

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ETKİN MALİYET YÖNETİMİ ve BİR UYGULAMA*
EFFECTIVE COST MANAGEMENT IN HOSPITALITY INDUSTRY AND AN APPLICATION**Arş. Gör. Özgür Ekin SUCU**

Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Kocaeli/Türkiye

ÖZET

Konaklama işletmelerinde ürün olarak sunulan hizmetlerin ve hizmet paketlerinin yapıları itibari ile nispeten daha kolay kopyalanabilir olması ve hizmetin stoklanamama özelliğinin yanı sıra küreselleşmenin ve dünyadaki gelişmelerin etkisi ile sektörde rekabetin gün geçtikçe artması, konaklama işletmelerinin istedikleri kar marjlarına ulaşabilmesi için gerekli olduğunu düşündükleri fiyatları belirlemelerini zorlaştırmaktadır.

Piyasa fiyatlarını kabul etmek zorunda kalan konaklama işletmeleri, süreklilikleri açısından gerekli olan kar marjlarına ulaşmak için, kaliteden de taviz vermeden, maliyetlerini kontrol etmek zorunda kalmaktadır. Özellikle yüksek sermaye gerektiren konaklama sektöründe, maliyetlerin oluşmadan kontrol altına alınması ve planlanması son derece önemli bir hal almaktadır. Maliyet artı yöntemlerin geçerliliğini yitirdiği günümüz ortamında, satış fiyatından hedef kar marjının çıkartılması ile hedef maliyeti belirleyen ve bu maliyet çerçevesinde ürünün şekillenmesine yönelik çalışmaları kapsayan hedef maliyetleme yöntemi önem kazanmaktadır. Hedef maliyetleme yönteminin artan önemi ile birlikte yöntem açısından önem arz eden, hizmeti oluşturan parçaların ve bu parçaların maliyetlerinin belirlenebilmesi aşamalarında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin konaklama işletmeleri için bir arada uygulanabilirliği araştırılacaktır.

Bu kapsamda çalışmada konaklama işletmeleri, hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme konuları ile ilgili literatür çalışmalarıyla birlikte, belirlenen bir konaklama işletmesinde gerçekleştirilen uygulama sürecine ve sonuçlarına yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Konaklama Endüstrisi

ABSTRACT

The fact that the services offered as products in the hospitality are easy to copy and cannot be stocked, and fierce competition as a result of globalization makes it difficult for the hospitality companies to determine the prices they think are necessary to reach the desired profit margins.

To determine profit margins necessary for their continuity, hospitality companies must control their costs without sacrificing from quality and within the market prices.. Especially in the sector where high capital is required, the control and planning of the costs before they occur is very important. In today's circumstances where cost plus methods lose their validity, target costing methods that does determine targets cost by subtracting target profit margin from sale price and design the product according to the determined cost become more critical. As a result of target costing method popularity, activity-based costing method which is based on determining parts of a service and costs of these parts, needed more than ever. In light of these, the research aims to find the possibility of applying both costing methods for hospitality companies.

In this context, the study process and results of a defined hospitality operation will be included in the study together with the literature studies about accommodation operations, target costing and activity based costing issues.

Keywords: Target Costing, Activity Base Costing, Hospitality Industry

* Bu çalışma 2011 yılında yayınlanmış olan “Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetiminin Önemi ve Bir Uygulama” isimli Özgür Ekin Sucu tarafından yazılan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

1. GİRİŞ

Ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalktığı, ülkelerin pek çok yönden bütünleştikleri bir dünyada, işletmeler arasında yaşanan rekabet, hayati bir önem taşımaktadır. Küresel gelişmeler sebebiyle sürekli artan rekabet, işletmelerin maliyetlerini düşürmelerini, ürünlerini ve hizmetlerini farklılaştırmalarını; kaliteye, hıza, yeniliğe ve yaratıcılığa önem vermelerini gerekli, hatta zorunlu kılmaktadır. Özellikle maliyetlerini düşürebilen ve farklılaşmayı becerebilen işletmeler rekabette avantaj yakalarken, bunu sağlayamayan işletmeler hiç arzulamadıkları durumlarla karşılaşmaktadırlar. Sektörler arasındaki farklılıklar, işletmeler arasındaki rekabet yönelimlerini farklılaştırmaktadır. Konaklama sektörünün yapısı gereği işletmelerin sundukları hizmetler kolay kopyalanabilir olduğundan, hizmet düzeyinde farklılaşmaları, onlara rekabet üstünlüğü kazandırmamaktadır.

Hizmet düzeyinde rekabet üstünlüğü sağlayabilecek yeterli farklılaşmaya ulaşamayan konaklama işletmelerinin maliyet ve fiyat düzeyinde de rekabet gücüne sahip olmamaları işletmelerinin rekabet edebilmeleri ve süreklilikleri açısından sıkıntılar yaşamalarına yol açacaktır. Maliyetlerinin üzerine hedefledikleri kar marjlarını ekleyerek belirledikleri fiyatlarla müşterilerine hizmet sunan konaklama işletmeleri, sektörel özellikleri nedeniyle ya maliyetlerini düşürerek ya da kar marjlarını azaltarak rekabet edeceklerdir.

İşletmelerin kar marjlarını azaltarak uzun dönemde rekabet edebilmeleri olanaklı değildir. Bu nedenle, kar marjlarını hedefledikleri düzeylerde tutarak, uzun vadede istedikleri büyüme hedefini yakalamak ve aynı zamanda sektörde tutunmak isteyen işletmelerin, maliyetlerini kontrol etmeleri ve etkili bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir.

Konaklama sektörünün yapısı gereği değişilmesi gereken başka bir nokta ise hizmetlerin stoklanamama özelliğidir. Hizmetlerin stoklanamaması, konaklama işletmeleri için zaman kavramını daha önemli hale getirmektedir. Bu işletmelerde, satılmayan hizmetin daha sonra satılması olanaklı olmadığından işletme için kayıp söz konusu olacaktır. İşletmenin bu kayıpları engelleyebilmesi için faaliyet dönemleri öncesinde sunacağı hizmetlerin planlamasını önceden yapması ve maliyetlerini tahmin etmesi gerekmektedir. İşletmelerin değişen durumlar karşısında hareket esnekliğine sahip olabilmeleri ve daha çabuk kararlar alabilmeleri için bu çaba oldukça önemlidir.

Tüm bu sebepler göz önüne alındığında, hizmetin kalitesi ve işlevselliğini göz önünde bulundurarak, maliyetlere, maliyetler daha oluşmadan müdahale edebilen işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayabilecekleri ve faaliyetlerini sürekli kılacakları görülmektedir. Konaklama işletmeleri arasında, sektörün satış fiyatlarını veri olarak kabul eden ve hedeflenen kar marjını bu fiyattan çıkararak hizmet maliyetlerini belirleyen, yani hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin, rakiplerine göre üstünlük sağlayabilecekleri düşünülmektedir.

Rekabet üstünlüğü sağlama arayışında olan konaklama işletmelerinde, endüstri işletmelerinden farklı olarak, hizmetlerin somut olmamasından dolayı hizmet bileşenlerinin belirlenmesi aşamasında sorunlar yaşanmaktadır. Hizmet bir süreci ifade etmektedir, bu sebeple hizmet esnasında yapılan her bir faaliyet hizmetin bir parçasını oluşturmaktadır. Somut ürünlerde ürünün parçaları gözle görülebilirken hizmet gibi soyut bir yapıda ise süreç gözle görülebilmektedir. Bu sebepten dolayı hizmetin parçalarını gözlemler sonucunda bulunan faaliyetler oluşturmaktadır ve ürünün maliyetini bulmak için bu faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekmektedir.

Hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekliliği hedef maliyetleme ile birlikte faaliyet tabanlı maliyetlemenin uyumlu bir şekilde yürütülmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışmanın amacı konaklama işletmelerinin bahsi geçen özellikleri göz önüne alınarak faaliyet tabanlı maliyetlemenin ve hedef maliyetlemenin uyumlu bir şekilde konaklama işletmelerinde uygulanabilirliğini araştırmaktır.

2. KONAKLAMA İŞLETMELERİ

Konaklama İşletmeleri, insanların belirli bir süre zarfında ve kendi evleri dışında buldukları yerlerde konaklama, temizlik, yeme içme gibi doğal ihtiyaçlarının ve varolan diğer sosyal ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir. Turizmi kapsayan bilimsel bir yaklaşımla, varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan ve şekillenip çeşitlenen, turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan işletmelere, konaklama işletmeleri denir (T.C.Megep, 2006;3) ve konaklama işletmeleri, müşterilerin gecekalmalarını, yiyecek-içecek ve eğlence gereksinimlerini karşılamak üzere kurulan turistik işletmeler grubu içerisinde yer alır. Konaklama işletmeleri arasında en önemli grubu oteller oluşturur. (Kozak vd., 2009;48)

2.1. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri

Konaklama sektöründen yararlanan turistlerin gelir düzeyleri, beklentileri, zevkleri, seyahat nedenleri ve şekilleri son derece farklı olduğu için, sektörü oluşturan işletmeler de oldukça çeşitlidir. (Batman, 2003;10) Konaklama sektörü, insanların kendi yaşam alanlarının bulunduğu alan dışında değişik nedenlerle yaptıkları seyahatlerde, öncelikle konaklama ve ikinci planda yeme içme gibi zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması için, hammaddeden veya yan mamul maddeden yararlanarak mal ve hizmet üreten ticari nitelikteki işletme faaliyetleridir. (Olalı ve Korzay, 1993;7) Turizmi Teşvik Kanunu'nda yer alan, Turizm Tesisleri Yönetmeliği'ne göre de konaklama işletmelerinin asıl fonksiyonları müşterilerin geceleme ihtiyacını sağlamak olarak tanımlanmakla birlikte, konaklamanın yanında yeme-içme, eğlence ihtiyaçları için de yardımcı ve tamamlayıcı birimleri bünyesinde bulunduran tesisler olarak tanımlanmaktadır.

Konaklama işletmeleri ile üretim işletmelerini birbirinden ayıran hizmet sektörüne has bazı özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler, hizmetin yapısından kaynaklanmaktadır. Konaklama işletmelerini diğer işletmelerden ayıran başlıca farklar şunlardır: (Türksoy, 1998;35)

- ✓ Diğer endüstri kollarına kıyasla toplam yatırım içerisindeki sabit yatırım tutarı, konaklama işletmelerinde daha önemli bir paya sahiptir.
- ✓ Üretilen hizmetler stoklanamaz.
- ✓ Emek yoğun işletme türü içerisinde değerlendirilir.
- ✓ Personel istihdamının yüksek olması, personellerle ilgili sorunların ön planda olmasına ve işletme giderleri arasında personel giderlerinin önemli bir yere sahip olmasına neden olmaktadır.
- ✓ Konaklama işletmeleri kuruluşundan itibaren yüksek sermayeye ihtiyaç duyarlar.
- ✓ Talebin tahmin edilmesinin güçlüğü ve talebin ekonomik ve politik koşullara bağlı olması sebebiyle risk olasılığı yüksektir.
- ✓ Personelin, anlayışlı ve müşteri psikolojisinden anlayan kimseler olması gerekmektedir,
- ✓ Ekip çalışması oldukça önemlidir,
- ✓ Kurulum aşamasında çevresel etkenler önemli bir rol oynar,
- ✓ Haftada 7 gün 24 saat faaliyet gösterirler,
- ✓ Farklı ücret sistemleri aynı anda uygulanabilmektedir,
- ✓ Sektörde yer alan tüm işletmeler, birbirleriyle uyumlu hareket etme, işbirliği yapma ve yardımlaşma içinde olma ihtiyacı duyarlar,
- ✓ Bina, donatım, makineler, aletler gibi varlıkların işletme faaliyetlerinde önemli bir yere sahip olması, amortisman giderlerinin yüksek tutarlara ulaşmasına neden olmaktadır.

2.2. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

Otel işletmelerinin, büyüklükleri ve bina planları, kuruluş yerleri, çalıştırdıkları personel sayıları ve nitelikleri, izledikleri politikalar, hizmetlerin şekilleri birbirlerinden farklı olduğundan, tek tip bir organizasyon yapısı bulunmamaktadır. (Çetiner, 2002;20) Aynı zamanda, Birbirinden farklı tipleri, hedefleri, boyutları, mülkiyet yapıları, müşterileri, hizmetleri olan otel işletmelerinin tümüne uygulanabilir standart tek bir organizasyon kurulması mümkün görülmemektedir. (Batman, 2003;107)

Oluşturulan organizasyon şekillerine bakıldığında, otel işletmelerinin temelde aynı tür işleri yaptıkları görülmektedir. Standart bir organizasyon yapısı, farklılık gösteren özellikleri ve yapıları nedeniyle oluşturulmamakla birlikte yapılan işlerin ortak özelliklerinden yararlanılarak bir şema söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda otel işletmelerinde bulunan departmanlar, genel şekliyle, gelir getiren departmanlar ve gelir getirmeyen departmanlar olarak ikiye ayrılmaktadır. (Çetiner, 2002;20)

2.2.1. Gelir Getiren Departmanlar

Konaklama işletmelerinde gelir getiren departmanları, konaklama-odalar departmanı, yiyecek ve içecek departmanı ve diğer hizmetlerle ilgili departmanlar olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır. Konaklama-odalar departmanı, otelin en büyük gelir kaynağını sağlayan departmanıdır. Bu departman, önbüro-resepsiyon, kat hizmetleri ve üniformalı hizmetler olarak üç gruba ayrılmaktadır. (Gökdeniz, 2000;11)

Konaklama işletmelerinin beyni olarak ifade edilebilecek ön büro, konukların yüz yüze ilk iletişim kuracakları, rezervasyon aşamasında daha işletmeye gelmeden de görüşebilecekleri departmandır. Konukların karşılanması ile birlikte, ağırlandığı ve uğurlandığı yer olarak önem taşımaktadır. (T.C.Megep, 2006;31)

Önbüro, otelin bir nevi merkezi olup, konuklarla işletme arasındaki bağlantıyı sağlar. Konuk için ise otel, önbüro demektir. İşletmenin ilk ve son imajı, konuğun otele kaydı ve otelden çıkışı sırasında önbürodan aldığı hizmetlerle oluşur. (Olalı ve Korzay, 1993;356)

Kat hizmetleri, konaklama-odalar departmanı içinde en faal birim olup, temel fonksiyonları odalar ve genel mekânların düzeni ve temizliğidir. Başlıca görevleri; (Batman, 2003;111)

- ✓ Müşteri odalarının, salonların, koridorların temizliği ve bakımı,
- ✓ Temizlikte kullanılan araç ve gereçlerin denetimi,
- ✓ Kat hizmetleri personelinin eğitimi,
- ✓ Yapılan işlerin planlanması ve üst yönetime gerekli raporların verilmesi.

Yiyecek ve içecek departmanı, yiyeceğin ve içeceğin teslim alınmasından depolanmasına, pişirilmesinden servisine ve sağlıklı bir şekilde korunmasına kadar birçok işlemin yapılmasını sağlayarak, müşterilerin beslenme ihtiyaçlarının karşılandığı departmandır. (Türksoy, 1998;10) Bir otelin konaklama-odalar departmanından sonra en büyük gelir kaynağını yiyecek-içecek bölümü oluşturmaktadır. Yiyecek ve içecek satışları bütün oteller için çok önemlidir. Potansiyel olarak kârlı olabilecek her türlü yiyecek ve içecek olanaklarının araştırılması, otelin başarısı için önemlidir. (Batman, 2003;113)

Yiyecek ve içecek departmanı kendi içinde iyi bir organizasyon yapısı ile çalışmalarını sürdürmeli, ayrıca tek başına çalışması mümkün olmadığından, diğer işletme departmanları ile işbirliği yapmalıdır. Bunlar; (Çetiner, 2002;22)

- ✓ Yiyecek içecek malzeme bedellerinin ödenmesi ile ilgili kayıtların kontrolü konusunda muhasebe departmanı ile,
- ✓ Temizlik işleri için konaklama departmanı ile,
- ✓ Restoran ve barların aydınlatılması ve ısıtılması konularında teknik işler bölümü ile işbirliğidir.

Otel işletmelerinde bulunması zorunlu olmayan, müşterilerin konaklama, yiyecek ve içecek ihtiyaçları dışındaki diğer ihtiyaçlarını karşılayan departmanlar, yardımcı departmanlar olarak sınıflandırılmaktadır. (Türksoy, 1998;11) Otellerin müşteri ihtiyaçları ile ilgili olarak büyüklük ve sınıfına göre işletmekte bulunduğu yardımcı gelir departmanları, her otel işletmesinde farklı olabilmektedir. Müşterilerin yatma, yeme-içme ihtiyaçları dışında diğer ihtiyaçlarını karşılayan yardımcı gelir departmanları bulunmaktadır. (Çetiner, 2002;23) Yardımcı gelir departmanları şöyledir;

- ✓ Telefon hizmetleri,
- ✓ Sigara ve gazete satışı,
- ✓ Müşteri çamaşırhanesi,
- ✓ Berber-kuaför,
- ✓ Çiçekçi,
- ✓ Diğerleri.

2.2.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar

Konaklama işletmelerinde gelir getirmeyen departmanları, yönetim departmanı, muhasebe departmanı, teknik işler departmanı, güvenlik departmanı, çamaşırhane departmanı olmak üzere beş grupta sınıflandırabiliriz.

Yönetim bölümü, otel işletmelerinin en önemli bölümüdür. Otel işletmelerinde alınan ve uygulanan bütün kararlar, yönetimin bilgisi ve denetiminde gerçekleştirilir. Otel işletmelerinin emek yoğun işletmeler olması, bu işletmelerde yeniliklerin hemen uygulanması ve bu yeniliklerden beklentilerin yüksek olması gibi özellikler otel işletmelerinin yönetim fonksiyonunu etkilemektedir. (Kozak vd., 2009;19) Yapacağı işler otelin büyüklüğüne göre çeşitlenebilir ve çoğalabilir. İş toplantıları, iş ziyafetleri sağlamak, reklam ve kredi konularını denetlemek, otel yazışmalarını yapmak, yönetim departmanının görevleri arasındadır. (Çetiner, 2002;23)

Muhasebe departmanı, faaliyet sonucunun belirlenmesi ve mali tabloların hazırlanması açısından büyük önem taşımaktadır. (Çetiner, 2002;23) Muhasebe bölümünün işlevini etkili ve verimli olarak yerine getirilebilmesi için; (Kozak, 2009;37)

- ✓ Gelir ve giderlerin doğru tespit edilmesi,
- ✓ Tahsilât ve ödemelerin düzenli olarak takip edilmesi,
- ✓ Tüm işlemlerin belgeye ve prosedüre bağlanması gerekmektedir.

Muhasebe kayıtlarına konu olan faaliyetlerin önemli kısmı bölüm dışında gerçekleşmektedir. Bu nedenle muhasebe bölümü diğer bölümlerle sıkı bir işbirliği içinde olmaktadır. (Batman, 2003;118).

Teknik işler departmanı, otelin faaliyetlerinin aksamadan devam edebilmesi açısından temel departmanlardan biridir. Büyük otel işletmelerinde teknik hizmetler departmanının başında bir şef mühendis bulunmakta ve bu departmanda ona bağlı mühendis ve teknisyenler çalışmaktadır. (Batman, 2003;116) Otel işletmesinin faaliyette bulunduğu süre içerisinde teknik hizmetler bölümünün amacı; (Şener, 2001;178-179)

- ✓ Otelin faaliyetlerinin aksamamasını sağlamak,
- ✓ İşletme genelinde kullanılan tüm araç, gereç ve donanımı çalışır durumda tutmak,
- ✓ Her bölüme destek olmak ve gerçekleşen tüm hizmetlerin olabilecek en ekonomik yol ile yapılmasını sağlamaktır.

Otel işletmelerinde yangın, ölüm, kaza, eşya kaybı, otelin tesis ve demirbaşlarına konuklar tarafından dikkatsizlik sonucu veya kasten verilen zarar ve hırsızlık gibi olağanüstü olaylarla karşılaşılabilir. Oteller bu olaylara karşı önleyici tedbirler almak ve hazırlıklı olmak zorundadır, bu işlemler için güvenlik departmanları oluşturulur. Bu zorunluluk otelin prestijini korumak amacıyla doğar. Otellerde olağanüstü olaylara karşı alınan tüm tedbirler bu departmanda alınır ve bu departmanda belirtilen tedbirleri uygulayan personel bulunur. (Batman, 2003;122)

Bir otel işletmesinin çamaşırhanesi, müşteri çamaşırlarının yıkandığı gelir getiren bir bölüm olarak "Müşteri Çamaşırhanesi" ve otel çamaşırlarının yıkandığı gelir getirmeyen bir bölüm olarak "Otel Çamaşırhanesi" olarak iki bölüm olarak işletilebilir.

3. ETKİN MALİYET YÖNETİMİ

Bu bölümde; etkin maliyet yönetimi ve özellikleri, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme konuları incelenecektir. Faaliyet tabanlı maliyetleme konusu incelenirken faaliyet tabanlı maliyetleme unsurları, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin oluşturulması, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin güçlükleri konularına değinilecektir. Hedef maliyetleme konusu incelenirken ise hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler, hedef maliyetlemenin temel ilkeleri, hedef maliyetleme süreci, hedef maliyetlemenin güçlükleri konuları üzerinde durulacaktır.

3.1. Etkin Maliyet Yönetimi ve Özellikleri

İşletmelerin değişken piyasa şartlarında rekabetçi piyasa ortamından en az kayıpla çıkabilmesi veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine gereken önemin verilmesi ile sağlanabilir. (Alkan, 2001;179) Maliyet yönetimi, işletmedeki işlemleri geliştirmek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, ürün maliyetlerini doğru olarak belirlemek, israfi önlemek, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak amacıyla faaliyetlerin yönetimi ve kontrolüdür. (Titiz ve Çetin, 2000;125)

Maliyetleme 1980li yıllarda şu şekilde sınıflandırılmıştır; (Alkan, 2001;180-181)

- ✓ Konu edindikleri faaliyetlerin gerçekleşip gerçekleşmemelerine göre maliyetler. (Fiili, Tahmini ve Standart maliyetleme)
- ✓ Maliyet kavramına verilen çeşitli anlam ve genişlik derecelerine göre maliyetler. (Tam, Değişken, Direkt, Denetlenebilir, Farklılaşan Maliyetleme)
- ✓ Üretim sistemine göre maliyetler. (Sipariş ve Safha Maliyetleme)

İşletmelerde ürün hatlarının genişlemesine, küresel rekabet koşullarının farklılaşmasına, ürün hayat seyrinin kısalmasına, kullanılan teknolojilerin değişmesine ve bilgi teknolojilerindeki büyük değişikliklere cevap vermek amacıyla, yöneticilerin zamanında ve daha etkin bilgi sunabilen maliyet sistemi geliştirmeleri zorunlu olmuştur. (Titiz ve Çetin, 2000;125)

Global rekabet ortamı ve bilişim ortamında gerçekleşen gelişmelere paralel olarak, üretim sistemlerinde ve teknolojilerinde meydana gelen değişimlerle birlikte, 1980 öncesi yapılan sınıflandırma sistemi sorgulanmaya başlanmıştır. (Alkan, 2001;181) Bunun yanı sıra;

- ✓ Toplam kalite yönetimi,
- ✓ Tam zamanında üretim,
- ✓ Zaman bazlı rekabet,
- ✓ Yalın üretim-yalın firma,
- ✓ Müşteri odaklı organizasyon oluşturma,
- ✓ Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi,
- ✓ Hedef maliyetleme,
- ✓ Çalışanların yetkilendirilmesi,
- ✓ Yeniden yapılanma,

gibi ileri üretim felsefelerinin işletmelerde uygulanmaya başlaması, maliyet yönetimi kavramı beraberinde; muhasebe teknikleri, yeni sistem modelleri, maliyet ve yönetim muhasebesine yeni bir boyut kazandırmıştır.

3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, üretim hacminden çok hizmet çeşitliliğiyle ilgilenerek yardımcı maliyet yerlerinde yapılan ve çeşitli hizmetler için farklılık gösterebilecek bazı işlemlerin maliyetini hizmetlere yüklerken, yükleme anahtarı olarak işlem sayılarını veya işlem sürelerini kullanan bir sistem olarak da tanımlanmıştır. (Bursal ve Ercan, 2000;492) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, bir işletmeye ait faaliyetler ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemi olarak (Cooper, 1988;46) geleneksel maliyet dağıtımının doğru duruma getirilmesine, gereksiz işlerin elimine edilmesine, maliyet ve performansın iyileştirilmesine (Koç Holding, 1996;7) yönelik faaliyetleri tanımlayan, izleyen ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin hizmetlere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanan (Cooper, 1988;46) bir maliyet yöntemidir.

Hizmetlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği düşüncesinden hareketle, giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiğini öne süren Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, hizmet ile giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kurmaktadır. (Öker, 2003;32) Faaliyet tabanlı maliyetleme, işletme yönetimi için stratejik bilgiler sağlayan, daha doğru hizmet maliyet bilgisi vermek üzere tasarlanmış ve yönetimin daha doğru kararlar almasına yardımcı olan stratejik bir maliyet/yönetim muhasebesi sistemidir. (Büyükmirza, 1995;27) Bir yöntem olarak, yöneticilerin dikkatini, faaliyetler ve faaliyetler tarafından talep edilen kaynaklar üzerinde toplamasını ve faaliyetlerin performansını belirlemesini sağlayarak sürekli gelişme sürecini destekler. (Erdoğan, 1995;7) Faaliyetleri tanımlayan, bu faaliyetlere maliyet yükleyen ve çeşitli maliyet etkenleri kullanarak faaliyetlerin tükettiği maliyetleri hizmetlere yükleyen (Turney, 1991;30) Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi, üretimin karmaşıklığını yönetmek için bir araçtır. Bu yöntem, yöneticilere karmaşıklığı anlamada ve elimine etmede yararlı olan faaliyet tabanlı bilgiler sağlamaktadır. (Erdoğan, 1995;7)

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının amaçları şu şekilde sıralanabilir; (Şakrak, 1997;183-184)

- ✓ Genel üretim giderlerinin hizmetlere daha doğru şekilde yüklenmesiyle birlikte, daha doğru maliyetler elde etmek,
- ✓ Daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak için doğru işletme ortamı sağlamak,
- ✓ Tam zamanında üretim gibi diğer tekniklerde ortaya çıkan gelişmeleri izleyebilmek için doğru işletme ortamını sağlamak,
- ✓ Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- ✓ Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- ✓ Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmaktır.

Yukarıda yer alan tanımlar ve özellikler temelinde bir değerlendirme yapıldığında, faaliyet tabanlı maliyetlemenin en önemli özelliği, faaliyetlere yoğunlaşarak işletmenin ürettiği hizmetlerin hangi faaliyetleri kullandığını ve bu faaliyetlerin hangi maliyetlerden oluştuğunu açık bir şekilde göstermesidir. Böylece faaliyet

tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan bir işletme, hizmet oluşturan faaliyetlerin maliyetlerini ve dolayısıyla hizmetlerin maliyetlerini daha doğru belirleyebilir ve maliyetlerin belirlenmesi sonucunda daha etkili yönetim kararları alabilir. Aynı zamanda işletme yönetimi, maliyetlerin sebeplerini ve faaliyetlerin etkinliğini kontrol ederek, hedefleri doğrultusunda gerekli olan yeniden yapılandırmayı gerçekleştirebilir.

Bir maliyet sistemi olarak faaliyet tabanlı maliyetleme, karar verme sürecinde kullanılacak bir araçtır. Karın nasıl artırılabileceği veya hangi hizmetlerin üretileceği, hangi müşterilerin karlılığının daha fazla olduğu gibi stratejik yönetim kararları olarak değerlendirilebilecek kararlarda, yöneticiler faaliyet tabanlı maliyet bilgilerini pazarlama ve satış bölümlerinden gelen bilgilerle birleştirerek, stratejik faaliyet tabanlı yönetim konusunda maksimum fayda sağlayabilmektedirler. (Öker, 2003;32) Faaliyet tabanlı maliyetleme, üretim hacminden çok, hizmet çeşidi ve her hizmet çeşidi ile ilgili faaliyetlerin saptanmasıyla ilgilenmektedir. Böylece her hizmet tipine ait faaliyetlerin maliyetlerini analiz etmek mümkün olmaktadır. Bundan dolayı hizmetlerin, markaların, müşterilerin, faaliyetlerin, satış bölgelerinin ve dağıtım kanallarının ne ölçüde gelir getirdiği ve ne ölçüde kaynak tükettiği tespit edilebilmektedir. (Özbirecikli, 1995;197)

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, özellikle genel üretim giderlerinin yapısının analizini ve izlenebilirliğini sağlayarak, bunların yönetimini ve kontrolünü mümkün kılar. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'den beklenen yararlar şunlardır; (Güven, 1993;27)

- ✓ Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, faaliyetler ve kaynaklar arasındaki ilişkilerin daha doğru belirlenmesini sağlar,
- ✓ Maliyet merkezleri ve müşteri gruplarının yapısını, hangi müşteri grubunda fiyatın maliyeti karşıladığını gösterir,
- ✓ Değişik müşterilerden sağlanan kazançlar, özel yatırımların etkinliği ve bunun genel performansa etkisinin belirlenmesini sağlar ve yöneticilerin daha etkin politika geliştirmelerini kolaylaştırır,

Tüm bu faydalarının yanı sıra faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin yararlı olduğu alanlar şu şekilde sıralanabilir; (Hacırüstemoğlu, 2000;317)

- ✓ Üretme, satın alma veya dışarıya yaptırma kararlarının alınmasını,
- ✓ Yeni teknolojilerin değerlendirilmesini,
- ✓ Alternatif mamul/hizmet tasarımı ve geliştirmesini,
- ✓ Sürekli iyileştirmeyi destekleyen bilgilerin elde edilmesini,
- ✓ Başarı değerlemesini,
- ✓ Davranışsal değişimi,
- ✓ Toplam faaliyet zamanının kısaltılması.

3.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Oluşturulması

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tasarlanması, işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de genelde 5 adımdan oluşmaktadır. Bu adımlar sırasıyla; (Öker, 2003;37)

- ✓ Faaliyetlerin belirlenmesi,
- ✓ Faaliyetlerin gruplandırılması,
- ✓ Genel üretim giderlerinin faaliyetlere göre yeniden dağıtımı,
- ✓ Maliyetlerin ürünlere aktarımı için uygun maliyet anahtarlarının seçimi,
- ✓ Faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesidir.

Basit ve etkili bir faaliyet tabanlı maliyetleme tasarımında aşağıdaki konuların göz önünde bulundurulması gerekir; (Erdoğan, 1995;64)

- ✓ İşletmenin faaliyetini belirlemek,
- ✓ Faaliyetlerin maliyet ve performansını belirlemek,
- ✓ Faaliyetin çıktısını belirlemek,
- ✓ Maliyet hedefi için faaliyet maliyetini izlemek,
- ✓ İşletmenin kısa ve uzun dönemli amaçlarını belirlemek,
- ✓ Faaliyetin etkinliğini ve verimliliğini belirlemek.

3.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Güçlükleri

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine geçiş karmaşıktır ve büyük bir yatırım gerektirir. Sadece yeni sisteme geçilmesi maliyete neden olmaz, aynı zamanda eski sistemin de kaldırılması belirli bir maliyete neden olacaktır. (Hikmet, 2001;112) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine yöneltilen diğer eleştirileri ise şu şekilde sıralayabiliriz (Koşan, 2007;157)

- ✓ Maliyetler, işletme genelinde maliyet havuzlarında toplandığı için faaliyet tabanlı maliyet yönteminde, belirli faaliyetlere ait doğru maliyet bilgileri elde edilememektedir,
- ✓ Belirlenen faaliyetlere ait bilgilerin toplanması maliyetli olabilmektedir,
- ✓ Tarihi maliyetlerin kullanılmasının etki ve eksiklikleri faaliyet tabanlı maliyet yönteminde, sistemi olumsuz etkilemektedir,
- ✓ Dağıtım anahtarı seçimin sırasında yaşanan zorluk sistemin doğru sonuçlar vermesini etkilemektedir,
- ✓ Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin uygulanması ve çalışanların eğitilmesi güç olabilmektedir,
- ✓ Sistemin güncellenmesi zordur,
- ✓ Bütçelenmiş hacmi dikkate alarak kapasite maliyetini dağıttığı için atıl kapasite maliyetlerini ürün veya hizmete yüklemektedir.

Maliyet sistemi geliştirilmesi ile ilgili hizmet işletmeleri ile endüstri işletmeleri arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar şunlardır; (Pekdemir, 1998;77)

- ✓ Hizmet işletmelerinde endüstri işletmelerine nazaran çıktılarının kesin bir şekilde tanımlanması daha zordur,
- ✓ Endüstri işletmelerine oranla gereksinimlerin karşılanmasındaki faaliyetlerin gerek nitelik gerekse nicelik olarak tahmin edilmesi hizmet işletmelerinde daha zordur,
- ✓ Hizmet işletmelerinde birleşik ve ortak maliyetlerin toplam maliyet içindeki payı endüstri işletmelerine oranla daha fazladır. Dolayısıyla ürünler ile bu maliyetler arasında bir ilişki kurmak daha zordur.

3.3. Hedef Maliyetleme

Hedef Maliyetleme, satılacak olan ürünün/hizmetin planlama ve tasarım aşamalarına odaklanan, maliyetlerin oluşuktan sonra değil gerçekleşmeden yönetilmesi esasına dayanan, hizmetin belirlenen hedef satış fiyatından hedef kârın çıkartılması sonucu bulunan hedef maliyet doğrultusunda üretilmesini amaçlayan bir modern maliyetleme sistemidir. (Öndeş vd, 2010;248) Hedef maliyetleme, pazara istenen kalitede ve özellikteki ürün ve hizmetleri, hedeflenen müşterilere uygun fiyatlarda sunmayı sağlayan, maliyet geliştirme çabalarını tasarım aşamasında esas alan bir hizmet geliştirme stratejisidir. (Çetin ve Atmaca, 2009;315) Hedef maliyetleme yönteminde iki önemli adım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, hizmetin hedef fiyatını ve hedef kar marjını bulabilmek için hedef maliyetin belirlenmesidir. İkincisi ise, hedef maliyeti kısım ve faaliyetler seviyesine kadar indirmek ve böylece dışarıdan elde edilecek birimlerin fiyatını belirleyebilmektir. (Acar, 1998 ;82) Konaklama işletmeleri genellikle kendi hizmet üretimlerini gerçekleştirmekte ve dışarıdan hizmet alımını tercih etmemektedir Bu birimlerin fiyatlarının tahmin edilebilmesi için hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekmektedir ve bu noktada da faaliyet tabanlı maliyetlemenin hedef maliyetleme açısından önemi ortaya çıkmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış fiyatı belirlenirken, rekabetçi pazarlarda satış fiyatının müşteri tarafından belirlendiği ve fiyatın işletmeler tarafından veri olarak kabul edilmesi gerektiği varsayımından hareket edilir. (Yalçın, 2006;25) Bu varsayım doğrultusunda, amaçlanan kar marjı, hedef pazarda belirlenen satış fiyatından çıkarılmakta, böylelikle hedef maliyet belirlenmekte ve belirlenen bu hedef maliyet seviyesinde hizmetin üretilmesi sağlanmaktadır. Hedef satış fiyatı ve satış hacmi, müşterilerden elde edilen bilgilerle belirlenir. Hedef kar ise, hizmetin verildiği bütün süreç içerisinde istenen kâr oranlarına bakılarak, uzun vadeli karlılık analizleri sonucunda bulunur. Hedef maliyet, ikisi arasındaki farktır.

Hedef maliyetin formülü aşağıdaki gibidir:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Beklenen Kar}$$

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir; (Alagöz vd, 2005;48)

- ✓ Hedef maliyetleme, hizmet plânlama ve tasarım aşamalarında kullanılır,
- ✓ Hedef maliyetleme, müşteri odaklı bir yöntemdir ve hedeflenen maliyet pazar tarafından yönlendirilmektedir,
- ✓ Hedef maliyetleme, stratejik bir maliyet yönetim sistemidir,
- ✓ Hedef maliyetleme, maliyet plânlamasıdır, maliyet kontrolü değildir,
- ✓ Hedef maliyetleme, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır,
- ✓ Hedef maliyetleme, bütün işletme dallarını bir arada toplayan bir takım yönetimidir.

Hedef maliyetlemenin başlıca ve önemli amacı, kaliteyi koruyarak ya da iyileştirerek toplam maliyetleri düşürmektir. Birçok Japon işletmesinde Hedef Maliyet, aynı zamanda stratejik kar planlamada da kullanılmaktadır. Hedef maliyetlemenin temel amaçlarını şöylece sıralamak olanaklıdır; (Alagöz ve Ceran, 2006;64)

- ✓ Pazara yönelik olmayı pekiştirmek; faaliyet alanı stratejisi daha doğrusu faaliyet alanı planlama çerçevesinde hizmet planlamada; müşteriler, rekabete ve satıcılara yönelik olma,
- ✓ Değer Mühendisliği ile bağlantılı olarak müşterilere ve rekabete dayalı maliyet düşürmede tasarım düzeltme ve iyileştirmeye zorlama,
- ✓ Kapasite kullanımı planlama ve kapasite planlamayla bağlantılı olarak eş zamanlı mühendisliğe zorlama.

Bu amaçların dışında hedef maliyetleme, aşağıdaki amaçları da içermektedir; (Alagöz ve Ceran, 2006;66)

- ✓ Hedef maliyet kontrolü anlayışına uygun olarak işletme içi muhasebeyle (yönetim muhasebesi) hedef maliyet planlamanın tam entegrasyonu,
- ✓ Genel hizmet geliştirme sürecinde hedef maliyet yönetiminin tutarlı pratik uygulaması,
- ✓ Bütün maliyet düşürme faaliyetlerini sistematikleştirme,
- ✓ Hedef maliyet yönetiminde bütün yan sanayide dahil olmak üzere tasarım ve geliştirmeden, üretime hazırlık safhasına kadar geniş bir ürün-süreç zincirinde bütün kısmi faaliyetleri içermek.

Mamül üretimi açısından hedef maliyetleme ile hizmet üretimi açısından hedef maliyetleme arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Temelinde mamülün somut bir yapısının olması ve hizmetin soyut bir yapısının olmasından kaynaklanan farklılardan birisi araştırma geliştirme ve tasarım sürecidir. Konaklama işletmelerinde araştırma geliştirme diye bir departman bulunmamaktadır ve hizmetin geliştirilmesi, mamülün geliştirilmesi gibi mühendislik gerektirmemektedir. Hizmetin tasarımı, hizmeti oluşturan faaliyetlerin düzenlenmesi, hizmet süresince kullanılan malzemelerin seçimi ve bu faaliyetlerin geliştirilmesi ile ilgilidir.

3.3.1. Hedef Maliyetleme Süreci

Hedef maliyetleme süreci, hedef maliyetin tespit edilmesi ve tespit edilen maliyetin gerçekleştirilmesi olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır.

3.3.1.1. Hedef Maliyetin Saptanması

Hedef maliyeti oluşturmada, çıkarma metodu, toplama metodu ve birleştirilmiş metot olmak üzere üç temel metot kullanılmaktadır. Rakiplerin ürünlerinin fiyatlarına göre belirlenen, hedef maliyeti piyasa fiyatından geriye doğru giderek oluşturmaya çalışan metot çıkarma metodu olarak adlandırılmakta iken hedef maliyeti şirketin mevcut geçmiş maliyet bilgilerine ve arz edicilerin geçmiş maliyet bilgilerine dayanarak oluşturan metot ise toplama metodu olarak adlandırılmaktadır. Toplama metodu içe dönük olduğundan, oluşturulan hedef maliyet, pazarda rekabet edemeyecek bir maliyet hedefi olabilir; çıkarma metodu ise ulaşılması zor bir hedef maliyet ortaya çıkarabilir. Bu iki metodun karışımından üçüncü metot olarak birleştirilmiş metot oluşturulmuştur. (Acar, 1998 ;87)

3.3.1.2. Hedef Maliyetin Sağlanması

Hedef maliyetin tespit edilmesinden sonra hedef maliyete ulaşmak için; ürünün fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi, ürünün parçalarının belirlenmesi, parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesi, parçaların ağırlıklarının belirlenmesi, hedef maliyet endeksinin oluşturulması, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu ve diğer maliyet tasarrufların gerçekleşmesi olarak sekiz aşama uygulanır. Uygulanan bu sekiz aşama konaklama işletmelerinin yapıları göz önünde bulundurularak, konaklama

işletmelerine uyarlandığında, ürün kavramı yerine hizmet veya hizmet paketi kavramının kullanılmasının daha uygun olacağı görülmektedir. Konaklama işletmesinde üretilen şey hizmettir ve müşteriye sunulanda hizmetler veya bu hizmetlerden oluşan bir hizmetler paketidir. Bunun yanı sıra hedef maliyetin sağlanması sürecinde ürünün parçalarından söz edilmektedir. Hizmet soyut olduğu için somut parçalardan söz etmek yanlış olacaktır, bunun yerine hizmetin bir süreç olduğu düşüncesinden hareketle, hizmeti oluşturan öğelerin, süreç içerisinde yapılan faaliyetler olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu sekiz aşama konaklama işletmelerine uyarlandığında hizmetin veya hizmet paketinin fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi, hizmeti veya hizmet paketini oluşturan faaliyetlerin belirlenmesi, faaliyetlerin maliyetlerinin tahmin edilmesi, faaliyetlerin ağırlıklarının belirlenmesi, hedef maliyet endeksinin oluşturulması, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu ve diğer maliyet tasarruflarının gerçekleşmesi oluşacaktır.

Hizmetin piyasa tarafından tanımlanan başarısı hedef maliyetlemenin temel hareket noktasını oluşturmaktadır. Başarı hizmetin yerine getirdiği fonksiyonlar ile belirlendiği için hizmetten beklenen her fonksiyon tanımlanmalıdır. (Ertaş, 1998;191) Genel olarak hizmet fonksiyonları, hizmetin temel özellikleri ile ilgili fonksiyonlar ve hizmetin tüketici tarafından arzulanan konfor, prestij gibi özellikleri ile ilgili fonksiyonlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Potansiyel müşterilere sorular sorularak veya anketler aracılığıyla fonksiyonlar ve bu fonksiyonların değeriyle birlikte göreceli önem dereceleri değerlendirilmekte ve karşılaştırılmaktadır. Talep edilen fonksiyonların toplamı temel ve arzulanan fonksiyonların ilişkisini ve oranını ortaya çıkarmaktadır. (Alagöz ve Ceran, 2006;70)

Tüketici istekleri doğrultusunda şekillenen hizmet, fonksiyonu ve özellikleri temel alınarak hizmet bileşenleri belirlenmektedir. (Acar, 1998;86) Hizmetin verildiği süreç içerisinde süreci oluşturan faaliyetler belirlenmektedir. Bu aşamada, faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyetlerin belirlenmesi açısından yararlı olabilmektedir. Faaliyetlerin, işletme tarafından üretilmesine veya dışarıdan temin edilmesine göre maliyetleri belirlenir. Konaklama işletmeleri, genellikle bu faaliyetleri kendileri üretmekte ve dışarıdan almamaktadır. Bu sebepten dolayı konaklama işletmeleri, faaliyetlerinin maliyetlerini doğru tahmin edebilmek için, faaliyet tabanlı maliyetlemeye ihtiyaç duyarlar. Tüketicilerin hizmet özelliklerine verdiği önem derecesi ile hizmet bileşenlerinin bu istekleri karşılama düzeyi kullanılarak bir matris oluşturulmakta ve daha sonra hizmet bileşenlerinin göreceli önem dereceleri hesaplanırken, tüketicinin hizmete verdiği önem derecesi ile hizmet bileşenlerinin bunları yerine getirmedeki katkısı çarpılmakta ve bileşenin karşıladığı her fonksiyon için bulunan oranlar toplanmaktadır.

Faaliyetlerin göreceli önemi ve faaliyetlerin hizmet içindeki maliyet payları belirlendikten sonra söz konusu ilişkiyi ifade eden bir endeks oluşturulmaktadır. Hedef maliyet endeksi şöyle formüle edilmektedir;

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{\% hizmet bileşenlerinin önem derecesi}}{\text{\% bileşenlerin maliyet payı}}$$

Müşteri taleplerinin optimal olarak yerine getirilmesi için hedef maliyet endeksinin bir olması gerekmektedir. Hedef maliyet endeksinin birden küçük olması hizmet bileşeninin ucuz olduğu, birden büyük olması ise hizmet bileşenlerinin pahalı olduğu anlamına gelmektedir. Hizmet planlamada tüm katılımcılar arasında geniş bir konsensüs olduğu ve tüm gerçekleştirme önerileri uyarlanarak, düzenlendiği ve karşılaştırıldığı zaman hedef maliyet ayrımı kesin olarak sona ermektedir. (Alagöz ve Ceran, 2006;75)

3.3.2. Hedef Maliyetlemenin Güçlükleri

Hedef Maliyetleme belli bir maliyet rakamına odaklandığından, belirlenen maliyet rakamının gerçekçi olması ve bu maliyet rakamına ulaşılmaya çalışılırken uygulanan yöntemler, hedef maliyetlemeyi başarıya ulaştırabileceği gibi hedef maliyetlemenin başarısızlığına da sebep olabilir. Hedef maliyetleme şu sorunlara sebep olabilir;

- ✓ Ulaşılmak istenen hedef gerçekçi değilse çalışanların motivasyonları bozulabilir,
- ✓ Para ve zaman kaybına sebep olabilir,
- ✓ Hedef fiyatın varlığı hizmetin tasarımını kısıtlar,
- ✓ Hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskı çalışanları strese sokabilir ve işten kopmalarına veya ayrılmalarına sebep olabilir,
- ✓ Örgüt içerisinde çatışmalara sebep olabilir.

4. UYGULAMA

İşletme, genel olarak Avrupa pazarı ile çalışmaktadır ve bu sebeple fiyatlarını euro olarak belirlemektedir. Yarım pansiyon kapsamında, müşteriler sabah kahvaltısından, havuzdan ve plajdan ücretsiz olarak yararlanabilmekte; şezlong, şemsiye gibi havuz ve plaj malzemelerini ücretsiz olarak kullanabilmektedir. İşletmede 154 oda ve 350 kişilik yatak kapasitesi bulunmaktadır. Uygulamanın yapıldığı işletme, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanmamakta ve geleneksel maliyet yöntemini kullanmaktadır. İşletmede faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması için, yapılan görüşmeler ve gözlemler sonucunda, öncelikle işletmede mevcut faaliyetler belirlenmiştir. Maliyetlerin faaliyetlerle ilişkisi incelenmiş ve personel ile yapılan görüşmeler ile birlikte maliyet sürücüleri yardımı ile faaliyetlerle maliyetlerin ilişkileri saptanmış ve faaliyet maliyetlerine ulaşılmıştır.

4.1. İşletmede Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Konaklama işletmelerinde ürün olarak satılan hizmet bir süreci ifade etmektedir ve bu süreç otel içerisinde belli bir alanı kapsamaktadır. Otel sınırları içerisinde farklı hizmetler söz konusudur. Müşterinin seçtiği hizmet paketi göz önüne alınarak otelde yararlanabileceği hizmetler belirlenmiştir ve farklı hizmetler müşterinin aldığı paketin içerisinde yoksa başka bir hizmet olarak müşterinin satın alması gerekmektedir. Uygulama yapılan işletmede faaliyet merkezleri ve faaliyetler belirlenirken, otelin sunduğu hizmetler ve otelin maliyet kalemleri göz önünde alınarak şu faaliyet merkezleri ve faaliyetler oluşturulmuştur.

Önbüro:	Plaj:
<ul style="list-style-type: none"> Rezervasyon işlemlerinin yapılması Müşterilerin karşılanması Müşterilerinin kayıtlarının yapılması Müşterilerin hesaplarının tutulması Otel çıkış işlemlerinin yapılması Telefon hizmeti verilmesi Müşterilerden geri bildirimleri toplanması ve yardımcı olunması 	<ul style="list-style-type: none"> Plajın hazırlanması Havuzun hazırlanması Barın hazırlanması Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması Müşterilerden siparişlerin alınması Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması Müşterilere servis yapılması
Restoran:	Ortak Faaliyetler:
<ul style="list-style-type: none"> Menü ve reçetelerin hazırlanması Masaların hazırlanması Masalara servisin açılması Masalardan servisin kaldırılması Siparişin alınması ve bildirim Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması Müşteriden tahsilatın yapılması 	<ul style="list-style-type: none"> Yönetim faaliyetleri Pazarlama faaliyetleri
	Kat Hizmetleri:
	<ul style="list-style-type: none"> Odaların temizlenmesi Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması Genel temizliğin yapılması

4.2. Faaliyet Merkezlerinin ve Faaliyetlerin Maliyetlerinin Bulunması

Faaliyetler ve faaliyetlerin ilişkilendirileceği faaliyet merkezlerinin belirlenmesinden sonra, maliyetlerin bu faaliyet merkezlerine nasıl dağıtılacağı belirlenmesi gerekmektedir. Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılmadığından, maliyetlerin faaliyet merkezlerine toplanması aşamasında, maliyetler personelden alınan bilgiler ve dağıtım anahtarları ile faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. İşletmenin maliyet verilerinin faaliyet merkezlerine dağıtılmasından sonra, faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması için uygun maliyet sürücüleri belirlenerek faaliyet maliyetleri bulunmuştur.

Önbüro faaliyet merkezinde toplanan faaliyetlerin ortak noktaları incelendiğinde maliyetlerin, bu faaliyetler için yapılan işlem sayısı ve faaliyetlerin süreleri göz önüne alınarak dağıtılmasının en uygun yöntem olduğu düşünülmüş ve işlem sayısı ile işlem süreleri çarpılarak toplam işlem süreleri bulunarak dağıtım yapılmıştır. İşletme personeli ile yapılan görüşmeler ve gözlemler sonucunda faaliyetlerin süreleri belirlenmiştir. Uygulama yapılan işletmede faaliyetlerin sürelerinin belirlenmesi ile birlikte işlem sayısının tahmin edilmesi aşamasında işletmenin oda sayısı, beklediği doluluk oranı ve odada kalacak kişi sayısı ile ilgili çeşitli hesaplamalar sonucunda faaliyetlerin işlem sayıları belirlenmiştir. Rezervasyon işlemlerinin yapılması faaliyetinde rezervasyon sayısının tespit edilmesi, geçmiş yıllar verileri kaynak alınarak hesaplanmıştır. Aynı şekilde önbüro faaliyetleri arasında yer alan telefon hizmetinin işlem sayısı da önbüro çalışanları ile yapılan gözlemler sonucunda geçmiş yıllar göz önüne alınarak tahmini olarak hesaplanmıştır.

Kat hizmetleri faaliyet merkezi içerisinde yer alan faaliyetlerin ortak özellikleri, otelin düzen ve temizliğinin sağlanması ile ilgilidir. Maliyetler, faaliyetlere çalışma sürelerine göre dağıtılmıştır. İşletmede yapılan

gözlemler ve personelle yapılan görüşmeler sonucunda, uygulama yapılan otelde bir odanın temizlenme süresi, odaların kontrol edilmesi ve raporlanma süresi belirlenmiştir. Konaklama işletmelerinin yapıları gereği, bu odaların hazır halde tutulmaları gerekliliğinden, tüm odalar her gün temizlenmektedir.

Restoran faaliyet merkezi; menü ve reçetelerin hazırlanması, masaların hazırlanması, masalara servisin açılması, masalardan servisin kaldırılması, siparişin alınması ve bildirim, yiyecek ve içeceklerin hazırlanması, müşteriden tahsilatın yapılması faaliyetlerinin kapsamaktadır. Diğer faaliyet merkezi faaliyetleri, plajın hazırlanması, havuzun hazırlanması, barın hazırlanması, müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması, müşterilerden siparişlerin alınması, yiyecek ve içeceklerin hazırlanması, müşterilere servis yapılması faaliyetlerini kapsamaktadır. Faaliyetlere maliyetler çalışan kişi sayısı ile çalışılan sürenin çarpımı sonucu bulunan çalışılan süreye dağıtılmıştır. İşletmeden alınan bilgilere göre faaliyetlerde çalışan personel sayısı ve çalışılan süre belirlenmiştir.

Ortak faaliyet merkezinde toplanan giderler tek bir faaliyet olarak nitelendirilmektedir ve bu sebeple herhangi bir dağıtım yapılmamıştır.

Önbüro:		Plaj:	
Rezervasyon işlemlerinin yapılması	2.078,33 TL	Plajın hazırlanması	8.658,80 TL
Müşterilerin karşılanması	5.446,15 TL	Havuzun hazırlanması	3.247,05 TL
Müşterilerinin kayıtlarının yapılması	24.507,70 TL	Barın hazırlanması	16.235,25 TL
Müşterilerin hesaplarının tutulması	1.856,64 TL	Müşterilere plaj malzemelerinin sağlanması	17.317,60 TL
Otel çıkış işlemlerinin yapılması	29.706,30 TL	Müşterilerden siparişlerin alınması	51.952,81 TL
Telefon hizmeti verilmesi	2.475,52 TL	Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması	69.270,42 TL
Müşterilerden geri bildirimleri toplanması ve yardımcı olunması	5.569,93 TL	Müşterilere servis yapılması	51.952,81 TL
Restoran:		Ortak Faaliyetler:	75.650,24 TL
Menü ve reçetelerin hazırlanması	109,20 TL	Yönetim faaliyetleri	
Masaların hazırlanması	119.505,50 TL	Pazarlama faaliyetleri	
Masalara servisin açılması	30.207,63 TL		
Masalardan servisin kaldırılması	37.719,40 TL	Kat Hizmetleri:	
Siparişin alınması ve bildirim	41.555,55 TL	Odaların temizlenmesi	219.665,48 TL
Yiyecek ve içeceklerin hazırlanması	88.673,59 TL	Odaların kontrol edilmesi ve raporlanması	73.221,83 TL
Müşteriden tahsilatın yapılması	68.288,86 TL	Genel temizliğin yapılması	22.822,39 TL

4.3. Faaliyet Maliyetlerinin Hizmetlere Yüklmesi

Uygulama yapılan otel, müşterilerine sadece yarım pansiyon konaklama hizmeti vermektedir. Yarım pansiyon konaklayan müşteriler sabah kahvaltısı hizmetinden, havuz ve plajdan ve buralardaki plaj malzemelerinden ücretsiz yararlanabilmektedirler. Otel ayrıca restoran hizmeti, plaj, bar ve havuz hizmetlerini ayrı hizmetler olarak sunmaktadır. Yarım pansiyon konaklama hizmetinin maliyetini hesaplarken önbüro maliyetleri ve kat hizmetleri maliyetleri olduğu gibi hizmetin maliyetinin içerisinde yer alacaktır. Restoran faaliyet merkezinde ise kahvaltı hizmeti aldığından kahvaltı maliyetleri hizmetin içerisine eklenecektir. Bunların dışında yarım pansiyon hizmetinin içerisinde havuz, bar ve plaj kullanım hakkı ile plaj malzemelerini ücretsiz temin hakkı bulunmaktadır bu sebeple diğer faaliyet merkezi içerisinde yer alan barın hazırlanması, havuzun hazırlanması ve plajın hazırlanması faaliyetleri ile birlikte plaj malzemeleri sağlanması faaliyetinden yararlanmaktadır. Ortak giderlerde yarım pansiyon maliyeti içerisinde yer almıştır.

Yarım pansiyon konaklama hizmetinin birim maliyeti hesaplanırken, önbüro faaliyet merkezi maliyetlerinin, kahvaltı maliyetlerinden oluşan restoran faaliyet merkezi maliyetlerinin, ortak faaliyet merkezi maliyetlerinin ve plaj, bar ve havuz hazırlama faaliyetleri ile plaj malzeme faaliyetleri maliyetlerinden oluşan diğer faaliyet merkezi maliyetlerinin dağıtımında maliyet sürücü olarak geceleme sayısı kullanılmıştır. Kat hizmetleri maliyet merkezi maliyetlerinin yarım pansiyon konaklama hizmetine dağıtımında ise oda sayısı maliyet sürücü olarak belirlenmiştir. Geceleme sayısı otelde kalan müşteri sayısı ile tahmin edilen kalma sürelerinin çarpımı sonucu hesaplanmıştır. Oda sayısı ise işletmenin mevcut oda sayısı ile beklenen doluluk oranının çarpılması sonucu bulunan beklenen günlük oda satışı ile işletmenin faaliyet gösterdiği gün sayısı çarpılarak hesaplanmıştır.

Bir odada, bir müşteri yarım pansiyon konaklama hizmeti aldığıında, bu hizmetin işletme için maliyeti 24,37 TL olmaktadır. Bir odada iki müşteri yarım pansiyon konaklama hizmeti aldığıında, bu hizmetin işletme için maliyeti 31,91 TL olacaktır. Bir odada üç müşterinin yarım pansiyon konaklama hizmeti alması durumunda ise işletme için maliyeti 39,45 TL olacaktır.

4.4. Hedef Maliyetin Saptanması

Uygulamanın yapıldığı otel, farklı zaman dilimleri için farklı satış fiyatları belirlemektedir. İşletmeden alınan satış fiyatlarının dönemlik olarak ortalaması alındığında işletmenin yarım pansiyon konaklama hizmetinin fiyatı kişi başı 25 TL olmaktadır. İşletme yetkilileri ile görüşüldüğünde, işletmenin ulaşmak istediği kar marjının satış fiyatının % 40 ı olduğu belirlenmiştir. Uygulama sırasında bahsedildiği üzere işletme odalara ek yatak da koyabilmektedir ve bu ek yatağın fiyatı 25 TL değildir. İşletme satış politikası gereği ek yatak sözü konusu olduğunda satış fiyatı üzerinde % 30 indirim yapmaktadır, bu durumda ek yatak satış fiyatı 17,5 TL olarak bulunacaktır. İşletmeden alınan bilgilere göre satılan odaların % 20 sinde ek yatak kullanılacağı planlanmıştır.

Yarım pansiyon konaklama hizmetinden işletmenin beklediği dönemlik satış geliri $((25 \text{ TL} \times 37520) + (17,5 \text{ TL} \times 3752)) = 1.003.660 \text{ TL}$ dir. Hedeflenen kar marjı ise satış gelirin % 40 ı olarak hesaplanmış ve 401.464 TL olarak belirlenmiştir.

$$\text{Toplam Satış Geliri} - \text{Hedeflenen Kar Marjı} = \text{Hedef Maliyet}$$

Bu denklemde toplam satış geliri olarak hesaplanan 1.003.660 TL den hedeflenen kar marjı olarak hesapladığımız 401.464 TL yi çıkarttığımızda hedef maliyeti 602.196 TL olarak bulmaktayız. Birim olarak hesaplanırsa birim satış fiyatı $(1.003.660 / 41.272) = 24,32 \text{ TL}$ dir. Satış fiyatından beklenen kar marjı da 9,73 TL dir. Birim hedef maliyet, tutarların formülde yerine yerleştirilmesiyle 14,59 TL olarak hesaplanmıştır.

4.5. Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Konaklama işletmelerinde ürünlerin kopyalanabilir veya taklit edilebilir olması, işletmelerin fark yaratmasını zorlaştırmaktadır. Aynı fonksiyonlara sahip ürünler arasında fiyat ile farklılaşma sağlanabilirken aynı fiyatlara sahip ürünlerde ise ürünün fonksiyonları ön plana çıkmaktadır. Uygulama yapılan konaklama işletmesinde müşteri beklentileri ve ürün özellikleri ele alındığında şu fonksiyonlar belirlenmiştir;

- ✓ Temizlik
- ✓ Güler yüzlü, kaliteli hizmet
- ✓ Konfor
- ✓ Kalite, Çeşitlilik
- ✓ Güvenlik

4.6. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi

Uygulama yapılan işletmede müşterilerin işletme personeline yapmış olduğu geri bildirimler sonucunda fonksiyonların ağırlıkları belirlenmiştir. Personelden, belirlenen fonksiyonların müşteriler tarafından ne kadar önemli bulunduğu birden ona kadar puan verilerek değerlendirilmesi istenmiş ve personelin verdiği cevaplar kaynak alınarak fonksiyonların ağırlıkları belirlenmiştir.

4.7. Hizmeti Oluşturan Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Hizmeti oluşturan faaliyetler ve faaliyetlerin maliyetleri, işletmenin verileri doğrultusunda hazırlanan faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasından yararlanılarak bulunmuştur. Hizmetlerin maliyetinin doğru bir şekilde bulunabilmesi için faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması gerekecektir. Uygulama da faaliyetlerin maliyetleri faaliyet tabanlı maliyetleme ile bulunmuş ve genel maliyetler içerisinde ki oranları hesaplanmıştır.

4.8. Faaliyetlerin Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Ürün parçalarının, ürünün fonksiyonlarını ne ölçüde karşıladıkları hangi parçanın hangi fonksiyonu ne oranda karşıladığı ile ilgili hesaplamalar yapıp ürünü oluşturan parçaların ağırlıklarının bulunması aşamasında uygulama yapılan otelde elde edilen veriler sonucunda parçaların ağırlıkları bulunmuştur.

Faaliyetlerin, belirlenen fonksiyonları ne ölçüde karşıladığı araştırılarak faaliyetlerin ağırlıklarının belirlenmesi ve yüzdelerinin bulunması için hesaplamalar yapılmıştır. Bu noktada belirlenen fonksiyonların daha önce belirlenmiş faaliyet merkezleri göz önüne alınarak hangi ölçüde önemli olduğu belirlenmiş ve

yüzdesel olarak ele alınmıştır. Örneğin temizlik fonksiyonu ele alınırken en çok göze çarpan ve müşteri açısından önem gösterilen yerin odası olması nedeniyle kat hizmetleri faaliyet merkezinin bu fonksiyonu karşılama yüzdesi daha yüksek belirlenmektedir. Bir başka örnek olarak güler yüzlü hizmet fonksiyonunun müşterilerin karşılandığı ve her türlü sorunlarını paylaştıkları önbüro faaliyet merkezinde önem yüzdesinin yüksek olduğu belirlenmiştir.

Müşterilerin fonksiyonlara verdikleri önem ve bu fonksiyonların belirlenen faaliyet merkezleri tarafından hangi oranlarda karşılandığının belirlenmesi ile birlikte faaliyet merkezlerinin önem dereceleri belirlenmiştir. Faaliyet merkezlerinin önem dereceleri ve maliyetlerinin bütün içinde ağırlıkları şu şekilde oluşmuştur;

Faaliyet Merkezleri	Önem Dereceleri	Maliyet Oranları
Önbüro	19,70	11,43
Kat Hizmetleri	43,63	50,36
Restoran	18,18	18,90
Diğer	7,42	7,25
Ortak	12,13	12,07

4.9. Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi

Parçaların ağırlıkları ve maliyet oranlarının belirlenmesi ile birlikte parçaların ağırlıklarının parçaların maliyetlerine bölünmesi sonucu hedef maliyet endeksi belirlenmiştir. Yarım pansiyon konaklama ürünü uygulamada beş parçadan oluştuğundan, belirlenen bu beş parça için hedef maliyet endeksleri şöyle oluşmuştur. Önbüro faaliyet merkezinin hedef maliyet endeksi 0,58, restoran faaliyet merkezinin hedef maliyet endeksi 1,04, Kat Hizmetleri faaliyet merkezinin hedef maliyet endeksi 1,15, Plaj faaliyet merkezinin hedef maliyet endeksi 0,98 ve Ortak faaliyet merkezinin hedef maliyet endeksi 0,99 olarak belirlenmiştir.

4.10. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Hedef maliyet endeksinin ideal oranı 1 olarak değerlendirilmektedir. Uygulama yapılan otelde yarım pansiyon konaklama hizmeti ele alınmış ve faaliyetlerin maliyet endeksleri bulunmuştur. Yarım pansiyon hizmeti oluşturan faaliyet merkezlerinden diğer hizmetler faaliyet merkezi ve ortak hizmetler faaliyet merkezi ideal orana çok yakın olmakla birlikte önbüro hizmetlerinin maliyet endeksi 1 in altında gerçekleşmektedir. Önbüro maliyet endeksinin 0,58 olması faaliyetlerin ucuz olduğunu ve faaliyet maliyetlerinin önem derecesine göre az olduğunu göstermektedir. Ürünün kalan parçalarını oluşturan kat hizmetleri faaliyet merkezinin endeksinin 1,15 olması ve restoran hizmetleri faaliyet merkezinin endeksinin 1,04 olması ise yarım pansiyon hizmeti oluşturan bu faaliyetlerin maliyetlerinin parçaların önem derecelerine göre yüksek olduğunu ve pahalı olduğunu göstermektedir.

Hedef maliyet endeksini optimize etmek için önbüro hizmetlerini, kat hizmetlerini ve restoran hizmetlerini incelemek ve ideal olarak kabul edilen orana yani 1 seviyesine çekmek gerekmektedir. Önbüro hizmetlerini incelediğimizde, parçanın öneminin büyük ölçüde güler yüzlü hizmet fonksiyonundan kaynaklandığı görülmektedir. Müşteriler ile temasın en çok sağlandığı bölge olan ön büro da alternatif olarak personel ücretlerinin iyileştirilmesi ile birlikte personelin morali ve mutluluğu artırılabilir ve böylece müşterilerin beklentilerinin yüksek olduğu güler yüzlü hizmetin sağlanması sağlanabilir. Restoran hizmetleri ve kat hizmetleri maliyet endeksleri ise maliyetler azaltılarak 1 seviyelerine çekilmek istenmektedir. Maliyetlerin azaltılması için iş süreleri incelenerek, sürelerin azaltılması ile maliyetlerin azaltılması mümkün görülmektedir. Çalışma sürelerinin kısaltılması ile işletme kat hizmetlerinin ve restoran hizmetlerinin maliyetlerini azaltabilir ve hedef maliyet endeksini ideal oran olan 1 seviyesine getirebilir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Küresel gelişmeler sonucunda rekabetin artması ile birlikte, işletmeler içerisinde buldukları sektörlerde pozisyonlarını korumak veya iyileştirmek için yeni arayışlar içerisine girmişlerdir. Günümüzde, fiyatların sektör tarafından belirlendiği rekabetçi piyasalarda yer alan işletmeler, maliyetlerine göre fiyat belirlemenin rekabette pozisyonlarını kaybetmelerine sebep olabileceği gerçeği ile yüz yüze gelmişlerdir. Hizmetlerinin kolay kopyalanabilir ve stoklanamayan bir yapıya sahip olması sebebiyle konaklama işletmeleri sundukları hizmette fark yaratamamaktadırlar. Bu nedenle konaklama işletmeleri, rekabet içerisinde oldukları rakiplerine karşı fark yaratabilmek için kar marjlarını azaltmayı veya maliyetlerini düşürmeyi bir araç olarak kullanabilmektedirler. Kar marjlarının düşürülmesi ile yaratılan fark, rekabette kısa vadeli yarar sağlayabilse

de uzun vadede işletmenin sürekliliği açısından sorun yaratabilmektedir. Bu sebeple, işletmelerin rakiplerine karşı üstünlük sağlayabilmeleri ve sektörde iyi bir pozisyona sahip olabilmelerinin maliyetlerde yaratacakları farka bağlı olduğu görülmektedir.

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulanması sırasında, hizmetin bir süreci ifade etmesi ve bu süreçte yapılan faaliyetlerin bütünü oluşturmasından dolayı, faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin maliyetlendirilmesi önem kazanmaktadır. Bu noktada maliyetleri, faaliyetler bazında hizmetlere yükleyen faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanması, hizmetin hangi faaliyetlerden oluştuğunun belirlenmesine ve bu faaliyetlerin maliyetlerinin bulunmasına yardımcı olacaktır. Değişik bir anlatımla konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yapılabilmesi için faaliyet tabanlı maliyetlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Endüstri işletmelerinde ürünün somut olması ve parçalarının gözle görülebilir olması hedef maliyetleme sürecinde parçaların belirlenmesini kolaylaştırmakta iken hizmet üreten konaklama işletmelerinde hizmetin soyut olması bu aşamayı endüstri işletmelerine oranla zorlaştırmaktadır. Aynı zamanda parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesi somut parçaların piyasada belli bir fiyatının olması sebebi ile konaklama işletmelerine oranla daha kolaydır. Hizmetin bir süreci ifade etmesi ve bu süreç içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşması ve faaliyetlerinde piyasada belirli bir fiyatlarının olmaması, faaliyetlerin maliyetlerinin tahmin edilmesini zorlaştırmaktadır. Bu sebeple faaliyetlerin maliyetlerinin tahmin edilebilmesi için de faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanılması konaklama işletmeleri için yarar sağlayacaktır.

Uygulamada, faaliyet tabanlı maliyetlemenin otel işletmesinde uygulanması ile birlikte hedef maliyetleme için gerekli olan faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyetlerin maliyetlerinin bulunması sağlanmıştır. Böylelikle hizmetin ve hizmeti oluşturan faaliyetlerin maliyeti bulunmuş ve hedef maliyetleme için gerekli bilgiler sağlanmıştır ve hedef maliyet endeksi yardımı ile hangi faaliyet merkezinin pahalı hangisinin ise ucuz olduğu belirlenmiştir. Uygulama yapılan işletmede Diğer faaliyet merkezinin (0,98) ve ortak faaliyet merkezinin (0,99) hedef maliyet endekslerine bakıldığında ideal orana yakın oldukları görülmüş, Kat hizmetleri faaliyet merkezinin (1,15) ve restoran faaliyet merkezinin (1,04) hedef maliyet endekslerine bakıldığında ise bu faaliyet merkezlerinin pahalı olduğu belirlenmiştir. Hedef maliyet endeksi 0,58 çıkan önbüro faaliyet merkezinin ise faaliyet merkezleri arasında ucuz olarak değerlendirilebilecek tek faaliyet merkezi olduğu belirlenmiştir. Hizmeti oluşturan faaliyetlerin, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanılması ile birlikte, net olarak belirlenmesi ve hedef maliyetleme endeksinin ortaya konması ile birlikte, işletme hedeflediği maliyete ulaşmak için yapması gerekenleri daha net bir şekilde görebilmiştir.

Uygulamada karşılaşılan zorluklar göz önüne alındığında, hizmeti oluşturan faaliyetlerin doğru bir şekilde belirlenebilmesi ve parçaların maliyetlerinin doğru bir şekilde tahmin edilebilmesi için konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetlemeye uygun düzenlemeler yapılması gerektiği gözlemlenmiştir. Uygulama yapılan otelin giderlerini, toplu olarak sınıflandırması ve giderlerin faaliyet merkezlerine işletme personelinin görüşlerine bağlı kalınarak dağıtılması faaliyetlerin maliyetlerinin doğru tahmini açısından sıkıntılar yaratabilecektir. Bu kapsamda gözlemler sonucunda belirlenen faaliyetler ile ilgili giderlerin daha detaylı tutulması işletme için yararlı olabilecektir.

Uygulamada yaşanan bir diğer sorun ise hedef maliyetlemede fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi aşamasında yaşanmaktadır. Fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi aşamasında, işletme personeline müşteriler tarafından yapılan geri bildirimler kapsamında personelden alınan bilgiler yerine geri bildirimde bulunan müşterilere kısa bir anket çalışması veya tüm müşterilere yapılacak kısa bir anket çalışması fonksiyonların ağırlıklarının daha doğru belirlenmesi açısından yarar sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. (1998). “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, S:3, s.81-95
- Alagöz, A. & Ceran, Y. (2006). “Stratejik Maliyet Ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi” Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S:15, s.61-83
- Alagöz, A.; Yılmaz, B. & Ay, M. (2005). “Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönetiminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım, s.47-51
- Alkan, H. (2001). “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü Ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Sayı:2, s.177-192

- Batman O. (2003). Otel İşletmelerinin Yönetimi, Değişim Yayınları, İstanbul
- Bursal, N. & Ercan, Y. (2000). Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama), 8. Basım, Der Yayınları, İstanbul
- Büyükmirza, K. (1995). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 4.Baskı, Gazi Yayınevi, Ankara
- Cooper, R. (1998). “ The Rise of Activity Based Costing- Part One: What is an activity –Based Cost System”, Journal of Cost Management, Vol:2 No:2, s.45-54
- Çetin, A. & Atmaca, M. (2009). “Hedef Ve Standart Maliyetleme Sistemleri’nin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, C:XXVI, S:1, s.313-329
- Çetiner, E. (2002). Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara
- Erdoğan, N. (1995). “Faaliyete Dayalı Maliyetleme: Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım”, Anadolu Üniv. İİBF. Yay. Eskişehir
- Ertaş, F. C. (1998). “Yeni Ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi” Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Mayıs 1998,C:12, S:1-2, S.181-196
- Gökdeniz, A. (2000). Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000
- Güven, R. (1993) “Türkiye Elektrik Kurumu Genel Müdürlüğü’nde Faaliyet Esaslı Maliyet Muhasebesi Uygulama Denemesi”, Devlet Planlama Teskilatı Yayın No: 2333, Ankara
- Hacırüstemoglu, R. (2000). Maliyet Muhasebesi, 3. Baskı, Türkmen Kitabevi Ankara
- Hikmet, N. (2001). "Faaliyet Bazında Maliyet Sistemlerini Muhasebeciler Benimsemiyorlar", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C:3, S:1,
- Koç Holding, “Aktiviteye Dayalı Yönetim Sistemi”, YBS Koordinatörlüğü, İstanbul, 1996, s.7
- Koşan, L. (2007). ”Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi,”Mali Çözüm Dergisi, S:84, s.155-168
- Kozak, N.; Kozak M. A. & Kozak, M. (2009). Genel Turizm, Detay Yayınları, Ankara
- Olalı, H. & Korzay, M. (1993). Otel İşletmeciliği, Beta Basım Yayım, İstanbul
- Öker, F. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayınları, İstanbul
- Öndeş, T.; Ardıç, M.; Öztürk, A. & Kayacan, B. (2010). “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği” III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi, 20-22 Mayıs, C:I, s.247-258
- Özbirecikli, M. (1995). “Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım:Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi”, Çukurova Üniv., İİBF. Dergisi, C:5, S:1, s.189-199
- Pekdemir, R. (1998). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Genel İmalat Maliyetleri, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No: 17, İstanbul,
- Şakrak, M. (1997). Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, 1.Basım, Yasa Yayınları, İstanbul.
- Şener, B. (2001). Modern Otel İşletmelerinde Yönetim Ve Organizasyon, Detay Yayıncılık, Ankara
- T.C. Megep, (2006). “Konaklama ve Seyahat Hizmetleri Konaklama İşletmeleri Ve Konuk”, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara
- Titiz, İ. & Çetin, A. C. (2000). “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler Ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF C.5, S.2, s.121-138
- Turney, P. B. B. (1991). “How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost”, Journal Of Cost Management, Cilt.4, Sayı.4, s.29-35
- Türksoy, A. (1998). Otel Yönetim Muhasebesi, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara
- Yalçın, S. (2006). “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı: 15, s.15-34