

**HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN
KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE
UYGULANABİLİRLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ
VE BİR TURİZM İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Fatma ALDIRMAZ AKKAYA

Kütahya - 2010

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN KONAKLAMA
İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR TURİZM İŞLETMESİNDE
UYGULAMA**

Danışman:
Prof. Dr. Şerafettin SEVİM

Hazırlayan:
Fatma ALDIRMAZ AKKAYA

Kütahya – 2010

Kabul ve Onay

Fatma ALDIRMAZ AKKAYA'nın hazırladığı “Hedef Maliyetleme Yönetiminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

.../.../2010

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Prof. Dr. Şerafettin SEVİM (Danışman)		
Prof. Dr. Hüseyin ERGİN		
Yrd. Doç. Dr. Orhan ELMACI		

Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Hedef Maliyetleme Yönetiminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2010

Fatma ALDIRMAZ AKKAYA

Özgeçmiş

1978 yılında Sivas'ta doğdu. İlk ve ortaöğrenimini Sivas'ta tamamladıktan sonra, lise öğrenimini İzmir Karşıyaka Anadolu Ticaret Lisesi'nde tamamladı. 2006 yılında Mersin Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu'nun Konaklama İşletmeciliği Bölümü'nü bitirdi. 2001-2005 yılları arasında alanıyla ilgili çeşitli kurumlarda staj mahiyetinde çalıştıktan sonra, 2006 yılında bir konaklama işletmesinde önbüro sorumlusu iken 2008 yılında Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim Organizasyon Bölümü'nde yüksek lisans eğitimine başladıktan sonra çalışmakta olduğu kurumdan ayrıldı.

ÖZET

HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR TURİZM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

ALDIRMAZ AKKAYA, Fatma
Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şerafettin SEVİM
Ocak, 2010, 150 sayfa

Küreselleşmeyle birlikte rekabet baskısının iyice arttığı günümüz koşullarında işletmeler, pazardan bağımsız olarak fiyat belirleme özgürlüğünü yitirmişlerdir. Konaklama işletmeleri ise artan rekabetin baskısıyla doluluk oranlarını artırmak için yabancı tur operatörlerinin fiyat baskısıyla, kitle turizmine hitap eden herşey dahil konaklama hizmetini zarar etseler dahi satabilecek konuma gelmiştir. Bu konum onları kısa dönemli düşünmeye yönlendirerek, kaliteden ödün vermelerine neden olmaktadır. Ancak tüketiciler daha düşük fiyata, daha kaliteli ürünleri almak istediği için artık uzun dönemli bakış açısını geliştirmek şarttır. Ayrıca artan rekabetin etkisiyle, kalite ve düşük fiyat tek başına pazarda kalabilmek için yeterli değildir. Konaklama işletmeleri herşey dahil konaklama hizmetini, rakiplerine göre tüketici odaklı olarak fark yaratacak ve pazarda uzun dönem kalacak şekilde üretmek zorundadırlar. Bu da ürünün yaşam seyri boyunca sürekli maliyet azaltımını ve iyileştirmeyi gerektirmektedir.

Konaklama işletmeleri hedef maliyetleme yönetimini uygulayabilirler. Bu sayede yabancı tur operatörlerinin fiyat baskısını kendi tedarikçilerine geçirebilirler ve hizmet ürünlerini kaliteden ödün vermeden uzun dönemli bakış açısıyla üretebilirler. Ancak hedef maliyetleme yönetiminde tedarik zincirinin diğer üyeleri ile uzun dönemli, karşılıklı yarar sağlayacak ilişkiler geliştirerek performans artırışı sağlamak önemlidir. Tedarikçilere yapılan fiyat baskısı, onların tasarım kabiliyetlerini geliştirmesini amaçlamakta ve onların da kendi tedarikçilerine bu baskıyı yapmasını sağlayarak hedef maliyetleme yönetiminin zincirleme devamını sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama İşletmeleri, Hedef Maliyetleme Yönetimi, Tedarik Zinciri, Herşey Dahil Konaklama Hizmeti

ABSTRACT**TARGET COSTING MANAGEMENT'S EVALUATION OF APPLICABILITY IN
THE ACCOMMODATION BUSINESSES AND APPLICATION IN A TOURISM
BUSINESS**

ALDIRMAZ AKKAYA, Fatma
M.A.Thesis, Department of Business Administration
Supervisor: Prof. Dr. Şerafettin SEVİM
January, 2010, 150 pages

Increase the competitive pressures even more with globalization in today's conditions, businesses have lost the freedom to set prices regardless of the market. Accommodation businesses come to a position to sell the all inclusive accommodation services which is appealing to the mass tourism with foreign tour operators' price pressure to increase occupancy rates even though they damaged because of the competitive pressures. This directs them to think short term and lead to sacrifice quality. However, consumers want to buy better quality products with lower prices so accommodation businesses have to develop long term perspective. In addition to the influence of increasing competition, quality and low price are not enough to stay in the market. Accommodation businesses have to produce their all inclusive accommodation service will make a difference as compared to its competitors with consumer focused and stay the long term in the market. This requires to reduce costs and improve the service product continuously during the service product's life cycle.

Accommodation businesses can implement the target costing management. In this way, they transmit the foreign tour operators' price pressure to their own suppliers and they can produce their service products with quality and long term perspective. However, in target costing management which is important to develop performance with other members of the supply chain and develop mutually beneficial relationship with them, so the price pressure on suppliers aims to develop their design capabilities and transmit this pressure to their own suppliers and provides to continue the target costing management with changing.

Keywords: Accommodation Businesses, Target Costing Management, Supply Chain, All Inclusive Accommodation Service

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvii
TEZ METNİ	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL

AÇIKLAMALAR

1.1.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİ KAVRAMI VE TEMEL İLKELERİ	4
1.1.1.Hedef Maliyetleme Yönetimi (Target Costing Management) Kavramı	5
1.1.2.Hedef Maliyetleme Yönetiminin Temel İlkeleri	8
1.1.2.1.Fiyat Yönelimli Maliyetleme	8
1.1.2.1.1.Rekabete Dayanan Pazar Fiyatı (P).....	9
1.1.2.1.2.Hedef Kar (π)	9
1.1.2.1.3.Hedef Maliyet (C)	9
1.1.2.2.Tüketici Odaklı Olma	10
1.1.2.3.Tasarım Odaklı Olma.....	10
1.1.2.4.Çapraz Fonksiyonlu İlişkiler Geliştirme(Geniş Kapsamlı Katılım).....	11
1.1.2.5.Ürünün Yaşam Seyrine Yönelik Olma	11
1.1.2.6.Değer Zinciriyle İlgilenme.....	12

1.2.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİ SÜRECİNİN YAPISI.....	13
1.2.1.Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme (Market – Driven Target Costing) ve Etkilendiği Faktörler	13
1.2.1.1.Rekabetin Yoğunluğu	14
1.2.1.2.Tüketici Davranışları	16
1.2.1.2.1.Tüketicinin Bilgi Düzeyi	16
1.2.1.2.2.Tüketici İhtiyaçlarının / İsteklerinin Değişme Oranı	16
1.2.1.2.3.Gelecekteki İhtiyaçlarını / İsteklerini Görebilen Tüketicilerin Oranı	16
1.2.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme (Product – Level Target Costing) ve Etkilendiği Faktörler	17
1.2.2.1.Ürün Stratejisi.....	18
1.2.2.1.1.Ürün Hattındaki Ürünlerin Sayısı	18
1.2.2.1.2.Yeniden Tasarım Sıklığı.....	18
1.2.2.1.3.Yeniden Yapılanma Derecesi	18
1.2.2.2.Ürünün Karakteristik Özellikleri.....	19
1.2.2.2.1.Ürün Karmaşıklığı.....	19
1.2.2.2.2.Yatırımların Büyümesi	19
1.2.2.2.3.Ürün Geliştirme Sürecinin Devamlılığı.....	20
1.2.3.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme (Function – Level Target Costing) ve Etkilendiği Faktör	20
1.2.3.1.Temel Tedarikçi Stratejisi.....	21
1.2.3.1.1.Yatay Bütünleşmenin Derecesi.....	21
1.2.3.1.2.Tedarikçiler Üzerindeki Güç	22
1.2.3.1.3.Tedarikçi İlişkilerinin Yapısı	22
1.2.4.Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme.....	22
1.3.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİ SÜRECİNDE KULLANILAN TEKNİKLER VE ARAÇLAR	23
1.3.1.Değer Mühendisliği (DM) – Value Engineering (VE)	24
1.3.2.Kalite Fonksiyon Göçerimi (KFG) – Quality Function Deployment (QFD)	25
1.3.3.Maliyet Tabloları	25

1.3.4.Eşzamanlı Maliyetleme	26
1.3.5.Simültane veya Eş Zamanlı Mühendislik.....	26
1.3.6.Balanced Scorecard.....	26
1.3.7.Değişim Mühendisliği (Re-Engineering)	27
1.4.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİ SÜRECİNİN AŞAMALARI	27
1.4.1.Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları	28
1.4.1.1.Uzun Dönemli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi.....	29
1.4.1.2.Ürün Hatlarını Yapılandırmak	30
1.4.1.3.Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi.....	30
1.4.1.4.Hedef Kar Marjının Belirlenmesi.....	32
1.4.1.4.1.Gerçekçi Kar Marjlarının Belirlenmesi	32
1.4.1.4.2.Hedef Kar Marjının Ürünün Yaşam Döngüsü Maliyetleri İçin Ayarlanması.....	33
1.4.1.5.Ulaşılabilir Maliyetin Belirlenmesi	34
1.4.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları.....	34
1.4.2.1.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi.....	35
1.4.2.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Disipline Edilmesi	36
1.4.2.3.Hedef Maliyete Ulaşma	37
1.4.3.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları	37
1.4.3.1.Hedef Maliyetin Temel Fonksiyon Seviyelerine Göre Ayrılması.....	38
1.4.3.2.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleri Belirlemek.....	38
1.4.3.3.Tedarikçileri Yönetmek	38
1.4.3.3.1.Tedarikçilerin Seçimi	38
1.4.3.3.2.Tedarikçinin Yaratıcılığının Ödüllendirilmesi.....	39
1.4.4.Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Süreci	39
1.5.HEDEF MALİYETİ SAPTAMA YÖNTEMLERİ.....	41
1.5.1.Çıkarma Yöntemi.....	43
1.5.2.Toplama Yöntemi	45
1.5.2.1.Benzer Ürünlerin Esas Alınması	45
1.5.2.2.Tasarım Özelliklerinin Esas Alınması	46

1.5.2.3.Yeni Yaklaşımların Esas Alınması.....	46
1.5.3.Karşı Akım (Kombinasyon) Yöntemi.....	47

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE UYGULANMAKTA OLAN MALİYETLEME YÖNTEMLERİ VE HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN KONAKLAMA İŞLETMELERİ AÇISINDAN ANALİZİ

2.1.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE UYGULANMAKTA OLAN MALİYETLEME YÖNTEMLERİ VE BU YÖNTEMLERİN UYGULANMASINDAN KAYNAKLANAN PROBLEMLER	49
2.1.1.Sipariş Maliyeti Yöntemi	50
2.1.2.Tam Maliyetleme Yöntemi.....	50
2.1.3.Direkt Maliyetleme Yöntemi (Asal Maliyetleme – İlk Maliyetleme)	51
2.1.4.Fiili Maliyetleme Yöntemi	52
2.1.5.Tahmini Maliyetleme Yöntemi.....	52
2.1.6.Standart Maliyetleme Yöntemi.....	53
2.1.7.Klasik Maliyetleme Yöntemlerinin Uygulanması Sonucunda Karşılaşılan Problemler	54
2.2.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI.....	56
2.2.1.Yatırım Maliyetleri	57
2.2.2.İşletme Maliyetleri	58
2.2.2.1.Dönem Maliyetleri.....	58
2.2.2.2.Üretilen Ürün Maliyetleri.....	59
2.2.2.2.1.Konaklamaya İlişkin Maliyetler.....	59
2.2.2.2.2.Yiyecek-İçecek Maliyetleri	59
2.3.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN KONAKLAMA İŞLETMELERİ AÇISINDAN ANALİZİ.....	60
2.3.1.Konaklama İşletmeleri Açısından Hedef Maliyetleme Yönetiminin Amacı	61
2.3.2.Konaklama İşletmeleri Açısından Hedef Maliyetleme Yönetiminin Kapsamı ...	62

2.3.2.1.Hedef Maliyetleme Yönetiminde Yatırım Maliyetleri	62
2.3.2.2.Hedef Maliyetleme Yönetiminde İşletme Maliyetleri	63
2.3.3.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin İşleyişi	63
2.3.3.1.Hedef Maliyetleme Yönetimi İlkelerinin Konaklama İşletmeleriyle Uyumlaştırılması.....	64
2.3.3.1.1.Konaklama İşletmelerinde Fiyat Yönelimli Maliyetleme	64
2.3.3.1.2.Konaklama İşletmelerinde Tüketici Odaklı Olma	65
2.3.3.1.3.Konaklama İşletmelerinde Tasarım Odaklı Olma	65
2.3.3.1.4.Konaklama İşletmelerinde Çapraz Fonksiyonlu İlişkiler (Geniş Kapsamlı Katılım)	66
2.3.3.1.5.Konaklama İşletmelerinde Hizmet Ürünün Yaşam Seyrine Yönelik Olma	66
2.3.3.1.6.Konaklama İşletmelerinde Değer Zinciriyle İlgilenme	66
2.3.3.2.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin Aşamaları	67
2.3.3.2.1.Konaklama İşletmelerinde Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme	68
2.3.3.2.1.1.Konaklama İşletmelerinde Uzun Dönemli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi	69
2.3.3.2.1.2.Konaklama İşletmelerinde Ürün Hatlarının Yapılandırılması	69
2.3.3.2.1.3.Konaklama İşletmelerinde Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi	69
2.3.3.2.1.4.Konaklama İşletmelerinde Hedef Kar Marjının Belirlenmesi	69
2.3.3.2.1.5.Konaklama İşletmelerinde Ulaşılabilir Maliyetin Belirlenmesi	70
2.3.3.2.2.Konaklama İşletmelerinde Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme	70
2.3.3.2.2.1.Konaklama İşletmelerinde Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi	71
2.3.3.2.2.2.Konaklama İşletmelerinde Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin Disipline Edilmesi	72
2.3.3.2.2.3.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyete Ulaşma	72
2.3.3.2.3.Konaklama İşletmelerinde Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme .	72

2.3.3.2.3.1.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetin Fonksiyon Seviyelerine Göre Ayrılması	73
2.3.3.2.3.2.Konaklama İşletmelerinde Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi	73
2.3.3.2.3.3.Konaklama İşletmelerinde Tedarikçilerin Yönetimi	73
2.3.3.2.4.Konaklama İşletmelerinin Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN BİR TURİZM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI VE ANALİZİ

3.1.TURİZM İŞLETMESİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	80
3.1.1.Turizm İşletmesinin Bulunduğu Bölge	80
3.1.2.Resort Otele Ait Bilgiler.....	81
3.1.3.Tatil Köyüne Ait Bilgiler	81
3.1.4.Kongre Merkezine Ait Bilgiler	82
3.1.5.İşletmenin Mevcut Pazarları	82
3.1.6.Resort Otel ve Tatil Köyü İçin Yabancı Tur Operatörleri Tarafından Verilen Fiyatların İncelenmesi.....	83
3.2.İŞLETMEDE UYGULANMAKTA OLAN MEVCUT MALİYETLEME SİSTEMİNİN ANALİZİ	84
3.2.1.İşletmede Kullanılan Herşey Dahil Kişibaşı Maliyet Hesaplaması Yöntemi	85
3.3.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN TURİZM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI VE ANALİZİ	91
3.3.1.Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme Sürecinin İşletmede Uygulanması.....	92
3.3.1.1.Uzun Dönemli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi.....	92
3.3.1.2.Ürün Hattının Yapılandırılması.....	95
3.3.1.3.Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi.....	96
3.3.1.4.Hedef Kar Marjının Belirlenmesi	96
3.3.1.5.Ulaşılabilir Maliyetin Belirlenmesi	96

3.3.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin İşletmede Uygulanması	96
3.3.2.1.Hizmet Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi	97
3.3.2.2.Hizmet Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin Disipline Edilmesi.....	101
3.3.2.3.Maliyet Düşürme Tekniklerinden Yararlanarak Hedef Maliyete Ulaşma...	101
3.3.3.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin İşletmede Uygulanması..	101
3.3.3.1.Hedef Maliyetin Fonksiyon Seviyelerine Göre Ayrılması	102
3.3.3.2.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi	102
3.3.3.3.Tedarikçilerin Yönetimi.....	104
3.3.3.3.1.Yiyecek-İçecek Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi.....	104
3.3.3.3.2.Diğer Departmanlarda Tedarikçilerin Yönetimi.....	106
3.3.3.3.3.Odalar Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi	108
3.3.3.3.4.Önbüro Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi	109
3.3.3.3.5.Çamaşırhane Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi.....	110
3.3.3.3.6.Kongre Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi	111
3.3.3.3.7.Animasyon Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi	111
3.3.4.Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Süreci	114
SONUÇ VE ÖNERİLER	116
EKLER.....	121
KAYNAKÇA	143
DİZİN.....	154

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1.	HMY’nde Üretim Öncesi Maliyetleri ve Üretim Maliyetleri Arasındaki İlişki.....	11
Tablo 1.2.	Hedef Maliyeti Saptama Yöntemleri.....	43
Tablo 2.1.	Klasik Maliyetleme Yöntemleri Uygulamaları.....	54
Tablo 2.2.	Türkiye’de Turizm Faaliyetleriyle Artan Sorunlar.....	77
Tablo 3.1.	Tatil Köyü Anlaşma Fiyatları ve Uygulanan Fiyatlar.....	84
Tablo 3.2.	Resort Otel Anlaşma Fiyatları ve Uygulanan Fiyatlar.....	84
Tablo 3.3.	Mayıs Ayı İçerisinde İşletmede Konaklayanların Sayısı.....	86
Tablo 3.4.	Mayıs Ayı Departman Giderleri, Kişibaşı Hesaplamaları ve Maliyet Oranları.....	88
Tablo 3.5.	İşletme Giderlerinin Sınıflandırılması.....	90
Tablo 3.6.	Gider Sınıflarının Herşey Dahil Kişibaşı Maliyetlerdeki Payı.....	91
Tablo 3.7.	Dönem Maliyetlerinde Sabit Giderler.....	99
Tablo 3.8.	Üretilen Hizmet Ürünün Sabit Maliyetleri.....	100
Tablo 3.9.	Fonksiyonların Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerdeki Payları...	103
Tablo 3.10.	Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetler.....	103
Tablo 3.11.	Herşey Dahil Konaklama Hizmetinin Hedef Maliyeti.....	113

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1.	Hedef Maliyetleme'nin Kökeni.....	5
Şekil 1.2.	Hedef Maliyetleme Yönetimine Bakış.....	7
Şekil 1.3.	Pazar Güdümlü Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler.....	14
Şekil 1.4.	Ürün İçin Yaşamsal Üçlü.....	15
Şekil 1.5.	Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler.....	17
Şekil 1.6.	Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktör.....	21
Şekil 1.7.	Tedarik Zincirinde Yer Alan Faaliyetler ve Kurumlar.....	23
Şekil 1.8.	Hedef Maliyetleme Yönetimi Süreci.....	28
Şekil 1.9.	Hedef Maliyetleme Yönetiminde Fiyat Belirleme.....	31
Şekil 1.10.	Hedef Kar Marjının Belirlenmesi.....	32
Şekil 1.11.	Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Süreci.....	35
Şekil 1.12.	Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Süreci.....	41
Şekil 2.1.	Konaklama İşletmelerinde Maliyet Unsurları.....	57
Şekil 2.2.	Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin Aşamaları.....	67
Şekil 3.1.	Hizmet Ürünün Maliyet Unsurları.....	97
Şekil 3.2.	Herşey Dahil Konaklama Hizmetinin İşletme Maliyetleri.....	98
Şekil 3.3.	Herşey Dahil Konaklama Hizmetinin Fonksiyonları.....	102
Şekil 3.4.	Yiyecek-İçecek Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet.....	106

Şekil 3.5.	Diğer Departmanların Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet.....	108
Şekil 3.6.	Odalar Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet.....	109
Şekil 3.7.	Önbüro Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet.....	110
Şekil 3.8.	Çamaşırhane Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet.....	111
Şekil 3.9.	Kongre Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet.....	111
Şekil 3.10.	Animasyon Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet.....	112
Şekil 3.11.	Hizmet Ürünün Tedarik Zinciri.....	114
Şekil 3.12.	Zincirlenmiş Hedef Maliyetleme Yönetimi.....	115

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ü.	Akdeniz Üniversitesi
BSC	Balanced Scorecard
DM	Deutsche Mark
DM	Değer Mühendisliği
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
FDHM	Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme
HM	Hedef Maliyetleme
HMY	Hedef Maliyetleme Yönetimi
ISO	International Organization for Standardization
KFG	Kalite Fonksiyon Göçerimi
KKTC	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
PGHM	Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme
QFD	Quality Function Deployment
TC	Target Costing
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TCM	Target Costing Management
TL	Türk Lirası
TZY	Tedarik Zinciri Yönetimi
UNWTO	United Nations World Tourism Organization
VE	Value Engineering
VUK	Vergi Usul Kanunu

TEZ METNİ

GİRİŞ

Orta ve büyük ölçekli konaklama işletmeleri, özellikle arzın yoğun olduğu bölgelerde, maliyetlerinin yüksekliği nedeniyle satış ve pazarlama konusunda yabancı tur operatörlerine bağımlı kalmaktadır. Talebi önemli ölçüde denetimlerinde bulunduran bu aracılar karşısında işletmelerin pazarlık gücü yeterince olmadığından, işletmeler onların belirlediği piyasa koşullarının altındaki fiyatlar üzerinden doluluklarını artırma çabasına girmektedir. Ancak bu çaba işletmelerin hizmet ürünlerini daha kalitesiz malzeme kullanarak (beş yıldızlı bir otelde düşük fiyat uygulanması nedeniyle açık büfe kahvaltıda kalitesiz peynirin kullanılması, sunulan içeceklere su karıştırılması ya da sahte içkilerin servisi vb.) üretmesine neden olmakta ve zarara yol açabilmektedir. Düşen hizmet kalitesi ise Türkiye'yi sektörde diğer ülkelerin gerisine taşımaktadır.

Böyle bir durum turizm sektöründe düşük fiyatla yüksek kaliteli hizmet üretmeyi gerektirmektedir. Düşük fiyat – yüksek kalite bir çelişki olup, bunun turizm işletmelerince sağlanması ana sorundur. Bu çalışmada Hedef Maliyetleme Yönetiminin fiyatları düşürürken kaliteyi artıran bir yönetim sistemi olarak uygulanıp uygulanmayacağı alt problem olarak tanımlanmıştır.

Belirlenen problemler çerçevesinde bu çalışmanın amacı, konaklama işletmelerinde herşey dahil konaklama hizmetinin tur operatörleri tarafından belirlenen fiyatları düzeyinde arzulanan karlılık seviyesini oluşturmak için hedef maliyetleme yönetiminin, maliyet kontrolünün ötesinde, stratejik bir kar ve maliyet yönetim sistemi olarak kullanılabilirliğinin değerlendirilmesidir.

Çalışma, arzın yoğun olduğu bölgelerde kitle turizmine hitap eden herşey dahil konaklama hizmetini sunan orta ve büyük ölçekli konaklama işletmelerinin değerlendirilmesiyle sınırlandırılacak ve bu kapsamda çalışmanın uygulama bölümünde Antalya İli Belek Beldesi'nde bulunan bir turizm işletmesi değerlendirmeye alınacaktır. Bu işletme arzın yoğun olduğu bir bölgede herşey dahil konaklama hizmetini yabancı tur operatörleri tarafından belirlenen fiyatlarla sattığı için tercih edilmiştir. İşletmenin maliyet verilerine dayanarak hazırlanacak çalışma, işletmeden 2009 yılı Mayıs ayına ilişkin maliyet verileri edinilebildiği için kısıtlı olacaktır.

Çalışmanın yöntemi üç aşamalı olarak belirlenmiştir. Birinci aşamada hedef maliyetleme yönetimine ilişkin literatür çalışması yapılacak, ikinci aşamada konaklama işletmeleri yapılan literatür çalışmasına göre değerlendirilecek ve üçüncü aşamada ise hedef maliyetleme yönetiminin bir turizm işletmesinde uygulanabilirliği değerlendirilecektir.

Belirlenen yöntem doğrultusunda üç bölüm halinde hazırlanacak bu çalışmanın ilk bölümünde, hedef maliyetleme yönetimi kavramsal olarak tanımlandıktan sonra, yönetim sürecinin yapısına ve bu süreçte kullanılabilecek teknikler ve araçlara yer verilecek ardından hedef maliyetleme yönetimi süreci aşamalı olarak anlatılacaktır.

İkinci bölümde, konaklama işletmelerinde uygulanmakta olan maliyetleme yöntemleri neden oldukları problemlerle birlikte değerlendirildikten sonra, konaklama işletmelerinin maliyet unsurları belirlenecek ve belirlenen maliyet unsurları çerçevesinde hedef maliyetleme yönetiminin konaklama işletmeleri açısından uygulanabilirliği analiz edilecektir.

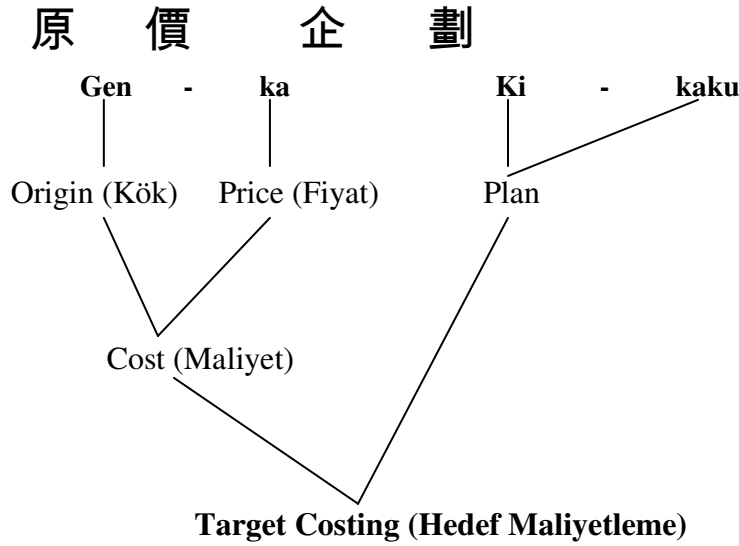
Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, hedef maliyetleme yönetiminin bir turizm işletmesinde uygulanabilirliği değerlendirilecektir. Bunun için öncelikle, işletmede uygulanan mevcut sistem işletmeden edinilen maliyet verilerine göre analiz edilecek ve ardından hedef maliyetleme yönetiminin işletmede uygulanabilirliği değerlendirilecektir. Bu aşamada mevcut yöntemle karşılaştırmanın yapılabilmesi için işletmeden edinilen maliyet verileri kullanılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM
HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL
AÇIKLAMALAR

1.1.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİ KAVRAMI VE TEMEL İLKELERİ

Hedef maliyetlemenin ilk adımları geçen yüzyılın sonlarına doğru Birleşik Devletlerdeki Ford'da atıldı ve 1930'larda Almanya'da geliştirilmeye başlandı. Volkswagen'de 990 DM'lık fiyat hedefini karşılamak için alternatif teknik çözümler incelendi. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra, kıt kaynak döneminde, hedef maliyet yaklaşımı tam olarak başladı. Bu sırada Amerikalılar ürünün özelliklerini istenen en yüksek seviyeye çıkarırken aynı zamanda ürün maliyetini en az seviyeye indirecek bir konsept oluşturdular. Teknik, bilinen değer mühendisliği oldu ve sonradan Japon şirketleri tarafından Japonya'daki yüksek rekabete dayanabilmeleri için benimsendi. 1960'larda değer mühendisliği Japonlar tarafından etkin ve düşük maliyetli ürünlerin ürün planlama ve geliştirme aşamalarında olabileceği düşüncesiyle birleştirildi ve bugünün Hedef Maliyetlemesi (HM) geliştirildi (Feil vd., 2004:10 ve Ganye, 2008:43). Değer mühendisliğinin Japonya'da ilk kullanımı, 1977'ye kadar Japon literatüründe bulunmamasına rağmen (Kato ve Yoshida, 1998: 3), 1963 yılında "genka kikaku" olarak Toyota'dadır. Daha sonra "genka kikaku" (Şekil 1.1.) artık dünya çapında kullanılan "target costing"e (TC) çevrildi (Feil vd., 2004:10). Fakat Japon araştırmacılar, Kato, Tani, Okona gibi, Hedef Maliyetleme (Target Costing) teriminin süreci anlatmakta yetersiz olduğunu düşündüklerinden, Target Cost Management (TCM) - Hedef Maliyetleme Yönetimi (HMY)- terimini kullanmayı tercih etmişlerdir (Ganye, 2008:43).

Şekil 1.1.Hedef Maliyetleme'nin Kökeni



Kaynak: Feil vd., 2004:11

1980'li yılların sonlarına doğru başta Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde kısmen yaygın olarak kullanılmaya başlanan HMY 1990'lı yılların ortalarında literatürümüze girmiş ve bu tarihten itibaren üzerinde yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmıştır (Bayazıtlı ve Koçsoy, 2009:59).

1.1.1.Hedef Maliyetleme Yönetimi (Target Costing Management) Kavramı

Stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci olarak kabul edilen Hedef Maliyetleme Yönetimi (HMY) – Target Costing Management (TCM) literatürde, ilk olarak Japon Yazar Tanaka tarafından 1977 yılında yayımlandıktan sonra birçok yazar tarafından tanımlanmıştır (Kato ve Yoshida, 1998: 3). Bu tanımlamalardan birkaç tanesi aşağıdaki gibidir;

Ansari vd. (1997:11)'ne göre hedef maliyetleme süreci kar planlama ve departmanlar arası tasarım merkezli ve tüketici odaklı fiyat liderliğinde bir maliyet yönetimi sistemidir. Hedef maliyetleme, maliyet yönetiminde ürün geliştirmenin ilk

aşamalarında başlar ve aktif olarak değer zinciriyle birlikte ürün yaşam döngüsü boyunca uygulanır.

Monden HMY'ni, yeni bir ürünün bütün aşamalarında veya bir ürünün tam veya kısmi değişimlerinde maliyet düşürme süreci olarak geliştirilen bir sistem olarak tanımlamaktadır. (Kwah, 2004:43)

Cooper ve Slagmulder (1997:72)'e göre HMY, belirlenmiş kalite ve işlev düzeyine göre üretilmesi zorunlu olan bir ürünün ömrü boyunca istenilen karlılık düzeyinde öngörülen satış fiyatında, yaşam döngüsü maliyetini belirleyen yapısal bir yaklaşımdır.

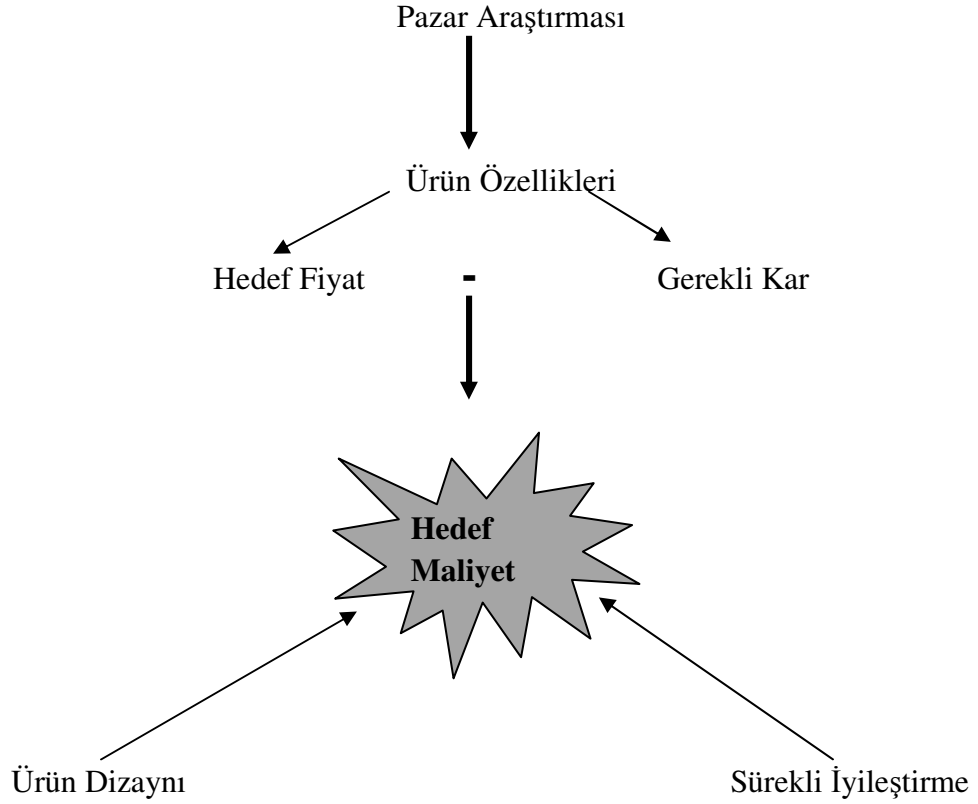
Yutaka Kato tarafından yapılan tanımda HMY, bir mamulün planlama ve gelişme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya konan tüm fikirleri incelemek suretiyle, kalite, güvenilirlik ve diğer müşteri gereksinimlerini karşılamayı sağlarken, söz konusu mamulün yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Kato için HMY yalnızca bir maliyet azaltma tekniği değil, aynı zamanda stratejik bir kar yönetim sistemidir de. Bir ürünün üretimindeki amaç, istenilen miktarda istenilen fiyatta satılarak sonuçta arzu edilen kar marjına ulaşmaktır. HMY'nin temel amacı, işletmelere ürün maliyetlerinin üzerinde istedikleri kar marjını yakalamalarını sağlamak ve müşterilerinin ödemeyi düşündükleri fiyata denk bir fiyat belirlemeyi sağlamaktır. Hedef maliyet piyasada doğar, çünkü nihai olarak ürün maliyetleri müşteriler tarafından dikte edilmektedir (Aksoylu, 2001:102)

Yükçü (1999:2)'ye göre HMY, bir pazar payına ulaşmak için kullanılan, satış fiyatına göre hesaplanan pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir. Yeni bir ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği süreç olarak tanımlanabilir.

Elmacı (2007:131)'ya göre HMY, ürün geliştirme gruplarının pazar için sadece uygun kalitede değil, aynı zamanda hedeflenen tüketici segmenti için uygun fiyatla ürün geliştirilmesine olanak sağlamaktır. HMY'de mamulün piyasa fiyatı tespit edilerek ve işletmede mamulün üretim süreci içerisindeki potansiyel maliyet azaltma alanlarının tespit edilerek bu potansiyel maliyet azaltma alanlarının maliyet azaltma programı ve teknikleri çerçevesinde azaltılmasını öngörmektedir.

Aşağıdaki şekil (Şekil 1.2.), Hedef Maliyetleme Yönetimi'nin işletmelerin iç tasarım çabalarını dış pazarlarıyla nasıl birleştirdiğini gösteren bir bakış sunmaktadır.

Şekil 1.2.Hedef Maliyetleme Yönetimine Bakış



Kaynak: Ansari vd., 1997:3

Yukarıdaki tanımlardan ve şekilden (şekil 1.2.) hareketle HMY'ni kısaca şöyle özetleyebiliriz (Kaplan ve Cooper, 1997:217);

1. Gelecekteki ürünlerin satış fiyatı pazarda belirlenir,
2. Gerçekleştirilmesi hedeflenen kar marjı, belirlenen satış fiyatından çıkarılır,
3. Kalan rakam, üretilecek ürünün hedef maliyetidir.

1.1.2.Hedef Maliyetleme Yönetiminin Temel İlkeleri

HMY'nin tanımı 6 temel ilke ile şöyle ortaya konulabilir (Ansari vd.,1997:11-16);

1. Fiyat yönelimli maliyetleme
2. Tüketici odaklı olma
3. Tasarım odaklı olma
4. Çapraz fonksiyonlu ilişkiler (Geniş kapsamlı katılım)
5. Ürünün yaşam seyrine yönelik olma
6. Değer Zinciriyle ilgilenme

1.1.2.1.Fiyat Yönelimli Maliyetleme

HMY'yi geleneksel yöntemlerden biri olan “maliyet artı” yönteminden ayıran en belirgin ilkelerden biri olan fiyat yönelimli maliyetleme ilkesi; “maliyet artı” yönteminin tam zıddı olarak, maliyet hedeflerini rekabete dayalı pazar fiyatından beklenen ya da hedeflenen kar payını düşerek belirlemekte ve bu da “fiyat eksi” yöntemi olarak değerlendirilmektedir (Can 2004: 60-61). Yani klasik yöntemlerde (maliyet +) satış fiyatı bağımlı değişken iken, HMY'de hedef maliyet bağımlı değişkendir. Diğer bir ifadeyle, klasik yöntemlerde beklenen maliyetlere, beklenen kar marjı eklenmek suretiyle satış fiyatı bulunurken, HMY'de hedef fiyattan, hedef kar düşülerek hedef maliyet hesaplanmaktadır (Elmacı, 2007:132). HM matematiksel olarak aşağıdaki gibi formüle edilmektedir (Ansari vd.,1997:11);

$$C = P - \pi$$

C = Hedef Maliyet

P = Rekabete Dayanan Pazar Fiyatı

π = Hedef Kar

1.1.2.1.1.Rekabete Dayanan Pazar Fiyatı (P)

Fiyat, rekabetçi bir pazarda ürünün maliyet ve kalite boyutlarında incelenmesi ve tüketici isteklerinin analizi sonucunda saptanmalıdır. Fiyat belirlenirken tarihsel maliyetler, enflasyon, sektör fiyatları ve diğer unsurlar dikkate alınmalı ve bunlara göre gerekli düzeltmeler yapılarak hesaplanmalıdır (Can, 2004:13).

1.1.2.1.2.Hedef Kar (π)

“Hedef kar, uzun dönemli kar analizine dayalı olarak belirlenen kar marjıdır (Bahşi ve Can, 2001:51).” HMY’de hedef karın belirlenmesinde, satışların karlılığı ve yatırımın karlılığı oranları da kullanılabilmektedir (Can, 2004:14).

1.1.2.1.3.Hedef Maliyet (C)

HMY’de hedef maliyet kavramı; “bir mamule ait beklenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyi” olarak tanımlanabileceği gibi “hedef satış fiyatı ile hedef kar marjı arasındaki fark” olarak da ifade edilebilir (Bahşi ve Can, 2001:51).

Fiyat, genellikle pazar koşulları tarafından kontrol edilmekte ve hedef kar işletmenin finansal gereksinimleri ve endüstrisi tarafından belirlenmektedir. Örneğin, bir ürünün rekabetçi pazar tarafından belirlenen fiyatı 100 TL ise ve işletmenin içinde bulunduğu endüstride finansal olarak iyi durumda kalabilmesi için %15’lik kar marjına ihtiyacı varsa, bu ürünün hedef maliyeti 85 TL (100-15)’dir. Fiyat yönelimli maliyetlemenin iki önemli alt ilkesi vardır. Bunlar (Kutay ve Akkaya, 2000:3);

- Pazar fiyatları, ürün ve kar planlarını belirler. Bu planlar sık sık analiz edilerek, işletmelerin ürün portföyünde tutarlı ve güvenilir kar marjları ortaya koyan ürünlerin tutulması sağlanır.
- Hedef maliyetleme yönetimi süreci, etkin bir rekabet bilgisi ve analizi ile sürdürülebilir. Pazar fiyatının arkasında gelişen olaylar, rekabet koşulların sürekli incelenmesi ile anlaşılabilir.

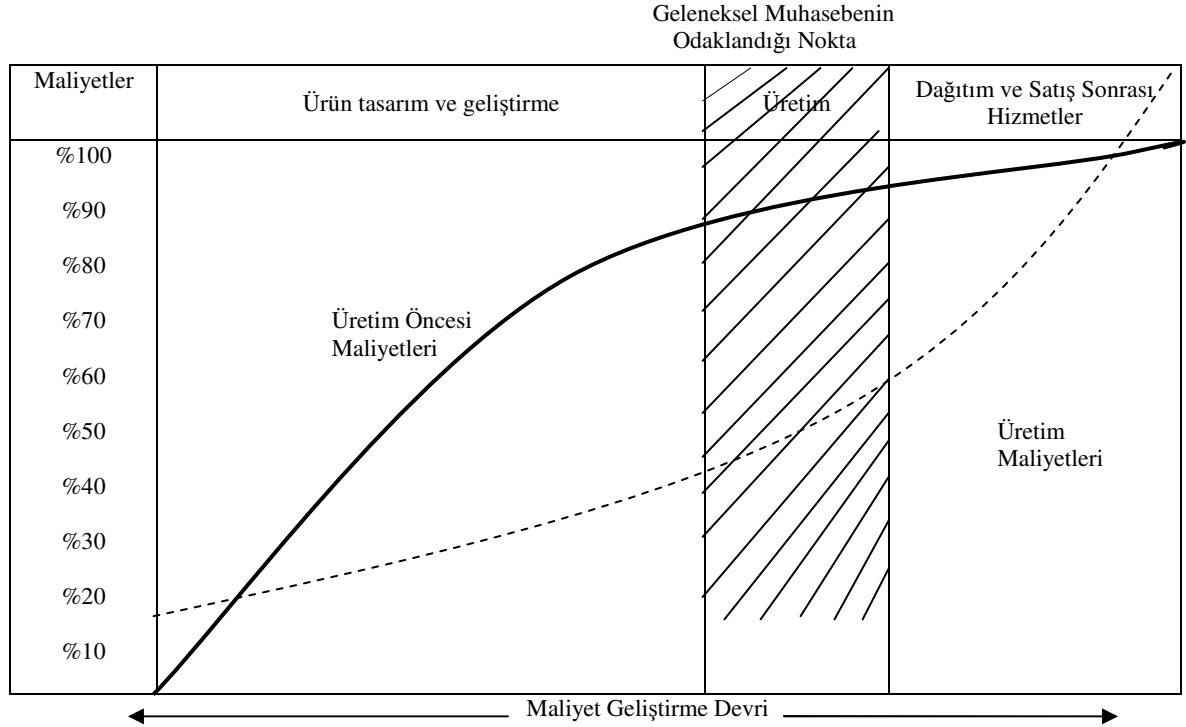
1.1.2.2.Tüketici Odaklı Olma

Hedef Maliyet Yönetiminde maliyet (hedef maliyet) pazar tarafından yönlendirilmektedir (Ansari vd.,1997:12). HMY süreci boyunca tüketicilerin düşünceleri önem kazanmakta ve HMY sürecinde devamlı olarak göz önünde bulundurulmaktadır (Dogan ve Hatipoglu 2004: 101). Kalite, maliyet ve zaman için müşteri gereksinimleri eşzamanlı olarak ürün ve süreç kararlarıyla birleştirilir ve maliyet rekabet koşulları analizlerine rehberlik eder. Tüketicilerin ne istediğini anlamak ve işletmenin devam eden süreç içerisinde bu ihtiyaçları karşılamada nasıl davranacağını bilmesi önem arz eder (Ansari vd.,1997:12).

Tüketici odaklı olma, mamul geliştirme faaliyetlerini de yönlendirir ve olumsuzlukları en aza indirger. Bu gelişme sürecinde mamul özellikleri ve fonksiyonlarındaki artıştan söz edilebilmesi bu mamullerin tüketici beklentilerini karşılaması, tüketicilerin ödemeye hazır oldukları bedele sahip olması ve ek pazar payı ya da satış hacmi sağlaması durumunda ortaya çıkmaktadır (Bahsi ve Can 2001: 54).

1.1.2.3.Tasarım Odaklı Olma

Maliyet kontrolü, ürün ve süreç tasarım aşamasında vurgulanmaktadır (Swenson vd., 2003:12). Tablo 1.1.'de görüldüğü gibi orijini 1978'e dayanan bir istatistiğe göre bir ürünün maliyetinin %80'den % 95'e kadar olan kısmı (tüm maliyetlerin minimum % 80'i, maksimum % 95'i) daha ürünün üretimine geçilmeden tasarım aşamasındayken belirlenmektedir. Ayrıca ayrıntılı tasarım aşamasında ürüne ilişkin tüm potansiyel problemlerin %70'inin, kalite problemlerinin ise % 40'ının farkına varılarak çözümler aranır. Tasarımlar daha önceden değiştirilirse maliyetler daha küçük olacak, üretim başladıktan sonra tasarımda düzeltmelere gidilirse bu kez maliyetler daha fazla olacaktır. Bu nedenle HMY tasarım odaklıdır. Tasarım sürecinde daha fazla zaman harcayarak pazarda karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı değişiklikleri önlemeye çalışır (Altınbay, 2006:145).

Tablo 1.1.HMY’nde Üretim Öncesi Maliyetleri ve Üretim Maliyetleri Arasındaki İlişki

Kaynak: Kutay ve Akkaya, 2000:4

1.1.2.4.Çapraz Fonksiyonlu İlişkiler Geliştirme(Geniş Kapsamlı Katılım)

Hedef Maliyetleme Yönetiminde ürün ve süreç ekibi olarak tasarım, üretim, satış-pazarlama, muhasebe, satış sonrası hizmetler vb. yararlanılır. Bu ekip ayrıca tedarikçileri, tüketicileri ve dağıtıcıları da içermektedir (Ansari vd., 1997:14). Çapraz fonksiyonlu ürün ve süreç ekipleri ilk konseptten nihai üretime kadar bütün süreçten sorumludurlar (Swenson vd., 2003:12).

1.1.2.5.Ürünün Yaşam Seyrine Yönelik Olma

HMY ürünün yaşamı boyunca başlangıç maliyetleri, alışı fiyatı, faaliyet giderleri, bakım ve onarım giderleri, satış ve dağıtım giderleri gibi bütün maliyetleriyle ilgilenir.

Amacı, ürünün yaşamı boyunca hem tüketici için hem de üretici için maliyetleri minimize etmektir (Ansari vd., 1997:15).

Tüketici açısından satın alma ile başlayan ürün yaşam seyri, üretici açısından ürün fikrinin doğuşuyla başlar(Can 2004: 64). Bu nedenle tüketicinin bakış açısıyla ürün yaşam seyri, ürünün sahiplik maliyetlerinin minimizasyonudur. Bunun anlamı, ürünün faaliyet, kullanım, bakım ve onarım ve satış fiyatını en aza indirmektir. Üreticinin bakış açısıyla ise, ürünün tasarım, geliştirme, üretim, satış ve pazarlama, dağıtım ve satış sonrası hizmetlerinin giderlerini en aza indirmektir ((Kutay ve Akkaya, 2000:6).

Bu ilke, tasarım üzerinde yoğunlaşma ilkesine de kaynak oluşturmaktadır. Sürüm katsayısında sağlanacak yükselme ile hedef satış karlılığı hedefinde bir düşüşü yakalama, dolayısıyla da; çıktı fonksiyonelliğiyle ulaşılabilir hedef maliyet düzeylerinin yakalanmasında büyük önem taşır (Şakrak ve Hacırüstemoğlu, 2002:123)

1.1.2.6.Değer Zinciriyle İlgilenme

HMY işletmede departmanlar arası ve ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve işletmeyle ilgili tüm fonksiyonları içine alan bir “değer zinciri” perspektifine dayalıdır (Bahşi ve Can 2001: 55). Satıcılardan dağıtımcılara ve müşteri hizmeti sunanlara kadar, değer zincirinin bütün üyelerini dikkate alır. Satıcılar ve değer zincirinde yer alan diğer taraflar ile uzun dönemli karşılıklı yararlı ilişkiler önem arz etmektedir (Hacırüstemoglu ve Şakrak 2002: 124). Tedarikçilere yapılan fiyat düşürme baskıları da bu anlamda ele alınmalıdır (Bahşi ve Can 2001: 55).

İşletme bir değer yaratıyorsa bu, çevresel bağlılık zinciri ile ortaya çıkmaktadır. İşletme bir yandan kendi içsel faaliyetlerini geliştirmenin yollarını ararken aynı zamanda değer zincirindeki işletmelerle çevresel bağlarını geliştirmek yoluyla ortaya çıkacak fırsatlar ile durumunu güçlendirme yollarını aramalıdır (Can 2004: 64).

1.2.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİ SÜRECİNİN YAPISI

HMY'nin etkili olabilmesi için, son derece disiplinli bir süreç içinde olması gerekir (Cooper and Slugmulder, 1997:74). Sözü edilen disiplinli süreç, dört önemli adımı içermektedir. Bunlar (Kaplan ve Cooper, 1998:224);

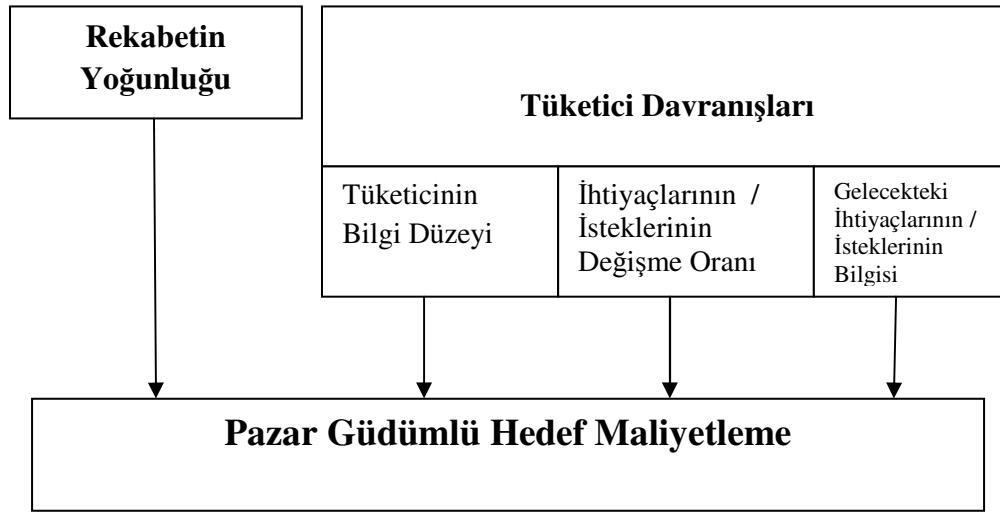
- i-Pazar güdümlü hedef maliyetleme,
- ii-Ürün düzeyinde hedef maliyetleme,
- iii-Parça düzeyinde hedef maliyetleme
- iv-Tedarik zincirinde hedef maliyetleme

1.2.1. Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme (Market – Driven Target Costing) ve Etkilendiği Faktörler

Hedef maliyetlemenin disiplini tüketicinin ne istediği ve ne kadar ödemeye hazır olduğu hakkında yeni bir düzey gerektiren öznellik ve zorunlu pazar uyumluluğu ile başlar. Süreç içinde, pazar güdümlü hedef maliyetleme kritik bir rol oynar (Cooper and Slugmulder, 1997:74). HMY sürecinin ilk aşaması olan Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme (PGHM) tüketiciler ve onların isteklerine odaklanır ve pazardaki rekabet baskısını işletmenin ürün tasarımcılarına ve tedarikçilere aktarmak için “ulaşılabilir maliyet”i kullanır (Cooper and Slugmulder, 1997:87).

Rekabetin yoğunluğu ve tüketici davranışı faktörleri HMY sürecinin PGHM aşamasına şekil vermekte yardımcı olurlar (Şekil 1.3.). Bu iki faktörün analizi aynı zamanda, ürün piyasaya sürüldüğü zaman yaşam süresi boyunca hedef maliyetlemenin getirilerini belirlemekte yardımcı olmaktadır.

Şekil 1.3.Pazar GÜdümlü Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler

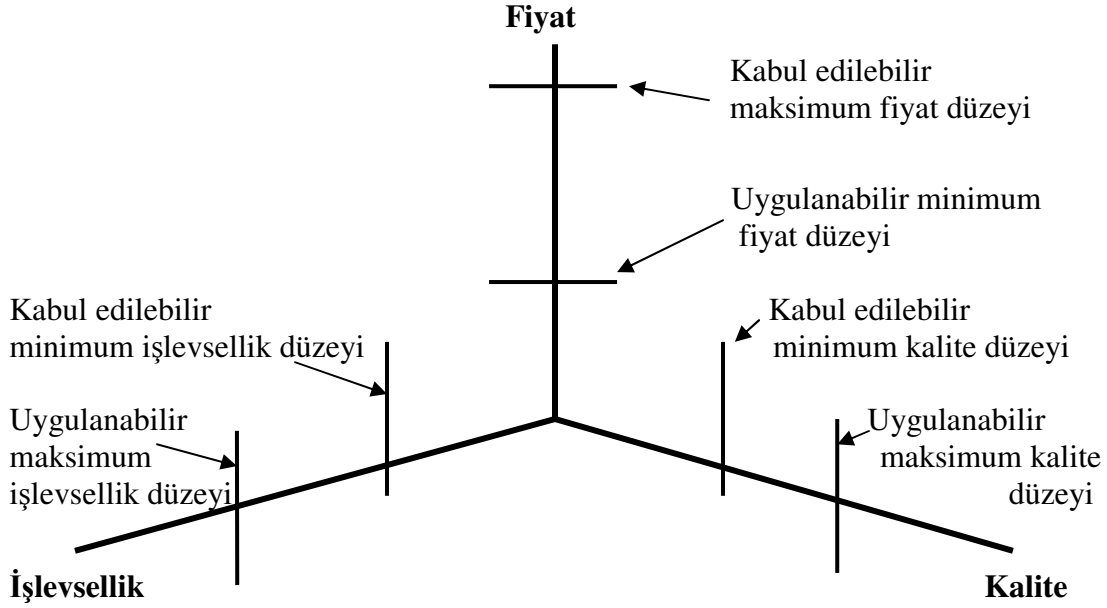


Kaynak: Cooper and Slugmulder, 1997:168

1.2.1.1.Rekabetin Yoğunluğu

Rekabetin yoğunluğu, hedef maliyetleme sürecinde işletmenin rekabet olanaklarına ne kadar dikkat etmesi gerektiğini etkiler. Bütün işletmeler teknolojik olarak kendilerine denk olan 4 ya da 6 firmayla çalışmaktadırlar (Cooper and Slugmulder, 1997:168). Bu firmalar çatışmacı stratejiler benimsemek yerine birbirleri üzerine sürdürülebilir rekabet avantajı geliştirmek için karşılaştırma stratejisini benimsemeliler. Yaşamsal üçlü olarak bilinen ürünle ilgili üç karakteristik özellik (Şekil 1.4.), karşılaştırma stratejisini benimseyen firmaların başarısında kritik bir rol oynar. Yaşamsal üçlü, üreticinin bakış açısını yansıtan bir iç forma ve müşterinin bakış açısını yansıtan bir dış forma sahiptir. İç formda ürünün maliyeti, kalitesi ve işlevselliği bulunurken, dış formda ürünün satış fiyatı, algılanan kalitesi ve algılanan işlevselliği bulunur.

Şekil 1.4.Ürün İçin Yaşamsal Üçlü



Kaynak: Cooper and Slugmulder, 1997:33

Yaşamsal üçlüde fiyat, pazarda piyasa koşullarına uygun olarak satılan bir ürünün satış tutarı olarak tanımlanmaktadır. Rekabetin çok yoğun olduğu pazarlarda, satış fiyatları pazar tarafından belirlenir ve maliyet tüketicinin elindeki ürünü temin etmek için tüketilen kaynakların değeridir. Maliyet, araştırma-geliştirme gibi bütün yatırım maliyetlerini içerirken aynı zamanda bütün ürün maliyetlerini ve bütün pazarlama ve satış maliyetlerini de içerir (Cooper and Slugmulder, 1997:32). Kalite kavramı ise ISO 9005 tarafından, “bir ürün ya da hizmetin belirlenen veya olabilecek gereksinimleri karşılayabilme kabiliyetine dayanan özelliklerin toplamıdır” diye tanımlanmıştır (Ceran, 2004:37). İşlevsellik ise ürünün özellikleri olarak tanımlanmaktadır (Cooper and Slugmulder, 1997:33). Ürün özelliklerinin tüketici gereksinimlerini yeterli düzeyde karşılamasıdır.

1.2.1.2.Tüketici Davranışları

İşletmeler tarafından yapılan tüketici analizlerinin sonucunu etkileyebilecek bir çok tüketici karakteristik özelliği vardır. Fakat üç önemli özellik araştırmalar sonucunda kanıtlanmıştır. Bunlar; tüketicinin bilgi düzeyi, isteklerinin değişme oranı ve gelecekteki ihtiyaçlarını / isteklerini görebilen tüketicilerin oranıdır.

1.2.1.2.1.Tüketicinin Bilgi Düzeyi

Tüketici bilgi düzeyi, rakip ürünler arasında tüketicilerin ne kadarının fiyat, kalite ve işlevsellik araştırması yaptığını gösterir (Kocatürk, 2006:94). Tüketicilerin tükettikleri ya da tüketecekleri ürünlere ilişkin bilgi düzeyleri arttıkça ürünlerin yaşam süreleri de aynı oranda kısalmaktadır. HMY sisteminde ürün yaşam süresinin uzun olabilmesi için, bilgi düzeyi yüksek olan tüketicilerin görüşlerine başvurulur ve istekleri mümkün olduğunca tatmin edilmeye çalışılır.

1.2.1.2.2.Tüketici İhtiyaçlarının / İsteklerinin Değişme Oranı

Tüketici ihtiyaçlarının / isteklerinin değişme oranı, ürünlerin yaşam sürelerinin zamana karşı nasıl değişim göstereceğini belirlemektedir. Ürün yaşam süresinin hızlı değişimi, işletmelerin ürünlerini piyasaya sürdüklerinde yaşam süresinin ne kadar olacağını tahmin etmelerini daha fazla güçleştirecektir (Cooper and Slugmulder, 1997:172). HMY sürecinde, tüketici istek ve ihtiyaçları belirlendikten sonra tasarımlar geliştirildiği için, ürünlerin yaşam süreleri konusundaki tahminler daha doğru sonuçlanmaktadır.

1.2.1.2.3.Gelecekteki İhtiyaçlarını / İsteklerini Görebilen Tüketicilerin Oranı

Yapılan tüketici analizleri sonucunda bu oranın yüksek çıkması gelecekteki yaşam süresinin belirlenmesinde tüketici tercihlerinin bilinmesine yardımcı olur. Bilinen tüketici tercihinin güvenmek ise daha yararlıdır. Ancak yapılan analizler sonucu bu oran düşük çıkarsa, gelecekteki ihtiyaçlarını anlayamayan riskli tüketicilere karşı, işletmeler piyasaya

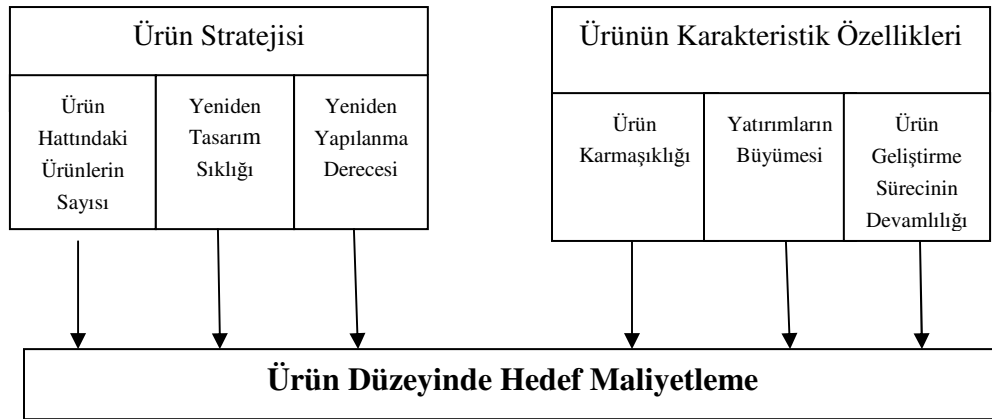
sürecekleri ürünün yaşam süresinin kısa olmaması için daha dikkatli davranmalıdırlar (Cooper and Slagmulder, 1997:173).

1.2.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme (Product – Level Target Costing) ve Etkilendiği Faktörler

Hedef maliyetlemenin ikinci bölümünde ürün tasarımcıları, işletmenin müşterilerini tatmin edecek maliyetteki ürünlerin geliştirilmesi yolları üzerinde çalışırlar. Ürün-düzeyinde hedef maliyetleme, ürün tasarımcılarının yaratıcılığını ve maliyet amacına ulaşmalarını tüm yönleri ile kontrol altına alır (Coşkun, 2002:27).

Ürün - düzeyinde hedef maliyetleme sürecinin şekil almasını sağlayan faktörler; firmanın ürün stratejisi ve ürünün karakteristik özellikleridir. Bu iki faktör tarihi maliyetler trendinin ve tüketici gereksinimlerinin belirlenmesinde yardımcı olur (Cooper ve Slagmulder, 1997: 174).

Şekil 1.5.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler



Kaynak: Cooper ve Slagmulder, 1997: 175

1.2.2.1.Ürün Stratejisi

Bir işletmenin ürün stratejisinin, ürün düzeyinde hedef maliyetlemeden elde edilecek yararların belirlenmesine yardımcı olan üç karakteristik özelliği vardır. Bunlar; şekil 1.5.'de de görüldüğü gibi ürün hattındaki ürünlerin sayısı, yeniden tasarım sıklığı ve yeniden yapılanma derecesidir (Kocatürk, 2006:98).

1.2.2.1.1.Ürün Hattındaki Ürünlerin Sayısı

Tüketicilerin farklı gereksinimleri vardır ve memnun edilebilmeleri için ürünlerde yatay ve dikey farklılaştırmalara gidilmelidir. Dikey farklılaşmış ürünler, sağladıkları işlevsellik derecesine göre ve satış fiyatlarına göre farklılaştırılır. Yatay farklılaştırılmış ürünler, aynı fiyata satılırlar fakat kalite ve işlevsellik açısından farklı kümelere dağıtılırlar. Pazara sunulan daha fazla farklı ürün, tüketici memnuniyetinin de daha üst seviyelere çıkmasını sağlar böylece ürün hattındaki ürünlerin sayısı artar ve dolayısıyla bu da hedef maliyetleme için sarf edilen çabanın da artmasına neden olur (Cooper ve Slagmulder, 1997: 175).

1.2.2.1.2.Yeniden Tasarım Sıklığı

Ürün stratejilerinin temelinde, mümkün olduğu kadar ürün işlevselliğini artırmak amacı vardır. Ürün işlevselliğini yeni nesil son teknolojiyle birleştirerek artırmak, bu amaca hızla ulaştırır (Cooper ve Slagmulder, 1997: 176).

1.2.2.1.3.Yeniden Yapılanma Derecesi

Her yeni üründe yeniden yapılanma derecesi, hem ürün geliştirme bütçesinin büyüklüğünü hem de ne kadar tarihi maliyet bilgisinin gelecek maliyetleri hesaplamada kullanıldığını belirlemeye yardımcı olur. Yeniden yapılanma derecesi arttıkça, ürün geliştirme maliyetleri de artar aynı zamanda eski ürünler hakkındaki bilgiler de giderek

daha az değerli hale gelir. Benzer şekilde tüketici, rekabet ve tedarikçi bilgisi de ürün tasarımında önemli yenilikler ile geçersiz kılınabilir.

1.2.2.2.Ürünün Karakteristik Özellikleri

Hedef maliyetlemeyi ve uygulama yolunun yararlarının belirlenmesine özellikle etki eden üç ürün karakteristiği vardır. Bunlar; (Şekil 1.5.) ürün karmaşıklığı, yatırımların büyümesi ve ürün geliştirme sürecinin devamlılığıdır (Cooper ve Slagmulder, 1997:178).

1.2.2.2.1.Ürün Karmaşıklığı

Ürün karmaşıklığı, ürün imalatının gerektirdiği farklı ürün adımları, imalatın içerdiği bileşenlerin zorluğu, onları üretmek için gereksinim duyulan teknoloji aralığı gibi ürün bileşenlerinin sayısını kapsar. Ürün karmaşıklığı arttıkça, HMY'nin içerdiği yararlar da iki sebepten dolayı artmaktadır. Birincisi, ürün tasarımı aşamasında etkilenebilen maliyetlere karşı üretim aşaması artmaktadır. İkincisi, ürün tasarım sürecini yönetmek daha da zorlaştığı için parça düzeyinde hedef maliyetlerle, ürün düzeyinde hedef maliyetin toplanmasını sağlar ve bu yüzden, ürün karmaşıklığıyla birlikte HMY'nin yararlarında artış beklenmektedir. Ancak, karmaşıklıkta artış parça düzeyinde hedef maliyetleme uygulamasının da maliyetini artırır. Buna karşın, hedef maliyetleme sürecini basitleştirmenin yolları da vardır. Hedef maliyetleme ürün karmaşıklığının etkilerini azaltmak için sadece iki ya da üç temsilci varyasyonla diğerlerine karşı detaylandırılmaktadır. Sonuç olarak, hedef maliyetlemeyle maliyetleri indirmenin yolları ortaya çıkar ve ürün karmaşıklığı arttıkça hedef maliyetleme daha yararlı olmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997:179).

1.2.2.2.2.Yatırımların Büyümesi

Yatırımların büyüklüğü arttıkça, işletmenin pazara sürmeyi istediği ürün sayısı doğal olarak azalacaktır çünkü, işletme daha az risk almak isteyecektir. Yüksek yatırım

gerektiren ürünleri üreten işletmeler doğal olarak, ürünlerinin sadece küçük bir bölümünü geliştirir. Geliştirilen bu ürünler de her biri dikkatlice tasarlanmış, özel pazar bölümünü tatmin edecek ürünlerdir. Yüksek yatırım gerektiren ürünleri üreten işletmelerin getirisi, her ürün için hedef maliyetlemeyle artmaktadır çünkü her ürün başarılı olabilmek için maksimum karlılığa sahip olmak zorundadır (Kocatürk, 2006:103).

1.2.2.2.3.Ürün Geliştirme Sürecinin Devamlılığı

Yeni ürün geliştirme zaman alsa da ürün düzeyinde hedef maliyetlemenin faydalarını belirlemeye yardımcı olur. Tasarım uzun zaman alsa da, pazar koşullarında, yeni ürün tasarımının artışları değiştirebileceği doğrulandı. Bu nedenle uzun gelişim süreçlerinden geçen ürünler için, HMY analiz edilen pazar koşullarında bir kaç aşamayı gerektirir. Diğer taraftan, tasarım süresi kısa olan ürünler daha az inceleme gerektirir. Yani, ürün tasarım süreci uzadıkça hedef maliyetleme sistemi pazarlama fonksiyonu ile daha fazla etkileşim kurarak daha çok kompleks olur (Cooper ve Slagmulder, 1997:180).

1.2.3.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme (Function – Level Target Costing) ve Etkilendiği Faktör

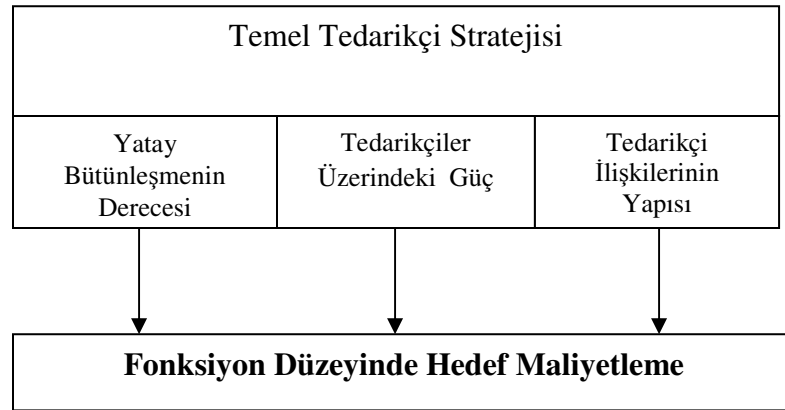
Fonksiyon düzeyinde hedef maliyetleme (FDHM) sürecinde tasarım ekibi, hedef maliyeti yapılacak ürünün her parçası için hesaplarlar. Parça düzeyinde hedef maliyetler tedarikçilerin satış fiyatıyla hesaplanmaktadır. Bu yüzden, FDHM yoluyla HMY, rekabet baskısını işletmenin tedarikçilerine geçirir (Kaplan ve Cooper, 1998:226). Tedarikçiler, işletmenin dışarıdan aldığı parçaları üretmektedirler. Tedarikçiler, parçaları işletmeye sattıklarında yeterli geliri elde edebilmek için, parçaların tasarımı ve üretim yolları üzerinde çalışmalar yaparlar. Bu nedenle, FDHM tedarikçilerin yaratıcılıklarını geliştirmekte ve alıcılara fayda sağlamaktadır (Coşkun, 2002:29).

HMY sürecinin bu bölümü, işletmenin “temel tedarikçi stratejisi” tarafından şekillendirilmektedir. Çünkü bu strateji, işletmenin maliyetlerini tedarikçilerin tasarım yetenekleriyle şekillendirir (Cooper ve Slagmulder, 1997:181).

1.2.3.1.Temel Tedarikçi Stratejisi

Temel tedarikçi stratejisinin üç karakteristik özelliği vardır. Bunlar şekil 1.6.'da da görüldüğü gibi; işletme ürünlerinin toplam maliyetlerinin dış kaynaklı olan yüzdesini kapsayan yatay bütünleşmenin derecesi; işletmenin tedarikçileri için fiyat yasallaştırma yeteneğinin kabul edilmesine yardımcı olan tedarikçiler üzerindeki güç; ve işletmenin tedarikçileriyle birleşme derecesini ve özellikle hesap dizaynı ve maliyet bilgilerinin paylaşımı ile ilgilenen tedarikçi ilişkilerinin yapısıdır (Cooper ve Slagmulder, 1997:181).

Şekil 1.6.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktör



Kaynak:Cooper ve Slagmulder, 1997:182

1.2.3.1.1.Yatay Bütünleşmenin Derecesi

Yalın işletmeler genellikle dikey bütünleşmeyi değil de yatay bütünleşmeyi tercih ederler. Bu nedenle, ürünlerini üretmek için gerekli olan girdileri dış kaynaklardan temin ederler. Yalın işletmelerin dış tedarikçilere olan güveni, tedarik yönetiminin ve dolayısıyla FDHM'nin önemini artırmaktadır. Yatay bütünleşmeyi FDHM'nin yararları açısından önemli kılan iki temel faktör bulunmaktadır. Birincisi, ürünün büyük bir yüzdesi dış kaynaklı olduğu için daha fazla tasarruf sağlanmaktadır çünkü, dışarıdan sağlanan parçaların her biri için hedef maliyet geliştirilir ve tedarikçilere fiyatlarını indirme konusunda baskı yapılır. Buna karşın, dikey bütünleşmeye giden işletmelerde, maliyetleri

indirme konusunda, diğer bölümlere etkili baskı yapmak çoğunlukla zordur. İkincisi, tedarikçi yaratıcılığından daha fazla kar sağlanır. Tedarikçiler sadece, firmanın ürünlerinin daha yüksek bir yüzdesini sağlamazlar, tasarımın daha büyük bir kısmı için de sorumludurlar.

1.2.3.1.2.Tedarikçiler Üzerindeki Güç

Alıcı-tedarikçi ilişkilerinin göreceli gücü, ne kadar enerjinin parça fiyatlarının kazanımlarının belirlenmesinde harcadığını belirler. Alıcıların gücü yüksek olduğunda, parça alımları için geliştirilen fonksiyon düzeyinde hedef maliyetlemeye oldukça büyük enerji sarf edecekleri farz edilir. Aksine, sektördeki üretim hacmi ve alım gücü düşükse, işletme parçaların alımı için hedef maliyet geliştirmeye daha az enerji sarf edecektir çünkü, tedarikçiler (eğer yeterli karı sağlayamazlarsa) ürünlerinin satış fiyatı için onların ısrarını kabul etmeyecektir. Bu nedenle, işletmenin, tedarikçileri üzerinde baskı oluşturabilmek için, daha fazla güce sahip olduğu varsayılmıştır (Cooper ve Slagmulder, 1997:183).

1.2.3.1.3.Tedarikçi İlişkilerinin Yapısı

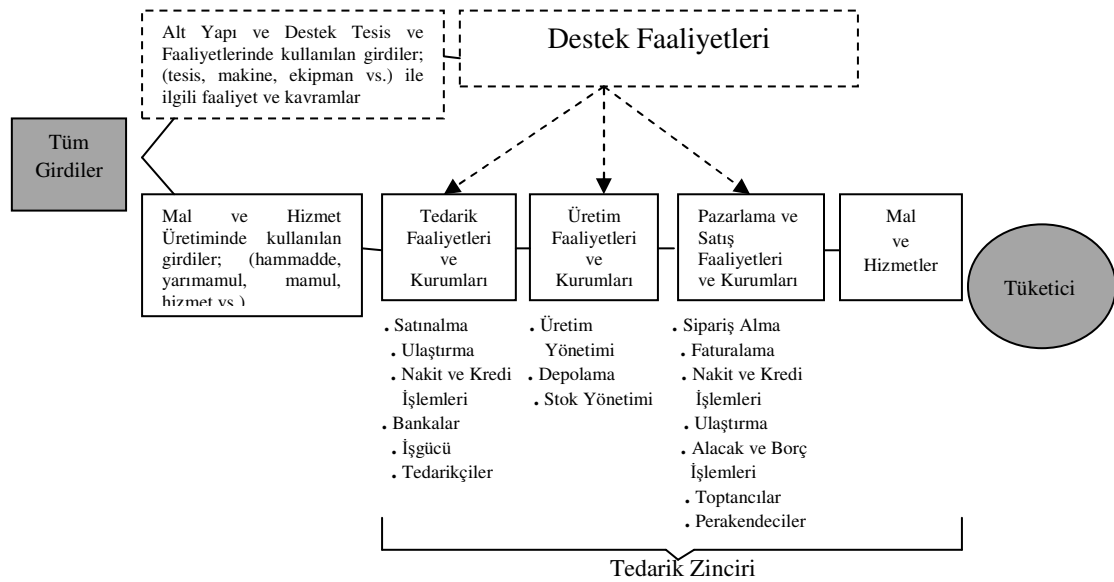
Kanıtlar, tedarikçi ilişkilerinde daha fazla işbirliği olmasının, hedef maliyetleme sürecinin genelde ve özelde parça düzeyinde adımlarında daha fazla getirili ve daha yararlı olduğunu göstermiştir. Artırılan faydaların odağında iki işletmenin maliyetleri indirmek için daha iyi yollar bulmada tasarım yeteneklerini birleştirmeleri bulunmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997:183).

1.2.4.Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme

Tedarik zinciri; mal ve hizmetlerin tedarik aşamasından, üretimine ve nihai tüketiciye ulaşmasına kadar birbirini izleyen tüm halkaları kapsar. İş süreçleri açısından bakıldığında tedarik zinciri; satış süreci, üretim, envanter yönetimi, malzeme temini, dağıtım, tedarik, satış tahmini ve müşteri hizmetleri gibi pek çok alanı içine almaktadır

(Türker vd., 2005:461). Şekil 1.7.'de de görüldüğü gibi işletmenin alt yapısı olarak tanımlanabilecek tesislerin, makinelerin, diğer sabit kıymetlerin ve bunların çalışabilmesi için gerekli girdilerin temini ile ilgili kurum ve faaliyetler de tedarik zincirinin bir parçasıdır (Ülgen ve Mirze, 2007:291).

Şekil 1.7. Tedarik Zincirinde Yer Alan Faaliyetler ve Kurumlar



Kaynak: Ülgen ve Mirze, 2007:292

1.3. HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİ SÜRECİNDE KULLANILAN TEKNİKLER VE ARAÇLAR

HMY sürecinin gerçekleştirilmesi aşamasında, sürecin işlerliğini kolaylaştırmak açısından çeşitli teknik ve araçların kullanımına başvurulmaktadır. Bu bölümde, bunlardan kritik öneme sahip olan Değer Mühendisliği – Value Engineering (DM – VE) ve Kalite Fonksiyon Göçerimi – Quality Function Deployment (KFG – QFD)’ne yer verilecektir. HMY sürecinde kullanılan kritik öneme sahip araçlar ise Maliyet Tabloları, Eş Zamanlı Maliyetleme, Simültane Mühendislik, Demontaj Analizi, Balanced Score Card’dır.

1.3.1.Değer Mühendisliği (DM) – Value Engineering (VE)

Değer Mühendisliği, tüketiciler tarafından ihtiyaç duyulan fonksiyonları yeniden gözden geçirerek farklı bakış açılarıyla daha düşük bir maliyete ulaşmayı sağlayacak bir mamul tasarımı faaliyetidir. Kısaca Değer Mühendisliği, kaliteden ödün vermeden maliyetlerin düşürülmesi şeklinde tanımlanabilir (Yükçü, 2000:29). Değer Mühendisliği; var olan ürünleri geliştirmek, yeni ürünler ortaya koymak, karmaşık çevresel projelerin planlarını yapmak, gereksiz maliyetlerden kaçınmak, riski azaltmak ve başarıyı artırmak amaçlarıyla yaklaşık yarım asırdır uygulanan, fonksiyon, ürün, süreç, hizmet ve sistem odaklı bir tekniktir (Örnek, 2003:215). Değer Mühendisliği sürecinin özünü bu tekniğin duayeni olan L.D. Miles tarafından belirlenmiş 5 anahtar soru oluşturur. Bu sorular (Altınbay, 2006:147);

- Nedir?
- Ne yapar?
- Kaça mal olur?
- Aynı görevi daha başka ne görebilir?
- Onların maliyeti ne olur?

Birinci sorunun cevabı, analizin odak noktasını belirler. Analizin odağı mamulün temel fonksiyonları ve daha sonra da unsurlarıdır. İkinci sorunun cevabı, mamulden beklenen fonksiyonların temel ve ikincil fonksiyonlar olarak ayırmaştırılarak analiz edilmesidir. Üçüncü sorunun cevabı, fonksiyonların maliyetinin belirlenmesinde yatar. Dördüncü ve beşinci sorular ise değer artışı sağlayarak mamul tasarımları için alternatif çözümler bulunarak cevaplanır. Bu sebeple, değer mühendisliği sürecine katılan mühendislerden büyük yaratıcılık göstererek hem ürünlerin fonksiyonelliğini artırmaları hem de maliyetleri düşürmeleri istenir

1.3.2.Kalite Fonksiyon Göçerimi (KFG) – Quality Function Deployment (QFD)

Kalite Fonksiyon Göçerimi (KFG), tüketicilerin beklentilerinin, isteklerinin ve algılayamadıkları ihtiyaçlarının belirlenmesini, tespit edilen bu beklenti, istek ve ihtiyaçların örgütün bütün fonksiyonel bileşenlerindeki mamul ya da hizmet karakteristiklerine dönüştürülmesini sağlayan ve fonksiyonlar arası bir takım tarafından yürütülen, detaylı ve yapılaşmış, fakat esnek ve anlaşılması kolay bir mamul ve hizmet geliştirme yöntemi olarak tanımlanabilir (Akbaba, 2000:3). Biçimi eve benzeyen bir dizi matris kullanmaktadır. Tüketici girdilerinin tasarım, imalat ve satış sonrası hizmete kadar işletmeye iletilmesini sağlayan bir ürün ve hizmet tasarım sürecidir (Yalçın, 2005:97). Bu tanımdan yola çıkarak KFG tekniğinin yalnızca bir kalite aracı değil aynı zamanda yeni ürünler geliştirmede ya da eski ürünlerde yenilikler yapmada bir planlama aracı olduğunu söylemek mümkündür. KFG'nin iki boyutu bulunmaktadır. Bunlar (Can, 2004: 149);

- Kalite Açılımı: Tüketici beklentilerini ürün tasarım gereksinimleri haline dönüştürmesi,
- Fonksiyon Açılımı: Tasarım gereksinimlerinin uygun ürün, proses ve üretim haline dönüştürülmesidir.

1.3.3.Maliyet Tabloları

Maliyet tabloları, önemli maliyet taşıyıcıları hakkında karar verme problemlerinde yönetime destekleyici bilgiler sağlamakta, özellikle üretim tekniği ve materyal seçiminde alternatifler için söz konusu olabilecek önemli maliyet değişimlerini ortaya koymaktadır. Diğer bir deyişle, ürün ana parçalarına ilişkin spesifik malzeme, üretim alternatiflerinin işletmeye özgü detaylandırılmış maliyet verilerini içermektedirler. Maliyet verilerinin karar verme problemlerinde hemen hazır ve uygulanabilir olması, işletmeye ürün ve ana parçaları ile proses geliştirmesine ilişkin simülasyon olanağı tanımakta ve buna bağlı olarak da gerçeğe yakın bütçeler oluşturulmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca bu tablolar sayesinde alternatif ürün kararlarında da kolaylıklar elde edilmektedir (Can, 2004: 113).

1.3.4.Eşzamanlı Maliyetleme

Bu yaklaşım adından da anlaşılacağı üzere fiili üretimin herhangi bir aşamasında yapılan maliyet hesaplamalarının aksine daha tasarım aşamasında ilk dizayn ile beraber başlamakta ve eşzamanlı olarak devam etmektedir. HMY sürecinde de tahmini maliyet bilgilerine tasarım aşamasıyla beraber gereksinim duyulmaya başlandığından Eşzamanlı Maliyetleme yaklaşımı HMY’ni destekleyici nitelikte bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir (Can, 2004:120).

1.3.5.Simültane veya Eş Zamanlı Mühendislik

Eşzamanlı Mühendislik, ürünlerin ve ürünle ilgili süreçlerin bütünleşmiş ve eşzamanlı olarak tasarlanmasına yönelik sistematik bir yaklaşım olarak tanımlamaktadırlar. Bu yaklaşımın temel hedefi tasarımı geliştirenlerin, ürünün kavram geliştirme aşamasından ortadan kalkmasına kadar meydana gelecek bütün yaşam döngüsü aşamalarını, başlangıçtan itibaren, kullanıcı istekleri, kalite ve süre dahil, bütün yönleriyle ele almalarını sağlamaktır (Mutluay ve Çıracı, 2006:73). Bu nedenle geliştirme, üretim, lojistik, kalite kontrol ve tedarik bölümlerinin tüm faaliyetlerinin eş zamanlı entegrasyonunu gerektirmektedir. Bu yaklaşımda temel amaç, üretim yeteneklerini ve kaliteyi aynı anda artırmanın yollarını araştırmaktır. HMY’nin pazar oryantasyonlu olması nedeniyle Simültane Mühendislik faaliyetleri bir yandan son derece anlamlı ve gerekli bir tamamlayıcı; diğer taraftan ise birleştirici karakteri nedeniyle zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir yapıya son derece uygundur. Bu nedenle, hedef maliyet değerlerini yakalamada destekleyici olmakta ve ürün fiyatlarında pazar oryantasyonlu bir gelişim sağlamaktadır (Can, 2004: 138-140).

1.3.6.Balanced Scorecard

Toplam Kalite ve Kalite Güvence Sistemi, Pazar veya Müşteri Odaklı Üretim ve Organizasyon, HMY, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Değişim Yönetimi, Entegre Tedarik Zinciri, Süreç Yönetimi, Rekabet Yönetimi gibi akımlardan beslenerek 1990’lı yıllarda ortaya çıkan ve kaynaklarından daha radikal görüşlere sahip stratejik bir yönetim

yaklaşımıdır. Strateji geliştirme, yerleştirme ve uygulama mekanizması ile ön plana çıkan Balanced Scorecard (BSC) kısa ve uzun dönemler açısından finansal olan veya olmayan işletme içi ve dışı performans ve sonuç göstergeleri arasındaki ilişkiyi neden-sonuç hiyerarşisi içerisinde dengeli bir şekilde işletme stratejisine yansıtmayı hedeflemektedir (Can, 2004: 175). Bu nedenle BSC, kuruma özgün stratejinin tutarlı ve somut adımlara ayrıştırılmasını, kurumda iletişimin sağlanmasını ve düzenli olarak takip edilebilecek göstergelerle performans yönetiminin etkinliğini artıran bir araçtır (Argüden vd., 2000:14).

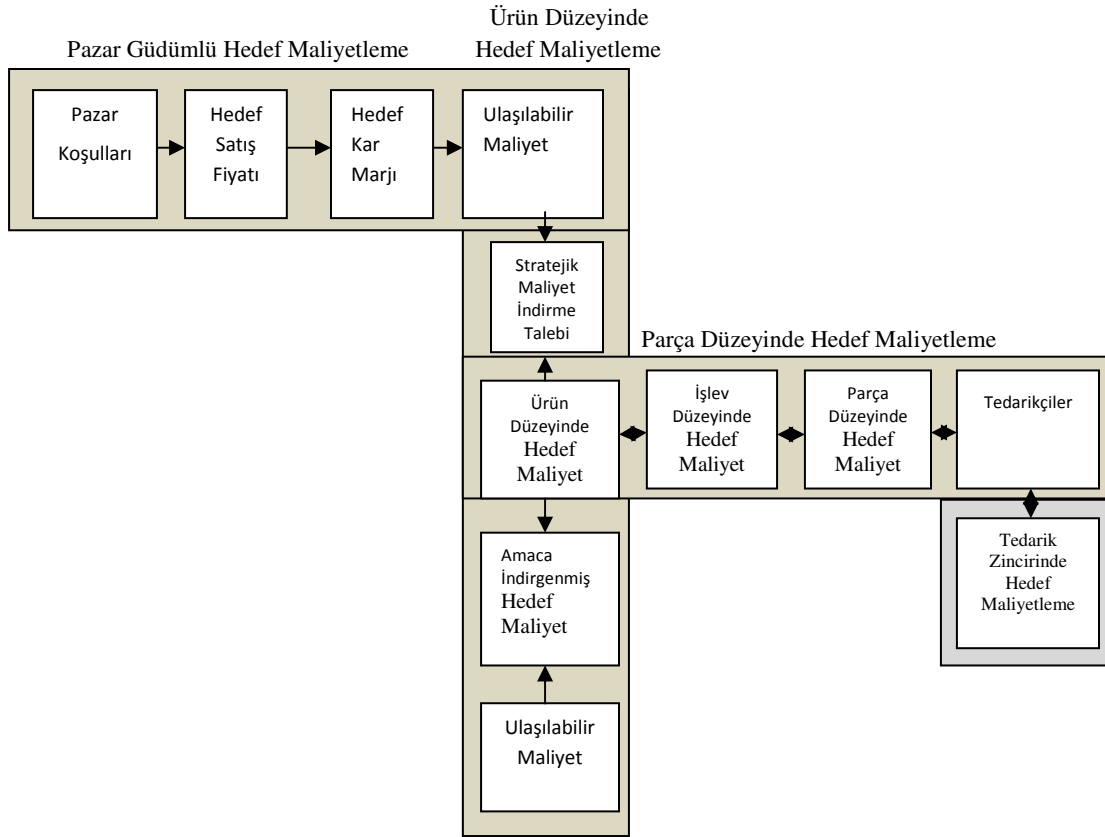
1.3.7.Değişim Mühendisliği (Re-Engineering)

Mühendislik (Engineering) kelime anlamıyla bilginin pratiğe uygulanmasıdır. Re-engineering deyiimi ise “bilginin pratiğe uygulanması” sürecin “tamamen yeniden” yapılanmasıdır. Drucker (1993:86) bilginin pratiğe uygulanması sürecinin önemini, “kapitalist ötesi toplum” kurumlarının görevlerinin bilgiyi işe koşmak, aletlere, süreçlere, ürünlere uygulamak, işe uygulamak, bilginin kendisine uygulamaktır, diyerek açıklamıştır. Hammer ve Champy (2001:35)değişim mühendisliği sürecini “maliyet, kalite, servis ve hız gibi modern zamanın en önemli performans ölçülerinde çarpıcı gelişmeler sağlamak amacıyla iş süreçlerinin temelden düşünülmesi ve radikal olarak yeniden tasarlanmasıdır.” olarak tanımlamışlardır.

1.4.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİ SÜRECİNİN AŞAMALARI

Hedef Maliyetleme Yönetimi sürecinin dört adımda gerçekleştiği bölüm 1.2.’de belirtilmişti. Ancak bu adımlar, aşağıdaki şekil 1.8.’de de görüldüğü gibi, çeşitli aşamalar içermektedir. Bu bölümde Hedef Maliyetleme Yönetimi sürecinin aşamaları ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

Şekil 1.8.Hedef Maliyetleme Yönetimi Süreci



Kaynak: Cooper and Slugmulder, 1997:74

1.4.1.Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları

PGHM süreci ürünün satış fiyatının belirlenmesiyle başlar. Bu fiyat, ürünün tüketici gözüyle algılanan değerini, beklenen görelî işlevselliğini, rekabet olanaklarını ve işletmenin ürün için stratejik amaçlarını yansıtmalıdır. Hedef fiyat belirlendikten sonra hedef kar marjı belirlenir ve son olarak hedef satış fiyatından hedef kar marjının çıkarılmasıyla ulaşılabilir maliyet hesaplanır. Ulaşılabilir maliyet, hedef maliyetten farklıdır çünkü PGHM sürecinde işletmenin ve tedarikçilerinin kapasiteleri hesaba katılmamaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998;224-225).

Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme beş aşamalıdır. İlk iki aşama işletmenin bütün ürünlerini kapsarken, diğer üç aşama ise her yeni ürün için kullanılabilir. Bu aşamalar (Saygın, 2008:119);

- i- Firmanın uzun dönemli satış ve kar amaçlarını belirlemek,
- ii- ürün hatlarını maksimum karlılığa ulaşılabilecek şekilde yapılandırmak,
- iii- ürünün hedeflenen satış fiyatını belirlemek, diğer bir ifadeyle ürün üretildiği zaman piyasa şartlarında satılması tahmin edilen fiyatı belirlemek,
- iv- Firmanın uzun dönem hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli olan kar marjını hedef kar marjı olarak belirlemek,
- v- Hedeflenen satış fiyatından hedeflenen kar marjını çıkartmak suretiyle ‘ulaşılabilir maliyeti’ hesaplamaktır.

Bu basamaklar kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir:

1.4.1.1.Uzun Dönemli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi

HMY süreci işletmenin uzun dönemli satış ve karlılık amaçlarıyla başlar. Hedef maliyetlemenin öncelikli amacı, üretilen her bir ürünün yaşam döngüsü boyunca planlanan karlılığı yaratarak işletmenin uzun dönemli kar amaçlarına ulaşmasını sağlamaktır. HMY disiplini kurulurken, uzun dönemli planın güvenilirliği en önemli husustur. Bu güvenilirliği  faktör inşa etmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 89);

- i- Plan, bütünüyle konuyla ilgili olan bilgilerin dikkatlice analizi sonucunda oluşturulur,
- ii- Sadece gerçekçi planlar onaylanır,
- iii- Planın geçerliliği tam olarak test edilir.

Planın güvenilir olması için, rekabet koşullarıyla ilgili olan bütün bilgilerin ve ürünün karlılığını etkileyen diğer bütün faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin; HMY’ni kullanan bir kamera ve diğer optik tabanlı ürünler üreticisi olan Olympus

Optical toplam altı kaynaktan bilgiler toplar ve bu bilgileri bütünleştirerek analiz eder. Bu altı kaynak; firmanın ticari planı, teknoloji incelemesi, iş ortamının genel bir analizi, kamera satışları hakkında sayısal veriler, kamera satışları hakkında nitel bilgi ve rekabet ortamının analizidir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 90).

1.4.1.2.Ürün Hatlarını Yapılandırmak

Ürün hatlarının başarılı olabilmesi için, mümkün olduğunca çok sayıda tüketiciyi memnun edebilecek şekilde yapılandırılmalıdır ancak tüketicilerin kafasını karıştıracak derecede çok sayıda ürün içermemelidir. Bu nedenle ürün hatları, zaman içinde tüketici tercihlerinin değişiminin analizine göre yapılandırılmalıdır. Örneğin, Nissan, yeni ürünlerini müşterilerinin kafa yapılarını inceleyerek tasarlar. ‘Kafa yapıları’, insanların arabalarıyla ilişkilerinde kendilerini nasıl konumlandıracaklarını belirler. Nissan bu kalıpları, insanların araba satın alırken göz önüne alacakları tasarım özelliklerini belirlemek için kullanır. Tipik kafa yapıları; değer arayan, kendinden emin ve sofistike, agresif ve coşkulu ve bütçeli ve hızlı kişilerdir. Bu ‘kafa yapılarının’ kümelenmelerini belirleyerek, Nissan önemli sayıda otomobil alıcısı içeren belirli bir niş’in özelliklerini belirleyebilir ve sadece o niş için spesifik özelliklere sahip bir araç üretebilir. Nissan’ın ürün hattı matriksinde bulunan her model, fiyat aralığını, hedef müşterisini ve onların gelir düzeyini ve vücut tiplerini içermektedir. Bu bilgiler Nissan’ın hem şimdiki hem de gelecekteki modellerin sürdürülebilirliğini sağlarken aynı zamanda pazarda her ürünü etkili bir şekilde tanımlamaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997: 92).

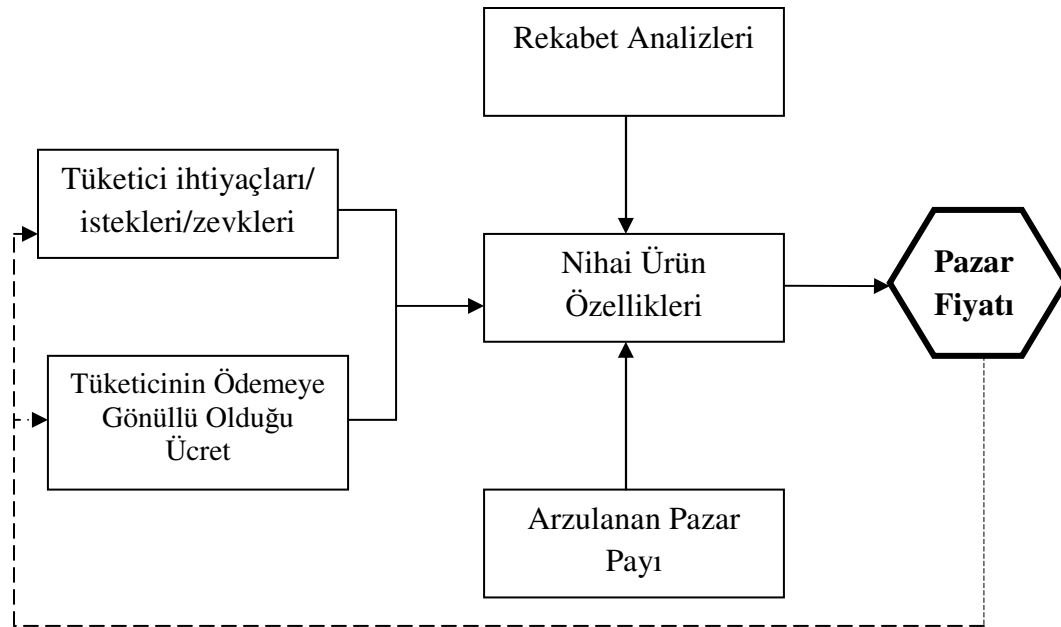
1.4.1.3.Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

Hedef Maliyetleme Yönetimi tipik olarak kalite, servis, pazara sürüm zamanı, destek, ürün fonksiyonları ve ürün özellikleri bakımından birbirlerinden ayrı ürünleri bulunan rekabetçi bir ortamda oluşur. Bu ortamda, tüketicilerin ihtiyaçları, istek ve zevkleri kendi ödeme güçleriyle birleştiğinde ürün fiyatlarının belirlenmesinde merkezi olur. Ürün fiyatı ayrıca ürünün fiziksel ve estetik özelliklerine göre de belirlenir. Japon işletmeleri,

HMY sürecinde ürün fiyatının belirlenmesinde dört anahtar belirleyici kullanılmaktadır (Şekil 1.9.). Bunlar (Ansari vd.,1997:32);

- i- Bir üründe fiyat belirlemenin anahtarı, tüketici ihtiyaçlarını / isteklerini / zevklerini fiziksel özelliklerle ve estetik fonksiyonlarla birleştirmektir. Bu, ürünün özelliklerini ve fonksiyonlarını somutlaştırmaktadır.
- ii- Kabul edilebilir fiyat tüketicinin arzuladığı özellikler ve fonksiyonlar için ödemeye gönüllü olduğu fiyattır. Kabul edilebilir fiyat, pazarlanabilir ürün özelliği olarak tüketici istek listesine girerek, dönüşüme uğrar. Bir ürün sadece içerdiği özellikleri ve fonksiyonları için satın alınabilir ve fiyat bu özellik ve fonksiyonlara eklenir.
- iii- Ürün özellikleri, fonksiyonları ve fiyatı için rekabet analizleri yapmak.
- iv- Ürün için pazar payı hedefi belirlemek. Bu yöntem, Japon işletmelerin sık sık kullandığı temel bir fiyatlandırma stratejisidir.

Şekil 1.9.Hedef Maliyetleme Yönetiminde Fiyat Belirleme

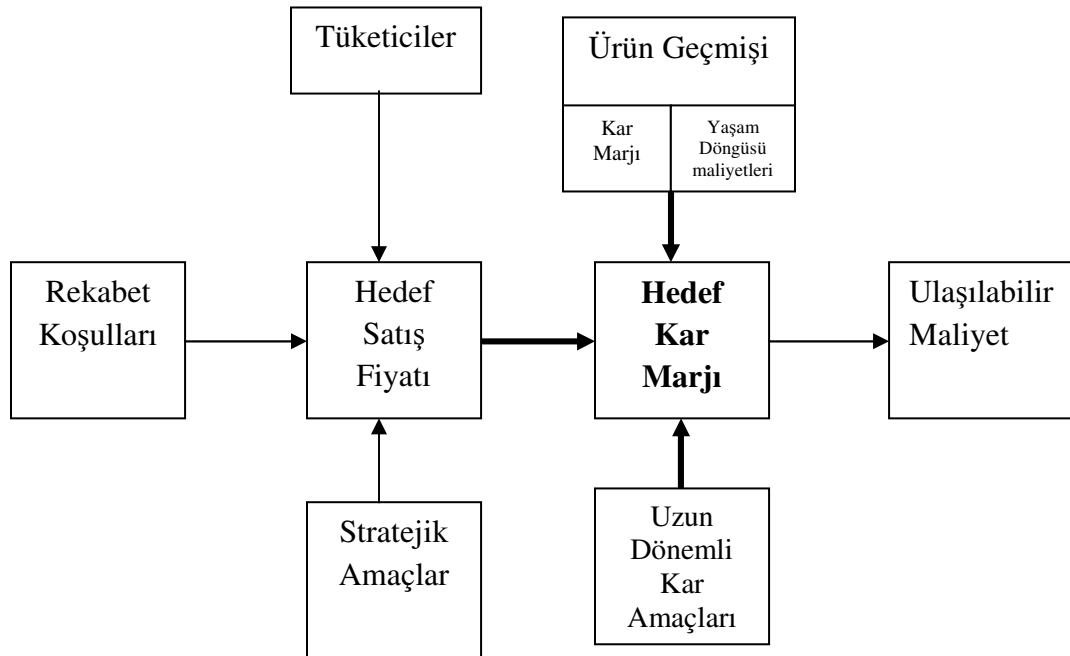


Kaynak: Ansari vd.,1997:33

1.4.1.4.Hedef Kar Marjının Belirlenmesi

Hedef kar marjının belirlenmesinin amacı, işletmenin uzun vadeli kar planlamasını güvence altına almaktır (Şekil 1.10). Genellikle ürün hattından sorumlu olan departman genel kar hedefine ulaşma sorumluluğunu alır. Hedef kar marjları belirlenirken dikkate alınması gereken iki önemli husus vardır. Bunlar; belirlenen kar marjlarının gerçekçi olması ve ürün yaşam döngüsü maliyetlerini karşılayabilecek seviyede olmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 1997: 100).

Şekil 1.10.Hedef Kar Marjının Belirlenmesi



Kaynak: Cooper ve Slagmulder, 1997: 100

1.4.1.4.1.Gerçekçi Kar Marjlarının Belirlenmesi

İşletmeler hedef kar marjını iki şekilde belirleyebilirler. Birinci yöntemde, önceki ürünün fiyatıyla başlanır ve bu fiyat piyasa koşullarına göre ayarlanır. Bu tarihsel ilişkiden yola çıkılarak, yeni bir ürünün hedeflenen satış fiyatı baz alınarak hedef kar marjı belirlenir.

Bu itinalı analizin amacı; şirketi uzun dönem kar planlarına ulaştırabilecek gerçekçi kar marjları belirleyebilmektir. İkinci yöntemde ise, firma ürün çizgisinin hedef kar marjıyla başlar ve piyasa ortamının gerçeklerine göre her bir ürünün fiyatını ayrı ayrı indirir veya yükseltir. Ürünün hedeflenen satış fiyatından grup hedef kar marjını çıkararak hedef maliyeti hesaplar. Bu hesaplanan hedef maliyet ise yeni ürünün tahmin edilen maliyeti ile kıyaslanır. Eğer hedef maliyetin çok düşük olduğu düşünülürse, hedef kar marjının düşmesine izin verilir ama bunu yapabilmek için başka bir ürünün hedef kar marjının artırılması gerekir ki böylelikle zarar tamamıyla karşılanabilmiş olsun. Bir ürün için hedef kar marjının azalması hedef maliyetin artması sonucunu doğurur; hedef kar marjının artması ise hedef maliyetin azalması sonucunu doğurur. Buradaki ana hedef; grubun ortak kar hedefini yakalayabilmektir. Her bir ürün için karar süreci bittikten sonra, tüm grubun kar hedefinin yakalanıp yakalanmadığı konusunda emin olmak için simülasyon yardımına başvurulur (Cooper ve Slagmulder, 1997: 101-102).

1.4.1.4.2.Hedef Kar Marjının Ürünün Yaşam Döngüsü Maliyetleri İçin Ayarlanması

Bir ürünün pazara sürülmesi veya pazardan çekilmesi için yüksek miktarda bir yatırım gerekiyorsa ya da bir ürünün satış fiyatı veya maliyetlerinin bu ürünün yaşamı süresinde önemli ölçüde değişeceği bekleniyorsa; buna uygun olarak firma hedef kar marjını ayarlamalıdır. Bu tarz ayarlamaların amacı; işletmenin hedef kar marjını belirlerken tüm maliyet ve tasarrufları göz önüne almasını güvence altına almaktır. Böylelikle ürünün ön görülen karlılığı yeterli olabilir. Bu tür ayarlamalar olmadan, yeterli geri dönüşü sağlayamayacak bir ürünün pazara sürülmesi veya yeterli geri dönüşü sağlayabilecek bir ürünün pazara sürülmekten vazgeçilmesi gibi riskler söz konusudur. Büyük miktarda ileriye dönük yatırım gerektiren ürünler üreten işletmeler genellikle yaşam döngüsü boyunca ortaya çıkacak karlılığı analiz ederler. Bu analizler; yeni ürünü pazara sürmek için gereken sermaye ve pazarlamayla ilgili yatırımın belirlenmesini içerir. Bu analizlerin amacı ise, üretilen ürünlerin yaşam süreleri boyunca yeterli karlılık yaratması için yeterince büyük hedef kar marjları oluşturabilmektir (Saygın, 2008:123).

1.4.1.5.Ulaşılabilir Maliyetin Belirlenmesi

Ulaşılabilir maliyete ulaşabilmek için önce hedef satış fiyatının ve hedef kar marjının belirlenmesi gerekmektedir. Hedef kar marjlarının belirlendiği yöntemde, ulaşılabilir maliyet işletmenin pazardaki rekabetçi konumunu yansıtır. Ancak ulaşılabilir maliyet, işletmenin kendisini rakipleriyle karşılaştırarak değerlendirebileceği bir referans noktası (karşılaştırma noktası) değildir. Çünkü ulaşılabilir maliyet, işletmenin gerçekçi bir şekilde belirlenmiş uzun dönemli kar hedefleri baz alınarak belirlenmektedir. Ayrıca ulaşılabilir maliyet belirlenirken, işletmenin ürün tasarımcılarının veya tedarikçilerinin maliyet düşürme kapasiteleri göz önünde bulundurulmaz. Bu nedenle, işletmenin ulaşılabilir maliyete ulaşabilmesinin garantisi yoktur. Belirlenen hedef maliyetin daha yüksek olma ihtimali vardır. İşletme böyle bir durumla karşılaşmamak için, ürün düzeyinde hedef maliyetlemede daha yüksek bir ulaşılabilir maliyet belirlemelidir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 104-105).

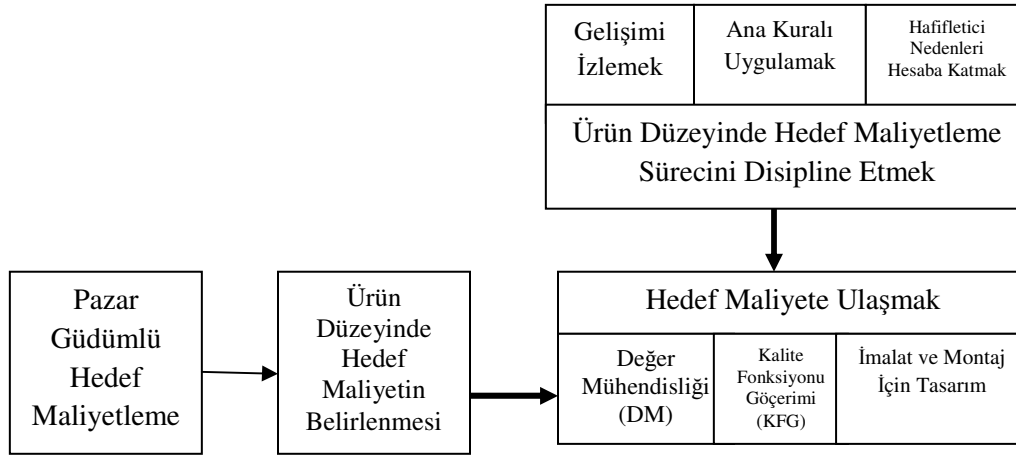
$$\text{Ulaşılabilir Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar Marjı}$$

1.4.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları

Ürün-düzeyinde hedef maliyetleme, şekil 1.11.'de de görüldüğü gibi üç aşamaya ayrılır (Coşkun, 2002:27):

- i- Ürün-düzeyinde hedef maliyetin belirlenmesi,
- ii- Hedef maliyetin uygulanabilir bir seviyede belirlenmesini garanti etmek için hedef maliyetleme sürecini disipline etmek.
- iii- Ürünün maliyetini hedef maliyete, değer mühendisliği ve diğer mühendislik esaslı maliyet düşürme teknikleri kullanarak, işlevsellikten ve kaliteden taviz vermeden ulaştırmak.

Şekil 1.11.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Süreci



Kaynak: Cooper ve Slagmulder 1997:109

1.4.2.1.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Rekabetin yüksek olduğu pazarlarda, tüketiciler her yeni üründe daha yüksek kalite veya daha fazla işlevsellik veya fiyatların indirilmesi gibi gelişmeler umut etmektedirler. Bu gelişmelerin herhangi biri veya kombinasyonu, işletmenin karlılığını koruması için maliyetleri indirmesini gerektirir. Maliyet düşürme hedefi olarak da adlandırılan maliyet düşürmenin derecesini belirlemek için, mevcut ürün maliyetinden ulaşılabilir maliyeti çıkarmak gerekir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 108):

$$\text{Maliyet Düşürme Hedefi} = \text{Mevcut Maliyet} - \text{Ulaşılabilir Maliyet}$$

Yeni ürünün mevcut maliyeti, -hiçbir maliyet düşürme aktivitesinin uygulanmadığı varsayılarak- yeni modelin her ana fonksiyonunun mevcut üretim maliyetlerinin eklenmesiyle belirlenir. Mevcut maliyetin anlamlı olabilmesi için ürün inşasında kullanılan ana fonksiyonlar, yeni üründe kullanılacaklarla benzer olmalıdır. Ulaşılabilir maliyet ise, dış koşullar tarafından belirlendiği için ve işletmenin tasarım ve üretim yeteneklerini ve tedarikçilerini hesaba katmadığı için, erişilemez olma riski taşımaktadır. Bu durumda işletme, HM disiplinini korumak için maliyet düşürme hedefinin ulaşılabilir ve ulaşılamaz bölümlerini belirlemelidir. Ulaşılabilir hedef ya da hedef maliyet

düşürme hedefi ürün tasarımcılarının ve tedarikçilerinin önerilen üründe maliyet düşürme yetenekleri analiz edilerek bulunur. Bu da işletmeyle tedarikçiler arasında interaktif ilişkiler yaratır. Bu ilişkilerin amacı, ürün satış fiyatlarının tahmininin daha erken olması ve - mümkün olduğu zaman- düşürülen maliyette istenilen fonksiyonellik ve kalite seviyesini işletmenin sunabilmesini sağlayacak alternatif tasarım olanakları sağlamaktır. Ürün düzeyinde hedef maliyet, yeni ürünün hedef maliyet düşürme hedefinin mevcut maliyetten çıkarılmasıyla belirlenir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 110-111):

$\text{Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet} = \text{Mevcut Maliyet} - \text{Hedef Maliyet Düşürme Hedefi}$

Ürün tasarımcıları ve ana tedarikçilerle görüşmeler, ürün düzeyinde hedef maliyeti saptar. Bütün ilgililer hedef maliyet indirme hedefini erişilebilir görmelidir. Projenin geri kalanında tasarımcıların sorumlu tutulacağı maliyet hedefi budur (Saygın, 2008:126).

1.4.2.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Disipline Edilmesi

İşletme hedef maliyet indirme hedefine ulaştığında, ürünü hedef maliyetinde üretebilmek için tasarlama sürecine başlayabilir. Bu amaç doğrultusundaki ilerleme işletmenin yetkili kıldığı uzman kişiler tarafından sürekli gözlemlenmelidir. Bu gözlemler, işletmenin mümkün olduğu kadar erken düzeltici eylemlerde bulunmasını ve ana kuralın - “Hedef maliyet asla aşılmamalıdır!”- ihlal edilmemesini garanti eder. Bu kural, tasarım süreci boyunca HM disiplininin korunmasını sağlamak için kritik bir önem taşır. HMY’nin ana kuralını uygulamanın üç yolu vardır; ilk olarak, tasarımdaki gelişmeler maliyetlerde artışa neden olduğunda işletme tasarımın başka yerlerinde alternatif karşılayıcı tasarruflar bulmalıdır; ikincisi, işletme hedefi aşan maliyetli ürünlerin tasarımını başlatmaz; sonuncusu ise, işletme hedef maliyete ulaşmayı garantilemek için üretim aşamasına geçişi dikkatlice yönetir. HM disiplinin ana kuralını ihlal ederek pazara sürülmüş bir ürün iki analizden geçer; hedef maliyete neden erişilemediğini belirlemek için tasarım sürecinin detaylı bir incelemesi ve ana kural ihlalinin çok kısa sürmesi için pazara sürüldükten hemen

sonra yoğun bir maliyet düşürme çabasıdır. Geçici ihlale rağmen bu iki analiz HM disiplini korur (Cooper ve Slagmulder, 1997: 119-126).

1.4.2.3.Hedef Maliyete Ulaşma

Planlamacılar hedef maliyet indirme hedefini tanımladıktan sonra ona ulaşmanın yollarını bulmalıdırlar. Birçok mühendislik tekniği ürün tasarımcılarının ürün maliyetlerini düşürmesine yardım edebilir, bunlara değer mühendisliği, üretim ve montaj için tasarım ve kalite fonksiyon göçerimi de dahildir. Değer mühendisliği, tüketici değerini maksimize eden üretim tasarımına çok disiplinli bir yaklaşımdır; maliyeti düşürürken işlevselliği ve kaliteyi artırır; buna karşın üretim ve montaj için tasarım, işlevselliği belirli seviyelerde tutarken ürünleri daha kolay montajlayarak veya üreterek maliyetleri düşürmeye odaklanır; kalite fonksiyon göçerimi ise tasarım süreci boyunca tüketici gereksinimlerinden ödün verilmemesinin garantilendiği yapısal bir yaklaşım sağlar (Cooper ve Slagmulder, 1997: 126).

1.4.3.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları

Fonksiyon düzeyinde hedef maliyetleme süreci üç aşamalıdır (Coşkun, 2002:29);

- i- Ürün düzeyindeki hedef maliyeti temel fonksiyon seviyelerine göre ayırmak. Örneğin, bir aracın temel işlevleri: Motor, vites, ısıtma sistemi, ses düzeni, vs. gibi parçalardan oluşmaktadır,
- ii- Fonksiyon düzeyinde hedef maliyetleri belirlemek,
- iii- Tedarikçileri yönetmektir.

1.4.3.1.Hedef Maliyetin Temel Fonksiyon Seviyelerine Göre Ayrılması

Tasarım ekibi bütün temel fonksiyonların hedef maliyetlerinde üretilebilmesi için tasarım yolları bulmalıdır. Ekip temel fonksiyonu parçalarına ayırır ve sonra temel fonksiyon düzeyindeki hedef maliyetleri parça düzeyindeki hedef maliyetlere dağıtır. Ana kural doğrultusunda belirlenen parça düzeyinde hedef maliyetler toplamının bunları içeren temel fonksiyonla eşit olması gerekir (Kaplan ve Cooper, 1998:227).

1.4.3.2.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleri Belirlemek

Parça düzeyinde hedef maliyetler, kabul edilebilir tedarikçi satış fiyatlarıyla hesaplanır. Tedarikçilerin de yeterli karı kazanabilmesi için müşterilerine teslim ettikleri ürünlerin daha az maliyetli olması gerekir. Bunun için ana tedarikçilerin işletmenin ürün dizayn sürecinde mümkün olduğunca erkenden bulunması gerekir. Böylece bu süreç içerisinde her iki tarafın da girdilerinde nasıl maliyet indirimine gidileceğine birlikte karar verilebilir (Kaplan ve Cooper, 1998:227).

1.4.3.3.Tedarikçileri Yönetmek

Tedarikçi yönetiminin, FDHM sürecinde birincil derecede önemli iki yönü vardır:

- Tedarikçilerin seçimi,
- Tedarikçilerin sağladıkları parçaların maliyetinin düşürülmesi için yaratıcı fikirler bulmaları durumunda ödüllendirilmeleri.

1.4.3.3.1.Tedarikçilerin Seçimi

FDHM sürecinde alınması gereken kritik karar parçaların sağlanmasıdır. Dış kaynaklı olarak elde edilen parçaların hedef maliyetleri genellikle pazarlık süreci sonunda oluşturulur. Bu süreç iç ve dış tedarikçilerin satış fiyatları tahminlerini firmaya sunmasıyla başlar. Her temel fonksiyonun hedef maliyetinin ve o fonksiyondaki parçaların maliyetinin

düşmesinden sonraki beklenen maliyetleri toplamının karşılaştırılması her temel fonksiyonun hedef maliyetiyle üretilip üretilmediğini gösterir. Parça maliyetlerinin toplamı çok yüksek olduğunda, hedef maliyete ulaşabilmek için yeni maliyet indirimleri tanımlanır. Bütün parçaların hedef maliyetleri tedarikçilerden aktarılan fiyatlarla karşılaştırılır. Eğer fiyat tatmin ediciyse işletme teklifi kabul eder. Eğer verilen fiyat teklifi çok yüksekse işletme fiyatı düşürene kadar görüşmelere devam eder. Disiplini sağlamak için sadece çok özel durumlarda ve kısa süreliğine HM’de esnekleştirmeye gidebilir. Bu esnekleştirmenin amacı, maliyeti hedeflenen seviyeye düşürmek için çözüm ararken tedarikçinin kabul edilebilir bir teklifle geri dönüşünü sağlamaktır (Cooper ve Slagmulder, 1997: 160).

1.4.3.3.2.Tedarikçinin Yaratıcılığının Ödüllendirilmesi

Birçok firma yenilikçiliği ödüllendirmek ve daha fazla nerede maliyet düşüşünün sağlanabileceğini işaret etmek için tedarikçilerini teşvik edici planları kullanır. Bu planlar tedarikçiyi verilen siparişin tümü veya bir kısmı için ödüllendirir. İlk denemede fiyat istenilen seviyeye getirilemezse bile tedarikçiye bir sonraki alışverişte maliyet düşürme baskısı yaşanacağı hissettirilmiş olur. HMY sisteminde , en düşük maliyet ya da en yüksek değeri veren tedarikçi her zaman teklifi kazanamaz. İşletmeler tedarikçilerini, kendi etkinliklerini ve yeniliklerini sürdürebilmeleri için aktif olarak yönetirler (Saygın, 2008:135).

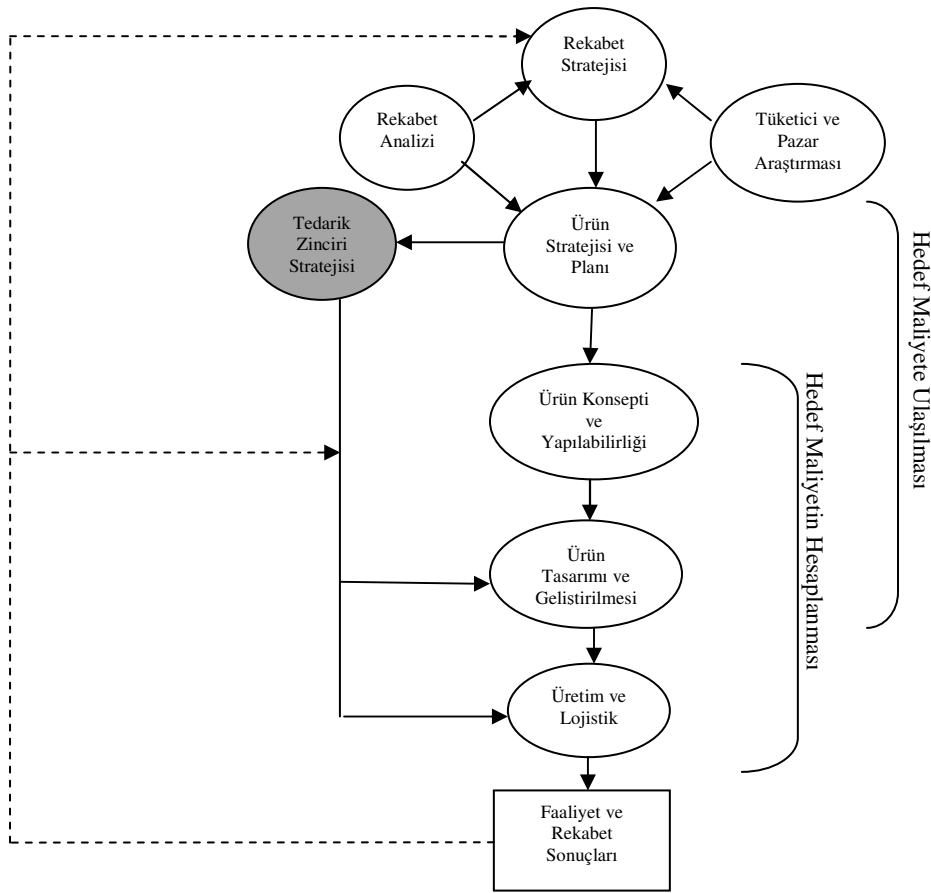
1.4.4.Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Süreci

İşletmeler tedarik zincirini geliştirerek, hem maliyet azaltma hem de değer yaratma stratejilerini yürütebilirler (Horngren vd., 2009:33). Tedarik zincirinde maliyetler, pazar koşullarına uygun bir şekilde oluşmalı ve rekabet sürecinde işletmenin gücünü artırmalıdır. Bu da etkin bir maliyet yönetimi ile sağlanır (Türker vd., 2005:461). Daha önce de belirtildiği gibi HMY maliyet azaltma çabalarını, işletme içi ve işletme dışı bütün birimlere yayar. Tedarik zinciri de işletmenin hem iç hem dış birimlerinin etkin bir şekilde

alışmasını kapsadığı için HMY’nde oldukça önemli bir yere sahiptir. Kaplan ve Cooper (1998:227)’a göre, bugünün yüksek rekabet ortamında en etkili oyuncu olmak önemli değildir; önemli olan en etkili tedarik zincirinin bir parçası olmaktır. Tedarikçi ilişkileri stratejik başarı için kritik rol oynadığında, işletmeler tedarikçilerini değerlendirerek sistemleri geliştirirler (Kaplan ve Atkinson, 1998:564).

Tedarik zincirinin etkinliğini artırmanın en önemli yollarından birisi zincirlenmiş HMY (şekil 1.12.)sistemini kullanmaktan geçer. HMY sistemleri, alıcının HMY sistemi girdisinin, tedarikçinin HMY sistemi çıktısı olduğu zaman zincirlenirler. Alıcının parça düzeyindeki hedef maliyetleri, tedarikçinin hedef satış fiyatları olmaktadır. Tedarikçinin HMY sistemi, hem ürün düzeyinde hem de parça düzeyinde hedef maliyetlerden geliştirilir; bu yüzden alıcının rekabet baskısı tedarikçinin ürün tasarımlarına yönelir. Tedarikçilerin tedarikçileri de HMY’ni kullanıyorlarsa; zincir, tedarik zincirinin aşağılarına doğru ilerler. Böylece, zincirlenmiş HMY , rekabet baskısını alıcıdan tedarik zincirinin aşağılarına ileterek bütün zinciri daha etkin kılabilir. Aşırısı maliyet düşürme baskısı HMY’nin karakteristik özelliği olduğu için bütün tedarik zincirine yayılır (Kaplan ve Cooper, 1998:227).

Şekil 1.12.Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Süreci



Kaynak: Lockamy III ve Smith, 2000:214

1.5.HEDEF MALİYETİ SAPTAMA YÖNTEMLERİ

Hedef Maliyetleme Yönetimi'nin uygulanmasında en önemli faktör, hedef maliyetlerin doğru bir şekilde saptanmasıdır. Literatürde hedef maliyetin saptanmasıyla ilgili birçok yöntemden söz edilmektedir. Hedef maliyeti saptama işlemleri, işletmeden işletmeye farklılık göstermesine rağmen birçok ortak noktada buluşmaktadır. Literatür incelendiğinde hedef maliyet kavramı nadiren düzenli bir ayrıma tabi tutulmakta ya da belirli işletmelerde uygulanan yöntemin anlatılması ve tanımlanması ile sınırlı kalmaktadır (Ceran, 2004:35).

Örneğin, Sakurai hedef maliyeti üç farklı yöntemle saptama yoluna gitmiştir. Bunlar (Can, 2004:71);

- Kar Planlaması Yöntemi (Top-Down)
- Teknik Planlama Yöntemi (Bottom–up)
- Kombinasyon Yöntemi (Combinations Method)

Seindenschwarz ise hedef maliyeti beş farklı yöntemle saptama yoluna gitmiştir (Can 2004: 71);

- Pazardan İşletmeye Yöntemi (Market Into Company)
- Rakipler Esası Yöntemi (Out Of Competitor)
- İşletme Esası Yöntemi (Out Of Company)
- Standart Maliyetler Esası Yöntemi (Out Of Standart Cost)
- Pazardan İşletmeye-İşletmeden Pazara Yöntemi (Into and Out of Company).

Her ne kadar farklı sınıflandırmalara gidilmiş olsa da aslında Pazardan İşletmeye Yöntemi (Market Into Company) ve Rakipler Esası Yöntemi (Out Of Competitor) Kar Planlaması Yöntemi (Top-Down) ile, İşletme Esası Yöntemi (Out Of Company) ve Standart Maliyetler Esası Yöntemi (Out Of Standart Cost) Teknik Planlama Yöntemi (Bottom-up) ile, ve son olarak da Pazardan İşletmeye-İşletmeden Pazara Yöntemi (Into and Out of Company) Kombinasyon Yöntemi (Combinations Method) ile benzerlik göstermektedir (Can 2004: 72).

Hedef maliyeti saptama yöntemleri, aşağıdaki Tablo 1.2.'de de görüldüğü gibi, benzerlik gösterdiği için bunları üç başlık altında toplamak olasıdır. Bunlar (Ceran, 2004:35; Acar, 1998:88);

- Çıkarma Yöntemi; Pazardan İşletmeye Yöntemi (Market Into Company) ve Rakipler Esası Yöntemi (Out of Competitor)
- Toplama Yöntemi; İşletme Esası Yöntemi (Out of Company) ve Standart Maliyetler Esası Yöntemi (Out of Standart Cost)

- Karşı Akım (Kombinasyon) Yöntemi; Pazardan İşletmeye – İşletmeden Pazara Yöntemi (Into and Out of Company) ve toplama ve çıkarma yöntemlerinin kombinasyonu

Tablo 1.2.Hedef Maliyeti Saptama Yöntemleri

Hedef Maliyet Saptama Türleri		Pazara Yönelik Olma	KULLANILABİLİRLİK	
			Yenilikçi Yeni Ürünler İçin	Pazar Standardına Uygun Ürünler İçin
Çıkarma Yöntemi	Market Into Company	Güvenli ++	Önerilmeye Değer	Olanaklı +
	Out of Company	Olanaklı +	Olanaklı +	Olanaklı +
Kombinasyon Yöntemi	Into and Out of Company	Olanaklı +	Olanaklı +	Olanaklı +
Toplama Yöntemi	Out of Competitor	Güvenli +	Olanaklı Değil -	Önerilmeye Değer ++
	Out of Standart Costs	Olanaklı +	Olanaklı +	Olanaklı +

Kaynak: Ahmadov, 2006:113

1.5.1.Çıkarma Yöntemi

Çıkarma yönteminde hedef maliyet, rakiplerin ürünlerinin fiyatlarına göre belirlenir. Bu yöntemde hedef maliyet, piyasa fiyatından geriye doğru giderek oluşturulmaya çalışılır. Sonuçta gerçekleştirilmesi zor bir hedef maliyet ortaya çıkabilir. Yani başka bir deyişle işletmenin var olan teknoloji ve tedarikçileri ile bu sonuca ulaşması mümkün olmayabilir. Bu yöntemde hedef maliyet şu şekilde belirlenir (Acar, 1998:88);

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

Bu formülden hareketle hedef maliyetin türü, beklenen karın türüne göre değişim göstermektedir. Eğer beklenen kar gayri safi kar ise; hedef maliyet tam maliyet olmaktadır. Ancak beklenen kar sadece katkı payı ise; hedef maliyet sadece ürünün değişken maliyetlerini içerir. Pratikte daha çok tam maliyet uygulandığından, tam maliyeti esas alan hedef maliyet belirlenir (Acar, 1998:88). Tam maliyeti esas alan hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Can, 2004:78);

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Fiyat} - \left[\frac{\text{Fiyat} \times \text{Brüt Kar}}{\text{Satışlar}} \right]$$

Bu yöntemde fiyat, belirli pazarlarda gelecekte beklenen koşullar ve rekabet düzeyi göz önünde bulundurulduktan sonra belirlenmektedir. Bu nedenle tahminin geçerli olması için, çok ayrıntılı pazar bilgisi, yeni ürünün beklenen fiyatının çok değişken olması ve mevcudun farklılaşması ile ilgili uzman kişilerin görüşlerine başvurulur. Bununla birlikte, pazar hakkındaki gelecek beklentilerinin tahmini için, yönetim muhasebesi bilgi sisteminden de yararlanılır. Yeni ürünün “brüt kar / satışlar” oranının, belirli ürünlerin gelecekte beklenen brüt kar oranını temsil etmesi gerekmektedir. Bu tür bir hedef maliyeti hesaplarken iki nokta göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlardan birincisi; ürünün bu formülde belirlenen gelecekteki beklenen brüt karının, ürün grubunun brüt karına ve aynı zamanda işletmenin gelecekteki brüt karına bağlı olmasıdır. Yani gelecekte beklenen brüt karın, işletmenin finansal planlarına da uyumlu olması gerekmektedir. İkincisi ise; bu hedef maliyet piyasa koşullarına göre belirlenmiş olsa da, pratikte iç maliyet tahmin sistemleri tarafından bir ölçüde uyumlaştırılabilir. Bu çerçevede pazarı esas alan hedef maliyetle iç maliyet sistemlerinin karşılaştırılabilir olması önemlidir (Acar, 1998:89).

1.5.2.Toplama Yöntemi

Alman işletmelerinde uzun zamandan beri kullanım alanı bulan toplama esasına dayalı yöntem, hedef maliyeti teknik ve işletme içi kriterleri baz alarak saptamaya çalışmaktadır. Toplama yöntemi, işletmenin ve tedarikçilerinin geçmiş maliyet bilgilerine dayanmaktadır. Ayrıca, uzmanlara danışılarak ve parametrik tahminlerde bulunularak vakitli maliyet tespitleri de yapılabilir. Hedef fiyatın belirlenmesinde satış hacimleri, rakiplerin pazar payları, pazarda farklılaşan fiyatlar, çıkarma yönteminde olduğu gibi toplama yönteminde de önem kazanmaktadır. Ancak bu yaklaşımların merkezinde işletme içi maliyet pozisyonları yer aldığından işletmenin pazar gereklerine yönelmesi dolaylı yollardan olmaktadır. Dolayısıyla bu başlık altında ele alınan yöntem geniş ölçüde geleneksel maliyet hesaplamalarına dayanmaktadır (Can, 2004: 81). Bu yöntemle normal olarak sonuca daha çabuk ulaşılır çünkü sonuç zaten işletmenin ve tedarikçilerinin yaptıkları işlemlerin toplamından ibarettir. İçeriden olduklarından dolayı pazar koşullarını dikkate almazlar. Toplama yönteminde hedef maliyet üç yolla belirlenir(Acar, 1998:90-91);

- Benzer ürünlerin esas alınması
- Tasarım özelliklerinin esas alınması
- Yeni yaklaşımların esas alınması

1.5.2.1.Benzer Ürünlerin Esas Alınması

Bu yöntemde hedef maliyet benzer ürünlere veya benzer parçalara göre belirlenir. Bu maliyete kısaca bir önceki davranışı tekrar ederek veya son performansı kolayca geliştirerek ulaşmak mümkündür. Bu tür bir hedef maliyet daha önceki üretim tecrübelerinden çıkan maliyet verilerine göre ortaya çıkar. Bu yolla hedef maliyet belirlemenin üç temel adımı söz konusudur. Birinci adımda; benzer ürünlerin gerçek maliyetleri, normal olmayan maliyetleri dışarıda bırakacak ve üretim hacmi ve enflasyon gibi faktörleri de hesaba katacak şekilde uyarlanmaktadır. İkinci adımda; hedef maliyet, ürün grubu veya hatlarının uyumlaştırılmış gerçek maliyetlerine bağlanmaktadır. Üçüncü adımda ise; hedef maliyet, geçmiş performansta gelişme kaydedecek şekilde belirlenmektedir.

1.5.2.2.Tasarım Özelliklerinin Esas Alınması

Bir ürünün hedef maliyeti, o ürünün çok önemli tasarım özellikleri esas alınarak belirlenirken, faktör analizi ve regresyon analizi gibi istatistiksel tekniklerde kullanılmaktadır. En kolay yaklaşım, normal gerçek maliyet ile tasarımın spesifik özelliklerinden biri arasında ilişki bulup, benzer ürünlerde geçmişteki verileri kullanma yaklaşımıdır. Bu ilişki basit regresyon eşitliği ile ifade edilebilir:

$$\text{Hedef Maliyet} = a + bx$$

Burada a ve b sabitler; x ise tasarımın diğer önemli değişken özelliğini temsil etmektedir. Uygulamada ispat edilmiş çok yararlı bir ilişki de aşağıdaki gibidir:

$$\text{Hedef Maliyet} = a \left[\frac{X_1}{X_2} \right]^n$$

Burada a sabit, x_1 tasarımın en önemli özelliği ve x_2 tasarımın yeni özelliği olmaktadır. Uygulamada n ise yaklaşık 0,6 veya 0,7 bulunmuştur. Ekstra fonksiyonların dahil edildiği başka bir denklem ise şöyledir:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Ana Fonksiyonların Maliyeti} \times \left(1 + \frac{\text{Ekstra Fonksiyonların Sayısı}}{\text{Mevcut Fonksiyonların Sayısı}} \right)$$

1.5.2.3.Yeni Yaklaşımların Esas Alınması

Bu yöntem, ürün tasarımının bazı temel fonksiyonlarının veya bazı temel boyutlarının, işletmenin daha önce kullanmadığı yeni bir yaklaşıma ulaştığı bir süreçte kullanılmasını içermektedir. Bu durumda yeni yaklaşım, maliyetlerde uygun bir düşüş sağlıyorsa kullanımı uygun olmaktadır. Yeni hedef maliyetin, mevcut hedef maliyetin

%70'i kadar olması, genel bir kabul görmektedir. Japonya'da ise bu oran yaklaşık %50 civarındadır.

1.5.3.Karşı Akım (Kombinasyon) Yöntemi

Karşı Akım (Kombinasyon) yöntemi, adından da anlaşılacağı üzere yukarıda açıklanan toplama esası (mevcut teknoloji ve yeterliliklere bağlı) ve çıkarma esasına (pazar yaklaşımına bağlı) dayanan yöntemlerin kombine edilmesiyle geliştirilmiştir ve toplama ve çıkarma yöntemlerinin sonuçlarının elde edilmesinden sonra yapılacak bir müzakere sürecini de içermektedir. Söz konusu yöntemlerin birleştirilmesi ile elde edilen bu yöntem hedef maliyetin belirlenmesinde pazar tabanlı bir planlama sürecini içermekte olup, yönetim, pazarlama, mühendislik, üretim ve muhasebe bölümleri arasında sıkı bir koordinasyon oluşturulması esasına dayanmaktadır. Bu yöntem daha uzun vadeli bir bakış açısından hedef maliyet vermektedir. Hedef maliyeti belirlemede, çıkarma ve toplama yöntemlerinin olumsuzluklarını elimine edecek şekilde birlikte kullanılmasının en iyi yol olacağı uzmanlarca vurgulanmaktadır. Herhalde, bu nedenle olsa gerek ki, bu yöntem diğerlerine oranla Japon işletmelerinde yaygın kullanım alanı bulan yöntemdir (Can, 2004: 86 ; Acar, 1998: 92).

Bu yöntemde müzakerelere katılan her kişi değişik fonksiyonel alt yapılardan gelmektedir. Bu müzakereler teşvik müzakereleri olmasına rağmen; bunlarda fikir birliğini sağlamak pek mümkün olmamaktadır. Eğer fikir birliğine ulaşmada birkaç anlaşmazlık noktası kalmışsa; hedef maliyetle ilgili nihai kararı tepe yönetimi verir. Bu şekilde oluşturulan hedef maliyet yöntemi önemli bir motivasyon unsuruna da sahip bulunmaktadır (Acar, 1998: 92).

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE UYGULANMAKTA OLAN MALİYETLEME YÖNTEMLERİ VE HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN KONAKLAMA İŞLETMELERİ AÇISINDAN ANALİZİ

2.1. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE UYGULANMAKTA OLAN MALİYETLEME YÖNTEMLERİ VE BU YÖNTEMLERİN UYGULANMASINDAN KAYNAKLANAN PROBLEMLER

Geleneksel üretim ortamlarında kullanılan maliyetleme yöntemleri klasik maliyetleme yöntemleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Klasik yöntemlerde mamul maliyetlemesi yapılırken, direkt işçilik maliyeti, direkt hammadde maliyeti ve genel üretim maliyeti (GÜG) olmak üzere üç temel maliyet kalemi esas alınarak yapılmaktadır (Çabuk, 2002: 111). Klasik maliyetleme yöntemleri üç grupta toplanabilir (Üstün,1994: 105-113):

1-Üretim eylemlerinin niteliğine göre belirlenen yöntemler;

a-Sipariş Maliyeti Yöntemi

b-Safha (Evre) Maliyeti Yöntemi

2-Maliyetlemede esas alınan kapsama göre belirlenen yöntemler;

a-Tam Maliyetleme Yöntemi

b- Değişken Maliyetleme Yöntemi

c-Normal Maliyetleme Yöntemi

d-Direkt Maliyetleme Yöntemi (Asal maliyetleme, ilk maliyetleme)

3-Maliyetleri saptama tarihine göre belirlenen yöntemler;

a-Fiili Maliyetleme Yöntemi

b-Tahmini Maliyetleme Yöntemi

c-Standart Maliyetleme Yöntemi

Bir işletmede maliyet sistemi oluşturulurken, her grupta yer alan yöntemlerden en az birine yer verilmelidir (Soyaltın, 2007:36). Konaklama işletmelerinde klasik yöntemde maliyet sistemleri oluşturulurken, genellikle 1. gruptan Sipariş Maliyeti Yöntemi, 2. gruptan Tam Maliyetleme Yöntemi ve Direkt Maliyetleme Yöntemi ve 3. grubun hepsi kullanılmaktadır. Konaklama işletmelerinde kullanılmakta olan klasik maliyetleme

yöntemlerine ve bu yöntemlerin uygulanmasından kaynaklanan problemlere bu bölümde açıklamalı olarak yer verilecektir.

2.1.1.Sipariş Maliyeti Yöntemi

Sipariş maliyeti yönteminde, oluşan maliyetler belirli bir siparişe, üretim miktarına veya belirli bir işe göre “Sipariş Maliyet Kartı” aracılığıyla bir maliyet havuzunda toplanır. Bu yöntemde herhangi bir anda belirli bir işe göre maliyet unsurları açısından ayrı ayrı izlenerek toplanan maliyetleri belirlemek mümkündür. Doğal olarak işin sonunda, o iş için toplanan maliyetler o işe yüklenir (Hacırüstemoğlu, 2000:244; Erden, 2004:83). Bu maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri siparişlere direkt olarak yüklenirken, genel üretim giderlerinin siparişlere yüklenmesinde uygun dağıtım ölçülerine (işçilik saati, makine saati vb.) ihtiyaç duyulur (Küçükşavaş, 2002:84).

Konaklama işletmelerinde tüketicilerin zevklerinin ve beklentilerinin farklı olması dolayısıyla, işletme bu beklentilere anında cevap vermek zorunluluğundadır. Bu da hizmetlerin standardize edilmesini zorlaştırdığı için sipariş maliyeti yöntemi uygulanmaktadır (Ciğer, 2006:71). Örneğin, ziyafet organizasyonlarında oteller maliyetleme yöntemi olarak, sipariş maliyeti yöntemini uygulamaktadırlar.

Bu yöntemde sipariş esas olduğu için müşteriye önceden fiyat verilir bu da gelecekteki işlemin maliyetinin tahmininde geçmişte yapılmış işlerin maliyetinden yararlanılmasını gerektirir. Ancak maliyet giderlerinin ve siparişlerin bir dönemden diğerine farklılık arz etmesi nedeniyle yanlış sonuçlar elde edilmesine yol açabilir (Yükçü, 1999: 224).

2.1.2.Tam Maliyetleme Yöntemi

Tam maliyetleme yönteminde, üretimle ilgili tüm maliyetler, bunların içeriğine ve değişkenlik derecesine bakılmaksızın birim maliyetlere yüklenir ve böylece stoklara aktarılmış olur. Bu yöntem ülkemizde yaygın olarak kullanılmaktadır (Üstün, 1994:111). Bu yöntemi uygulayan işletmeler direkt – endirekt ya da değişken-sabit üretim

maliyetlerinin tamamını üretilen mamul ya da hizmete yüklerler. Yönteme tam maliyet yöntemi denilmesinin nedeni de buradan gelmektedir (Altuğ,2001: 378). İşletmenin üretim işlevi dışında kalan tüm giderler (yönetim, finansman gideri vb.) mamulün ya da hizmetin maliyetine yüklenmeyip, doğrudan doğruya dönem giderleri kabul edilerek, dönemin gelir tablosunda yer alırlar (Üstün, 1994:111).

Konaklama işletmeleri, endirekt maliyetlerin özellikle departmanlar bazında hesaplanamayan (elektrik, su, bakım-onarım) maliyetlerin dağıtımını yaparak tam maliyetleme yöntemini uygulayabilmektedir (Ciğer,2006:71). Endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde bazı dağıtım ölçülerinden yararlanılmaktadır ve söz konusu dağıtım ölçüleri de bazen subjektif olmak gibi bir takım sakıncaları içinde barındırmaktadır (Akdoğan, 1998: 41). Bu durum sonucunda ise birim maliyetlerde bazı farklılıklar ortaya çıkmakta ve bu farklılıklar kontrol ve karar verme aşamasında da yöneticileri zor durumda bırakmaktadır (Altuğ, 2001: 378).

2.1.3.Direkt Maliyetleme Yöntemi (Asal Maliyetleme – İlk Maliyetleme)

Direkt maliyetleme yönteminde, üretilen ürünün ya da hizmetin maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri yüklenir. Genel üretim giderleri, ürün maliyetine dahil edilmez ve bu giderler dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır (Altuğ, 2001:377).

Konaklama işletmelerinde sabit maliyetlerin değişken maliyetlere oranla oldukça yüksek olması, değişken maliyet yönteminin işletme için yetersiz olmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda direkt maliyetleme yöntemi önemli hale gelmektedir. Bu yöntem departmanlar bazında ele alındığı için işletmenin fiyatlandırma politikasına yardım etmekte ve yönetime raporlar sunulmasını sağlamaktadır. Ancak yöntem, endirekt maliyetleri departmanlar bazında ele almadığı için sakıncalı durumunu da oluşturmaktadır.

2.1.4.Fiili Maliyetleme Yöntemi

Fiili maliyetleme yöntemi, “maliyetlerin, faaliyet yapıldıktan sonra söz konusu faaliyete ait maliyetlerin, gerçekleşen tutarların esas alınarak hesaplandığı yöntemdir” (Erden 2004:109). Yani, belirli dönemler itibariyle üretim çalışmaları sırasında yapılan ve üretimin gerektirdiği her türlü giderlerin, maruz kalınan kayıplar ve fedakarlıklar da dahil olmak üzere, yapıldıkları tarihteki gerçek değerleri ile maliyete eklenmesidir. İşletme, bu yöntemin dışında başka maliyetleme yöntemlerini de kullansa VUK’na uygun olarak maliyetlerin belirlenmesi açısından, bu yöntemi uygulamak zorundadır (Kışhalı ve Işıklılar, 1999:312).

Fiili maliyetler, gerçekleşen maliyetler olduğundan aynı zamanda geçmişe aittir diğer bir deyişle, tarihi maliyettir. Muhasebe de fiili maliyetleri izleyip kaydettiğinden finansal tablolar da fiili maliyet esasına göre düzenlenmektedir (Civelek, 417:2002). Ancak bu yöntemde maliyetlerin kontrolü sağlıklı olarak yapılamamaktadır (Akdoğan, 1998: 44). Özellikle farklı türlerde mamul üreten işletmelerde fiyatlama kararları için gerekli olan üretim öncesi ölçüler bu yöntemle elde edilemez. Ayrıca gerçekleşmiş maliyetlerin, gerçekten olması gereken maliyetler olup olmadığının anlaşılabilmesi için yönetimin karşılaştırma yapabileceği bazı ölçütlere ihtiyacı vardır (Lazol, 2004:210). Bu yöntemin tahmini ya da standart maliyetlerle ilgilendirilmeden, tek başına kullanılması durumunda; işletmenin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi, maliyet kontrolünün yapılması, özel yönetim kararlarının alınması vb. işlemler yerine getirilemeyecek ve bu nedenle, bu yöntemin işletmeye sadece kayıtların yapılması ve izlenmesinden başka bir faydası olmayacaktır (Üstün, 1994:109).

2.1.5.Tahmini Maliyetleme Yöntemi

Tahmini maliyetleme yöntemi, maliyetlerin geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından yararlanılarak, önceden tahmin edilmesi ve kayıtların bu tahminlere dayanılarak tutulması temeline dayanır (Erden, 2004:110). Bu yöntemde önceden tahmin edilen maliyetler, bilimsel olmayan bir yöntemle geçmiş verilerden yararlanılarak tahmin

edilmektedir (Akdoğan, 1998:45). Bu nedenle olması beklenen bir tür ortalama maliyet olarak kabul edilmektedir. Kesinlik dereceleri ve işletme açısından kontrol değerleri çok yüksek değildir (Üstün, 1994:110). “Tahmini maliyetler ile fiili maliyetler arasında oluşan farklar, tahminlerdeki hatayı gösterdiği kabul edilerek, tahmini maliyetlerin fiili maliyetlere göre düzeltilmesi yoluna gidilir” (Üstün, 1994:110).

2.1.6.Standart Maliyetleme Yöntemi

“Standart maliyetler, bilimsel çalışmalar sonucu saptanan ve belirli koşullar altında üretim maliyetlerinin ne olması gerektiğini üretim gerçekleşmeden gösteren öngörülerdir” (Erden, 2004:110). Bu yöntemle saptanan maliyetler ilgili mamullerin, hizmetlerin, fonksiyonların, bölümlerin veya operasyonların fiili maliyetlerinin ne olması gerektiğini ortaya koyar. Bu maliyetler, belirli bir gelişme düzeyinde ve belirli koşullar altında bir işletmede gerçekleşmesi gereken standart verilerdir(Akdoğan, 1998:45). Bu nedenle fiili maliyetlerle karşılaştırıldığında aradaki fark fiili maliyetlerdeki hatayı gösterir ve standart maliyetler göz önünde tutularak düzeltici eylemlerde bulunulur (Üstün, 1994:110). Böylece standart maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde, işletme içi faaliyetlerin kontrolüne imkan verecek ölçütler veya normlar sağlanmış olur. Ancak yöntemde, standartların denetimi ve kontrolü iyi yapılmazsa hatalı karar alınmasına yol açabildiği için standartların zaman içerisinde kontrol edilerek değiştirilmesi gerekmektedir (Çetiner, 2004:15).

Konaklama işletmelerinde dönemsel olarak olması gereken ile gerçekleşen (fiili) maliyetler hakkında önemli bilgiler veren standart maliyetleme yöntemi ve tahmini maliyetleme yöntemi, maliyetlerin kontrol altına alınması ve departmanların verimliliğini ölçme konusunda oldukça önemlidir (Kaval, 1994:233). “Tahmini maliyetleri, standart maliyetlerden ayıran en önemli özellik, subjektif ölçülere dayanmasıdır” (Elmacı, 2007:131). Ancak konaklama işletmelerinin çoğunlukla hizmet üretmesi ve hizmetin de soyut olması standart maliyetleme yönteminin uygulanma alanını da sınırlı hale getirmektedir Kaval, 1994:233). Ayrıca standart maliyetleme yöntemi israf, bozulma ve diğer kayıtları hesaba almadığı için fiili maliyet normal olarak standart maliyetten daha yüksek çıkmaktadır (Benligiray, 1977:94). Standart maliyet yönteminin en rahat

uygulandığı departmanlar yiyecek-içecek ve oda malzemelerinde görülmektedir. Bunun dışında kalan maliyetlerde tahmini maliyetleme yöntemi kullanılmaktadır (Kaval, 1994:233).

2.1.7.Klasik Maliyetleme Yöntemlerinin Uygulanması Sonucunda Karşılaşılan Problemler

Klasik maliyetleme yöntemleri bir zamanlar maliyet hesaplamada yeterli görülse de, günümüz koşullarında bir çok açıdan yetersiz kalmaktadırlar. Konuyu konaklama işletmeleri açısından incelersek, konaklama işletmeleri rekabetin giderek yoğunlaştığı bir çevrede faaliyet göstermektedirler. Bu da pazarda tüketici egemenliğinin giderek artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla işletmeler fiyat belirlemede söz sahibi olamadığı gibi, üretilen ya da üretilecek ürünleri onların istekleri doğrultusunda şekillendirmek zorundadırlar. Ayrıca bu koşullarda ürün yaşam süreleri de giderek kısalmaktadır. Konaklama işletmeleri bunu engellemek için rakiplerinden farklı ürünler tasarlayarak, pazarda fark yaratmak zorundadırlar. Klasik maliyetleme yöntemleri bu nedenlerle artık çağın gerisinde kalmıştır ve yöntemleri uygulayan işletmeler Tablo 2.1.'de özet olarak verilen klasik maliyetleme yöntemleri uygulamalarıyla her geçen gün daha fazla problemle karşılaşmaktadırlar.

Tablo 2.1.Klasik Maliyetleme Yöntemleri Uygulamaları

1) Üretim aşamasında, üretimle doğrudan ilişkisi bulunmayan işletme içi ve işletme dışı çevrenin maliyetlerde etkinliği göz ardı edilmektedir.
2) Maliyet düşürmenin odak noktası kayıplar ve verimsizliktir.
3) Ürün maliyetlemede sadece üretimle ilgili maliyetleri dikkate alınmaktadır.
4) Sadece üretim aşamasında maliyetlerin kontrolüne önem verilmektedir.
5) Maliyet düşürmede sadece muhasebe departmanı sorumludur.
6) Tedarikçilerle tasarım aşamasından sonra ilgilenilir.
7) Maliyet planlamasında değerler zinciri göz ardı edilir ya da değerler zinciriyle çok az ilgilenilir.

Kaynak: Erden, 2003: 94-95; Şakrak, 1997:96

Yukarıda adı geçen klasik maliyetleme yöntemlerinin hepsi, işletmeyi kapalı bir sistem olarak görmekte ve bir örgüt ile içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi gözardı etmektedir. Ayrıca, sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate aldığı için düzeltici önlemleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmakta ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çaba göstermektedir (Mikail, 2002:80).

Diğer yandan klasik maliyetleme yöntemlerinin üzerine yoğunlaştığı nokta üretim süreci olmaktadır. Sadece üretim aşamasında maliyetlerin kontrolüne önem vermekte ve dahası, ürün maliyetini çok dar bir çerçeve içinde sadece üretim maliyetleri olarak tanımlamaktadır. Klasik yöntemlerde üretim öncesi maliyetler olarak adlandırılan araştırma geliştirme maliyetleri ve yarı mamul geliştirme maliyetleri ile üretim sonrası maliyetler olarak adlandırılan dağıtım ve servis maliyetleri dönem maliyeti olarak algılanmakta ve bunların üretilen ürüne yansıtılması veya yüklenmesi hep bir sorun oluşturmaktadır (Can, 2004:192).

Ayrıca klasik maliyetleme yöntemleri geçmişe odaklanmaktadır. Diğer bir anlatımla hesaplara tarihi maliyet hakimdir. Bu nedenle maliyet raporları ancak ne olup bittiğini açıklayabilmekte ve gelecek ile ilgili konularda yetersiz kalmaktadır (Öndaş, 2003: 197).

Klasik maliyetleme yöntemlerinde maliyetler, standart maliyetleme yöntemi ve tahmini maliyetleme yöntemleri dışında, üretim aşamasında oluşmaktadır. Bu nedenle maliyet düşürme çalışmaları, kaliteden ödün verme gibi, yanlış eylemlerle sonuçlanabildiği gibi; maliyetler oluşturulurken pazar faktörü göz ardı edildiği için ürün karının beklenenden az olmasına veya zararla sonuçlanmasına neden olabilmektedir. Standart maliyetleme ve tahmini maliyetleme yöntemlerinde ise maliyetler üretim öncesinde belirlenmesine karşın sadece üretim maliyetleri ile ilgilenmektedirler ayrıca üretim maliyetlerinde de israf, bozulma gibi faktörleri göz önünde bulundurmadağı için yine bu yöntemlerde de beklenenden daha az kar sağlanabilir ya da zararla sonuçlanabilir. Diğer taraftan maliyetlerin azaltılması standart verilere dayalı olarak yapılmaktadır. Bu da satın alma fiyat değişimlerini en aza indirmek için satın alma yöneticisinin daha ucuza daha düşük kaliteli malzemeyi satın almasına neden olabilir. Bu da üründe kalitesizleşmeyi sağlayacaktır.

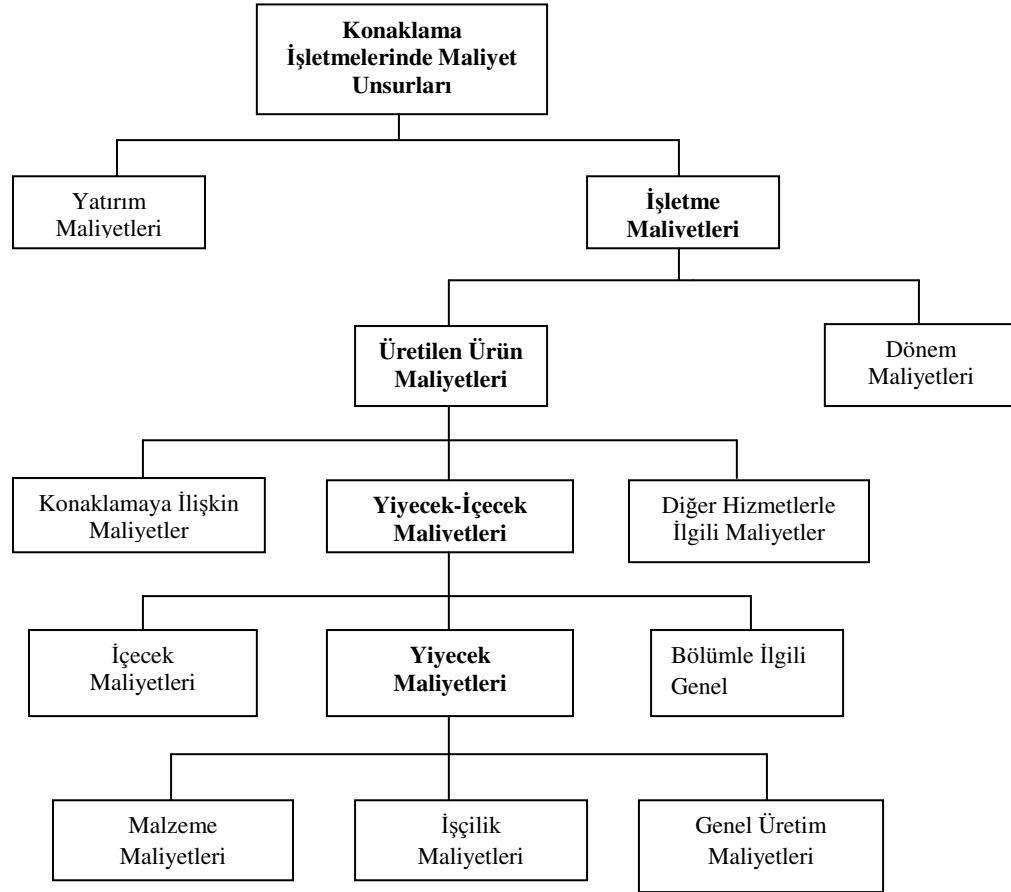
Klasik maliyetleme yöntemlerinde fiyatlar maliyet artı yöntemiyle belirlenmektedir. Yani, maliyetler belirlendikten sonra istenen kar marjı belirlenen toplam maliyete eklenerek ürünün satış fiyatı ortaya çıkmaktadır. Bu yöntem pazar faktörünü önemsemediği için, pazarda istenmeyen durumlarla karşılaşabilme riski çok fazladır. Ancak konaklama işletmelerinde fiyatlar çoğunlukla büyük tur operatörleri tarafından belirlendiği için, klasik yöntemleri uygulayarak, daha fazla risk taşımaktadır. Klasik maliyetleme yöntemlerini uygulayan konaklama işletmeleri, istedikleri kar marjlarına ulaşamadıkları gibi, bazen de maliyetlerinin altında satış yaparak zarar etmek durumunda kalmaktadırlar. Bu açıkları da başka bir üründen kar sağlayarak kapatma yoluna gitmektedirler.

Klasik maliyetleme yöntemlerinde tedarikçiler sürece üretim aşamasında dahil edilmektedir. Böylece tedarikçilerin maliyet azaltma yetenekleri yok sayılmakta ve tedarikçi satış fiyatları, ya daha düşük kalitedeki malzemelerle düşürülmekte ya da tedarikçilerin sağlamış olduğu çeşitli indirimler ya da promosyonlarla düşürülmektedir. Bilindiği gibi, konaklama işletmeleri tedarik yoğun işletmelerdir ve tedarikçilerin maliyet indirme yetenekleri, yok sayılamayacak kadar önemlidir.

2.2.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI

Konaklama işletmelerinde maliyet unsurları, konaklama işletmelerinin yapısından kaynaklanan özellikler nedeniyle hem yatırım hem de işletme faaliyeti maliyetleri açısından diğer işletmelere göre önemli farklılıklar barındırmaktadır. En önemli farklılık, konaklama işletmelerinin çeşitli girdilerden yararlanarak hizmet üreten ve satan işletmeler olmasıdır. Bu da maliyetlerin sınıflandırılmasını etkilemektedir (Türksoy, 1992:9). Şekil 2.1.'de görüldüğü gibi, konaklama işletmelerinde maliyet unsurları Yatırım Maliyetleri ve İşletme Maliyetleri şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. İşletme Maliyetleri de Üretilen Ürün Maliyetleri ve Dönem Maliyetleri şeklinde iki gruba ayrılmakta ve bu da kendi içinde; Konaklamaya İlişkin Maliyetler, Yiyecek İçecek Maliyetleri ve Diğer Hizmetlerle İlgili Maliyetler şeklinde ayrılmaktadır ve bunlar da yine kendi içlerinde konaklama işletmelerinin yapısına göre çeşitli maliyet unsurlarına ayrılmaktadır.

Şekil 2.1.Konaklama İşletmelerinde Maliyet Unsurları



Kaynak: Usal ve Kurgun, 2006:47

2.2.1.Yatırım Maliyetleri

Konaklama işletmelerinde yatırım; “Otel işletmesinin amacını teşkil eden faaliyetlerin tatmin edici koşullar içerisinde yürütülmesi, rekabet gücünün korunabilmesi için bir yıldan daha uzun süre ile kullanılabilecek kapital mallarının tedarik edilmesi ve faaliyetlerin aksamadan devam etmesi için işletme bünyesinde bulunması zorunlu asgari miktardaki kapital elemanlarının satın alınmasıdır.” (Olalı ve Korzay, 1993:93) şeklinde tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bu maliyet unsurları esas itibari ile işletmenin kurulmasından, fiziksel olarak oluşturulmasına ve işletme faaliyete geçinceye kadarki süreç içerisinde katlanılan maliyetleri ifade etmektedir (Usal ve Kurgun, 2006:48). Bir konaklama işletmesinin yatırım maliyetleri; arazi maliyetleri, arazi üstü tesislere ilişkin

maliyetler, yatırım dönemi faizleri, işletme sermayesi kalemleri ve diğer yatırım maliyetleri olmak üzere ana başlıklara ayrılabilir (Soyaltın, 2007:30). Konaklama sektöründe yatırım maliyetlerinin büyük miktarlarda olduğu Amerika’da yapılan bir araştırmayla kanıtlanmıştır. Araştırmaya göre, bir otel yatağının işletme faaliyete geçinceye kadarki yatırım tutarı şu şekilde olmaktadır (Türksoy, 1992:10);

Lüks Otel: 99.100 - 196.000 \$

Standart Otel: 62.000 - 124.000 \$

Vasat Otel: 33.700 - 63.600 \$

Bu sonuçlar da konaklama işletmelerinin yatırım projelerinde sabit sermaye oranı oldukça yüksek tutmaları gerekliliğini ortaya koymaktadır çünkü, yatırım maliyetinin büyük bir kısmını arsa, bina, teçhizat ve donatım gibi sabit maliyet kalemleri oluşturmaktadır. Bu da genel anlamda konaklama işletmelerinde toplam aktiflerin %87’sinin sabit değerlerden oluştuğunu göstermektedir (Olalı ve Korzay, 1993:96).

2.2.2.İşletme Maliyetleri

Şekil 2.1.’de ana hatlarıyla görmüş olduğumuz işletme maliyetleri, işletmede alınacak kararlara doğrudan etki eden maliyet unsurlarıdır (Soyaltın, 2007:30). Şekilde (Şekil 2.1.) de görüldüğü gibi işletme maliyetlerini; üretilen ürün maliyetleri ve dönem maliyetleri olarak 2 ana grupta incelemek mümkündür.

2.2.2.1.Dönem Maliyetleri

Dönem maliyetleri, konaklama işletmesinin tümünü ilgilendirmekle birlikte, üretilen mal ve hizmete direkt olarak yüklenemeyen, ancak dönem sonunda gelirlerden düşülebilen maliyet türüdür (Soyaltın, 2007:30). Örneğin; satış, dağıtım, araştırma gibi pazarlama işlevlerinin ya da yönetimin oluşturduğu giderler bu türe girerler (Usal ve Kurgun, 2006:39). Her ne kadar bu ifade diğer işletmeler içinde geçerli olsa da, konaklama işletmelerinde bazı farklılıklar arz etmektedir. Örneğin; birçok işletme için haberleşme

giderleri sadece işletme tarafından karşılanırken, konaklama işletmelerinde bunun bir kısmı müşteriden tahsil edilmektedir ya da sosyal aktiviteler çerçevesinde oluşan ve birçok işletmede olmayan bir maliyet unsuruna konaklama işletmeleri katlanmak zorunda kalmaktadır.

2.2.2.2.Üretilen Ürün Maliyetleri

Hizmet sektöründe “ürün” kavramı üretilen mal ve hizmetlerin bütünüdür. Bu nedenle konaklama işletmelerinde üretilen ürün maliyetleri kapsamaktadır. Bu nedenle konaklama işletmelerinde üretilen ürün maliyetleri kapsamı altında, Şekil 2.1.’de de görüldüğü gibi, konaklamaya ilişkin maliyetler, yiyecek-içecek maliyetleri ve diğer hizmetlerle ilgili maliyetler bulunmaktadır.

2.2.2.2.1.Konaklamaya İlişkin Maliyetler

Konaklama maliyetlerini; odanın satışa hazır hale getirilmesine ilişkin maliyetler oluşturmaktadır. Ön büro ve kat hizmetleri bölümlerinin maliyetlerini içerir. Örnek olarak; fazla mesai ücretleri, çocuk ve yakacak yardımları, kırtasiye ve basılı evrak giderleri, temizlik giderleri, çamaşırhane giderleri, ambalaj-dekor ve süsleme giderleri, fire ve zayıat giderleri, acente komisyonları giderleri bu gruba girer. Bunların içinde en büyük payı personele ödenen ücretler oluşturmaktadır (Saraç, 1989: 117).

2.2.2.2.2.Yiyecek-İçecek Maliyetleri

Yiyecek-içecek maliyetleri, yiyecek ve içeceğin tedarik aşamasından müşteriye sunuluncaya kadar her aşamada katlanılması gereken her türlü maliyeti kapsamaktadır (Gümüş, 2005:37). Bu maliyetler de, şekil 2.1’de de görüldüğü gibi, içecek maliyetleri, yiyecek maliyetleri ve bölümle ilgili genel maliyetler olmak üzere üç ana sınıfa ayrılmıştır.

Yiyecek maliyetleri; yiyecek ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır (Bernard ve Stone, 1985:45). Aynı şekilde içecek maliyetleri de; içecek ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri ve genel

üretim giderlerinden oluşmaktadır. Bölümle ilgili genel maliyetler ise; bölümün faaliyetini devam ettirebilmesi için katlanmak zorunda kaldığı (ekipman, depozito, kırtasiye, gazete, dergi vb.) maliyetlerdir.

2.3.HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN KONAKLAMA İŞLETMELERİ AÇISINDAN ANALİZİ

Araştırmamız herşey dahil (all inclusive) tatil sistemini uygulayan ve satış fiyatları tur operatörleri tarafından belirlenen konaklama işletmeleri üzerine odaklanmaktadır. Bilindiği üzere, konaklama işletmeleri; insanların konaklama, yeme, içme, eğlence, spor, sağlık hizmetleri gibi ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir. Tur operatörleri ise, seyahat sektörünün toptancıları olarak, konaklama ve diğer turizm işletmelerini pazarlanabilir bir ürün yaratabilmek için gerekli olan hammaddelelerden biri olarak kabul ederler.

Dünya pazarında paket tur üretimi ve satışı yapan tur operatörleri, son yıllarda pek çok turistin kapsamlı paket tur (inclusive tur) seyahatlerini tercih etmelerinden dolayı, seyahat seçimlerinde değişikliklere yönelmişlerdir. Özellikle kıyı bölgelerine yönelik “inclusive” tur seyahatlerini içeren kitle turizminin arttığı 1990’lı yıllarda, yerel seyahat acenteleri ve dağıtıcı kuruluşlar ile turistik ürün satışı yapan tur operatörleri, aralarındaki rekabetin artması ve turizm tüketicilerinin tercihlerinin farklılaşması sonucu seyahat pazarındaki farklı kesimlerin katılımını arttırmak için “inclusive” tur paketlerini farklılaştırma amacı ile çeşitli stratejiler ortaya koymuşlardır. Bu stratejilerle, konaklama tipi, kategorisi ve yiyecek, eğlence gibi hizmetlerin çok değişik şekillerde birleştirilmesine çalışılmaktadır (Barak, 2006:51) Bu birleştirme çalışmalarına uçak bileti, rehberlik hizmetleri ve havaalanı transferleri gibi hizmetlerin yanı sıra konaklama hizmeti de herşey dahil (all inclusive) olarak ilave edilmiştir. Böylece turistlerin uçak bileti, konaklama, rehberlik hizmetleri, havaalanı transferleri gibi hizmetlere ekstra ücret ödememesi gibi konaklama işletmelerinde sunulan yiyecek-içecek hizmetleri, spor ve animasyon etkinlikleri gibi hizmetlere de ekstra ücret ödememeleri sağlanmış olmaktadır. Bunun anlamı ise turistlerin, uçak bileti, rehberlik ve transfer hizmetlerinin yanı sıra konaklama

boyunca yiyecek-içecek hizmetleri, spor ve animasyon gibi etkinliklere de önceden belirlenen fiyatı ödemesidir.

Orta ve büyük ölçekli konaklama işletmeleri, özellikle arzın yoğun olduğu bölgelerde, maliyetlerinin yüksekliği nedeniyle satış ve pazarlama konusunda yabancı tur operatörlerine bağımlı kalmaktadırlar. Talebi önemli ölçüde denetimlerinde bulunduran bu araçlar karşısında işletmelerin pazarlık gücü yeterince olmadığından, onların belirlediği fiyatlar üzerinden doluluklarını artırma çabasına girmektedirler. Bu da sonuçta, sunulan hizmetler için belirlenen fiyatın piyasa koşullarında düşük kalması nedeniyle daha kalitesiz malzeme kullanılarak hizmetin hazırlanıp sunulmasına (beş yıldızlı bir otelde düşük fiyat uygulanması nedeniyle açık büfe kahvaltıda kalitesiz peynirin kullanılması, sunulan içeceklere su karıştırılması ya da sahte içkilerin servisi) neden olmakta ve zarara yol açabilmektedir. Bunun sonucunda da, düşen hizmet kalitesi, Türkiye'yi sektörde diğer ülkelerin gerisine taşımaktadır.

Araştırmanın bu bölümünde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sisteminin, klasik maliyetleme yöntemlerinin dezavantajlarını elemine ederek ve konaklama işletmelerinde fiyat baskısından kaynaklanan kalitesizleşmenin önüne geçerek, ürünün belirlenen satış fiyatında arzulan karlılık seviyesini oluşturmak için, belirli işlevleri ve kalitesiyle üretilmek yoluyla ürünün maliyetini belirleyen stratejik bir kar ve maliyet yönetim sistemi olarak kullanılabilirliği analiz edilecektir.

2.3.1.Konaklama İşletmeleri Açısından Hedef Maliyetleme Yönetiminin Amacı

Bölümün başında da belirtildiği gibi, günümüzde konaklama işletmelerinde hala uygulanmakta olan klasik maliyetleme yöntemleri, hem zamanın getirisiyle artmakta olan genel üretim giderlerinin maliyet yerlerine dağıtımının karmaşası nedeniyle hem de öngörülen maliyetlerle gerçekleşen maliyetlerin farklı çıkması nedeniyle hedeflenen kar oranlarına ulaşamamaktadırlar. Ayrıca satış fiyatı belirlenmiş olan hizmet ürünlerinin maliyetlerinin de klasik maliyetleme yöntemlerinde ancak üretim aşamasında bilinebilmesi işletmenin yönetim kararlarında da kısıtlılığa neden olmaktadır. Klasik maliyetleme

yöntemlerinin dezavantajlarının yanı sıra, son yıllarda uygulanmakta olan herşey dahil (all inclusive) tatil sisteminin de talebinin giderek artması nedeniyle büyük tur operatörlerinin baskısı altında kalan konaklama işletmeleri, çoğu zaman belirledikleri fiyatların çok altında satış yapmak zorunda bırakılmaktadırlar. Klasik maliyetleme yöntemleriyle geleceklerini göremeyen işletmeler bu durum karşısında günü kurtarma eğilimine girerek kalitesiz üretimler yapmaktadırlar. Bu da maalesef çoğu işletmeyi pazarda zor duruma düşürmekte ve hatta pazarın dışına çıkmasına neden olmakla birlikte, kalitesizliğin ülke boyutunda giderek yayılmasına neden olmaktadır.

Stratejik bir kar ve maliyet yönetim sistemi olarak HMY, klasik maliyetleme yöntemlerinin aksine, fiyatı belirlenmiş olan hizmet ürününden tasarım aşamasında elde edilmek istenen kar oranı düşülerek, pazar tarafından beklenen kalite ve işlev düzeyinde ürün maliyetlerini belirlemektedir. Kalite ve işlevden ödün vermeden maliyet azaltma süreci ürünün yaşam döngüsü boyunca devam etmektedir. Bu nedenle, sanayi işletmelerinde kullanım alanı giderek yaygınlaşan HMY'nin amacı, konaklama işletmelerinde de uygulanarak artan kalitesizliğin önüne geçmek ve küreselleşmeyle birlikte hızla artan rekabet koşullarında işletmelerin istedikleri kar oranlarında, istedikleri pazar paylarına ulaşmasını sağlamaktır.

2.3.2.Konaklama İşletmeleri Açısından Hedef Maliyetleme Yönetiminin Kapsamı

Bölüm 2.2.'de konaklama işletmelerinin maliyet unsurlarını ana hatlarıyla belirlemiştik. Bu bölümde HMY'nin, ana hatlarıyla belirlenen bu maliyet unsurlarının ne kadarını kapsayacağı belirlenmeye çalışılacaktır.

2.3.2.1.Hedef Maliyetleme Yönetiminde Yatırım Maliyetleri

Konaklama işletmelerinde yatırım maliyetlerinin oldukça büyük oranlarda olduğunu ve hatta aktiflerin %87'sinin sabit varlıklardan oluştuğunu daha önce belirtmiştik. Ayrıca turizm endüstrisinde, turistik tesis bina ve müstemilatının inşası, tesisin kapasitesini genişletmek için yapılan harcamalar, turistik tesis binasının satın alınması, hizmet

niteliğinin geliştirilmesi veya değiştirilmesi amacıyla yapılan harcamalar, maliyetleri ve riskleri azaltmak üzere yapılan harcamalar, eskimiş veya rasyonelliğini kaybetmiş tesis ve donatımın değiştirilmesi veya yenilenmesi için yapılan harcamalar, endüstriyel ve mesleki donatım için yapılan harcamalar ve büyük onarımların da yatırım olarak kabul edildiği (Özen ve Kuru, 1998:37-38) düşünülürse, HMY konaklama işletmelerinde yatırım projesinin oluşum sürecinden itibaren kullanılarak, maliyetler en aza indirilebilir ve yatırımdan beklenen fayda (kalite, uzun ömürlülük, işlevsellik, verimlilik ve etkinlik) en üst düzeyde elde edilebilir. Böylece, sabit sermayenin yüksek olması nedeniyle proje karlılığının olumsuz yönde etkilenmesinin ve yine aynı nedenle projenin diğer işletmelerin yatırım projelerine göre daha riskli olmasının (Cinnioğlu, 2006:22) da önüne geçilebilir.

2.3.2.2.Hedef Maliyetleme Yönetiminde İşletme Maliyetleri

İşletme maliyetlerinin, işletmede alınacak kararlara doğrudan etki eden maliyet unsurları olduğunu ve bunların, üretilen ürün maliyetleri ve dönem maliyetleri olarak 2 ana gruba ayrıldığını daha önceden belirtmiştik.

Dönem maliyetleri, satış, pazarlama, dağıtım giderlerinden veya yönetim giderlerinden oluşmaktadır. Bu giderler HMY’nde de üretilen mal ve hizmete doğrudan yüklenememektedir. Bu tür maliyetler ürün maliyetini dolaylı olarak etkilediği için, HMY’nde tek tek ele alınarak maliyet düşürme teknikleri uygulanabilir.

Üretilen ürün maliyetlerinin de; konaklamaya ilişkin maliyetler, yiyecek-içecek maliyetleri ve diğer hizmetlerle ilgili maliyetler olmak üzere üç ana gruba ayrıldığını görmüştük. HMY üretilen bütün ürünler üzerinde tasarım aşamasından itibaren uygulama alanı bulabilir.

2.3.3.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin İşleyişi

HMY süreci, kar planlama ve departmanlar arası tasarım merkezli ve müşteri odaklı fiyat liderliğinde bir maliyet ve kar planlama sistemi olduğu için işletmede bulunan bütün departmanları, işletmeyle çalışan bütün tedarikçileri, dağıtıcıları ve hatta tüketicileri

de sürece dahil etmektedir. Sürecin konaklama işletmelerinde işleyişine çalışmanın bu bölümünde ayrıntılı olarak yer verilecektir. Bu bölümün başında da belirtildiği gibi çalışmamız tur operatörleri tarafından fiyat baskısı altında kalan ve herşey dahil sistemi uygulayan konaklama işletmeleri üzerinden yürütülecektir.

2.3.3.1.Hedef Maliyetleme Yönetimi İlkelerinin Konaklama İşletmeleriyle Uyumlulaştırılması

Konaklama işletmelerinin diğer işletmelere göre bazı farklılıklar içermesi nedeniyle sürecin işleyişinin istenilen sonucu verebilmesi için öncelikle HMY ilkelerinin konaklama işletmeleriyle uyumlulaştırılması gerekmektedir. Çalışmanın birinci bölümünde hedef maliyetleme yönetiminin ilkelerinin aşağıdaki ilkeler olduğunu görmüştük;

- a- Fiyat Yönelimli Maliyetleme
- b- Tüketici Odaklı Olma
- c- Tasarım Odaklı Olma
- d- Çapraz Fonksiyonlu İlişkiler (Geniş Katılım)
- e- Ürünün Yaşam Seyrine Yönelik Olma
- f- Değer Zinciriyle İlgilenme

2.3.3.1.1.Konaklama İşletmelerinde Fiyat Yönelimli Maliyetleme

HMY’nde maliyet hedefleri, rekabete dayalı pazar fiyatından, beklenen ya da hedeflenen kar payı düşülerek belirlenmektedir. Konaklama işletmelerinde fiyat pazar tarafından belirlendiği için, belirlenen bu fiyattan hedeflenen kar payı düşülerek hedef maliyete ulaşılabilir. Hedeflenen kar, uzun dönemli kar analizleri yapılarak ya da satışların karlılığı ve yatırımın karlılığı oranları kullanılarak belirlenebilir. Pazar tarafından belirlenen fiyatlar ürün ve kar planlarını belirlediği için hizmet ürün portföyü tutarlı ve güvenilir kar marjları ortaya koyan ürünler tarafından yapılandırılabilir. Bu da yoğun rekabet ortamında

bulunan konaklama işletmelerine, rekabet analizlerinin sürekliliğini sağlayarak, etkin bir rekabet bilgisi elde edilmesini sağlar.

2.3.3.1.2.Konaklama İşletmelerinde Tüketici Odaklı Olma

Turizm pazarlamasının esas hedefi tüketiciyi memnun ve tatmin etmektir (Bayazıt Hayta, 2008:34). HMY de kalite, maliyet ve zaman için müşteri gereksinimleri eşzamanlı olarak ürün ve süreç kararlarıyla birleştirir. Mamul geliştirme faaliyetleri, tüketici odaklı olarak yönlendirilir ve HMY süreci boyunca tüketicilerin düşünceleri devamlı olarak göz önünde bulundurulmaktadır. Böylece tüketici memnuniyeti ve tatmini en üst düzeyde sağlanırken, tüketici tatminsizliğinden veya memnuniyetsizliğinden kaynaklanan olumsuzluklar da en aza indirgenir.

2.3.3.1.3.Konaklama İşletmelerinde Tasarım Odaklı Olma

HMY’nde maliyetler tasarım aşamasındayken belirlenmektedir. Ayrıntılı tasarım aşamasında ise ürüne ilişkin potansiyel problemlerin yaklaşık %70’inin, kalite problemlerinin de yaklaşık %40’ının farkına varılarak üretim başlamadan çözüm yöntemleri aranır. Bu da işletmeye artı maliyet avantajı sağlamaktadır çünkü, üretim başladıktan sonra tasarımda düzeltmelere gitme her zaman daha fazla maliyetlidir. Yani HMY pazarda karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı düzenlemeler yerine, tasarım aşamasında daha fazla zaman harcamayı tercih etmektedir. Tasarım odaklı olma konaklama işletmeleri açısından da büyük önem arz etmektedir. Özellikle yatırım maliyetleri çok fazla olduğundan, karşılaşılabilecek problemlerin önceden çözülmesi, hem daha fazla kayıp vermeyi önler hem de üretim sonrası çözümü mümkün olmayan problemlerin önüne geçilmesini sağlar.

2.3.3.1.4.Konaklama İşletmelerinde Çapraz Fonksiyonlu İlişkiler (Geniş Kapsamlı Katılım)

Konaklama işletmeleri hizmet üretmektedir ve hizmet üründe diğer ürünlerden farklı olarak üretildiği anda tüketilme özelliğine sahiptir. Yani üretim ve tüketimleri birbirinden ayıramaz, aynı anda üretilir ve tüketilir. Yani, hizmet önce satılır, sonrasında ise üretimi ve tüketimi aynı anda gerçekleşir. Hizmet ürün, tedarikçilerinden ayıramaz ve bölünemez (Armstrong and Kotler, 2003:306). Bu da işletme içinde ve dışında hizmet ürünle ilişkilendirilen herkesin birlikte çalışmasını gerektirir. HMY süreci de hizmet ürünün özelliklerine uygun olarak ürünle ilişkili olan herkesi sürece dahil etmektedir. Yani; tasarım ekibi, üretim ekibi, muhasebe, satış sonrası hizmetler gibi işletme içi bütün departmanları sürece dahil etmenin yanında tedarikçiler, dağıtımıcılar, tüketiciler gibi ürünle ilişkilendirilebilecek bütün dış faktörleri de sürece dahil etmektedir.

2.3.3.1.5.Konaklama İşletmelerinde Hizmet Ürünün Yaşam Seyrine Yönelik Olma

Konaklama işletmelerinde hizmet ürün, üretildiği anda tüketilme özelliğine sahip olsa da işletme açısından, hizmet ürünün sürekliliğini sağlamak için yapılan yatırımların uzun ömürlü olması ve yaşam seyri boyunca etkinlik ve verimlilik anlamında işletmeye fayda sağlaması gerekir. Hizmet ürün müşteri açısından değerlendirildiğinde ise hizmetin kalitesinin sürekli yüksek tutulması, müşteri istek ve gereksinimini sürekli karşılaması ve fiyat olarak hep ulaşılabilir düzeyde olmalıdır. HMY ürünün yaşamı boyunca hem müşteri için hem de üretici için maliyetleri minimize etmeyi ve kalite ve işlevsellikten ödün vermemeyi amaçlamıştır. Bu nedenle bu ilkenin de konaklama işletmeleriyle uyumu herhangi bir problem teşkil etmeyecektir.

2.3.3.1.6.Konaklama İşletmelerinde Değer Zinciriyle İlgilenme

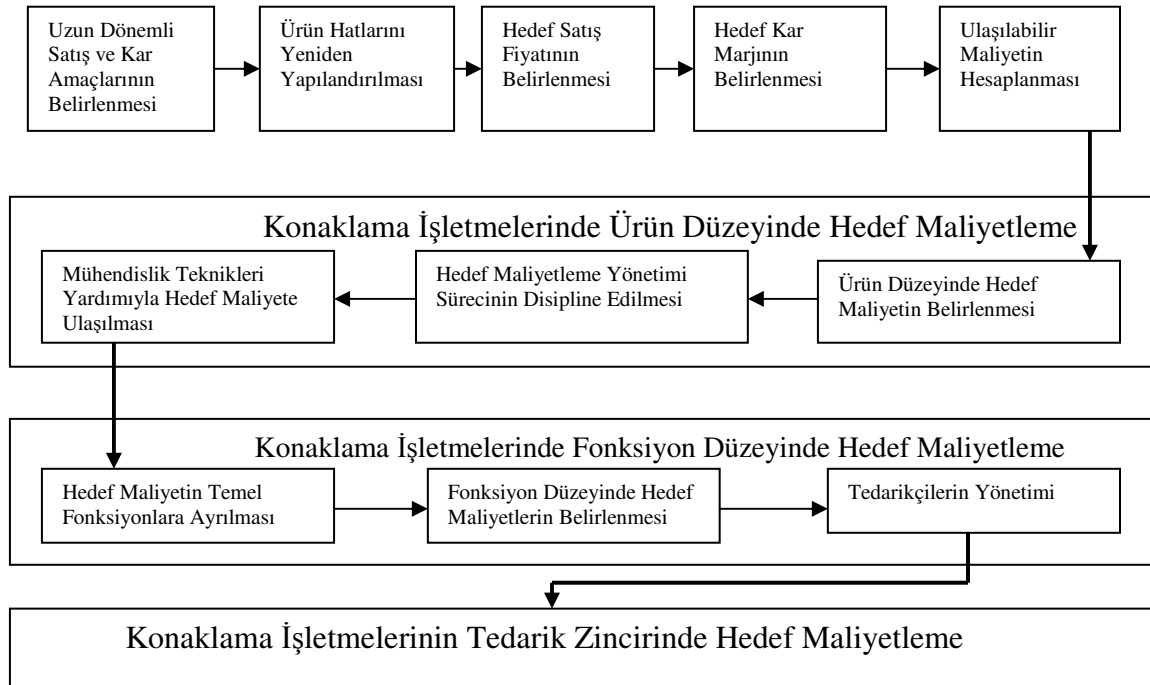
HMY sürecinin işletmede, ürünün tüm yaşamı boyunca süren departmanlar arası ilişkinin yanı sıra işletmeyle ilgili tüm fonksiyonları içine alan bir “değer zinciri” perspektifine dayalı olduğuna çalışmanın birinci bölümünde değinilmişti. Konaklama

işletmelerinin de hizmet ürününün devamlılığı açısından ve pazarda bir değer yaratabilmek için tedarikçi firmalarla, seyahat acenteleri ve tur operatörleriyle, hizmet üreticisi olan personelle, rakiplerle, hissedarlarla kısacası işletme için değer yaratacak herkesle iyi ilişkiler geliştirmesi büyük önem arz etmektedir. Bu açıdan HMY'nin değer zinciriyle ilgilenme ilkesi de konaklama işletmeleriyle uyumlulaştırılabilmektedir.

2.3.3.2. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin Aşamaları

HMY sürecinin dört önemli adımı içerdiğini, bunların da kendi içlerinde çeşitli aşamalar içerdiğini ilk bölümde gördük. Bu adımlar konaklama işletmeleri açısından incelendiğinde herhangi bir değişiklik içermemekte, ancak konaklama işletmelerinin yapısından dolayı birinci ve dördüncü adımlar diğerlerine göre biraz daha önemli hale gelmektedir. Konaklama İşletmelerinde HMY sürecinin aşamaları şekil 2.2. de görüldüğü gibidir.

Şekil 2.2. Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin Aşamaları



2.3.3.2.1. Konaklama İşletmelerinde Pazar Güdümlü Hedef Maliyetleme

İlk bölümde de belirtildiği gibi HMY süreci tüketicinin ne istediği ve ne kadar ödemeye hazır olduğunu belirleyebilmek için zorunlu pazar uyumluluğu ile başlar. Pazar uyumluluğu diğer bütün işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmeleri açısından da çok önemlidir. Çünkü günümüz koşullarında pazar yönlendirici konumdadır ve hiçbir işletme pazarı göz ardı edemez.

Türkiye’de özellikle kıyı kesimlerde arz fazlalığından kaynaklanan yoğun bir rekabet ortamı vardır. Yatak sayısına oranla talebin düşük kalması (talep yetersizliği) durumunda ortaya çıkan arz fazlalığı ise işletme doluluğunu düşürerek işletmelerin zarar etmesine neden olmaktadır. 1990’lı yılların başına kadar hızlı biçimde artan konaklama arz kapasitesinin bir bölümünün sektörü tanımayan, sektörel özelliklerden habersiz bir yatırımcı grubu tarafından gerçekleştirilmesi ve sektörün risk etmeninin yeterince dikkate alınmaması ve bunlara ek olarak talep değişimlerinin de izlenmemesi mali başarısızlıkların artmasına yol açmıştır. İngiltere’de yapılan bir araştırmaya göre; talebin yapısındaki değişmelere (trendlere) yeterince cevap veremeyen konaklama işletmeleri önce mali başarısızlıkla, sonrasında iflasla karşılaşmaktadırlar (Türksoy,2007:104). Konaklama işletmeleri bütün bunların yanında bir de yoğun bir küresel rekabet baskısı altındadır.

Konaklama işletmelerinin yoğun rekabet ortamında karşı karşıya kaldığı en büyük problemlerinin, pazarı ve tketicı eğilimini yeterince analiz edememesinden kaynaklandığını görmekteyiz. Konaklama işletmelerinin yoğun rekabet ortamında bu problemlerle karşılaşmaması için ve pazardan istedikleri payı alabilmeleri için öncelikle rakip işletmelerden kendisine denk olan birkaç tane işletmeyle, birinci bölümde ayrıntılı olarak açıklanan, karşılaştırma stratejisini benimsemesi gerekmektedir. Rakip işletmelerle olan yapıcı ilişkinin yanı sıra tketicı davranışları da pazar payını önemli ölçüde etkilediği için rakip ürünler hakkında bilgi düzeyi yüksek olan tüketicilerin görüşlerine başvurularak istekleri mümkün olduğunca tatmin edilmelidir, çünkü tüketiciler ürün yaşam süresini belirleyen en önemli faktördür. PGHM sürecinin aşamaları rakip işletmeleri ve tketicı davranışlarını göz önünde bulundurarak aşamalı olarak kabul edilebilir maliyeti belirlemektedir.

2.3.3.2.1.1.Konaklama İşletmelerinde Uzun Dönemli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi

Yatırım maliyeti çok yüksek olan konaklama işletmeleri, ürettiği her ürünün yaşam süresini uzun tutmak ve ürettikleri her üründen yaşam döngüsü boyunca kar sağlamak zorundadırlar. Bunun için uzun dönemli kar planlarını; rekabet analizlerine, tüketici analizlerine, talep analizlerine, işletmenin satış analizine ve işletmenin ticari planlarına dayanarak gerçekçi bir şekilde yapmaları gerekmektedir.

2.3.3.2.1.2.Konaklama İşletmelerinde Ürün Hatlarının Yapılandırılması

Konaklama işletmeleri yerli ve yabancı çok sayıda tüketiciye hitap etmektedir. Ayrıca hizmet ürünü de tüketicinin yapısına ve tercihinine uygun olacak şekilde yapılandırarak, en üst düzeyde tatmin sağlayacak özellikte ürün şeklini belirlemek ve gerektiği gibi sunmak zorundadırlar (Bayazıt Hayta, 2008:39). Bu zorunluluk da hizmet ürünlerin sayısının fazla olmasını gerektirmektedir. Ancak, hizmet ürünler tüketici tercihlerinin değişim analizlerine dayanarak zamanla çoğaltılmalıdır.

2.3.3.2.1.3.Konaklama İşletmelerinde Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

Bölümün başında çalışmanın, satış fiyatı tur operatörleri tarafından belirlenen ve herşey dahil tatil sistemini uygulayan konaklama işletmelerine yönelik olduğunu belirtmiştik. HMY maliyetleri üretici açısından kabul edilebilir en düşük fiyat üzerinden belirlediği için işletmelerin satış analizlerinde en düşük fiyatla satış yaptığı tur operatörlerinin belirlediği satış fiyatlarını baz almalarında fayda vardır.

2.3.3.2.1.4.Konaklama İşletmelerinde Hedef Kar Marjının Belirlenmesi

Konaklama işletmeleri belirlenmiş olan satış fiyatı üzerinden hedef kar marjlarını belirlerken, yüksek miktarda yatırımlar sonucu ürettiği ya da üreteceği hizmet ürünün satış fiyatının veya maliyetlerinin bu ürünün yaşamı süresinde önemli ölçüde değişmesini

bekliyorsa buna uygun olarak hedef kar marjını ayarlamalıdır. Bu ayarlama, yeterli geri dönüşü sağlamayacak bir ürünün hizmete sunulmasını engellerken, yeterli geri dönüşü sağlayacak bir ürünün de hizmete sunulmasından vazgeçilmesini engelleyecektir.

2.3.3.2.1.5.Konaklama İşletmelerinde Ulaşılabilir Maliyetin Belirlenmesi

Satış fiyatı belirlenmiş olan konaklama işletmeleri, ulaşılabilir maliyete; satış fiyatından hedeflemiş oldukları kar marjını çıkararak ulaşabilirler.

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

Ulaşılabilir maliyet sadece gerçekçi bir şekilde belirlenen uzun dönemli kar hedefleri baz alınarak belirlenmektedir. Konaklama işletmeleri, ürün tasarımcılarının ve tedarikçilerin maliyet düşürme kapasitelerini göz önünde bulundurmeyen ulaşılabilir maliyetin hedef maliyete erişilememe riskine karşın daha yüksek ulaşılabilir maliyet belirleyebilirler.

2.3.3.2.2.Konaklama İşletmelerinde Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Bu aşamada, işletmenin müşterilerini tatmin edecek düzeydeki ürünlerin geliştirilmesi üzerinde çalışılır ve tasarımcıların işletmenin maliyet amaçlarına ulaşmaları da tüm yönleri ile kontrol altına alınır.

Konaklama işletmelerinin yerli ve yabancı birçok tüketiciye hitap ettiğini ve bunların beğenilerinin birbirinden farklı olduğunu ve bu nedenle işletmenin ürün hattındaki ürünlerinin sayısını artırarak farklı özelliklerdeki tüketicilere ulaşabileceğini daha önce belirtmiştik. Bu aşamada ürün hattındaki ürünlerin sayısı nasıl ve neye göre artırılabilecek? sorusuna yanıt aranırken, hedef maliyete ulaşma yolları da aranmaktadır.

HMY ürün hattındaki ürünlerin sayısını belirli stratejiler geliştirerek artırmaya çalışmaktadır. Örneğin; yatay ve dikey farklılaştırılmış ürün stratejisi konaklama

işletmelerinde aslında sıklıkla rastladığımız bir stratejidir. Konaklama işletmeleri dikey farklılaşmış ürünlere, kral dairesi, suit daire, standart oda gibi fiyat ve işlevsellik açısından farklılık gösteren hizmet ürünler gösterilirken; yatay farklılaşmış ürünlere, aynı fiyata satılan standart odaların manzaralı, manzarasız, aydınlık, karanlık gibi kümeler ayrılması örnek olarak gösterilebilir. Konaklama işletmeleri bunun gibi diğer hizmet ürünlerinde de daha fazla farklılaştırmaya giderek, daha fazla tüketiciye hitap edebilirler. Ayrıca konaklama işletmeleri, gelişen teknolojiye paralel olarak ya da tüketici isteklerine göre, üretilmiş bir hizmet ürününün işlevselliğini artırmak için yeniden tasarımını yapabilirler. Ancak yeniden yapılanma derecesinin yüksek olması, ürün geliştirme maliyetlerini de artıracığından, ürün geliştirme bütçesini daha fazla ayırmalıdır. Konaklama işletmeleri ürün hattındaki ürünlerinin sayısını artırmak için uygulayacağı bu stratejileri, ürünlerinin karakteristik özelliğini bilmeden başarıya ulaştıramazlar. Konaklama işletmelerinde üretilen hizmet ürünlerin birçoğu karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu da ürün tasarım sürecini zorlaştırmaktadır. HMY’nde, ürün karmaşıklığının etkilerini azaltmak için, sadece iki ya da üç temsilci varyasyonla diğer ürünler detaylandırılabilir. Ayrıca konaklama işletmeleri, hizmet ürünleri büyük yatırımlar sonucunda üretebilmektedir. Bu da üretilen her bir ürünün risk teşkil etmesi anlamına gelmektedir. HMY’nde üretilen her bir ürün başarılı olabilmek için maksimum karlılığa sahip olmak zorunda olduğu için risk faktörü en aza indirgenmektedir. Dolayısıyla konaklama işletmeleri bu etkenleri göz önünde bulundurarak ürün düzeyinde hedef maliyetleme sürecini aşağıdaki adımlarla gerçekleştirebilir.

2.3.3.2.2.1. Konaklama İşletmelerinde Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Bu aşamada öncelikle maliyet düşürme hedefi belirlenmektedir. Maliyet düşürme hedefi, mevcut ürün maliyetinden ulaşılabilir maliyetin çıkarılması sonucunda bulunabilir.

$$\text{Maliyet Düşürme Hedefi} = \text{Mevcut maliyet} - \text{Ulaşılabilir Maliyet}$$

Ulaşılabilir maliyet, ulaşılama riski taşıdığı için ulaşılabilir hedefin yani “hedef maliyet düşürme hedefi”nin belirlenmesi gerekir. Hedef maliyet düşürme hedefi, ürün

tasarımcılarının ve tedarikçilerin maliyet düşürme yetenekleri analiz edilerek bulunmaktadır. Hedef maliyet düşürme hedefi belirlendikten sonra “konaklama işletmelerinde ürün düzeyinde hedef maliyet” belirlenebilir.

$\text{Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet} = \text{Mevcut Maliyet} - \text{Hedef Maliyet Düşürme Hedefi}$

Sürecin bundan sonraki aşamalarında tasarımcıların sorumlu tutulacağı maliyet hedefi bu olduğu için çeşitli yaptırımlar içermektedir.

2.3.3.2.2.2.Konaklama İşletmelerinde Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin Disipline Edilmesi

Ürün düzeyinde hedef maliyet belirlendikten sonra işletme, hizmet ürünü hedef maliyetinde üretebilmek için, henüz tasarım aşamasındayken “Hedef maliyet asla aşılmamalıdır!” kuralını koyarak sürece dahil olanların yaratma yeteneklerini zorlar. Bu kural, tasarım süreci boyunca HMY disiplininin korunmasını sağlamak için de kritik rol oynar.

2.3.3.2.2.3.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyete Ulaşma

Hedef maliyet indirme hedefi belirlendikten sonra, konaklama işletmeleri de diğer işletmelerde olduğu gibi, ona ulaşmak için değer mühendisliği, üretim ve montaj için tasarım, kalite fonksiyon göçerimi gibi mühendislik tekniklerinden yararlanabilirler.

2.3.3.2.3.Konaklama İşletmelerinde Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Bu aşamada ürünü oluşturan her bir parçanın hedef maliyeti ayrı ayrı hesaplanmaktadır. FDHM tedarikçilerin satış fiyatlarıyla belirlendiği için, konaklama işletmeleri tedarikçilerine fiyat baskısı uygulayarak tedarikçileri de sürecin içine dahil edebilirler. Tedarikçiler de böylece yaratıcılıklarını geliştirerek maliyetlerini düşürmenin yollarını ararlar. Bu süreç birinci bölümde de belirtildiği gibi, “temel tedarikçi stratejisi”

tarafından şekillendirilmektedir. Konaklama işletmeleri ürünlerini üretmek için gerekli olan girdilerin çoğunu dış kaynaklardan temin etmektedirler. Bu da tedarikçilere olan güvenin, tedarik yönetiminin ve dolayısıyla FDHM'nin önemini artırmaktadır. FDHM sürecinin konaklama işletmeleri açısından analizi aşağıdaki gibidir.

2.3.3.2.3.1.Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetin Fonksiyon Seviyelerine Göre Ayrılması

Bu aşamada temel fonksiyon düzeyindeki hedef maliyet, temel fonksiyonu oluşturan parçalara dağıtılır. FDHM toplamının temel fonksiyon düzeyindeki hedef maliyetle eşit olması gerekir. Örneğin, konaklama işletmelerinde üretilen bir yemek çeşidi temel fonksiyon olarak belirlenirse, yemeği oluşturan malzemelere dağıtılan hedef maliyetler toplamı, yemeğin hedef maliyetiyle eşit olmalıdır.

2.3.3.2.3.2.Konaklama İşletmelerinde Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi

FDHM'ler kabul edilebilir tedarikçi satış fiyatlarıyla hesaplanmaktadır. Bu nedenle tedarikçi satış fiyatlarının temel fonksiyon düzeyindeki hedef maliyeti aşmaması için konaklama işletmeleri, ana tedarikçilerini ürün tasarım aşamasında mümkün olduğunca erkenden sürece dahil ederek, her iki taraf için de maliyet indirimine nasıl gidileceğinin yollarını birlikte arayabilirler.

2.3.3.2.3.3.Konaklama İşletmelerinde Tedarikçilerin Yönetimi

Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetlerin özelliğinden dolayı tedarik edilmesi gereken malzemeler çeşitlilik arz etmekte ve binlerce kalemden oluşmaktadır. Bu malzemelerin tedarik işlemleri, hem kuruluş aşamasında hem de işletmenin faaliyet dönemi süresince yoğun olarak devam etmektedir (Şahin, 2001:17). Bu da tedarikçilerin seçimini ve onlarla geliştirilecek ilişkinin boyutunu çok önemli kılmaktadır. Dolayısıyla konaklama

işletmelerinde tedarikçilerle iyi ilişkiler geliştirmek işletme kazanımlarında büyük bir rol oynar. FDHM sürecinde, hizmet ürünü oluşturan her bir fonksiyonun hedef maliyeti tedarikçilerle yapılan pazarlıklar sonucunda belirlenir. Tedarikçilerin getirdiği fiyat tekliflerinin değerlendirilmesi sonucunda, hizmet ürünü oluşturan fonksiyonların maliyet toplamı, temel fonksiyonda belirlenen hedef maliyeti aşıyorsa, işletme maliyeti düşürene kadar tedarikçilerle görüşmeye devam etmelidir. Ancak istenilen sonuca ulaşamazsa tedarikçileri teşvik edici planlarla, maliyetlerin düşürülmesini sağlayabilir. Örneğin; bir tedarikçi belirli bir zaman aralığında ve belirli bir oranla, 12 aylığına %50 gibi, bir bileşenin maliyetini düşürmeyi öneriyorsa, tedarikçiyi ödüllendirebilir (Cooper ve Slagmulder, 1997:161).

2.3.3.2.4. Konaklama İşletmelerinin Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme

Konaklama işletmeleri yapıları itibariyle incelendiklerinde, hizmet ürününün birbirini tamamlayan halkalar içerisinde, birçok işletmenin katkısıyla oluştuğu anlaşılmaktadır. İşletmelerin yalnız başlarına hizmet ürününün tamamını meydana getirebilmeleri mümkün değildir. Bunun yanında, bütünleşik bir yapı şeklinde, güçlü ilişkilerin var olduğu bir zincir içerisinde bulunmak, işletmelere piyasada rakiplerin önüne geçebilme potansiyelini sağlayacaktır (Öztüren, 2008:159). Tedarik zinciri yönetimi (TZY), işletmelerin rekabet edilebilir fiyatlarla yüksek kaliteli malzemeleri ve bileşenleri sağlayabilmeleri için tedarikçileriyle çalışabilme yeteneğidir dolayısıyla işletmelere maliyetlerin azaltılması, müşteri memnuniyetinin artması, hâsılat, kârlılık ve rekabetin artması, faaliyetlerin düzene konması gibi pek çok fayda sağlamaktadır (Tütüncü ve Küçükusta, 2008:3).

Öztüren, KKTC’nde tedarik zincirinin konaklama işletmelerinin performansına etkisini araştırdığı tezinde, konaklama işletmelerinin tedarik zinciri üyeleriyle ilişkilerinin etkin olamadığı sonucunu elde etmiştir. Ülkemizde de benzer sorunlar yaşandığı için çalışmamızda yönlendirici konumdadır. Bu nedenle tezin, Türkiye için de geçerli olan sonuçlarını maddeler halinde incelemekte fayda vardır. Bu sonuçlar özet şeklinde aşağıdaki gibidir (Öztüren, 2008:161-167);

- Tedarikçilerle ilişkilerde konaklama işletmelerinin en çok önemsedikleri faaliyetler arasında olaylar ve değişimler hakkında haberdar etme, bilgiyi sık sık paylaşma, problemleri aşmada yardımcı olma, mal ve hizmetlerin kalitesi konusunda geribildirim sağlama bulunmaktadır. Ancak konaklama işletmeleri tedarikçilerin performanslarını geliştirmek ve onlara destek olmakla ilgili faaliyetleri pek önemsememektedirler. Oysa ki, konaklama işletmeleri birlikte çalıştıkları tedarikçilerine performanslarını geliştirebilmeleri için destek vererek kendi performanslarında artışlar elde edebilirler.
- Tedarikçilerin konaklama işletmelerine bağlılıkları vasat bir seviyede yer almaktadır. Bu noktada, tedarikçilerin performanslarında artış sağlayabilmek için, bağlılık seviyelerinin artırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü tedarikçilerin performansının artması konaklama işletmelerine birçok faydaya ulaşma fırsatı tanıyacaktır.
- Tedarik zincirinde aracı konumunda yer alan seyahat acentelerinin konaklama işletmelerine bağlılıklarının ortalamaları düşük bir seviyede kalmaktadır. Konaklama işletmelerinde görev yapan yöneticiler, seyahat acentelerinin konaklama işletmelerine bağlılıkları konusunda sorunlar olduğu görüşünde birleşmektedirler. Seyahat acentelerinin performansını artırmada etkisi bulunan bu faktörün geliştirilmesi tüm tedarik zinciri üyeleri için de önem taşımaktadır.

Tezin sonuçları HMY'ne göre değerlendirecek olursa, tedarik zincirinin bütün üyeleri işletme için büyük önem arz etmektedir ve performanslarının gelişimi işletme performansını da geliştirmektedir. Dolayısıyla HMY'nde tedarik zincirinde bir halka olan işletme ile birlikte tedarik zincirinin diğer üyelerinin de etkinliğini artırmanın en önemli yollarından biri, zincirin diğer halkalarının da HMY'ni kullanmasını sağlayarak, zincirlenmiş hedef maliyet sistemini kullanmaktır. Zincirlenmiş hedef maliyet sisteminde, alıcının hedef maliyet sistemi girdisi aynı zamanda tedarikçinin hedef maliyet sistemi çıktısıdır. Alıcı, tedarikçiye rekabet baskısı uygulayarak, tedarikçinin tasarımlarına yönelmesini sağlar. Tedarikçilerin tedarikçileri de HMY'ni kullanıyorsa, rekabet baskısı alıcıdan tedarik zincirinin aşağılarına doğru iletilerek bütün zincir daha etkin kılınabilir.

Zincirlenmiş hedef maliyet sistemini konaklama işletmeleri açısından değerlendirecek olursak; tur operatörleri, bir tatil esnasında yararlanılabilecek olası hizmetleri toplayarak turistik ürün paketini oluşturmaktadırlar (Alaeddinoğlu ve Can, 2007:53). Tatil bileşenlerinin ayrı ayrı satın alınmasıyla daha fazla ödeme yapmak yerine, paket turları satın alarak daha az ödeme yapmayı tercih eden tüketicilerse aynı zamanda rahatlık, güvenlik, kalite ve zaman faktörlerini de düşünerek hareket etmektedirler. Dolayısıyla, tedarik zincirinin son halkası olan tüketiciden tur operatörlerine geçen rekabet baskısı, tur operatörleri aracılığıyla, tur operatörlerinin tedarikçilerine geçmektedir. Seyahat acenteleri ise, 1618 sayılı Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği Kanunu'na göre, kâr amacı ile turistlere turizm ile ilgili bilgiler veren, paket turları oluşturan, turizm amaçlı konaklama, ulaştırma, gezi, spor ve eğlence hizmetlerini görmeye yetkili olan, ürettiği hizmeti bizzat kendisi veya diğer seyahat acenteleri vasıtası ile pazarlayabilen ticari kuruluşlar (Ahipaşaoğlu, 2008:165) olarak tanımlanırken, ülkemizdeki seyahat acenteleri yatay ve dikey bütünleşmelerle tekelleşme yolunda olan yabancı tur operatörlerinin rekabet baskısı sonucunda, sadece turistlerin bilgilendirilme ihtiyaçlarını karşılayarak, yabancı tur operatörlerince gerçekleştirilen paket turların karşılayıcılık faaliyetlerini yerine getirerek ve turistlere yönelik yerel turlar düzenleyerek (Alaeddinoğlu ve Can, 2007:55-63) faaliyet alanlarını daraltmışlardır. Oysa ki tur operatörlerinin perakendecisi konumunda olan seyahat acenteleri, HMY'ni ve stratejilerini uygulayarak özellikle tedarik zincirini geliştirerek pazar paylarını artırabilirler. Görüldüğü gibi yabancı tur operatörleri sadece konaklama işletmelerine değil kendi tedarik zincirinde bulunan bütün elemanlara rekabet baskısı uygulamaktadır. Konaklama işletmeleri ve seyahat acenteleri gibi tur operatörlerinin tedarik zincirine dahil olan diğer işletmeler de HMY'ni uygulayarak rekabet baskısını kendi tedarikçilerine geçirebilirler. Ancak HMY'nde sözü edilen rekabet baskısı yıkıcı bir baskıdan ziyade zincirin diğer üyelerinin de gelişimine katkı sağlayacak bir baskıdır. Tur operatörlerinin pazar payı üstünlüğünden dolayı kendi tedarikçilerine uyguladığı baskı beraberinde kalitesizliği de getirdiği için yıkıcı bir baskı olmaktadır. HMY'nde zincirin bütün üyelerinin performansı diğerlerini de etkilediği için maliyetlerin düşürülmesi için tüketici merkezli yeni tasarımlara odaklanılır, bu da zincir üyelerinin zorunlu iletişimini

sağlar böylece kaynaklar daha verimli kullanılır, kalite düzeyi artar ve maliyetler de istenilen seviyelere geriler.

Konaklama işletmelerinin tedarik zincirinin bir üyesi olan ve ayrıca çoğu zaman pazarlanabilen bir ürün olarak görülen doğal ve kültürel kaynaklar, ne yazık ki son yıllarda bilinçsiz tüketimler ve davranışlar sonucunda büyük bir tahribatla karşı karşıyadır. Turizm sektöründe uygulanmakta olan kalkınmacı politikalar, turizmin en temel kaynakları olan doğal ve kültürel kaynakları kalkınma hedeflerinin ardından ikinci plana itmektedir (Aykaç, 2006). Bu da turizm faaliyetleriyle artmakta olan doğal ve kültürel çevre sorunlarıyla karşılaşmamıza neden olmaktadır. 1999 yılında İl Çevre Sorunları ve Öncelikleri Envanteri Formatı Çerçevesinde 34 il çevre müdürlüğünün yaptığı çalışmaya göre turizm faaliyetleriyle artmakta olan sorunlar Tablo 2.2.'de görüldüğü gibidir (Erdoğan, 2003:85);

Tablo 2.2.Türkiye’de Turizm Faaliyetleriyle Artan Sorunlar

Sorunlar	%
Sıvı atıkların arıtılmadan deşarjı	77
Doğal yapıya uygun olmayan çarpık kentleşme	71
Katı atıklar ve düzensiz depolama	71
Gürültü	59
Tarım alanlarının kaybı	44
Orman alanlarının kaybı	38

Kaynak: Erdoğan, 2003:85

Tablo 2.2’de görülen sorunların hepsi, çevreyi göz ardı eden plansız yapılaşmanın ve altyapı yetersizliğinin doğurduğu sonuçlardır. Tüm çevre verilerini yok sayan ya da bir kısmını önemseyen, tasarıma bütüncül yaklaşmayan planlamaların nitelikli sonuçlara ulaşamayacağı reddedilemez bir gerçektir (Kısa Ovalı, 2007:71) dolayısıyla, HMY’nin tasarım odaklı olma ve yaşam seyrine yönelik olma ilkeleriyle doğal ve kültürel

kaynakların zorunlu olarak sürdürülebilirliği sağlanabilir. Ayrıca HMY'nin tüketici odaklı olma ilkesiyle dünyadaki hızlı ekonomik, siyasal, teknolojik gelişim ve değişimlere paralel olarak tercihleri çevreye daha duyarlı olarak değişen ve talepleri bu yönde gerçekleşen turizm tüketicisinin isteklerini göz önünde bulundurmak zorunluluğundan (<http://www.euractiv.com.tr/turizm/link-dossier/turizmde-altyapi-planlama-ve-yatirim-sorunlari-cozum-onerileri-ve-avrupa-ulkelerinde-durum-000066>, 2009) dolayı doğal ve kültürel kaynakların tüketici tercihleriyle paralel olarak korunması sağlanabilir. Doğal ve kültürel çevre tedarik zincirinin bir halkası olarak düşünüldüğünde ise, tedarik zincirinin bütün üyelerinin performans artışlarının işletme performansını da olumlu yönde etkilemesi nedeniyle doğal ve kültürel çevrenin etkinliğini artırmak için çalışmalar olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN BİR TURİZM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI VE ANALİZİ

3.1.TURİZM İŞLETMESİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Uygulamanın yapıldığı turizm işletmesi, Antalya – Belek’te, beş yıldızlı bir resort otel, birinci sınıf bir tatil köyü ve Akdeniz Bölgesinin en büyük kongre merkezinin de içinde bulunduğu 57.000m²’lik bir alanda faaliyet göstermektedir. Üç tesisin de işletmeciliğini bir şirket yaptığı için, muhasebe kayıtları ve maliyet hesaplamaları üç tesisi de kapsamaktadır. İşletme belediye ruhsatlıdır. Ayrıca deniz kenarındadır ve özel plajı vardır. Antalya merkeze 45 km mesafede yer alan işletme, Antalya hava alanına 33 km. uzaklıkta, ve Belek ilçe merkezine ise 3km. uzaklıktadır. İşletme 12 ay hizmet vermektedir.

3.1.1.Turizm İşletmesinin Bulunduğu Bölge

Belek, Akdeniz Bölgesi’nin doğal yaşam karakteristiğini barındıran önemli bir bölgedir. Bölge orman, nehir, çay, acı su, tarım alanları, kışın sulak alan özelliği gösteren alanlar ve kıyı kumulları gibi farklı özellikler gösteren habitatlar içerdiği için flora ve fauna elemanları açısından zengindir. Yaklaşık 29,5 km uzunlukta olan deniz kaplumbağaları yuvalama kumsalının önemli bir bölümünde beş yıldızlı turizm tesisleri, ikinci konutlar ve çardaklar gibi kullanımlar bulunmakla beraber, bir bölümünde ise henüz yapılaşmalar olmamıştır. Bölgenin önemli bir bölümü "Belek Özel Çevre Koruma Bölgesi" ve "Birinci Derece Doğal Sit" alanı gibi koruma statülerine de sahiptir (<http://www.strt.hacettepe.edu.tr/belek.htm>, 2009). Bölgede A.Ü. tarafından yapılan araştırmaya göre 574 bitki çeşidi bulunmaktadır. Bunlardan 28 adedi endemik ve endemiklerden 8 adedi de küresel ölçekte nesli tehlike altında olan bitkilerdir (Gündüz, 2007:7).

Turizm bölgesi olarak ilan edilen Belek’te, ormanlık alanlar turizme tahsis edilmiş ve 2007 yılında Turizmi Teşvik Kanunu’nun ormanlarla ilgili olan 8.maddesi Anayasa’ya aykırı görülerek mahkeme kararıyla yürütmesi durdurulana kadar (Gündüz, 2007: 130) hızla tahrip edilmiştir. Bu sorun beraberinde su sıkıntısını da getirmiş. Bölgede hali hazırda bulunan golf sahalarında ve otellerde kullanılan su nedeniyle, su gereksinimi giderek artmaktadır(Gündüz, 2007:7).

3.1.2.Resort Otele Ait Bilgiler

Çalışmamıza konu olan turizm işletmesine dahil olan resort otel, beş yıldız standartlarındadır. Otelde toplamda 325 oda bulunmaktadır. Odalar, 54m² büyüklüğünde 4 adet kral dairesi, 45m² büyüklüğünde 69 adet junior suit, 30m² büyüklüğünde 220 adet standart oda, 60m² büyüklüğünde 14 bağlantılı oda ve standart oda büyüklüğünde 8 engelli odasından oluşmaktadır. Odalarda kart sistemi kullanılmaktadır. Ayrıca oteli ısıtma ve soğutma işlemleri merkezi air condition ile yapılmaktadır. Otel sınırları dahilinde 950 kişi kapasiteli bir açık büfe restoran, 500 kişi kapasiteli açık alacarte restoran ve 450 kişi kapasiteli bir kapalı alacarte restoran vardır. Ayrıca otel sınırlarında, 120 kişi kapasiteli 2 adet toplantı salonu, 400 kişi kapasiteli bir kapalı disko, kahvaltı salonu, pastane, lobi bar, snack bar, havuz bar, sahil bar, disko bar, TV salonu, oyun odası, business merkez, kuaför salonu, market, kuyumcu, sağlık odası, açık otopark, 800m² büyüklüğünde bir açık yüzme havuzu, 226m² büyüklüğünde ısıtmalı bir kapalı yüzme havuzu, 8 kaydıraklı aquapark, 2 adet çocuk havuzu, Türk Hamamı, sauna, tenis sahası, basketbol sahası, voleybol sahası, golf alanı, mini golf alanı, fitness center, amfityatro, sağlık klubu ve bahçe de bulunmaktadır. Otelde herşey dahil tatil sistemi uygulanmaktadır. Herşey dahil sistem 08.00 – 24.00 saatleri arasında uygulanmakta olup, açık büfe kahvaltı, açık büfe öğle yemeği, açık büfe akşam yemeği, limitsiz yerli içki, geç kahvaltı, açık büfe snack saati, açık büfe gece çorbasını içermektedir. Otelde dalış okulu, kuaför, masaj, Thalassotherapie d'Akdeniz, bebek bakıcısı, araç kiralama, alışveriş merkezi, fotoğrafçı, oyun salonu, doktor ve alacarte restoranların hizmetleri dışında kalan bütün hizmet ve aktiviteler de herşey dahil sisteme dahildir.

3.1.3.Tatil Köyüne Ait Bilgiler

Turizm işletmesine dahil olan tatil köyü, birinci sınıf standartlarındadır. Tatil köyünde ana binada ve bahçede olmak üzere toplam 300 tane 27m² büyüklüğünde standart oda, 22 tane 54m² büyüklüğünde bağlantılı oda, 52m² büyüklüğünde 30 adet apart oda, 50m² büyüklüğünde 8 adet suit oda ve standart oda büyüklüğünde 4 adet engelli odası olmak üzere toplamda 372 adet oda bulunmaktadır. Tatil köyü sınırları dahilinde 490 kişi

kapasiteli kapalı alanda, 530 kişi kapasiteli açık alanda olmak üzere bir restoran 4 adet bar, 750 kişi kapasiteli bir açık hava disko, 60m² büyüklüğünde 1 adet ısıtılmalı kapalı yüzme havuzu, 566m² büyüklüğünde 1 adet açık yüzme havuzu, 1304m² büyüklüğünde 1 adet açık yüzme havuzu ve 2 adet de çocuk havuzu bulunmaktadır. Alışveriş merkezi, sağlık merkezi, Thalassotherappi d'Akdeniz, aquapark, hamam ve sauna ortak kullanıma dahildir. Tatil köyünde de herşey dahil tatil sistemi uygulanmaktadır. Sisteme dahil olanlar ve olmayanlar resort otelle aynıdır.

3.1.4.Kongre Merkezine Ait Bilgiler

İşletme alanında, Akdeniz Bölgesi'nin en büyük kongre merkezi bulunmaktadır. Kongre merkezi toplamda 5000 kişi kapasiteli olup, 12.500m² kullanım alanına sahiptir. 12-2575 kişi kapasiteli bölünebilir salonlara, uluslararası standartlarda teknolojik altyapıya sahiptir. Tesiste 2 kongre salonu, 23 toplantı salonu, 5 sergi salonu ve 1 de kütüphane bulunmaktadır. Kongre salonları 2320 ve 1000 er m²'lik kolonsuz kapalı alanlardadır. 1000'er m²'lik 2 fuaye alanı bulunan kongre merkezinde, tesis sınırları içinde bulunan özel mutfakla 3500 kişiye aynı anda ikram verilebilmektedir.

3.1.5.İşletmenin Mevcut Pazarları

Resort otel ve tatil köyü için yaz sezonunda yabancı tur operatörleri aracılığıyla çalışılan mevcut dış pazarlar aşağıdaki gibidir;

-Avrupa Birliği Ülkeleri: Avusturya, Bulgaristan, Belçika, Danimarka, Fransa, Almanya, Macaristan, İtalya, Litvanya, Hollanda, Polonya, Romanya, Slovakya, Birleşik Krallık

-Baltık Ülkeleri: Estonya, Letonya, Litvanya

-Balkan Ülkeleri: Arnavutluk, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Karadağ, Kosova, Makedonya, Yunanistan, Hırvatistan, Sırbistan

-Bağımsız Devletler Topluluğu: Azerbaycan, Beyaz Rusya, Ermenistan, Kazakistan, Kırgızistan, Moldova, Özbekistan, Tacikistan, Türkmenistan, Rusya Federasyonu, Ukrayna

-İsviçre, Yugoslavya, İsrail, İran, Çekoslovakya

Resort otel için kış sezonunda yabancı tur operatörleri aracılığıyla çalışılan mevcut dış pazarlar aşağıdaki gibidir:

-Avrupa, Finlandiya, Danimarka ve Rusya

Resort otel ve tatil köyü için yaz sezonunda seyahat acenteleri aracılığıyla veya münferit olarak iç pazarla da çalışılırken, kış sezonunda sadece resort otel için iç pazarla çalışılmaktadır.

Kongre merkezinin çalışmakta olduğu mevcut pazarlar ise aşağıdaki gibidir;

-Ulusal ve uluslararası seminer, toplantı ve kongre pazarı, yerel ve yurtdışı bağlantılı kurumsal toplantı pazarı, fuar ve ürün lansmanları pazarlarıyla genellikle kış sezonunda çalışılmakta, yaz sezonunda ise düğün, tiyatro, defile, konser gibi diğer organizasyonlarla çalışılmaktadır.

Kongre merkezinin konaklamalı pazarı aynı zamanda resort otel ve tatil köyünün de pazarı olmaktadır.

3.1.6. Resort Otel ve Tatil Köyü İçin Yabancı Tur Operatörleri Tarafından Verilen Fiyatların İncelenmesi

Çalışmamızda, işletmeye ait 2009 yılı Mayıs – Haziran ve Temmuz aylarına ait fiyat bilgileri kullanılmaktadır. İşletme çeşitli tur operatörleriyle periyotlara ayrılan dönemler için yaklaşık bir sene öncesinden fiyat anlaşmaları yapmıştır fakat içinde bulunduğumuz ekonomik kriz nedeniyle anlaşmalara uyulamamış, anlaşma fiyatlarının daha da altında fiyatlarla doluluk oranını yükseltmeye çalışmıştır.

Mayıs – Haziran – Temmuz ayları için tatil köyüne uygulanması düşünülen anlaşma fiyatlarına göre en düşük kişi başı fiyatların ve kriz nedeniyle uygulanan en düşük

kişi başı fiyatların, ilgili ayların son günü TC Merkez Bankası kur fiyatlarına göre Türk Lirası karşılığı aşağıdaki Tablo 3.1.'de gösterildiği gibidir:

Tablo 3.1.Tatil Köyü Anlaşma Fiyatları ve Uygulanan Fiyatlar

	Anlaşma Fiyatları	Uygulanan Fiyatlar
Mayıs	84.32 TL	82.00 TL
Haziran	127.50 TL	91.8 TL
Temmuz	161.04 TL	118.4 TL

Mayıs – Haziran – Temmuz ayları için resort otel odalarında uygulanması düşünülen en düşük kişi başı anlaşma fiyatları ile kriz nedeniyle uygulanmış olan en düşük kişi başı fiyatların ilgili ayların son günleri TC Merkez Bankası kur fiyatlarına göre Türk Lirası karşılığı aşağıdaki Tablo 3.2. de görüldüğü gibidir:

Tablo 3.2.Resort Otel Anlaşma Fiyatları ve Uygulanan Fiyatlar

	Anlaşma Fiyatları	Uygulanan Fiyatlar
Mayıs	82.4 TL	80.6 TL
Haziran	99.70 TL	89.5 TL
Temmuz	118.24 TL	112.9 TL

3.2.İŞLETMEDE UYGULANMAKTA OLAN MEVCUT MALİYETLEME SİSTEMİNİN ANALİZİ

İşletmede maliyet ve giderler gerçekleştikten sonra kayıt altına alındığı için uygulanmakta olan maliyetleme yöntemi, Fiili Maliyetleme Yöntemi'dir. İşletmeden edinilen bilgiye göre, işletme her yıl Şubat ve Mart aylarını zarar ayları olarak düşünmekte, Kasım, Aralık, Ocak ve Nisan aylarını başa baş düşünmekte ve Mayıs, Haziran, Temmuz,

Ağustos, Eylül ve Ekim aylarını da karlı aylar olarak düşünmektedir. Ağustos ayı en yüksek fiyatlar ve en yüksek doluluk nedeniyle en karlı ay olarak düşünülmektedir. Ancak bu sene kriz yılı olduğu için satış fiyatları zorunlu olarak düşünce, karlı aylarda beklenen karlılığın altına düşüldüğü gibi, karlı olması beklenen bazı aylarda da kar edilememiştir.

Çalışmamızda Mayıs ayı maliyetleri incelenecektir. Bunun nedeni, Mayıs ayının yaz sezonunun başlangıcı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla doluluk oranlarının ve uygulanan fiyatların daha düşük olmasıdır. Ayrıca Mayıs ayında mevsim itibariyle değişken maliyetler daha yüksektir ve karlılık oranı da diğer aylara göre daha düşüktür.

Bu bölümde, işletmede 2009 yılı Mayıs ayında tur operatörlerine uygulanan en düşük fiyatın işletme için uygunluğu, maliyet raporları, iki tarih arası mizan kayıtları ve yönetim raporlarına göre yapılan maliyet ve gider analizleri yardımıyla ölçülecektir. İşletmede mevcut maliyetleme sistemi analizinde herşey dahil kişi başı maliyetler öncelikle işletmede hali hazırda uygulanmakta olan hesaplama yöntemleriyle gösterilecek ve ardından da daha sağlıklı bilgiler alabilmek adına fiili maliyetlerin analizi yoluna gidilecektir.

Konaklama işletmelerinde herşey dahil maliyet hesaplamaları yapılırken daha çok yiyecek içecek maliyetleri üzerinde yoğunlaşmaktadır ve hatta herşey dahil maliyet denilince sadece yiyecek içecek maliyeti anlaşılmaktadır. Bunun nedeni, yiyecek içecek maliyetlerinin değişkenlik yapısından ve değişken maliyetler içinde de en yüksek oranı kapsamasından kaynaklanmaktadır.

3.2.1.İşletmede Kullanılan Herşey Dahil Kişibaşı Maliyet Hesaplaması Yöntemi

İşletmeden alınan maliyet raporu verilerine göre, Mayıs ayı içerisinde işletmede konaklayanların sayısı ve konaklama türleri aşağıdaki tablo 3.3.'te gösterilmektedir.

Tablo 3.3. Mayıs Ayı İçerisinde İşletmede Konaklayanların Sayısı

Konaklama Türü	Ücretli Konaklayan	Ücretsiz Konaklayan Çocuk	Ücretsiz Konaklayan	TOPLAM
Kişi Sayısı	25.208	4.017	1.217	30.442

Herşey dahil kişi başı konaklama hizmetinin maliyetinin hesaplanmasında işletme sadece yiyecek ve içecek maliyetlerini baz alarak fiili yöntemle (Ek 1) aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

Mayıs ayı başında ve sonunda yapılan depo sayımları ve Mayıs ayı içerisinde yapılan alımlar sonucunda aşağıdaki verilere ulaşılmıştır;

Toplam Yiyecek Açılış Envanteri = 429.738,00 TL

Toplam İçecek Açılış Envanteri = 81.548,00 TL

Toplam Yiyecek Alımı = 338.838,00 TL

Toplam İçecek Alımı = 169.141,00 TL

Toplam Yiyecek Kapanış Envanteri = 417.287,00 TL

Toplam İçecek Kapanış Envanteri = 113.753,00 TL

Bu verilerle brüt satış maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Brüt Satış Maliyeti Yiyecek = (429.738,00 + 338.838,00) - 417.287,00

= 351.290,00 TL

Brüt Satış Maliyeti İçecek = (81.548,00 + 169.141,00) - 113.753,00

= 136.936,00 TL

Brüt satış maliyetlerinden satış dışı diğer giderlerin çıkarılması sonucunda net satış maliyetine ulaşılmış ve sonucun ücretli konaklayan kişi sayısına bölünmesiyle net ücretli kişi başı maliyete ulaşılmıştır;

Net Satış Maliyeti Yiyecek	= 351.290,00 – 53.811,00	= 297.479,00 TL
Net Ücretli Kişibaşı Yiyecek Maliyeti	= 297.479,00 / 25.208,00	= 11,80 TL
Net Satış Maliyeti İçecek	= 136.936,00 – 10.885,00	= 126.051,00 TL
Net Ücretli Kişibaşı İçecek Maliyeti	= 126.051,00 / 25.208	= 5,00 TL

Net satış maliyetlerinden ekstra satış maliyetlerinin ve banquet satış maliyetlerinin çıkarılması sonucunda herşey dahil net maliyete ulaşılmış ve yine bulunan sonucun ücretlie konaklayan kişi sayısına bölünmesiyle herşey dahil kişibaşı maliyetlere ulaşılmıştır;

Herşey Dahil Net Yiyecek Maliyeti	= 297.479,00 – (1.750,00 + 19.664,00)
	= 276.064,00 TL
Herşey Dahil Kişibaşı Yiyecek Maliyeti	= 276.064,00 / 25.208
	= 10,95 TL
Herşey Dahil Net İçecek Maliyeti	= 126.051,00 – (3.338,00 + 11.286,00)
	= 111.427,00 TL
Herşey Dahil Kişibaşı İçecek Maliyeti	= 111.427,00 / 25.208
	= 4,42 TL
Herşey Dahil Kişibaşı Maliyet	= 10,95 + 4,42
	= 15,37 TL

İşletme yiyecek ve içecek maliyetlerinin kontrolü açısından, yiyecek ve içeceklerin bir önceki yılın aynı ayına oranla kullanım miktarının kişibaşı değişim analizi (Ek 2 – Ek 6) ile, yiyecek ve içeceklerin bir önceki yılın aynı ayına oranla fiyat değişim analizini (Ek 7 - Ek 8) yapmaktadır.

Ancak işletmenin fiili verilerinden yola çıkılarak hazırlanan maliyet raporunda herşey dahil kişibaşı maliyet hesaplaması, sadece yiyecek ve içecekleri kapsamı nedeniyle yetersizdir. Herşey dahil sistem yiyecek ve içeceğin dışında oda maliyetlerini, animasyon maliyetlerini, personel maliyetlerini ve hatta otelin dönem içinde yapmış olduğu birçok gideri kapsamaktadır. Bunun için, çalışmada sağlanan verilerden daha net bilgiler elde edebilmek amacıyla aşağıdaki Tablo 3.4.'de herşey dahil sistemine dahil edilmesi

gereken faaliyetlerin maliyetlerinin, işletmeden elde edilen 2009 yılı Mayıs ayına ait iki tarih arası mizan verileriyle (Ek 9), herşey dahil kişi başı maliyet hesaplamasında kullanımının basit yöntemle hesaplanması ve maliyetlerin dikey yüzde analiziyle analiz edilmesi gösterilmiştir;

Tablo 3.4. Mayıs Ayı Departman Giderleri, Kişi başı Hesaplamaları ve Maliyet Oranları

	Toplam Maliyet	Kişi başı Maliyet	Oran (%)
Odalar Departmanı	113.416,34	4,50	5
Önbüro Departmanı	36.888,92	1,46	2
Yiyecek-İçecek Departmanı	339.914,89	13,48	16
Yiy-İç. Dept. Pansiyon	387.491,00	15,37	18
Çamaşırhane Departmanı	21.259,14	0,84	1
Teknik Departmanı	453.364,99	17,98	21
Animasyon Departmanı	35.727,08	1,42	2
Halkla İlişkiler Departmanı	6.558,09	0,26	0
Bahçe Departmanı	27.411,40	1,09	1
Çeşitli Giderler	18.641,33	0,74	1
Pazarlama Departmanı	190.870,73	7,57	9
Kongre Departmanı	14.466,79	0,57	1
Genel Yönetim Giderleri	448.708,89	17,80	21
Amortisman Giderleri	45.000,00	1,79	2
TOPLAM	2.139.719,59	84,88	100

Tabloda yiyecek-içecek departmanı giderlerinde, işletme maliyet raporunda hesaplanan herşey dahil maliyet, yiyecek-içecek departmanının diğer giderlerinden ayrı gösterilmiştir. Ayrıca amortisman giderleri işletmeye danışılarak varsayım olarak gösterilmiştir. Tabloya göre herşey dahil kişi başı maliyet aşağıdaki gibidir;

Herşey Dahil Kişi başı Maliyet = 84,88 TL

İşletmeden alınan bilgiye göre Mayıs ayı içerisinde her iki otelin toplam geliri 2.464.011,25 TL'dir. Kişi başı toplam gelir ise 97,75 TL olarak gerçekleşmiştir. Mevcut durumda otel kişi başı 12.87 TL kar sağlıyor görünmektedir. Kar oranı ise %15,17'dir. Ancak işletme, herşey dahil kişi başı maliyet hesaplaması sonucunda da görüldüğü gibi,

büyük tur operatörlerine uygulamakta olduğu en düşük fiyattan zarar etmektedir. İşletme, üzerinde baskın olmayan diğer tur operatörlerine veya seyahat acentelerine uyguladığı daha yüksek fiyatlarla ve gelir getiren diğer bölümlerden sağladığı gelirlerle kar etmeye çalışmaktadır. Elde edilen karlar ise, zarar eden ve başa baş kapanan dönemlere paylaştırıldığında, yıllık bazda çok küçük kalmakta ya da zararlarla karşılaşmaktadır. Bu durum işletmenin karlılığı açısından negatif bir durumdur. Ayrıca bu hesaplamalar ve işletmenin yapmış olduğu yiyecek-içecek maliyet analizleri fiili verilere göre yapıldığı için ancak ay sonlarında yapılabilir. Bu da düzeltici önlemlerin önceden alınmasını engellemektedir. Bu durum işletmede uzun dönemli kararların alınmasını zorlaştırdığı gibi, dönem sonlarında beklenen kar oranlarının altına düşülmesine veya dönemin zararlarla kapatılmasına da neden olabilir.

Tablo 3.4’de yapılan dikey analiz sonucunda işletme maliyetlerinin %34’ünün yiyecek içecek departmanı maliyetlerinden oluştuğu görülmektedir. Ancak genel yönetim giderleri, teknik departmanı maliyetleri ve odalar departmanı maliyetlerinin de maliyetler içindeki payı yüksek olduğu için dikkate alınması gereken önemli maliyet unsurlarıdır. Bu departmanlar yüksek oranda sabit maliyet içermektedir. Sabit maliyetler üzerinde işletmenin etkinliği az olduğu için işletme daha çok değişken gider içeren yiyecek-içecek departmanı maliyetleriyle ilgilenmektedir. Ancak diğer departmanların da değişken giderleri toplandığında oldukça yüksek maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.5.) işletmenin departman bazında maliyetleri sabit, değişken ve yarı sabit/değişken olmak üzere sınıflandırılmıştır. Sabit, değişken ve yarı sabit/değişken giderlerinin ayırımında, “En Yüksek-En Düşük Noktalar” yöntemi geçmiş dönem maliyetlerine dayanılarak hesaplandığı için daha doğru sonuçlara ulaştıracaktır (Sevim vd., 2006:28). Ancak elimizde yeterli geçmiş dönem verilerinin bulunmaması nedeniyle, yöntemi uygulayan kişinin kişisel deneyim ve yargısına dayalı olduğu için subjektif değerlendirmelere dayanan “Muhasebe Tekniği” yönteminden yararlanılmıştır (Kartal vd., 2004:86). Bu yöntem, eldeki maliyet verileri baz alındığında kullanımı en kolay yöntem olduğu için kullanılmıştır.

Tablo 3.5.İşletme Giderlerinin Sınıflandırılması

	Sabit Gid.	Değişken Gid.	Yarı Sabit / Değişken Gid.
Odalar Departmanı	82.948,98	23.270,87	7.196,49
Personel Giderleri	82.948,98		6.207,41
Malzeme Giderleri		22.739,63	
Dışarıdan Sağlanan Fayda		531,24	
Diğer Çeşitli Giderler			989,08
Önbüro Departmanı	28.497,32	4.892,81	3.498,79
Personel Giderleri	28.497,32	1.010,00	2.319,57
Malzeme Giderleri		2.773,16	
Dışarıdan Sağlanan Fayda		1.109,65	
Diğer Çeşitli Giderler			1.179,22
Çamaşırhane Departmanı	16.501,66	2.494,48	2.263,00
Personel Giderleri	16.501,66		2.263,00
Malzeme Giderleri		2.494,48	
Teknik Departmanı	239.367,95	207.240,32	6.756,72
Personel Giderleri	40.176,06		6.756,72
Malzeme Giderleri		173.238,43	
Dışarıdan Sağlanan Fayda	284,15	33.976,89	
Diğer Çeşitli Giderler		25,00	
Enerji Giderleri	198.907,74		
Kongre Departmanı	13.614,92	640,88	210,99
Personel Giderleri	13.276,23		210,99
Malzeme Giderleri		206,62	
Dışarıdan Sağlanan Fayda	338,69	434,26	
Animasyon Departmanı	12.880,41	20.544,42	2.302,25
Personel Giderleri	12.829,05	984,00	2.302,25
Malzeme Giderleri		7.074,43	
Dışarıdan Sağlanan Fayda	51,36	12.485,99	
Halkla İlişkiler Departmanı	6.137,43	26,91	393,75
Personel Giderleri	6.137,43		393,75
Dışarıdan Sağlanan Fayda		26,91	
Bahçe Departmanı	13.794,73	10.135,82	3.480,85
Personel Giderleri	13.794,73	430,00	2.249,31
Malzeme Giderleri		3.027,80	
Dışarıdan Sağlanan Fayda		6.678,02	
Diğer Çeşitli Giderler			1.231,54
Çeşitli Giderler	18.641,33		
Diğer Çeşitli Giderler	18.641,33		
Pazarlama	8.512,93	181.577,59	780,21
Personel Giderleri	7.315,00		780,21
Malzeme Giderleri		1.624,82	
Dışarıdan Sağlanan Fayda	1.197,93	179.952,77	
Genel Yönetim Departmanı	403.191,66	11.545,06	33.972,17
Personel Giderleri	91.439,54	12,50	11.946,25
Malzeme Giderleri		3.932,32	
Dışarıdan Sağlanan Fayda	1.044,93	6.745,82	22.025,92
Diğer Çeşitli Giderler		854,42	
Banka Masrafları	1.085,59		
Vergi Resim ve Harç Giderleri	309.621,60		
TOPLAM	844.089,32	462.369,16	60.855,22

İşletme giderlerinin sınıflandırılması tablosunda yiyecek ve içecek departmanı dışında kalan departmanların maliyetlerin oluşumu üzerindeki etkisini görebilmek için, yiyecek-içecek departmanı dahil edilmemiştir. Herşey dahil kişi başı maliyetlerinde bu giderlerin oranı aşağıdaki tablo 3.6’da dikey yüzde analiziyle gösterilmektedir.

Tablo 3.6.Gider Sınıflarının Herşey Dahil Kişi başı Maliyetlerdeki Payları

Giderler	Tutar	Kişi başı Maliyet	Oran (%)
Yiyecek-İçecek Departmanı	339.914,89	13,48	16
Yiy-İç. Dept. Pansiyon Giderleri	387.491,00	15,37	18
Diğer Dept. Sabit Giderler	844.089,32	33,48	39
Diğer Dept.Değişken Giderler	462.369,16	18,34	22
Diğer Dept. Yarı Sabit/Değişken Gid.	60.855,22	2,41	3
Amortisman Giderleri	45.000,00	1,79	2
TOPLAM	2.139.719,59	84,88	100

Tablo 3.6’da da görüldüğü gibi işletme herşey dahil maliyetlerin yaklaşık yarısı değişken olduğu için bunlar üzerinde etkin olabilmektedir. Herşey dahil maliyetlerin diğer yarısını oluşturan sabit giderler üzerinde de çeşitli yeni yatırımlar sonucunda maliyetlerde azalma sağlanabilir.

3.3. HEDEF MALİYETLEME YÖNETİMİNİN TURİZM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI VE ANALİZİ

İşletmede bundan sonraki dönemlerde, tur operatörleri tarafından verilen düşük fiyatlar üzerinden kaliteden ödün vermeden, istenilen karlılık getirisini de dahil ederek maliyetlerin indirilmesini sağlayacak olan ve üretilen hizmet ürüne uzun dönemli bakış açısını da beraberinde getirecek olan Hedef Maliyetleme Yönetiminin uygulanabilirliği, HMY sürecinin aşamaları takip edilerek analiz edilecektir.

Çalışmamızda konaklama işletmelerinin maliyetlerinin ve satış fiyatlarının dönemler itibariyle farklı olduğu düşünülerek, hizmet ürünün hedef maliyeti bir sonraki yılın Mayıs ayına göre belirlenecektir. Konaklayan kişi sayısı da mevcut maliyetle

karşılaştırmanın yapılabilmesi amacıyla yine 25.208 kişi olarak alınacaktır. Böylece mevcut maliyetle karşılaştırma daha gerçekçi olacaktır. Bu aşamada öncelikle hizmet ürünü oluşturan maliyet unsurları belirlenerek maliyet indirimi yapılabilecek alanlar belirlenecektir.

3.3.1.Pazar GÜdümlü Hedef Maliyetleme Sürecinin İşletmede Uygulanması

HMY'nin işletmede uygulanabilirliğini sağlamak için öncelikle işletmenin içinde bulunduğu pazar koşullarının ve tüketicinin yeterli düzeyde analizinin yapılması gerekir. Çalışmamızda pazar koşullarının ve tüketicinin analizi doğrudan işletmeye yönelik olarak yapılmadığı için, konaklama sektörünün ve güneyde hizmet veren konaklama işletmelerinin genel problemleri baz alınarak ilerlenecektir.

3.3.1.1.Uzun Dönemli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi

İşletmenin tanıtımından da anlaşılacağı üzere yatırım maliyeti çok yüksektir. İşletme yatırımlarından beklediği faydayı sağlayabilmek için hizmet ürününün yaşam süresini uzun tutmak ve ürünün yaşam döngüsü boyunca kar sağlamak zorundadır. Bunun için uzun dönemli kar planlarını; rekabet analizlerine, tüketici analizlerine, talep analizlerine, işletmenin satış analizine ve işletmenin ticari planlarına dayanarak gerçekçi bir şekilde yapmalıdır.

İşletmenin küresel pazarda rakipleri, Akdeniz çanağında kitle turizmine hizmet eden ve hizmet ürününü deniz-kum-güneş üçgenine göre biçimlendirmiş olan Yunanistan, İspanya, İtalya gibi ülkelerdir. Özellikle Yunanistan ve İspanya'da deniz-kum ve güneş üçgeninin elemanları farklılık göstermemektedir veya aralarında çok az farklılıklar vardır. Bu bölgelerde dil ve kültür öğeleri farklılık gösterse de temel turizm özellikleri benzerlik göstermektedir. Dolayısıyla işletmeyi dış pazarlara açan tur operatörlerinin, dünya turizm hareketinin önemli bir kısmını yönlendirdiği gerçeğinden hareketle, öncelikle kendilerini devam ettirme ve geliştirme çabası içinde finansal ve servis avantajı sağlayabilecekleri farklı destinasyonlara geçişleri muhtemeldir (Alaeddinoğlu ve Can, 2007:58). Diğer

taftan işletme, Türkiye’de yatak arzının en fazla olduğu bölge içerisinde. Ancak, işletme ile aynı bölgede hizmet veren konaklama işletmelerinin de ürünleri deniz-kum-güneş üçgeninin elemanlarıyla yapılandırılmıştır. Dolayısıyla içerde ve dışarıda yoğun bir rekabet ortamındadır üstelik hem iç rekabet ortamında hem de dış rekabet ortamında işletmeyi rakiplerinden ayıracak belirgin farklılıklar yoktur. İşletme pazarın eğilimlerini dikkate alarak, rakipleriyle iyi ilişkiler geliştirmeli ve kendini rakiplerinden ayıracak belirgin farklılıklar yaratmak için karşılaştırma stratejisini benimsemelidir.

Dünyadaki hızlı ekonomik, siyasal, teknolojik gelişim ve değişimlere paralel olarak turizm tüketim kalıplarında da önemli bir değişim gözlenmektedir. Dünya Turizm Örgütü (UNWTO) tarafından yapılan bir araştırmaya göre tüketicilerin tercihleri deniz-kum-güneş (3S) üçlüsünden, eğlence-eğitim-çevre (3E) üçlüsüne kaymaktadır (DPT, 2007:1). Ayrıca yine Dünya Turizm Örgütü’nün hazırlamış olduğu “Tourism 2020 Vision” araştırmasına göre gelecek yılların tüketici eğilimleri ve profilleri aşağıdaki gibi olacaktır (DPT, 2007:5-6);

- Deneyimli gezgin grubu büyüyecektir,
- Ortalama insan ömrünün artmasına paralel olarak 65 ve üstü yaş grubunun toplam turizm aktiviteleri içindeki yeri artacaktır,
- Bekar ve çocuksuz çiftler seyahate ve eğlenceye daha fazla zaman ve kaynak ayıracaklardır,
- Ortalama çalışma süreleri kısalarak, tatile ayrılan süreler artacaktır,
- Tüketicinin bilgilendirilmesi ve korunması evrensel sistemlere bağlanacak, kalıcı ve dengeli bir turizm gelişimi için sürdürülen kampanyaların etkisi artacaktır,
- Uluslararası turizm talebindeki büyüme devam edecektir,
- Turist hareketlerinde kutuplaşma olacak, turistlerin bazıları rahatlık ve konfor ararken bazıları da macera arayacaktır,
- Varış noktaları birer moda unsuru gibi algılanacaktır,

- Hedeflenen turistik ürün, eğlendirici, çevreyi koruyan ve eğitici unsurlardan birine veya tümüne dayalı olarak geliştirilecektir,
- Turistik ürün çeşitlendirilmesi ve güçlendirilmesi için imaj oluşturma pek çok varış noktası için önde gelen koşul olacaktır,
- Asyalı turistler turizm işletmecilerinin gözdesi haline gelecektir,
- Turizm sektöründe temiz ticaret ve sürdürülebilir turizm gelişimine yönelik tüketici kampanyaları artacaktır,
- Yıl içerisinde seyahat sayısı ve uzun mesafeli seyahatler artış gösterecektir,
- Diğer sektörlerde olduğu gibi turizmde de artan rekabet, teknolojik yenilik, hizmet kalitesi, tüketici bilinci ve tatmini gibi kavramları da beraberinde getirerek turizm sektörünün kendini yenilemesine neden olacaktır,
- Çevreye duyarlı turizm etkinliklerinin geliştirilmesi ve sürdürülebilir turizm kavramının daha sık olarak gündeme gelmesi söz konusu olacaktır.

Bu bilgiler çerçevesinde, tüketici eğilimlerinin genel olarak çevreye daha duyarlı olarak değişeceğini ve tercihlerinin daha çok bu yönde gelişeceğini söylemek yanlış olmayacaktır. İşletme bulunduğu bölge itibarıyla bu talebi karşılayabilecek niteliktedir ancak çevreyi korumak adına bazı yatırımlarla önlem alarak rakiplerine göre farklılık avantajı sağlamanın yanında, uzun dönemli turistik talebi de kendisine bağlayabilir. Öte yandan işletme, Akdeniz Bölgesi'nin en büyük kongre merkezine sahip olmasına karşın, dünya turizm pastasının %30'unu teşkil eden (<http://www.tumgazeteler.com/?a=4616706>, 2009) kongre turizminden yeterli payı alamamaktadır. Bunun nedeni, pazarlama çalışmalarını daha çok kitle turizmine yoğunlaştırmış olmasından kaynaklanmaktadır. Oysa ki kongreler çok önceden planlandığı için ertelenmeleri söz konusu olmadığından (<http://www.turob.com/NewsDetail.aspx?newsId=9335>, 2009) kongre turizmi, kitle turizmine göre daha az risklidir. Ayrıca kitle turizmine göre getirisi daha fazladır çünkü, kongre turizmine katılan insanların ekonomik durumlarının daha iyidir. Bilim ve teknolojinin insan yaşamındaki öneminin iyice artması, kongre turizmi talebinin giderek artmasına neden olmaktadır. Bu da işletmeye uzun dönemli pazar sağlamaktadır.

İşletmenin hizmet ürünü, herşey dahil konaklama hizmetidir. İşletme ürününü, turizm talebi eğilimiyle bağlantılı olarak eko sisteme en az zarar verecek şekilde yapılandırarak ve kitle turizminden daha çok kongre turizmine odaklanarak pazarlarsa rakiplerine göre farklılık yaratacağı için, tur operatörlerinin farklı destinasyonlara kaymasını engelleyecektir, farklı pazarlara yönelecektir ve aynı zamanda yaptığı yatırımlardan sağlayacağı faydanın süresini uzatacaktır.

Yapılan bu değerlendirmeler sonucunda, araştırmamızda işletmenin hizmet ürününden sağlayacağı uzun dönemli kar hedefi %15 olarak kabul edilecektir ve hizmet ürününün verimliliğini artırmak için yapılan çeşitli değişikliklerle, etkin bir pazarlama yönteminin uygulanmasıyla sadece yaz sezonunda değil bütün bir yılda 10 yıl süreyle %70 doluluk oranında faaliyette bulunacağı öngörülmektedir.

3.3.1.2.Ürün Hattının Yapılandırılması

İşletme hizmet ürün hattını, yapılan tüketici analizleri sonucunda, tüketici tercihlerine ve yapısına uygun olacak şekilde yapılandırırken, hizmet üründen en üst düzeyde tatmini de sağlamak zorundadır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda, tüketici tercihlerinin kaliteli hizmete, çevreye zarar vermeden en az fiyatla ulaşma yönünde gelişim gösterdiğini ve bunun tüketici bilincinin artışıyla beraber daha da önemli olacağını gördük. Bu nedenle ekosisteme duyarlı enerji kullanımı sistemleri hizmet ürüne dahil edilecektir. Bunlar, tesisin elektriğini üretmek ve sıcak su sağlamak için güneş panelleri sistemleri, ısıtılan suyun oteli ısıtmada da kullanımını sağlamak amacıyla ısı pompası sistemleridir. Isı pompası sistemleri aynı zamanda oteli serinletmek amacıyla da kullanılacağından otelde kullanılan air condition sistemine gerek kalmayacaktır. Otel aynı zamanda yağmur suyunu ve deniz suyunu depolayıp arıtarak otel odalarında, lojmanlarda, çamaşırhanede ve mutfakta kullanım suyu olarak kullanırken, kullanılan suların da sifonlara aktarılmasını sağlayarak büyük oranda su tasarrufu da sağlamış olacaktır.

3.3.1.3.Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

İşletmede herşey dahil oda satış fiyatı tur operatörleri tarafından belirlendiği için bağımsız değişkendir. Bu nedenle çalışmamız tur operatörleri tarafından belirlenen en düşük fiyat baz alınarak ilerleyecektir. İşletmenin, bölüm 3.1.6.'da da belirtildiği gibi, Mayıs ayında en düşük her şey dahil oda satış fiyatı 80,00 TL'dir.

3.3.1.4.Hedef Kar Marjının Belirlenmesi

Yapılan değerlendirmeler sonucunda işletme herşey dahil konaklama ürününden yıllık ortalama %15 kar sağlamayı hedeflemektedir.

3.3.1.5.Ulaşılabilir Maliyetin Belirlenmesi

Satış fiyatı 80,00TL olarak belirlenen herşey dahil konaklama hizmetinden işletme %15 kar sağlamayı hedeflemektedir. Bu durumda ulaşılabilir maliyet hedef maliyet hesaplama yöntemlerinden “Çıkarma Yöntemi” kullanılarak aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

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

$$\text{Ulaşılabilir Maliyet} = 80,00 - \frac{(80,00 \cdot 15)}{100}$$

$$\text{Ulaşılabilir Maliyet} = 68,00 \text{ TL}$$

3.3.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin İşletmede Uygulanması

Bu aşamada öncelikle maliyet düşürme hedefi belirlenerek, tedarikçilerin ve tasarımcıların maliyet düşürmede etkinlikleri analiz edilecek, ürün tasarımı bu verilere göre yapılandırılacak ve hedef maliyet belirlenecektir.

3.3.2.1.Hizmet Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi

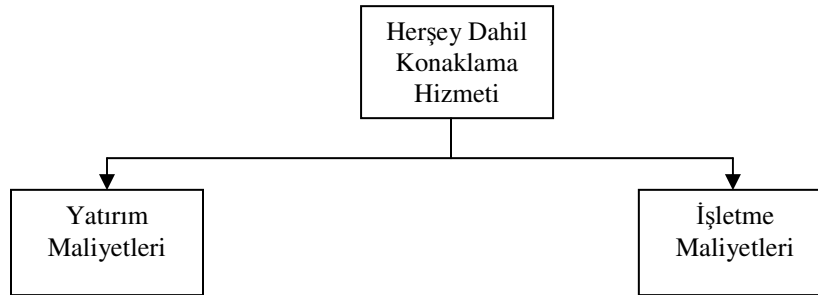
İşletmenin mevcut maliyetlerinin analizi sonucunda herşey dahil kişi başı maliyet 84,88 TL olarak bulunmuştu. Ulaşılabilir maliyet ise 68,00TL olarak belirlenmişti. Bu verilerle işletmenin maliyet indirme hedefi aşağıdaki gibi belirlenmektedir;

$$\text{Maliyet İndirme Hedefi} = \text{Mevcut Maliyet} - \text{Ulaşılabilir Maliyet}$$

$$\text{Maliyet İndirme Hedefi} = 84,88 - 68,00 = \mathbf{16,88 \text{ TL}}$$

İşletmenin mevcut maliyetlerinde çeşitli mühendislik tekniklerinden yararlanarak tedarikçilerin ve eko sisteme duyarlı yeni yatırımların maliyet düşürmede etkinlikleri değerlendirildikten sonra maliyet indirme hedefine ulaşamazsa, ulaşılabilen kısım hedef maliyet olarak belirlenecektir.

Şekil 3.1.Hizmet Ürünün Maliyet Unsurları

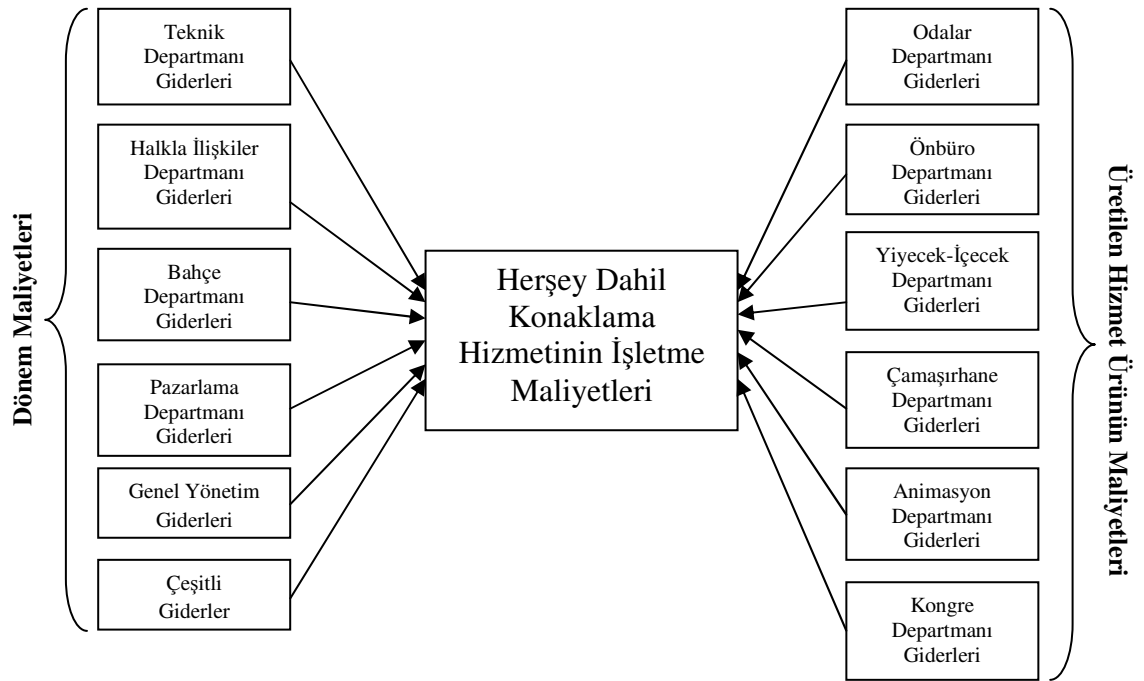


Yatırım maliyetleri aylara dağıtılmış amortisman payları olarak mevcut maliyetteki kalem bir sonraki yılın aynı ayında da değişmeyeceği düşünülerek aynen alınacaktır. Buna ek olarak hizmet ürünün üretiminin ve tüketiminin ekolojik sisteme zarar vermemesini sağlamak için yapılan yeni yatırımların toplam maliyeti 100.000,00 TL olarak hesaplanmış ve amortisman payı 2.000,00 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda bir aylık amortisman bedeli 47.000,00 TL olacaktır. Yatırım maliyetlerinin herşey dahil kişi başı maliyetteki payı 1,86 TL'dır.

Ulaşılabilir maliyete göre işletme maliyetlerinin herşey dahil kişi başı maliyetteki toplam payı 66,14 TL olmalıdır. İşletme maliyetlerinde maliyet indirimine gidilebilecek ve gidilemeyecek alanlar belirlendikten sonra ulaşılabilir maliyetin ulaşılabilirliği değerlendirilecektir.

İşletme maliyetleri, herşey dahil konaklama hizmetinin üretimine doğrudan etkisi olmayan, yardımcı departmanların faaliyetlerinin oluşturduğu dönem maliyetlerinden ve herşey dahil konaklama hizmetinin üretimine doğrudan etkisi olan departmanların faaliyetlerinin oluşturduğu üretilen ürün maliyetleridir. Bu maliyetler aşağıdaki şekilde (Şekil 3.2) gösterildiği gibidir;

Şekil 3.2. Herşey Dahil Konaklama Hizmetinin İşletme Maliyetleri



Dönem maliyetlerinin oluştuğu gider yerlerinde maliyetler genellikle sabit maliyetlerden oluşmaktadır. Sabit maliyetler üzerinde maliyet düşürme müdahaleleri çok fazla yapılamadığı için, bölümlerde oluşan sabit maliyetleri, maliyet düşürme faaliyetlerinin etkin olarak uygulanabileceği değişken maliyetlerden ayırmak gerekir. Dönem maliyetlerinin oluştuğu gider yerlerinde sabit maliyetler aşağıdaki tabloda (Tablo 3.7.) görüldüğü gibidir;

Tablo 3.7.Dönem Maliyetlerinde Sabit Giderler

Departmanlar	Sabit Maliyetler	Kişibaşı Sab. Mal.
Teknik Departmanı	42.045,22	1,67
Personel Giderleri	40.176,06	1,59
Enerji Giderleri	1.585,01	0,06
Dışardan Sağlanan Fayda	284,15	0,01
Halkla İlişkiler Departmanı	6.137,43	0,24
Personel Giderleri	6.137,43	0,24
Bahçe Departmanı	13.794,73	0,55
Personel Giderleri	13.794,73	0,55
Pazarlama Departmanı	8.512,93	0,34
Personel Giderleri	7.315,00	0,29
Dışardan Sağlanan Fayda	1.197,93	0,05
Genel Yönetim Giderleri	403.191,66	15,99
Personel Giderleri	91.439,54	3,63
Dışardan Sağlanan Fayda	1.044,93	0,04
Banka Masrafları	1.085,59	0,04
Vergi, Resim ve Harç Gid.	309.621,60	12,28
Çeşitli Giderler	18.641,33	0,74
TOPLAM	492.323,30	19,53

Tablo 3.7’de de görüldüğü gibi, enerji maliyetleri yapılan yeni yatırımlar sonucunda kişibaşı maliyetlerde 0,06 TL’ya düşürülmüştür. Mevcut durumla karşılaştırıldığında işletme kişibaşı maliyetlerde 7,83 TL maliyet azaltımına gitmiştir. Bu durumda maliyet indirme hedefinin 9,05 TL’lık kısmı kalmıştır.

Yatırım maliyetlerine dönem maliyetlerinin eklenmesiyle maliyet azaltma tekniklerinin uygulanamayacağı kişi başı maliyetler 21,39 TL olmuştur. Geri kalan 46,61 TL'nin da bir kısmı üretilen hizmet ürününün maliyetlerinin oluştuğu departmanların sabit giderleridir. Bu departmanlarda oluşan sabit giderler aşağıdaki tabloda (Tablo 3.8.) görüldüğü gibidir:

Tablo 3.8. Üretilen Hizmet Ürünün Sabit Maliyetleri

Departmanlar	Sabit Maliyetler	Kişi başı Sab. Mal.
Odalar Departmanı	82.948,98	3,29
Personel Giderleri	82.948,98	
Önbüro Departmanı	28.497,32	1,13
Personel Giderleri	28.497,32	
Yiyecek-İçecek Departmanı	239.982,20	9,52
Personel Giderleri	238.158,00	
Enerji Giderleri	1.824,20	
Çamaşırhane Departmanı	16.501,66	0,65
Personel Giderleri	16.501,66	
Kongre Departmanı	13.276,23	0,53
Personel Giderleri	13.276,23	
Animasyon Departmanı	12.829,05	0,51
Personel Giderleri	12.829,05	
TOPLAM	394.035,44	15,63

Üretilen hizmet ürününün kişi başı sabit maliyetlerinin, kişi başı yatırım maliyetleri ve kişi başı sabit dönem maliyetlerine eklenmesiyle maliyetlerde müdahale edilemeyecek kısım 37,02 TL'ya yükselmiştir. Bu durumda toplam kişi başı değişken maliyetlerin ulaşılabilir maliyete erişmesi için 30,98 TL'ya indirilmesi gerekir. Bunun için tedarikçilerin maliyetleri indirmedeki etkinliği ile maliyet indirme tekniklerinin etkinliği değerlendirilmiş ve ulaşılabilir maliyetin tamamının ulaşılabilir olduğuna ve bu nedenle ürün düzeyinde hedef maliyetin 68,00 TL olarak belirlenmesine karar verilmiştir.

3.3.2.2.Hizmet Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme Yönetimi Sürecinin Disipline Edilmesi

Ürün düzeyinde belirlenen hedef maliyet işletmenin ulaşması gereken hedef maliyet olduğu için üretilen ürünle ilgisi olan her departman çalışanı “hedef maliyet asla aşılmamalı!” kuralını uygulamak üzere yönetim sürecine dahil edilmiştir ve tasarımlarda yaratıcılıkları değerlendirilmektedir.

3.3.2.3.Maliyet Düşürme Tekniklerinden Yararlanarak Hedef Maliyete Ulaşma

İşletmede hizmet üründen en üst düzeyde verimi alabilmek için, kalite fonksiyonu göçerimi çalışmalarıyla belirlenen tüketici tercihinine göre yapılandırılan herşey dahil konaklama hizmetinin üretimi aşamasında iş süreçlerinin verimlilikteki etkinliğini artıran ve çalışma gruplarının hızlı ve etkin bir şekilde hareket etmesini sağlayan değişim mühendisliği teknikleri değerlendirilmiş ve işletmede bulunan mevcut personelin tam kapasite çalışmada yeterli geleceğine ekstra durumlarda ekstra personel almaya gereksinim olmadığına karar verilmiştir. Ayrıca eş zamanlı mühendislik tekniklerinden yararlanıldığı taktirde işlerin eşzamanlı olarak yürütülebileceğine böylece zaman kayıplarının engellenebileceğine karar verilmiştir. Değer mühendisliği tekniklerinin kullanımıyla parça düzeyinde hedef maliyetleme sürecinde tüketicilerin beğenilerine göre hizmetlerin üretilip üretilmeyeceğine karar verilebilir. Beğenilmeyen hizmetler herşey dahil konaklama hizmetinden çıkarılarak fazla maliyetler elemine edilebilir. Ancak çalışmamızda, bu tekniği uygulayabilecek yeterli veri olmadığı için maliyetleri düşürmek için tedarikçiler üzerinde odaklanılacaktır.

3.3.3.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin İşletmede Uygulanması

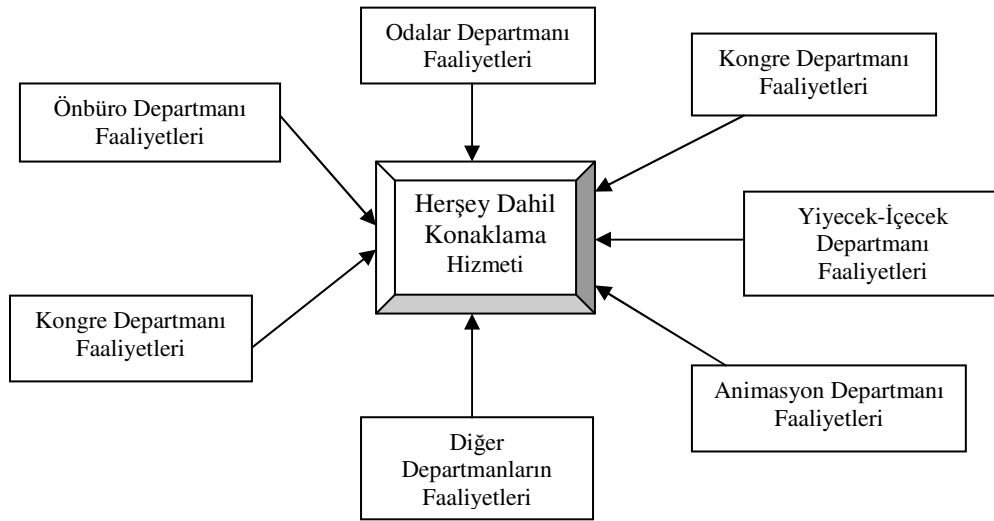
Bu aşamada herşey dahil konaklama hizmetini oluşturan bütün parçalar belirlenerek her bir parçanın hedef maliyeti ayrı ayrı belirlenecektir. Bunun için öncelikle temel fonksiyon düzeyindeki hizmet ürün fonksiyonlarına ayrılacak ve belirlenen hedef

maliyet fonksiyonlara dağıtılacak, ardından tedarikçilerden alınan fiyatlar değerlendirilerek parça düzeyindeki hedef maliyetler netleştirilecektir.

3.3.3.1.Hedef Maliyetin Fonksiyon Seviyelerine Göre Ayrılması

Temel fonksiyon düzeyindeki herşey dahil konaklama hizmetinin üretimi için şekil 3.3'te görülen departmanların faaliyetleri birleştirilmektedir yani hizmet ürünün fonksiyonları departmanlardır.

Şekil 3.3.Herşey Dahil Konaklama Hizmetinin Fonksiyonları



3.3.3.2.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi

Herşey dahil kişi başı hedef maliyet 68,00 TL olarak belirlenmişti. Bunun 37,02 TL'si sabit maliyetler olduğu için parça düzeyinde hedef maliyetleme sürecinde doğrudan müdahale edilebilir giderler üzerinde yani değişken ve yarı sabit/değişken giderler üzerinde durulacaktır. Bu nedenle fonksiyon düzeyinde hedef maliyet sürecinde hedeflenen maliyetin 30,98 TL'lık kısmına ulaşılmaya çalışılacaktır. İşletmede geçmiş deneyimlere

dayanılarak yapılan değerlendirmeler sonucunda departmanlarda oluşan değişken ve yarı değişken/sabit giderlerin paylarının tablo 3.9'daki gibi olmasına karar verilmiştir:

Tablo 3.9.Fonksiyonların Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerdeki Payları

Fonksiyonlar	Odalar	Önbüro	Yiyecek İçecek	Çamaşırhane	Kongre	Animasyon	Diğer
Oranlar (%)	2,86	0,83	49,87	0,47	0,09	2,03	43,85

Tablo 3.9.'daki fonksiyonların değişken ve yarı sabit giderlerdeki payları dikkate alınarak ulaşılması gereken hedef maliyetin parçalara düşen kısımları aşağıdaki tablo 3.10.'da gösterildiği gibidir.

Tablo 3.10.Fonksiyon Düzeyinde Hedef Maliyetler

Fonksiyonlar	Maliyet Payları (%)	Kişi başı HM	Toplam HM
Odalar Departmanı	2,86	0,89	22.334,99
Önbüro Departmanı	0,83	0,26	6.481,83
Yiyecek-İçecek Departmanı	49,87	15,45	389.456,69
Çamaşırhane Departmanı	0,47	0,15	3.670,44
Kongre Departmanı	0,09	0,03	702,85
Animasyon Departmanı	2,03	0,63	15.853,16
Diğer Departmanlar	43,85	13,58	342.443,87
TOPLAM	100	30,98	780.943,84

3.3.3.3.Tedarikçilerin Yönetimi

Bu aşamada tedarikçilerden alınan fiyatların hedeflenen maliyetleri karşılayıp karşılamadığına bakılacak, eğer karşılamıyorsa tedarikçilerin bu fiyatları verebilmeleri için yeni yöntemlere başvurulacaktır. Uzun ve kısa dönemli anlaşmaların yapılacağı tedarikçilerde fiyat indiriminin yanı sıra kaliteli ürünü zamanında teslim edebilme yetenekleri ile, servis, taşıma, sigorta gibi hizmetlerini yerine getirme yetenekleri ve acil durumlarda yeterince esnek davranarak ürün talebinin yerine getirilip getirilmeyeceği ve ayrıca ürünlerini geliştirebilme yetenekleri yani yenilikçi olmaları aranacaktır. Bunun için departmanlar bazında değişken ve yarı sabit/değişken giderler ayrı ayrı değerlendirilecektir. Öncelikle en fazla maliyetlerin olduğu yiyecek-içecek departmanı ve diğer departmanlar değerlendirilecektir.

3.3.3.3.1.Yiyecek-İçecek Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi

Yiyecek-içecek departmanının malzeme maliyetlerinde et grubunun payı en fazladır. Bunun için tedarikçilerden alınan fiyatlar değerlendirilmiş, kırmızı et ve hindi eti grubu için kalite göz önünde bulundurularak ve bir sene sonraki fiyat değişimleri de hesaba katılarak mevcut duruma (Ek 2) göre %10 indirim sağlayacak bir et üretim tesisi değerlendirmeye alınmıştır. Bu durumda kırmızı et ve hindi eti grubunun maliyeti 71.536,87 TL olmaktadır. Piliç eti grubu için de aynı şekilde tedarikçiler değerlendirilmiş ve kullanılan mevcut piliç etine göre daha kaliteli ürünler sunan ve mevcut maliyetlere göre %12 indirim sağlayacak bir piliç eti üretim tesisi değerlendirmeye alınmıştır. Bu durumda piliç eti grubunun maliyeti 22.685,20 TL'ye indirilmiştir. Balık grubu için de mevsimine göre daha çok Akdeniz balığı tercih edilerek, doğrudan balıkçılardan temin edilmesi durumunda %21 indirim sağlandığı için değerlendirilmeye alınmıştır. Bu durumda balık grubunun maliyeti 20.241,70 TL'ye indirilmiştir.

Sebze grubunun değerlendirilmesi sonucunda mevcut durumda (Ek 3) şoklu gıda tüketiminin çok olduğuna ve bunların depodan değil de satınalma tarafından dönem içinde alınarak tüketildiğine dolayısıyla mevsim sebzelerinin tüketiminin daha uygun olacağı

düşünülmüş çok tüketilen ürünlerin direk üreticisinden alınmasına karar verilmiş ve üreticilerden alınan fiyatların değerlendirilmesi sonucunda mevcut duruma göre %15 indirim sağlanmıştır. Yeni durumda sebze grubunun maliyeti 33.283,25 TL'ye indirilmiştir.

Meyve grubunda yine mevsim meyvelerinin tüketiminin daha iyi olacağına karar verilerek direk üreticilerden fiyat alınmış ve değerlendirme sonucunda mevcut duruma (Ek 4) göre %8 oranında indirim gidildiği görülerek 27.817,78 TL değerlendirmeye alınmıştır.

Diğer yiyeceklerde ise tedarikçi fiyatları değerlendirilerek fazla tüketilen ürünlerin mevcut fiyatlarında (Ek 7) perakende satış fiyatlarının uygulandığı fark edilmiş ve yapılan indirimler sonucu toplamda %13 indirim sağlandığı görülmüştür. Böylece 126.323,10 TL değerlendirmeye alınmıştır.

Alkollü ve alkolsüz içki grubunda indirim gidilememiştir. Bu nedenle mevcut maliyet (Ek 10 – Ek 11)) 109.712,75 TL değerlendirmeye alınmıştır.

Yiyecek-İçecek departmanının personel yemek giderleri yiyecek ve içecek grubuna dahil edildiği için herhangi bir yeni hesaplama gerektirmemektedir.

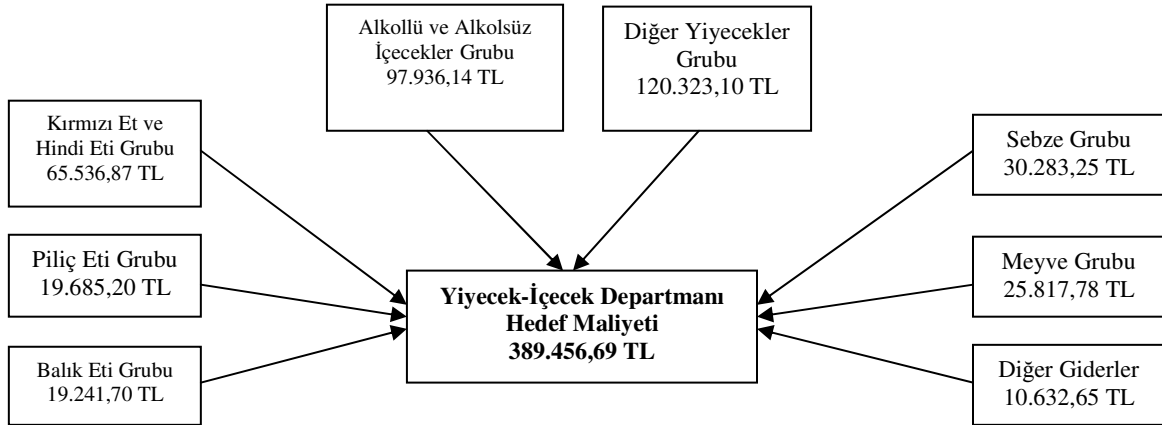
Yiyecek-İçecek departmanının personel lojman giderlerinin ise daha çok elektrik ve su giderlerinden oluştuğu görülmüştür. Lojmanların tesis içinde bulunması nedeniyle güneş enerjisinden elektrik üretiminden lojmanlarda faydalanacaktır. Ayrıca kullanılan suyun yeniden kullanımı sisteminden ve yağmur ve deniz suyundan elde edilen suyun arıtılarak kullanımı sisteminden lojmanlarda faydalanacağı için mevcut durumda (Ek 9) 9.589,20 TL olan gider en fazla 500 TL olarak hesaplanmaktadır.

Yiyecek-İçecek departmanında diğer çeşitli giderler daha çok mutfak malzemesi giderlerinden oluşmaktadır. Tedarikçilerden alınan fiyatların değerlendirilmesi sonucu diğer çeşitli giderler ve dışarıdan sağlanan fayda toplamı 10.132,65 TL'ye indirilerek değerlendirilmeye alınmıştır.

Tedarikçilerden alınan yeni fiyatların toplamı 422.233,30 TL olup yiyecek-içecek departmanı için hedeflenen maliyetten 32.776,61 TL fazla olduğu görülmektedir. Yiyecek – İçecek departmanında hedeflenen maliyete ulaşabilmek için toplu ve çok ürün alımından kaynaklanan üstünlüğün tedarikçilere fiyat baskısı yapmak için elverişli olduğu görülmüş

ve tedarikçilerle yapılan uzun veya kısa dönemli çeşitli anlaşmalar sonucunda fiyatların aşağıdaki şekil 3.4.'deki gibi olacağına karar verilmiştir;

Şekil 3.4.Yiyecek-İçecek Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet



Tedarikçilerle yapılan görüşmeler sonucunda sebze grubu tedarikçilerinin bu fiyatları sağlamada zorlandığı görülmüş ve işletmede üretilen yemek çeşitlerinin de lezzeti ve kalitesi göz önünde bulundurularak, organik tohum tedarikinin sağlanabileceği konusunda anlaşılmış ve sulama maliyetini azaltma konusunda önerilerde bulunulmuştur.

3.3.3.3.2. Diğer Departmanlarda Tedarikçilerin Yönetimi

Diğer departmanlar kapsamında hizmet ürününün üretilmesinde dolaylı olarak ilişkileri olan teknik departmanı, halkla ilişkiler departmanı, bahçe departmanı, pazarlama departmanı, genel yönetim departmanı değişken ve yarı sabit/değişken giderleri değerlendirilecektir.

Mevcut maliyetleme yönteminde adı geçen departmanlarda ayrı ayrı hesaplamaya alınan personel yiyecekleri, hedef maliyet yönetiminde yiyecek-içecek departmanı

giderlerinde değerlendirildiği için mevcut maliyetlerde doğrudan 11.091,57 TL'lik indirimle gidilmiştir.

Personel lojmanları giderleri ise eko sisteme duyarlı yeni yatırımlar sonucunda %94 indirimle giderek 76,20 TL'ye indirilmiştir.

Teknik departmanı giderlerinde oldukça fazla görünen bakım onarım giderleri için tedarikçilerden alınan fiyatların değerlendirilmesi sonucunda %15 indirim sağlanmış ve 140.252,66 TL değerlendirmeye alınmıştır. Kırtasiye malzemesi ve basılı evrak giderleri için tedarikçilerden alınan fiyatların değerlendirilmesi sonucunda %10 indirimle gidildiği görülmüş ve teknik departmanında kırtasiye malzemesi gideri 159,92 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır. Teknik departmanı dışarıdan sağlanan fayda giderlerinde ısıtma soğutma cihaz ve tesisleri bakım onarımı adı altında bir gider yeri olduğu görülmüş işletmeye maliyetinin yıllık büyük miktarda olduğu tespit edilmiştir. Yeni yatırımlar sonucu böyle bir gider kalemi de oluşmayacaktır, çünkü sistemler kurulduktan sonra bakım gerektirmemektedir. Bu durumda teknik departmanında dışarıdan sağlanan fayda giderleri 21.582,35 TL'ye indirilerek değerlendirmeye alınmıştır.

Bahçe departmanında tedarikçilerden alınan fiyatların değerlendirilmesi sonucunda kırtasiye malzeme giderleri 18,71 TL, temizlik malzeme gideri 498,62 TL, bahçe malzeme giderleri 2.158,64 TL, bahçe bakım giderleri 5.642,00 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır.

Pazarlama departmanında malzeme giderleri 1.234,64 TL, dışarıdan sağlanan fayda ise 170.355,32 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır.

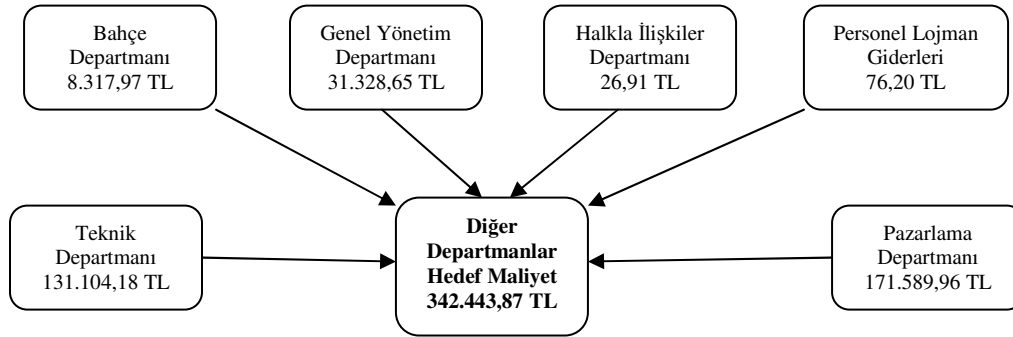
Genel yönetim departmanında kırtasiye malzeme giderleri ve basılı evrak giderleri 1.500,93 TL, müşteri ve diğer malzeme giderleri 2.055,98 TL, dışarıdan sağlanan faydalar da 27.771,74 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır.

Halkla ilişkiler departmanı giderleri de 26,91 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır.

Diğer departmanlarda tedarikçilerden alınan fiyatlar toplandığında 373.334,62 TL'ye ulaşılmıştır. Ancak bu hedeflenen maliyete göre 30.890,75 TL fazladır. Diğer

departmanlarda hedeflenen maliyete ulaşabilmek için aşağıdaki şekil 3.5.'de görülen maliyet sınırları oluşturulmuştur.

Şekil 3.5.Diğer Departmanların Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet



Yapılan değerlendirmeler sonrasında indirim gidilecek tek alanın teknik departmanında bakım onarım malzeme giderleri olduğu sonucuna varılmış ve bakım onarım malzeme tedarikini sağlayan büyük bir firmayla 12 aylık bir sözleşmeyle 60.000,00 TL'yi aşan her alımda %28 indirim avantajı sağlanacağı konusunda anlaşma sağlanmıştır.

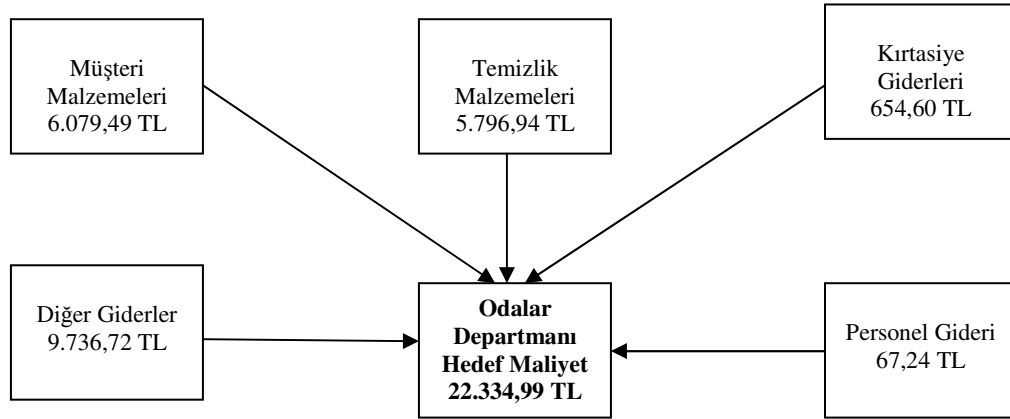
3.3.3.3.Odalar Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi

Odalar departmanı personelinin lojman giderleri 67,24 TL olarak değerlendirmeye alınırken, kırtasiye giderleri için 654,60 TL değerlendirmeye alınmıştır. Temizlik malzemeleri için tedarikçilerin verdiği fiyat teklifleri değerlendirilmiş ve 5.796,94 TL değerlendirmeye alınmıştır. Aynı şekilde müşteri malzemesi için işletme logosunu taşıyan ürünlerin tedariki için birkaç firmanın teklifi değerlendirilmiş ve 6.924,36 TL değerlendirmeye alınmıştır. Odalar departmanının diğer giderleri için de 9.736,72 TL değerlendirmeye alınmıştır.

Odalar departmanı değişken ve yarı sabit/değişken giderleri tedarikçilerden alınan fiyatların değerlendirilmesi sonucunda toplamda 23.179,86 TL'ye ulaşmıştır. Odalar

departmanında hedeflenen maliyete ulaşabilmek için 844,87 TL’lik bir indirim daha gereklidir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda odalar departmanı giderlerinin aşağıdaki şekil 3.6.’daki gibi olmasına karar verilmiştir.

Şekil 3.6.Odalar Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet



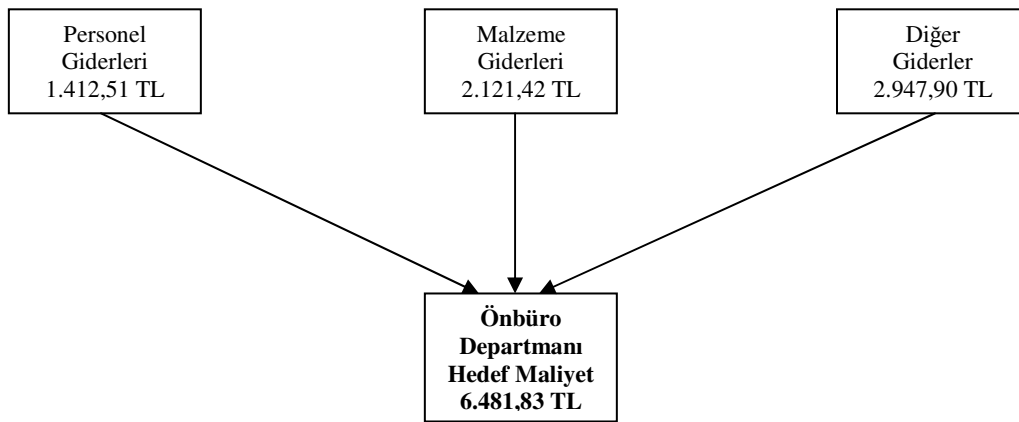
Müşteri malzemesi sağlayan tedarikçiyle çalışma uzun bir dönemi gerektirdiği için, temin edilen ürünlerin kalitesinden emin olduktan sonra yapılan uzun dönemli bir anlaşmayla hedeflenen fiyata ulaşılacaktır.

3.3.3.3.4.Önbüro Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi

Önbüro departmanı personel giderleri toplamı yapılan indirimler sonucu 1.597,92 TL olarak değerlendirmeye alınırken, kırtasiye malzemeleri ve basılı evrak giderleri daha önceden sağlanan %10’luk indirimle 2.121,42 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır. Önbüro departmanının diğer giderleri de 2.947,90 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır. Bu durumda önbüro departmanının değişken ve yarı sabit/değişken giderlerinin toplamı 6.667,24 TL olmuştur ancak önbüro departmanında hedeflenen maliyetten 185,41 TL fazla görünmektedir. Bunun üzerine yapılan değerlendirmeler sonucunda personel giderlerinde

üniforma tedarikçilerinin bu indirimi yapabileceği düşünülmüş ve tedarikçiyle iletişime geçilmiştir ve tedarikçi otel personeline yapacağı diğer üniformaların da getirisini düşünerek indirim teklifini kabul etmiştir. Yapılan son indirimle önbüro departmanı değişken ve yarı sabit/değişken giderleri aşağıdaki şekil 3.7.’deki gibi olmuştur.

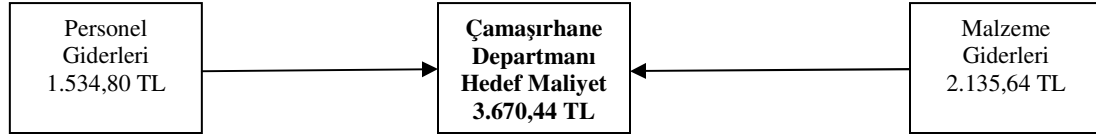
Şekil 3.7. Önbüro Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet



3.3.3.3.5.Çamaşırhane Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi

Çamaşırhane departmanında personel giderleri 1.534,80 TL olarak değerlendirmeye alınırken, tedarikçilerden alınan fiyatların değerlendirilmesi sonrasında deterjan ve diğer malzeme giderleri 2.145,48 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır. Bu durumda çamaşırhane departmanının değişken ve yarı sabit/değişken giderleri toplamı 3.629,28 TL’dir. Ancak bu toplam, çamaşırhane departmanı için hedeflenen maliyetten 9,84 TL fazladır. Bu açığın kapanması için temizlik malzemesi tedarikçisiyle görüşülmüş ve bir ürünün bedelsiz sağlanması durumunda hedeflenen maliyete ulaşılabilceği kararlaştırılmıştır. Yapılan son değişiklikle çamaşırhane departmanında oluşan değişken ve yarı sabit/değişken giderlerin hedeflenen maliyet içindeki payları aşağıdaki şekil 3.8.’deki gibidir:

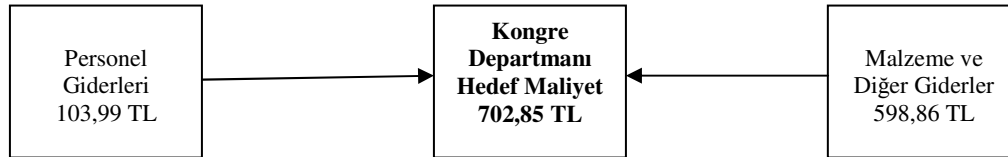
Şekil 3.8. Çamaşırhane Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet



3.3.3.3.6.Kongre Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi

Kongre departmanında personel giderleri için 103,99 TL değerlendirmeye alınırken, tedarikçi fiyatlarının değerlendirilmesi sonucunda malzeme ve diğer giderleri için 640,88 TL değerlendirmeye alınmıştır. Ancak bu değerler toplandığında kongre departmanı için hedeflenen maliyetten 42,02 TL fazla olduğu görülmüş malzeme tedarikçileriyle görüşülerek gereken indirim sağlanmıştır. Kongre departmanında hedeflenen maliyet düzeyinde değişken ve yarı sabit/değişken giderler aşağıdaki şekil 3.9.'da görüldüğü gibidir:

Şekil 3.9. Kongre Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet

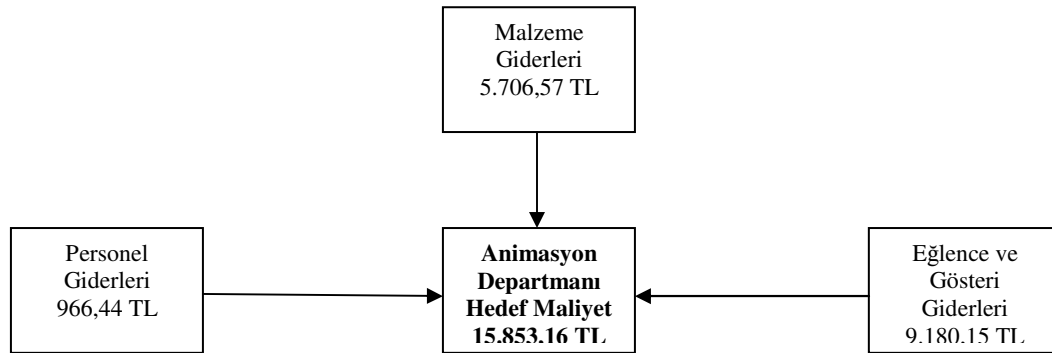


3.3.3.3.7.Animasyon Departmanında Tedarikçilerin Yönetimi

Animasyon departmanında personel giderleri 966,44 TL olarak değerlendirmeye alınırken, kırtasiye malzemesi 139,97 TL, temizlik ve diğer malzeme giderleri 413,99 TL olarak değerlendirmeye alınmıştır. Tedarikçilerden alınan fiyatların değerlendirilmesi sonucunda animasyon malzeme giderlerinde kullanılan mevcut ürünlere göre daha dayanıklı malzemelerin 5.257,30 TL'ye temin edilebildiği görülmüştür. Yapılan

araştırmalar sonucunda dışarıdan sağlanan fayda kategorisinde incelenen eğlence ve gösteri giderlerinin 9.180,15 TL'ye maliyetlendirilebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan indirimler sonucunda animasyon departmanında oluşan değişken ve yarı sabit/değişken giderlerin toplamı 15.957,85 TL olmaktadır ancak bu toplam animasyon departmanı için hedeflenen maliyetten 104,69 TL fazladır. Bu açığın kapatılabilmesi için animasyon malzeme tedarikçisiyle iletişime geçilerek yapılan bir anlaşmayla fiyatların biraz daha indirilebileceğine karar verilmiştir. Animasyon departmanında hedeflenen maliyetin gider yerlerine dağılımı aşağıdaki şekil 3.10.'da görüldüğü gibidir:

Şekil 3.10.Animasyon Departmanının Değişken ve Yarı Sabit/Değişken Giderlerinde Hedeflenen Maliyet



Parça düzeyinde hedef maliyetleme sürecinin sonunda temel fonksiyon düzeyindeki herşey dahil konaklama hizmetinin hedeflenen maliyetinin fonksiyonlarına ayrılması ve her bir parçaya düşen hedef maliyetin tedarikçilerin değerlendirilmesinden sonra kendi gider yerlerine dağılımı aşağıdaki tablo 3.11.de toplu olarak gösterilmektedir. Tabloya değişken, yarı sabit/değişken ve sabit giderlerin tümü dahil edilmiştir.

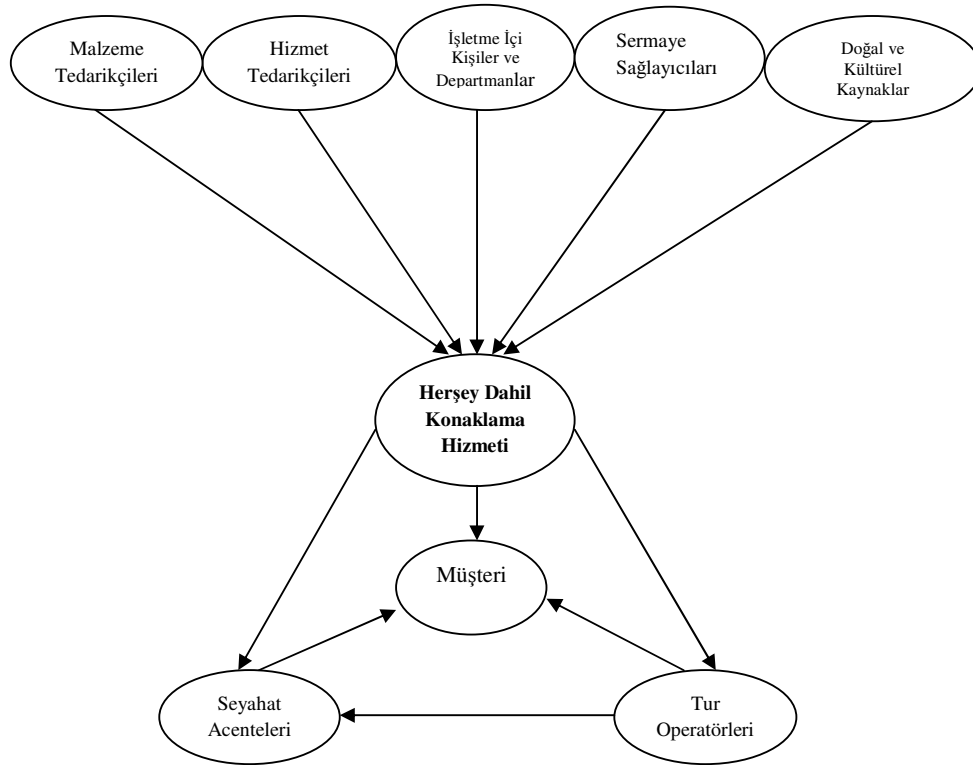
Tablo 3.11.Herşey Dahil Konaklama Hizmetinin Hedef Maliyeti

Gider Grupları	Tutar	Parça Düzeyinde HM	KişiBaşı HM
Kırmızı Et ve Hindi Eti Grubu	65.536,87	Yiyecek-İçecek Departmanı Hedef Maliyeti 629.438,89	24,97
Piliç Eti Grubu	19.685,20		
Balık Eti Grubu	19.241,70		
Alkollü ve Alkolsüz İçecekler	97.936,14		
Diğer Yiyecekler Grubu	120.323,10		
Sebze Grubu	30.283,25		
Meyve Grubu	25.817,78		
Diğer Giderler	10.632,65		
Sabit Giderler	239.982,20		
Bahçe Departmanı	8.317,97	Diğer Departmanların Hedef Maliyeti 834.767,17	33,12
Teknik Departmanı	131.104,18		
Genel Yönetim Departmanı	31.328,65		
Halkla İlişkiler Departmanı	26,91		
Personel Lojman Giderleri	76,20		
Pazarlama Departmanı	171.589,96		
Sabit Giderler	492.323,30		
Müşteri Malzemesi	6.079,49	Odalar Departmanı Hedef Maliyeti 105.283,97	4,18
Temizlik Malzemesi	5.796,94		
Kırtasiye Giderleri	654,60		
Diğer Giderler	9.736,72		
Personel Lojman Giderleri	67,24		
Sabit Giderler	82.948,98		
Personel Giderleri	1.412,51	Önbüro Departmanı Hedef Maliyeti 34.979,15	1,39
Malzeme Giderleri	2.121,42		
Diğer Giderler	2.947,90		
Sabit Giderler	28.497,32		
Personel Giderleri	1.534,80	Çamaşırhane Departmanı Hedef Maliyeti 20.172,10	0,80
Malzeme Giderleri	2.135,64		
Sabit Giderler	16.501,66		
Personel Giderleri	103,99	Kongre Departmanı Hedef Maliyeti 13.979,08	0,55
Malzeme ve Diğer Giderler	598,86		
Sabit Giderler	13.276,23		
Personel Giderleri	966,44	Animasyon Departmanı Hedef Maliyeti 28.682,21	1,14
Malzeme Giderleri	5.706,57		
Eğlence ve Gösteri Giderleri	9.180,15		
Sabit Giderler	12.829,05		
Amortismanlar	47.000,00	47.000,00	1,86
TOPLAM	1.714.302,57	1.714.302,57	68,00

3.3.4.Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Süreci

Örnek işletme herşey dahil konaklama hizmetinin üretiminden tüketiciye ulaştırılmasına kadar birbirinden bağımsız kişi veya kurumlarla çalışmaktadır. Bu nedenle şekil 3.11.'de görüldüğü gibi geniş bir tedarik zincirinin parçası konumundadır.

Şekil 3.11.Hizmet Ürünün Tedarik Zinciri

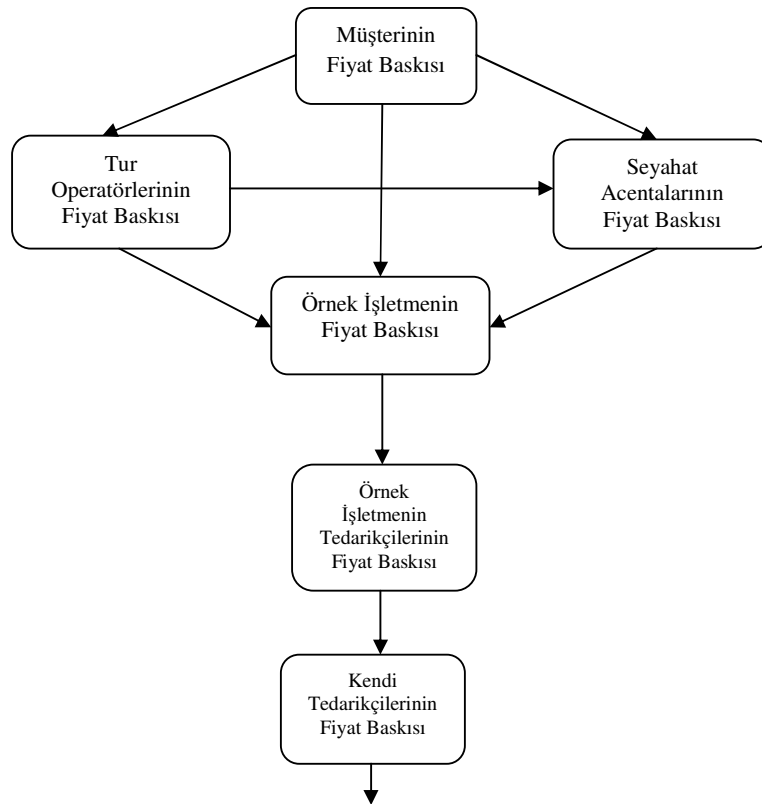


Herşey dahil konaklama hizmetinin performansı şekilde görülen bütün kişi ve kurumların performansından etkilenmektedir. Dolayısıyla işletmeyle birlikte tedarik zincirinin bütün üyeleri bir bütün olarak değerlendirilerek, hizmet ürünün performansını artırmak için çalışmalar yapılmalıdır.

HMY'nin felsefesi, fiyatı pazar tarafından belirlenen bir ürünün yaşam döngüsü boyunca kaliteden ödün vermeden en az maliyetle üretilmesidir. Bu felsefeyle hizmet ürünün üreticilerinin tasarım yetenekleri güçlendirilmektedir çünkü bir taraftan pazarın belirttiği fiyat baskısı vardır diğer taraftan artan rekabetin baskısıyla kaliteyi

artırma ve rakiplere göre fark yaratma çabaları vardır. Örnek işletmede üretilen herşey dahil konaklama hizmeti, tedarik zincirinin bir parçası olan tur operatörleri tarafından fiyat baskısına maruz bırakılmaktadır. İşletmenin HMY'ni uygulayarak pazar tarafından diretilen bu fiyat baskısını kendi tedarikçilerine geçirmesi sonucunda artan rekabet koşulları içinde ayakta kalabilmenin ötesinde pazardan istediği payı alabileceği görüldü. İşletmenin tedarikçileri de işletmenin uyguladığı fiyat baskısını kendi tedarikçilerine uygulayarak, şekil 3.12.'de görüldüğü gibi, HMY'nin zincirlenerek devam etmesini ve dolayısıyla zincirin bütün üyelerinde performans artırımını sağlayabilirler.

Şekil 3.12.Zincirlenmiş Hedef Maliyetleme Yönetimi



SONUÇ VE ÖNERİLER

Büyük yatırımlar sonrasında faaliyete geçen konaklama işletmeleri, faaliyet döneminde yapılan yatırımların gerektirdiği uzun dönemli bakış açısını geliştirememektedirler. Bunun nedeni, konaklama işletmelerinin hem küresel hem de ulusal olarak yoğun bir rekabet baskısı altında olmalarıdır. Ülkemizde, özellikle güneyde, arzın talepten fazla olması bu baskının ağırlığını daha da çok artırmaktadır. Bu da konaklama işletmelerinin hizmetlerini, doluluklarını artırmak için, yabancı tur operatörlerinin belirlediği, piyasa koşullarına göre daha düşük fiyata satmalarına neden olmakta ve konaklama işletmelerinin hizmet ürünleri üretirken kalitesiz bileşenleri kullanmalarıyla sonuçlanmaktadır.

Klasik maliyetleme sistemlerinde maliyetler ancak ürünün üretim aşamasında belirlenebildiği için maliyet azaltımları daha kalitesiz bileşenlerin kullanılmasıyla sağlanabilmektedir dolayısıyla üretim sonrasında zamanında gerekli kontroller yapılamadığı için daha büyük maliyetlerle karşılaşmanın önüne geçilememektedir. Nitekim, konaklama işletmelerinin problemlerinin çözümüne dair hiçbir yaptırım içermeyen klasik maliyetleme yöntemleri, bu problemlerin artmasını da sağlamaktadır.

Belirlenmiş kalite ve işlev düzeyine göre üretilmesi zorunlu olan bir ürünün ömrü boyunca istenilen karlılık düzeyinde öngörülen satış fiyatında, yaşam döngüsü maliyetini belirleyen yapısal bir yaklaşım olarak tanımlanan hedef maliyetleme yönetimi tanım çerçevesinde değerlendirildiğinde konaklama işletmelerinin süregelen bu problemlerini çözücü nitelikte olduğu görülmüş ve konaklama işletmeleri açısından değerlendirilmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümünde, hedef maliyetleme yönetiminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği bir turizm işletmesinden alınan maliyet verilerinin kullanımıyla onaylanmıştır. Uygulama bölümünde, işletme öncelikle mevcut maliyet yapısına göre analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda işletmenin, herşey dahil konaklama hizmetinin maliyetini sadece yiyecek-içecek maliyetleri bazında ele aldığı görülmüştür. Yiyecek-içecek maliyetleri işletme maliyetlerinin %34'ünü kapsamaktadır ve bunun yaklaşık %62'si de değişken maliyetlerden oluşmaktadır. Bu oranlar göz önüne alınca işletmenin yiyecek-içecek maliyetlerini önemsemesi doğal bir yaklaşımdır ancak bu yaklaşım sadece fiili maliyetlere dayalı maliyet kontrolüyle sınırlı

kalmaktadır. Dönem sonlarında ortaya çıkan fiili maliyetlerle yapılan kontrol bir önceki yılın aynı döneminin maliyetleriyle karşılaştırma yapılarak sağlanabilmektedir. İşletme bu durumda dönem içerisinde maliyetler üzerindeki etkinliğini yitirirken, bir önceki yılın maliyet verilerine göre hizmet ürünün bileşenlerini tedarik ettiği için kısa dönemli kararlar olarak daha ucuz ve daha kalitesiz ürün bileşenlerini kullanmaktadır. İşletme, herşey dahil konaklama hizmetinin diğer bileşenlerinin maliyetini büyük oranda sabit maliyet içermesi nedeniyle maliyet kontrolü raporunda göstermemekte sadece fiili rakamlarını kayıt altına almaktadır.

Çalışmada herşey dahil konaklama hizmetinin diğer maliyetlerinin analizi de önemli görüldüğü için, işletmenin mevcut verileriyle analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda herşey dahil konaklama hizmetinin diğer bileşenlerinin değişken ve yarı sabit maliyetlerinin toplamı içindeki payının %48 olduğu görülmüş ve hedef maliyetleme yönetiminde herşey dahil konaklama hizmetinin hedeflenen maliyetine sabit maliyetlerle birlikte dahil edilmiştir.

HMY sürecinin ilk aşaması olan pazar güdümlü hedef maliyetleme sürecinde öncelikle, işletmenin uzun dönemli satış ve kar amacı belirlenmiştir. Ancak bu aşamada yapılması gereken pazar analizi, satış ve karlılık analizleri, tüketici analizleri vb. işletmeden sağlanamadığı için, konaklama işletmeleri sektörel bazda değerlendirilmiş ve Dünya Turizm Örgütü'nün hazırlamış olduğu "Tourism 2020 Vision" araştırmasından faydalanılarak tüketici eğilimleri ve profilleri belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda uzun dönemli kar hedefi %15 ve uzun dönemli doluluk oranı hedefi de %70 olarak belirlenmiştir. Ürün hatlarının yapılandırılması aşamasında, hizmet ürünün tüketici tercihlerine göre yeniden tasarlanması gerekli görülmüş ve yeni bir yatırımla sabit maliyet olarak değerlendirilen enerji maliyetlerinin neredeyse tamamının indirilebileceği görülmüştür. Hizmet ürünün satış fiyatı olarak, işletmenin uygulamak zorunda olduğu, yabancı tur operatörleri tarafından belirlenen en düşük fiyat belirlenmiştir. Satış fiyatından hedeflenen kar marjının çıkarılması sonucunda ulaşılabilir maliyet belirlenmiştir.

Ürün düzeyinde hedef maliyetleme sürecinde öncelikle maliyet indirme hedefi belirlenmiş ve hizmet ürün maliyet unsurlarına ayrılarak, maliyet indirme hedefinden yeni yatırım sonucu düşürülen enerji maliyetleri düşülmüştür. Maliyet indirme

hedefinin geri kalan kısmı, işletme maliyetlerinin değişken ve yarı sabit maliyetlerinden düşürülmeye karar verilmiştir. Bu aşamada ulaşılabilir maliyet, hedef maliyet olarak kesinlik kazanmıştır. Bu nedenle hizmet ürünün üretilmesiyle ilişkili olan bütün departmanlar hedeflenen maliyeti aşmama konusunda disipline edilmiştir.

Fonksiyon düzeyinde hedef maliyetleme sürecinde, temel fonksiyon düzeyindeki herşey dahil konaklama hizmeti fonksiyonlarına ayrılarak bütün fonksiyonların ayrı ayrı hedef maliyetteki payları belirlenmiştir. Bu aşamada tedarikçilerin maliyet indirmedeki yetenekleri değerlendirilmiş ve tedarikçilere yapılan fiyat baskısıyla bütün fonksiyonlarda hedeflenen maliyete ulaşılmıştır. Ancak tedarikçilere yapılan fiyat baskısı yapıcı nitelikte olduğu için, tedarikçilerin fiyatlarını kaliteden ödün vermeden aşağıya çekebilmeleri için karşılıklı performans artırıcı ilişkiler geliştirilmiştir.

Tedarik zincirinde hedef maliyetleme sürecinde yabancı tur operatörlerinin fiyat baskısını HMY'ni uygulayarak hizmet ürünün tedarikçilerine geçiren işletmenin tedarikçilerinin de yapılan fiyat baskısını kendi tedarikçilerine geçirebilmeleri için HMY'ni uygulayarak, HMY'nin zincirleme devamını sağlayabilecekleri görülmüştür.

Uygulama sonucunda işletmenin, hizmet ürünü için halihazırda belirlenmiş satış fiyatından istenilen kar oranının çıkarılmasıyla belirlenen hedef maliyete ulaşabileceği görülmüştür.

HMY'ni uygulamak isteyen ve kitle turizmine hitap eden herşey dahil konaklama hizmetini büyük tur operatörlerinin fiyat baskısıyla satan konaklama işletmeleri, maruz kaldıkları fiyat baskısından dolayı HMY'ne doğrudan dahil olabilirler. Çünkü satış fiyatı pazar tarafından belirlenmiş hizmet ürünün satış rezervasyonları da büyük tur operatörleriyle yapılan anlaşmalar sonucunda önceden belirlenebilmektedir. Konaklama işletmeleri, HMY ilkeleri çerçevesinde sürecin aşamalarını takip ederek ve sürecin sürekliliğini sağlayarak HMY'ni başarıyla uygulayabilirler. HMY'nin uygulamak isteyen konaklama işletmeleri aşağıdaki avantajları da sağlayabilir:

- Konaklama işletmeleri yoğun bir rekabet baskısıyla karşı karşıyadır ancak ülkemizde özellikle güneyde tüketici açısından fark yaratabilecek hiçbir işletme bulunmamaktadır. Hemen hemen hepsi herşey dahil konaklama hizmetini deniz-

kum-güneş üçlüsüyle pazarlamaktadır dolayısıyla, yerel rakiplerinden farklı olamadıkları gibi aynı hizmeti deniz-kum-güneş üçlüsüyle pazarlayan ve denizin, kumun, güneşin çok farklı olmadığı Akdeniz Çanağı ülkelerinden de farklı olamamaktadırlar. Bu nedenle pazar kaygan bir zeminde bulunmaktadır. HMY'nin rekabetin yoğun olduğu sektörlerde uygulanması başarıyı artıran bir faktördür çünkü işletme pazara odaklanarak kendisini rakipleriyle karşılaştırmakta ve ürün tasarımlarında tüketici odaklı olarak fark yaratmaya çalışmaktadır. Konaklama işletmeleri HMY'ni uygulayarak, tüketici odaklı olarak hizmet ürünlerinde belirgin farklılıklar yaratma yoluna giderlerse pazarın zeminini sağlamlaştırabilirler.

- Konaklama işletmelerinde hizmet ürünün üretimiyle tüketimi aynı anda gerçekleşmektedir yani hizmet ürün tüketiciye üretim aşamasında ulaşmaktadır bu da üretim aşamasında ortaya çıkabilecek sorunların hiçbir şekilde yok edilemeyeceğini göstermektedir. HMY'nin tasarım odaklı olması, üretim aşamasında karşılaşılabilecek problemleri minimize ettiği için konaklama işletmeleri açısından oldukça önemlidir. Konaklama işletmeleri tasarıma odaklanarak hem hizmet ürünün kalitesini ve işlevselliğini tüketici odaklı olarak artırabilirler hem de hizmet ürün maliyetlerinin tasarım aşamasında belirlenmesi nedeniyle maliyetlerinin kontrolünü de sağlayabilirler. HMY'de hizmet ürünün üretilmesinden sorumlu bütün kişi ve kurumlar tasarım aşamasında sürece dahil edildiği için, konaklama işletmeleri iç ve dış çevresiyle iyi yönde ilişkiler geliştirebilirler.
- Konaklama işletmeleri pazar odaklı olarak, pazar tarafından belirlenmiş fiyatlarla hizmet ürünün pazarda zeminini sağlamlaştırırken, tüketici odaklı olarak tasarladığı ürününün tasarım aşamasından itibaren işletmenin iç ve dış çevresiyle çalışarak hizmet ürüne yönelik olarak uzun dönemli bakış açısını da geliştirmektedir. Böylece hizmet ürünün pazarda uzun süre kalabilirliği sağlandığı gibi, hizmet ürünün yaşam seyri boyunca istenilen kalite ve işlevsellik düzeyinde maliyetlerinde iyileştirme de yapılabilir.

Araştırmada hedef maliyetleme yönetiminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği değerlendirilmiş, yapılan analiz ve uygulama sonucunda

uygulanabilirliği ispatlanmıştır. Ancak çalışmada tüketiciler analizleri, rekabet analizleri, satış ve karlılık analizleri yapılamadığı için tüketici tercihleri, hedeflenen kar oranı ve işletmenin pazar içindeki konumu sektör verileri kullanılarak belirlenmiştir. Aynı şekilde işletmenin en azından 1 yıllık geçmiş dönem maliyet verileri sağlanamadığı için, sabit ve değişken maliyetlerin ayırımında sezgiye dayalı olan “muhasebe tekniği” yöntemi kullanılmıştır. Böyle bir durumda uygulama sonucunda ulaşılan rakamların doğruluğu kesin olmamakla birlikte yaklaşık sonuçlar olduğu için geçerli görölmektedir.

EKLER

EK 1

Mayıs 09

YİYECEK		İÇECEK	
EURO	YTL	YTL	EURO
466.017 €	984.415 TL	503.654 TL	238.427 €
4.478 €	9.459 TL	13.119 TL	6.210 €
31.725 €	67.015 TL	43.106 TL	20.406 €
502.220 €	1.060.889 TL	559.879 TL	265.044 €
59.496 €	125.680 TL	43.249 TL	20.474 €
2.544 €	5.373 TL	38.087 TL	18.030 €
141.396 €	298.685 TL	212 TL	100 €
203.436 €	429.738 TL	81.548 TL	38.604 €
163.928 €	346.282 TL	155.261 TL	73.500 €
-3.524 €	-7.444 TL	-1.474 TL	-698 €
0 €	0 TL	15.354 TL	7.269 €
160.404 €	338.838 TL	169.141 TL	80.071 €
62.935 €	132.943 TL	59.811 TL	28.314 €
3.192 €	6.744 TL	53.741 TL	25.441 €
131.414 €	277.600 TL	201 TL	95 €
197.542 €	417.287 TL	113.753 TL	53.850 €
166.299 €	351.290 TL	136.936 TL	64.825 €
6,60 €	13,94 TL	5,43 TL	2,57 €
	33,11%		24,46%
0 €	0 TL	146 TL	69 €
332 €	702 TL	332 TL	157 €
306 €	647 TL	1.483 TL	702 €
0 €	0 TL	0 TL	0 €
279 €	589 TL	1.238 TL	586 €
0 €	0 TL	149 TL	71 €
6 €	13 TL	108 TL	51 €
0 €	0 TL	3 TL	1 €
5.689 €	12.018 TL	5.190 TL	2.457 €
460 €	971 TL	224 TL	106 €
15.229 €	32.170 TL	358 TL	170 €
1.086 €	2.295 TL	26 TL	12 €
777 €	1.642 TL	18 TL	9 €
1.309 €	2.765 TL	1.609 TL	762 €
25.474 €	53.811 TL	10.885 TL	5.153 €
140.825 €	297.479 TL	126.051 TL	59.672 €
5,59 €	11,80 TL	5,00 TL	2,37 €
	28,04%	22,51%	
5,30 €	11,21 TL	4,75 TL	2,25 €
19,92 €	42,09	22,21	10,51 €
2,1124		2,1124	
25.208		25.208	
4.017		4.017	
1.217		1.217	
30.442		30.442	
829 €	1.750 TL	3.338 TL	1.580 €
0,03 €	0,07 TL	0,13 TL	0,06 €
4.478 €	9.459 TL	13.119 TL	6.210 €
0,18 €	0,38 TL	0,52 TL	0,25 €
9.309 €	19.664 TL	11.286 TL	5.343 €
2,04 €	4,30 TL	2,47 TL	1,17 €
31.725 €	67.015 TL	43.106 TL	20.406 €
6,94 €	14,65 TL	9,42 TL	4,46 €
130.687 €	276.064 TL	111.427 TL	52.749 €
5,18 €	10,95 TL	4,42 TL	2,09 €

EK 2

MAYIS 2008-2009 ET ANALİZ	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			P.P TÜKETİM ARTIŞ % +
		MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	
DANA ETİ	KG	4.187,70	43.879,45	0,08	4.115,13	49.611,86	0,10	23%
DANA KONTRAFİLE	KG	72,04	1.199,10	0,00	45,00	833,64	0,00	-22%
DANA BONFİLE	KG	40,46	911,47	0,00	95,06	2.467,63	0,00	195%
DANA ANTRİKOT	KG	15,00	248,45	0,00	360,40	6.178,76	0,01	2914%
DANA HAMBURGER ETİ	KG	312,02	1.911,87	0,01	155,50	439,60	0,00	-37%
İNEGOL KÖFTE	KG				40,00	118,60	0,00	100%
DANA DONER	KG	251,64	2.186,43	0,00	516,74	4.179,91	0,01	158%
DANA BUT KISA ORTA KEMİKLİ	KG	2.700,80	30.105,59	0,05	2.401,68	30.404,99	0,06	12%
DANA DOS KIYMALI	KG	603,24	6.729,26	0,01	350,75	4.139,62	0,01	-27%
DANA MADALYON KÖFTE 30 GR	KG	192,50	587,28	0,00				-100%
DANA İÇLİ KÖFTE	KG				15,00	450,00	0,00	100%
ADANA KÖFTE	KG				135,00	399,11	0,00	100%
KUZU ETİ	KG	648,35	6.437,22	0,01	1.150,66	14.611,33	0,03	123%
KUZU KOL	KG	288,86	2.818,71	0,01	556,75	7.354,69	0,01	142%
KUZU KUYRUK YAGI	KG	160,70	1.169,74	0,00	216,16	1.784,00	0,01	69%
KUZU BUT	KG	171,39	1.955,36	0,00	375,75	5.444,64	0,01	175%
KUZU KANAT PIRZOLA	KG	27,40	493,41	0,00				-100%
KUZU KALEM PIRZOLA	KG				2,00	28,00	0,00	100%
PİLİC ETİ	KG	8.077,80	32.040,25	0,16	5.393,46	24.850,52	0,13	-16%
PİLİC BUTUN	KG	1.933,40	5.621,46	0,04	1.221,29	4.393,55	0,03	-21%
PİLİC GÖĞÜS FİLETO	KG	3.535,00	16.663,29	0,07	2.812,04	14.909,14	0,07	0%
PİLİC BUT	KG	1.490,00	5.148,68	0,03	749,13	3.053,20	0,02	-37%
PİLİC BAGET	KG	560,00	2.070,76	0,01	333,96	1.364,74	0,01	-25%
PİLİC DONER	KG	233,93	1.078,08	0,00				-100%
PİLİC KANAT	KG	325,48	1.457,98	0,01	277,05	1.129,89	0,01	7%
HİNDİ ETİ	KG	2.237,90	15.611,26	0,04	1.629,57	12.133,05	0,04	-9%
HİNDİ BUT	KG	629,77	4.408,36	0,01	721,89	4.885,72	0,02	44%
HİNDİ ÜST BUT K.SİZ	KG	776,43	6.584,18	0,02	828,13	6.595,02	0,02	34%
HİNDİ OSSOBUCO	KG	160,84	1.063,11	0,00	0,00	0,00	0,00	-100%
HİNDİ BUT COP SIS	KG	0,00	0,00	0,00	79,55	652,31	0,00	100%
HİNDİ KULBAŞI	KG	670,87	3.555,61	0,01	0,00	0,00	0,00	-100%
BALIKLAR	KG	4.257,98	25.065,01	0,08	3.629,53	25.622,41	0,09	7%
BALIK ALABALIK	KG	1.444,20	6.137,85	0,03	1.148,00	4.937,82	0,03	0%
BALIK GRİDA BUTUN	KG	5,20	254,80	0,00	1,00	45,00	0,00	-76%
BALIK USKURMU BUTUN	KG	5,00	15,00	0,00	16,00	48,00	0,00	301%
BALIK ŞİFTİZİL	KG				100,00	517,00	0,00	100%
BALIK LEVREK DENİZ	KG				3,50	164,50	0,00	100%
BALIK RİNGA	KG	20,00	58,00	0,00				-100%
BALIK ORKİNOŞ BUTUN	KG	114,00	627,00	0,00				-100%
BALIK LEVREK 300- 400 GR	KG	5,00	47,50	0,00	34,00	315,55	0,00	753%
BALIK ÇÜPRA 300-400 GR	KG	100,00	630,00	0,00	27,00	260,88	0,00	-66%
BALIK LEVREK 200+300 GR	KG	90,00	697,50	0,00				-100%
BALIK ÇÜPRA 200-300 GR	KG	105,00	708,75	0,00				-100%
BALIK LEVREK 400/ 600	KG	10,00	290,00	0,00				-100%
BALIK ÇÜPRA 400/ 600	KG	10,00	200,00	0,00				-100%
BALIK MEZZGİT FİLETO	KG	2.117,41	13.080,31	0,04	1.663,12	11.912,38	0,04	-1%
BALIK ALABALIK FİME	KG	15,00	149,93	0,00	39,00	301,66	0,00	226%
BALIK SOMON FİME	KG	49,75	1.243,94	0,00	53,07	1.521,78	0,00	34%
BALIK USKURMU FİME	KG				30,00	225,00	0,00	100%
BALIK SARDALYA PANE	KG				30,00	169,50	0,00	100%
BALIK SOMON FİLETO	KG	31,25	344,06	0,00	210,52	2.648,87	0,01	745%
BALIK RİNGA FİLETO	KG	100,00	289,05	0,00				-100%
KARİDES ET	KG	14,00	105,00	0,00	66,00	568,80	0,00	491%
BALIK KALAMAR HALKA	KG				33,00	196,85	0,00	100%
KARİDES JUMBO	KG				20,00	398,89	0,00	100%
AHTAPOT İRİ	KG				8,00	40,00	0,00	100%
BALIK PANE	KG				110,00	984,50	0,00	100%
HAVYAR SIYAH	KG				0,11	28,25	0,00	100%
TON BALIĞI KONSERVE 1.705KG	KG	22,17	186,32	0,00	37,20	337,18	0,00	111%
ŞARKÜTERİ	KG	1.193,63	4.795,93	0,02	1.017,51	4.057,30	0,03	7%
JAMBON PİLİC	KG	147,41	781,26	0,00	110,68	476,12	0,00	-6%
JAMBON DANA	KG	121,39	691,90	0,00	104,81	471,66	0,00	8%
SALAM MACAR BUFE	KG	144,00	547,20	0,00	83,00	332,00	0,00	-28%
SOSİS BUFE DANA	KG	550,24	1.870,75	0,01	469,72	1.644,02	0,01	7%
SUCUK BUFE	KG	51,60	242,52	0,00	136,30	681,50	0,00	231%
SALAM PİLİC	KG	179,00	662,30	0,00	113,00	452,00	0,00	-21%

EK 3

MAYIS 2008-2009 SEBZE ANALİZ	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			P.P TÜKETİM ARTIŞ % + -
		MİKTAR	TUTAR TL	P.P	MİKTAR	TUTAR TL	P.P	
SEBZELER KG	KG	36.713,50	42.846,82	0,72	29.611,00	39.156,77	0,73	1%
PATLICAN	KG	2.410,00	1.885,46	0,05	2.022,00	2.324,50	0,05	5%
DOMATES	KG	8.646,00	9.395,51	0,17	7.139,00	9.798,57	0,18	4%
SALATALIK	KG	4.083,00	1.743,08	0,08	2.902,00	1.738,42	0,07	-11%
BİBER DOLMALIK	KG	561,00	497,11	0,01	522,00	590,48	0,01	17%
SARMSAK	KG	76,00	451,05	0,00	40,00	161,14	0,00	-34%
LAHANA KIRMIZI	KG	511,00	214,13	0,01	349,00	200,69	0,01	-14%
HAVUC	KG	648,00	1.482,70	0,01	1.335,00	1.588,42	0,03	158%
PATATES	KG	3.770,00	3.520,35	0,07	2.376,00	1.887,06	0,06	-21%
SOGAN KURU	KG	1.998,00	691,62	0,04	1.338,00	783,26	0,03	-16%
KERİVİZ	KG	31,00	26,04	0,00	50,00	36,57	0,00	102%
KABAK	KG	1.445,00	821,77	0,03	1.147,00	756,80	0,03	0%
KARNABAHAAR	KG	435,00	265,65	0,01	690,00	379,84	0,02	99%
MANTAR	KG	2.160,00	5.907,56	0,04	1.593,00	5.309,96	0,04	-7%
BİBER SIVRI	KG				117,00	88,64	0,00	100%
PANCAR	KG	227,00	208,00	0,00	280,00	334,16	0,01	55%
KABAK BAL	KG	94,00	221,09	0,00	243,00	321,49	0,01	224%
PIRASA	KG	135,00	114,88	0,00	63,00	32,49	0,00	-41%
LAHANA BEYAZ	KG	787,00	514,23	0,02	856,00	497,06	0,02	36%
SOGAN TAZE	KG	131,00	128,06	0,00	107,00	107,25	0,00	2%
TURP	KG	25,00	33,60	0,00	106,00	296,37	0,00	432%
SOGAN KIRMIZI	KG				97,00	118,72	0,00	100%
BİBER CARLSTON	KG	829,00	427,82	0,02	319,00	222,16	0,01	-52%
SOGAN FİNDİK	KG	26,00	42,05	0,00	2,00	1,90	0,00	-90%
ISPANAK	KG	120,00	68,57	0,00				-100%
SARMSAK TAZE	KG	34,00	31,83	0,00				-100%
TURP JAPON	KG	9,00	21,17	0,00				-100%
BROKOLİ	KG	386,00	326,48	0,01				-100%
SOKLU PATATES ELMA DİLİMİ	KG	30,00	43,50	0,00				-100%
SOKLU PATATES 9*9	KG	4.124,00	6.390,68	0,08	2.645,00	4.152,65	0,07	-20%
SOKLU PATATES KROKET	KG				95,50	224,43	0,00	100%
SOKLU BEZELYE	KG	102,00	163,20	0,00	140,00	267,64	0,00	72%
SOKLU BAMYA	KG	114,50	558,12	0,00				-100%
SOKLU K.SERİT BİBER	KG	402,50	763,48	0,01	317,50	603,25	0,01	-1%
SOKLU BROKOLİ	KG	187,50	449,63	0,00	525,00	1.054,80	0,01	251%
SOKLU BRUKSEL LAHANA	KG	205,00	416,92	0,00	257,50	545,41	0,01	58%
SOKLU MISIR	KG	393,00	980,56	0,01	467,50	1.127,45	0,01	49%
SOKLU İSPANAK	KG	322,00	490,27	0,01	535,00	728,17	0,01	108%
SOKLU TAZE FASULYE	KG	400,00	851,72	0,01	273,00	547,27	0,01	-14%
SOKLU MANTI BOHCA	KG	185,00	323,75	0,00	150,00	273,92	0,00	2%
SOKLU BARBUNYA	KG	82,50	293,76	0,00	97,50	419,71	0,00	48%
SOKLU GARNİTÜR AKDENİZ	KG	222,50	384,67	0,00	237,50	415,64	0,01	34%
SOKLU TARTELLONİ ÜÇ RENKLİ	KG	20,00	388,75	0,00	77,00	1.140,48	0,00	383%
SOKLU RUS MANTISI	KG	126,00	945,00	0,00	100,00	80,00	0,00	0%
SOKLU HAVUC	KG	220,00	363,00	0,00				-100%
SEBZELER ADET	AD	10.715,00	5.836,28	0,21	11.710,00	5.810,67	0,29	37%
SOKLU ENGİNAR	AD				375,00	206,25	0,01	100%
KIRMIZI YAPRAK	AD	20,00	31,08	0,00				-100%
FESLEĞEN KIRMIZI	AD				9,00	17,90	0,00	100%
KEKİK TAZE	AD	1,00	2,35	0,00				-100%
SEMİZ OTU	AD	2.660,00	1.284,26	0,05	2.745,00	1.192,23	0,07	29%
MAYDANOZ	AD	2.070,00	691,85	0,04	2.110,00	768,17	0,05	28%
DERE OTU	AD	445,00	191,79	0,01	590,00	288,39	0,01	66%
NANE TAZE	AD	340,00	145,30	0,01	580,00	259,40	0,01	114%
FESLEĞEN TAZE	AD	377,00	522,56	0,01	260,00	369,33	0,01	-13%
MARUL AYSBERG	AD	52,00	77,50	0,00	6,00	6,43	0,00	-86%
MARUL DUZ	AD	1.940,00	1.633,45	0,04	1.620,00	1.223,31	0,04	5%
ROKA	AD	2.790,00	1.192,04	0,05	3.165,00	1.309,43	0,08	42%
MARUL KIVIRCIK	AD				250,00	169,83	0,01	100%
DOMATES CHERY	PAKET	20,00	44,10	0,00				-100%

EK 4

2008-2009 MAYIS MEYVE ANALİZ	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			P.P TÜKETİM ARTIŞ % + -
		MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	
MEYVALAR		21.267,50	32.492,09	0,42	17.816,50	30.236,72	0,44	5%
LIMON TAZE	KG	1.436,00	4.667,57	0,03	1.243,00	1.637,03	0,03	9%
GREYFURT	KG	1.169,00	852,58	0,02	1.037,00	772,78	0,03	11%
CİLEK	KG	1.433,00	2.642,86	0,03	2.014,00	4.891,92	0,05	76%
MUZ İTHAL	KG	260,00	706,42	0,01	234,00	697,97	0,01	13%
ELMA KIRMIZI	KG	2.625,00	3.405,98	0,05	1.528,00	2.763,06	0,04	-27%
PORTAKAL MEYVALIK	KG	4.154,00	5.442,36	0,08	3.522,00	4.624,92	0,09	6%
ERİK YESİL	KG	644,00	1.173,48	0,01	170,00	547,24	0,00	-67%
KAYISI	KG	615,00	1.167,99	0,01	286,00	765,74	0,01	-42%
KARPUZ	KG	3.304,00	1.677,71	0,07	3.199,00	3.421,73	0,08	21%
UZUM TAZE BEYAZ	KG	30,00	88,20	0,00				-100%
ARMUT	KG	1.396,00	2.988,09	0,03				-100%
AYVA	KG				16,00	26,93	0,00	100%
UZUM TAZE SIYAH	KG	26,00	87,36	0,00				-100%
ELMA BEYAZ	KG	2.428,00	3.371,46	0,05	2.040,00	3.809,85	0,05	5%
YENİ DÜNYA MUSMULA	KG	1.361,00	2.826,11	0,03	1.688,00	3.729,25	0,04	56%
SEFTALİ	KG				313,00	957,75	0,01	100%
KIVI DOKME	KG				10,00	42,07	0,00	100%
MUZ YERLİ	KG				404,00	1.046,73	0,01	100%
CİLEK PAKET	KG	74,00	101,86	0,00				-100%
SOKLU CİLEK	KG	20,00	90,00	0,00				-100%
SOKLU VISNE	KG	242,50	949,24	0,00	72,50	279,64	0,00	-62%
SOKLU FRANBUAZ	KG	32,50	158,32	0,00	15,00	90,08	0,00	-42%
SOKLU BOGURTLEN	KG	17,50	94,50	0,00	25,00	132,03	0,00	79%

EK 5

2008-2009 MAYIS YERLİ ALKOLLÜ İÇECEKLER ANALİZ	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			P.P TÜKETİ MARTIŞ % + -
		MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	
TEKILA BURGAZ CHITTILLA AGUA 70 CL	CL	1.040,00	222,86	0,03	210,00	45,00	0,01	-73%
WHISKY BURGAZ İSTANBLUE	CL	65.220,00	13.538,44	1,83	48.120,00	10.853,37	1,82	-1%
CIN YERLİ 70 CL	CL				46.400,00	9.589,99	1,76	100%
LIKOR YERLİ 50CL	CL	27.300,00	6.043,32	0,77	10.970,00	2.148,95	0,42	-46%
RAKİ BURGAZ 70CL	CL	21.834,00	4.451,07	0,61	23.125,00	4.518,96	0,88	43%
VOTKA İSTANBLUE 70CL	CL	107.395,00	19.948,07	3,02	71.815,00	13.609,56	2,72	-10%
CIN İSTANBUL 70CL	CL	75.630,00	13.960,87	2,13	2.600,00	473,20	0,10	-95%
RAKİ ATA 70CL	CL	820,00	169,85	0,02				-100%
BEYAZ ŞARAP LOCAL 75 CL	CL				50.925,00	2.037,00	1,93	100%
CUMARTESİ ROZE SOFRA 75CL	CL				24.450,00	964,20	0,93	100%
K.DERE KAVAK 75 CL	CL	132.900,00	5.496,57	3,74	38.400,00	1.536,02	1,45	-61%
K.DERE KAVAK BEDESİZ 75 CL	CL				44.100,00		1,67	100%
KIRMIZI ŞARAP LOCAL 75 CL.	CL				136.200,00	5.448,00	5,15	100%
K.DERE DİKMEN 75 CL	CL	211.875,00	8.577,04	5,96	103.050,00	4.122,00	3,90	-35%
K.DERE ROZE SOFRA 75CL	CL	24.000,00	993,27	0,67	26.325,00	1.053,00	1,00	48%
K.DERE DİKMEN BEGINBOX	CL	170.000,00	6.400,59	4,78				-100%
K.DERE KAVAK BEGINBOX	CL	120.100,00	4.517,18	3,38	4.000,00	148,00	0,15	-96%
OTTOMAN BEYAZ BEGIN BOX 20 LT	CL				2.000,00	59,00	0,08	100%
K.DERE ROZE BEGIN BOX 20 LT	CL	2.000,00	74,92	0,06	1.000,00	37,00	0,04	-33%
YERLİ ALKOLLÜ İÇECEKLER CL(BİRA HARİÇ)	CL	960.114, 00	84.394 ,05	27,0 0	633.690,00	56.643, 25	23, 98	-11%
BİRA FİCİ EFES 50 LT	CL	1.580.00 0,00	33.191 ,10 TL	44,4 3	1.150.000, 00	25.675, 83 TL	43, 52	-2%

EK 6

2008-2009 MAYIS ALKOLSÜZ İÇECEKLER ANALİZ	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			P.P TÜKETİ M ARTIŞ % + -
		MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	
MESRUBATLAR	CL	1.261.800,00	5.316,00	35,48	1.162.080,00	13.302,81	43,98	24%
PREMIX YEDİGÜN 18 LT	CL	23.400,00	473,33	0,66	63.180,00	1.405,74	2,39	263%
PREMIX SODA PEPSİ 18 LT	CL	16.200,00	327,68	0,46	79.200,00	1.771,24	3,00	558%
PREMIX SEVENUP 18LT	CL	37.800,00	764,64	1,06	71.100,00	1.585,06	2,69	153%
PREMIX PEPSİ 18 LT	CL	133.200,00	2.694,46	3,75	313.200,00	7.046,15	11,85	216%
PREMIX LIGHT PEPSİ 18 LT	CL	52.200,00	1.055,89	1,47	66.600,00	1.494,62	2,52	72%
PREMIX PEPSİ BEDELSİZ	CL	466.200,00		13,11	216.000,00		8,17	-38%
PREMIX LIGHT BEDELSİZ	CL	122.400,00		3,44	66.600,00		2,52	-27%
PREMIX YEDİGÜN BEDELSİZ	CL	118.800,00		3,34	59.400,00		2,25	-33%
PREMIX SODA BEDELSİZ	CL	97.200,00		2,73	57.600,00		2,18	-20%
PREMIX SEVENUP BEDELSİZ	CL	194.400,00		5,47	169.200,00		6,40	17%
SULAR	AD	76.184,00	11.973,87	2,14	73.876,00	11.327,86	2,80	31%
SU 0,5 LT	AD	50.688,00	5.297,90	1,43	52.780,00	5.541,91	2,00	40%
SU 1,5 LT	AD	24.453,00	5.111,47	0,69	20.045,00	4.209,45	0,76	10%
SU 19 LT	AD	1.043,00	1.564,50	0,03	1.051,00	1.576,50	0,04	36%
KONSANTRELER	KG	1.942,00	4.018,84	0,05	1.163,00	2.763,00	0,04	-19%
KONSANTRE VISNE	KG	106,00	235,36	0,00	72,00	144,00	0,00	-9%
KONSANTRE PORTAKAL	KG	374,00	750,11	0,01	198,00	396,00	0,01	-29%

EK 7

SATINALMA YİYECEK MAYIS 2008-2009 KARŞILAŞTIRMA	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			ORT. FİYAT ARTIŞ % + -	ÖNCEKİ YILA GÖRE MALİYET FARKI YTL.
		MİKTAR	ORT.BR.FİYAT	TUTAR TL.	MİKTAR	ORT.BR.FİYAT	TUTAR TL.		
DANA BUT KISA ORTA KEMİKLİ	KG	2.700,80	11,15	30.105,59	2.401,68	12,66	30.404,99	14%	3.633,67 TL.
YUMURTA	AD	90.570,00	0,10	8.888,23	68.650,00	0,13	8.936,22	33%	2.199,14 TL.
DOMATES	KG	8.646,00	1,09	9.395,51	7.139,00	1,37	9.798,57	26%	2.040,70 TL.
KUZU KOL	KG	288,86	9,76	2.818,71	556,75	13,21	7.354,69	35%	1.921,90 TL.
KARPUZ	KG	3.304,00	0,51	1.677,71	3.199,00	1,07	3.421,73	111%	1.797,34 TL.
KREMA 1/1	KG	446,00	2,91	1.298,69	681,00	5,45	3.709,60	87%	1.726,62 TL.
PILIC GOGUS FILETO	KG	3.535,00	4,71	16.663,29	2.812,04	5,30	14.909,14	12%	1.653,75 TL.
BALIK MEZGİT FILETO	KG	2.117,41	6,18	13.080,31	1.663,12	7,16	11.912,38	16%	1.638,45 TL.
PIRINC	KG	2.340,00	1,56	3.656,42	1.840,00	2,38	4.374,26	52%	1.499,13 TL.
ÇİLEK	KG	1.433,00	1,84	2.642,86	2.014,00	2,43	4.891,92	32%	1.177,53 TL.
KUZU BUT	KG	171,39	11,41	1.955,36	375,75	14,49	5.444,64	27%	1.157,77 TL.
ELMA BEYAZ	KG	2.428,00	1,39	3.371,46	2.040,00	1,87	3.809,85	34%	977,16 TL.
MANTAR	KG	2.160,00	2,73	5.907,56	1.593,00	3,33	5.309,96	22%	953,13 TL.
KAHVE DÖKME 500 GR	KG	83,50	23,19	1.936,26	99,50	32,74	3.257,78	41%	950,50 TL.
PILIC BUTUN	KG	1.933,40	2,91	5.621,46	1.221,29	3,60	4.393,55	24%	842,60 TL.
ELMA KIRMIZI	KG	2.625,00	1,30	3.405,98	1.528,00	1,81	2.763,06	39%	780,46 TL.
PATLICAN	KG	2.410,00	0,78	1.885,46	2.022,00	1,15	2.324,50	47%	742,59 TL.
SALATALIK	KG	4.083,00	0,43	1.743,08	2.902,00	0,60	1.738,42	40%	499,52 TL.
PILIC BUT	KG	1.490,00	3,46	5.148,68	749,13	4,08	3.053,20	18%	464,59 TL.
AYÇİÇEK YAĞI KANOİA	KG	3.223,00	2,04	6.581,49	2.798,00	2,18	6.110,03	7%	396,41 TL.
KAHVE SICAK ÇİKOLATA	KG	258,00	8,25	2.127,70	136,00	11,16	1.517,70	35%	396,12 TL.
BALIK SOMON FILETO	KG	31,25	11,01	344,06	210,52	12,58	2.648,87	14%	331,06 TL.
DANA BONFILE	KG	40,46	22,53	911,47	95,06	25,96	2.467,63	15%	326,15 TL.
SOGAN KURU	KG	1.998,00	0,35	691,62	1.338,00	0,59	783,26	69%	320,10 TL.
KAHVE KREMASI KG	KG	139,00	7,69	1.069,02	140,40	9,85	1.382,85	28%	303,06 TL.
SUT 10/1	KG	5.668,00	0,89	5.023,48	4.149,00	0,96	3.964,64	8%	287,43 TL.
TEREYAG PİKNIK	AD	14.760,00	0,09	1.372,68	16.604,00	0,11	1.826,44	18%	282,27 TL.
ERİK YESİL	KG	644,00	1,82	1.173,48	170,00	3,22	547,24	77%	237,47 TL.
DANA DOS KIYMALIK	KG	603,24	11,16	6.729,26	350,75	11,80	4.139,62	6%	226,99 TL.
YENİ DÜNYA MUSMULA	KG	1.361,00	2,08	2.826,11	1.688,00	2,21	3.729,25	6%	224,13 TL.
KAYISI	KG	615,00	1,90	1.167,99	286,00	2,68	765,74	41%	222,58 TL.
EKMEK 300 GR	AD	8.280,00	0,46	3.808,80	10.870,00	0,48	5.217,59	4%	217,39 TL.
KUZU KUYRUK YAĞI	KG	160,70	7,28	1.169,74	216,16	8,25	1.784,00	13%	210,57 TL.
DANA ANTRİKOT	KG	15,00	16,56	248,45	360,40	17,14	6.178,76	4%	209,33 TL.
BALIK SOMON FUMIE	KG	49,75	25,00	1.243,94	53,07	28,68	1.521,78	15%	194,96 TL.
KUVERTUR BITTER	KG	110,00	4,06	447,08	200,00	4,93	986,39	21%	173,52 TL.
SEKER TOZ	KG	3.270,00	1,75	5.706,15	2.463,00	1,81	4.455,44	4%	157,51 TL.
PİSTİK FILE YESİL	KG	8,50	18,18	154,52	65,00	20,58	1.337,60	13%	155,98 TL.
TURP	KG	25,00	1,34	33,60	106,00	2,80	296,37	108%	153,91 TL.
TEREYAG DÖKME	KG	243,00	5,72	1.389,81	248,00	6,29	1.558,92	10%	140,51 TL.
CAY DÖKME	KG	204,00	4,80	979,47	198,00	5,50	1.089,00	15%	138,34 TL.
YUFKA	KG	702,00	1,70	1.193,40	439,00	2,00	878,00	18%	131,70 TL.

PILIC BAGET	KG	560,00	3,70	2.070,76	333,96	4,09	1.364,74	11%	129,83 TL
BIBER DOLMALIK	KG	561,00	0,89	497,11	522,00	1,13	590,48	28%	127,93 TL
KNOR SOS YEMEK 0,340 GR (MAKARNA)	AD	31,30	16,20	507,06	52,00	20,00	640,00	23%	121,60 TL
CIPS AILE BOY 400 GR	PAKET	414,00	2,51	1.039,04	509,00	2,74	1.396,71	9%	119,24 TL
SEKER OLIPS	KG	66,00	8,67	572,04	66,00	10,47	690,96	21%	118,92 TL
KREM PATISSIERI TOZU	KG	280,00	5,67	1.588,69	214,00	6,17	1.320,54	9%	106,33 TL
KABAK	KG	1.445,00	0,57	821,77	1.147,00	0,66	756,80	16%	104,50 TL
LOKUM	KG	349,00	3,93	1.372,89	308,00	4,25	1.309,93	8%	98,33 TL
PATATES PURESI	KG	551,00	9,00	4.959,00	356,00	9,27	3.299,34	3%	95,34 TL
BALIK CUPRA 300-400 GR	KG	100,00	6,30	630,00	27,00	9,66	260,88	53%	90,78 TL
DANA KONTRAFILE	KG	72,04	16,64	1.199,10	45,00	18,53	833,64	11%	84,62 TL
MAYA	KG	159,00	2,21	350,70	106,00	3,00	318,17	36%	84,37 TL
PEKMEZ	KG	81,50	2,12	172,67	69,00	3,31	228,70	56%	82,51 TL
SANTI TOZ	KG	203,00	4,64	942,83	54,00	6,12	330,43	32%	79,63 TL
PANCAR	KG	227,00	0,92	208,00	280,00	1,19	334,16	30%	77,60 TL
PEYNIR ORGU	KG	234,00	8,20	1.919,86	199,00	8,59	1.709,30	5%	76,60 TL
ZEYTIN SIYAH	KG	332,00	3,03	1.006,15	200,00	3,40	679,93	12%	73,82 TL
KARIDES ET	KG	14,00	7,50	105,00	66,00	8,62	568,80	15%	73,80 TL
SOKLU BARBUNYA	KG	82,50	3,56	293,76	97,50	4,30	419,71	21%	72,54 TL
SUT 1/1	KG	781,00	0,90	699,05	906,00	0,97	882,54	9%	71,61 TL
YAG KZARTMALIK 18KG	KG	1.167,00	2,26	2.635,49	774,00	2,35	1.816,18	4%	68,22 TL
MAKARNA MUHTELIF	KG	455,00	1,18	536,69	195,00	1,51	293,67	28%	63,66 TL
MAYDONOZ	AD	2.070,00	0,33	691,85	2.110,00	0,36	768,17	9%	62,95 TL
MUZ ITIAL	KG	260,00	2,72	706,42	234,00	2,98	697,97	10%	62,19 TL
CAY POSET	AD	23.350,00	0,04	873,76	29.600,00	0,04	1.169,72	6%	62,08 TL
BALIK ALABALIK	AD	7.221,00	0,85	6.137,85	5.740,00	0,86	4.937,82	1%	58,82 TL
MAKARNA LAZANYA	KG	20,00	5,33	106,50	30,00	7,25	217,53	36%	57,78 TL
BIBER CARLSTON	KG	829,00	0,52	427,82	319,00	0,70	222,16	35%	57,53 TL
TURSU KORNISON NO:3	KG	240,00	1,14	273,60	160,00	1,49	238,37	31%	55,97 TL
LAHANA KIRMIZI	KG	511,00	0,42	214,13	349,00	0,58	200,69	37%	54,44 TL
SOKLU PATATES 9*9	KG	4.124,00	1,55	6.390,68	2.645,00	1,57	4.152,65	1%	53,87 TL
KAKAO TOZ	KG	37,00	3,00	110,99	36,00	4,43	159,52	48%	51,53 TL
RECEL DIET	KG	95,00	2,91	276,28	104,00	3,39	352,81	17%	50,36 TL
SOSIS BUFE DANA	KG	550,24	3,40	1.870,75	469,72	3,50	1.644,02	3%	47,03 TL
YAG BLOK MARGARIN 15 KG.	KG	745,00	2,05	1.525,28	507,50	2,14	1.086,06	5%	47,03 TL
KABARTMA TOZU	KG	35,00	1,90	66,50	30,00	3,38	101,41	78%	44,41 TL
SOKLU BEZELYE	KG	102,00	1,60	163,20	140,00	1,91	267,64	19%	43,64 TL
SUCUK BUFE	KG	51,60	4,70	242,52	136,30	5,00	681,50	6%	40,89 TL
PASTA HAMUR KATKI MADDESİ	KG	38,50	3,39	130,44	24,00	4,92	118,12	45%	36,81 TL
KNOR BULYON TAVUK	KG	67,00	6,26	419,67	22,00	7,93	174,52	27%	36,72 TL
KNOR DEMI GLASE SOS 1 KG	AD	13,00	14,02	182,29	41,00	14,87	609,78	6%	34,87 TL
DERE OTU	AD	445,00	0,43	191,79	590,00	0,49	288,39	13%	34,11 TL
SALAM PILIC	KG	179,00	3,70	662,30	113,00	4,00	452,00	8%	33,90 TL
SOYA KUŞBAŞILI	KG	135,00	2,18	293,69	40,00	2,94	117,58	35%	30,56 TL
UN BAKLAVALIĞ	KG	200,00	0,86	172,40	155,00	1,05	163,07	22%	29,46 TL
TURSU KORNISON NO:0	KG	180,00	2,53	454,53	105,00	2,79	293,16	11%	28,02 TL
TON BALIĞI KONSERVE 1.705KG	AD	13,00	14,33	186,32	21,82	15,45	337,18	8%	24,45 TL
FISTIK ANTEP IC YESİL	KG	1,80	17,00	30,60	6,00	21,00	126,00	24%	24,00 TL

TUZ PAKET 750 GR.	PAKET	610,00	0,22	137,17	854,00	0,25	215,54	12%	23,50 TL
NAR EKSI SOS 1 KG	AD	47,00	2,09	98,25	51,00	2,55	130,04	22%	23,43 TL
SOKLU BRUKSEL LAHANA	KG	205,00	2,03	416,92	257,50	2,12	545,41	4%	21,72 TL
MIX CAVDAR SPESTYAL 25 kg	KG	55,00	2,75	151,22	30,00	3,46	103,68	26%	21,20 TL
CEVIZ HINDISTAN TOZ	KG	74,00	3,18	234,99	60,00	3,52	211,16	11%	20,63 TL
YAG BOREKLIK KGL	KG	20,00	2,18	43,68	90,00	2,41	217,11	10%	20,55 TL
KADAYIF	KG	140,00	2,80	392,00	95,00	3,00	285,00	7%	19,00 TL
ZEYTIN YESIL KOKTEYL	KG	177,00	3,63	642,02	153,00	3,75	573,85	3%	18,88 TL
LOI TOPKEK DANKEK	AD	151,00	0,33	49,83	273,00	0,39	107,76	20%	17,67 TL
KNOR BULYON DANA	KG	52,50	6,61	347,21	12,50	8,00	99,95	21%	17,28 TL
NISASTA MISIR	KG	365,00	0,90	328,05	240,00	0,97	232,93	8%	17,23 TL
MISIR PATLATMALIK	KG	8,00	1,94	15,53	32,00	2,48	79,26	28%	17,14 TL
SOKLU FRANBUAZ	KG	32,50	4,87	158,32	15,00	6,01	90,08	23%	17,01 TL
BIBER PUL	KG	58,00	4,56	264,20	61,20	4,83	295,77	6%	16,99 TL
SALAM MACAR BUFE	KG	144,00	3,80	547,20	83,00	4,00	332,00	5%	16,60 TL
GREYFURT	KG	1.169,00	0,73	852,58	1.037,00	0,75	772,78	2%	16,47 TL
YAG BECEL PKNIK	AD	3.828,00	0,11	418,84	2.516,00	0,12	291,25	6%	15,96 TL
KIVI	AD	112,00	0,84	94,08	197,00	0,92	180,85	9%	15,37 TL
TURSU CIN BIBER	KG	107,00	2,82	301,99	50,00	3,10	155,00	10%	13,88 TL
KUTCAP	KG	778,00	1,14	890,14	601,00	1,17	700,88	2%	13,25 TL
ZEYTIN BIBERLI	KG	170,00	4,91	834,67	140,00	5,00	700,00	2%	12,62 TL
NANE TAZE	AD	340,00	0,43	145,30	580,00	0,45	259,40	5%	11,54 TL
SOKLU MANTI BOHCA	KG	185,00	1,75	323,75	150,00	1,85	273,92	4%	11,42 TL
NANE KURU	KG	10,00	4,70	47,01	5,00	6,98	34,88	48%	11,38 TL
SEKER PUDRA	KG	148,00	1,97	291,73	48,00	2,20	105,46	11%	10,84 TL
PORTAKAL MEYVALIK	KG	4.154,00	1,31	5.442,36	3.522,00	1,31	4.624,92	0%	10,57 TL
PEYNIR TULUM ERZINCAN BIDON	KG	125,00	7,97	995,99	64,56	7,81	502,39	-2%	-10,39 TL
CORNFLAKES SADE 750 GR	AD	26,00	2,64	68,56	37,00	2,34	86,63	-11%	-10,94 TL
KAHVE KREMASI 2 GR	AD	36,00	0,03	0,90	713,00	0,01	5,84	-67%	-11,99 TL
TAHIN	KG	90,50	5,24	474,34	60,00	5,04	302,30	-4%	-12,18 TL
CORNFLAKES CHOCK ROLL 500 GR	AD	75,00	2,85	213,67	44,00	2,57	112,86	-10%	-12,49 TL
LEBLEBI SARI	KG	63,00	3,46	218,24	35,00	3,10	108,33	-11%	-12,91 TL
CEVIZ ICI TANE	KG	24,00	14,19	340,47	84,00	14,03	1.178,16	-1%	-13,49 TL
BADEM AMERIKAN IRI	KG	14,00	16,94	237,18	16,00	16,09	257,48	-5%	-13,58 TL
CORNFLAKES CHOKO CORN 500 GR	AD	50,00	2,77	138,59	54,00	2,50	135,20	-10%	-14,48 TL
FISTIK ANTEP BUTUN KABUKLU	KG	18,00	12,50	225,00	20,00	11,76	235,26	-6%	-14,74 TL
FISTIK YER FILE	KG	25,00	4,17	104,22	28,00	3,60	100,75	-14%	-15,98 TL
HASHAS MAVI	KG	30,00	7,55	226,61	5,00	4,32	21,61	-43%	-16,16 TL
KARAHIBER TOZ	KG	11,50	7,45	85,71	12,00	5,98	71,74	-20%	-17,70 TL
PIRASA	KG	135,00	0,85	114,88	63,00	0,52	32,49	-39%	-21,12 TL
KAHVE CEKIRDEK KGL	KG	34,00	15,96	542,62	20,50	14,79	303,14	-7%	-24,03 TL
BULGUR PILAVLIK	KG	235,00	1,41	332,06	110,00	1,19	131,03	-16%	-24,40 TL
FENDIK ICI	KG	20,50	11,41	233,87	24,00	10,39	249,26	-9%	-24,54 TL
YOGURT ACIK	KG	4.265,00	1,31	5.970,85	3.920,00	1,30	5.095,28	0%	-24,94 TL
KEKIK KURU	KG	12,50	7,46	93,24	11,75	4,98	58,48	-33%	-29,17 TL
AYRAN 200 CC	AD	120,00	0,35	42,00	513,00	0,29	148,76	-17%	-30,79 TL
YOGURT SUZME	KG	717,00	3,38	2.425,63	920,00	3,35	3.081,35	-1%	-31,03 TL
BARBUNYA KURU	KG	40,00	2,68	107,08	45,00	1,94	87,39	-27%	-33,08 TL
SOKLU TAZE FASULYE	KG	400,00	2,13	851,72	273,00	2,00	547,27	-6%	-34,03 TL

KONSERVE KUSKONMAZ	AD	69,00	2,97	204,83	65,00	2,44	158,89	-18%	-34,07 TL
MERÇİMEK KIRMIZI	KG	190,00	2,55	484,93	125,00	2,27	284,37	-11%	-34,66 TL
YAG BAKLAVALIK TENK.18KG	KG	312,00	2,49	778,10	249,00	2,35	586,08	-6%	-34,90 TL
FINDIK SUT TOZ	KG	65,00	6,87	446,86	51,00	6,16	314,32	-10%	-36,29 TL
DONDURMA MAX A. FISTIK	AD	50,00	0,84	42,24	95,00	0,45	42,79	-47%	-37,47 TL
DOMATES SUYU 1/1	AD	1.856,00	0,97	1.805,74	1.043,00	0,94	976,37	-4%	-38,39 TL
PEYNİR PERMESAN	KG	8,00	26,25	210,00	5,00	18,49	92,47	-30%	-38,78 TL
SOKLU MISIR	KG	393,00	2,50	980,56	467,50	2,41	1.127,45	-3%	-38,99 TL
PEYNİR TULUM BERGAMA	KG	154,00	8,45	1.301,42	121,00	8,13	983,47	-4%	-39,07 TL
SEKER POSET TOZ	AD	146.000,00	0,01	1.545,64	137.450,00	0,01	1.415,75	-3%	-39,37 TL
KARNİBAHAR	KG	435,00	0,61	265,65	690,00	0,55	379,84	-10%	-41,54 TL
ROKA	AD	2.790,00	0,43	1.192,04	3.165,00	0,41	1.309,43	-3%	-42,83 TL
CORNFLAKES SEKERLI 500 GR	AD	56,00	2,75	154,17	70,00	2,11	147,81	-23%	-44,90 TL
HINDI BUT COP SIS	KG		8,88		79,55	8,20	652,31	-8%	-54,09 TL
CAY MEYVA POSET	AD	41.687,00	0,05	1.915,98	28.940,00	0,04	1.272,85	-4%	-57,26 TL
LAHANA BEYAZ	KG	787,00	0,65	514,23	856,00	0,58	497,06	-11%	-62,25 TL
SEKER ESMER POSET	AD	51.000,00	0,02	1.034,96	46.700,00	0,02	880,93	-7%	-66,77 TL
SARMSAK	KG	76,00	5,93	451,05	40,00	4,03	161,14	-32%	-76,25 TL
SUSAM	KG	108,00	5,29	571,65	119,00	4,64	552,09	-12%	-77,78 TL
CIKLOTA PİKNİK	AD	7.030,00	0,09	620,54	4.400,00	0,07	307,54	-21%	-80,85 TL
SOKLU İSPANAK	KG	322,00	1,52	490,27	535,00	1,36	728,17	-11%	-86,41 TL
BALIK ALABALIK FUME	KG	15,00	10,00	149,93	39,00	7,73	301,66	-23%	-88,16 TL
YAG MARGARİN NORMAL KG.	KG	585,00	2,49	1.457,04	560,00	2,30	1.288,99	-8%	-105,78 TL
JAMBON PILİC	KG	147,41	5,30	781,26	110,68	4,30	476,12	-19%	-110,50 TL
PİLİC KANAT	KG	325,48	4,48	1.457,98	277,05	4,08	1.129,89	-9%	-111,15 TL
KOMPOSTO SEFTALİ	KG	553,00	2,18	1.203,58	640,00	2,00	1.279,25	-8%	-113,68 TL
CORNFLAKES MEYVELİ HALKA	AD	49,00	3,60	176,40	67,00	1,87	125,10	-48%	-116,10 TL
JAMBON DANA	KG	121,39	5,70	691,90	104,81	4,50	471,66	-21%	-125,75 TL
SEMİZ OTU	AD	2.660,00	0,48	1.284,26	2.745,00	0,43	1.192,23	-10%	-133,07 TL
BAL DOKME	KG	297,00	4,38	1.300,03	365,00	4,00	1.460,00	-9%	-137,68 TL
PANE HARC 1 KG	KG	76,00	12,07	917,32	45,00	9,00	405,00	-25%	-138,15 TL
RECEL MUHTELİF	KG	580,00	2,32	1.344,80	520,00	2,04	1.062,72	-12%	-142,96 TL
KURU ÜZÜM	KG	147,00	3,81	560,28	104,00	2,35	244,63	-38%	-151,76 TL
FISTIK TOZ BOZ	KG	52,00	12,18	633,34	82,00	10,31	845,18	-15%	-153,55 TL
MARUL DUZ	AD	1.940,00	0,85	1.653,45	1.620,00	0,76	1.223,31	-11%	-157,41 TL
KURU İNCİR	KG	242,00	6,30	1.525,77	267,50	5,71	1.526,49	-9%	-160,05 TL
HINDI BUT	KG	629,77	7,00	4.408,36	721,89	6,77	4.885,72	-3%	-167,48 TL
KURU KAYISI	KG	385,00	4,82	1.856,78	567,00	4,50	2.550,78	-7%	-183,75 TL
KOMPOSTO AYVA	KG	405,00	2,66	1.077,37	255,00	1,92	489,16	-28%	-189,18 TL
SOKLU BROKOLİ	KG	187,50	2,40	449,63	525,00	2,01	1.054,80	-16%	-204,16 TL
UN EKMEKLIK	KG	5.990,00	0,99	5.909,72	4.875,00	0,94	4.597,97	-4%	-211,69 TL
KOMPOSTO ARMUT	KG	380,00	2,81	1.069,19	290,00	2,00	578,77	-29%	-237,19 TL
KABAK BAL	KG	94,00	2,35	221,09	243,00	1,32	321,49	-44%	-250,05 TL
KOMPOSTO VISNE	KG	5,00	2,38	11,90	543,00	1,89	1.025,99	-21%	-266,35 TL
SALÇA DOMATES	KG	679,00	2,14	1.454,08	641,00	1,68	1.075,70	-22%	-297,00 TL
DANA DONER	KG	251,64	8,69	2.186,43	516,74	8,09	4.179,91	-7%	-309,90 TL
PATATES	KG	3.770,00	0,93	3.520,35	2.376,00	0,79	1.887,06	-15%	-331,60 TL
ZEYTİN YAĞI	KG	174,00	5,11	888,81	293,00	3,90	1.142,80	-24%	-353,87 TL
SOKLU TARTELLON ÜÇ RENKLİ	KG	20,00	19,44	388,75	77,00	14,81	1.140,48	-24%	-356,21 TL

HINDI UST BUT K.SIZ	KG	776,43	8,48	6.584,18	828,13	7,96	6.595,02	-6%	-427,62 TL
DANA HAMBURGER ETI	KG	312,02	6,13	1.911,87	155,50	2,83	439,60	-54%	-513,21 TL
PEYNİR BEYAZ	KG	1.607,00	3,74	6.002,52	1.173,00	3,26	3.829,23	-13%	-552,20 TL
SOKLU RUS MANTISI	KG	126,00	7,50	945,00	100,00	0,80	80,00	-89%	-670,00 TL
PEYNİR KASAR TAZE	KG	1.899,00	7,01	13.315,14	1.550,00	6,32	9.800,32	-10%	-1.067,75 TL
KNOR BEARNEZ SOS	KG	0,50	28,46	14,23	62,00	9,00	558,00	-68%	-1.206,52 TL
HAVUC	KG	648,00	2,29	1.482,70	1.335,00	1,19	1.588,42	-48%	-1.466,22 TL
LİMON TAZE	KG	1.436,00	3,25	4.667,57	1.243,00	1,32	1.637,03	-59%	-2.403,21 TL
									20.583,33 TL

EK 8

SATINALMA İÇECEK MAYIS 2008-2009 KARŞILAŞTIRMA	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			ORT. FİYAT ARTIŞ % +/-	ÖNCEKİ YILA GÖRE MALİYET FARKI YTL
		MİKTAR	ORT.BR.FİYAT	TUTAR TL.	MİKTAR	ORT.BR.FİYAT	TUTAR TL.		
BIRA FİCİ EFES 50 LT	TANK	316,00	105,04	33.191,10	230,00	111,63	25.675,83	6%	1.517,75 TL.
WHISKY BURGAZ İSTANBLUE	CL.	65.220,00	0,21	13.538,44	48.120,00	0,23	10.853,37	9%	864,57 TL.
PREMIX PEPSİ 18 LT	TANK	74,00	36,41	2.694,46	174,00	40,50	7.046,15	11%	710,53 TL.
SODA SİSE	AD	17.326,00	0,16	2.710,06	12.355,00	0,18	2.206,95	14%	274,43 TL.
VOTKA İSTANBLUE 70CL.	CL.	107.395,00	0,19	19.948,07	71.815,00	0,19	13.609,56	2%	270,29 TL.
PREMIX SODA PEPSİ 18 LT	TANK	9,00	36,41	327,68	44,00	40,26	1.771,24	11%	169,25 TL.
PREMIX LIGHT PEPSİ 18 LT	TANK	29,00	36,41	1.055,89	37,00	40,40	1.494,62	11%	147,45 TL.
PREMIX SEVENUP 18LT	TANK	21,00	36,41	764,64	39,50	40,13	1.585,06	10%	146,81 TL.
PREMIX YEDİGÜN 18 LT	TANK	13,00	36,41	473,33	35,10	40,05	1.405,74	10%	127,75 TL.
PEPSİ KUTU 33 CL.	AD	728,00	0,78	568,53	728,00	0,88	643,55	13%	75,02 TL.
MEYVA SUYU KUTU 33 CL.	AD	611,00	0,85	519,35	772,00	0,92	708,69	8%	52,49 TL.
WHISKY J&B 75CL.	CL.	212,00	0,56	118,79	855,00	0,61	517,47	8%	38,39 TL.
VOTKA ABSOLUT 75CL.	CL.	321,00	0,47	151,58	1.175,00	0,50	590,87	6%	36,02 TL.
SU 0,5 LT	AD	50.688,00	0,10	5.297,90	52.780,00	0,11	5.541,91	0%	25,35 TL.
TEKİLA OLMEGA 70CL.	CL.	340,00	0,62	212,09	398,00	0,68	270,97	9%	22,70 TL.
ENERJİ DRİNG	AD	232,00	1,52	352,93	271,00	1,60	433,94	5%	21,68 TL.
GORDON ROUGE 75CL.	AD	2,00	160,76	321,51	1,00	181,03	181,03	13%	20,28 TL.
WHISKY CHIVAS REGAL 70 CL.	CL.	152,00	0,73	111,10	258,00	0,81	208,71	11%	20,13 TL.
SU 1,5 LT	AD	24.453,00	0,21	5.111,47	20.045,00	0,21	4.209,45	0%	19,39 TL.
YEDİGÜN KUTU 33 CL.	AD	144,00	0,75	107,71	151,00	0,87	132,11	17%	19,16 TL.
SEVEN UP KUTU 33 CL.	AD	82,00	0,75	61,33	127,00	0,88	112,10	18%	17,11 TL.
BIRA KUTU EFES 33 CL.	AD	208,00	1,14	236,39	133,00	1,26	167,18	11%	16,03 TL.
TEKİLA GARCIA 70 CL.	CL.	195,00	0,46	90,54	320,00	0,51	162,09	9%	13,51 TL.
J.WALKER BLACK LABEL 70	CL.	84,00	0,69	57,81	330,00	0,73	240,24	6%	13,13 TL.
BAILEYS 75CL.	CL.	247,00	0,50	123,68	365,00	0,54	195,69	7%	12,92 TL.
BACARDI 70CL.	CL.	670,00	0,50	334,77	435,00	0,53	230,17	6%	12,82 TL.
WHISKY CUTTY SARK 70 CL.	CL.	105,00	0,43	44,79	178,00	0,48	86,01	13%	10,08 TL.
KONSANTRE ŞEPTALİJ	KG	4,00	2,50	10,00	21,00	2,00	42,00	-20%	-10,50 TL.
K.DERE ANCYRA KALEÇİK KARASI 75CL.	AD	14,00	18,50	259,00	5,00	15,83	79,13	-14%	-13,37 TL.
KONSANTRE VISNE	KG	106,00	2,22	235,36	72,00	2,00	144,00	-10%	-15,87 TL.
KORTEYL SOSU FO 70 CL.	AD	6,00	5,51	33,06	18,00	4,37	78,72	-21%	-20,46 TL.
K.DERE ROZE SÖFRA 75CL.	AD	320,00	3,10	993,27	351,00	3,00	1.053,00	-3%	-36,49 TL.
KONSANTRE FALİZ BAG-IN BAX	KG	964,00	2,09	2.015,70	457,00	2,00	914,00	-4%	-41,58 TL.
K.DERE DİKMEN 75 CL.	AD	2.825,00	3,04	8.577,04	1.374,00	3,00	4.122,00	-1%	-49,63 TL.
K.DERE KAVAK 75 CL.	AD	1.772,00	3,10	5.496,57	512,00	3,00	1.536,02	-3%	-52,15 TL.
KORTEYL SOSU KG	KG	248,00	4,89	1.211,59	121,00	4,36	527,83	-11%	-63,31 TL.
RAKİ BURGAZ 70CL.	CL.	21.834,00	0,20	4.451,07	23.125,00	0,20	4.518,96	-4%	-195,29 TL.
TONİK 1 LT	AD	1.573,00	0,80	1.255,57	884,00	0,56	495,04	-30%	-210,57 TL.
LİKÖR YERLİ 50CL.	CL.	27.300,00	0,22	6.043,32	10.970,00	0,20	2.148,95	-12%	-279,45 TL.
									3.686,39 TL.

EK 9

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
740.01.01	ODALAR DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	89.156,39 TL	- TL
740.01.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	62.847,93 TL	- TL
740.01.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	11.489,72 TL	- TL
740.01.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	1.178,32 TL	- TL
740.01.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	5.086,68 TL	- TL
740.01.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	1.120,73 TL	- TL
740.01.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	7.433,01 TL	- TL
740.01.02	ODALAR DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	26.230,73 TL	3.491,10 TL
740.01.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	727,33 TL	- TL
740.01.02.003	TEMİZLİK MALZEME GİDERLERİ	9.593,26 TL	3.491,10 TL
740.01.02.004	MÜŞTERİ MALZEMESİ GİDERLERİ	7.693,74 TL	- TL
740.01.02.090	GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR	8.058,00 TL	- TL
740.01.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	158,40 TL	- TL
740.01.03	ODALAR DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZM	531,24 TL	- TL
740.01.03.001	TELEFON GİDERLERİ	172,60 TL	- TL
740.01.03.005	EĞİTİM GİDERLERİ	93,22 TL	- TL
740.01.03.006	POSTA VE KARGO GİDERLERİ	5,42 TL	- TL
740.01.03.007	DEKORASYON GİDERLERİ	260,00 TL	- TL
740.01.04	ODALAR DEPARTMANI DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	989,08 TL	- TL
740.01.04.001	İLAÇLAMA GİDERİ	369,00 TL	- TL
740.01.04.005	BENZİN GİDERİ	620,08 TL	- TL
740.02	ÖNBÜRO DEPARTMANI GİDERLERİ	36.888,92 TL	- TL
740.02.01	ÖNBÜRO DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	31.826,89 TL	- TL
740.02.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	22.455,91 TL	- TL
740.02.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	3.893,19 TL	- TL
740.02.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	399,28 TL	- TL
740.02.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	1.721,85 TL	- TL
740.02.01.007	ÜNİFORMA GİDERLERİ	1.010,00 TL	- TL
740.02.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	597,72 TL	- TL
740.02.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	1.748,94 TL	- TL
740.02.02	ÖN BÜRO DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	2.773,16 TL	- TL
740.02.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	926,05 TL	- TL
740.02.02.002	BASILI EVRAK GİDERLERİ	1.208,86 TL	- TL
740.02.02.004	MÜŞTERİ MALZEMESİ GİDERLERİ	341,46 TL	- TL
740.02.02.005	TRANSFER GİDERLERİ	93,23 TL	- TL
740.02.02.090	GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR	100,00 TL	- TL
740.02.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	103,56 TL	- TL
740.02.03	ÖN BÜRO DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ	1.109,65 TL	- TL
740.02.03.001	TELEFON GİDERLERİ	90,25 TL	- TL
740.02.03.003	ULAŞIM GİDERLERİ	38,14 TL	- TL
740.02.03.004	BİLGİ İŞLEM GİDERLERİ	794,80 TL	- TL
740.02.03.005	EĞİTİM GİDERLERİ	186,46 TL	- TL
740.02.04	ÖNBÜRO DEPARTMANI DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	1.179,22 TL	- TL
740.02.04.004	ARAÇ BAKIM ONARIM GİDERİ	33,90 TL	- TL
740.02.04.005	BENZİN GİDERİ	1.145,32 TL	- TL
740.03	YİYECEK İÇECEK DEPARTMANI GİDERLERİ	835.940,21 TL	65.807,89 TL
740.03.01	YİYECEK İÇECEK DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	277.058,94 TL	- TL
740.03.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	182.755,14 TL	- TL
740.03.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	32.067,69 TL	- TL
740.03.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	3.222,33 TL	- TL
740.03.01.004	KIDEM TAZMİNATLARI	5.036,75 TL	- TL
740.03.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	14.935,64 TL	- TL
740.03.01.007	ÜNİFORMA GİDERLERİ	9.589,20 TL	- TL
740.03.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	9.339,35 TL	- TL

740.03.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	20.112,84 TL	- TL
740.03.02	YİYECEK İÇECEK DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	541.133,07 TL	65.807,89 TL
740.03.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	1.441,38 TL	- TL
740.03.02.003	TEMİZLİK MALZEME GİDERLERİ	25.987,84 TL	14.429,78 TL
740.03.02.004	MÜŞTERİ MALZEMESİ GİDERLERİ	10.650,99 TL	- TL
740.03.02.005	PANSİYON YİYECEK GİDERLERİ	330.654,23 TL	42.572,63 TL
740.03.02.006	BANKET YİYECEK GİDERLERİ	19.664,49 TL	- TL
740.03.02.007	KANTİN YİYECEK GİDERLERİ	2.764,65 TL	- TL
740.03.02.008	EKSTRA YİYECEK GİDERLERİ	1.750,44 TL	- TL
740.03.02.009	KİRACILAR YİYECEK GİDERLERİ	2.295,05 TL	- TL
740.03.02.010	PANSİYON İÇECEK GİDERLERİ	125.424,42 TL	8.805,48 TL
740.03.02.011	BANKET İÇECEK GİDERLERİ	11.286,46 TL	- TL
740.03.02.012	KANTİN İÇECEK GİDERLERİ	1.609,24 TL	- TL
740.03.02.013	EKSTRA İÇECEK GİDERLERİ	3.337,55 TL	- TL
740.03.02.014	KİRACILAR İÇECEK GİDERLERİ	28,55 TL	- TL
740.03.02.015	YAKACAK GİDERLERİ	407,49 TL	- TL
740.03.02.090	GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR	1.978,85 TL	- TL
740.03.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	1.851,44 TL	- TL
740.03.03	YİYECEK İÇECEK DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA	3.840,41 TL	- TL
740.03.03.001	TELEFON GİDERLERİ	207,43 TL	- TL
740.03.03.005	EĞİTİM GİDERLERİ	466,14 TL	- TL
740.03.03.007	DEKORASYON GİDERLERİ	2.835,39 TL	- TL
740.03.03.008	TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİ	98,45 TL	- TL
740.03.03.009	DANIŞMANLIK VE ANALİZ GİDERİ	233,00 TL	- TL
740.03.04	YİYECEK İÇECEK DEPARTMANI DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	12.083,59 TL	- TL
740.03.04.001	İLAÇLAMA GİDERİ	369,00 TL	- TL
740.03.04.003	CAM VE PORSELEN GİDERLERİ	5.605,32 TL	- TL
740.03.04.005	BENZİN GİDERİ	843,25 TL	- TL
740.03.04.007	PASLANMAZ VE ÇELİK MALZEME GİDERLERİ	4.754,02 TL	- TL
740.03.04.008	MUTFAK MALZEME GİDERLERİ	512,00 TL	- TL
740.03.05	ENERJİ GİDERLERİ	1.824,20 TL	- TL
740.03.05.003	LPG GİDERLERİ	1.824,20 TL	- TL
740.04	ÇAMAŞIRHANE DEPARTMANI GİDERLERİ	26.612,12 TL	5.352,98 TL
740.04.01	ÇAMAŞIRHANE DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	18.764,66 TL	- TL
740.04.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	13.647,62 TL	- TL
740.04.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	2.588,57 TL	- TL
740.04.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	265,47 TL	- TL
740.04.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	657,96 TL	- TL
740.04.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	74,72 TL	- TL
740.04.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	1.530,32 TL	- TL
740.04.02	ÇAMAŞIRHANE DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	7.847,46 TL	5.352,98 TL
740.04.02.003	TEMİZLİK MALZEME GİDERLERİ	7.396,52 TL	5.352,98 TL
740.04.02.011	TERZİ VE DİKİŞ MALZEME GİDERLERİ	293,52 TL	- TL
740.04.02.090	GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR	148,16 TL	- TL
740.04.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	9,26 TL	- TL
740.05	TEKNİK DEPARTMANI GİDERLERİ	453.522,96 TL	157,97 TL
740.05.01	TEKNİK DEPARTMAN PERSONEL GİDERLERİ	46.932,78 TL	- TL
740.05.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	33.271,38 TL	- TL
740.05.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	6.262,49 TL	- TL
740.05.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	642,19 TL	- TL
740.05.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	3.581,23 TL	- TL
740.05.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	224,15 TL	- TL
740.05.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	2.951,34 TL	- TL
740.05.02	TEKNİK DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	173.283,57 TL	45,14 TL
740.05.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	177,69 TL	- TL

740.05.02.003	TEMİZLİK MALZEME GİDERLERİ	49,79 TL	- TL
740.05.02.014	BİNA BAKIM ONARIM	127.802,72 TL	- TL
740.05.02.015	ELEKTRİK MALZEMELERİ	12.576,05 TL	- TL
740.05.02.018	HAVUZ KİMYASALLARI	4.000,00 TL	- TL
740.05.02.019	HAVUZ MALZEMELERİ BAKIM ONARIM	8.402,29 TL	- TL
740.05.02.020	MARANGOZ MALZEMELERİ	97,70 TL	- TL
740.05.02.021	FB MUTFAK MALZEME TAMİR VE BAKIM	4.691,29 TL	22,68 TL
740.05.02.022	BİLGİ İŞLEM BAKIM GİDERLERİ	174,38 TL	- TL
740.05.02.023	PLAJ VE İSKELE GİDERLERİ	847,46 TL	22,46 TL
740.05.02.024	SIHHİ TESİSAT MALZEME GİDERLERİ	10.300,24 TL	- TL
740.05.02.028	ODALAR DEPARTMANI CİHAZ BAKIM ONARIM	688,25 TL	- TL
740.05.02.031	MEKANİK MALZEME GİDERLERİ	698,85 TL	- TL
740.05.02.090	GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR	65,00 TL	- TL
740.05.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	2.711,86 TL	- TL
740.05.03	TEKNİK DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZM	34.261,04 TL	- TL
740.05.03.001	TELEFON GİDERLERİ	284,15 TL	- TL
740.05.03.002	NAKLİYE GİDERLERİ	1.205,52 TL	- TL
740.05.03.003	ULAŞIM GİDERLERİ	307,23 TL	- TL
740.05.03.005	EĞİTİM GİDERLERİ	279,68 TL	- TL
740.05.03.006	POSTA VE KARGO GİDERLERİ	21,47 TL	- TL
740.05.03.010	MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ	4.107,00 TL	- TL
740.05.03.011	SES VE IŞIK SİSTEMLERİ TAMİR BAKIM GİDERİ	336,80 TL	- TL
740.05.03.012	ASANSÖR TAMİR BAKIM GİDERİ	2.569,15 TL	- TL
740.05.03.013	ÇAMAŞIRHANE CİHAZLARI BAKIM ONARIM	85,00 TL	- TL
740.05.03.015	ARAÇ TAMİR BAKIM GİDERLERİ	163,00 TL	- TL
740.05.03.016	ISITMA SOĞUTMA CİHAZ VE TESİSLERİ TAMİR BAKIM GİDERİ	12.394,54 TL	- TL
740.05.03.020	ÇÖP TOPLAMA GİDERLERİ	6.710,00 TL	- TL
740.05.03.022	DEMİRBAŞ VE DÖŞEME BAKIM ONARIM GİDERLERİ	5.797,50 TL	- TL
740.05.04	TEKNİK DEPARTMANI DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	25,00 TL	- TL
740.05.04.004	ARAÇ BAKIM ONARIM GİDERİ	25,00 TL	- TL
740.05.05	ENERJİ GİDERLERİ	199.020,57 TL	112,83 TL
740.05.05.001	ELEKTRİK GİDERLERİ	112.161,02 TL	- TL
740.05.05.002	SU GİDERLERİ	53.224,86 TL	- TL
740.05.05.003	LPG GİDERLERİ	1.392,88 TL	- TL
740.05.05.004	DOĞAL GAZ GİDERLERİ	32.049,68 TL	112,83 TL
740.05.05.005	MAZOT GİDERİ	192,13 TL	- TL
740.06	KONGRE DEPARTMANI	14.466,79 TL	- TL
740.06.01	KONGRE DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	13.487,22 TL	- TL
740.06.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	3.735,58 TL	- TL
740.06.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	725,85 TL	- TL
740.06.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	74,45 TL	- TL
740.06.01.004	KIDEM TAZMİNATLARI	8.740,35 TL	- TL
740.06.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	210,99 TL	- TL
740.06.02	KONGRE DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	206,62 TL	- TL
740.06.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	206,62 TL	- TL
740.06.03	KONGRE DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZM	772,95 TL	- TL
740.06.03.001	TELEFON GİDERLERİ	338,69 TL	- TL
740.06.03.006	POSTA VE KARGO GİDERLERİ	34,26 TL	- TL
740.06.03.023	EĞLENCE VE GÖSTERİ GİDERLERİ	400,00 TL	- TL
740.07	ANİMASYON DEPARTMANI GİDERLERİ	35.836,07 TL	108,99 TL
740.07.01	ANİMASYON DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	16.115,30 TL	- TL
740.07.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	10.558,84 TL	- TL
740.07.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	2.059,03 TL	- TL
740.07.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	211,18 TL	- TL
740.07.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	2.078,10 TL	- TL

740.07.01.007	ÜNİFORMA GİDERLERİ	984,00 TL	- TL
740.07.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	224,15 TL	- TL
740.07.02	ANİMASYON DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	7.074,43 TL	- TL
740.07.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	155,52 TL	- TL
740.07.02.003	TEMİZLİK MALZEME GİDERLERİ	143,00 TL	- TL
740.07.02.004	MÜŞTERİ MALZEMESİ GİDERLERİ	1,26 TL	- TL
740.07.02.031	ANİMASYON MALZEME GİDERİ	6.258,70 TL	- TL
740.07.02.090	GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR	246,22 TL	- TL
740.07.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	269,73 TL	- TL
740.07.03	ANİMASYON DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE H	12.646,34 TL	108,99 TL
740.07.03.001	TELEFON GİDERLERİ	51,36 TL	- TL
740.07.03.003	ULAŞIM GİDERLERİ	54,54 TL	- TL
740.07.03.006	POSTA VE KARGO GİDERLERİ	4,24 TL	- TL
740.07.03.008	TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİ	329,84 TL	- TL
740.07.03.023	EĞLENCE VE GÖSTERİ GİDERLERİ	12.206,36 TL	108,99 TL
740.08	HALKLA İLİŞKİLER DEPARTMANI GİDERLERİ	6.558,09 TL	- TL
740.08.01	HALKLA İLİŞKİLER DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	6.531,18 TL	- TL
740.08.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	5.083,13 TL	- TL
740.08.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	988,63 TL	- TL
740.08.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	101,67 TL	- TL
740.08.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	248,44 TL	- TL
740.08.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	109,31 TL	- TL
740.08.03	HALKLA İLİŞKİLER DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYD	26,91 TL	- TL
740.08.03.001	TELEFON GİDERLERİ	11,91 TL	- TL
740.08.03.007	DEKORASYON GİDERLERİ	15,00 TL	- TL
740.09	BAHÇE DEPARTMANI GİDERLERİ	27.411,40 TL	- TL
740.09.01	BAHÇE DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	16.474,04 TL	- TL
740.09.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	11.341,70 TL	- TL
740.09.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	2.240,79 TL	- TL
740.09.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	212,24 TL	- TL
740.09.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	862,88 TL	- TL
740.09.01.007	ÜNİFORMA GİDERLERİ	430,00 TL	- TL
740.09.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	74,72 TL	- TL
740.09.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	1.311,71 TL	- TL
740.09.02	BAHÇE DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	3.027,80 TL	- TL
740.09.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	20,78 TL	- TL
740.09.02.003	TEMİZLİK MALZEME GİDERLERİ	554,02 TL	- TL
740.09.02.026	BAHÇE MALZEME GİDERLERİ	2.453,00 TL	- TL
740.09.03	BAHÇE DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYD	6.678,02 TL	- TL
740.09.03.001	TELEFON GİDERLERİ	40,37 TL	- TL
740.09.03.022	BAHÇE BAKIM GİDERLERİ	6.637,65 TL	- TL
740.09.04	BAHÇE DEPARTMANI DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	1.231,54 TL	- TL
740.09.04.004	ARAÇ BAKIM ONARIM GİDERİ	609,30 TL	- TL
740.09.04.005	BENZİN GİDERİ	622,24 TL	- TL
740.10	THALASSO DEPARTMANI GİDERLERİ	19.426,03 TL	15,00 TL
740.10.01	THALASSO DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	12.749,18 TL	- TL
740.10.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	7.302,58 TL	- TL
740.10.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	1.197,68 TL	- TL
740.10.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	104,30 TL	- TL
740.10.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	1.551,00 TL	- TL
740.10.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	448,29 TL	- TL
740.10.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	1.202,40 TL	- TL
740.10.01.011	DİĞER PERSONEL GİDERLERİ	942,93 TL	- TL
740.10.02	THALASSO DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	5.940,76 TL	15,00 TL
740.10.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	56,77 TL	- TL

740.10.02.003	TEMİZLİK MALZEME GİDERLERİ	213,29 TL	- TL
740.10.02.004	MÜŞTERİ MALZEMESİ GİDERLERİ	1.288,21 TL	- TL
740.10.02.026	THALASSO MALZEME GİDERLERİ	3.251,01 TL	- TL
740.10.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	1.131,48 TL	15,00 TL
740.10.03	THALASSO DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYD	736,09 TL	- TL
740.10.03.003	ULAŞIM GİDERLERİ	642,87 TL	- TL
740.10.03.005	EĞİTİM GİDERLERİ	93,22 TL	- TL
740.90	ÇEŞİTLİ GİDERLER	18.641,33 TL	- TL
740.90.02	DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	18.641,33 TL	- TL
740.90.02.001	KİRA VE AİDAT GİDERLERİ	8.176,84 TL	- TL
740.90.02.002	SİGORTA GİDERLERİ	4.440,51 TL	- TL
740.90.02.005	TELEFON VE FAX GİDERLERİ	4.580,23 TL	- TL
740.90.02.006	İNTERNET GİDERLERİ	1.443,75 TL	- TL
740.99	LOJMAN GİDERLERİ	13.723,84 TL	13.723,84 TL
740.99.01	LOJMAN GİDERLERİ	13.723,84 TL	13.723,84 TL
740.99.01.001	LOJMAN ELEKTRİK GİDERİ	2.605,67 TL	2.605,67 TL
740.99.01.002	LOJMAN SU GİDERİ	4.786,15 TL	4.786,15 TL
740.99.01.004	LOJMAN DIGITURK GİDERİ	411,72 TL	411,72 TL
740.99.01.005	LOJMAN MOTORİN GİDERİ	4.034,81 TL	4.034,81 TL
740.99.01.099	LOJMAN DİĞER GİDERLERİ	1.885,49 TL	1.885,49 TL
760	PAZARLAMA	190.870,73 TL	- TL
760.01	SATIŞ PAZARLAMA GİDERLERİ	190.870,73 TL	- TL
760.01.01	SATIŞ VE PAZARLAMA DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	8.095,21 TL	- TL
760.01.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	6.034,70 TL	- TL
760.01.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	1.161,20 TL	- TL
760.01.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	119,10 TL	- TL
760.01.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	452,28 TL	- TL
760.01.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	327,93 TL	- TL
760.01.02	SATIŞ VE PAZARLAMA DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	1.624,82 TL	- TL
760.01.02.002	BASILI EVRAK GİDERLERİ	1.371,82 TL	- TL
760.01.02.090	GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR	253,00 TL	- TL
760.01.03	SATIŞ VE PAZARLAMA DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE Hİ	181.150,70 TL	- TL
760.01.03.001	TELEFON GİDERLERİ	1.197,93 TL	- TL
760.01.03.003	ULAŞIM GİDERLERİ	597,45 TL	- TL
760.01.03.008	TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİ	2.004,57 TL	- TL
760.01.03.023	SEYAHAT VE KONAKLAMA GİDERLERİ	12.082,01 TL	- TL
760.01.03.024	KONGRE PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİD.	94.644,00 TL	- TL
760.01.03.025	İLAN-REKLAM GİDERLERİ	6.257,91 TL	- TL
760.01.03.026	KATALOG KATKI PAYLARI	6.309,60 TL	- TL
760.01.03.028	FUAR VE SERGİ GİDERLERİ	58.057,23 TL	- TL
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	449.658,23 TL	949,34 TL
770.01	GENEL MÜDÜRLÜK	40.180,17 TL	- TL
770.01.01	GENEL MÜDÜRLÜK DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	32.946,75 TL	- TL
770.01.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	24.396,89 TL	- TL
770.01.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	4.739,90 TL	- TL
770.01.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	470,09 TL	- TL
770.01.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	2.609,30 TL	- TL
770.01.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	74,72 TL	- TL
770.01.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	655,85 TL	- TL
770.01.02	GENEL YÖNETİM DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	2.402,04 TL	- TL
770.01.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	287,91 TL	- TL
770.01.02.002	BASILI EVRAK GİDERLERİ	257,68 TL	- TL
770.01.02.004	MÜŞTERİ MALZEMESİ GİDERLERİ	42,70 TL	- TL
770.01.02.090	GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR	30,02 TL	- TL
770.01.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	1.783,73 TL	- TL

770.01.03	GENEL YÖNETİM DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA	4.651,66 TL	- TL
770.01.03.001	TELEFON GİDERLERİ	684,40 TL	- TL
770.01.03.003	ULAŞIM GİDERLERİ	2.234,94 TL	- TL
770.01.03.005	EĞİTİM GİDERLERİ	93,22 TL	- TL
770.01.03.006	POSTA VE KARGO GİDERLERİ	3,80 TL	- TL
770.01.03.008	TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİ	1.024,00 TL	- TL
770.01.03.023	SEYAHAT VE KONAKLAMA GİDERLERİ	611,30 TL	- TL
770.01.04	GENEL MÜDÜRLÜK DEPARTMANI DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	179,72 TL	- TL
770.01.04.004	ARAÇ BAKIM ONARIM GİDERİ	179,72 TL	- TL
770.02	MUHASEBE	29.548,44 TL	- TL
770.02.01	MUHASEBE DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	28.320,91 TL	- TL
770.02.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	20.839,81 TL	- TL
770.02.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	3.904,07 TL	- TL
770.02.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	400,39 TL	- TL
770.02.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	1.312,86 TL	- TL
770.02.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	224,15 TL	- TL
770.02.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	1.639,63 TL	- TL
770.02.02	MUHASEBE DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	683,04 TL	- TL
770.02.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	631,59 TL	- TL
770.02.02.002	BASILI EVRAK GİDERLERİ	43,50 TL	- TL
770.02.02.004	MÜŞTERİ MALZEMESİ GİDERLERİ	7,95 TL	- TL
770.02.03	MUHASEBE DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE Hİ	544,49 TL	- TL
770.02.03.006	POSTA VE KARGO GİDERLERİ	544,49 TL	- TL
770.03	SATINALMA	5.873,42 TL	- TL
770.03.01	SATINALMA DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ	5.011,81 TL	- TL
770.03.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	3.939,11 TL	- TL
770.03.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	752,56 TL	- TL
770.03.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	77,19 TL	- TL
770.03.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	168,23 TL	- TL
770.03.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	74,72 TL	- TL
770.03.02	SATINALMA DEPARTMANI MALZEME GİDERLERİ	95,19 TL	- TL
770.03.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	95,19 TL	- TL
770.03.03	SATINALMA DEPARTMANI DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE H	766,42 TL	- TL
770.03.03.001	TELEFON GİDERLERİ	106,62 TL	- TL
770.03.03.003	ULAŞIM GİDERLERİ	566,58 TL	- TL
770.03.03.005	EĞİTİM GİDERLERİ	93,22 TL	- TL
770.04	GÜVENLİK İNSAN KAYNAKLARI	40.373,75 TL	- TL
770.04.01	GÜVENLİK VE İNSAN KAYNAKLARI DEPARTMANI PERSONEL G	37.118,82 TL	- TL
770.04.01.001	MAAŞ VE ÜCRETLER	26.463,01 TL	- TL
770.04.01.002	SSK İŞVEREN PAYI	4.976,00 TL	- TL
770.04.01.003	İŞSİZLİK İŞVEREN PAYI	480,52 TL	- TL
770.04.01.006	PERSONEL YEMEK GİDERLERİ	1.856,35 TL	- TL
770.04.01.007	ÜNİFORMA GİDERLERİ	12,50 TL	- TL
770.04.01.008	LOJMAN GİDERLERİ	597,72 TL	- TL
770.04.01.009	SERVİS VE ULAŞIM GİDERLERİ	2.732,72 TL	- TL
770.04.02	GÜVENLİK VE İNSAN KAYNAKLARI DEPARTMANI MALZEME Gİ	752,05 TL	- TL
770.04.02.001	KIRTASIYE MALZEME GİDERLERİ	276,65 TL	- TL
770.04.02.002	BASILI EVRAK GİDERLERİ	55,38 TL	- TL
770.04.02.004	MÜŞTERİ MALZEMESİ GİDERLERİ	2,33 TL	- TL
770.04.02.099	DİĞER MALZEME GİDERLERİ	417,69 TL	- TL
770.04.03	GÜVENLİK VE İNSAN KAYNAKLARI DEPARTMANI DIŞARDAN S	1.828,18 TL	- TL
770.04.03.001	TELEFON GİDERLERİ	253,91 TL	- TL
770.04.03.003	ULAŞIM GİDERLERİ	1.068,12 TL	- TL
770.04.03.005	EĞİTİM GİDERLERİ	466,15 TL	- TL
770.04.03.006	POSTA VE KARGO GİDERLERİ	40,00 TL	- TL

770.04.04	GÜVENLİK VE İK DEPARTMANI DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	674,70 TL	- TL
770.04.04.004	ARAÇ BAKIM ONARIM GİDERİ	674,70 TL	- TL
770.05	DİĞER YÖNETİM GİDERLERİ	333.682,45 TL	949,34 TL
770.05.01	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	22.975,26 TL	949,34 TL
770.05.01.001	MÜŞAVİRLİK VE DANIŞMANLIK GİDERLERİ	11.400,44 TL	- TL
770.05.01.002	DAVA VE İCRA GİDERLERİ	34,50 TL	- TL
770.05.01.003	GAZETE DERGİ VE KİTAP GİDERLERİ	63,65 TL	- TL
770.05.01.004	BAĞIŞ VE YARDIMLAR	350,00 TL	- TL
770.05.01.007	REKLAMASYON GİDERLERİ	1.054,50 TL	949,34 TL
770.05.01.008	DİĞER ÇEŞİTLİ GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.072,17 TL	- TL
770.05.02	BANKA MASRAFLARI	1.085,59 TL	- TL
770.05.02.001	HAVALE VE EFT MASRAFLARI	928,59 TL	- TL
770.05.02.002	DİĞER BANKA MASRAFLARI	157,00 TL	- TL
770.05.03	VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ	309.621,60 TL	- TL
770.05.03.001	DAMGA VERGİSİ	2.856,90 TL	- TL
770.05.03.002	EMLAK VERGİSİ	23.996,49 TL	- TL
770.05.03.003	ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ	2.250,00 TL	- TL
770.05.03.005	EĞLENCE VERGİSİ	175,00 TL	- TL
770.05.03.009	NOTER GİDERLERİ	18,47 TL	- TL
770.05.03.010	SAİR RESİM VE HARÇLAR	19,10 TL	- TL
770.05.03.011	HASILAT PAYI	280.305,64 TL	- TL

EK 10

2008-2009 MAYIS YERLİ ALKOLLÜ İÇECEKLER ANALİZ	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			P.P TÜKETİM ARTIŞ % + -
		MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	MİKTAR	TUTAR TL.	P.P	
TEKILA BURGAZ CHITTİLLA AGUA 70 CL	CL	1.040,00	222,86	0,03	210,00	45,00	0,01	-73%
WHISKY BURGAZ İSTANBLUE	CL	65.220,00	13.538,44	1,83	48.120,00	10.853,37	1,82	-1%
CİN YERLİ 70 CL	CL				46.400,00	9.589,99	1,76	100%
LIKOR YERLİ 50CL	CL	27.300,00	6.043,32	0,77	10.970,00	2.148,95	0,42	-46%
RAKİ BURGAZ 70CL	CL	21.834,00	4.451,07	0,61	23.125,00	4.518,96	0,88	43%
VOTKA İSTANBLUE 70CL	CL	107.395,00	19.948,07	3,02	71.815,00	13.609,56	2,72	-10%
CİN İSTANBUL 70CL	CL	75.630,00	13.960,87	2,13	2.600,00	473,20	0,10	-95%
RAKİ ATA 70CL	CL	820,00	169,85	0,02				-100%
BEYAZ SARAP LOCAL 75 CL	CL				50.925,00	2.037,00	1,93	100%
CUMARTESİ ROZE SOFRA 75CL	CL				24.450,00	964,20	0,93	100%
K.DERE KAVAK 75 CL	CL	132.900,00	5.496,57	3,74	38.400,00	1.536,02	1,45	-61%
K.DERE KAVAK BEDESİZ 75 CL	CL				44.100,00		1,67	100%
KIRMIZI ŞARAP LOCAL 75 CL.	CL				136.200,00	5.448,00	5,15	100%
K.DERE DİKMEN 75 CL	CL	211.875,00	8.577,04	5,96	103.050,00	4.122,00	3,90	-35%
K.DERE ROZE SOFRA 75CL	CL	24.000,00	993,27	0,67	26.325,00	1.053,00	1,00	48%
K.DERE DİKMEN BEGINBOX	CL	170.000,00	6.400,59	4,78				-100%
K.DERE KAVAK BEGINBOX	CL	120.100,00	4.517,18	3,38	4.000,00	148,00	0,15	-96%
OTTOMAN BEYAZ BEĞİN BOX 20 LT	CL				2.000,00	59,00	0,08	100%
K.DERE ROZE BEĞİN BOX 20 LT	CL	2.000,00	74,92	0,06	1.000,00	37,00	0,04	-33%
YERLİ ALKOLLÜ İÇECEKLER CL(BIRA HARIÇ)	CL	960.114,00	84.394,05	27,00	633.690,00	56.643,25	23,98	-11%
BIRA FİCİ EFES 50 LT	CL	1.580.000,00	33.191,10 TL	44,43	1.150.000,00	25.675,83 TL	43,52	-2%

EK 11

2008-2009 MAYIS ALKOLSÜZ İÇECEKLER ANALİZ	BİRİM	Mayıs 08			Mayıs 09			P.P TÜKETİM ARTIŞ % + -
		MİKTAR	TUTAR TL	P.P	MİKTAR	TUTAR TL	P.P	
MESRUBATLAR	CL	1.261.800,00	5.316,00	35,48	1.162.080,00	13.302,81	43,98	24%
PREMIX YEDİGÜN 18 LT	CL	23.400,00	473,33	0,66	63.180,00	1.405,74	2,39	263%
PREMIX SODA PEPSİ 18 LT	CL	16.200,00	327,68	0,46	79.200,00	1.771,24	3,00	558%
PREMIX SEVENUP 18LT	CL	37.800,00	764,64	1,06	71.100,00	1.585,06	2,69	153%
PREMIX PEPSİ 18 LT	CL	133.200,00	2.694,46	3,75	313.200,00	7.046,15	11,85	216%
PREMIX LIGHT PEPSİ 18 LT	CL	52.200,00	1.055,89	1,47	66.600,00	1.494,62	2,52	72%
PREMIX PEPSİ BEDELSİZ	CL	466.200,00		13,11	216.000,00		8,17	-38%
PREMIX LIGHT BEDELSİZ	CL	122.400,00		3,44	66.600,00		2,52	-27%
PREMIX YEDİGÜN BEDELSİZ	CL	118.800,00		3,34	59.400,00		2,25	-33%
PREMIX SODA BEDELSİZ	CL	97.200,00		2,73	57.600,00		2,18	-20%
PREMIX SEVENUP BEDELSİZ	CL	194.400,00		5,47	169.200,00		6,40	17%
SULAR	AD	76.184,00	11.973,87	2,14	73.876,00	11.327,86	2,80	31%
SU 0,5 LT	AD	50.688,00	5.297,90	1,43	52.780,00	5.541,91	2,00	40%
SU 1,5 LT	AD	24.453,00	5.111,47	0,69	20.045,00	4.209,45	0,76	10%
SU 19 LT	AD	1.043,00	1.564,50	0,03	1.051,00	1.576,50	0,04	36%
KONSANTRELER	KG	1.942,00	4.018,84	0,05	1.163,00	2.763,00	0,04	-19%
KONSANTRE VISNE	KG	106,00	235,36	0,00	72,00	144,00	0,00	-9%
KONSANTRE PORTAKAL	KG	374,00	750,11	0,01	198,00	396,00	0,01	-29%
KONSANTRE ANANAS	KG	265,00	531,55	0,01	212,00	424,00	0,01	8%
KONSANTRE LIMON	KG	90,00	191,67	0,00	42,00	84,00	0,00	-37%
KONSANTRE ELMA	KG	139,00	284,45	0,00	85,00	170,00	0,00	-18%
KONSANTRE FALEZ BAG-IN BAX	KG	964,00	2.015,70	0,03	457,00	914,00	0,02	-36%
KONSANTRE ŞEFTALİ	KG	4,00	10,00	0,00	21,00	42,00	0,00	607%
KONSANTRE KARLAMA	KG				76,00	589,00	0,00	100%

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AHİPAŞAOĞLU, Halit Suavi (2008), **Seyahat Acentalığı ve Tur Operatörlüğü**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Birinci Baskı, Eskişehir.
- AKDOĞAN, Nalan (1998), **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Cem Ofset, Ankara.
- ALTUĞ, Osman (2001), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- AMSTRONG, Gary ve Philip KOTLER (2003), **Principles of Marketing**, International Edition, Prentice Hall International, Inc. New Jersey.
- ANSARI, Shahid L. ve Jan E., BELL (1997), **Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management**, IRWIN Profesional Publishing, Chicago.
- ARGÜDEN, Yılmaz, Engin, SAĞDIÇ, Robert S., KAPLAN ve David P., NORTON (2000), **Balanced Scorecard**, ARGE Danışmanlık Yayınları, No:01, İstanbul.
- BENLİGİRAY, Yılmaz (1977), **Otel İşletmelerinde Kar Planlaması ve Maliyet Kontrolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir.
- BENLİGİRAY, Yılmaz, Ali, KARTAL ve Özgür, ÖZMEN UYSAL (1994), **Konaklama İşletmeleri Yönetim Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.
- BERNARD, Davis ve Sally, STONE (1985), **Food and Beverage Management**, Catering and Institutional Management Association, Guildford.
- CAN, Ahmet Vecdi (2004), **Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama**, Sakarya Kitabevi, Adapazarı.
- CİVELEK, Muzaffer (2002), **Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Üçüncü Baskı, Ankara.
- COOPER, Robin ve Regine, SLAGMULDER (1997), **Target Costing and Value Engineering**, Productivity Press, Portland, Oregon.
- ÇETİNER, Ertuğrul (2004), **Maliyet Muhasebesi: Teori ve Uygulama**, Gazi Kitabevi, Ankara.

- DRUCKER, Peter F. (1993), **Kapitalist Ötesi Toplum**, Çorakçı, Belkıs (Çev.), İnkılâp Kitabevi, Birinci Baskı, İstanbul.
- ELMACI, Orhan (2007), **Yönetim Muhasebesi**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları No:25, Kütahya.
- ERDEN, Selman Aziz (2004), **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ERDOĞAN, Nazmiye (2003), **Çevre ve Eko Turizm**, Pozitif Matbaacılık, Ankara.
- GARRISON, Ray H. ve Eric W., NOOREN (1994), **Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Desicion Making**, IRWIN Profesional Publishing, Seventh Edition, Chicago.
- GARRISON, Ray H. ve Eric W., NOREEN (2003), **Managerial Accounting**, IRWIN Profesional Publishing, Tenth Edition, Chicago.
- GÜNDÜZ, Hediye (2007), **Belek Mücadelesi**, Türkiye Tabiatını Koruma Derneği, Antalya.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem (2000), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, Üçüncü Baskı, İstanbul.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve Münir ŞAKRAK (2002), **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- HAMMER, Michael ve James, CHAMPY (2001), **Reengineering The Corporation**, Harper Collins Publishers, New York.
- HORNGREN, Charles T., Srikant M., DATAR ve George FOSTER (2009), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Pearson International Edition, Thirteenth Edition, New Jersey.
- İSLAMOĞLU, Ahmet Hamdi (2003), **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Beta Basım, İkinci Baskı, İstanbul.
- KAPLAN, Robert S. ve Anthony A., ATKINSON (1998), **Advanced Management Accounting**, Prentice Hall International, Inc., Third Edition, New Jersey.
- KAPLAN, Robert S. ve Robin COOPER (1991), **The Design of Cost Management Systems**, Prentice Hall International, Inc., New Jersey.

- KAPLAN, Robert S. ve Steven R., ANDERSON (1998), **Time-Driven Activity Based Costing**, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- KARTAL, Ali, Adnan, SEVİM ve H. Erdin, GÜNDÜZ (2004), **Maliyet Muhasebesi**, TC Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 1524, Eskişehir.
- KAVAT, Hasan (1994), **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KISHALI, Yunus ve Sadi, IŞIKLILAR (1999), **Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları**, Beta Yayınları, İstanbul.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2002), **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınları, İstanbul.
- LAZOL, İbrahim (2004), **Maliyet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- MONDEN, Yasuhiro (1992), **Cost Management in the New Manufacturing Age; Innovations in the Japanese Automotive Industry**, Productivity Press Cambridge, Massachusetts.
- MONDEN, Yasuhiro (1997), **Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing**, Productivity Press, Portland, Oregon.
- MONDEN, Yasuhiro (2000), **Japanese Cost Management**, Imperial College Press, London.
- MONDEN, Yasuhiro, Michiharu, SAKURAI ve Editors (1989), **Japanese Management Accounting; A World Class Approach to Profit Management**, Productivity Press, Cambridge, Massachusetts.
- OLALI, Hasan ve Meral, KORZAY (1993), **Otel İşletmeciliği**, Beta Basım, İstanbul.
- ÖZEN, Tuğrul ve Şafak KURU (1998), **Turizm Yatırımları**, Özkan Ofset Matbaacılık, İstanbul.
- SARAÇ, Salih (1989), **Konaklama Muhasebesi**, Adım Yayıncılık, Ankara.
- ŞAKRAK, Münir (1997), **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul.

TÜRKSOY, Adnan (1997), **Yiyecek İçecek Hizmetleri Yönetimi**, Turhan Kitabevi, Ankara.

USAL, Alparslan ve Osman Avşar, KURGUN (2006), **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, Detay Yayıncılık, Üçüncü Baskı, Ankara.

ÜLGEN, Hayri ve S. Kadri, MİRZE (2007), **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Arıkan Basım, Dördüncü Baskı, İstanbul.

ÜSTÜN, Rifat (1994), **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

ÜSTÜN, Rifat (1997), **Yönetim Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, Üçüncü Baskı, İstanbul.

YÜKÇÜ, Süleyman (1992), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset, İzmir.

MAKALELER

AKBABA, Atilla (2000), “Kalite Fonksiyon Göçerimi Yöntemi ve Hizmet İşletmelerine Uyarlanması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, ss.1-18.

AKSOYLU, Semra ve Yunus, DURSUN (2001), “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:11, Kayseri, ss.357-371.

ALAEDDİNOĞLU, Faruk ve Ali Selçuk, CAN (2007), “Türk Turizm Sektöründe Tur Operatörleri ve Seyahat Acenteleri”, **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2, ss.50-66.

ALAGÖZ, Ali ve Yunus, CERAN (2006), “Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:15, Konya, ss.61-83.

ALTINBAY, Ali (2006), “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyet Sistemi ve TMMT Uygulaması”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 16, Kütahya, ss.141-164.

BAHŞİ, Gökhan C. ve A. Vecdi, CAN (2001), “Hedef Maliyetleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 4, Ankara, ss.47-64.

- BAYAZIT HAYTA, Ateş (2008), “Turizm Pazarlamasında Tüketici Satın Alma Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Kastamonu Eğitim Dergisi**, Cilt:16, No:1, Kastamonu, ss.31-48.
- BAYAZITLI, Ercan ve Murat KOÇSOY (2009), “Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğin Tespitine İlişkin Bir Araştırma-1”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:42, ss.58-75.
- BİLGİNOĞLU, Fahir (1995), “Hedef Maliyetleme (Target Costing) – Yeni Bir Yönetim Aracı”, **Yönetim Dergisi**, Yıl:6, Sayı:21, İstanbul, ss.13-15.
- CERAN, Yunus (2003), “Hedef Maliyetleme Yöntemini Destekleyici Bir Enstrüman Olarak Ürün Geliştirme ve Tasarım Anında Maliyet Hesaplama”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 4, ss.1-26.
- CERAN, Yunus (2004), “Küresel Rekabet Ortamında Rekabetçi Üstünlük Sağlayan Sihirli Üçgen: Maliyet-Kalite-Zaman”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak 2004, ss.27-51.
- CETINSKI, Vinka ve Ines, MILOHNIC (2008), “Company Competitiveness and Competitive Advantages in Tourism and Hospitality”, **Tourism and Hospitality Management**, Volume: 14, No: 1, pp. 37-50.
- COŞKUN, Ali (2002), “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:15, ss.25-34.
- ÇABUK, Yıldız (2002), “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Bartın Orman Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 4, Zonguldak, ss. 109-116.
- DERAN, Ali (2008), “Stratejik Bir Karar Verme Aracı Olarak Yaşam Seyri Maliyet Analizlerinin Tedarik Sürecindeki Yeri ve Önemi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:17, Sayı: 2, Adana, ss.465-484.
- DİDİN, Saliha ve Çağrı, KÖROĞLU (2008), “Konaklama İşletmelerinin Satışlar-Maliyet Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:7, Zonguldak, ss.111-120.

- DOĞAN, Zeki ve Ayşegül HATİPOĞLU (2004), “Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 21, Ocak 2004, Ankara.
- ERDEN, Selman Aziz (2003), “Maliyet Yönetimi ve Küresel Rekabete Yönelik Maliyetleme”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:5, Sayı:4, ss.81-95.
- ERDEN, Selman Aziz (2003), “Maliyet Yönetimi ve Küresel Rekabete Yönelik Maliyetleme”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:5, Sayı:4, ss.81-95.
- EROL, Mikail (2002), “Hedef Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Maliyet Yöneti Aracı Olarak Kullanılması”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 116, Ağustos 2002.
- EVERAERT, Patricia, Germain, BÖER ve Werner, BRUGGEMAN (2000), “The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Development Time of New Products: Conflicting Evidence From Lab Experiments”, **Universiteit Gent Faculteit Economie en Bedrijfskunde**, Working Paper 96.
- FEIL, Patrick, Keun-Hyo, YOOK ve Il Woon KIM (2004), “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, **International Journal of Strategic Cost Management**, Spring 2004, ss.10-19.
- GAVRANIC, Tatiana Zanini (2007), “Monitoring of Quality Costs in the Croatian Hotel Industry”, **Organizacija**, Volume:40, Number:5, ss.218-228.
- KATO, Yutaka ve Eisuke YOSHIDA (1998), “Target Cost Management and Organizational Theories”, **Management Accounting Workshop at Kobe University**, February 1998, ss.1-38.
- KAYGUSUZ, Sait (2003), “İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Muhasebe Sisteminin Oluşturulması”, **Balıkesir Üniversitesi İ.İ.B.F. Akademik Fener Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Balıkesir, ss.129-158.
- KOZAK, Metin (2007), “Turizm Sektöründe Tüketicilerin Şikayetlerini Bildirme Eğilimleri”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, Manisa, ss.137-151.

- KUTAY, Nilgün, G.Cenk, AKKAYA (2000), “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, İzmir, ss.1-15.
- LOCKAMY III, Archie ve Wilbur I., SMITH (2000), “Target Costing for Supply Chain Management: Criteria and Selection”, **Industrial Management and Data Systems**, Volume: 100, Number: 5, ss. 210-218.
- MUTLUAY, Esna Semra ve Murat, ÇIRACI (2006), “İnşaat Proje Sisteminde Eşzamanlı Mühendislik Modeli”, **İTÜ Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, Kısım:1, ss.71-82.
- ÖNDAŞ, Alp (2003), “Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış: Hedef Maliyetleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 65.
- ÖRNEK, Ali Şahin (2003), “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, ss.213-230.
- SABAN, Metin (2000), “Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme”, **Endüstri Mühendisliği Dergisi**, Cilt:11, Sayı:4, ss.11-18.
- 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, Kayseri, ss.183-201.
- SEVİM, Şerafettin, Mustafa, UĞURLU ve Cemalettin, DEMİRELİ (2006), “Küresel Rekabette İmalat İşletmeleri Açısından Maliyet Analizlerinin Önemi; Amprik Bir Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:77, İstanbul, ss.23-39.
- SWENSON, Dan, Shahid, ANSARI, Jan BELL ve Il Woon, KIM (2003), “Best Practises in Target Costing”, **Management Accounting Quarterly**, Volume:4, Number:2, ss.12-17.
- TÜRK, Zeynep (1999), “Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, İzmir, ss.199-214.

- TÜRKSOY, Adnan (1992), “Otel İşletme Maliyetlerinin Yönetimsel Bakımdan Değerlendirilmesi”, **Kalkınma Dergisi**, No:40, Haziran 1992.
- TÜRKSOY, Adnan (2007), “Konaklama İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Etmenler”, **Ege Akademik Bakış / Ege Academic Review**, Cilt:7, No:1, İzmir, ss.99-115.
- YÜKÇÜ, Süleyman (1999), “Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:3, ss.1-10.
- YÜKÇÜ, Süleyman (2000), “Maliyet Düşürmede Sistematiik Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:1, Sayı: 2, ss.23-42.

TEZLER

- AHMADOV, Turan (2006), “Stratejik Maliyet Yönetiminin Bir Enstrümanı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Mobilya Sektöründe Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Niğde.
- AKSOYLU, Semra (2001), “Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Birlikte Uygulanması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ANGAY, Filiz (2003), “Konaklama İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Antalya.
- BONZEMBA, Ekutu L. (1998), “The Effects of Target Costing Implementation on an Organizational Culture in France”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Graduate School of Business Osaka City University**, Osaka.
- CİĞER, Ayşegül (2006), “Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Konya.

- EVERAERT, Patricia (1999), “The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Time-to-Market of New Products: Results from Lab Experiments”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Universiteit Gent - Faculteit Economie en Bedrijfskunde**, Belgium.
- FORSMAN, Erik ve Patrik, LINDGREN (2006), “Target Costing: In The Light of an Ideological Comparison Between Japan and Sweden” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Internationella Handelshogskolan**, Stockholm.
- GANYE, Kwah Driscoll (2008), “Facing up to New Realism: The Case of Using the Target Cost Management Approach in Healthcare Delivery Management”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **University of Exeter Philosophy in Management**, United Kingdom.
- KALKANCI, Nagihan (2008), “Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımı, Yöneticilerin Eğitimi ve Bir İşletmede Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü**, Ankara.
- KOCATÜRK, GÜNTAÇ (2006), “Target Costing and New Product Design in a Manufacturing Company”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü**, İzmir.
- NUBİN, Subihan (2006), “Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ÖZTÜREN, Ali (2008), “KKTC Turizm Sektöründe Bütünleşik Tedarik Zincirinin Konaklama İşletmelerinin Performansına Etkisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Eskişehir.
- ÖZTÜRK, Zile (2009), “Küresel Rekabet Ortamında Sürdürülebilir Rekabet Gücü Sağlama Açısından Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi ve Tekersan Jant Sanayi Anonim Şirketine Uygulanması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Kütahya.

SAYGIN, Tuğdem (2008), “Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Çanakkale.

SOYALTIN, Tuncay (2007), “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.

YALÇIN, Selçuk (2005), “Müşteri Odaklı Yeni Ürün Geliştirme Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Kalite Fonksiyon Yayılımının Mobilya sektöründe Uygulanabilirliğinin Analizi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Kütahya.

İNTERNET KAYNAKLARI

TÜTÜNCÜ, Özkan ve Deniz, KÜÇÜKUSTA (2008), “Tedarik Zinciri Entegrasyonu ile Hasta Güvenliği İlişkisinin Analizi”, **KFG Eğitim Semineri Bildirisi**, http://web.deu.edu.tr/kalite/dosyalar/ulusal_bildiri/EkC.doc (24.04.2009).

TÜRKER, Masum, Figen, BALYEMEZ ve Ali Altuğ, BİÇER (2005), “Üretim Sürecinde Tedarik Zincirinin Önemi ve Maliyet Yönetimi”, **V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım, <http://www.iticu.edu.tr/kutuphane/pdf/uas/M01065.pdf>, (04.10.2009).

GÜMÜŞ, Yusuf (2009), “Global Rekabet Ortamında Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarında Güncel Yaklaşımlar”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F.**, http://site.mynet.com/muratkose58/a/bak__b_ld_r__sonc.pdf, (22.08.2009).

Hacettepe Üniversitesi, BETUYAB ve Çevre ve Orman Bakanlığı, **Bedeka 2000 Projesi**, , <http://www.strt.hacettepe.edu.tr/belek.htm>, (05.12.2009).

DİĞER KAYNAKLAR

Kongre Turizmi Pazarının Dünya Devleri İstanbul'da Buluştu. *Ortadoğu Gazetesi*, (31.01.2009).

Kongrelerden 6,5 Milyar Dolar Alırız. *Turob Haberleri*, (09.02.2009).

TC Başbakanlık DPT (2007), Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007 – 2013, Turizm Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

AYKAÇ, Aslıhan (2006), Türk Turizmine Eleştirel Bakış. *Radikal Gazetesi*, (13.07.2006).

DİZİN

A

All Inclusive, 57, 58, 59
Almanya, 4, 6, 78
Arz Fazlalığı, 65, 66

B

Balanced Score Card, 24

Ç

Çapraz Fonksiyonlu İlişkiler, 9
Çatışmacı Stratejiler, 15
Çıkarma Yöntemi, 42, 43, 92

D

Değer Mühendisliği, 4, 25, 34, 36, 70
Değer Zinciri, 13, 64
Değişken Maliyetleme Yöntemi, 46
Dikey Farklılaşmış Ürünler, 18
Direkt Maliyetleme Yöntemi (Asal Maliyetleme, İlk maliyetleme), 46
Doğal ve Kültürel Kaynaklar, 74
Dönem Maliyetleri, 53, 56, 94

E

Eş Zamanlı Maliyetleme, 24
Etkinlik, 60, 63

F

Fiili Maliyetleme Yöntemi, 46, 48, 80
Fiyat Baskısı, 61, 70, 101, 109, 113
Fiyat Yönelimli Maliyetleme, 8, 9

H

Hedef Kar, 9, 32, 33, 67, 91, 92
Hedef Maliyet, 7, 9, 10, 42, 43, 45, 46, 138, 140
Hedef Maliyetleme Yönetimi, 2, 4, 6, 28, 30, 39, 40, 41, 58, 61, 64, 65, 70, 97, 110, 111, 113
Herşey Dahil, 57, 58, 59, 61, 67, 77, 78, 81, 83, 84, 87, 90, 91, 92, 93, 97, 98, 108, 109, 110, 112

Hizmetin Kalitesi, 63

HMY, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 21, 24, 26, 27, 29, 30, 31, 36, 39, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 67, 68, 70, 73, 74, 75, 87, 88, 109, 111, 112, 113

İ

İşletme Esası Yöntemi, 41, 42
İşletme Maliyetleri, 53, 55, 60, 94
İşlevsellik, 16

J

Japon, 4, 6, 31, 46
Japonya, 4, 46

K

Kalite, 10, 16, 25, 27, 59, 138, 142
Kalite Fonksiyon Göçerimi, 24
Kalite ve İşlevsellik, 16, 18, 113
Kar Marjı, 8, 10, 29, 32, 52
Kar Planlama, 6, 61
Kar Planlaması Yöntemi, 41, 42
Karşı Akım (Kombinasyon) Yöntemi, 41, 42, 43, 46
Kato, 4, 6, 7
Kitle Turizmi, 57
Klasik Maliyetleme Yöntemleri, 46, 51, 52, 59, 111
Konaklama İşletmeleri, 1, 48, 51, 63, 66, 67, 68, 70, 71, 74, 111, 112
Konaklama Sektörü, 55
Konaklamaya İlişkin Maliyetler, 53, 56

M

Maliyet Tabloları, 24, 26
Maliyet Unsurları, 47, 53, 55, 60, 88
Maliyet ve Kar Planlama Sistemi, 61

N

Normal Maliyetleme Yöntemi, 46

P

Paket Tur, 57

Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme, 14, 21, 37, 108
 Pazar GÜdümlü Hedef Maliyetleme, 14
 Pazar Payı Hedefi, 3
 Pazardan İşletmeye Yöntemi, 41, 42
 Pazardan İşletmeye-İşletmeden Pazara Yöntemi, 41, 42

Q

Quality Function Deployment, 24, 25

R

Rakipler Esası Yöntemi, 41, 42
 Re-engineering, 27
 Rekabet, 10, 14, 15, 19, 28, 30, 31, 39, 44, 55, 59, 62, 65, 66, 72, 73, 88, 89, 90, 110, 111
 Rekabet Baskısı, 21
 Rekabet Koşulları, 10
 Rekabete Dayalı Pazar Fiyatı, 9, 62
 Rekabetin Yoğunluğu, 14, 15

S

Sabit Maliyet Kalemleri, 55
 Sabit Sermaye, 55
 Safha (Evre) Maliyeti Yöntemi, 46
 Satış Fiyatı, 8, 10, 15, 22, 32, 33, 52, 59, 67, 91
 Seyahat Acenteleri, 57, 64, 73, 79
 Seyahat Acenteleri Birliği Kanunu, 73
 Seyahat Pazarı, 58
 Simültane Mühendislik, 24, 27
 Sipariş Maliyeti Yöntemi, 46, 47
 Standart Maliyetleme Yöntemi, 46, 49
 Standart Maliyetler Esası Yöntemi, 41, 42
 Sürdürülebilir Rekabet Avantajı, 15

T

Tahmini Maliyetleme Yöntemi, 46, 49
 Tam Maliyetleme Yöntemi, 46, 47
 Target Cost Management, 4, 138, 139, 142
 Target Costing, 4, 6, 14, 17, 20, 135, 137, 138, 139, 140, 141, 142
 Tasarım, 8, 11, 19, 20, 26, 37, 45, 61, 62, 63, 138

Tasarım Ekibi, 21, 63, 112
 Tasarım Odaklı, 8, 63
 Tasarım Süreci, 11, 20, 36, 37, 70
 Tedarik Yoğun İşletmeler, 53
 Tedarik Zinciri, 23, 39, 72
 Tedarikçi, 19, 21, 22, 37, 38, 39, 53, 64, 70, 71, 101, 105, 106, 113
 Tedarikçi Bilgisi, 19
 Tedarikçilerin Seçimi, 38
 Teknik Planlama Yöntemi, 41, 42
 Temel Fonksiyon, 37, 70, 71, 98, 108
 Toplama Yöntemi, 42, 43, 44
 Tur Operatörleri, 2, 52, 57, 61, 67, 73, 78, 79, 87, 91, 110
 Turizmi Teşvik Kanunu, 76
 Tüketici Analizleri, 17, 91
 Tüketici Davranışı, 14
 Tüketici Egemenliği, 50
 Tüketici Eğilimi, 66
 Tüketici İstek ve İhtiyaçları, 17
 Tüketici Odaklı, 6, 8, 11, 62, 75, 111, 112, 113
 Tüketicinin Bilgi Düzeyi, 16

U

Ulaşılabilir Maliyet, 14, 29, 34, 35, 68, 69, 92

Ü

Üretilen Ürün Maliyetleri, 53, 56
 Üretim Aşaması, 19
 Ürün Karakteristiği, 19
 Ürün Karmaşıklığı, 19
 Ürün Stratejisi, 17, 68
 Ürün Yaşam Seyri, 13
 Ürünün Yaşam Döngüsü, 6, 29, 59, 88, 109

V

Value Engineering, 24, 135
 Verimlilik, 60, 63

Y

Yabancı Tur Operatörleri, 1, 58
 Yaşam Seyrine Yönelik Olma, 9, 75
 Yaşamsal Üçlü, 15
 Yatay Bütünleşmenin Derecesi, 21

Yatay Farklılaştırılmış Ürünler, 18
Yatırım Maliyetleri, 53, 55, 60
Yatırımların Büyüklüğü, 20
Yeniden Tasarım Sıklığı, 19
Yeniden Yapılanma, 18, 19, 69

Z

Zaman, 10, 11, 14, 20, 26, 29, 30, 35,
39, 50, 59, 62, 71, 73, 74, 89, 97
Zincirlenmiş Hedef Maliyet Sisteminde,
39, 73
Zorunlu Pazar Uyumluluğu, 14, 65