek çeşidinden 6 birim değil, daha fazla (sözgelimi belki tam iki misli, yani 12 birim) üretecektir. Ama toplam 600 müşteri olduğunu ve her müşterinin bir defa sipariş verdiğini varsaydığımız için, toplamda 600 porsiyon satıldığı

halde 1200 porsiyon üretilmiş olacaktır. Böylece (satılmadığı değil) satılmadığı için dökülen 600 porsiyon ise sadece maliyete eklenmiştir.

Yine aynı müşteri sayısı veri iken çeşit sayısının daha fazla, örneğin 200 birim olduğunu düşünelim. Bu durumda “zevklerin tesadüfiliği” varsayımı gereği her bir yiyeceğin beklenen ısmarlanma sayısı $600 \cdot (1/200) = 3$ tür. Her bir yiyecekte emniyet stoku (yiyecek başına 6 birim) ile birlikte 9 birim üretildiği takdirde toplamda 1800 birim üretilmiş olur ve böylece yiyecek israfı artmış olur. Fakat çeşit sayısı 200 e çıktığı için gerçekte emniyet stokunun hala yiyecek başına 6 birim olmasına gerek yoktur. Çünkü çeşit sayısının artmasıyla birlikte müşteriler için seçenekler de artmış olduğundan herhangi bir yiyeceğin beklenenden çok farklı sayılarda ısmarlanmasının olasılığı da azalmıştır. Böylece kabaca bir yaklaşımla, her bir yiyecekte yine beklenen değer iki katı kadar, yani $3 \times 2 = 6$ birim üretmenin yeterli olduğu öngörülebilir. Böylece toplamda yine $6 \times 200 = 1200$ porsiyon üretilmiş olmakta ve dökülen porsiyon sayısı, dolayısıyla maliyet değişmemektedir. Yani maliyet açısından durum, öncekinden farksız gibi görünmektedir.

Ne var ki durum görüldüğü gibi değildir. Matematik bize aslında önceki durumla sonrakinin farklı olduğunu, çeşit sayısının artırılması durumunda gerekli emniyet stoku miktarının da toplamda arttığını, yani bir başka deyişle, çeşit sayısını azaltarak toplam maliyeti azaltmanın mümkün olduğunu göstermektedir.

Binom dağılımının standart sapmasının beklenen değere oranı olan ve “değişim katsayısı” adı da verilen

$$D = \frac{\sqrt{n \cdot p \cdot q}}{n \cdot p}$$

oranı, bir yiyeceğin beklenen değerden çok farklı sayılarda ısmarlanma olasılıklarının yüksek mi yoksa düşük mü olduğunun (bir başka deyişle, ne derece yüksek olduğunun) bir ölçüsünü verir. Bu katsayının yüksek çıkması sözkonusu olasılıkların da yüksek olduğunu ifade eder.

Çeşit sayısı artırıldığında p azalır ve q, p deki azalış miktarı kadar artar. Bu miktara “r” dersek, yeni değişim katsayısında p yerine p-r, q yerine de q+r yazılabilir. Çeşit sayısının daha az olduğu durumdaki değişim katsayısına D, daha fazla olduğu durumdaki değişim katsayısına ise D2 dersek cebirsel olarak ispat edilebilir ki, D2 D ye göre daha büyüktür. Yani çeşit sayısı artırıldığı takdirde değişim katsayısı daha büyük olmakta, azaltıldığı takdirde ise değişim katsayısı daha küçük olmaktadır.

Çeşit sayısı arttığı zaman p'nin yeni değeri (p-r) iken, q'nun yeni değeri (q+r) olur. Yeni değişim katsayısı:

$$D_2 = \frac{\sqrt{n(p-r)(q+r)}}{n(p-r)} \text{ olur.}$$

Bu değişim katsayısının (D₂'nin) önceki değişim katsayısından (D'den) büyük olduğu ispatlanabilir.*****

Yukarıdaki model, müşteri başına belirli bir birim maliyet hedefini gerçekleştirmek için çeşit sayısını azaltmanın etkili bir yöntem olabileceğini bize göstermektedir. Bundan sonra, çeşit sayısı ne kadar azaltılırsa birim maliyetin ne kadar azalacağı ile “restoran imajı”nın bunun sonucunda ne kadar düşüş göstereceğinin karşılaştırılmasına sıra gelmektedir. Elbette ki, yiyecek türlerinin fiyatları ile kaldırılan yiyecek çeşitlerinin hangileri olacağı konuları da böyle bir çalışmanın kapsamı içerisindedir. Diyebiliriz ki, sözkonusu binom modeli böyle bir HM çalışmasının gerekçesini oluşturmaktadır. Çünkü model, çeşit azaltımının toplam maliyet üzerindeki etkisinin nötr olmadığını göstermektedir. Bir başka deyişle, çeşit sayısının azaltılması konusunda yapılacak herhangi bir çalışma, gerçekte bir HM çalışması olacaktır.

İspat:

$$\frac{\frac{\sqrt{n(p-r)(q+r)}}{n(p-r)}}{\frac{\sqrt{n.p.q}}{n.p}} = \frac{\sqrt{n}\sqrt{p-r}\sqrt{q+r}}{n(p-r)} \cdot \frac{n.p}{\sqrt{n}\sqrt{p}\sqrt{q}} = \frac{\sqrt{p}\sqrt{q+r}}{\sqrt{q}\sqrt{p-r}} \cdot \frac{\sqrt{p}\sqrt{q+r}}{\sqrt{q}\sqrt{p-r}} = \frac{\sqrt{pq+pr}}{\sqrt{pq-qr}} = \frac{D_2}{D}$$

$\frac{D_2}{D} > 1$ olduğu açıktır. o halde aynı zamanda $D_2 > D$ dir.

SONUÇ

Çalışmamızda konaklama işletmelerinde maliyetleme konularını genel açıdan ele almakla birlikte, özellikle “faaliyet tabanlı maliyetleme” (FTM) ile “hedef maliyetleme” (HM) kavramlarının konaklama işletmeleri içerisindeki yeri üzerinde yoğunlaşmaya çalıştık.

Bir ürünün satış fiyatının piyasa tarafından belirlendiği, yani firmanın fiyata etki edemediği durumda, yöneticinin gözlerini maliyetlere çevirmesi son derece doğaldır. Ürünün birim maliyetine belirli bir kâr marjı ekleyerek satış fiyatının belirlenmesi davranışına alternatif olarak, firma sözkonusu kâr marjının gerçekleşmesi için bir maliyet hedefi belirleyebilir. Bu maliyet hedefine ulaşmak için uygulanan süreçlerin tümü, “hedef maliyetleme” olarak adlandırılmaktadır. Bu, basitçe “israfın önlenmesi” meselesi değildir. İsrfların bulunmadığı varsayımıyla birlikte ileri sürülebilen bir konudur ve bu süreç, yeni ürün geliştirme ya da ürünün farklı bir versiyonunu geliştirme davranışı ile de çakışabilmektedir.

Genel olarak düşünülebilir ki, maliyet azaltıldığı zaman kalitede de azalma olabilir. Fakat elbette ki müşteri tarafından kabul edilebilir kalite düzeyinde bir azalma olmaksızın maliyet azaltılabiliyorsa, ancak bu takdirde anlamlı bir maliyet azaltımından söz edilebilir. Bu nedenledir ki, ürün tasarımıyla da çakıştığını belirttiğimiz bu süreç oldukça titizlik gerektiren bir süreçtir. Özellikle çok ürünlü olan ve buna bağlı olarak, hangi tür maliyetlerin hangi ürünlerle ne kadar ilişkili olduğu gibi endişelerin mevcut olduğu firmalarda, konu daha kompleks bir niteliğe bürünmektedir.

Hedef maliyetleme fikir olarak cazip olmakla birlikte, asıl önemli olan, bunun nasıl başarılacağı, uygulanabilirlik derecesi ya da uygulanmasının önündeki engellerin neler olabileceği ile ilgili hususlardır. Çalışmamızda bu hususları konaklama işletmeleri ortamı içerisinde incelemeye çalıştık. İnceleme alanı olarak konaklama işletmelerinin seçilmesi, hedef maliyetlemenin belki de en zor uygulanabileceği tipik bir alan olduğu yolundaki öngörülerimize dayanmaktadır. Bunu yapmakla HM nin evrensel geçerlilik

derecesi de bir anlamda test edilmiş olacağı gibi, konaklama işletmeleri için bu konuda bir çeşit yol haritası da önerilmiş olacaktır.

Çalışmamızda geleneksel maliyet sistemlerini de bolca tanıttık. Bu arada yeri geldikçe konuyla ilişkisi ölçüsünde, konaklama işletmelerinin özelliklerinden de sözettik. FTM ile HM ve bunların konaklama işletmelerine uygulanmasıyla ilgili tespitlerimizin daha iyi anlaşılabilmesi açısından bu gerekli idi. Yine çalışmamızda açıkladığımız gibi, maliyet sistemlerinin birbirinden farklı birçok amacı bulunabilir. Bunlardan bir tanesi de karar vermeye yardımcı olmasıdır. Bu anlamda, geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz kaldığını ve stratejik maliyet yaklaşımlarının ön plana çıktığı söylenebilir. Stratejik yaklaşım maliyetlerin düşürülmesi, ürün farklılaştırması ve değer oluşturma gibi rekabet üstünlüğü araçlarıyla ilgilenir.

Stratejik yaklaşım çerçevesinde gündeme gelen iki yaklaşım FTM ve HM dir. FTM yaklaşımında maliyetlerin ürünlere değil, öncelikle işletmedeki faaliyet merkezlerine yüklenmesi gerektiği savunulmaktadır. Ancak bundan sonradır ki, bu faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetler, buralardan sözkonusu merkezlerde üretilen ürünlere yüklenmektedir. HM yaklaşımı ise herhangi bir şekilde ürünlere yüklenmiş olan maliyetleri –birim ürün bazında- düşürmeye yönelik olarak gösterilen tüm çabaları ifade etmektedir. Elbette bunun yapılabilmesi her şeyden önce, maliyet yükleme işleminin akılcı ve bu amaca uygun olmasını gerektirdiğinden, bu tip çabalar bir maliyet muhasebesi konusu olarak görülebilmektedir.

Bir konaklama işletmesi çok ürünlü bir işletme olarak görülebileceği gibi tek ürünlü bir işletme olarak ta görülebilir. Otelde konaklama hizmetinin yanısıra birçok hizmet ve aktivite bulunabilmekte, hatta bunların oda gelirlerinden ayrı fiyatları ve gelirleri de bulunabilmektedir. (Bu “ayrı fiyat ve ayrı gelir” olgunun nedenlerine çalışmamızda değindik) Bu durum konaklama işletmelerinin çok ürünlü olarak görülmesini beraberinde getirebilir. Ne var ki, bu bakış açısı tamamen de doğru sayılamaz. Çünkü gerçekte bir oteldeki tüm faaliyetler bütüncül bir “turistik ürün”ün bütünlüleyici parçalarıdır. (Bunun nedenlerine de çalışmamızda bolca değindik) Bu koşullar altında konaklama işletmelerini tek ürünlü olarak görmek te mümkündür ve

hatta bu görüş daha ağır basmaktadır. Böylece, hedeflenecek bir birim maliyetten sözedilecekse, bu maliyet “birim geceleme”nin maliyeti olacaktır. Yani ürün, “geceleme”dir. Gecelemenin (ürünün) kalitesi ise –deyim yerindeyse- sadece otel yatağının yumuşaklığıyla değil, oteldeki tüm faaliyetlerle de yakından ilişkilidir. Otelin restoranında dahi ürün “yiyecek” değil, “müşteri tatmini”dir. “Yiyecek müşterisi” değil, “restoran müşterisi” kavramı geçerlidir. Bu bakış açısı bir anlamda, müşterilerin hangi yiyeceği tercih ettiğini önemli bir faktör olmaktan çıkarmaktadır ve uygulamada bunun geçerliliğini destekleyen bazı bulgular da sözkonusudur. Bütün bu koşullar altında ağır basan görüş, konaklama işletmelerinin aslında tek ürünlü olduğudur.

Bu koşullar altında konaklama işletmeleri için yapılacak bir HM çalışması, tüm bu gerçekleri göz önüne alacak tarzda dizayn edilmelidir. Yani hem otele ayrıca gelir getiren faaliyetler göz ardı edilmemeli, hem de her faaliyetin aslında birleşik “turistik ürün”ün parçası olduğu göz önüne alınmalıdır.

Genellikle imalat işletmelerinde, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetler buralardan sözkonusu merkezlerde üretilen ürünlere yüklenir. Bu noktada HM kavramı, her ürünün dizaynını ayrı ayrı ve birbirinden bağımsız olarak ele almak anlamına gelmektedir. Oysa konaklama işletmelerinde “bütüncül turistik ürün” kavramının ağır basması bunu anlamsız ve gereksiz kılmaktadır. HM çalışması ürün tasarımıyla yakından ilgili olduğuna ve faaliyet merkezlerinde ne üretildiğinden ziyade, aslında oteldeki her faaliyet merkezinin bizzat kendisi turistik ürün imajını bütünleyen birer parça olduğuna göre, konaklama işletmelerinde HM nin FTM ile birlikte uygulanmasının bir zorunluluk olduğunu da söyleyebiliriz.

Çalışmamızda konaklama işletmeleri için önerdiğimiz HM modeline göre, çeşitli maliyet türlerine ait maliyetler olanak ölçüsünde önce faaliyetlere dağıtılmaktadır. Bu faaliyet merkezleri belirlenirken bunların hem nitelik olarak birbirinden farklı, hem de –yine buna bağlı olarak- hem de her birinin “müşteri tatmini” ile farklı derecelerde ilgili olmalarına dikkat edilmelidir. Daha sonra ise her faaliyetin toplam maliyetlerden ne kadar pay aldığı, müşteri tatminindeki yüzdelik payı ve ayrıca gelir getirme kapasitesinin olup olmadığı (Üçüncü Bölüm’deki Tablo C)

belirlenmelidir. Maliyet azaltımının, “faaliyetlerin fiziksel koşullarında değişiklik yapmak” anlamına geldiği göz önüne alınırsa, böylece hangi faaliyette değişiklik yapılırsa sonucun ne olacağının görülebilmesi imkan dahiline girecektir. Yani böylece, hangi faaliyette değişiklik yapılırsa toplam maliyet ne kadar azalacaktır? Müşteri tatmini (bir başka deyişle, “geceleme” denilen ürünün kalitesi) ne kadar düşecektir? Bundan dolayı bir gelir kaybı olacak mıdır? Bütün bu hususların görülebilmesi açısından böyle bir modelin önemli ipuçları içereceğini söyleyebiliriz.

Konaklama işletmelerinin toplam maliyetleri içerisinde en büyük paya sahip olan gider türlerinden birisinin, yiyecek-içecek malzeme maliyetleri olması gerçeğinden hareketle de HM çalışması konusunda bazı tespitlerimiz vardır. Otel restoranlarında hangi yiyeceğin az, hangisinin çok sipariş edileceği önceden bilinemediği için her yiyecek çeşidinden fazla miktarda üretme eğilimi vardır. Böylece, üretilen toplam porsiyon sayısı, toplam sipariş sayısından daha fazla olmaktadır. Bu nedenle hergün çöpe dökülen bazı yiyecekler olmaktadır. Bu dökülen yiyecek miktarı “emniyet stoku” olarak görülebilir ve restoran koşullarında bu aslında israf değil, olağan bir maliyet unsurudur. Bazı çalışmalar göstermiştir ki, yiyecek çeşidi sayısı arttıkça aynı cins yiyeceğin tekrar tekrar (beklenen değerden daha fazla sayıda) sipariş edilmesi olasılığı azalmasına rağmen toplam emniyet stoku ihtiyacı aynı ölçüde kalmamakta ve artış göstermektedir. Demek ki çeşit sayısını azaltmak, maliyeti düşürücü bir etki yapacaktır. Bununla birlikte çeşit sayısının azaltılması otelin imajında şüphesiz bir düşüş anlamına gelir. Bu düşüş, müşterilerin sevdiği bazı yiyeceklerin kaldırılmasıyla ilişkili olmaktan ziyade, toplam çeşit sayısının azaltılmasıyla ilişkilidir. Çünkü müşteriler “yiyeceklerin” değil, “restoranın” müşterileridir. Bu nedendir ki, kaldırılan yiyeceklerin hangileri olduğunun çok fazla önemi bulunmamakta, bu da HM için belirli bir hareket alanı sağlamaktadır. Bundan sonra ise çeşit sayısı ne kadar azaltılırsa birim (müşteri başına) maliyetin ne kadar azalacağı ile otel imajının bunun sonucunda ne kadar düşüş göstereceğinin karşılaştırılmasına sıra gelmektedir. Bu ise açıktır ki, bir HM çalışması niteliğindedir.

Sonuç olarak diyebiliriz ki, HM'nin konaklama işletmelerinde uygulanması mümkün görünmektedir. Bu yapılırken, HM ve FTM'nin birlikte uygulanmasının zorunlu olduğu ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

ACAR, Durmuş (2005), Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi Ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma, 1.Baskı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.

ACAR, Durmuş , Ömürberk, Nuri ve Eroğlu, Hüsrev (2006),” Tam Zamanında Üretim sisteminin Tekstil Sektöründeki Uygulama Boyutları”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, 2006.

ACAR, Durmuş (1998). “İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(2). ss.95.

ACAR, Durmuş; ALKAN, Hasan (2003). “Mamul Maliyetlerinin Yönetiminde Etkin Bir Araç: Değer Mühendisliği”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi C.8, Sayı:1, s.59-77.

ACUNER, Akın Şebnem (2001), “Müşteri Memnuniyeti ve Ölçümü”, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Ankara.

AKDOĞAN, Nalan (1998), Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 4. Baskı, Cem Web Ofset Ltd. Şti., Ankara.

AKGÜN, Melek (2004). “Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizi”, Erciyes Üniversitesi Mali Çözüm, Sayı: 66, S. 96-109, 2004.

AKKAYA, G.Cenk; KUTAY, Nilgün (2000). “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:15, Sayı: 2, 2000, s.1-15.

AKSOYLU, Semra ve DURSUN, Yunus (2001), “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı olarak Hedef Maliyetleme”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı : 11 Yıl : 2001

AKTAŞ, Ahmet (2001). Yiyecek ve İçecek Yönetimi, Livane Matbaası, 2.Baskı, Antalya.

AKTAŞ, Rafet (2003). “sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet sistemi”, Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Yıl: 2003.

ALAGÖZ Ali, CERAN Yunus, “ Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management) “, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl : 2006, Sayı : 15, Konya-2006.

ALKAN, A.Tunga (2003). “Faaliyet tabanlı Maliyet sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler dergisi, Sayı: 13, ss. 39-46

ALTAN, Mikail ve ENGİN, Orhan, “Bir Seyahat İşletmesinde Müşteri Memnuniyetinin Ölçülmesi”, Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

ALTINBAY, Ali, (2006), “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme sistemi ve TMMT uygulaması”, Dumlupınar Üniversitesi sosyal Bilimler Dergisi, Aralık 2006.

ARAS, Haşim (1993). "Konaklama İşletmeciliğinde yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü", T.C. Turizm Bakanlığı Yayınları, Ankara-1993

ATILGAN, Turan (2006). “ Tekstil ve Hazır Giyim Sektöründe Değer Zinciri ve Ekonomik Etkileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Araştırma Dergisi, Sayı:1, yıl: 2006.

ATMACA, Metin ve TERZİ, Serkan (2007). “ Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı: Aralık, Yıl: 2007.

AYDEMİR, İsmail (2007). “Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansımaları”, XXIV. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Nisan 2005.

BASIK, F.Orhon ve TÜRKER, İpek (2005). “Stratejik Maliyet Analizi Yönetimi”, V.Ulusal Üretim araştırmaları Sempozyumu, İstanbul ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım 2005.

BATMAN Orhan. (1999), “Otel İşletmelerinin Yönetimi”, Değişim Yayınları, Sakarya.

BAYKOÇ Ö.Faruk, ABACI, Seda ve DUYAR, Mine (2002), “Tam Zamanında Üretim Sisteminin Servis Sistemlerine Uygulanabilirliği”, Gazi Üniv. Müh. Mim. Fak. Dergisi, Cilt 17, No 4, 139-155, 2002

BAYKAŞOĞLU, Adil ve KAPLANOĞLU, Vahit (2008). “Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study”, Int. J. Production Economics 116 (2008) 308–324.

BEKMEZCİ, Mustafa, COP, Ruziye (2003). “Değer Temelli Pazarlama Anlayışında Balanced Scorecard’ın Stratejik Önemi”, İ.Ü. Siyasal bilgiler Fakültesi Dergisi, no.39, Ekim 2008.

BENLİGİRAY, Yılmaz. (1994). “Konaklama işletmeleri Yönetim muhasebesi”, Eskişehir, 1994.

BERGERON, H elene (2002). "La Gestion Strat egique et Les Mesures de la Performance non financiere des PME", 6.Congr e International Francophone sur la PME, Octobre 2002, Montr al.

BERTAN, Serkan (2009). "Otel İşletmelerinde Yönetim Aracı Olarak Kurumsal Karne", Journal of Yaşar University, 4(16), 2525-2538.

BERTRAND, Thierry ve MEVELLEC, Pierre (2006), "Coh rance Organisationnelle et Structure des Modeles ABC/M", 2006.

BLOCKER, Edward J, CHEN, Kung H., LIN ve Thomas W. (2002). "Cost Management, A Strategic Emphasi"s, Boston, Mc Graw Hill.

BÖLÜKOĞLU, İlhan; ÖZGEN, Işıl (2006), "Yiyecek İçecek İşletmelerinde Standart Maliyet Sistemi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, 2006.

BRANDON, C. H. ve ORTINA R. E. (1997),"Management, Accounting, Strategy and Control", New York: Mc.Graw-Hill.

BRINKER, B.J. (1996), "Handbook of Cost Management, Warren Gorhan, Lamond", New York.

BRYSON, John M. (1988). "Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations", SanFrancisco: Jossey-Bass.

BULUT, ağrı, YILMAZ, Cengiz, ALPKAN, L tfihak (2009). "Pazar Oryantasyonu Boyutlarının Firma performansına Etkileri", Ege Akademik Bakış, 9(2) 2009, 513-538.

CAN, Ahmet Vecdi (2004). "Hedef Maliyetleme", Sakarya Kitabevi, Birinci Baskı, ISBN 975-8644-26-2, Mart 2004.

CARRIER et COUVREUR (2001-2002). " Calcul des Couts et Positionnement Strat giques", ENPC- ULMV, 2001-2002.

CERAN, Yunus; ALAGÖZ, Ali (2006). "Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.

CHERVONNAYA, Oxana (2003). "Customer role and skill trajectories in service," International Journal of Service Industry Management, 14(3), 347-63

COOKINS, G. (1996). Activity-Based Management: Making It Work, A Manager's Guide to Implementing and Sustaining an Effective ABC System, Chicago: Irwin Professional Publishing.

COOPER Robin, Regine SLAGMULDER, (2003). "Strategic Cost Management Cost Management Expanding Scope and Boundaries", Cost Management, Yıl:2003, Sayı: Ocak.

ÇETİNER, Ertuğrul (1995) "Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi", Tutibay Yayınları, Ankara 1995.

ÇİFÇİ, Yavuz; KÖROĞLU, Çağrı (2008). "Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi, manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2008.

DITTMER, R. Paul ve GRIFFIN, G. Gerald (1999); Principles of Food, Beverage and Labor Cost Controls, New York, John Willey and Sons, 6. Basım

DOĞDUBAY, Murat. (2007) , "Büyük Ölçekli Otellerdeki Yiyecek-İçecek Derpatmanlarının Üretim Kayıplarını Önlemeye Yönelik Olarak Üretim Planlaması ve Kontrol sistemlerinin Uygulanabilirliği", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,.

DOKUR, şükrü ve ERBAŞLAR, Gazanfer. (2008), "Elektronik Ticaret", Nobel Yayınları, İstanbul.

DUKAS, Peter(1973). How toPlan and Operate A Restaurant (Rochelle Park, N.J.; Hayden Book Co., Inc.,)

EDEN, Yoram ve B. Ronen (2003), "Activity based costing and activity based management the same thing in a different guise ?", Monthly Management Accountant, Vol 12.7, July.

EKER, Melek çakır (2002). "Genel Üretim giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet yöntemine göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 nolu Ana Hesap Grubunun kullanımı", Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler dergisi, Cilt: XXI, sayı: 1.

ELLRAM, M.lisa ve SIFERD, P.Sue (1998). "Total Cost of Ownership: A Key Concept in Stratejic Cost Management Decisions", Journal of Business Logistics, Vol. 19, No.1, ABI/INFORM Global pg. 55.

Encyclopedia Management, <http://www.referenceforbusiness.com/management/A-Bud/Activity-Based-Costing.html>, 15.04.2010.

ERBAŞ, Ali, "Hızlı Yiyecek Restoran İşletmelerinde Değer Fiyatlaması ve Karlılık analizleri", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.

ERDİNÇ, Başak Saliha (2009). "Konaklama İşletmelerinde yiyecek-İçecek Maliyet Analizi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Y.2009, C.14, S.1 s.313-330.

Ergun, Ülkü ; GÖNEN, Seçkin (2008). “Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, ege Akademik Bakış, 8 (1), 2008.

EROL, Mikail (2008). “kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi, Temmuz 2008.

FİRUZAN, Esin (2004), “Tam Zamanında Üretim Sisteminin Bir İşletmede Uygulanması”, Celal Bayar Üniversitesi . .B.F. MANİSA, YÖNETİM VE EKONOMİ Yıl:2004 Cilt:11 Sayı :2

FİRUZAN, A.Rıza; AYVAZ, Y.Yüksel (2004). “Yeni bir Felsefe Işığında Yan Sanayilerden Beklenenler ve Tam Zamanında Üretim”, Celal Bayar Üniversitesi, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, cilt:11, Sayı:1.

GÖNEN, Seçkin ve ERGÜN, Ülkü, (2008), “Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, Ege Akademik Bakış / Ege Academic Review 8 (1) 2008.

GÜÇLÜ, Nezahat (2003). “Stratejik Yönetim”, Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt:23, Sayı:2, s.61-85.

GÜNER, M.Fatih (2008), “Bir Stratejik Yönetim Modeli Olarak Balanced Scorecard”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10/1, 2008, 247-265.

GÜRBÜZ, A.Kemal .(1998). Turizmin Ekonomik Analizi, Balıkesir.

GÜRBÜZ, A. Kemal.(2000) “Firmalarda Kullanılan Normatif Fiyatlama Modellerinin Liberal İktisat Politikasıyla İlişkisi: Çok Ürünlü Firmalar Üzerine Bir Deneme.”, İşletme Fakültesi Dergisi. Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları. Cilt 1. Sayı 1. Bahar 2000.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, ŞAKRAK, M.(2002). “Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

HILTON, Ronald W. (1994). “Managerial Accounting”, Second Edition, Mc-Grow-Hill, Inc, Newyork.

Horwath, B. E., Toth, L. & Lesure, D. J. (1970). Hotel Accounting. New York: The Ronald Pres.

İPEKGİL, Özlem, GÖKŞEN Yılmaz (1994), "Tam Zamanında Üretim Felsefesinde Grup Teknolojisinin Yeri Ve Önemi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 1ı, İzmir.

İRDEM, Alaattin (2001). “Konaklama İşletmelerinde Yönetim muhasebesi Uygulamaları- Faaliyet Bütçesi Uygulaması”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 201.

JARIRI, F.; ZEGORDI, S.H. (2008), “Quality Function Deployment, Value Engineering and Target Costing, an Integrated Framework in Design Cost Management: A Mathematical Programming Approach”, Scientia Iranica, Vol. 15, No. 3, pp 405-411.

Johnson, G ve Scholes,K (1993), “Exploring Corporate Strategy”, Prentice Hall,London, s.3-15.

JONES, Peter ve MIFLI, Mazalan (2001). Menu Development and Analysis in UK Restaurant Chains, Tourism and Hospitality Research, (1), 61-71

JUI LING, Hsu. (2006). Department of Business Administration, National Central University, Chung-Li, Taiwan, ROC, Department of International Trade, Ta-Hwa Institute of Technology, Hsin-Chu, Taiwan, ROC.

KABAKLI, Savaş (2007). “Maliyet Yönetim Muhasebesinde Yeni Gelişmeler”, Kahraman Maraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, 2007.

KALKAN, Adnan ve ALPARSLAN, Ali Murat (2009). “ Rekabet Savaşından Çıkış Yolu: Değer Yeniliği, Kar ve İnsan Önergeleri”, Sayı: 1, Yıl: 2009.

KAPLAN, S.Robert ve ANDERSON, R.Steven (2003). “ Time-Driven Activity Based Costing”, Social Science Research Network, November 2003.

KAPLAN, Roberts S., and Robin COOPER (1998). Chapter 1. Cost Reflect Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. (pp. 3-6). Boston: Harvard Business School Press.

KAPLAN, S.Robert and (1998). “The promise--and peril--of integrated cost systems”, Harvard Business Rev., 1998 Jul-Aug;76(4):109-19.

KARASAR N. (2005) “Bilimsel Araştırma Yöntemi”, (15. baskı) Ankara Nobel yay. Dağıtım.

KAYGUSUZ, Sait Y. (2006). “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim giderleri Fark Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2006,(30):152-162.

KLEIN, Andrew (2008). “Organizational Culture As A Source of Competitive Advantage”, American University of Sharjah, School of Business & Management Sharjah, UAE, E-Leader, Bangkok, 2008.

KOCAKÜLAH, Mehmet; AUSTIL, A.David (2006). "Product Development and Cost Management Using Target Costing: A Discussion and Case Analyses", Journal of Business & Economic Research, February 2006.

KOTLER, P. (2000). Kotler ve Pazarlama, Pazar Yaratmak, Pazar Kazanmak ve Pazara Egemen Olmak, Çeviren: Ayşe Özyağcılar, Sistem Yayıncılık,1. Basım, İstanbul.

KOZAK, Metin (1995), "Otel İşletmelerinde Verimlilik Açısından Yiyecek-İçecek - Maliyet Kontrolünün Sağlanması", Verimlilik Dergisi.

KÖROĞLU, Çağrı; DİDİN, Saliha (2008). "Konaklama İşletmelerinin Satışlar-Maliyetler Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri", Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:7, 2008, s.111-120.

KRAKHMAL, Vira (2005), "Customer Profitability Analyses Model", Business School, Open University, Walton Hall, Milton Keynes, UK.

KURT, Şahin (1998). "Turistik Otel İşletmelerinde Maliyet ve Kar Hesaplaması ve Bir Örnek İnceleme", Yüksek Lisans Tezi, Sakarya-1998.

KUTAY, Nilgün ve Akkaya G.Cenk, (2000), "Stratejik Maliyet yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 2, Yıl: 2000.

KÜÇÜKSAVAS, N. (2006). "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi", 2. Baskı, Kare Yayınları, İstanbul, 2006.

LEVANT, Yves, De La VILLAMOIS, Olivier ve BENEVENTI, Christophe (2008). "La Gestion Stratégique Des Coûts: Proposition d'un cadre d'Analyse", Université de l'Île, R.F.C. 414, 2008.

LISA M Ellram; SUE P Siferd, (1998), "Total cost of ownership: A key concept in strategic cost management decisions", Journal of Business Logistics; 1998; 19, 1; ABI/INFORM Global Sayfa. 55

LESONG Conteh ve DAMIAN Walker. (2004), "Health Policy Unit, London School of Hygiene and Tropical Medicine", London, UK, Health Policy and Planning; 19(2): 127-135, Oxford University Press.

LOCKARMY Archie. (2003), "A constraint-based framework for strategic cost management", Samford University, School of Business, Birmingham, Alabama, USA, 103/8 , 591-599.

NINE MONCARZ, Elisa S.; KRON, Richard N. (1993), "Operational Analyses: A Case Study of Two Hotels in financial Distress", International Journal of Hospitality Management 12/2.

NINEMEIER, D. Jack .(2001, "Planing and Control for Food and Beverage Operation", Michigan, American Hotel and Lodging Association, 5. Baskı.

NINEMEIER, J.D. (1995) "Food and Beverage Controls", Fourth Edition, Orlando, Educational Institute of the American Hotyel and Motel Assosiation.

ODYSSEAS, Pavlatos and IOANNIS, Paggios (2007). "Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: En Ampirical Approach", Tourismos: An International Multidisiplinary Journal of tourism, Volume 2, Number 2, Autumn 2007, pp. 39-59 39.

OTLU, Fikret; DEMİR, Özcan (2005). "Stratejik karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:15, Sayı:1, s.155-170, Elazığ.

OXANA Chervonnaya, (2003), "Customer Role and Skill Trajectories in Services", International Journal of Service Industry Management, Vol. 14 No. 3.

ÖRNEK, Ali Şahin (2003. "Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 2, 2003.

ÖZAL, Hülya (2004). "Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme (Beş Yıldızlı bir Otel İşletmesinde Uygulama)", Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek lisans Tezi.

ÖZKAN, Azzem; ESMERAY, Murat (2003). "Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak JIT Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları", C.Ü. Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, 2002.

PARLAKKAYA, Raif (2004). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, C.9, S.1, s.229-243, 2004.

REYHANOĞLU, Metin (2005). "Activity Based Costing System "Advantages and Disadvantages", Social Science Research Network, February 2005.

SAVAŞ, Orhan (2003), "Tam Zamanında Üretim Sisteminin Gereklettiği Maliyet Muhasebesinin Temel Nitelikleri", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 20, Ocak-Haziran 2003.

SAVAŞ, Orhan (2003). "Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır giyim Sektöründe Bir Araştırma", Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 20, Ocak-Haziran 2003, s.183-201.

SAVCI, Mustafa. (2008), "Maliyet Muhasebesine Giriş", Murathan Yayınevi- Trabzon.

SENAL, Serpil, ATEŞ ASLANTAŞ, Burcu, ÖZDEMİR, Ozan (2009). "Yönetim Karar Verme Süreci ve Maliyet Yaklaşımları", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi I.Uluslararası Davraz Kongresi, 24-28 Eylül 2009, Isparta.

SETHURAMON, Narayan (August 2002) "TCM Bulletin on Activity Based Costing (ABC)", CII - TCM Publication, Issue No.2.

SHANK, J.K, GOVINDARAJAN, V (1992). "Strategic Cost Management. The Value chain Perspective", Journal of Management Accounting Research, Vol. 4, p.179-197.

SHEU, Chwen, Ming-Hsiang Chen, STACY Kovar (2003), "Integrating ABC and TOC For Better Manufacturing Decision Making", Integrated Manufacturing Systems, 14/5, pp.433-441.

SÜMERKAN, Zekeriya (1988). "Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması", Balıkesir-1988.

ŞAKRAK, Münir, (1997). "Maliyet Yönetimi" İstanbul, Yasa Yayınları.

TİTİZ, İsmet ve ÇETİN, Cüneyt. (2000). "Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yıl: 2000, Sayı:2.

TÜRK, Zeynep (2008). "Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme", "Musebe Bilim dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 4, 37-50, (2000). Erişim, 25 Mart 2010, <http://muhasabefinans.freeservers.com/faaliyet.html>.

TÜRKSÖY, Adnan, (1998). "Ağırlama Endüstrisinde Bilgisayar Sistemleri", Turhan Kitabevi, Ankara 1998.

TÜTÜNCÜ, Özkan; GÖKSU, Işıl ve GÜNLÜ, Ebru (1999). "Konaklama İşletmelerinde Maliyet Analizleri ve Fiyatlandırma Kararları", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:1, Sayı:3, 1999.

USAL, Alpaslan ; KURGUN, Osman Avşar (2006). "Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri", Seçkin Kitabevi, 2006.

ÜLKER, Y; İSKENDER, H. (2009). “Doğru Maliyet Hesaplamada güvenilir Bir Sistem: “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği.” Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:13.

ÜNAL, Y.Elif (2006). “Optimal Ürün Karması Belirlemede Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve KısıTLAR Teorisi Uygulaması”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, 2006.

ÜZÜN, Cengiz. (2000).” Stratejik Yönetim Ve Halkla İlişkiler”. İzmir: Eylül Yayınları.

VEGMAN, Grégory (2009). “Les Evolutions de la Comptabilité de Gestion – Essai de Positionnement par Rapport a la Méthode ABC et Etude des Cas”, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France, 2009.

WALKER, Mike (1999) “Attribute Based Costing for Decision Making” Management Accounting, Vol.77, No.6.

WEN-HSIEN Tsai. (2006) “Department of Business Administration”, National Central University, Chung-Li, Taiwan, ROC.

YALÇIN, Selçuk (2006). “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:15, 2006.

YILDIZ, Mehmet ve KAPUSUZUĞLU, Ayhan. (2008), “Stratejik Yönetim aracı Olan Maliyetleri Aşağı Çekme Stratejisinin Uygulanmasında İşletme içi Destekleyici Faaliyet Birimlerinin Rolü” , Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2008, Sayı:1.

YILDIZTEKİN, İhsan, (2009), “Hedef Maliyetlemede Ürün fiyatını Belirleme”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 2, 2009.

YILMAZ, Rıfat ve BARAL, Gökhan, (2009), “İşletme Karlılığını Arttırmada Stratejik Maliyet yönetim aracı olarak Hedef maliyetleme”, 1.Uluslararası 5.Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu, 27-29 Mayıs 2009, Selçuk Üniversitesi Kadınhanı Faik İcil Meslek Yüksekokulu, Konya

YILMAZ, Y. (2005), “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Maliyet Kontrolü”, Detay Yayıncılık, Ankara.

YILMAZ, Y. (2004), “Konaklama & Ağırlama İşletmelerinde Servis Tekniği ve Yönetimi”, Detay Yayıncılık, Ankara

YÜKÇÜ, Süleyman, İçerli M. Yılmaz (2007). "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi", Muhasebe ve Finansman, Sayı: 34, Nisan, ss.66-73.

YÜKÇÜ, Süleyman (2008) “Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

YÜZBAŞIOĞLU, Nedim. (2007), “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi.

ÖZGEÇMİŞ

1965 Sakarya Küplük köyü doğumlu olan Alaattin İrdem, İlkokul, Ortaokul ve Lise tahsilini Sakarya'da tamamladı. 1987 yılında Uludağ Üniversitesi Balıkesir Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu'ndan mezun oldu. 1987-1988 yılları arasında askerlik görevini yerine getirdikten sonra, açıktan memur olarak atandığı Bağ-Kur Sakarya İl Müdürlüğü'nde 1989 yılından 2000 yılına kadar görev yaptı. 1997-2001 yılları arasında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda Yüksek lisans yaptı. 08-02-2000 tarihinden itibaren, Balıkesir Üniversitesi Burhaniye Meslek Yüksekokulu Muhasebe Programına Öğretim Görevlisi olarak atanmış olup, halen Balıkesir Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı'nda doktora eğitimine devam etmektedir.

Evli ve bir çocuk babası olan Alaattin İrdem Fransızca ve İngilizce bilmektedir.

Çalışmaları :

- 1- Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları – Faaliyet Bütçeleri.- 2001
- 2- Doğu Anadolu Bölgesi'nin Kalkınmasına Yönelik Stratejik Bir Model Önerisi - 2005

Okulumuzda Verdiği Dersler :

- 1 - Bilgisayarlı Muhasebe
- 2 - Şirketler Muhasebesi
- 3 - Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi
- 4 - Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi