HAVAYOLU İŞLETMELERİNDE

STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK

HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Nazlı Ebru AKDENİZ

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2020

HAVAYOLU İŞLETMELERİNDE STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Nazlı Ebru AKDENİZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sivil Havacılık Yönetimi Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mayıs, 2020

ÖZET

HAVAYOLU İŞLETMELERİNDE STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Nazlı Ebru AKDENİZ

Sivil Havacılık Yönetimi Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2020

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA

Havayolu işletmelerinde rekabetin giderek küreselleşmesi ile birlikte birim gelirleri giderek azalmaktadır. Küreselleşen ortamda maliyetlerini etkili bir şekilde yönetip, sürekli iyileştirme yapan ve maliyetlerini kontrol altında tutan havayolu işletmeleri rekabet üstünlüğü elde etmektedir. Yüksek rekabet çevresinde havayolu işletmelerinin uzun süre kârlılık sağlaması, rekabetçi pozisyonunu devam ettirmesi, şiddetli rekabet koşullarına karşı işletmenin dayanıklılığını artırması adına stratejik yönetim önem taşımaktadır. Stratejik yönetim araçlarından biri olan hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanma durumu bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk iki bölüm teorik kısım olup, üçüncü bölümde ise Türkiye'deki havayolu işletmelerine uygulanan, hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliğine yönelik anket çalışmasının sonuçları değerlendirilmiştir. Teorik bilgilerle uygulama sonuçlarının analizinden elde edilen bilgiler birleştirilerek geliştirilen öneriler sunulmuştur. Araştırmaya katılan 5 havayolu işletmesinden 2'sinin hedef maliyetleme yöntemini mevcut muhasebe sistemleri içinde uyguladıkları, 3 işletmenin hedef maliyetleme yöntemini uygulamadıkları belirlenmiştir. Yöntemi uygulamadıklarını belirten işletmelerin ise hedef maliyetlemenin bazı ilke ve özelliklerine uygun çalışmalar yaptığı da belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Stratejik yönetim, Hedef maliyetleme, Havayolu işletmeleri

ABSTRACT

APPLICABILITY OF TARGET COSTING METHOD AS A STRATEGIC MANAGEMENT TOOL IN AIRLINE COMPANIES

Nazlı Ebru AKDENİZ

Department of Civil Aviation Management

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, May 2020

Advisor: Dr. Ergün KAYA

With the increasing globalization of competition in airlines, unit revenues are decreasing gradually. Airline companies that manage their costs effectively in a globalized environment, constantly, improve them and keep their costs under control, gain competitive advantage. Strategic management is important in order to ensure the long-term profitability, maintain its competitive position and increase the durability of the business against fierce competition conditions in the environment of high competition. The application of target costing method, which is one of the strategic management tools, in airline companies constitutes the aim of this study. The study consists of three parts. The first and the second sections are theoretical portions, in the third section it is also evaluated the results of the survey studies which is applied to airline companies in Turkey. The suggestions developed by combining the theoretical information with the analysis of the application results are presented. It was determined that 2 of the 5 airline companies participating in the study applied the target costing method within their existing accounting systems, while the 3 companies did not apply the target costing method. It has been determined that the companies, who state that they do not apply the method, are aware of the target costing activities in accordance with some principles and features.

Keywords: Strategic management, Target costing, Airline companies

11/05/2020

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı" ile tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Nazlı Ebru AKDENİZ

ÖNSÖZ

Çalışmamım tüm aşamalarında desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, bütün samimiyeti ve kıymetli tecrübeleri ile akademik gelişimime katkı sağlayan, değerli tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA'ya,

Kıymetli görüşleri ve yönlendirmeleri ile azmimi ve inancımı tazeleyen Dr. Öğr. Üyesi Savaş ATEŞ'e, Doç. Dr. Nalan ERGÜN'e ve anket çalışmasında önemli desteklerini esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Eyüp ATİOĞLU'na, Prof. Dr. Ender GEREDE'ye,

Yaşamım boyunca desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, bana her daim güvenen sevgili annem Solmaz GÜNER'e, değerli vaktini benimle paylaşıp çalışmamım tüm aşamasında yol gösteren canım ağabeyim Arş. Gör. M.Oğuzhan GÜNER'e,
Üniversite hayatımda ve bu tezin yazılmasında beni her zaman destekleyen, bana güç veren değerli arkadaşlarım Ayşenur TOPAKTAŞ, Betül DEDE ve Gizem EKİNCİ'ye,

Ayrıca 2013'ten beri azimle, sevgiyle, sabırla hayallerimi gerçekleştirmemde bana destek olan canım eşim Mehmet Emin AKDENİZ'e

Sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Haziran, 2020
Nazlı Ebru AKDENİZ

İÇİNDEKİLER

HAVAYOLU İŞLETMELERİNDE STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI……i

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI……...……ii

ÖZET……iii

ABSTRACT…….....iv

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....v

ÖNSÖZ……...……...vi

TABLOLAR LİSTESİ…….....…….....xii

ŞEKİLLER LİSTESİ……...…….....xiii

GİRİŞ……1

BİRİNCİ BÖLÜM

HAVAYOLU SEKTÖRÜ VE STRATEJİK YÖNETİM

1.1. Sivil Havacılık Faaliyetleri ve Havayolu İşletmeleri.....2

1.1.1. Sivil havacılık faaliyetleri.....4

1.1.2. Havayolu işletmeleri.....9

1.1.3. Havayolu işletmelerinin sınıflandırılması.....12

1.1.3.1. ICAO'ya göre havayolu işletmelerinin sınıflandırılması.....12

1.1.3.2. ABD'de havayolu işletmelerinin sınıflandırılması.....14

1.1.3.3. Türkiye'de havayolu işletmelerinin sınıflandırılması.....15

1.1.3.4. Diğer Sınıflandırmalar.....16

1.2. Stratejik Yönetim ve Havayolu İşletmeleri İçin Önemi.....17

1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramı.....19

1.3.1. Maliyet kavramı.....19

1.3.2. Maliyet kavramının havayolu işletmelerindeki önemi.....23

1.3.3. Stratejik maliyet yönetimi.....24

1.3.3.1. Stratejik maliyet yönetimi kavramı.....25

1.3.3.2. Stratejik maliyet yönetimi süreci.....27

1.3.3.3. Havayolu işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin önemi.....28

1.3.4. Stratejik maliyet yönetiminde yararlanılan teknikler.....29

1.3.4.1. Değer zinciri analizi.....29

1.3.4.2. Stratejik konumlandırma analizi.....30

1.3.4.3. Maliyet etkenleri analizi.....32

1.3.5. Havayolu işletmelerinde uygulanan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları.....33

1.3.5.1. Mamul yaşam seyri maliyetlemesi.....33

1.3.5.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme.....34

1.3.5.3. Kaizen maliyetleme.....35

1.3.5.4. Hedef maliyetleme.....35

İKİNCİ BÖLÜM

HAVAYOLU MALİYETLERİ VE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ

2.1. Havayolu İşletmelerinde Maliyet Sınıflandırması.....36

2.1.1. İşletme maliyetleri.....36

2.1.1.1. Doğrudan işletme maliyetleri.....37

2.1.1.2. Dolaylı işletme maliyetleri.....40

2.1.2. İşletme dışı maliyetler.....41

2.1.3. Havayolu işletmelerinde diğer maliyet ayrımları.....42

2.1.3.1. Kontrol edilebilirlik açısından maliyetler.....42

2.1.3.2. Faaliyet hacmi bakımından maliyetler.....43

2.2. Havayolu İşletmelerinde Hedef Maliyetleme.....45

2.2.1. Hedef maliyetleme ile ilişkili kavramlar.....45

2.2.2. Hedef maliyetlemenin tanımlanması.....46

2.2.3. Hedef maliyetleme süreci.....47

2.2.4. Hedef maliyetlemenin amaçları.....51

2.2.5. Hedef maliyetlemeden beklenen fayda ve olası riskler.....51

2.2.6. Hedef maliyetlemenin başarı koşulları.....52

2.2.7. Geleneksel ve hedef maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılması.....54

2.2.7.1. Maliyet artı yöntemi ile karşılaştırma.....55

2.2.7.2. Standart maliyet yöntemi ile karşılaştırma.....55

2.3. Havayolu İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Süreci.....56

2.3.1. Fiyata göre maliyetleme.....56

2.3.2.Müşteri üzerinde odaklanma.....57

2.3.3. Hizmet tasarımına yoğunlaşma.....58

2.3.4. Geniş kapsamlı katılım.....58

2.3.5. Yaşam boyunca maliyeti düşürme.....59

2.3.6. Değer zinciriyle ilgilenme.....60

2.4. Hedef Maliyetleme Sürecinin Düzeyleri.....61

2.5. Hedef Maliyetleme Sürecinde Yararlanılabilecek Araçlar.....63

2.5.1. Değer mühendisliği (Değer Analizi).....63

2.5.2. Kalite fonksiyon göçerimi.....65

2.5.3. Kaizen maliyetleme.....66

2.5.4. Eş zamanlı maliyetleme.....68

2.5.5. Kıyaslama (Benchmarking).....68

2.5.6. Dengeli sonuç kartı.....69

2.5.7. İrdeleme Analizleri.....70

2.5.8. Dış kaynak kullanımı (Outsourcing).....71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HAVAYOLU İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

3.1. Hedef Maliyetlemenin Havayolu İşletmelerinde Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma.....72

3.1.1. Araştırmanın amacı ve önemi.....72

3.1.2. Araştırmanın kapsamı ve sınırlılıkları.....72

3.1.3. Araştırmanın yöntemi.....73

3.1.4. Verilerin analizi.....73

3.1.5. Araştırmaya katılan işletmeler.....74

3.2. Araştırmanın Bulguları ve Yorumlar.....75

3.2.1. Araştırma sorularının değerlendirilmesi.....75

3.2.2. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirlik durumu.....75

3.2.3. İşletmelerin yeni bir ürünün/hizmetin kâr oranını belirleme şekli.....76

3.2.4. İşletmelerin rekabet araçlarına verdikleri önem derecesi.....77

3.2.5. İşletmelerin yeni bir ürünün/hizmetin satış fiyatını belirlemesinde etkili olan etmenleri kullanma sıklığı.....79

3.2.6. İşletmelerin müşteri beklentilerini belirleme düzeyi.....80

3.2.7. İşletmelerin rekabet stratejilerine verdikleri önem derecesi.....81

3.2.8. İşletmelerin ürün/hizmet geliştirme sıklığı.....83

3.2.9. İşletmelerin maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerinin ağırlıkları.....84

3.2.10. İşletmelerin ürün/hizmet özelliklerini belirleme yöntemi.....85

3.2.11. Yeni veya mevcut hizmetlerle ilgili maliyet düşürme çalışmalarının belirlendiği aşama.....86

3.2.12. İşletmelerin maliyet azaltma çalışmalarında uyguladıkları temel bileşenler.....87

3.2.13. Değer zinciri üyelerinin maliyet tahmini ve maliyet azaltma sürecine katılma durumu.....91

3.2.14. Hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği konusunda engel olarak görülen etmenlerin önem derecesi.....92

3.2.15. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını etkileyen faktörler.....94

3.2.16. İşletmelerin mevcut muhasebe sistemleri içinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği…….....95

3.2.17. İşletmelerin hedef maliyetleme yöntemini kullanma süreleri.....96

3.2.18. Hedef maliyetleme uygulayan işletmelerin, hedef maliyetleme yönteminin uygulamasından sağladığı faydalar.....96

3.2.19. İşletmelerin hedef maliyetleme ile başarmak istedikleri amaçlar.....99

SONUÇ VE ÖNERİLER.....100

KAYNAKÇA.....103

ÖZGEÇMİŞ

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Mamul ve hizmet üreten işletmelerin farkları…….…….....……20

Tablo 2. Stratejik maliyet yönetim süreci……..……...……...27

Tablo 3. Havayolu işletme maliyetlerinin sınıflandırılması…….…….……...37

Tablo 4. Geleneksel ve hedef maliyetlemenin formül ile gösterimi…….……..….54

Tablo 5. Hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği…...75

Tablo 6. İşletmelerin yeni bir ürünün/hizmetin kâr oranı belirleme şekli.....……76

Tablo 7. İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada kullandığı araçlara verdikleri önem düzeyi.....77

Tablo 8. İşletmelerin yeni ürün/hizmet satış fiyatını belirlemesinde etkili olan etmenleri kullanma sıklığı...……..…….79

Tablo 9. İşletmelerde müşteri beklentilerini belirleme düzeyi…….....……...80

Tablo 10. İşletmelerde rekabet stratejilerine verilen önem düzeyi……...…82

Tablo 11. İşletmelerde ürün/hizmet geliştirme sıklığı…….……83

Tablo 12. Maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerinin ağırlıkları.....84

Tablo 13. İşletmelerde ürün/hizmet özelliklerini belirleme yöntemi…….….86

Tablo 14. Yeni/mevcut hizmetlerle ilgili maliyet düşürme çalışmalarının belirlendiği aşama…..…….…….87

Tablo 15. İşletmelerin maliyet azaltma çalışmalarında uyguladıkları temel bileşenlerin düzeyi.....88

Tablo 16. Değer zinciri üyelerinin maliyet tahminine ve maliyet azaltma sürecine katılma durumu……..……...……...91

Tablo 17. Hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğine engel olarak görülen etmenlerin önem derecesi……....…….……93

Tablo 18. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını etkileyen faktörlere katılım düzeyi…….…….…….95

Tablo 19. Hedef maliyetleme yönteminin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabilirliği…….……..……96

Tablo 20. İşletmelerin hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasının sağladığı faydalara katılma düzeyleri……..97

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. Havacılık faaliyetlerinin sınıflandırılması.....3

Şekil 2. Hedef maliyetleme süreci.....50

Şekil 3. Havayolu işletmelerinde değer zinciri.....61

Şekil 4. İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada kullandığı araçlara verdikleri önem dereceleri.....78

Şekil 5. İşletmelerin maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerinin ağırlıkları.....85

Şekil 6. Hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda engel olarak görülen etmenlerin önem dereceleri.....94

Şekil 7. İşletmelerin hedef maliyetleme ile başarmak istedikleri amacın düzeyi.....98

GİRİŞ

Havayolu taşımacılığı yer ve zaman faydası sağlaması nedeniyle ulaşım sistemleri arasında en ilgi çekici sektör konumuna gelmiştir. Özellikle 2003 yılında iç hatların serbestleşmesiyle Türkiye'de birçok havayolu işletmesi faaliyet göstermeye başlamıştır. Pazara yeni giriş yapan havayolu işletmeleri faaliyetlerini devam ettirebilmek için rekabetçi güçlerini artırarak stratejik avantaj sağlamaya çalışmaktadır. Küreselleşen rekabet ortamında havayolu işletmelerinin, değişen maliyet yapısı ve artan talep karşısında sürdürülebilir rekabetçi üstünlük sağlamasında geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri yetersiz kalmıştır. Rekabet üstünlüğü elde etmede stratejik bilgiyi sağlayan stratejik maliyet yönetim yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlardan en önemlisi hedef maliyetleme yöntemidir.

Varlıklarını sürdürmek için kârlarını artırmayı ve kaliteden ödün vermeden maliyetlerini kontrol altında tutmayı hedefleyen havayolu işletmeleri, hedef maliyetleme yöntemini de bu konuda bir seçenek olarak değerlendirmektedirler. Alanyazın incelendiğinde, havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasına ilişkin bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bağlamda hedef maliyetleme ilkelerine uygun hareket edilip edilmediği tespit edilerek hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliğini ortaya koymak, hedef maliyetlemeyi uygulamayan havayolu işletmelerinin bunu tercih etmeme nedenlerini belirlemek amaçlanmıştır.

Bu çalışma üç bölümde ele alınmıştır. Birinci bölümde sivil havacılık faaliyetleri, havayolu işletmelerinin sınıflandırılması, maliyet kavramı, stratejik maliyet yönetimi konuları ele alınmıştır. İkinci bölümde havayolu maliyetleri, hedef maliyetleme kavramları, hedef maliyetlemenin amacı, özellikleri, ilkeleri, başarı koşulları ele alınmış, yöntemin geleneksel maliyet yöntemlerinin karşılaştırmasına yer verilmiştir. Havayolu işletmelerinde pazar düzeyinde, ürün/hizmet düzeyinde ve parça düzeyinde hedef maliyetleme süreci ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise, havayolu işletmelerine uygulanan anket ile elde edilen veriler analiz edilerek değerlendirilmiştir. Yapılan araştırmadan elde edilen bulgular çerçevesinde önerilere yer verilerek çalışma sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
HAVAYOLU SEKTÖRÜ VE STRATEJİK YÖNETİM

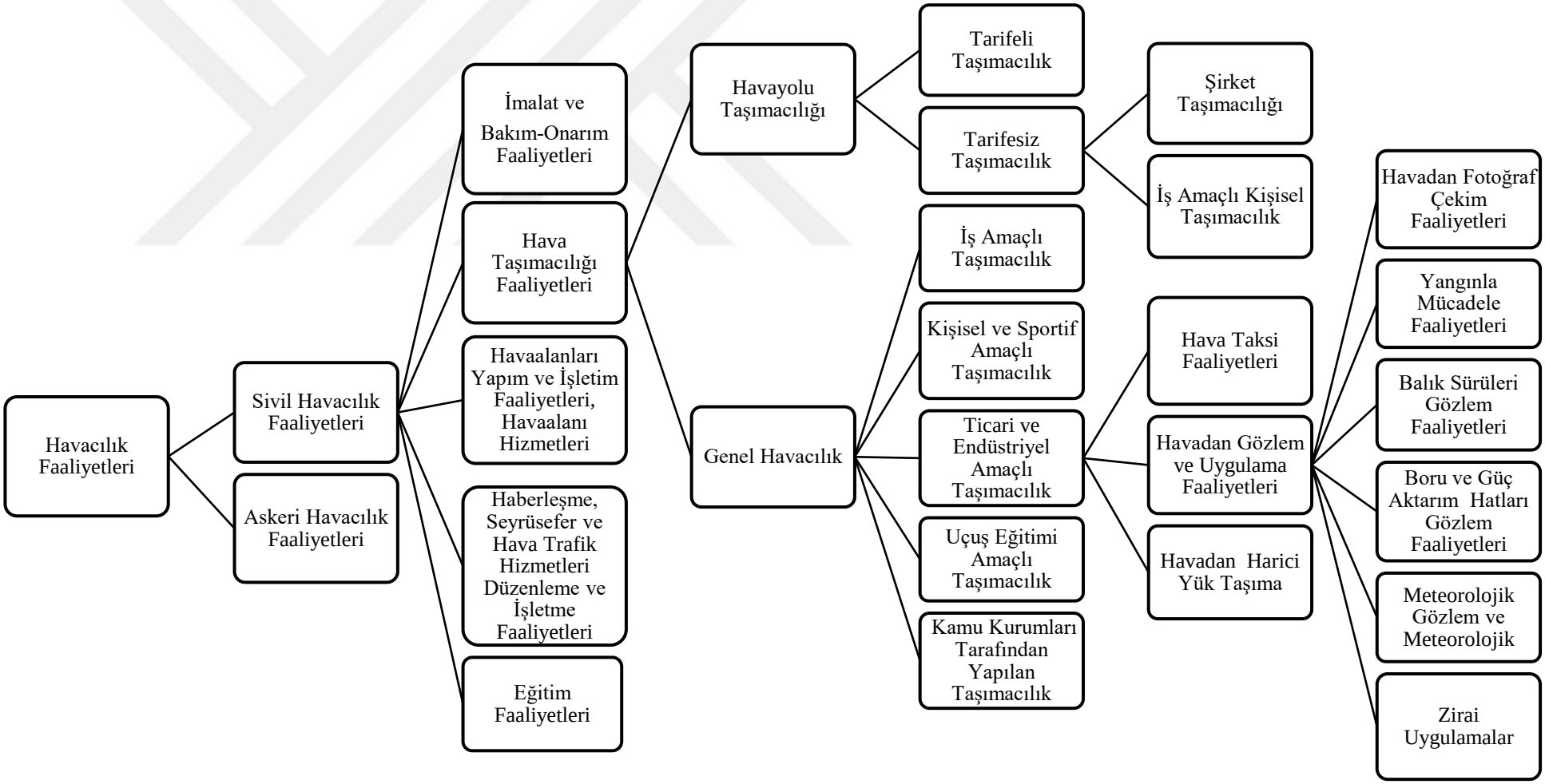
Bu bölümde sivil havacılık faaliyetleri, hava taşımacılık sistemi havayolu taşımacılığının faydaları, havayolu işletmesi, maliyet kavramı, stratejik maliyet yönetimi konuları ele alınmıştır.

1.1. Sivil Havacılık Faaliyetleri ve Havayolu İşletmeleri

Havacılık insanlar tarafından üretilmiş havaaraçları ile insanların, kargonun ya da postanın bir yerden başka bir yere taşınmasıdır. Havacılığın genel olarak uçuş faaliyetlerinden oluştuğu düşünülebilir. Bununla birlikte havacılığın, havadan hafif ya da ağır hava araçlarının gökyüzünde uçması ile doğrudan ya da dolaylı olarak yürütülen tüm faaliyetleri içeren geniş bir kavram olduğu söylenebilir. Askeri amaç dışında yapılan havacılık faaliyetlerine ise sivil havacılık adı verilmektedir.

Havacılık çevresiyle yoğun bir şekilde etkileşim içindedir. Kurumsal ve devlete ait düzenlemeler, çevreci kuruluşlar, havacılık faaliyetlerini talep edenler ve halk havacılık sisteminin paydaşlarıdır. Sistem faaliyetleri bu unsurlar tarafından düzenlenmektedir. Eldeki kaynakları en etkin ve verimli bir biçimde kullanarak, uçuş ve yer emniyetini en üst seviyede sağlayacak biçimde havacılık faaliyetlerine ilişkin hizmet, mamul ve bilgi üretmek havacılık sistemlerinin ve alt sistemlerinin ortak amacıdır. Eğer belirlenen amaçlardan sapmalar olursa havacılık sistemi geribildirim yoluyla bu sapmaları gidermeye çalışacaktır (Gerede, 2002:10).

Sistem, ortak amaçlar için aralarında ilişki bulunan bir grup unsurun birtakım girdileri birtakım çıktılara dönüştürecek şekilde organize edilmesiyle oluşan bir yapıdır (Kaya, 2000:47). Uçuş faaliyetlerinin emniyetli şekilde gerçekleştirilmesi için havacılığı oluşturan birçok faaliyetin, ortak amaçlar doğrultusunda birbirleriyle etkileşim halinde bulunmaları nedeniyle havacılık sisteminin bir açık sistem olduğu söylenebilir (Gerede, 2002:6). Böylece havacılık sistemi ekonomik ve sosyo-politik genel sistemin, sivil havacılık sistemi de havacılık sisteminin alt sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaya, 2000:47). Çeşitli uygulamalar ve tanımlamalar dikkate alınarak havacılık faaliyetleri ve onun alt sistemleri Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1. *Havacılık faaliyetlerinin sınıflandırılması (Gerede, 2002: 14)*

Şekil 1'de görüldüğü üzere havacılık faaliyetleri sivil ve askeri havacılık faaliyetleri olmak üzere iki alt sistemden oluşmaktadır. Havacılığın ilk yıllarından beri askeri havacılık sistemi ile sivil havacılık sistemi arasında bir etkileşim bulunmaktadır. Öte yandan sivil havacılık ve askeri havacılık sistemleri havacılık faaliyetlerinin yapılış amacına göre birbirinden farklılaşır.

Havacılık alanında hemen hemen tüm teknolojik yeniliklerin ortaya çıkmasında askeri amaçlı araştırma ve geliştirme faaliyetleri etkili olmuştur denilebilir. Ayrıca sivil havacılık sisteminin alt sistemleri ile askeri havacılık sistemi arasında önemli ve karşılıklı etkileşim vardır. Emniyetli ve etkin bir uçuş sağlama ortak amacına ulaşmak için her iki sistem, birbiriyle koordinasyon ve etkileşim içinde olmaktadır (Gerede, 2002: 7).

Şekil 1'e bağlı kalarak kapsamı en geniş olandan en dar olana doğru, sivil havacılık faaliyetleri, hava taşımacılığı faaliyetleri ve hava taşımacılığının bir alt sistemi olan havayolu taşımacılığı kısaca açıklanacaktır.

1.1.1. Sivil havacılık faaliyetleri

Sivil havacılık faaliyetleri konuyla ilgili kaynaklardan yararlanılarak aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Hava taşımacılığı faaliyetleri,
- Havaalanı yapım ve işletimi, havaalanı hizmetleri,
- Haberleşme, seyrüsefer ve hava trafik hizmetleri,
- İmalat ve bakım-onarım faaliyetleri,
- Eğitim ve denetim faaliyetleri.

Havaalanları yapım ve işletim faaliyetleri, havaalanı hizmetleri: Havaalanı; hava araçlarına iniş, kalkış ve yüzey hareket olanağı sağlayacak binaları, altyapı ve alanları kapsayan hava ulaşımı için karada veya suda belirlenmiş alanlardır (SHGM, 2016:2). Havaalanı havayoluyla yolcu ve yük taşınmasında başlangıç ve bitiş noktası olma özelliğiyle birlikte üretim, bakım, hava trafik ve seyrüsefer, eğitim ve haberleşme gibi faaliyetlere alt yapı kolaylıkları sağlamaktadır. Böylece havaalanları sivil havacılık faaliyetlerinin en önemli alt yapısını oluşturmaktadır (Kaya, 2000:40; Gerede, 2002:9).

Haberleşme, seyrüsefer ve hava trafik hizmetleri düzenleme ve işletme faaliyetleri: Sivil havacılık faaliyetlerinin amaçları doğrultusunda havaaraçlarının yerde ve havadaki hareketlerini düzenleme gereği vardır. Uçuş emniyeti ve etkinliğinin sağlanmasında

haberleşme, seyrüsefer ve hava trafik hizmetlerinin önemli bir rolü vardır. Kazaların en aza indirilmesi ve uçuş maliyetlerinin artmasından kaçınmak için bu faaliyetlerin etkin biçimde gerçekleşmesi önem arz etmektedir (Gerede, 2002:9).

İmalat ve bakım-onarım faaliyetleri: Sivil havacılıkla ilgili üretim, bakım-onarım servis ve araştırma-geliştirme faaliyetlerini kapsamaktadır. Sivil havacılık faaliyetlerinde kullanılacak tüm araç-gereç ihtiyacını sistemin amaçları doğrultusunda tasarlayan, onları üreten ve tasarım sırasındaki güvenilirlik seviyelerinde kalmalarını sağlayan önemli sistemdir. Kullanıcıların istekleri doğrultusunda havaaraçları ve donanımlar tasarlanır ve üretilir (Gerede, 2002:9).

Bakım- onarım faaliyeti; sivil havacılık faaliyetlerinde kullanılacak araç-gereçleri gözle kontrol etme, baştan sona inceleme, koruma, onarım ve yedek parçaların yenilenmesidir. Sivil havacılık faaliyetlerini gerçekleştirme aracı olan havaaraçlarının uçuşa elverişli tutulabilmesi için yapılan işlemler bakım-onarım faaliyeti olmaktadır (Kaya, 2000:38).

Eğitim faaliyetleri: Sivil havacılık faaliyetlerinde çalışacak insan kaynağının tamamının sağlanmasından sorumludur. Uçuş faaliyetlerinde emniyetin ve etkinliğin sağlanması ile eğitim sisteminin etkinliği arasında doğrudan ilişki vardır. Havacılıkta meydana gelen kazaların büyük bir bölümünün insan faktörü kaynaklı olduğu bilinmektedir (Gül, 2000:300). Havacılık eğitimi sivil havacılık sektöründe görev alan pilot, hava trafik kontrolörü, uçak mühendisi, uçak teknisyeni, uçuş harekât uzmanı, yer hizmetleri personeli, havaalanı işletmeciliği personeli ve kabin görevlilerine verilen eğitimleri kapsamaktadır (Erdağı, 2005:28). Ayrıca faaliyetlerin amaca, standartlara, prosedürlere uygunluğunun denetlenmesi de sistem yaklaşımının bir gereği olarak ortaya çıkan bir gereksinimdir.

Hava taşımacılığı faaliyetleri: Hava taşımacılığı, genel havacılık ve havayolu taşımacılığı olmak üzere iki alt sistemden oluşmaktadır.

1.1.1.1. Hava taşımacılığı sistemi ve havayolu taşımacılığı

Hava taşımacılığının tanımına geçmeden önce taşımacılık kavramını açıklamakta fayda vardır. Taşımacılık; insanların, hayvanların ya da yükün deniz, kara, havayoluyla bir yerden başka bir yere ulaştırılmasıdır (Kaya, 2000:5). Taşımacılık yer ve zaman faydası sağlama, ekonomik, sosyal, kültürel yönden olumlu katkılarının yanında; gürültü, hava kirliliği, kaza riski gibi olumsuz etkilerde de bulunmaktadır. Toplumların refah seviyesi arttıkça insanlar farklı yerler görmek, farklı insanlarla tanışarak onların

kültürlerini öğrenme istekleri, sağlık, eğitim, ticaret gibi faaliyetlerden dolayı seyahat etmektedirler. İnsanlar bu faaliyetleri gerçekleştirirken taşıma türlerinden birini veya birkaçını tercih etme durumundadır. İnsanların bu tercihlerini hız, zaman, konfor, güven, maliyet gibi faktörler belirlemektedir. Hız ve konforu ön planda tutan insanlar havayolu taşımacılığını tercih etmektedir (Kaya, 2000:6; Canöz, 2018:197).

Taşımacılık tanımından yola çıkarak hava taşımacılığı; insanların, yükün, postanın havaaracı ile yapılış amacına bakılmaksızın yer değiştirmesini sağlayan hizmet türü olarak tanımlanabilir (Gerede, 2002:13). Hava taşımacılığı faaliyetlerinin sadece havayolu işletmeleri tarafından yapıldığı düşünülebilir. Oysa hava taşımacılığı (air transportation); havayolu taşımacılığı (airline industry) ve genel havacılık (general aviation) olarak ikiye ayrılmaktadır.

Hava taşımacılığı faaliyetleri havacılık sisteminin merkezini oluşturmaktadır. Sivil havacılık faaliyetlerinin varlığı hava taşımacılığının emniyetli, güvenli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi içindir. Sivil havacılık sisteminin en temel çıktısını üretmektedir. Alt sistemlerin çıktıları ve diğer girdileri alarak, çeşitli süreçlerden geçirir ve sonra yolcu yük ve postanın varış yerine ulaştırılmasını sağlar (Gerede, 2002:3).

Havayolu taşımacılığı ticari amaçlı hava araçlarıyla tarifeli ve tarifesiz olarak insan, yük ve postanın istenilen yere taşınmasıdır. Ticari hava taşımacılığı dışında kalan sivil havacılık faaliyetleri genel havacılık kapsamındadır. Genel havacılık daha küçük uçaklar ile ticari veya ticari olmayan bir amaç ile yapılan havacılık faaliyetleridir. Genel havacılık faaliyetleri iş amaçlı yapılan uçuşları, özel havacılığı, eğitim amaçlı uçuşları, balonlu uçuşları, paraşüt atlayışları, yelken kanat uçuşları, planör uçuşları, hava fotoğrafçılığı, motorlu yelken kanat, hava ambulans, zirai ilaçlama, trafik denetleme uçuşları, orman yangını kontrol ve diğer birçok farklı uçuşu kapsamaktadır (Gerede, 2002:16).

Havayolu taşımacılığı, büyük ve geniş ölçekli bir faaliyet alanı olduğu halde, genel havacılık az sayıda kişi ve az miktarda yük taşınan ve herkesin istediği gibi yararlanamadığı bir alan olmaktadır (Gerede, 2015:4).

Havayolu taşımacılığında kâr amacı güdülürken; genel havacılıkta hem kâr amacı güdülen hem de kâr amacı taşımayan taşımacılık söz konusudur. Havayolu taşımacılığında kullanılan havaaraçlarının üretim kapasitelerinin de büyük olmasından dolayı üretim ölçeği daha büyüktür (Gerede, 2015: 4).

Hava taşımacılığı hizmetine ilişkin tanımlanması gereken kavramlardan biri havayolu ürünü ya da havayolu hizmet sunumudur (Gerede, 2015: 5). Bir işletme veya örgütün varlığı için üretim çıktısı (mamul/ürün/hizmet) temel unsurdur. Ürün ya da mamul insan ihtiyaçlarını karşılayan somut çıktılardır. Hizmet ise insan ihtiyaçlarını gidermeye yarayan soyut çıktılar, faaliyetlerdir (Can ve Güney, 2018: 17). Hizmet, bir tarafın diğerine sunduğu, temel olarak dokunulamayan ve herhangi bir şeyin sahipliğiyle sonuçlanmayan bir faaliyet ya da fayda şeklinde de tanımlanabilir (Kotler ve Armstrong, 2008: 218). Hizmet işletmelerinin çıktılarının en temel ve evrensel özelliği dokunulamaz (soyut) olmalarıdır (Gerede, 2015: 5; Özgüven, 2008: 653). Havayolu ürünü iki nokta arasında yolcuların fiziksel olarak taşınmasından daha fazlasıdır. Bir havayolunun sunduğu hizmet sadece kiralanan/satılan koltukları değil, uçuş öncesi ve sonrası hizmetleri de kapsar. Havayolu çıktısı bir noktadan diğer bir noktaya yolcu ve yüklerin taşındığı, taşıma sırasında müşteri istek ve ihtiyaçlarının kabul edilebilir bir maliyetle karşılanmaya çalışıldığı faaliyetler bütünüdür şeklinde tanımlanabilir (Atalık, 2018:82).

Havayolu taşımacılığında yolcu istek ve ihtiyaçlarını karşılamak için soyut hizmetlerle birlikte, uçuş ile ilgili yiyecek ve içecek gibi somut ürünler de sunulmaktadır (Atalık, 2018:82). Havayolu taşımacılığı hizmetleri üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar: uçuş öncesinde sunulan hizmetler, uçuş esnasında sunulan hizmetler ve uçuş sonrasında sunulan hizmetlerdir. Müşterinin havayolu hizmetiyle ilgili bilgileri talep etmesi, satın alma kararını vermesi, ödemeyi yapması, bileti satın alması, müşterinin havaalanına gelmesi, havaalanı işletmesinden hizmet alması, bilet işlemlerini tamamlaması ve uçağa binmesi ile sona eren süreç uçuş öncesinde sunulan hizmetlerdir. Uçuş esnasında kabin hizmeti alması, uçuş sonrasında ise uçaktan ayrılıp bagajlarını alıp, havaalanından ayrılması ile hizmet tamamlanmaktadır (Gerede, 2015:10).

1.1.1.2. Hava taşımacılığının ekonomik faydaları

Hem yük hem yolcu taşımacılığı hizmeti sağlayan havayolu taşımacılığı faaliyetleri, insan iş birliğine, mal ve hizmet tüketimine dayanan ekonomiyi desteklemektedir (Grosche, 2009:1). Havayolu taşımacılığı sektörü günden güne büyümekte ve gelişmektedir. Uluslararası Havayolu Taşıyıcıları Birliği'nin (International Air Transport Association -IATA) 2018 raporuna göre hava taşımacılığı, turizm ve ticaret yoluyla ekonomik büyümeyi ve refahı desteklemektedir. Havayolu ile seyahat eden turistlerin 2017 yılında 711 milyar dolar harcadıkları tahmin edilmekte, bu tutar 2016

yılına göre yaklaşık %6 artmıştır. Mal ve hizmet ticaretini artırarak doğrudan yabancı yatırımları artırmaktadır. Dünyada mal ticaretinin üçte birinden fazlası havayolu taşımacılığı ile yapılmaktadır. IATA, 2017 yılında hava yoluyla taşınan malların değerini 5,9 trilyon dolar olarak tahmin etmekte ve bu değer dünya gayrisafi yurt içi hasılası (GSYH)'nın %7,5'ini oluşturmaktadır (IATA, 2018:10). Sektörde artan bağlantı sayısı ve taşıma maliyetinin düşük oluşu sayesinde küresel ekonominin gelişmesine katkı sağlamaktadır. IATA'ya göre 20 yıl öncesi ile kıyaslandığında, uçuş yapılan hat sayısı 21.000'i aşarak iki katına çıkmış ve havayolu taşımacılığı maliyeti yarıya inmiştir.

Hava taşımacılığının sunduğu ekonomik yararlar yolcu ve kargo taşımacılığını, havayollarının sebep olduğu ekonomik büyümenin sağladığı canlandırıcı etkisini, küresel ekonomi üzerindeki etkileri kapsamaktadır. Bu etkileri dolaylı, dolaysız ve teşvik edici olarak ele almak mümkündür. Dolaysız ekonomik etki hesaplanması için yakıt ikmali sağlayan işletmelerden, terminallerdeki restoranlara kadar, havaalanlarında bulunan iş yerleri ile havayolu işletmeleri arasındaki faaliyetlerin değerlerin ölçülmesi gereklidir. Havayolu işletmelerinin, ekiplerin ve yolcuların, kullandıkları oteller, restoranlar ve seyahat acenteleri gibi havaalanlarının dışında bulunan yerlerde yaptıkları ticari faaliyetlerin değerlendirilmesiyle dolaylı ekonomik etki hesaplanabilir. Dolaysız ve dolaylı etkilerin tüm ayrıntılarının neden olduğu harcamalarını kapsayan hava taşımacılığı sonucu oluşan ise teşvik edici etkidir (Dökmen, 1998:14; ATAG, 2008:3).

Havayolu taşımacılığı insanları ve ekonomileri birbirine bağlamaktadır. Şehir çifti rotalarında devam eden bir artış, malların, insanların, sermayenin, teknolojinin ve fikirlerin akışını sağlamaya yardımcı olmaktadır. Şehir çifti bağlantılarının sayısı 2016'da 18.400'ü aşmış ve 20 yıl öncesine göre şehir çifti bağlantılarının sayısı yaklaşık iki katına çıkmıştır (IATA, 2017:12). Dünya'da hava taşımacılığı sektörünün 2016-2034 yılları arasında yıllık ortalama %3,7 büyümesi öngörülmektedir. Afrika, Orta Doğu, Asya Pasifik başta olmak üzere gelişmekte olan ülkelerde büyümenin hızlı gerçekleşeceği tahmin edilmektedir (Kaya, 2016:9).

Havacılık endüstrisi küresel iş fırsatlarına ve turizmin gelişmesine de önemli katkılar sağlamaktadır. Aynı zamanda hava taşımacılığı yeni iş fırsatlarının yaratılması, inovasyon ve yatırımların geliştirilmesine olumlu yönde etkiye sahiptir. SHGM 2018 faaliyet raporuna göre; 2003 yılında sektörde yaklaşık 65.000 kişi istihdam edilirken, 2017 yılında çalışan sayısı 200.000'e yaklaşmıştır (SHGM, 2019a:28).

Sayılarla ifade edilebilen ekonomik yararlara ek olarak havayolu taşımacılığı şu ekonomik faydaları da sağlamaktadır (Dökmen, 1998:16):

- Yolcuların ve ürünlerin hızlı bir şekilde ulaştırılmasını sağlayan dağıtım işlemini sağlamak
- Yeni teknolojilerin geliştirilmesini sağlamak
- Dünyadaki çeşitli merkezlere ulaşım kolaylığı sağlayarak yeni iş olanaklarını cazip hale getirmek
- Ticaret ile ulaşım giderlerini azaltmak
- Kıtalar arasındaki etnik ve kültürel bağları kuvvetlendirmek
- Tüm ekonomiye yarar sağlayan yeniliklere dönük araştırma ve geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek
- Tabii afetlerin ve diğer acil durumların ortadan kaldırılabilmesine önemli katkılarda bulunmak
- Seyahat ve turizm imkânı sağlamaktadır.

1.1.2. Havayolu işletmeleri

Havayolu işletmeleri, bünyesinde bulunan koltuk kapasitesi yirmi ve üzeri uçaklarla ticari amaçla yolcu ve yük taşımacılığı yapan işletmeler olarak tanımlanabilir. Ülkemizde Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü (SHGM) tarafından ruhsatlandırılan on bir havayolu bulunmaktadır. Bu havayollarından üç tanesi yük taşımacılığı, biri ise bölgesel taşımacılık yapmaktadır. Türkiye'deki havayolu işletmeleri şunlardır (SHGM, 2019b):

- Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı (THY)
- Güneş Ekspres Havacılık A.Ş.
- Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.
- Onur Air Taşımacılık A.Ş.
- MNG Havayolları ve Taşımacılık A.Ş
- Hürkuş Havayolu Taşımacılık ve Ticaret A.Ş.
- Atlasjet Havacılık A.Ş. *
- ULS Hava Yolları Kargo Taşımacılık A.Ş.
- Turistik Hava Taşımacılık A.Ş.
- ACT Hava Yolları A.Ş.
- Tailwind Havayolları A.Ş.

*Atlasglobal adıyla faaliyette bulunan Atlasjet A.Ş. 14 Şubat 2020 tarihinde iflas başvurusunda bulunarak faaliyetini durdurmuştur (Habertürk, 2020).

Havayolu işletmelerinin temel işlevi yolcu, posta ve yük taşımaktır (Gerede, 2015:26). Sivil havacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmeler diğer hizmet işletmelerinden farklı özellikler taşımaktadır. Bu özelliklerden bazıları havayolunun kullandığı uçak tipi, hız, gürültü gibi faktörlerdir. Hizmet yoğunluğu, ulaşım noktaları, fiyat tarifeleri, uçuş esnasında sunulan hizmetler her biri özel ilgi gerektiren konular olarak havayolu işletmelerini doğrudan etkilemektedir. Havaalanlarının kalitesi havayolu ve yer hizmetleri işletmelerinin faaliyetlerine katkı sağlamakta ve bir bütün olarak sivil havacılık faaliyetlerini etkilemektedir (Kaya, 2000:46).

Havayolu işletmeleri yoğun rekabet ortamında bulunduklarından müşterilerine rakip işletmelerden farklı hizmetler sunmak için çaba göstermektedirler. Bazı işletmeler iş, tatil amaçlı seyahat edenlere bazıları ise sık uçan yolculara ayrıcalıklar sağlamaktadır. Zamanında kalkış performansına, uçak içi hizmetlere, uçuş sıklığına, güvenilirliğe, imaja önem vererek farklılaşan işletmeler mevcuttur (Canöz, 2018:199).

Havayolu işletmelerinin en belirgin özellikleri; sürekli hizmet arzı, hizmet organizasyonu, açık sistem, özellikli personel ve sürekli eğitim ihtiyacı şeklinde sıralanabilir.

Sürekli hizmet arzı: Havayolu işletmeleri belirlediği fiyat üzerinden müşterilerin eşyalarını veya ticari kargolarını havaaraçları ile istenilen yere ulaştırarak müşterileri için hizmet sunmaktadır. Sunulan bu hizmet aslında bir hizmet zinciridir. Hizmet; yolcuya bilet satışı ile başlamakta, yolcunun ve bagajının havaaracına alınması ve sonrasında uçuş esnasındaki hizmetlerle devam etmekte ve uçuş sonrasında yolcunun bagaj alımıyla sona ermektedir. Uçuş faaliyetleri ve yer hizmetleri havayolu işletmelerinin yolculara verdiği hizmet süreçleridir. Hizmet süreçlerinde müşteri memnuniyetini en üst seviyeye çıkarmak önemlidir. Sunulan hizmet kalitesi, müşterinin işletmeye bakışına olumlu katkı yapmakta ve işletmenin rekabet gücünü artırmaktadır (Ağraz, 2006:12-13).

Havayolu hizmetleri uluslararası niteliği, hizmetin devamlığı ve gerekliliğinin sonucu olarak yirmi dört saat sürekli hizmet vermektedir. Yurt dışı bağlantıları olan tarifeli sefer yapan havayolu işletmeleri günün her saatinde uçuş düzenlemektedir (Saldıraner, 1991:32).

Açık sistemler: Sivil havacılık sektöründe tüm kuruluşlar gelişmelerin yakın takibi ve uygulaması içindedir. Son yirmi yılda yaşanan teknolojik gelişme 2000 yılda yaşanandan daha fazladır. II. Dünya Savaşı'ndan sonraki bilgi patlaması büyük bir hızda devam etmektedir. Havacılık alanında her yıl araştırma ve geliştirme faaliyetleri için çok para harcanmaktadır. Havacılık teknolojisi hızlı bir şekilde eskimektedir. Bu nedenle sektörde faaliyet gösteren tüm kuruluşlar faaliyetlerinin devamı için bu hızlı gelişime uyum sağlayacak yapı ve hazırlık içinde olmalıdır (Saldıraner, 1991:32).

Hizmet organizasyonu: Sivil havacılık sektöründe faaliyet gösteren kuruluşların birer hizmet organizasyonu olduğu söylenebilir. Havayolu işletmeleri açısından hizmet, yolcu ve yük taşımacılığı; havaalanı işleticileri için, havaalanı ve hava seyrüsefer kolaylıkları; havacılık otoritesi açısından da kural koyma, düzenleme ve denetlemedir (Saldıraner, 1991:27).

Sunulan hizmetin özellikleri aşağıda özetlenmiştir (Wensveen, 2007:261-262; Gerede, 2015:14; Saldıraner, 1991:29);

- Havayolu taşımacılığı hizmeti, daha sonra sunulmak üzere depolanamaz. Uçuşta boş kalan koltuk sonucu kaybedilen gelirin telafi olanağı bulunmamaktadır. Havayolu işletmelerinin pazara sundukları kapasiteyi etkili şekilde yönetmesi, üretimin mümkün olduğunca büyük bir çoğunluğunu satabilmesi önemlidir. Aksi takdirde doluluk oranı ve gelirler azalacak, birim maliyetler artacaktır.
- Hizmet kişiseldir. Aynı uçuşu yapan iki kişi tarafından bireysel deneyimlerine bağlı olarak hizmet farklı algılanabilir. Bu nedenle müşterilerin istek ve ihtiyaçları doğru anlaşılmalı ve bunların hizmet sürecinde karşılanması gereklidir. Aksi halde havayolu taşımacılığı hizmetine duyulan talep ve dolayısıyla gelirler azalacaktır.
- Diğer ürünlerin satışında olduğu gibi, kötü bir ürünün değiştirilmesi diye bir şey yoktur. Havayolu taşımacılığı hizmeti bir süreçtir, aynı anda üretilir ve tüketilir. Mallarda olduğu gibi hizmetin iade edilmesi ya da değiştirilmesi mümkün değildir.
- Hizmet tüketilmeden önce kalitesi anlaşılamaz. Mallarda olduğu gibi tüketim öncesinde ürünün kalitesini test etmek mümkün değildir.
- Havayolu taşımacılığı hizmetinin gerçekleşmesi her zaman kesin değildir. Teknik sorunlar ya da meteorolojik koşullar gibi nedenlerle uçuş gecikebilir, iptal edilebilir. Uçuş gecikmeleri ve iptalleri işletim maliyetlerini artırır, yolcular tarafından algılanan hizmet kalitesini olumsuz etkileyebilir.

- Havayolu hizmeti genellikle toplu olarak sunulur, tek kişi için özel sunum yoktur. Birbirinden farklı kişilere toplu sunum yapılıyor olsa da mümkün olduğunca çok müşterinin istek ve ihtiyacının ortalama şekilde karşılanması havayolu işletmelerinin başarısı için önemlidir.
- Çoğu hizmetler devletçe denetlenmektedir. Havayolu taşımacılığı diğer taşıma türlerinde olduğu gibi devlet denetimine tabidir. Uçuş ve can emniyeti nedeniyle bu denetim, diğer taşımacılık türlerine göre daha sıkı, düzenli ve daha katı yaptırımlıdır. Sivil Havacılık Otoritesi'nin varlığının temel nedeni de bu hizmetleri sağlamaktır.

Özellikli Personel ve Sürekli Eğitim İhtiyacı: Havacılık sektöründe teknolojik devir hızı oldukça yüksektir. Bu yoğunlukta teknolojiye bağımlı iş kolunda, aynı zamanda en büyük gereksinim nitelikli işgücüdür. Nitelikli insan kaynağı gereksiniminin karşılanmasında eğitimin önemi yadsınamaz. Sivil havacılık alanında çalışanların büyük çoğunluğu, gerekli lisans ve sertifika gibi belgeleri sivil havacılık otoritesinden almak ve belirli sürelerde yeniletmek durumundadır. Sivil havacılıkla ilgili denetim veya destek hizmetleri veren personel de gerekli eğitimlerden geçmekte ve düzenli aralıklarla yenileme eğitimlerine tabi tutulmaktadır (Saldıraner, 1991:23-24).

1.1.3. Havayolu işletmelerinin sınıflandırılması

Havayolu işletmeleri için farklı sınıflandırmaları vardır. Burada öncelikle ICAO'ya göre havayolu işletmelerinin sınıflandırılması incelenecek, daha sonra da ABD ve Türkiye'deki havayolu işletmelerinin sınıflandırılması ve diğer sınıflandırmalar ele alınacaktır.

1.1.3.1. ICAO'ya göre havayolu işletmelerinin sınıflandırılması

International Civil Aviation Organization (ICAO), uluslararası sivil havacılığın ve ulaşım ağının etkili, emniyetli, ekonomik açıdan sürdürülebilir olmasını sağlayan, çevresel açıdan sivil havacılık sektörünü destekleyen 193 ülke üyesi bulunan organizasyondur. ICAO politika ve standartlar geliştirmekte, uygunluk denetimleri, incelemeler ve analizler yapmakta, üye devletlerin ve paydaşlarının iş birlikleri ile havacılık kapasitesinin geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmaktadır (ICAO, 2019). ICAO'ya göre havayolu işletmeleri altı farklı şekilde sınıflandırılmıştır (ICAO, 2004):

Havayolları gerçekleştirilen operasyon tipine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır;

1. Tarifeli havayolu işletmesi (Scheduled Air Carrier): Esas olarak tarifeli seferler düzenlenir (bazen tarifeli olmayan seferlerde düzenlenebilir).
2. Tarifesiz havayolu işletmesi (Non-scheduled Air Carrier): Havayolunun temel faaliyeti tarifesiz seferler düzenlemektir.
3. Charter havayolu işletmesi (Charter Carrier): Yalnızca charter uçuşlarını işleten tarifesiz havayolu işletmeleridir.

Havayolu işletmeleri, taşıdıkları trafik türüne göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir;

1. Yolcu taşıyan havayolu işletmesi (Passenger Air Carrier): Öncelikle yolcuların uçakla taşınmasını sağlar (bu uçaklarla aynı zamanda yük taşıyabilirler).
2. Kargo taşıyan havayolu işletmesi (Cargo Air Carrier): Bir kargo havayolu işletmesi, öncelikle yük ve postanın uçakla taşınmasını gerçekleştirmektedir.

Havayolu işletmeleri ulusal ve uluslararası pazarlardaki operasyonlarının büyüklüğüne göre şöyle sınıflandırılabilir;

1. Bölgesel havayolu işletmesi (Regional Carrier): Çoğunlukla turbo veya küçük jet uçaklar kullanarak küçük ve orta büyüklükteki toplulukları büyük şehirlere ve toplanma merkezlerine bağlayan kısa mesafeli tarifeli yolcu ve yük taşıma hizmeti sağlayan işletmelerdir.
2. Besleyici havayolu işletmesi (Feeder Carrier): Genellikle küçük ve orta kapasiteli uçaklar kullanarak küçük ve bölgesel noktaları, bir toplanma merkezine bağlayan kısa mesafeli hizmetler sağlayan işletmelerdir.
3. Günübirlik yolcu taşıyan havayolu işletmesi (Commuter Carrier): Genellikle noktadan noktaya, koltuk sayısı otuzdan fazla olmayan uçaklarla bölgesel hizmetleri sağlamaktadır. Bununla birlikte, zaman içinde kapasite sürekli olarak artmakta ve günümüzde 50 koltuğa kadar olan uçaklarla hizmet sağlanmaktadır.
4. Büyük havayolu işletmesi (Mega Carrier): Operasyonlar veya uçuş ağı açısından çok büyük işletmelerdir. Bu büyüklük kendi büyümesi, birleşme veya belli bir ittifakla öz sermaye yatırımıyla elde edilmiş olabilir.

Havayolları ekonomik önemlerine ve pazardaki konumlarına göre de sınıflandırılabilir;

1. Niş havayolu işletmesi (Niche Carrier): Belirli rotalar veya pazarın belirli bir bölümüne odaklanmış havayolu işletmeleridir.
2. Yeni kurulan havayolu işletmesi (Start-up Carrier): Yeni kurulmuş ve faaliyetlerine yeni başlamış bir havayolu işletmesidir.

3. Pazara yeni giren havayolu işletmesi (New Entrant Carrier): Yeni kurulmuş ya da önceden kurulmuş olan, başka işletmeler tarafından zaten hizmet verilen bir pazara girmeye çalışan havayolu işletmesidir.

Diğer bir havayolu sınıflandırması da iş modellerinin özelliklerine göre yapılmaktadır;

1. Tam hizmet sunan havayolu işletmeleri (Full-service Carrier): Geniş bir rota ağında (bu nedenle bir ağ taşıyıcısı olarak da adlandırılır) hizmet sağlayan ulusal havayolu işletmesidir. Farklı koltuk sınıfları, uçak içi eğlence, yemekler ve içecekler, uçaktaki mağazalar ve birinci sınıf yolcuları veya sık uçan yolcu programı üyeleri için bekleme salonları gibi hizmetler sunmaktadır.
2. Sınırlı hizmetler sunan havayolu işletmesi (No-frills Carrier): Tam hizmet sunan işletmeden farklı olarak, basit veya sınırlı uçuş hizmetleri sağlayan havayolu işletmesidir.
3. Düşük maliyetli havayolu işletmeleri (Low-cost Carrier): Genellikle, diğer havayolu işletmeleriyle karşılaştırıldığında düşük maliyetli bir yapıya sahip olan ve yolculara düşük fiyatlarla hizmet sunan bir havayolu işletmesidir.

Ticari üyelik veya sahiplik yapısına göre havayolu işletmeleri şöyle sınıflandırılabilirler;

1. Devlete ait olan havayolu işletmesi (State-owned Carrier): Sermayenin tamamının veya çoğunluğunun devlet tarafından sahiplenildiği havayolu işletmeleridir.
2. Özel havayolu işletmesi (Private Carrier): Sermayenin tamamının veya çoğunluğunun özel şirketlerde olan havayolu işletmesidir.
3. Ortak girişim havayolu işletmesi (Joint Venture Carrier): İki veya daha fazla yatırımcı tarafından ortaklaşa kurulan havayolu işletmesidir. Yatırımcılar aynı veya farklı ülkelerden olabilir.
4. Topluluk havayolu işletmesi (Community Carrier): Avrupa Birliği olarak bilinen Avrupa Topluluğunun üyesi olan bir devlet tarafından faaliyetleri yürütülen havayolu işletmesidir.

1.1.3.2. ABD'de havayolu işletmelerinin sınıflandırılması

Wensveen (2007:154), havayolu işletmelerini gelirlerine göre üç sınıfa ayırmıştır. Bunlar:

1. Büyük Havayolu İşletmeleri (Major Airlines): Yıllık brüt gelirleri 1 milyar dolardan fazla olan havayolu işletmeleridir. Continental, Delta, United, American, Southwest, FedEx ve UPS büyük havayolu işletmelerine örnek olarak verilebilir.

2. Ulusal Havayolu İşletmeleri (National Airlines): Yıllık operasyon geliri 100 milyon ve 1 milyar dolar arası olan havayollarını kapsar. Champion, Continental Micronesia, Midwest ve North American ulusal havayolu işletmelerine örnek olarak verilebilir.
3. Bölgesel Havayolu İşletmeleri (Regional Airlines): Yıllık brüt gelirlerine ve ABD Ulaştırma Bakanlığı'ndan aldıkları kamu yararı ve gereklilik sertifikasına sahip olma durumlarına bağlı olarak, büyük, orta ve küçük olarak sınıflandırılmaktadır. Yıllık brüt geliri 10 milyon dolar ile 99,9 milyon dolar arasında olan sertifikalı taşıyıcılar büyük bölgesel havayolu işletmeleridir. Yıllık brüt geliri 10 milyon doların altında olan sertifikalı taşıyıcılar orta bölgesel havayolu işletmeleridir. Küçük bölgeseller ise belgelendirilmemiş havayolu işletmeleridir.

1.1.3.3. Türkiye'de havayolu işletmelerinin sınıflandırılması

16 Kasım 2013 tarih ve 28823 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 06/03/2020'de değişiklik yapılan Ticari Hava Taşıma İşletmeleri Yönetmeliği (SHY-6A) havayolu işletmeleri sınıflandırılmıştır. Yönetmelikte iç ve dış hatlarda tarifeli veya tarifesiz seferlerle yolcu, yük veya sadece yük taşımak için ticari amaçlı kurulmuş veya kurulacak olan hava taşıma işletmelerinin işletilmesi için gerekli nitelikler (SHGM, 2019c) ve taşıma türleri de aşağıdaki gibi belirtilmiştir (SHGM SHY-6A, 2013).

1. Tarifeli ve tarifesiz seferlerle yolcu ve yük taşımacılığı yapacak havayolu işletmeleri; İç veya dış hatlarda tarifeli ve tarifesiz seferlerle ticari hava taşımacılığı yapan SHGM tarafından yetkilendirilmiş işletmelerdir.
2. Yalnızca tarifesiz seferlerle yolcu ve yük taşımacılığı yapacak havayolu işletmeleri; İç veya dış hatlarda sadece tarifesiz seferlerle ticari hava taşımacılığı yapan ve SHGM tarafından yetkilendirilmiş işletmelerdir. İşletmeler eğer tarifeli sefer yapmayı talep ederlerse, tarifeli sefer yapan işletmeler için aranan koşulları sağlamaları gereklidir.
3. Tarifeli/tarifesiz seferlerle sadece yük taşımacılığı yapacak havayolu işletmeleri; İç veya dış hatlarda tarifeli veya tarifesiz seferlerle tamamı sadece yük taşımacılığı yapmak amacıyla kullanılan uçaklarla ticari hava taşımacılığı yapan ve SHGM tarafından yetkilendirilmiş işletmelerdir. Filolarında yolcu uçağı bulunduramazlar.
4. Hava taksi işletmeleri; İç veya dış hatlarda tarifeli/tarifesiz seferlerle ticari hava taşımacılığı kapsamında yolcu, yük ve posta taşımacılığı yapan ve SHGM tarafından yetkilendirilmiş işletmelerdir.

1.1.3.4.Diğer sınıflandırmalar

Havayolu işletmeleri hizmet vermek istedikleri alanı ve bu alana yönelik pazarla ilgili bilgi toplamak için pazar araştırma tekniklerini belirlemeleri gereklidir. Hizmet verilecek alanın belirlenmesi sınıflandırma açısından önemlidir (Gürses, 2006:11). Havayolu işletmesi ile ilgili yapılan araştırmalar incelendiğinde havayolu işletmeleri, dört bölümde sınıflandırılmıştır. Bunlar (Sarılgan, 2011:70);

- Geleneksel havayolu işletmeleri,
- Düşük maliyetli havayolu işletmeleri,
- Bölgesel havayolu işletmeleri,
- Tarifesiz (charter) havayolu işletmeleridir.

Geleneksel havayolu işletmeleri, tam hizmet sunan taşıyıcılar olarak da adlandırılan ve uçuş öncesi ve uçuş esnasında çeşitli hizmetler sağlayarak, karmaşık ağ sistemleri kullanarak uçuşları birbirine bağlamaya odaklanan işletmelerdir (DLR, 2008: 5). Geleneksel havayolu işletmeleri rekabetçi üstünlük sağlamak için geliştirdikleri sık uçan yolcu programları ile müşteri bağlılığı sağlamaya çalışmaktadırlar (Önen, 2018: 785). Farklı koltuk sınıfları, uçak içi eğlence, yemekler ve içecekler, uçaktaki mağazalar ve birinci sınıf yolcuları veya sık uçan yolcu programı üyeleri için bekleme salonları gibi hizmetler sunmaktadır (ICAO, 2004).

Düşük maliyetli havayolu işletmeleri; belirli pazarlarda bazı hizmetlerden vazgeçerek maliyet azaltmaya odaklanan ve bazı hizmetleri (online check-in, uçak içi ikram) ücret karşılığında satan işletmelerdir (DLR, 2008:11). Bu işletmeler genellikle tek hizmet sınıfı, direkt uçuş ve kısa hat seçimi, tek tip uçaklardan oluşan filo, ikincil havaalanlarının kullanımı ile maliyetlerinde tasarruf sağlamaktadırlar (Kuyucak ve Şengür, 2012:3).

Bölgesel havayolu işletmeleri; coğrafi konumundan dolayı ulaşımın uzun sürdüğü ve zor olduğu ada, dağ veya deniz gibi yerleşim yerlerinin yaşanabilir olmasını artırmak amaçlı, geleneksel veya düşük maliyetli havayolu işletmelerinin yeterli talep olmamasından dolayı hizmet vermediği hatlarda hizmet sunan havayolu işletmeleridir. Bölgesel havayolu taşımacılığı yapılarak bölgesel gelişmişlik farkları en aza indirilmeye çalışılmaktadır. Orta ve kısa mesafeli hatlarda genellikle küçük uçaklarla toplanma merkezi ile küçük yerleşim yerleri arasında ulaşım sağlayarak, buralarda turizmin ve

ticaretin gelişmesine katkı vermektedirler (Sarılgan, 2011:70).

Tarifesiz (charter) havayolu işletmeleri ise, genellikle turistik ulaşıma odaklanan, biletlerin paket tatil tur acenteleri tarafından satışa sunulduğu, genellikle mevsimlik seferler yapan işletmelerdir. Düşük maliyetli havayolu işletmeleri gibi orta ve büyük uçakları yüksek doluluk oranlarıyla kullanarak ve direkt uçuşlara odaklanarak düşük maliyete ulaşmayı amaçlamaktadırlar (DLR, 2008:8; Kuyucak ve Şengür, 2012:4).

1.2. Stratejik Yönetim ve Havayolu İşletmeleri İçin Önemi

Strateji kavramı, askeri literatürde en az kayıp, gider ve zararla mevcut kaynakları en etkili ve en ekonomik biçimde kullanarak zafere ulaşmak şeklinde tanımlanmıştır (Ülgen ve Mirze, 2004:33). Strateji, işletmenin amaçlarının tespit edilerek bunların gerçekleşmesi için gerekli faaliyetlerin belirlenip, düzenlenmesi; amaçlarla kaynaklar arasında uyum ve kaynakların uzun dönemde kullanılmak üzere etkili dağıtılması şeklinde de tanımlanmaktadır (Dinçer, 2004:35).

Stratejinin temelinde örgütün yaptığı faaliyetler vardır. Örgüt bu faaliyetleri rakiplerinden farklı şekilde uygulayarak rekabet avantajı sağlamaktadır. Rekabet avantajı, işletmenin herhangi bir şeyde rakiplere kıyasla daha üstün olmasıdır. Eğer işletme rakiplerinin sahip olmadığı bir şeye sahipse veya rakiplerinin yapamadığı bir şeyi yapıyorsa rekabet üstünlüğünden söz edilebilir. Bu şey ürünün fiyatı, ürün kalitesi, satış sonrası hizmet olabilir (Atalık, 2018: 55).

Havayolu taşımacılığı, ulaşım sistemleri arasında en yeni ve en ilgi çekici sektör konumundadır. Özellikle 2003 yılında iç hatların tamamen serbestleşmesi ile Türkiye'de birçok havayolu işletmesi faaliyet göstermeye başlamıştır. Sektöre yeni giren havayolu işletmeleri ayakta kalabilmek için rekabetçi güçlerini artırarak stratejik avantaj sağlamaya çalışmaktadır. Rekabetçi ve dinamik ortamda faaliyetlerini sürdürerek rakiplerinin önüne geçmek isteyen havayolu işletmeleri farklı stratejiler uygulama yoluna gitmektedir (Atalık, 2018:55). Değişen ve gelişen rekabet ortamında havayolu işletmelerinin başarılı olabilmesi ve sürdürülebilirliklerinin sağlanabilmesi stratejik yönetiminin konusunu oluşturmaktadır (Erol, İnce, ve Aras, 2013:76).

Stratejiler nereye gitmek ve neden gitmek istenildiğini belirtirler. Stratejik yönetim, stratejilerin planlaması için gerekli faaliyetleri (araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabaları), planlanan stratejilerin uygulanması için işletme içi her türlü önlemin alınarak yürürlüğe konulmasını, stratejilerin amaçlara uygunluğunun kontrol edilmesi ile

ilgili faaliyetleri kapsayan süreçler toplamıdır (Eren, 2010:27). Stratejik yönetim, örgütün başarısını belirleyen yönetsel kararlardır. Sektörde rekabet edilebilirliği artırarak, olumsuzlukların en aza indirilmesini hedefleyen işletmelerin stratejik olarak yönetildiği söylenebilir (Efil, 1999:215). Stratejik yönetim, işletmeye rekabet üstünlüğü sağlayarak sektör ortalamasının üzerinde kâr elde etmesini hedefler. Stratejik yönetimin gelişiminde, stratejik planlamanın önemli bir yeri vardır. Stratejik yönetim stratejik planlamanın ele aldığı (veri ve bilgi toplama, analiz, stratejik karar ve seçim, uygulama, organize etme, yürütme ve kontrol) unsurların yanı sıra işletme içi ve işletme dışı diğer unsurları da dikkate alır. Stratejik yönetimle işletmenin mevcut çevresi ile ilişkinin ötesinde, gelecekle ilgili bilgilerin tasarlanabilmesi amacıyla tüm faaliyet ve unsurların uzun dönemle uyumlaştırılması hedeflenmektedir (Şimşek ve Çelik, 2018:236-237).

Stratejik yönetimin özelikleri şöyle sıralanabilir (Karcıoğlu, 2000: 75);

- Stratejik yönetim, işletmenin geleceğini ilgilendirmesi ve ona bir yol belirlemeye çalışması nedeniyle her şeyden önce tepe yönetimin fonksiyonudur.
- Stratejik yönetim gelecek yönelimli olup, uzun vadedeki amaçlarla ilgilenir.
- Stratejik yönetim, işletmeyi bir sistem olarak görür. Dolayısıyla stratejik yönetim bir bütün olarak işletmeyle ilgilenmesi yanında onu oluşturan parçalarla da ilgilenir.
- İşletmeler, içinde bulundukları çevre ile karşılıklı etkileşim ve bağımlılık içindedir. Stratejik yönetim, açık sistem olan işletmenin çevresini yakından takip etmektedir.
- Stratejik yönetim, işletme amaçlarıyla toplumun yararlarını bir bütünlük içinde ele alır.
- Stratejik yönetim, alt kademe yöneticilerine rehberlik etmektedir.
- Stratejik yönetim, işletme kaynaklarının en etkili şekilde dağıtımıyla ilgilenmektedir.

Sıralanan özelliklerden anlaşılacağı üzere stratejik yönetim, üç konuya odaklanır. Bunlar; uygun stratejilerin geliştirilmesi için *stratejik analiz*, mümkün olan faaliyetlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, faaliyetlerden en uygun olanının seçilmesi sürecini kapsayan *strateji seçimi* ve plan üzerinde gerekli değişimler yapılarak uygulamaya geçirildiği *strateji uygulaması*dır. Stratejik maliyet yönetimi, genellikle stratejik analiz ve strateji seçimi aşamalarında kullanılan önemli bir araçtır (Yüzbaşıoğlu, 2004:389).

Günümüzde giderek küreselleşen ve derinleşen rekabet, havayolu ürünü üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda ürünün/hizmetin özellikleri rekabette önemli bir rol oynayacaktır. Havayolu işletmesinin sunduğu hizmetin bileşenleri ve bunların özellikleri

talebi etkilemekte önemli bir araç konumundadır. Yani hizmetin bileşenleri havayolu işletmesinin elde edeceği geliri etkiler. Bununla birlikte sunulan ürünün özellikleri, üretimi için katlanılacak fedakârlıklar nedeniyle, havayolu işletmelerinin maliyetlerini etkilemektedir. İşletmelerin yönetiminde olduğu gibi havayolu işletmelerinde de cevap aranan en temel sorulardan birisi gelirlerin nasıl artırılacağı, maliyetlerin ise nasıl azaltılacağıdır. Havayolu işletmesinin çıktısı olan ürün ve hizmet gelir ve giderleri en çok etkileyenlerin başında gelmektedir. Bu yüzden havayolu çıktılarını etkili bir şekilde tasarlamak havayolu işletmeleri açısından son derece önemlidir (Gerede, 2015:11).

Havayolu işletmelerinin yolcu istek ve ihtiyaçlarının karşılanabilmesi ve müşteri memnuniyetinin sağlanabilmesi için tarife planlama sürecindeki kararlar, pazardaki rekabet gücü ve kârlılık açısından da önemli stratejik kararlardır.

1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramı

1.3.1.Maliyet kavramı

Belirli bir amaca ulaşılması için katlanılan fedakârlıkların tümü maliyetin en geniş anlamda tanımıdır. Maliyet, bir mal veya hizmet elde etmek için harcanan değerlerin toplamıdır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:17). Başka bir ifade ile maliyet; işletmenin yönetim işlevlerini işletmenin sürekliliğini sağlayacak biçimde oluşturmak, işletmenin işlevlerini yerine getirmek amacıyla kullanılan ya da kullanılması öngörülen kaynakların parasal ifadesidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:18). Maliyet amaca ulaşılması için katlanılan fedakârlık şeklinde tanımlandığından dolayı, maliyet unsurlarının ölçülebilir olması önemlidir. Amaca ulaşılması için giderler yapılması veya bu amaç için diğer birtakım çıkarlardan vazgeçilmesi gereklidir. Buna göre maliyet bir mal veya hizmeti elde etmek için elden çıkarılan para ve üretimde kullanılan varlık ve hizmetlerin para ile ölçülebilen tutarı olarak tanımlanabilir (Kaya, 2000: 82).

Maliyet ve gider kavramları arasında yakın ilişki vardır. Maliyet kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için gider kavramı açıklanacaktır. Gider, belli bir zaman diliminde işletmenin varlığını sürdürmesi ve gelir elde edebilmek için kullandığı ve tükettiği varlıkların parasal değeridir. Giderden söz edilebilmesi için maliyetlerin faydasının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekir. Faydası henüz tüketilmemiş olan, ekonomik değer kullanımları (kaynak kullanımları) maliyetleri oluşturmaktadır (Bayazıtlı, Çelik ve Gürdal, 2019:34).

Bir değer oluşturmaksızın tüketilen giderler ise zararı oluşturmaktadır. Zarar için karşılığı alınmayan bir gider denebilir. Örneğin yanarak kül olan bir uçak zarar doğurur. Maliyetlerin hiç değer yaratmaması veya yeteri kadar değer yaratmadan tükenip gider haline gelmesiyle zarar ortaya çıkmaktadır (Civelek ve Özkan, 2015:32-33).

Mamul üretimi yapan işletmeler ile hizmet üretimi yapan işletmelerin stok maliyetlerini ilgilendiren dört önemli fark bulunmaktadır. Bunlar Tablo 1'de belirtilmiştir:

Tablo 1. *Mamul ve hizmet üreten işletmelerin farkları (Civelek ve Özkan, 2015:11)*

Sanayi Mamulü Üretimi	**Hizmet Üretimi**
Sanayi işletmelerinde çok sayıda hammadde kullanılmaktadır.	Hizmet işletmelerinde hammadde kullanımı söz konusu değildir. Hizmet üretmek için yalnızca bazı malzemeler kullanılabilir.
Hammadde stoklarının bulunması doğaldır.	Hammadde stoku bulunmaz. Hizmeti yerine getirirken kullanılacak malzeme stokları bulunmaktadır. Örneğin uçak içi ikramları için yiyecekler stoklanabilir.
Somut nesneler üretildiği için üretim süreci sonunda elde edilen çıktılar stoklanabilir.	Hizmet soyut olduğundan stoklanamaz.
Dönem sonunda üretim sürecinde bitmemiş işler bulunur. Bunlar yarı mamul olarak ifade edilir.	Hizmet stoklanamadığı için yarı mamulden bahsedilemez. Hizmet işletmelerinde sadece malzeme stoku görülür.

Mamul üretimi yapan işletmelerde çok sayıda hammadde kullanılırken hizmet üretimi yapan işletmelerde hammadde kullanımı söz konusu değildir. Mamul üretimi yapan işletmelerde hammadde stoku bulunurken hizmet üretimi yapan işletmelerde malzeme stoku bulunur. Hizmet üretimi yapan işletmelerde hizmet soyut olduğundan stoklanamaz ancak mamul üretimi yapan işletmelerde somut nesneler üretilmesinden dolayı üretim süreci sonucunda elde edilen çıktılar stoklanabilir.

Bir hizmet ya da bir mal üretirken maliyetler ortaya çıkmaktadır. Maliyeti hesaplanmak istenen mal, hizmet, faaliyet, bölüm veya herhangi bir nesne maliyet nesnesi olarak adlandırılmaktadır. Ortaya çıkan maliyetlerin maliyet nesnesine (mamule/hizmete) yüklenmesine olanak sağlayan tüketim faktörü (faaliyet, eylem, gider türü) maliyet sürücüsü olarak adlandırılır. Üretilen malın ya da hizmetin maliyeti belirlenirken buna neden olan varlık azalmasının belirlenmesi bazen kolaydır. Buna dolaysız (direkt) maliyet

sürücüleri adı verilir. Ama bazen maliyet sürücüleri dolaylı (endirekt) olur ve bunların belirlenmesi tahminlere dayanmaktadır (Hatipoğlu, 2003:9-10; Kaya, 2018:64)

Maliyetlerin hesaplanmak istenen duruma göre maliyet türleri; direkt-endirekt, değişken-sabit, gerçekleşen-geleceğe ait, toplam-birim-marjinal, dönem-üretim, batık-fırsat ve kontrol edilebilir-edilemez maliyetlerdir (Hatipoğlu, 2003:17). Bu maliyet türleri aşağıda kısaca açıklanacaktır.

Direkt ve endirekt maliyetler:

İşletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili giderler mamul/hizmet maliyetine doğrudan ve dolaylı olarak yüklenebilme durumlarına göre direkt (dolaysız) ve endirekt (dolaylı) olmak üzere ikiye ayrılır (Önder, 2008:9).

Direkt (dolaysız) maliyetler, üretim faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen mamul veya hizmete dağıtım anahtarı kullanmaksızın yüklenebilen giderlerdir. Katlanıldığı mamul/hizmet birimi, bölüm veya gider yeri izlenebilen maliyetler dolaysız maliyetlerdir (Önder, 2008: 9). Üretim faaliyetinin durması durumunda bu tür giderler gerçekleşmez. Uçuşta tüketilen uçak yakıtı gideri buna örnek verilebilir (Kaya, 2018: 64).

Endirekt (dolaylı) maliyetler ise, dolaysız maliyetlerin dışında kalan tüm maliyetleri kapsar. Bunlar üretim faaliyeti ile doğrudan ilişkilendirilemeyen giderlerdir. Uygun dağıtım anahtarları kullanılarak üretilen mamul/hizmet maliyetine yüklenirler. Uçuş maliyetine operasyon müdürünün maaşından verilen pay veya bilet kontuar giderleri dolaylı maliyetlere örnek olarak verilebilir (Kaya, 2018:65).

Değişken ve sabit maliyetler:

Değişken maliyetler, üretim hacmi, satış hacmi veya başka bir faaliyet ölçüsüne bağlı olarak artıp azalan giderlerdir. Uçak yakıt giderleri, hava trafik yol giderleri değişken maliyettir. Belli bir zaman içinde faaliyet hacminin azalıp çoğalmasına karşın değişmeyen giderler sabit maliyetleri oluşturur. Havaalanı için hesaplanan amortisman, kira, sigorta giderleri sabit maliyetlerdir (Önder, 2008:13-14; Kaya, 2018:65).

Gerçekleşen ve geleceğe ait maliyetler:

Mamul ya da hizmet üretimi sonunda fiili tüketimin hesaplanmasıyla gerçekleşen maliyetler bulunur. Geleceğe ait maliyetler ise, bugüne kadar yapılmış giderlerden

yararlanılarak veya sezgisel olarak gelecekte olması beklenen maliyetlerdir (Kaya, 2018: 63; Hatipoğlu, 2003: 16).

Toplam, birim ve marjinal maliyetler:

Toplam maliyet, belirli bir zamanda gerçekleşen üretimin tümü için katlanılan direkt ve endirekt maliyetlerin toplamını ifade eder. Toplam maliyetin elde edilen üretim miktarına bölünmesiyle birim maliyet (ortalama maliyet) hesaplanır.

Üretimde bir birim artışın birim maliyette meydana getirdiği artış marjinal maliyeti oluşturmaktadır (Hatipoğlu, 2003:16; Kaya, 2018:66). Ek bir uçuş saatinden kaynaklanan, fazladan bir yolcunun kabul edilmesi sonucunda ya da ek bir hizmetin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkan ek maliyetler marjinal maliyetlerdir. Özellikle tatil amaçlı yolcu pazarı için indirimli bilet satışıyla ilgili alınacak kararlarda marjinal maliyetler kullanılmaktadır. Bilet fiyatlarında yapılan indirim nedeniyle uçmaya karar veren yolcular, uçaktaki boş kalan bazı koltukların dolu uçmasını sağlayarak birim maliyetin düşmesine katkı sağlamaktadır (Easamodul, 2015).

Dönem ve üretim maliyetleri:

İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi birtakım giderlere katlanmayı gerektirir. Bu giderler üretim ve dönem giderleri olarak incelenebilir (Hatipoğlu, 2003: 12). Üretim giderleri, işletmenin ana faaliyetini oluşturan mal veya hizmet üretimi için katlanılan giderlerdir. Dönem giderleri ise malların/hizmetlerin üretildikleri devrede yapılan, fakat bu malların/hizmetlerin üretimine doğrudan katılmayan giderlerdir (Kaya, 2018: 65).

Mamul üreten işletmelerde üretim giderleri; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Havayolu gibi hizmet işletmelerinde üretim sürecinde yapılan giderler hizmet üretim maliyeti adı altında toplanmaktadır. Yakıt tüketimi, sigorta, işçilik, amortisman, vergi, haberleşme gibi pek çok unsurdan oluşan hizmet üretim maliyeti, dönemsel olarak satılan hizmet maliyetine dönüştürülür. Böylece üretim maliyetleri ile dönem giderleri ilişkilendirilmiş olur (Kaya, 2018: 65).

İşletmenin faaliyetleri sadece üretimle sınırlı olmayıp, hammadde ve teknoloji kullanımı, üretim süreçleri ile ilgili araştırma-geliştirme faaliyetleri ve benzeridir. Bu faaliyetler için katlanılan maliyetler dönem giderlerini oluşturmaktadır (Civelek ve

Özkan, 2015: 26). Diğer bir ifade ile dönem giderleri bir hesap döneminde işletme fonksiyonları temelinde gerçekleşen giderlerden oluşmaktadır (Kaya, 2018:65).

Bu giderler dört grupta incelenebilir;

- Araştırma ve geliştirme giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Genel yönetim giderleri,
- Finansman giderleri.

Batık ve fırsat maliyetler:

İşletmeler üretim yapmak için çeşitli maliyetlere katlanmaktadır. Bunların bir bölümü işletmelerin bugün verecekleri kararlarda etkili olurken diğerleri bugün verilecek kararda etkili olmaz. Alınacak kararlarda etkisi bulunmayan, geçmişte katlanılan, geri dönülmesi olanaksız maliyetlere geçersiz ya da batik maliyet (sunk cost) ismi verilir. Örneğin bir işletmenin artık kullanılamayacak bir uçak için verdiği paralar batık- geçerli olmayan maliyetlerdir (Hatipoğlu, 2003:17; Önder, 2008:26). Bir uçuş noktası kararında havayolu işletmesinin uçak kiralama veya satın alması ya da uçulacak havaalanının pist yapım maliyeti de batık maliyettir. Sözü edilen uçuşun yapılıp yapılmamasıyla bu maliyetlerde değişiklik olmayacak ve maliyetler hattın açılmasında da maliyet unsuru olmayacaktır (Kaya, 2018:66).

Fırsat maliyeti bir işin yapılmasından vazgeçilmesi durumunda kaçırılan net kazanç, vazgeçme maliyetidir. Örneğin bir havayolu işletmesi sahip olduğu bir uçağı kullanabilir ya da kiraya verebilir. Bu uçak ayda 4 milyar liraya kiraya verilecek ise bu uçağın alternatif maliyeti 4 milyar liradır. İşletme karar vereceği zaman uçağın kiraya verilmesinde kazancın 4 milyar lira olup olmayacağına bakacaktır (Hatipoğlu, 2003:17).

Kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetler:

Sorumluluk merkezi yöneticisinin kararlarından önemli derecede etkilenen veya maliyet merkezine doğrudan doğruya yüklenebilen maliyetler kontrol edilebilen maliyetlerdir. Reklam giderleri buna örnek verilebilir. Sorumluluk merkezi yöneticisinin karar ve faaliyetinden etkilenmeyen giderler ise kontrol edilemeyen maliyetleri oluşturur (Kaya, 2000: 92)

1.3.2.Maliyet kavramının havayolu işletmelerindeki önemi

Havacılık sektörü büyük yatırımlara ve düşük kâr oranlarına rağmen günden güne

gelişip ülkemiz ve dünya ekonomisinde önemli paya sahip olmaktadır. Havacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmeler bu gelişimleri devam ettirmek, varlıklarını sürdürmek için kârlarını en yüksek seviyeye çıkarmayı ve kaliteden ödün vermeden maliyetlerini azaltmayı hedeflemektedirler (Özkılınç, 2005:11).

Hem özel sektör hem de kamu sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ve kuruşların görevlerinin sadece kamu hizmeti sunmak olmadığı, aynı zamanda maliyetleri en aza indirmeleri gerektiği toplumda genel kabul görmektedir. Maliyet unsurlarının doğru şekilde belirlenmesi, maliyetlerin analizi havayolu işletmeleri için de büyük önem kazanmıştır. Özelleştirme sürecindeki işletmeler maliyetlerin yerinde ve doğru analiziyle birlikte ana faaliyetleri olan yolcu taşımacılığına öncelik vererek, diğer birimlerini maliyetlerin analizi ile ayırma kararı alıp, bu birimlerin kendi başlarına kâr elde edebilen bir yapıya kavuşturmaktadır (Özkılınç, 2005:11).

1.3.3. Stratejik maliyet yönetimi

Küreselleşme, teknolojik gelişmeler, yeni pazarların açılması, talepteki değişimler, maliyet yapısı ve maliyet artışında değişmeler ile maliyet hesaplama ve maliyet dağıtımı sorunlarının ortaya çıkması, işletmelerin, maliyet oluşumunun arka planındaki nedenleri öğrenmek istemesiyle geleneksel maliyet muhasebesi önemini kaybetmeye başlamıştır. Bu durum yeni maliyet yönetim yaklaşımlarının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004:390; Tünel ve Gülençer, 2018:570).

Maliyet yönetimi, üretim maliyetlerinin doğru bir şekilde saptanması, işletmedeki işlemlerin geliştirilmesi, israfların önlenmesi, maliyet faktörlerinin tanımlanması, faaliyetlerin planlanması, işletme stratejilerinin oluşturulması için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolüdür (Gündüz, 1997:33-34). Maliyet yönetimi, yöneticilerin mamul ve hizmet üretiminde kaynakları verimli kullanması ve işletmenin küresel piyasalarda rekabet edebilirliği için gerekli bilgilerin sağlanması olarak tanımlanmıştır (Gürdal, 2007:20).

Geleneksel maliyet yönetimi üç temel boyutta yönetime bilgi sunar (Akgün, 2005: 137);

- Mal ve hizmet maliyetleri,
- Maliyetlerin ne tür giderlerden oluştuğu,
- Maliyetlerin oluştuğu sorumluluk merkezleri ve yerine getirdiği işlevler.

Mevcut maliyet yönetim sistemleri mamul ve hizmet maliyetlerine ek olarak işletmenin

üretim, yönetim, pazarlama, finansman gibi işlevlerine ait maliyetlerini hesaplama ve kontrol etmeyi de sağlamaktadır. Rekabetçi pazar koşullarında işletmelerin uzun dönemde varlıklarını sürdürmeleri, doğru maliyet verilerine zamanında ulaşmaları uygun maliyet sistemi tasarımına bağlıdır. Maliyet sistemlerinin, maliyetlerin ölçüm ve kayıtlanmasının yanı sıra planlama, kontrol ve raporlama işlevlerini yerine getirecek biçimde tasarlanması gerekir. Bu bakımdan stratejik amaçlara hizmet eden bir maliyet sistemi tasarımı üç temel boyutu içermelidir (Akgün, 2005:138). Bunlar;

- Maliyet planlama sistemi,
- Maliyet ölçme sistemi,
- Maliyet kontrol ve raporlama sistemidir.

Maliyet yönetiminin temel amacı, işletme kârını en yüksek düzeye çıkarmasına yardım etmektir. Bu amacı gerçekleştirmek isteyen işletmeler, sürekli iyileştirme çabası içinde maliyet yönetim sistemlerini kurarak, rekabet avantajı sağlamaya çalışmaktadır (Erol, 2008:101). Müşteriler için fiyatın önemli satın alma ölçütlerinden biri olması, alıcı pazarları için geleneksel maliyet yönetiminin yetersiz kalması nedeniyle, maliyet yönetimi pazar ve stratejiye odaklanmıştır. Maliyet yönetiminin stratejik yararı sayesinde, stratejiye uygun maliyet saptama faktörleriyle rekabet avantajı sağlanmaktadır.

1.3.3.1. Stratejik maliyet yönetimi kavramı

Stratejik maliyet yönetimi kavramı, maliyetlerin etkili biçimde yönetilmesini, işletmenin çevre etmenlerini dikkate alarak hareket edilmesini, ürün farklılaştırma ya da maliyetleri düşürerek maliyet önderliği stratejileriyle rekabet edebilirliği içeren, maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve faaliyet ölçütleri yardımıyla dağıtımların faaliyetlere göre gerçekleştirilmesini öngören bir sistemdir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı, maliyetlerin katlanılması zorunlu bir çıktı olarak değil, üretim süreçlerinde yönetilmesi gerekli bir girdi olarak gören, maliyet muhasebesine göre daha geniş ve farklı anlamlar taşımaktadır. Bu yönüyle geleceğe yönelik rekabet avantajının elde edilebilmesi için maliyetlerle ilgili stratejiler geliştirerek, maliyet verilerinin etkin kulanılmasını sağlamaktadır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013:53).

Maliyet yönetiminin uygulanması, işletmelerin gelişim sürecine önemli katkılar sağlamıştır. Bununla birlikte rekabet üstünlüğü amaçlayan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına geçiş daha önemli kazanımlar getirmiştir. İşletmeleri stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına yönelten gelişim süreci içinde yaşananlar aşağıda özetlenmiştir (Öker, 2003:17; Atmaca ve Terzi , 2007:294):

-Bilgisayar teknolojisindeki gelişmeler,

-Otomasyona yöntemlerindeki gelişmeler,

-Küresel rekabetin artması,

-Kalite yönetimindeki yenilikler,

-Ulaştırma ve haberleşmedeki gelişmeler,

-Üretim sürecinde genel üretim maliyetlerinin artması,

-Mamul yaşam sürelerinin kısalması,

-Değişen pazar koşulları ve tüketici odaklı anlayışın yerleşmesi,

-Küreselleşme ve sosyal ağlar,

-İnternet ve uydu teknolojilerindeki gelişmeler,

-Yapay zekâ, büyük veri, blockchain vb. teknolojik gelişmeler.

Stratejik maliyet yönetiminin işletmeler açısından önemi şöyle belirtilebilir (Yüzbaşıoğlu, 2004:401-402; Karcıoğlu, 2000:74-75; Bekçi ve Özal, 2010:84);

- Yoğun rekabet koşullarına karşı işletmenin dayanıklılığını artırmak,
- Karar almaya yönelik ve stratejik maliyet yönetiminin hedef gruplarına, işletme yöneticisi, finans ve üretim bölümü yöneticileri, işletme danışmanları veya proje yöneticilerine maliyet yerleri raporları gibi bilgileri sunmak,
- İşletmenin geleceği ile ilgili önemli sorunlara yoğunlaşmak,
- Maliyetlerin etkili biçimde yönetimini dış çevre etmenlerini dikkate alarak sağlamak,
- İşletmenin stratejik konumunu genişletme ve maliyet düşürmeyi birlikte gerçekleştirmek,
- Maliyet önderliği veya farklılaştırma stratejisiyle rekabet gücünü yükseltmek.

Stratejik maliyet yönetiminin sorumluluk alanları şu şekilde sıralanabilir (Yalçın, 2006:18):

- Stratejilerin oluşturulması,
- Yönetim, bütçeleme, kâr planlama ve faaliyetlerle ilgili karar alma,
- Yöneticilerin faaliyetlerinin kontrolü,
- Finansal tabloların hazırlanması ve sunumu.

1.3.3.2. Stratejik maliyet yönetimi süreci

Stratejik maliyet yönetiminin uygulama sürecinin anlaşılabilmesi için, girdi ve çıktıların neler olduğunun ve süreçte neler yapıldığının bilinmesi gereklidir (Ata, 2014: 29). Tablo 2'de gösterildiği üzere, müşteri istek ve ihtiyaçların belirlenmesi, işletmenin amaçları göz önünde bulundurularak çalışanlar ve ortakların katılımıyla işletme içinde maliyet bilinci oluşturulması ve maliyet yönetimini destekleyici ödül sistemi kurulması faaliyetleri sürecin girdilerini oluşturmaktadır. Takım çalışması sağlanarak maliyetleri azaltacak faaliyetler ve maliyetlerin kaynakları belirlenir. Süreç sonunda maliyet tasarrufu, çıktı performansında artış sağlanırken, müşterilerin kalite ve fiyat konusunda tatmini sağlanır. İşletmenin hisse değeri ve hisse başına getirisi de artar.

Tablo 2. *Stratejik maliyet yönetim süreci (Gürdal, 2007: 40)*

<table>
<tr><th>GİRDİLER</th><th>SÜREÇ</th><th>ÇIKTILAR</th></tr>
<tr><td>Dışsal: Müşteri ihtiyaç ve istekleri</td><td rowspan="6">Fonksiyonlar arası (pazarlama-satış, maliyet yönetimi, finansman, vb) takım çalışması
Maliyet azaltımı sağlayacak faaliyetlerin ve maliyet kaynaklarının belirlenmesi, ucuz ve kaliteli mamul üretimi</td><td>Arz tabanının geliştirilmesi
-Maliyet tasarrufu
-Performans artışı
-Kaybın azalması</td></tr>
<tr><td>İçsel: Çalışanlar/ortaklar</td><td>-Müşteri tatmini
-Fiyat
-Değer (kalite)</td></tr>
<tr><td>İşletmenin amaçları</td><td rowspan="3">-İşletme performansının artırılması
-Hisse değerinin artırılması
-Hisse başına getirinin artırılması</td></tr>
<tr><td>Maliyet yönetiminde uzman kişiler</td></tr>
<tr><td>Maliyet yönetimini destekleyen ödül/ölçme sistemi</td></tr>
</table>

Böylece stratejik maliyet yönetimi işletmelerin küresel boyutta rekabet gücünü artırma ve koruma amaçlı sistem oluşturma süreci olmaktadır (Ata, 2014: 30).

1.3.3.3. Havayolu işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin önemi

Havayolu sektöründe rekabet giderek artmakta ve küreselleşmektedir. Bu gelişmelerle havayolu işletmelerinin birim gelirleri azalmaktadır. Dolayısıyla havayolu işletmelerinin maliyetlerini kontrol etmelerinin önemi daha da artmaktadır (Gerede, 2017: 126). Maliyetleri etkili şekilde yönetip, sürekli iyileştirme yapan ve maliyetlerini kontrol edebilen işletmeler rekabet üstünlüğü elde etmektedirler.

Havayolu işletmeleri geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin sağlayamadığı stratejik bilgiyi stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarını kullanarak sağlamaktadırlar (Ayvaz, 2016:344; Öndeş vd., 2010:248). Yüksek rekabet çevresinde havayolu işletmelerinin uzun süre kârlılık sağlaması, rekabetçi pozisyonunu devam ettirmesi, şiddetli rekabet koşullarına karşı işletmenin dayanıklılığını artırması adına stratejik maliyet yönetimi önem taşımaktadır. Stratejik maliyet yönetimi tekniklerinden biri olan değer zinciri analizinden, havayolu işletmelerinin karmaşık hizmet süreçlerini anlama ve maliyetlerini analiz etmede de yararlanılmaktadır (Kuyucak ve Şengür, 2009:143-144).

Düşük maliyetli havayolu işletmeleri, rekabet avantajı elde etmede maliyetlerini düşürmek ve stratejik performanslarını geliştirmek amacıyla stratejik maliyet politikaları uygulamaktadır. Maliyet etkenlerini göz önünde bulundurarak stratejilerini geliştirmektedirler. Örnek verecek olursak bu stratejiler hem maliyetlerini düşürmek hem de rekabet avantajı sağlamak için ikincil havaalanlarını kullanmaları, tek tip uçak sınıf düzeni ve filo yapısı, ikram hizmeti vermemeleri, bilet satış işlemlerini internet üzerinden yapmaları, kısa ve orta hatlara yapılan uçuşlar gibi birtakım stratejilerdir (Karagülle ve Birgören, 2013: 49-55). Havayolu işletmelerinin sahip olunan maliyet unsurlarının etkin yönetimini gerçekleştirmeleri için maliyet sistemlerinin oluşturulması gerekmektedir. Bu amaç için, birçok maliyet sistemi önerilmektedir. Bu maliyet sistemlerini ifade eden faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, ürün yaşam dönemi boyunca maliyetleme, kaizen maliyetleme gibi yeni yaklaşımlar işletmenin stratejik hedeflerine ulaşmada etkin rol oynamaktadır. Bu yaklaşımların her biri kendi amacına hizmet ettiği için konunun tek bir yönüne ışık tutmaktadır. Henüz, işletmelerin tüm maliyet yönetimi sorunlarına ışık tutacak maliyet yönetim sistemi geliştirilememiştir. Havayolu işletmeleri de kendi ihtiyaçlarına göre bu yaklaşımlardan kendilerine uygun olanını seçip uygulamaktadır (Küçüksavaş, 2002:585).

1.3.4. Stratejik maliyet yönetiminde yararlanılan teknikler

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının başarıya ulaşmasında kullanılan teknikler; değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma analizi ve maliyet etkenleri analizi (Erol, 2008:105) şeklinde sıralanabilir.

1.3.4.1. Değer zinciri analizi

Değer, işletmenin tüketicilere sunduğu faydaya karşılık onların ödemeye razı oldukları bedel olarak ifade edilmektedir (Porter, 1985:3). Stratejik maliyet yönetiminin temelini oluşturan ilk konu değer zinciri olmaktadır. Bir işletmedeki değer zinciri, temel hammadde kaynaklarından nihai tüketicilere ulaştırılacak ürüne kadar işletmeye değer yaratan faaliyetler zinciridir (Shank ve Govindarajan, 1992:40). Burada zincir kavramının kullanılmasının nedeni, işletme içindeki faaliyetlerin birbirine bağlı olduğunu benzeşim yoluyla somutlaştırarak anlatılmak istenmesidir. Bu benzeşim zincirdeki zayıf ve güçlü halkaların tanımlanmasına, yani işletmenin stratejik üstünlük ya da zayıflıklarını belirlemeye hizmet etmektedir (Rainbird 2004'den akt. Kuyucak ve Şengür, 2012:134). Değer zincirinin temel amacı, rekabet avantajı elde etmek için rakiplerden daha düşük maliyetlerle daha yüksek müşteri değeri yaratmaktır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013:61). Üretimde gerçekleştirilen faaliyetler analiz edilirken, değer katan ve katmayan faaliyetler olarak ayrılmaktadır. Yüksek değer yaratan faaliyetlere daha fazla kaynak ayrılır, değer yaratmayan ve yüksek maliyet oluşturan faaliyetlerden ya vazgeçilir ya da vazgeçilemeyenler yeniden yapılandırılarak işletmenin hem rekabet gücü hem de sürdürülebilirliği artırılabilir (Ata, 2014:27; Sarıdoğan, 2013:90).

Hava taşımacılığı hizmetinde değer, insan ve yüklerin havadan taşınarak yer ve zaman faydası sağlamakla gerçekleşir. Havayolu işletmeleri, ulaştırma faaliyetinin gerçekleşmesi için havaalanları, hava trafik hizmet birimleri, uçak üreticileri ve bakım işletmeleri gibi diğer birimlerle etkileşim içindedir. Süreçte yer alan tüm birimler arasındaki bağlantılar hava taşımacılığı endüstrisinin değer zincirini oluşturmaktadır. Değer zinciri sonucunda ortaya çıkan değer, son kullanıcıya sunulan emniyetli ve etkin hava taşımacılığı faaliyetidir. Havayolu işletmelerinin maliyetlerinin etkin bir şekilde kontrol etmesi, rekabetçi üstünlük elde edebilmesi için değer zinciri analizi önemlidir. Havayolunun seçmiş olduğu strateji ve maliyet yapıları nedeniyle değer zincirleri, rakiplerinden farklılık gösterebilir (Porter, 1985:109). Porter hizmet işletmelerinin değer zincirinin üretim işletmelerinden farklı olduğunu belirtmekte ve havayolu değer zincirini;

bilet satış faaliyetleri, uçuşa kayıt (check-in), yolcu hizmetleri, uçak işletme, kabin içi hizmetler ve bagaj hizmetleri şeklinde sıralamaktadır (Porter, 1985:108).

Havayolu işletmelerinde değer, rakiplerin karşısında hizmet işlemlerini daha ucuza ve diğer havayolu işletmelerinin vermiş olduğu hizmetlerin en az birini daha iyi şekilde yerine getirmesiyle belirginleşir. Emniyet, havayolu işletmelerinde kuşkusuz öncelikli unsurdur. Diğer unsurlar ise, yolculuğun gerçekleşmesinden önce ve sonra verilen hizmetler, konfor ve bağlantı kolaylıkları olarak belirtilebilir. Havayollarında verilen hizmetlerin diğer faktörlerle etkileşimi nedeniyle birçok karmaşık süreç ortaya çıkar. Bu nedenle değer zinciri analizi, havayolu işletmelerinin karmaşık hizmet süreçlerini anlama ve maliyetlerini analiz etmede yararlı bir teknik olmaktadır (Kuyucak ve Şengür, 2009:142-144). Porter'ın maliyet liderliği stratejisini uygulayan düşük maliyetli havayolu işletmeleri ise sahip oldukları yapısal özellikler nedeniyle, farklılaşma stratejisini uygulayan geleneksel havayolu işletmelerinden değer zincir analizleri ile farklılaşmaktadır (Porter, 1985:109).

1.3.4.2. Stratejik konumlandırma analizi

Stratejik konumlandırma analizi, stratejik maliyet yönetiminin temelini oluşturan diğer bir tekniktir. Bu analizin esasını işletme rakiplerine göre hangi faaliyet ve hizmetlerde rekabet üstünlüğü sağlamayı hedefliyorsa, stratejilerini buna göre ayarlaması oluşturur. İşletmenin, rakiplerinden farklı olarak müşteri beklentilerini karşılamak suretiyle, müşterinin ödeyebileceği yüksek bir fiyat uygulaması ve sektör ortalamasının üstünde bir kazanç sağlaması istenmektedir (Erol, 2008:106; Yüzbaşıoğlu, 2004:402).

Ünlü stratejik yönetim düşünürü Michael Porter, stratejik yönetim alanında Pozisyon Okulu ile anılan düşünce akımının kurucusudur. Bu yaklaşıma göre işletmelerin başarılı ya da başarısız olmaları faaliyet gösterilen endüstrinin yapısına ve endüstri içinde rakiplere karşı alınan pozisyonlara bağlıdır (Gerede, 2019: 37). Pozisyon okuluna göre bir sektördeki rekabet durumu beş güce bağlıdır. Bunlar sektöre yeni girecek işletmeler, ikame mallar ve işletmeler, alıcılar, tedarikçiler ve sektördeki rakiplerdir.

Rekabeti belirleyen güçlerden biri havayolu taşımacılığı sektörüne yeni girecek işletmelerdir. İşletmenin sektöre girişinin yarattığı tehdit, pazardaki giriş engellerine bağlıdır. Bir işletmenin pazara girme maliyeti pazarda kazanacağı kârdan daha fazla ise o pazardaki giriş engellerinin yüksek olduğundan söz edilebilir. Havayolu taşımacılığındaki ekonomik düzenlemelerin, aşılması güç giriş engelleri yaratmasıyla

havayolu sektöründe faaliyet gösteren işletmeler rekabet açısından güvenli pozisyonda kalmaktadır. Örneğin ulaşım tercihinde yüksek hızlı trenlerin varlığı havayolu taşımacılığı için ikame ürün tehdidi sayılır. Aynı şekilde karayolu seyahat maliyeti havayoluna göre daha az ise pek çok yolcunun karayolu taşımacılığını tercih etmesi beklenir. Havayolu işletmelerinin böyle bir pazara girmesi rekabet avantajı elde etmesini güçleştirecektir. Havayolu işletmelerinin hangi pazarda konumlandırılacağı o pazardaki alıcıların pazarlık gücüne de bağlıdır. İnternet sayesinde alıcılar istedikleri havayolu işletmesinin fiyat bilgilerini görüp karşılaştırma imkânı bulmaktadır. Havayolu taşımacılığı sektöründeki tedarikçilerin gücü, rekabeti belirleyen önemli etkenlerden biridir. Havayolu sektöründe yakıt, ikram, yer hizmetleri birkaç işletmenin elinde olması nedeniyle tedarikçilerin pazarlık gücünü önemli derecede arttırmaktadır. Havayolu sektöründe serbestleşme sonrasında birçok havayolu işletmesi havayolu pazarına giriş yapmıştır. Bu durum rekabet yoğunluğunu artırmıştır. Serbestleşme sonrasında pazarda düşük maliyetli havayolu işletmelerinin fazla olması, havayolu ürününün depolanamaz oluşu fiyat rekabetlerini tetiklemiştir. Havayolu işletmeleri sabit maliyetlerini karşılamak, doluluk oranlarını arttırmak için fiyatları düşürmeyi tercih etmektedir (Gerede, 2019: 38-39; Atalık, 2018: 57-60).

Havayolu işletmeleri Porter'ın beş güç modeli yardımıyla havaalanı çifti pazarlarında nasıl bir pozisyon alacaklarına ve bu pozisyonu korumalarını sağlayacak rekabet stratejisine karar vermektedirler.

Stratejik konumlandırma analizinde işletmeler, üç farklı strateji izleyerek rekabet avantajı elde edebilmektedir. Bunlar; maliyet liderliği, ürün farklılaştırma ve odaklanma stratejileridir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013:61). İşletmeler uygulayacakları stratejileri misyon ve vizyon tanımları doğrultusunda, pazar yapısına göre belirlemektedir. İşletmeler rakiplerinin stratejilerini dikkate alarak, hangi hizmet, faaliyet ve süreçlerde maliyet, kalite, fiyat açılarından avantajlı olduğunu belirlemeli, buna göre güçlü-zayıf yönlerini tespit etmeli, sektör ve ekonomide fırsat ve tehditleri de göz önüne alarak kendi konumlandırma stratejilerini şekillendirmelidir (Yalçın, 2006:27; Sarıdoğan, 2013:90).

Maliyet liderliği, işletmelerin en düşük fiyatlarla bir hizmeti veya ürünü üretebilme stratejisidir. Bu strateji, havayolu işletmelerinde sık uygulanan bir strateji haline gelmiştir. Düşük maliyetli havayolu işletmeleri maliyet liderliği stratejisini uygulamaktadır. Düşük maliyetli havayolu işletmeleri geleneksel havayolu işletmelerinin

vermiş olduğu hizmetlerin bazılarından vazgeçerek maliyetlerini düşürmeyi başarmış ve düşük fiyatlarla hizmet verebilen işletmeler olmuştur. Düşük maliyetli havayolu işletmelerine ülkemizde Pegasus ve Anadolujet maliyet liderliği stratejisini uygulayan işletmeler olarak örnek verilebilir (Şengür, 2004: 39-40).

Farklılaşma stratejisi ise, işletmelerin sektörde rekabet edebilmesi amacıyla diğer işletmelerden farklı uygulamalar yaparak müşteri kazanabilme çabası içerisine girmesidir. Farklılaşma stratejisini kullanan havayolu işletmeleri, değer yaratan faaliyetlerinin bütününde farklılaştırmaya giderek, rakiplerinden farklı bir şekilde müşterilerin isteklerine cevap verebilecek daha yüksek fiyatlarla müşterilere sunarak getiri elde etme çabasına girmektedir. Ülkemizde farklılaştırma stratejisi uygulayan havayolu işletmelerinden biri Türk Havayolları Anonim Ortaklığıdır.

1.3.4.3. Maliyet etkenleri analizi

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımında yararlanılan bir diğer teknik maliyet etkenleri analizidir. Bu analizde, maliyetlerin mamul ya da hizmetlere yüklenmesinde kullanılacak olan dağıtım araçlarının neden olduğu karmaşıklığın önlenmesi, gerçeğe uygun dağıtım yapılarak doğru sonuçlara ulaşılması amaçlanmaktadır. Maliyetlerin hangi sınıf içinde yer alacağını ve çıktı sürecinde etkili olacak etmenleri belirlemede önemli bir tekniktir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013:61; Yüzbaşıoğlu, 2004:402).

Havayolu işletmelerinde her yolcuya eşit tutarda maliyet yansıtılması için maliyet kalemleri hesaplanırken yolcu sayısına ve ağırlıklarına dayalı dağıtım anahtarlarının kullanılması daha uygun olacaktır. Bir uçuşta katlanılan maliyetler değerlendirildiğinde her yolcuya eşit maliyet yansıtabilmek için kişi sayısına göre dağıtılması gerekmektedir. Böylece her yolcuya eşit tutarda maliyet yüklenecektir. Bazı maliyet kalemleri yolcuların uçağa verdiği ağırlığa dayanmaktadır. Özellikle akaryakıt giderleri, bakım onarım giderleri ve uçağın yıpranma payı üzerinde yolcuların uçağa verdiği ağırlığa göre maliyet oluşturmaktadır. Bu gibi maliyet kalemleri hesaplanırken dağıtım anahtarı olarak yolcuların toplam ağırlık etkisine göre; diğer maliyet kalemleri hesaplanırken dağıtım anahtarı olarak yolcu sayısı kullanılması havayolu işletmelerinin daha doğru maliyet hesaplamalarına olanak sağlayacaktır (Yükçü ve Fidancı, 2018: 402-406).

1.3.5. Havayolu işletmelerinde uygulanan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları

Küresel rekabetin sonucu olarak, maliyet ve talep yapıları değişen havayolu işletmeleri, çok miktarda standart ürün satma ve sürdürülebilir rekabetçi üstünlük sağlama konusunda zorlanmaya başlamışlardır. Böylece havayolu işletmelerinin ihtiyacı olan stratejik bilgi, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarıyla sağlanma yoluna gidilmiştir (Ayvaz, 2016:344; Öndeş vd., 2010:248).

Havayolu işletmelerinde uygulanan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları şu şekilde sıralanabilir (Civelek ve Özkan, 2015:643):

- Mamul yaşam seyri maliyetlemesi,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme,
- Kaizen maliyetleme,
- Hedef Maliyetleme.

1.3.5.1. Mamul yaşam seyri maliyetlemesi

Mamul yaşam seyri maliyetlemesi, daha çok pazarlama stratejilerinin belirlenmesi için kullanılmaktadır. Mamul yaşam seyri yaklaşımında, her mamulün giriş, büyüme, olgunluk, düşüş/gerileme aşamalarından oluşan ve mamulün yaşam süresinin tahmin edilemediği bir ömrünün olduğu kabul edilmektedir. Mamul yaşam seyri, bir ürün veya hizmetin tedarik edilmesi ya da üretilmesi ile ilgili kararın verilmesi ile başlayan ve üretime son verilmesiyle biten bir süreç olmaktadır (Şakrak, 1997:86; Tokay, 2013:57).

Yaşam seyri maliyetlemesi, mamulün tüm yaşamı boyunca katlanılan tüm maliyetleri kapsayan yaklaşımdır. Bu yaklaşımla, işletmedeki mamul veya hizmetlerin yaşam döngüsünün farklı aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri, üretim başlamadan önce görmek ve mamul/hizmet toplam yaşam dönemi performansını etkileyen unsurları görünür hale getirmek amaçlanmaktadır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013: 63).

Yaşam seyri maliyetleme yaklaşımında yöneticiler, mamulleri bütün aşamalarda görme imkânına sahiptir. Böylece tasarım aşamasında verilen bir kararın üretim ve satış sonrası maliyetleri nasıl etkileyeceği hakkında düşünceler geliştirebilirler. Örneğin havayolu işletmelerinde uygulanacak bir yazılımın tasarımı aşamasında hatanın düzeltilmesi ile maliyet en aza indirilebilecektir (Civelek ve Özkan, 2015:665).

1.3.5.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) faaliyetler üzerine odaklanmaktadır. Kaynakları tüketenin çıktılar olduğunu kabul eden geleneksel maliyetleme sisteminden farklı olarak, kaynakları kullanan ve tüketenin işletme faaliyetleri olduğunu, bunun sonucunda maliyetlerin ortaya çıktığını savunmaktadır. Aynı tür faaliyetler belirlenip, bu faaliyetlerin tükettiği maliyet hesaplanır ve bu maliyetleri tüketen faaliyet oranında mamullere/ hizmetlere dağıtımı gerçekleştirilir (Civelek ve Özkan, 2015:646; Karcıoğlu ve Binboğa, 2010:2). Bu yöntemde mamullerin ve diğer maliyet unsurlarının maliyetlerinin toplandığı havuzlar oluşturulmaktadır. Her faaliyetin bir maliyet havuzu bulunmaktadır. Mamuller/hizmetler faaliyetlerden ne ölçüde yararlanırsa o ölçüde faaliyet havuzundan maliyet almaktadır. Bu yöntemde maliyet dağıtım ölçüleri arasındaki ilişkinin daha doğru kurulduğu ve maliyetlerin doğru dağıtıldığı düşünülmektedir (Civelek ve Özkan, 2015:647; Karcıoğlu, 2000:97).

Önceleri sanayi işletmeleri tarafından kullanılan faaliyet tabanlı maliyetleme, somut yararları görüldükçe hizmet işletmelerinde de uygulanmaya başlamıştır (Erden, 2003: 104). Hizmet işletmeleri için çok elverişli olduğu düşünülen faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, nispeten yeni gelişen bir yöntem durumundadır. Bununla birlikte hizmet üreten işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasını zaman zaman zorlaştıran iki problem vardır. Bunlardan birincisi, hizmet işletmelerindeki maliyetlerin büyük bir kısmının, üretim düzeyindeki faaliyetlere ait olmasıdır. Üretim yeri düzeyindeki faaliyetlere ait maliyetlerle, müşteriye sunulan, faturalandırılacak belirli bir hizmet arasında doğrudan ilişki kurmak çoğu zaman mümkün olmamaktadır. İkinci sorun ise, hizmet işletmelerindeki faaliyetlerin çoğunun tekrarlanmayan işlere ait olmasıdır. Bu tür işleri kayıt sürecinde izlemek kolay olmadığından faaliyet verilerini elde etmek de zordur. Zorluklarına rağmen faaliyet tabanlı maliyetleme havayolu işletmeleri için uygun bir araç niteliğindedir (Weygandt, Donald ve Paul, 1999:146).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin havayolu işletmelerinde kullanılma amacı, mamul üreten işletmelerindeki kullanım amacından farklı değildir. Amaç, maliyet doğuran temel faaliyetleri belirlemek; iş, hizmet, sözleşme veya müşteri için verilen her bir hizmette bu faaliyetlerden ne kadarının gerçekleştirildiğini dikkatlice takip etmektir. İşletme faaliyetlerini değer katan ve değer katmayan faaliyetler olarak sınıflandırarak, değer katmayan faaliyetleri ortadan kaldırmak esastır (Erden, 2003:105).

1.3.5.3. Kaizen maliyetleme

Kaizen maliyetleme, mamulün üretim aşamasındaki maliyetlerini sürekli azaltmayı amaçlayan bir yaklaşımdır (Civelek ve Özkan, 2015: 675). Mamul maliyetlerini azaltırken kalitesini artırmak ve üretim süreçlerinin güvenilirliğini sağlamak amaçlanır. Bu yaklaşımla, düşük maliyete katlanarak en yüksek kaliteyi yakalamak amaçlanır (Karcıoğlu, 2000: 198). Bu yöntemle ürüne değer katmayan faaliyet maliyetlerinin üretim aşamasında azaltılmasına odaklanılır. Maliyet düşürme politikası hedef maliyetleme ile ürün geliştirme aşamasında başlar, üretim aşamasında kaizen maliyetleme ile devam ederek sürekli iyileştirme sağlanır (Civelek ve Özkan, 2015:675; Türk, 2004:210).

Üretim aşamasında maliyet azaltılmasına konu olan maliyetler değişken üretim maliyetleridir. Üretim dışındaki ar-ge, satış gibi bölümlerde ise sabit maliyetler kaizen maliyetleme hedefleri içinde yer almaktadır (Civelek ve Özkan, 2015:675).

1.3.5.4. Hedef maliyetleme

Hedef maliyetleme; üretilmesi düşünülen ürün/hizmetin hedef pazarda satış fiyatı belirlendikten sonra hedeflenen kâr marjı, satış fiyatından çıkarılarak hedef maliyet düzeyinin belirlenmesini sağlamaktadır (Çetin ve Atmaca, 2009:315). Bu çalışmanın temel araştırma konusunu oluşturan hedef maliyetleme, izleyen bölümlerde detaylı şekilde incelenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

HAVAYOLU MALİYETLERİ VE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ

2.1. Havayolu İşletmelerinde Maliyet Sınıflandırması

Havayolu işletmelerinde maliyet analizleri ve karşılaştırmalar yapılması oldukça güçtür. Dünya çapında havayolu giderlerinin ele alınışı ve izlenmesi düzensizdir. Havayolu işletmelerinde maliyetler birçok unsura bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bunlar; kuruluş yeri, örgütlenme şekli, finansal yapı gibi unsurlardır (Kaya, 2000:92). Havayolu işletmeleri maliyetlerini yönetim ve organizasyon anlayışlarına göre farklı şekillerde sınıflandırabilirler. Tüm yönetim ve strateji amaçlarına hizmet edebilecek bir maliyet sınıflaması bulunmadığından havayolu işletmeleri, giderlerini yönetimin değişik safhalarında kullanmak üzere çeşitli şekillerde sınıflandırmaktadır (Şengür, 2004:118).

ICAO tarafından havayolu maliyetleri havayolu taşımacılığı faaliyetleri ile ilgili olup olmamasına göre işletme maliyetleri ve işletme dışı maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletme maliyetleri havayolu işletmelerinin faaliyetlerini gerçekleştirmeye yarayan giderlerden oluşmaktadır. Bunlar; dolaysız ve dolaylı işletme maliyetleri olmak üzere kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. İşletme dışı maliyetler, havayolu taşımacılığı faaliyetleri ile ilgili olmayan giderlerdir.

2.1.1. İşletme maliyetleri

Havayolu işletmelerinin uçuş faaliyetleri (operasyon), doğrudan ve dolaylı faaliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. ICAO'ya göre havayolu işletme maliyetleri sınıflandırılırken kullanılan temel ölçüt maliyetlerin uçak tipine bağlı olarak değişip değişmediğidir. Uçuş operasyonlarının gerçekleşmesi için katlanılan tüm giderler uçak tipine bağlı olarak değişiyorsa doğrudan faaliyet giderlerini; değişmiyorsa dolaylı faaliyet giderlerini oluşturmaktadır (Şengür, 2004: 61; Gerede, 2019: 89). Doğrudan (dolaysız) işletme maliyetleri, havayolu işletmesinin uçuş faaliyetleri ile doğrudan ilgisi olan giderlerdir. Dolaylı işletme maliyetleri ise, sunulan uçuş hizmetleriyle doğrudan ilgisi bulunmayan giderlerdir. Dolaylı işletme maliyetleri, yolcuyla ilgili giderleri de kapsamaktadır (Uslu ve Cavcar, 2003:82).

İster mamul isterse hizmet üretimi söz konusu olsun, bir üretim işletmesinde kârdan bahsedebilmek için öncelikle işletme giderlerini karşılayacak büyüklükte hasılat elde

edilmelidir. Dolayısıyla işletme/faaliyet giderlerinin tanımlanması, kayıt altına alınması ve kontrolü son derece önemlidir.

Havayolu işletme giderleri Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. *Havayolu işletme maliyetlerinin sınıflandırılması (Doganis, 1992:104)*

DOĞRUDAN İŞLETME MALİYETLERİ	**DOLAYLI İŞLETME MALİYETLERİ**
1.Uçuş Operasyonu Giderleri • Uçuş personel giderleri • Yakıt ve yağ giderleri • Havaalanı vergileri ve seyrüsefer giderleri • Sigorta giderleri • Uçuş donanımının/ekibinin kirası • Uçuş gecikme ve iptal giderleri **2.Bakım Giderleri** • Bakım personeli giderleri • Yedek parça giderleri • Bakım yönetimi giderleri **3.Amortisman Giderleri** • Uçuş donanımı amortismanı • Yer tesis ve ekipmanları amortismanı • Geliştirme ve personel eğitim giderlerinin amortismanı	**1.İstasyon ve Yer Hizmeti Giderleri** • Yer personeli giderleri • Bina ve teçhizat bakım giderleri • Ulaşım giderleri • Dışarıdan alınan yer hizmetleri ücretleri **2.Yolcu Hizmetleri Giderleri** **3.Biletleme, Satış ve Tanıtım Giderleri** **4.Yönetim, Genel ve Diğer Giderler**

2.1.1.1.Doğrudan işletme maliyetleri

Doğrudan işletme maliyetleri, havaaracının uçuşuna ilişkin giderler olmakla birlikte havayolu işletmesi faaliyetlerinin temelini oluşturmaktadır. Bu giderler uçuş operasyonu giderleri, bakım giderleri ve amortisman giderleri olmak üzere üç başlık altında incelenebilir (Durmuş ve Öztürk, 2014:211).

Uçuş Operasyon Giderleri

Uçuş operasyon giderleri; uçuş personel giderleri, yakıt ve yağ giderleri, havaalanı vergileri ve seyrüsefer giderleri, sigorta giderleri, uçuş donanımının/ekibinin kirası, uçuş gecikme ve iptal giderlerinin toplamından oluşmaktadır.

***Uçuş personeli giderleri*:** Uçuş ekibine ödenen maaş ve ücretler, konaklama giderleri, sigorta giderleri bu grup içinde yer alır. Uçuş ekibi gideri, genellikle belirli bir uçak tipi

için uçuş saati başına hesaplanmaktadır. Bir hattaki toplam personel giderleri isteniyorsa, uçuş saati başına bulunan değer belirli bir hattaki uçuş blok saati ile çarpılmalıdır (Gerede, 1998:52). Uçuş operasyon giderleri içinde en fazla yer tutan gider gruplarından biridir.

***Yakıt ve yağ giderleri*:** Uçuş operasyon giderleri içinde en fazla yer tutan gruplardan bir diğeri ise uçuş için kullanılan yakıt ve yağ tüketimidir. Yakıt tüketimi her uçuş hattı için farklı değer almaktadır. Bu değerler; uçuş uzunluğu, uçak ağırlığı, rüzgâr durumuna bağlı olarak değişmektedir. Bu yüzden her uçuş için hesaplanan yakıt tüketimi yaklaşık bir değerdir. Yağ tüketimi ise, her motor tipi için saatlik yağ tüketim gideri hesaplanarak yakıt giderlerine eklenmesiyle bulunur. Yakıtlar ile ilgili devlet tarafından alınan vergiler ve havaalanı yetkilileri tarafından alınan yakıt vergileri de bu gider grubu içinde yer almaktadır (Gerede, 1998:52).

Örneğin, havacılık sektörünün en büyük operasyonel gider kalemi akaryakıt maliyetleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Petrol fiyatlarındaki ani artışlar, işletme maliyetlerini artırırken kâr oranlarını düşürmektedir. Havayolu işletmeleri yeni nesil uçak yatırımları ile yakıt verimliliği yüksek uçaklar kullanmak ve uzun dönemli yakıt anlaşmaları yapmak suretiyle maliyet tasarrufu yapmaya çalışmaktadırlar.

***Havaalanı vergileri ve seyrüsefer giderleri*:** Havayolu işletmeleri havaalanı otoritelerine bazı durumlarda ücret ödemektedirler. Havayolu işletmelerinin havaalanlarında pist, taksi yolları ve terminal olanaklarını kullanmaları buna örnek gösterilebilir. Uçağın ağırlığına, havaalanına inen yolcu sayısına bağlı olarak ödenen ücret bu gider grubundadır. Havayolu işletmelerinin üzerinden uçtuğu ülkenin hava sahasını ve ülke tarafından verilen seyrüsefer hizmetlerini kullanmaları nedeniyle ödedikleri ücretler seyrüsefer giderlerini oluşturmaktadır. Ödenen ücret uçağın ağırlığına, hava sahasında uçulan mesafeye göre değişmektedir (Gerede, 1998:52).

Havaalanı vergileri ve seyrüsefer giderleri uçağın tipine bağlı olarak değişmesi nedeniyle, bu giderlerin doğrudan işletme maliyeti içinde yer alması sektör tarafından kabul görmektedir.

***Sigorta giderleri*:** Uçakların uçtuğu bölgelerdeki terör olayları ve kaza riskine karşılık sigortalanması sonucu oluşan giderlerdir. Bu giderler havayolu işletmesine, sigorta ettirilen toplam uçak sayısına, sigorta kapsamına, uçakların kullanıldığı coğrafi bölgeye göre değişiklik göstermektedir (Gerede, 1998:53).

***Uçuş donanımının/ekibinin kirası*:** Bazı küçük ulusal havayolu ve charter havayolu işletmeleri uçak ve uçuş personeli kiralayarak faaliyetlerini sürdürmektedirler. Kiralanan uçak için ödenen kira bedeli aynı zamanda uçak sahibinin ödediği amortisman ve finansman giderlerini de kapsamaktadır. Bu nedenle kiralama gideri yüksek değerlere ulaşabilmektedir (Gerede, 1998:53). Bazı havayolu işletmeleri ise kiralama giderlerini amortisman giderleri içerisinde göstermektedir (Durmuş ve Öztürk, 2014:213).

***Uçuş gecikme ve iptal giderleri*:** Planlanan uçuşun gerçekleşmemesinden ve uçuşun iptal edilmesinden dolayı oluşan giderler bu grupta yer almaktadır. Planlanan uçuş gerçekleşmediğinde yolcuların otelde konaklamaların sağlanması, uçağın yerde kaldığı sürece havaalanına park ücreti ödenmesi ilave giderlere neden olacaktır.

Uçuş gecikme ve iptal giderleri uçuş faaliyetlerinde oluşan aksaklıklar sonucu meydana gelmesi nedeniyle bu gider grubu içinde incelenebilir (Gerede, 1998:54).

Bakım Giderleri

Bakım ve onarım faaliyetleri havayolu işletmelerinde uçuş emniyeti bakımından önem taşımaktadır ve toplam maliyetler içinde önemli bir payı oluşturmaktadır. ICAO tüm bakım giderlerini tek maliyet kalemi altında toplamaktadır. Hangarların, bakım-onarım atölyelerinin, teknik ve idare personelin giderleri ile buralarda kullanılan elektrik, su, buhar vb. giderler bu gider grubunda yer almaktadır (Durmuş ve Öztürk, 2014:213; Kaya, 2000:94).

Amortisman Giderleri

Doğrudan işletme maliyetlerinin üçüncü bileşeni amortisman giderleridir. Bu kapsamda uçak ve bakım donanımı, yerdeki tesis ve donanımlar, araştırma-geliştirme ve eğitim maliyetleri için hesaplanan amortismanlar yer almaktadır.

Geniş gövdeli uzun menzilli uçaklar için amortisman süresi genellikle 14-16 yıl, dar gövdeli kısa menzilli uçaklar için 8-10 yıl civarındadır. Amortisman uygulaması havayolu işletmelerinin muhasebe politikalarına bağlı olarak farklılıklar gösterebilmektedir. Havayolu işletmeleri, uçak yatırımları yanında, uçuş ağı ve hat açma ile ilgili giderler ve uçuş ekibinin lisans/sertifika eğitimi maliyetleri gibi uzun vadeli harcamaları zamana yayarak dönem dönem giderleştirebilmektedirler.

Tek tip uçak kullanan havayolu işletmelerinde sabit olan yıllık amortisman giderleri aynıdır. Fakat koltuk kapasitesinin düşük olması ve uçuş frekanslarının yüksek olması düşük maliyetli havayolu işletmelerinin birim başına daha düşük amortisman giderlerine katlanmasını sağlamaktadır (Şengür, 2004:69).

2.1.1.2. Dolaylı işletme maliyetleri

Dolaylı işletme maliyetleri, oluşturdukları gider yerleri ya da nitelikleri ve hesaplanmalarındaki güçlük nedeniyle, sunulan hizmetlerle doğrudan ilişkilendirilemeyip, ancak uygun dağıtım araçlarıyla üretim maliyetlerine yüklenen giderlerdir (Kaya, 2000:91). Dolaylı işletme maliyetlerinin doğrudan uçuş faaliyetleri ile ilişkisi yoktur. Uçuş faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmadığı için bunlar uçak tipindeki değişiklikten etkilenmeyen giderler şeklinde ifade edilebilir (Uslu ve Cavcar, 2003:82).

Dolaylı işletme maliyetlerini; istasyon ve yer hizmeti giderleri, yolcu hizmetleri giderleri, biletleme, satış ve tanıtım giderleri, yönetim giderleri, genel ve diğer giderleri oluşturmaktadır (Durmuş ve Öztürk, 2014:214).

İstasyon ve Yer Hizmeti Giderleri

Bu gruptaki giderler, havayolu işletmesinin havaalanında gerçekleştirilen hizmetleri sırasında ortaya çıkan giderlerin toplamından oluşmaktadır. Satın alınan yer hizmetleri için ödenen ücretler, yer hizmetleri personel ücretleri, yer hizmetlerine ait bina ve teçhizat bakım giderleri, karayolu ulaşım giderleri, vb. bu kapsamdaki giderlerdendir.

Yolcu Hizmetleri Giderleri

Yolcu hizmet giderlerinin en büyük kalemini uçuş sırasında yolculara hizmet veren kabin personeline ödenen maaşlar, konaklama ve eğitim giderleri oluşturmaktadır. Bu gider grubu, uçuş öncesinde verilen bazı özel hizmetleri ve uçuş esnasında verilen yemek hizmeti giderlerini de kapsamaktadır (Durmuş ve Öztürk, 2014:215).

Bazı havayolu işletmeleri uçuş gecikme ve iptal giderlerini de bu grup altında ele almaktadır. Ancak, uçuşun iptal olması sadece yolcu hizmet giderini artırmakla kalmayıp, uçak kiralanmasına kadar giden başka giderlerin oluşmasına da neden olacaktır. Bu nedenle iptal ve gecikme giderlerinin başka grupta incelenmesi daha uygun görülmektedir. Yolcuların kazalara karşı sigortalanması da bu gider grubunda yer almaktadır (Gerede, 1998:57).

Tanıtım ve Bilet Satış Giderleri

Bilet satış ve tanıtım giderleri, bu faaliyetlerin yürütülmesi için kullanılan ofisleri ve ofis araçları giderleri, faaliyetlerin gerçekleşmesi için çalışan personel ücretlerini kapsamaktadır. Seyahat acentelerine ödenen komisyonlar, tanıtım harcamaları da bu gider grubunda yer almaktadır. Internet yoluyla yolculara ulaşan düşük maliyetli havayolu işletmeleri, acentelere ödenen komisyonlardan da kurtulmaktadırlar. Acentelere ödenen bu ücretler toplam giderlerin yaklaşık %8'ini oluşturmaktadır (Şengür, 2004:72).

Charter işletmelerinde tanıtım giderleri, diğer havayolu işletmelerine göre daha azdır. Bunun nedeni, tur operatörleri ile seyahat eden yolcular, hangi havayolu işletmesi ile uçtuğuna önem vermemektedir. Havayolu işletmesinin önemli olmamasından dolayı tanıtım faaliyetleri gereksiz olacaktır. Tarifeli havayolu işletmeleri ise, rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için her geçen gün tanıtım faaliyetlerini artırmaktadır. Tanıtım giderleri de bu nedenle büyük tutarlarda artmaktadır (Gerede, 1998:58).

Yönetim, Genel ve Diğer Giderler

Yönetim giderleri, genel ve diğer giderler havayolu işletmelerinin maliyetleri içinde çok büyük paya sahip değildir. Bunun nedeni havayolu işletmeleri genel giderlerini doğrudan kendi konularıyla ilgili giderlere dağıtmaktadır. İşletmenin tüm faaliyetleri açısından gerçekten genel nitelikli olan yönetim giderleri ve diğer giderler bu gider grubunu oluşturmaktadır (Gerede, 1998:58).

2.1.2. İşletme dışı maliyetler

ICAO tarafından işletme dışı maliyetleri beş farklı kategoride toplanmıştır (Şengür, 2004:62; Doganis, 1992:101). Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1. Havayolu işletmelerinin tesis ve donanımlarının kullanılmamasından dolayı oluşan zararlar: Bu zararlar, bir parçanın satıldığında veya kullanılmaması durumunda oluşan değeriyle, parçanın net defter değeri arasında fark olduğu zaman ortaya çıkmaktadır.
2. Banka kredisi faizleri ve diğer borçlardan kaynaklanan borçlanma maliyeti: Bazı havayolu işletmeleri borçlanma maliyetlerini faaliyet gideri olarak ele alabilmektedir.
3. Havayolu işletmelerinin iştiraklerinin havayolu taşımacılığı ile ilgili olanlarından gelen zararlar.

4. Yukarıda belirtilenlere girmeyen, döviz kurlarındaki değişiklik, menkul kıymet satışlarından oluşan zararlar vb. Havayolu işletmeleri, döviz kurlarında meydana gelen ani dalgalanmalar nedeniyle büyük kayıplar veya kârlarla karşılaşabilmektedir.
5. Hükümet vergileri. İşletme faaliyetleriyle doğrudan ya da dolaylı ilişkilendirilemeyen vergiler de dönem dönem önemli tutarlara ulaşmaktadır.

Bazı havayolu işletmelerinde faaliyet dışı giderlerin işletmenin mali sonuçları üzerinde etkisi büyüktür. Özellikle devlet sahipliğindeki havayolu işletmeleri, sermaye desteği bulamamasından dolayı borçlanmaları ile yüklü miktarda borç faizine katlanmaktadır (Şengür, 2004:62).

2.1.3. Havayolu işletmelerinde diğer maliyet ayrımları

Daha önce açıklanan maliyet türleri, farklı açılardan ele alınarak sınıflandırılabilir. Bunlar; yöneticinin kararından etkilenme durumuna ve faaliyet hacmi ile ilişkisine göre maliyetlerdir. Kontrol edilebilirlik açısından ve faaliyet hacmi açısından maliyetler aşağıda açıklanacaktır.

2.1.3.1. Kontrol edilebilirlik açısından maliyetler

Havayolu işletmesi içerisinde maliyetler, sorumluluk merkezi olarak kontrol edilebilme açısından iki grupta incelenmektedir (Kaya, 2000:92). Bunlar, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen maliyetlerdir.

Kontrol edilebilen maliyetler

Kontrol edilebilen maliyetler, bir sorumluluk merkezinin yöneticisinin kararlarından önemli derecede etkilenen veya maliyet merkezine doğrudan doğruya yüklenebilen maliyetlerdir (Kaya, 2000:92). Yöneticiler, kendi maliyet merkezi sınırları çerçevesindeki faaliyetlere ilişkin maliyetlere müdahale edebilmektedir.

Örneğin havayolu işletmelerinde uçuş esnasında verilen ikram hizmetleri, yöneticinin kontrolünde olduğundan dolayı kontrol edilebilir maliyetler içerisinde değerlendirilecektir. Yönetici verilen bu hizmeti ücretlendirebilir, bilet fiyatına dahil edebilir veya bu hizmetten vazgeçebilir. İkram hizmetleri, yöneticinin kararlarından önemli derecede etkilenmektedir. Havayolu işletmelerinin tanıtım faaliyetleri de kontrol edilebilir maliyetler içerisinde değerlendirilebilir. Bu tanıtım faaliyetlerinin hangi iletişim araçlarıyla yapılacağı yöneticinin kararı altındadır.

Kontrol edilemeyen maliyetler

Sorumluluk merkezinin yöneticisinin karar ve faaliyetinden etkilenmeyen giderler kontrol edilemeyen maliyetleri oluşturur (Kaya, 2000:92). Bu maliyetler yöneticinin almış olduğu kararlara göre değişim göstermemektedir. Maliyet merkezine dahil edilmeyen maliyetler denetlenememekte ve kontrol edilememektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2015:36).

Kontrol edilemeyen maliyetler, dolaylı maliyetlerle ilişkilidir. Dolaylı maliyetler, tek bir maliyet merkezinde izlenememekte, birden fazla maliyet merkezine ait değer kullanımı söz konusu olmaktadır. Havayolu işletmelerinde yönetim binası için bina vergisine düşen pay, yöneticinin iradesi dışında gerçekleşmesinden dolayı kontrol edilememektedir. Çünkü yönetim binası, işletme içerisindeki bütün birimlerin etkinliği için önemlidir (Önder, 2008:24). Havayolu işletmelerinde havaalanı kullanım ücreti ve yolculardan hizmet başına alınan ücretler kontrol edilemeyen maliyet kapsamında değerlendirilebilir. Bu maliyetler uçağın büyüklüğüne, rotaların uzunluğuna göre değişkenlik gösterebilmektedir.

Havayollarında meydana gelebilecek dışsal faktörlerde; küresel istikrarsızlıklar, petrol fiyat artışı ve terör saldırıları, faiz oranlarındaki dalgalanmalar, hükümetlerin yasal düzenlemeleri, küresel istikrarsızlıklar sonucu yükselen sigorta maliyetleri gibi maliyetlerde kontrol edilememektedir (Tuna, 2016:258).

2.1.3.2. Faaliyet hacmi bakımından maliyetler

Maliyetlerin doğrudan ve dolaylı sınıflandırılması; fiyatlama politikalarının geliştirilmesinde, uçuş hatlarının veya bir hizmetin ekonomik anlamda değerlendirilmesinde ve belirli uçuş rotalarında değişikliğe gidildiğinde maliyetlerin ne derecede etkilendiği hususunda yeterince faydalı olmamaktadır (Gerede, 1998:58). Havayolu işletmelerinde uçulan mesafe, uçak tipleri, hava koşulları, yolcu ve yük talebinin özellikleri gibi bazı faktörlerin maliyetleri etkileme düzeyinin tespit edilebilmesi için ortaya çıkan tüm maliyetlerin sınıflandırılması önem taşımaktadır.

Havayolu işletmeleri alınacak kararlarda başarı elde etmek için hangi maliyetlerin sabit kaldığını hangi maliyetlerin değiştiğini bilmek istemektedir. Bu nedenle havayolu işletmeleri maliyetleri faaliyet hacmi bakımından üçe ayrılabilir. Bunlar; sabit, değişken ve karışık maliyetlerdir.

Sabit maliyetler

Belirli bir sürede ve kapasite içinde faaliyet hacminde meydana gelen artış ve azalıştan etkilenmeyen, aynı kalan giderlerdir (Kaya, 2000:91). Havayolu işletmeleri için sabit maliyetler, kısa dönem içerisinde belirli bir uçuş sayısına bağlı olmaksızın sabit kalan giderlerin toplamıdır. Süre kısaldıkça maliyetlerin daha büyük bir bölümü sabit maliyet olarak nitelendirilirken, süre uzadıkça filodaki uçak sayısı değişebileceğinden sabit maliyetler de değişkenlik gösterebilmektedir. Bu nedenle sabit maliyet kavramının hangi zaman dilimi için tanımlandığı önemlidir (Gerede, 1998:59; Önder, 2008:13).

Havayolu işletmelerinden sabit maliyetler; bir uçağın uçup uçmamasına bakılmaksızın ödenmesi gereken kira bedelleri, amortismanlar, sigorta giderleri, uçuş ve kabin personeline uçuş saatine bağlı olmaksızın ödenen maaşlar, uçak kullanımından bağımsız olarak uçak bakım personeline ödenen ücretler, vergi, resim ve harçlar, alt yapı giderleri ve benzeridir (Gerede, 1998:60). Bu maliyetler havayolu işletmelerinin ana faaliyetlerini yerine getirirken gerekli olan varlıkları edinmede ve işletmenin faaliyete hazır olmasını sağlamak amacıyla katlanılan maliyetlerdir (Kaya, 2000:91).

Değişken maliyetler

Değişken maliyetler, faaliyet hacmi ile ilişkili olarak artan ya da azalan giderlerdir. Bu maliyetler, belli bir zaman diliminde birim başına sabit kalıp, toplamda üretim miktarıyla aynı yönde değişen maliyetlerdir (Kaya, 2000:92). İşletmedeki hizmet sunumu miktarına bağlı olarak dalgalanma gösteren maliyetlerden oluşmaktadır. Örneğin; bir uçuşun iptal edilmesine bağlı olarak azalan giderlerdir. Uçuşun iptal edilmesinden dolayı yakıt giderleri, uçuş personeline uçuş saati başına ödenen ücret ortadan kalkacaktır (Gerede, 1998:61).

Havayolu işletmeleri açısından değişken maliyetler, bir havayolunun yolcu-kilometre değerinin değişmesiyle ortaya çıkan maliyetlerdir. Değişken maliyetlere örnek olarak, uçuş ekibi masrafları, yakıt ve iniş ücretleri, havaalanında verilen yiyecek içecek servisleri, yolcuların otelde konaklama giderleri verilebilir (Wells, 1989:314-315).

Değişken maliyetlerin belirlenmesi uçuş faaliyetlerinin planlanmasında, fiyatlama kararlarında kullanılmaktadır. Bir havayolu işletmesi değişken maliyetlerdeki gelirlere bakarak geliri düşük olan hatlarda bazı uçuşlarını iptal ederek maliyetlerini kısa vadede kısabilir (Gerede, 1998:61).

Karışık (yarı sabit/yarı değişken) maliyetler

İşletme faaliyetlerine konu olan maliyetlerin değişken ya da sabit olma özelliği süreklilik göstermez (Kaya, 2018:65). Yarı değişken giderler faaliyet hacmi sıfır olduğu durumda pozitif değeri olan, faaliyet hacmine bağlı olarak artan/azalan maliyetlerdir. Aylık sabit ücretle çalışan pilotlara denizaşırı uçuşlarda prim verilmesiyle oluşan ücret yarı değişken gidere örnek verilebilir (Kaya, 2018:65). Yarı sabit giderler ise, belirli bir faaliyet aralığında aynı kalırken, bu faaliyet düzeyi aşıldığında ani artış gösteren giderlerdir. Örneğin bir uçuş personeli günde 8 saatten fazla çalışamıyorsa, yeni hatlara uçuş düzenlendiğinde ikinci bir personeli işe almak gerekecektir. Böylece personel ücreti artacaktır (Kaya, 2000:92; Önder, 2008:17-18).

2.2. Havayolu İşletmelerinde Hedef Maliyetleme

Son yıllarda küreselleşme ile birlikte artan rekabet koşulları, teknolojideki değişimler ile birlikte değişen üretim koşulları, ürün yaşam süresinin kısalması, müşteri taleplerinin değişmesiyle geleneksel maliyet muhasebesi yetersiz kalmış ve maliyetlendirme yöntemlerini yenileme ihtiyacı doğmuştur. Havayolu işletmelerinde üretilen ürün veya hizmetlerin başarılı bir şekilde tanıtımını sağlamak ve maliyetleri düşürmek amacıyla yeni maliyet yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden birisi de hedef maliyetleme yöntemidir (Köroğlu, Erkan ve Erincik, 2019:302).

2.2.1. Hedef maliyetleme ile ilişkili kavramlar

Hedef maliyetleme kavramının daha kolay kavranabilmesi için hedef maliyetleme ile ilişkili hedef satış fiyatı, hedef kâr marjı, hedef maliyet ve hedef satış hacmi kavramlarını kısaca açıklamakta fayda vardır.

Hedef satış fiyatı: Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış fiyatı, potansiyel müşterilerin bir ürün veya hizmet için ödemeye razı oldukları tahmini fiyattır (Bozdemir ve Orhan, 2011:165). Satış fiyatı istenilen pazar payına ulaşmayı sağlayacak şekilde belirlenmekte ve müşterilerin istekleri ve rakiplerin fiyatları saptandıktan sonra oluşturulmaktadır (Ata, 2014:52). Yani hedef satış fiyatı, yeni veya mevcut bir ürün için bir müşterinin ödemek istediği fiyattır. Bu fiyat belirlenirken çok iyi şekilde pazar analizleri yapılmalıdır (Bozdemir ve Orhan, 2011:165).

Hedef kâr marjı: İşletmenin uzun vadeli kâr amaçlarını gerçekleştirmek için, beklenen ürün maliyetine bağlı olarak, kâr analizleri yapılarak belirlenen kâr oranını ifade etmektedir. Kâr oranlarının belirlenmesinde satışların kârlılığı oranı (Net Kâr/Satışlar)

kullanabileceği gibi yatırım kârlılığı oranı da kullanılabilir (Yükçü, 1999:4; Bozdemir ve Orhan, 2011:165).

Hedef maliyet: Hedeflenen satış hacmine ulaşılabilmesi için satış fiyatından hedeflenen kâr oranı çıkarılır. Hedef maliyet, bir ürüne/hizmete ait beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir. Geleneksel "maliyet artı" yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin fonksiyon olmasından öte, satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonudur (Schmelze, Geier ve Buttross, 1996:26).

Toplam hedef maliyet, her departmanın sürece verdiği hizmete ve süreçteki önemine göre dağıtılmaktadır; tasarımcılar, mühendisler ve pazarlamacılar kendileri için belirlenen hedef maliyetleri aşmamaya, hatta bu maliyetleri minimize etmeye çalışarak faaliyetlerini gerçekleştirirler. Bunu yaparken de kaliteden ödün vermezler. Buradaki amaç en az maliyetle en yüksek kaliteye ulaşmaktır (Kutay ve Akkaya, 2000:7).

Hedef satış hacmi: Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış hacmi, ürüne müşterilerin verdikleri değere göre belirlenen satış hacmidir. Hedef maliyetlemede, hedef maliyetin yanında, pazar payı ve olası satış hacmi de belirlenmektedir. Satış hacmi belirlenmezse üretim için yapılacak genel üretim, araştırma-geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılayamadığı anlaşılamaz. Bu yüzden pazarın büyüklüğü ve rekabet durumu, fiyat konusunda müşteri duyarlılığı gözden geçirilmektedir (Yükçü, 1999:924-925).

2.2.2. Hedef maliyetlemenin tanımlanması

Maliyetleme sürecinde planlama ve tasarım aşamasına odaklanan hedef maliyetleme, istenen kalite ve özellikte ürünlerin/hizmetlerin hedef müşterilere uygun fiyatlarla sunulmasını sağlayan, maliyetlerin oluşmadan önce yönetilmesini ve hedef maliyetin belirlenerek ürünün/hizmetin üretilmesini amaçlayan çağdaş maliyetleme yaklaşımıdır (Atmaca ve Terzi , 2007:314). Hedef maliyetleme; müşteri beklentileri ve ortaya çıkan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisi olup, stratejik kâr ve maliyet yönetim sürecinin araçlarından biridir (Yükçü, 1999:923). Kavram olarak hedef maliyetleme, bir üründen beklenen kâr oranı için azaltılabilir maliyet düzeyi olarak ifade edilebilir (Can, 2004:9).

Çalışmalarda hedef maliyetleme yönteminin, pek çok maliyetleme yönteminde olduğu gibi Japon kökenli olduğuna yer verilmesine karşın, Ford otomotivin 1908'de piyasaya sürülen T-Modelinin geliştirilmesi ile ilgili yapılan açıklamalarda hedef maliyet

yöntemine ışık tutan ifadelerin kullanıldığı belirtilmektedir. Yine, Volkswagen'in 1930'larda fren sistemlerinde uyguladıkları aşamaların hedef maliyetleme yöntemiyle örtüştüğü de belirtilmektedir (Can, 2004:25).

Hedef maliyetleme yönteminin II. Dünya Savaşı'ndan sonra işletmelerde yaygın olarak uygulandığı anlaşılmaktadır. Bu süre zarfında, Amerikalılar tarafından geliştirilen ve istenen ürün özelliklerini en üst düzeye çıkarmakla birlikte ürün maliyetlerini en aza indiren bir kavram olan değer mühendisliği yaklaşımı, daha sonra Japon şirketleri tarafından daha iyi şartlarda rekabet edebilmek için kullanılmıştır. Japonya'da genka kikaku olarak bilinen değer mühendisliği 1963 yılında Toyota tarafından ilk defa kullanılmış, ancak 1978 yılında Japon literatüründe yer almıştır. Daha sonra genka kikaku anlam olarak hedef maliyetleme terimine çevrilmiştir. Fakat terimin belirsiz olması ve gerçek anlamını taşımamasından dolayı hedef maliyetleme yöntemi olarak değiştirilmiştir. 1980'den sonra Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve bazı Avrupa ülkelerinde yayılarak kullanılmıştır. Hedef maliyetleme yöntemi 1990'lı yılların ortalarında literatürümüze girmiştir (Bayazıtlı ve Koçsoy, 2009:59).

Hedef maliyetlerne, pazar ve maliyetlerle ilgili iki durumun anlaşılmasını sağlamak için ortaya çıkmıştır (Menderes ve Aydemir, 1999:387). Bunlar:

- İşletmeler aslında pazarda oluşan fiyatlar üzerinde fazla bir etkiye sahip değildir. Ürünlerin fiyatı pazar tarafından belirlenmekte, bu nedenle hedef maliyetleme yönteminde pazarda oluşan fiyat veri olarak kabul edilmektedir.

- Ürünlerin maliyetlerinin büyük bir çoğunluğu ürün tasarımı aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle ürünlerin tasarımında üretimi kolay, dayanıklı, güvenilir ve ucuz olan parçaların kullanılması maliyetlerin daha iyi kontrol edilmesini sağlamaktadır. Bu nedenle önce hedef maliyet belirlenerek ürün tasarlanmalıdır. Dolayısıyla, tasarım ve geliştirme aşamalarında maliyet azaltma çabalarının yoğunlaştırılması gerekir.

2.2.3. Hedef maliyetleme süreci

Hedef maliyetlemeyi uygulayan havayolu işletmeleri pazar araştırmaları yaparak ürün/hizmet özellikleri belirlendikten sonra hedeflenen fiyatı ortaya koyarlar. Hedef fiyat müşterilerin ödemeye razı olduğu fiyattır. Hedef fiyata göre geriye doğru bir yol izlenir. Üründen/hizmetten beklenilen kâr, hedef fiyattan çıkarılarak hedef maliyet bulunur (Kutay ve Akkaya, 2000:7).

Hedef fiyattan beklenen kârın çıkarılması sonucu oluşan hedef maliyet şöyle formüle edilebilir:

$$Hedef\ maliyet = Hedef\ fiyat - Hedef\ kâr$$

Hedef maliyetleme, önce satış fiyatının belirlenmesi ile başlar. Sonra satış fiyatından, elde edilmesi istenen kârın düşülmesiyle kalan maliyet belirlenir. Satış fiyatı ve maliyete göre kârlılığın belirlendiği geleneksel yaklaşımın aksine maliyet, satış fiyatı ve kâra göre belirlenmektedir. Bu yöntemde önce kâr belirlenmekte, dolayısıyla hedef maliyetleme, bir mal veya hizmet için beklenen kâr oranını elde etmek için katlanılabilir maliyet düzeyi şeklinde tanımlanmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:121).

Fiyat ve kâr hedefleri, denklemdeki bağımsız değişkenlerdir. Bunlar rekabet güçleri tarafından belirlenen dışsal değişkenlerdir. Hedef fiyat müşterinin ödemeye razı olduğu bedel üzerinden tespit edilir. Rakiplerin ürün fiyatları, müşterinin istekleri, ödeme gücü göz önünde bulundurulmalı, iyi analiz edilmelidir. Hedef kâr satışların kârlılık oranı kullanılarak hesaplanmaktadır. Bağımlı değişken olan hedef maliyet ise işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde ürün ve finansal piyasaların empoze ettiği dış kısıtlamaları karşılamak için en aza indirilmiş maliyet düzeyidir (Kaya, 2010:318; Köroğlu, Erkan ve Erincik, 2019:303-304).

Hedef maliyetleme yönteminin bir özelliği de açık sistem yaklaşımını esas almasıdır. Bu yaklaşıma göre işletmede çalışanların çevre ile uyumuna önem verilmiş, fiili sonuçlar öncesinde hataların önlenmesine yönelik çalışmalar yapılmış, sürekli iyileştirmeler ön planda tutulmuştur (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:316).

Hedef maliyetlemenin bir ürüne bütün olarak uygulanabilmesi için, ürünü veya hizmeti oluşturan her bir ana parça veya diğer bileşenlerin değerlemesi yapılmaktadır. Söz konusu ürünün müşteri tarafından tanımlanan işlevi önemsenmelidir. Böyle bir değer analizi ile ürünün fonksiyonu ile orantılı olarak maliyetler azaltılır ve ürünü oluşturan ana parçaların uygun fiyatlama kararları alınır. Eğer müşteri istek ve ihtiyaçlarına bakılmadan maliyet azaltımına gidilirse müşteri memnuniyetsizliği ortaya çıkacaktır. Böylece hedef maliyetleme sürecinin iyi anlaşılması ve her aşamanın göz önünde bulundurularak uygulanması gerekmektedir.

Havayolu işletmesinin hizmet geliştirme ve tasarım aşamasından başlanmak suretiyle hizmet sunumuna kadar olan süreçte hedef maliyet uygulanma aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bilginoğlu, 1995:13-15; Karcıoğlu, 2000:191-193; Kutay ve Akkaya, 2000:10):

1. Müşteri ve pazar araştırmalarıyla ürünün/hizmetin temel işlevlerinin belirlenmesi. Sunulan hizmetin başarısı, hizmetin yerine getireceği işlevlerin belirlenmesinde saklıdır. Bu aşama pazar araştırmasına ve müşteri tercihlerinin saptanmasına dayanır.

2. Her bir işlevin önem derecesinin belirlenmesi. Bu aşamada pazar araştırması ve müşteri talepleri gözünde bulundurularak hizmet özellikleri değerlendirilir. Belirlenen her bir işlevin göreceli önemi belirlenerek, karşılanacak işlevlerin ağırlığı tespit edilir.

3. Sunulan hizmeti/ürünü oluşturacak parçaların ayrıntısının belirlenmesi, tasarımın yapılması. Bu aşamada bir prototip çıkarılarak pazara dayalı bir hedef fiyat belirlenir.

4. Satışlardan beklenen en düşük kârlılık oranı belirlenir. Belirlenen kâr oranına göre hedef kâr hesaplanır.

5. Saptanan hedef kâr satış fiyatından düşülerek hedef maliyet belirlenir. Belirlenen bu maliyet "kabul edilebilir en yüksek maliyet" anlamına gelir.

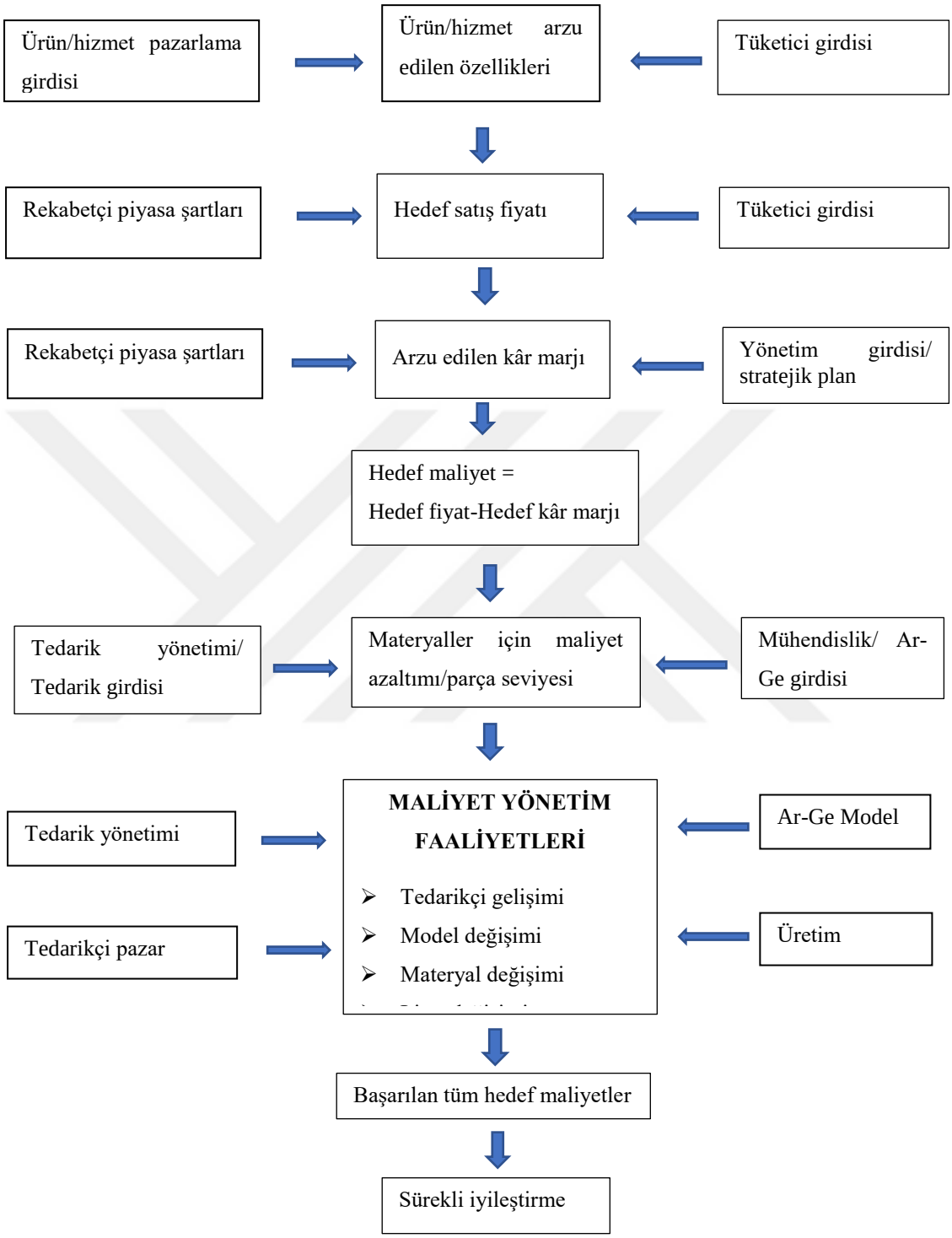
6. Hizmeti veya ürünü oluşturan her bir parçanın üretim maliyetleri tahmin edilir.

7. Hedef maliyet endeksi oluşturulur. Mamulü/hizmeti oluşturan her bir parçanın nispi önemi ve parçaların mamul/hizmet bütünlüğü içindeki maliyet payları daha önceki aşamalarda belirlenmiştir. Bu aşamada iki veri kullanılarak parçaların hedef maliyet endeksi bulunur. Bu amaçla şu formülden yararlanılır;

$$Hedef\ maliyet\ endeksi = \frac{\text{Parçanın Önem Derecesi (\%}}{\text{Parçanın Toplam Maliyet Içindeki Payı(\%)}}$$

8. Hedef maliyet endeksi en iyi düzeye getirilir. Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin birbirine uyumlu olup olmadığını göstermektedir. Önem derecesi ile maliyetleri uyum içinde olmayan parçalar belirlenir. Sonra bu parçalar için diğer seçenekler üzerinde durulur. Eğer bu parçalar dışardan temin ediliyorsa işletme içinde ikame edilmesi araştırılır. Hedef maliyet endeksi, ürün/hizmet işlevlerinin maliyet oranını gösterir ve ürün/hizmet yapısında değiştirilmesi gereken noktaları işaret eder. Söz konusu endeks 1'den büyükse maliyet düşük, 1'den küçükse maliyet yüksek kabul edilir.

Hedef maliyetleme süreci Şekil 2'de gösterilmiştir.



Şekil 2. *Hedef maliyetleme süreci (Ellram, 2002:236)*

9. Maliyet düşürücü diğer girişimler. Hedef maliyet endeksinin en iyilenmesi ile maliyet ve fonksiyonları karşılaştırılmaktadır. Bunun yanında hizmet geliştirme ve tasarım aşamasında maliyetleri düşürecek diğer kararlar da alınır.

10. Tahmini üretim maliyetinin kabul edilebilir maliyet düzeyine indirilmesiyle hedef maliyetin uygunluğu sağlanmış olur ve uygulanması kararlaştırılır.

2.2.4. Hedef maliyetlemenin amaçları

Kuşkusuz her yöntem, gerçekleştirilmek istenen bazı amaçlara hizmet eder. Çeşitli kaynaklardan derlenerek belirlenen hedef maliyetlemenin amaçları aşağıda sıralanmıştır (Karcıoğlu, 2000:180; Köroğlu, Erkan ve Erincik, 2019:304):

- İşletmenin ve özellikle maliyet yönetiminin pazar ile uyumunu sağlamak,
- Ürünün/hizmetin tasarım aşamasında maliyet yönetiminin desteğini sağlamak,
- Maliyet hedefleri sürekli kontrol edilerek maliyet yönetiminin etkinliğini artırmak,
- Doğrudan pazara yönelik işletme stratejisinin oluşturulmasına yardımcı olmak için çalışanların yaratıcılığını arttırmak,
- Üretilmesi düşünülen yeni ürünlerin maliyetlerinin düşürülerek işletmenin arzu ettiği kâr seviyesine ulaşmasının sağlanmasına yardımcı olmak,
- Yeni ürün geliştirilmesi sürecinde hedeflenen kârı elde etmek için tüm çalışanların katılımını sağlamak
- Dışarıdan alınan mal ve hizmetlerin satın alma fiyatlarını belirlemektir.

2.2.5. Hedef maliyetlemeden beklenen fayda ve olası riskler

Hedef maliyetleme yöntemi başarılı bir şekilde uygulanması ile maliyetleri düşürme, ürünün kalitesini artırma, ürünün pazara giriş süresini kısaltma gibi işletmelere bazı faydaları vardır. Bu faydalara ilave olarak hedef maliyetlemenin havayolu işletmesine sağladığı faydaları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Kaya, 2010:326-327):

-İşletmede maliyet düşürme hedefinin olması çalışanların bu hedefe yoğunlaşmasına neden olur.

- Hedef maliyet doğrultusunda işletmenin tamamının aynı hedefe ulaşmaya çalışması bölümlerarası iş birliğini geliştirir.

- Hedef maliyet, işletme bütçesinin hazırlanmasına ve bütçe ile ilgili hedeflere ulaşmada yardımcı olur.

- Hedef maliyet seviyesi uygun bir şekilde tespit edilirse çalışanları motive eder.

- Hedef maliyet sisteminde müşterilerin istek ve arzularının önemi vardır.

- Hedef maliyetin belirlenerek bu hedefe ulaşılmaya çalışılması işletmenin rekabet gücünü arttırır.

- Hedef maliyet, tüketici istekleri doğrultusunda ürünün fonksiyonları ve hizmet potansiyeli analiz edilerek maliyetlerin düşürülmeye çalışılması girişimciliği ve yeniliği cesaretlendirir. Dolayısıyla maliyet açısından verimli ürünler ortaya çıkarılır.

Hedef maliyetlemenin işletmelerde kullanılması sırasında, işletme fonksiyonları arasında sorumluluğun paylaştırılamamasından dolayı bazı sakıncalar oluşmaktadır (Doğan, 1998:206). Bunlar:

- Ürün geliştirmenin uzun zaman alması, pazar yapısının karmaşık olması, fonksiyonlar arası çatışmaların meydana gelmesi ve çalışanlar ile tedarikçiler üzerinde hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskının sonucu işten kopma veya ayrılmalara neden olabilir.

- Hedef maliyetleme özünde takım çalışmasına dayanır. Bölümler arası iş birliğinin sağlanamaması nedeniyle işletmenin işlevsel bölümleri arasında çatışma yaratabilir.

- İşletmelerde ürünlerin maliyetlerinin, fiyatlarının, üretim hacminin ve diğer faktörlerin tahmininde doğruluk derecesinin düşmesi hedef maliyetlemenin etkinliğini azaltabilir.

- Müşteri istek ve arzularının sürekli değişmesi nedeniyle hedef maliyetlemenin zorunlu olarak uygulanması gereken aşamalarının gerçekleştirilmesinde ve kontrolünde havayolu işletmeleri bazı zorluklarla karşılaşabilir.
- Ürün geliştirme aşamasında, fiyat düşürme için yapılan uygulamalar sırasında zaman kaybı nedeniyle ürünün pazara girmesinde gecikmeler yaşanabilir. Bu da pazarlama ve dağıtımı kaynaklı gelir kaybına neden olur.

Hedef maliyetlemenin olası fayda ve risklerini ortaya koyduktan sonra, bu yöntemin uygulama başarısı için gerekenleri de aşağıdaki gibi belirleyebiliriz.

2.2.6. Hedef maliyetlemenin başarı koşulları

Havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminde başarı sağlanabilmesi için belirli şartların oluşması gerekmektedir. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Bahşi ve Can, 2001:53-54; Yükçü, 1999:7; Bozdemir ve Orhan, 2011:167):

1. Maliyetlerin tespitine yönelik olarak üretim aşamasında maliyet muhasebe elemanı istihdam edilmelidir.

2. İşletmelerde üretim odaklı mühendislik kültürü yerine maliyet odaklı üretim kültürü oluşturulmalıdır.

3. Tedarikçilerin katılımı: Pek çok büyük işletme üretimde kullandığı parçaları, hammadde ve malzemeyi tedarikçilerden temin etmektedir. Dolayısıyla ürün geliştirme sürecine tedarikçilerin de dahil edilmesi yararlı olacaktır. Girdi maliyetlerinin ürün maliyetine etkisinden dolayı tedarikçilerle iyi ilişkiler kurulması stratejik öneme sahiptir.

4. Müşteri beklentileri: Hedef maliyetlemede fiyat, müşterinin isteklerine ve ödemek istedikleri miktara göre ayarlanmasından dolayı maliyet düşürme çalışmaları müşteri isteklerine göre yapılmalıdır.

5. Tasarım basitliği ve ölçümü: Ürünlerin tasarımında basitliğe ulaşılmaya çalışılmalı ve bu ölçülmelidir.

6. Hedef maliyetleme ekibinin oluşturulması: Hedef maliyetleme yönteminin başarılı olabilmesi için önemli etkenlerden biri de hedef maliyetleme ekibinin uyumudur. Ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol gibi işletmenin farklı departmanlarında çalışanlardan oluşturulan ekip, çok işlevsel olacağı gibi karar alma sürecini kısaltarak zaman tasarrufu da sağlayacaktır.

7. Örgüt kültürü: İşletmelerin sürekli gelişmeye ve değişime açık örgüt kültürüne sahip olması önem taşımaktadır. İşletmelerin değişime açık olması kadar, öğrenen örgüt kavramının hayata geçirilmesi de hedef maliyetlemenin uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

8. Eş zamanlı tasarım: Önce ürün özelliği tasarlanarak onun üretilebilirliğini araştırmak yerine, ürün tasarımı ile birlikte üretim süreçlerinin de hazır hale getirilmesi gerekmektedir.

9. Diğer tekniklerden yararlanılması: Hedef maliyetleme uygulamalarında değer mühendisliği, kalite fonksiyon göçerimi, kaizen maliyetleme, kıyaslama gibi bilinen diğer tekniklerden de yararlanılması önem taşır. Uygulamanın başarısı, bu yöntem veya tekniklerden yaralanma derecesi ile de ilgilidir. Bu araçlar çalışmanın üçüncü bölümünde açıklanacaktır.

2.2.7. Geleneksel ve hedef maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılması

İşletmelerin fonksiyonlara ayrılması, her departman yöneticisinin sadece kendi sorumluluğu altında oluşan maliyetlere yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla üretimden sorumlu yönetici ürün maliyetlerini üretim bölümü ile ilgili olanlarla sınırlandırmış ve bunun sonucunda her bir ürünün yaşam maliyetlerini göz ardı etmiştir (Karcıoğlu, 2000:178). Geleneksel yaklaşımda fiyat ve maliyet belirleme süreci, pazar araştırması ile başlamaktadır. Pazar araştırması ile müşteri ihtiyaçları belirlendikten sonra ürünün özelliklerine yoğunlaşılmakta, tasarımı ve mühendislik faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

Ürün tasarımından sonra söz konusu ürünün maliyeti tahmin edilir. Eğer tahmin edilen maliyet yüksekse, ürünün tasarımında birtakım düzeltmelerin yapılması gerekli görülebilir (Menderes ve Aydemir, 1999:388). Geleneksel maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetleme yöntemi arasındaki farklılıklar formül yardımıyla Tablo 4'teki gibi gösterilebilir (Karcıoğlu, 2000: 178).

Tablo 4. *Geleneksel ve hedef maliyetlemenin formül ile gösterimi*

Hedef Maliyetleme Yöntemi	**Geleneksel Maliyetleme Yöntemi**
Hedef Maliyet = Hedef fiyat – Hedef kâr	Beklenen Satış Fiyatı = Beklenen maliyet + Beklenen kâr marjı

Tablo 4'te görüldüğü üzere, geleneksel maliyetleme yöntemlerinde satış fiyatı bağımlı değişken iken, hedef maliyetlemede bağımlı değişken hedef maliyet olmaktadır.

Geleneksel maliyet ile hedef maliyetleme yaklaşımları arasındaki farklılıklar, düşünce farklılığından kaynaklanmaktadır. Bunların kaynağı, çoğu çağdaş yönetim fikirlerine kaynaklık eden sistem teorisine dayanmaktadır. Geleneksel maliyet yaklaşımı kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım örgütün içinde bulunduğu çevre ile etkileşimini göz ardı etmekte, sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakta, düzeltici önlemler fiili sonuçlardan sonra devreye girmekte ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çaba göstermektedir. Hedef maliyetleme açık sistem yaklaşımını kabul eder. İşletmenin çevre ile uyumunu ön planda tutar, fiili sonuçlar ortaya çıkmadan önce hataları önlemeye çalışır ve daha iyi standartlara ulaşmayı

hedefler (Şakrak, 1997:96). Hatırlanacağı üzere, hedef maliyetleme yönteminde satış fiyatından maliyetin çıkarılması ile hedef kâr oranı bulunmaktadır. Aşağıda, hedef maliyetlemenin geleneksel yöntemler olan "maliyet artı" ve "standart maliyet" yöntemlerinden farkları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2.2.7.1. Maliyet artı yöntemi ile karşılaştırma

Kâr planlamasında maliyet artı yöntemi, pek çok işletme tarafından kullanılan bir yaklaşımdır. Bu yöntemde öncelikle üretim maliyetleri belirlenir ve bu maliyetlerin üzerine belli bir kâr payı eklenerek satış fiyatı elde edilir. Pazarda bu fiyat kabul görmezse, işletme maliyet düşürme yollarını aramaya başlar. Hedef maliyetleme yaklaşımında ise öncelikle pazar fiyatı ve ürünler için planlanmış kâr payı belirlenir. Daha sonra kabul edilebilir maliyet düzeyi elde edilir. Hedef maliyetlemede maliyet planlaması rekabete dayalı pazar faktörlerine göre yapılmakta, maliyet artı yönteminde ise yalnızca maliyetler fiyatı belirlemektedir. Diğer bir deyişle maliyet artı yöntemi pazara fiyat sunarken, hedef maliyetleme fiyatı pazardan almaktadır.

Hedef maliyetleme ve maliyet artı yöntemleri arasındaki farklar pazarlama maliyetleri açısından aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kutay ve Akkaya, 2000:13).

- Maliyet artı yönteminde maliyetler, fiyatı belirlerken hedef maliyetlemede müşteri verisi olan fiyat, maliyetleri belirleyici niteliktedir.
- Geleneksel maliyet artı yönteminde pazar faktörleri maliyet planlamasının parçası değilken, çağdaş maliyet yöntemlerinden hedef maliyetlemede maliyet planlaması pazar faktörlerine dayanmaktadır.
- Maliyet artı yönteminde müşterilerin maliyetler üzerinde etkisi olmazken, hedef maliyetlemede müşteri verileri maliyetleri düşürmede yol göstericidir.
- Maliyet artı yönteminde maliyetlerin planlanmasında değer zinciri göz ardı edilirken, hedef maliyetlemede maliyetlerin planlanmasında değer zinciri mutlaka dikkate alınmakta ve ön planda tutulmaktadır.

2.2.7.2. Standart maliyet yöntemi ile karşılaştırma

Hedef maliyetlemenin etkinliğini ölçmede standart maliyet yönetimi önem arz etmektedir. Hedef maliyetlemede pazara dayalı olarak elde edilen veriler, işletmenin standart verileri ile karşılaştırılmaktadır (Can, 2004:198). Hedef maliyetleme ve standart maliyetleme ürünün/hizmetin yaşam dönemlerinde farklı aşamalara odaklanmaktadır.

Standart maliyetleme üretim aşamasına, hedef maliyetleme ise ürünün planlama ve tasarım aşamasına yoğunlaşmaktadır. Standart maliyetlemede maliyet kontrolü temel alınmakta, hedef maliyetlemede ise maliyet azaltımına odaklanılmaktadır. Standart maliyetlemede amaç bütçelenen ve fiili maliyet arasındaki farkın saptanması ve azaltılması iken, hedef maliyetlemede amaç pazar koşullarında istenen performansı yakalamaktır. Standart maliyetler cari dönemle ilgili olup altı aylık ya da bir yıllık hazırlanmakta; hedef maliyetleme ise sürekli iyileştirme ile ilgili olup maliyet düşürme hedefleri aylık olarak belirlenmektedir (Çetin ve Atmaca, 2009:323).

2.3. Havayolu İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Süreci

Havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme süreci, ürün veya hizmet düşüncesinin ortaya çıkmasıyla başlamakta, kitle üretime geçildiğinde tamamlanmaktadır. Böylece hedef maliyetleme sürecinin temel ilkeleri de oluşmaktadır. Bu ilkeler şöyle sıralanabilir (Şakrak, 1997:92);

- Fiyata göre maliyetleme,
- Müşteri üzerinde odaklanma,
- Hizmet tasarımına yoğunlaşma,
- Geniş kapsamlı katılım,
- Yaşam boyunca maliyeti düşürme,
- Değer zinciri ile ilgilenmedir.

Bu ilkeler havayolu hizmet üretim süreci ile ilişkilendirilerek aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.1. Fiyata göre maliyetleme

Hedef maliyetleme yönteminin en belirgin özelliği önce satış fiyatının belirlenmesidir. Daha önce de açıklandığı üzere hedef satış fiyatı, müşterilerin ürüne/ hizmete ödemeyi kabullendiği bedeli ifade etmektedir. Fiyat pazarda oluşmaktadır. Hedef kâr, işletmenin finansman ihtiyacına ve içinde bulunduğu sektörün koşullarına göre belirlenir.

Fiyata göre maliyetleme ilkesi şu iki kurala dayanır (Dursun ve Aksoylu, 2001:363);

• Birincisi, ürün ve kâr planlarını pazar fiyatının belirlemesidir. Hizmet/ürünün uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip olabilmesi için, sık sık analizler yapılır. İşletmeler pazarda oluşan fiyatı veri olarak kabul etmek durumundadır.

•İkinci kural, hedef maliyetleme süreci dinamik bir süreç olup aktif rekabet ortamına ve analizlere göre yönlendirilir. Pazar fiyatının oluşumunun anlaşılmaya çalışılması, rekabet zorluklarının ve risklerin de öğrenilmesini sağlamaktadır.

Havayolu işletmeleri genellikle gelir yönetimi uygulamak suretiyle, fiyatların talebe göre şekillenmesini düzenleyebilmektedirler. Böylece boş kalma olasılığı bulunan kapasitenin, daha düşük fiyatlarla değerlendirilmesiyle gelirlerde artış sağlanmaktadır. Uçuşta koltukların boş kalması önemli bir gelir kaybının yanında aynı zamanda maliyet oluşturduğu da bilinmektedir. Bu nedenle, bilet fiyatları zaman içinde talep yoğunluğuna göre farklılık gösterebilmektedir. Talebin yoğun olmadığı sezonlarda bilet ücretleri düşük tutulurken, yoğun dönemlerde bilet fiyatları yüksek olmaktadır. Bu durumda havayolu işletmeleri pazar araştırması yaparak yoğun olmayan sezonda boş kalma olasılığı yüksek olan koltukları doldurmak amacıyla yolculara rakip işletmelerden daha düşük bilet fiyatı yansıtarak maliyetlerini azaltmaktadır (Kağnıcıoğlu, 2018:114).

2.3.2. Müşteri üzerinde odaklanma

Pazar tarafından yönlendirilen bir yaklaşım olan hedef maliyetlemede maliyet azaltma çabalarının müşteri isteklerine göre şekillenmesini ve bu isteklerin maliyetleme sürecinde sürekli dikkate alınmasını gerektirir (Dursun ve Aksoylu, 2001:364).

Müşteriler üzerinde odaklanma ilkesi, ürün/hizmet geliştirme faaliyetlerini yönlendirmektedir. Kalite, maliyet ve zamana ilişkin müşteri ihtiyaçları, ürün/hizmet ve süreç kararlarına dahil edilir ayrıca maliyet analizlerine de rehberlik etmektedir. Müşterinin istediği ürünün anlaşılması ve işletmelerin bu ihtiyaçları karşılarken rakip işletmelerden farklı davranış sergilemelerinde onlara yardımcı olacaktır (Ata, 2014:62).

Havayolu işletmelerinin olanaklarına ve hizmetlerine en iyi cevap verecek pazar bölümü seçilerek, bu bölümdeki müşteri istek ve ihtiyaçları yerine getirilmeye çalışılır. Müşteri istek ve ihtiyaçlarının belirlenmesi için çeşitli pazar araştırmaları yapılmaktadır. Örneğin iş amaçlı yolcu pazarında yolcular için dakiklik, uçuş sıklığı, bilet esnekliği önemlidir (Eser, 2018:15). Havayolu işletmeleri maliyet azaltma sürecinde yolcuların

istek ve ihtiyaçlarını göz önüne alarak rakip işletmelere karşı rekabet üstünlüğü sağlayacaktır.

2.3.3. Hizmet tasarımına yoğunlaşma

Hedef maliyetleme ürün ve süreç tasarımına yöneliktir. Tasarım sürecine yoğunlaşarak pazarda karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı değişikliklerin oluşması önlenmeye çalışılır. Geleneksel maliyet kontrol yöntemlerinde bu ilkenin aksine maliyet yönetiminde ölçek ekonomilerine, öğrenme eğrilerine ve verimliğin iyileştirilmesine önem verilmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000: 3).

Hedef maliyetlemenin başarısında ürünün tasarımı anahtar sayılmaktadır. Müşteriler tarafından istenilen ürün belirlenir ve daha sonra ürün tasarımında basitliğe ulaşmaya çalışmak ve bunu ölçmek önemlidir (Bahşi ve Can, 2001: 54). Tasarım aşamasında oluşan maliyetler, gelecekteki maliyetlerdir. Hedef maliyetleme yöntemi, tasarım ekibini, üretim öncesinde gerekli teknik değişimlerin yapılabilmesi için ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yöneltmektedir. Bu konuda çalışanların farklı uzmanlık bilgilerinden yararlanılmaktadır (Kutay ve Akkaya, 2000: 4).

Havayolu işletmeleri, hedef müşterisi olan yolcular için çekici hizmet/ürün geliştirmek ister. Ancak bu tür girişimler yüksek maliyetli olabilmektedir. Alınan kararlar ile ürünün kalitesi ve üretim maliyetleri arasında denge yakalanmaya çalışılır. Havayolu işletmeleri kaliteli bir ürünü/hizmeti kabul edilebilir bir maliyetle üretmek için, tarife planlamasından, ağ yapısına kadar çeşitli süreçlerde müşterinin satın alabileceği çeşit ve değerde üretim yapma çabasındadırlar.

Havayolu işletmeleri, müşteri memnuniyetini ve talebi artırmak amacıyla bir yandan yolculara uygun koltuk aralıkları sunmaya özen gösterirken bir yandan da işletme maliyetlerini düşürmeye odaklanmaktadır. Havayolu işletmeleri uçak içi yolcu yerleşimlerini, koltuk rahatlığına ve hizmet derecesine göre; yüksek ücretlerin ödendiği, sunumun önem kazandığı birinci sınıf, çalışanların esnek fiyatlarla hizmet aldığı iş amaçlı sınıf ve diğer yolculardan daha düşük, indirimli fiyatlarla daha basit hizmetlerin sunulduğu ekonomik sınıf olmak üzere üç sınıfa ayırmaktadırlar (Atalık, 2018: 83).

2.3.4. Geniş kapsamlı katılım

İşletme bölümleri, üretimden önce gerekli teknik değişmelerin yapılabilmesi için ürün tasarımlarının incelenmesine yönlendirilmektedir (Doğan ve Hatipoğlu, 2004:102).

Ürün tasarımından üretimine kadar sorumlu olan, tasarım ve üretim mühendisliği üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılmaktadır. Bu ekiplerde işletme içi üyelerle aynı zamanda, tedarikçiler, müşteriler, dağıtım ağı gibi işletme dışı taraflar da yer alır. Çok fonksiyonlu ekipler tasarım aşamasından nihai ürün aşamasına kadar ürünün her şeyinden, tüm süreçlerden sorumlu tutulmaktadır (Ata, 2014:65).

2.3.5. Yaşam boyunca maliyeti düşürme

Hedef maliyetleme bir ürünün tüm kullanım süresi boyunca oluşan alış fiyatı, işletme, bakım ve onarım giderleri, satış ve dağıtım giderleri gibi maliyetleri dikkate alır. Temel amaç, hem müşteri hem üretici açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir (Ata, 2014: 66).

Tüketici açısından bakıldığında, satın alma bedeli içinde kullanım maliyetinden de pay bulunmaktadır. Üretici açısından bakıldığında ise yaşam dönemince maliyet azaltımı, ürünün ortaya çıkışından sonlanmasına kadar katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir (Dursun ve Aksoylu, 2001:365).

İşletmeler tarafından pazara sunulan yeni ürün/hizmetlerin pazarda kalacağı süre ürün yaşam dönemini göstermektedir. Bir ürünün yaşam dönemi pazara giriş, büyüme, olgunluk, düşüş olmak üzere dört aşamada tanımlanmaktadır.

1) Pazara giriş: Ürünün pazara ilk sunulduğu aşama olması nedeniyle satış gelirleri düşük, maliyetler ise yüksektir. Bu aşamada ürün henüz bilinmediğinden fiyat, tutundurma ve satış artırıcı faaliyetler üzerinden stratejiler gerçekleştirilir (Atalık, 2018: 94; Mucuk, 2014: 251). Havayolu işletmesi pazara yeni giriş yapan ürünün satış noktası hizmetleriyle müşterinin kolaylıkla ulaşabileceği şekilde dağıtımını sağlamakta, bunu çeşitli reklam faaliyetleriyle desteklemektedir. Havayolu işletmesi fiyat stratejisini, belirlediği iki nokta arasında rakip işletmelerin hizmet verme durumuna göre belirlemektedir. Faaliyet gösteren rakip işletme olamaması durumunda, dağıtım ve reklam maliyetlerini de karşılamak için, gerçekleştirilecek hizmet fiyatı genellikle yüksek tutulmaktadır (Atalık, 2018:94).
2) Büyüme: Bu süreçte ürün tanıtım aşaması tamamlanmış, ürüne olan talep artmıştır. İşletme yapacağı tutundurma faaliyetleri ile marka ve imaj için hizmet edecektir. Bu aşamada işletmenin hizmet verdiği pazara yeni rakipler gireceğinden, işletme hizmet

vereceği pazarı bölümlere ayırmalı, rekabetsiz pazar dilimlerinde hizmet vermelidir. Havayolu işletmesi müşterilerin istek ve ihtiyaçlarına göre fiyat stratejileri ve hizmet sınıfları oluşturması bu aşamada önem taşımaktadır (Atalık, 2018: 94).

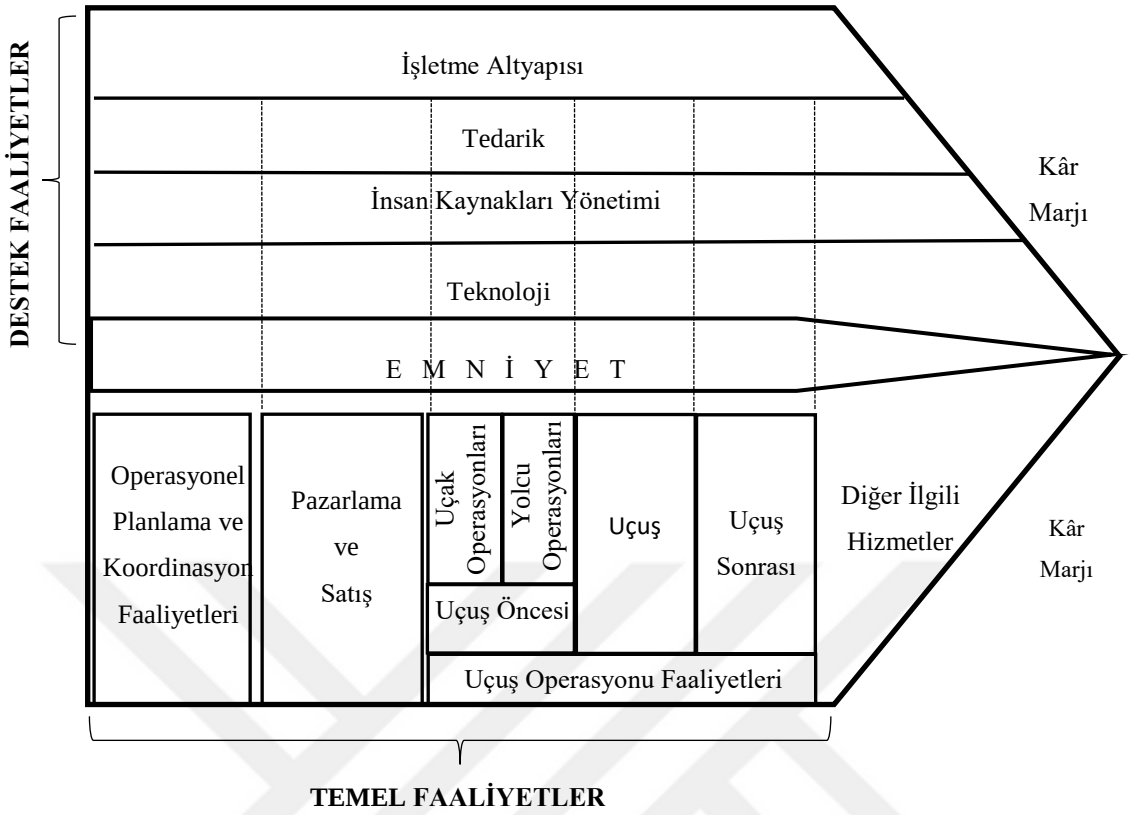
3) Olgunluk: Bu aşamada ürün müşterilere iyi tanıtılmış, fiyat stratejileri belirlenmiştir. Pazara pek çok rakip girmesi nedeniyle, pazara taklit ürünler sürülmüş ve rekabet sertleşmiştir (Mucuk, 2014: 251). İşletme pazar payını korumaya çalışmakta; ancak şiddetli rekabet nedeniyle kâr düşmeye başlamaktadır. İşletme geliştireceği strateji ile ürün yapısı ve içeriğini zenginleştirerek tutundurmaya ağırlık vermek suretiyle, tutundurma maliyetlerine katlanarak pazar payını korumaya çalışır (Atalık, 2018: 94).
4) Düşüş: Bu aşamada satışlar düşmekte ve işletme pazar payını kaybetmeye başlamaktadır. Pazarda faaliyet gösteren işletmeler, düşük kâr potansiyeli olan pazar bölümlerinden çıkmakta, reklam faaliyetlerini azaltmakta ya da sonlandırmaktadır. Bu dönemde işletme rakiplerin tamamen pazardan çekilmesini ve bu yolla kârın artırılmasını beklemektedir (Atalık, 2018: 95).

Havayolu işletmelerinde yaşam dönemi yaklaşımıyla temel amaç, ürünün yaşam dönemi boyunca maliyetlerini en aza indirmek olmaktadır.

2.3.6. Değer zinciriyle ilgilenme

Hedef maliyetleme değer zincirindeki tedarikçiler, satıcılar, destek hizmeti sunanlar, müşteriler vb. tüm elemanları maliyetleme sürecine dahil etmeyi amaçlar. Değerler zinciri, işletmelerin hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütününü ifade etmektedir. İşletmeyle ilgili tüm gruplarla iş birliği yapılması, değer zinciri boyunca maliyetleri düşürme etkinliğini artıracaktır (Kutay ve Akkaya, 2000:7) İşletmenin ilişkilerini uzun dönemde sürdürebilmesi ve kazancını değer zinciri üyeleri ile paylaşması hedef maliyetlemenin uygulanmasında başarıyı getirmektedir (Ata, 2014:66; Öndeş, Ardıç, Öztürk ve Kayacan, 2010:251).

Havayolu değer zinciri, bilet satış, uçuşa kayıt, yolcu hizmetleri, uçak işletme, kabin içi hizmetler ve bagaj hizmetleri olarak belirtilmektedir (Porter, 1985:108). Şekil 3'te havayolu işletmelerinin değer zinciri gösterilmektedir.



Şekil 3. *Havayolu işletmelerinde değer zinciri (Porter, 1985:108)*

Şekil 3'te görüldüğü üzere havayolu işletmelerinin değer zincirinin merkezinde emniyet yer almaktadır. Havayolu işletmeleri sunmuş oldukları temel ve destek faaliyetleri önce emniyet bilinci ile yerine getirmektedir (Kuyucak ve Şengür, 2009:140).

Havayolu işletmelerinin değer zinciri ile ilgilenmesi etkin maliyet kontrolü için yararlıdır. Havayolu endüstrisinde uzun dönemli finansal yaşama kapasitesi, taşıyıcıların maliyetlerini düşürmelerine ve böylece daha düşük fiyatlar sunabilmelerine bağlıdır.

Değer zinciriyle ilgilenen işletmeler; müşteriler ve endüstrideki diğer işletmelerle olan ilişki durumlarını öğrenebilir, karmaşık iş süreçlerini anlayabilir ve etkin maliyet yönetimi gerçekleştirebilirler.

2.4. Hedef Maliyetleme Sürecinin Düzeyleri

Hedef maliyetleme süreci üç düzeyden oluşmaktadır. Bunlar; pazar düzeyinde maliyetleme, ürün düzeyinde maliyetleme ve parça düzeyinde maliyetlemedir.

Pazar düzeyinde maliyetleme: Pazarı inceleme, müşteri isteklerine ve ödemek istediği fiyata göre ürünün yenilenecek özelliklerinin belirlenmesi ile başlamaktadır. Bu

aşamada müşteri ihtiyaçlarına dikkat edilmekte ve olası maliyet belirlenerek, maliyet baskısı tasarımcılara aktarılmaktadır.

Pazar düzeyinde maliyetleme beş aşamada ele alınabilir (Kurşunel, Alkan ve Büyükşalvarcı, 2005:66);

- İşletmenin uzun dönemli satış ve kâr hedeflerinin belirlenmesi,
- En yüksek kârlılığa ulaşmak için müşteri isteklerine göre ürünün yenilenecek özelliklerinin belirlenmesi,
- Hedef satış fiyatının belirlenmesi,
- İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için kazanması gerekli kâr marjının belirlenmesi,
- Olası hedef maliyetinin hesaplanması.

Havayolu pazarına bakıldığında tatil amaçlı seyahat edenlerin, iş amaçlı seyahat edenlere göre fiyata karşı daha duyarlı oldukları bilinmektedir. Bu yüzden ucuz bilet fiyatları tatil amaçlı seyahat eden yolcular için daha cazip olmaktadır. Tatil amaçlı ailecek aynı anda seyahat edildiğinde, seyahat maliyeti kişi sayısıyla çarpıldığında önemli bir yer tutmaktadır. Uçuş saatleri, uçağın konforu, koltuk aralıkları, ikramlar gibi kabin içi hizmetler, tatil amaçlı seyahat eden yolcular için daha az önem taşımaktadır. Bu pazara yönelik hizmet veren havayolu işletmeleri, ücretsiz yiyecek içecek sunmamakta, bunun yerine daha düşük ücretli bilet sunmaktadır (Eser, 2018:20).

Ürün düzeyinde maliyetleme: Tasarımcılar müşterilerin karşılayabileceği maliyette ürün geliştirmenin yollarını aramaktadır. Ürün düzeyinde maliyetleme, tasarımcıların yaratıcılığını ve maliyet amacına tüm yönleri ile ulaşmalarını kontrol altına almaktadır. Ürün düzeyinde maliyetleme kendi içinde üç aşamaya ayrılmaktadır (Ata, 2014:70; Kurşunel, Alkan ve Büyükşalvarcı, 2005:66);

- Ürün düzeyinde ulaşılabilir maliyetin belirlenmesi,

- Hedef maliyete uygun zaman aralığında ulaşmanın garantiye alınması,

- Hedef maliyete, değer mühendisliği ve diğer maliyet düşürme tekniklerini kullanarak, fonksiyonellikten ve kaliteden taviz vermeden ulaşılması.

Havayolu işletmeleri iş amaçlı seyahat eden yolcuların uzun kuyruklarda bekleyerek zaman kaybetmemeleri için uçuşun hemen öncesi check-in yapmaları için özel check-in kontuarları oluşturmaktadır. Ayrıca, kendilerine özel salonlar (CIP) tahsis

edilmekte, bu salonlarda dinlenmeleri sağlanmaktadır. İş amaçlı yolcular için ayrıcalıklı hizmetler bireysel tatmin ve statü farkındalığı yaratmasından dolayı havayolu işletmeleri müşteri kazanmasında önem taşımaktadır (Eser, 2018:16).

Parça düzeyinde maliyetleme: İşletme ürün düzeyinde maliyet belirledikten sonra, parçalara/birimlere göre maliyet ayrıntısı üzerinde çalışılır. Bundan sonra maliyet baskısı tedarikçilere aktarılmış olur. Tedarikçiler, işletmenin dışarıdan aldığı parçaları temin etmektedirler. Tedarikçiler, parçaları işletmeye sattıklarında yeterli geliri elde edebilmek için, parçaların tasarımı ve üretim yolları üzerinde çalışmalar yapmaktadırlar. Böylece parça düzeyinde maliyetleme tedarikçilerin yaratıcılıklarını geliştirirken alıcılara da fayda sağlamaktadır. Parça düzeyinde maliyetleme de kendi içinde üç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir (Ata, 2014:70; Kurşunel, Alkan ve Büyükşalvarcı, 2005:66);

- Ürün seviyesinde maliyetin temel görev seviyelerine göre ayrılması,

- Parça düzeyinde maliyetlerin belirlenmesi,

- Tedarikçilerin yönetilmesi.

Hedef maliyetleme sürecinin etkili yönetibilmesi, hedef maliyetleme düzeylerinin disiplinli şekilde takip edimesine bağlıdır.

2.5. Hedef Maliyetleme Sürecinde Yararlanılabilecek Araçlar

Hedef maliyetleme yönteminin başarıyla uygulanabilmesi için süreç içerisinde bazı araç ve yöntemlerden yararlanılmalıdır. Bunların başlıcaları; değer mühendisliği, kalite fonksiyon göçerimi, kaizen maliyetleme, eş zamanlı maliyetleme, kıyaslama, dengeli sonuç kartı, irdeleme analizleri ve dış kaynaktan yararlanmadır.

2.5.1. Değer mühendisliği (Değer analizi)

Değer analizinin amacı ürüne kalite, kullanım değeri, yaşam sürecine, dışsal görünüme, müşteri istekleri özellikleri bakımından katkıda bulunmayan maliyetleri saptamaktır. Böylece ürünün işlev performansından taviz vermeden maliyeti azaltılabilir. Bu araç hedef maliyete ulaşmada anahtar rolünde olup, hedef maliyetlemenin önemli bir parçasıdır. Bununla birlikte hedef maliyetlemeye benzemekle birlikte hedef maliyetlemenin yerini alamaz fakat onu desteklemektedir (Can, 2004:112).

Müşteriler tarafından ihtiyaç duyulan fonksiyonlar değer mühendisliği ile yeniden gözden geçirilir. Böylece farklı bakış açılarıyla daha düşük bir maliyete ulaşmayı

sağlayacak bir tasarım yapılır. Maliyetlerin büyük çoğunluğu tasarım sürecinde ortaya çıktığından, üreticilerin maliyetleri düşürmek için tasarım sürecine odaklanmaları gerekmektedir (Altınbay, 2006: 147; Örnek, 2003:215).

Değer mühendisliği sürecinin beş anahtar soru ile şekillenmektedir. Bunlar; Nedir? Ne yapar? Kaça mal olur? İkame ürün nedir? Onların maliyeti nedir? şeklindedir.

Değer analizinin odak noktası, birinci soruya verilecek cevapla belirlenmektedir. Analizin odak noktası ürünün temel fonksiyonları ve unsurları olmaktadır. İkinci soru, üründen beklenen fonksiyonların temel ve ikincil fonksiyonlar olarak sınıflandırılmasını sağlamaktadır. Üçüncü sorunun cevabı ile fonksiyonların maliyeti belirlenmektedir. Değer artışı sağlayarak ürün tasarımları için çözüm seçenekleri dördüncü ve beşinci sorulara verilen cevaplarla bulunmaktadır. Özetle, değer mühendisliği sürecine katılan işletmelerden hem işlevselliği artırmaları hem de maliyetleri düşürmeleri istenmektedir.

İlk adımda sorunu tanımlamakla başlayan değer analizi bir sorun çözme tekniği olarak ortaya çıkmıştır. Değer analizinde karşılaşılan sorunların belirtileri analiz edilerek sorunun çözümü araştırılır. Çözümde hangi tekniğin kullanılacağının seçimi önemlidir. Böylece süreçte bulunması gereken işlevler ortaya çıkarılmaktadır (Örnek, 2003:216).

Değer mühendisliği farklı işletmelerde farklı şekillerde yürütülmektedir ve genellikle uygulanmakta olan dört aşama vardır. Bunlar (Ergün, 2002:40-42):

1. Maliyet-Fonksiyon Analizi Aşaması: İlk aşamada; fonksiyonlar tanımlanmakta, değerlerine göre sınıflandırılmakta ve bunların elde edilebilme maliyetleri belirlenmektedir. Belli bir parçanın gerçekleştireceği fonksiyonu ve bunun maliyetini ortaya koymak maliyet fonksiyon analizinin amacıdır. Kısaca bu analiz ile maliyet ve önemlilik ürün fonksiyonuna dağıtılır.

2. Beyin Fırtınası-Yaratıcılık Aşaması: Bu aşamada değer mühendisliği gerekli fonksiyonları yerine getirebilecek alternatif yöntemler bulmaya çalışmaktadır. Alternatif yöntemler ya maliyetleri düşürmelidir ya da ürünün değerini artırmalıdır.

3. Değerlendirme ve Karar Verme Aşaması: İkinci aşamada belirlenen seçenekler değerlendirilip üzerinde daha ayrıntılı çalışmalar yapılmaktadır. Seçeneklerde fayda, teknik uygunluk, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, olası maliyet indirimi ya da katma değer gibi ölçütler dikkate alınır.

4. Seçilen Fikirlerin Maliyetlerin Azaltılması Amacıyla Uygulanması Aşaması: Fikirler belirlendikten sonra, yöneticilerin görüşleri alınarak bir uygulama planı oluşturulmakta ve bu plana bağlı olarak da ürün veya süreç tasarımında gerekli değişikliklerin yapılmasına çalışılmaktadır.

Değer mühendisliği uygulamaları daha çok maliyet düşürme üzerine odaklanmasından dolayı kalite değerlendirme açısından yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin giderilmesi için değer mühendisliği tekniğinin kalite fonksiyon göçerimi ile desteklenerek uygulanması gerekmektedir. Kalite fonksiyon göçerimi tasarım projesinin doğal bir parçasıdır ve müşteri odaklı planlamayı esas almaktadır (Ergün, 2002: 42).

2.5.2. Kalite fonksiyon göçerimi

Kalite fonksiyon göçerimi, ürün/hizmette, müşterilerin bulunmasını istediği niteliklerin ve bunları gerçekleştirecek fonksiyonların ve ilgili işlerin örgüt içinde uygun birimlere aktarılması şeklinde ifade edilebilir (Yenigöl, 2008:10).

Diğer bir ifadeyle kalite fonksiyon göçerimi, müşterilerden ne istedikleri öğrenildikten sonra, belirlenen ihtiyaçların mevcut kaynaklarla en iyi nasıl karşılanacağının tespit edilmesinin mantıksal bir yolu olarak tanımlanabilir. Kalite fonksiyon göçerimi, maliyet azaltımı üzerine odaklanmış olan değer mühendisliğinin kapsamını daha geniş bir boyuta taşımaktadır. Ürün/hizmet işlevlerine düşük maliyetin yanında müşteri odaklı kalite yaklaşımını da eklemektedir (Altınbay, 2006:148).

Kalite fonksiyon göçerimi uygulamasının ilkeleri şunlardır (Ergün, 2002:43):

- Kaliteyi artırmak,
- Müşteri tatminini artırmak,
- Kuruluşun performansını artırmak,
- Tasarım ve süreçle ilgili problemlerin çözümünde avantaj sağlamak,
- Tasarım ve üretim maliyetini azaltmak,
- Ürün/hizmet güvenilirliğini artırmak,
- Takım çalışmasını gerçekleştirmek.

Kalite fonksiyon göçerimi, müşterileri daha tasarım sürecinin başında dikkate almaya başlamaktadır. Böylece ilk başta doğruyu bularak müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre ürün geliştirme süresini kısaltır. Kalite fonksiyon göçerimi, rakiplerle mücadele ederek yeniliği teşvik eden bir planlama aracıdır (Altınbay, 2006: 148). Kalite fonksiyon göçerimi sürecinde müşteri ihtiyaçlarının dikkate alınmasıyla birlikte ürün özellikleri ve müşteri ihtiyaçları arasında paralellik sağlanır. Böylece rekabetçi bir üstünlük sağlanır. Değer analizini daha kapsamlı bir boyuta taşıyarak, ürün fonksiyonuna düşük maliyetin yanında müşteri odaklı kalite yaklaşımını da eklemektedir. Kalite fonksiyon göçerimi tekniğinin üç temel özelliği aşağıdaki gibi sıralanabilir (Altınbay, 2006:149);

- Müşteriyi tanımlamak,

- Müşteri isteklerini anlamak,

- Müşteri isteklerinin nasıl karşılanacağını belirlemek.

Kalite fonksiyon göçerimi, ürün ve hizmetlerin müşteri gereksinimlerine göre tasarlanması gerektiğini savunur. Önceden ürün tasarımı için kullanılan kalite fonksiyon göçerimi, hizmet endüstrisi için büyük kullanım değerine sahiptir. Havayolu hizmetlerinin geliştirilmesinde, eğitim programlarının oluşturulmasında, yeni takım üyelerinin seçiminde ve yeni hizmetlerin tasarımında kalite fonksiyon göçerimi tekniği kullanılmaktadır (Akbaba, 2000:1-2).

Havayolu işletmelerinde pazar araştırmaları yoluyla müşteri memnuniyeti öğrenilmeye, müşterinin hizmeti tekrar satın alma sayısı ve işletmeye bağlılık düzeyi arttırılmaya çalışılmaktadır. Fakat sunulan ürünün tasarımı konusuna yeterince odaklanılmamıştır. Hizmet işletmelerinde kalite fonksiyon göçerimi kullanımı ile yeni ürün/hizmet tasarımı yapılırken veya mevcut ürün/hizmet geliştirilirken ürün kalitesini daha geniş açıda ve daha uzun zamanda düşünme fırsatı bulacaktır. Müşterinin istekleri önceden belirlenip değerlendirilecek ve böylece daha kaliteli hizmet ile müşteri memnuniyeti artırılabilecektir (Öter ve Tütüncü, 2001:102).

2.5.3. Kaizen maliyetleme

Kaizen maliyetleme, mamulün/hizmetin yaşam seyrinin üretim safhasında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlanabilmektedir (Altınbay, 2006:104). Başka bir ifadeyle; parça ve mamullerin maliyetlerini önceden belirtilen bir

oranda azaltmak için kaizen tekniklerinin uygulanması, kaizen maliyetleme yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Acar ve Alkan, 2003:25).

Üretim sürecinde maliyeti azaltmaya yardımcı olan bir yönetim sürecidir. Kaizen yöntemine göre sonuçları iyileştirebilmek o sonuca neden olan faktör veya süreçleri iyileştirme ve geliştirmeye bağlıdır. Kaizen maliyetleme, bir hedef maliyetin belirlendiği ve hedef maliyete ulaşılabilmesi için üretim işlemlerinin sürekli iyileştirildiği bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre iki teknik iç içe geçmiş olmasına rağmen aralarındaki fark, hedef maliyetlemenin maliyet kontrolünden çok maliyet planlamaya odaklanması, kaizen maliyetlemenin ise üretim aşamasında maliyetlerin düşürülmesine odaklanmasıdır (Ata, 2014:77). Kaizen maliyetleme maliyet azaltma yanında kalitenin yükseltilmesine ve üretim süreçlerinin güvenirliliğine de katkı sağlamaktadır (Karcıoğlu, 2000: 198). Kaizen uygulamalarının takım çalışması anlayışı ile yapılması uygulamanın başarısı açısından son derece önemlidir. Kaizen maliyetlemede rekabetçi bir çevrede faaliyet gösteren işletmelerde, israfı önleme ve maliyetleri düşürme üzerine odaklanılarak sürekli iyileştirmeler yapmak hedeflenir (Acar ve Alkan, 2003:25).

Kaizen maliyetlemenin özellikleri aşağıda sıralanmıştır (Acar ve Alkan, 2003:26);

• Maliyetleri doğru hesaplamak yerine maliyet azaltmaya odaklanır.

• Maliyet azaltımından tüm ekibi sorumlu tutar.

• Fiili üretim maliyetleri, üretim hattının ilk çalışanları tarafından hesaplanmakta, paylaştırılmakta ve analiz edilmektedir. Tasarım ve üretim ekibi maliyetle ilgili bilgileri kendileri toplamakta, muhasebe ekibine ihtiyaç duymamaktadır.

• Üretim ortamlarına yönelik olarak uzmanlaşan ekip, edindiği maliyet bilgilerini maliyet düşürme kararlarında kullanmaktadır.

• Maliyetlerin iyileştirilmesi için standartlar ve hedef maliyetler sürekli yenilenmektedir. Mevcut hedefler gerçekleştirildikçe yeni hedefler belirlenmektedir.

• Çalışanların sorumluluğu üretim maliyetlerini düşürmek olup maliyet düşürme çalışmalarında etkili oldukları sürece küçük ölçekli yatırımlar için yetkilendirilirler.

2.5.4. Eş zamanlı maliyetleme

Maliyet hesaplamaları ürünün veya hizmetin tasarım aşamasında ilk tasarımı ile başlamakta ve eş zamanlı olarak devam etmektedir. Hedef maliyetleme sürecinde de tahmini maliyet bilgilerine tasarım aşamasıyla beraber gereksinim duyulmasından dolayı, eş zamanlı maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyetlemeyi destekleyici niteliktedir. Üretilecek ürünlerin ve ürün üretim sürecinin eş zamanlı olarak hazırlanması hedef maliyetleme yönteminde başarı sağlama açısından önemlidir. Ürün ve üretim süreçlerinin eş zamanlı hazırlanması ile çatışan faaliyetler ve parçalar belirlenebilecek, gereksiz zaman kaybına uğramadan uyumlaştırma yoluna gidilecektir. Eş zamanlı planlama ile ürün geliştirme maliyetlerinin düşürülmesi ve ürün kalitesinin iyileştirilmesi amaçlanır ve böylece rakiplere karşı süre yönülü üstünlük sağlanmış olur (Ata, 2014:75).

2.5.5. Kıyaslama (Benchmarking)

İşletmenin ürünlerinin, fonksiyonlarının, süreçlerinin kendi içinde en iyiler ile karşılaştırarak potansiyel maliyet azaltımını ve hizmet iyileştirme olanaklarını keşfettiği hedef maliyetleme için son derece önemli olan yöntemdir. Hedef maliyetleme açısından ürün parça maliyetlerine ilişkin rekabet kıyaslaması ilk odak noktasıdır. Fonksiyon maliyetleri konusunda da ürünle, müşteri isteklerinin daha iyi ve daha az maliyetle ne kadar karşılanabileceğini belirleme olanağı bulunmaktadır. Bir iyileştirme süreci olarak kıyaslama, müşteri memnuniyetini artırma ve olası müşteri beklentilerini de karşılama anlamında da hedef maliyetlemeyi desteklemektedir (Ata, 2014:74).

Havayolu endüstrisi, rekabet üstünlüğü sağlayacak yöntemlerin ya da araçların hızla değiştiği bir endüstridir. Maliyet kontrolü ve işletme etkinliği ile rekabetin doğrudan bağlantılı olduğu havayolu endüstrisinde, benchmarking işletmelere rekabet üstünlüğü sağlama noktasında çok önemli avantajlar sunmaktadır. Bunu havayolu işletmelerinde kıyaslama (benchmarking) uygulamasını kapalı kapılar ardında konuşulan konu olması kanıtlamaktadır (Francis vd., 1999:107; Yalçınkaya ve Adiller, 2011:2701).

Havayolu işletmeleri tarafından kıyaslama tekniğinin kullanımı, diğer işletmelerin kullanımından farklı değildir. Havayolu yönetimleri, işletme performanslarını diğer işletmelerle karşılaştırma gereği ortaya çıktıktan sonra çeşitli yollar aramışlardır. Havayolu işletmeleri IATA, ICAO, CAA gibi düzenleyici kuruluşların verileri ile Air Transport World ve Airline Business gibi yayınlardan elde edilen verilerle maliyet

karşılaştırmaları yapmaktadır (Fry, Humphreys ve Francis, 2005:128; Yalçınkaya ve Adiller, 2011:2702).

2.5.6. Dengeli sonuç kartı

Bir başarı değerleme modeli olan dengeli sonuç kartı, işletme performansını finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreç boyutu, öğrenme ve gelişme boyutu olmak üzere dört boyutta ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu dört boyut yöneticilerin örgüte bakış açılarını genişletmektedir (Erdoğan, 2018:230).

Dengeli sonuç kartının finansal boyutu, diğer boyutların amaç ve ölçütleri için odak noktası niteliğindedir. Bu boyutta "finansal başarı kazanmak için ortaklara nasıl görünmeliyiz?" sorusuna cevap aranmaktadır. "İşletme vizyonunu gerçekleştirmek için müşterilere nasıl görünmeliyiz?" sorusuna cevap arandığı müşteri boyutunda ise finansal boyuttaki hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli amaçlar ve performans göstergeleri belirlenir. İçsel süreç boyutunda hedef müşteri ve pay sahiplerinin beklentilerini karşılamaya yönelik stratejilerden amaç ve performans göstergeleri üretilir. Dengeli sonuç kartının öğrenme ve gelişme boyutunda da "vizyonumuza ulaşmak için değişim ve gelişim yeteneklerimizi nasıl artırabiliriz, değer yaratma ve iyileştirmenin sürekliliğini nasıl sağlayabiliriz?" sorusuna cevap aranmaktadır. Böylece performans artışı için gerekli altyapının hazırlanması hedeflenmektedir (Erdoğan, 2018:231).

Dengeli sonuç kartı boyutlarında belirlenen göstergelerle, bu boyutlardaki çıktılar ölçülmekte, boyutlar arasında denge ve uyumun sağlanması için stratejik geribildirim sağlanarak, veriden stratejiye ulaşmak ve stratejiyi uygulanır kılmak amaçlanmaktadır. Strateji geliştirme, yerleştirme ve uygulama mekanizması ile ön plana çıkan dengeli sonuç kartı, finansal veya finansal olmayan, işletme içi ve dışı performans ve sonuç göstergeleri arasındaki ilişkiyi neden-sonuç hiyerarşisi içinde dengeli bir şekilde işletme stratejisine yansıtmayı hedeflemektedir (Can, 2004:175).

Dengeli sonuç kartının işletmelere sağladığı yararlar şöyle sıralanabilir (Erdoğan, 2018:231):

- Kurumsal stratejinin açıkça belirlenmesi ve amaç birliğinin sağlanması,
- Stratejinin örgüt geneline yayılması,
- Stratejik amaçların uzun vadeli hedefler ve bütçe ile bağlantısının kurulması,
- Mevcut uygulamanın belirlenmiş olan strateji ile uyumlu hale getirilmesi,
- Stratejiye uygun performans hedef ve göstergelerinin belirlenmesi,

- Stratejik denetlemelerin sürekli olarak gerçekleştirilmesi,
- Stratejiyi değerlendirmek ve geliştirmek için bilgi desteğinin sağlanması,
- Yönetim sistemlerindeki eksiklerin giderilmesi için geribildirim sağlanması.

Havayolu işletmeleri, büyük tutarlı uçak yatırımları gerektiren, çok sayıda çalışanı bulunan bir sektörde faaliyet göstermeleri nedeniyle havayolu işletmelerinin sabit maliyetleri oldukça yüksektir. Çok sayıda havayolu işletmesinin faaliyet gösterdiği, düşük kâr oranlarıyla yoğun rekabetin yaşandığı bir ortam mevcuttur. Havayolu işletmeleri de böyle bir ortamda ayakta kalabilmek için, değişen koşullara hızlı bir şekilde uyum sağlamak zorundadır. Buna bağlı olarak, havayolu işletmeleri, şimdiki ve gelecekteki performanslarını çok boyutlu olarak değerlendirebilecekleri performans yönetimine gereksinim duymaktadır (Erdoğan, 2018:233). Havayolu işletmelerinin performans yönetiminde kullanıldığı yöntemlerden biri de dengeli sonuç kartıdır.

Havayolu işletmelerinde finansal, operasyonel, hizmet kalitesi, insan kaynakları ve çevresel olmak üzere beş alanda performans göstergeleri kullanılmaktadır. Havayolu işletmelerinde kullanılan finansal performans göstergeleri; operasyonel maliyet, sunulan koltuk kilometre maliyet, nakit akış oranı, hisse başına kazançtır. Bu finansal göstergeler, havayolu işletmelerinin saatlik, günlük mevsimlik trafik dalgalanmaları, rakiplerin durumu, ekonomik durumdaki değişkenlik gibi bilgileri sunmaktadır. Havayolu işletmelerinin performansı belirlemede finansal performans göstergelerinin önemi büyüktür. Finansal olmayan performans göstergeler, finans performansı etkilemekle birlikte önemli veriler sağlamaktadır. Havayolu yönetiminde dengeli sonuç kartı gibi çok boyutlu performans yönetim sistemlerine gerek duyulmaktadır (Erdoğan, 2018:234-236). Birçok işletmede olduğu gibi havayolu işletmelerinde de dengeli sonuç kartı kullanımında sektörün özelliklerine göre performans boyutlarında değişiklik yapılabilir.

2.5.7. İrdeleme analizleri

Rakip işletmelerin ürünlerini her yönüyle tanıyabilmek için irdeleme analizleri yapılır. İrdeleme analizleri, herhangi bir rakip işletmenin ürününün ayrıntılı olarak incelendiği analitik bir süreçtir. Bu analizde; rakibe ait ürün önce detaylarına sonra alt parçalarına ayrılarak en ayrıntılı şekilde incelenir. Bu yolla rakibin ürününün tasarımı, tahmini maliyet yapısı, kalitesi, işlevselliği ve nihai ürün oluşumunda izlenen süreçler tüm detayıyla öğrenilmiş olur (Altınbay, 2006:149).

Ürün tasarımına yönelik rakibin yaklaşımını inceleme fırsatı veren bu analiz uzun süredir kullanılmaktadır. İrdeleme analizi çalışması yapanlar son teknolojiden yararlanarak bilgisayar ortamında rakiplere ait ürün parçalarının geometrik tasarımını ve bulgularını üç boyutlu ortamlarda benzetim yoluyla inceleyebilmektedirler.

2.5.8. Dış kaynak kullanımı (Outsourcing)

Dış kaynak kullanımı, işletmeye rekabet avantajı sağlayan düşük maliyetle yapılabilen veya temel yetkinliğe sahip olduğu faaliyetler dışında kalan tüm işleri, diğer işletmeler aracılığıyla yerine getirmektir. Böylece işletme kaynak tasarrufu sağlarken, aynı zamanda küçülmekte ve öz yetkinlikleri üzerine odaklanmaktadır (Koçel, 2020:398).

İşletmeleri dış kaynak kullanımına yönelten nedenler şu şekilde belirtilebilir (Yüksel ve Gerede, 2012:125-129):

- Operasyonel maliyetleri düşürmek,
- Temel yeteneklere odaklanma,
- Riskleri paylaşmak,
- Kaliteyi arttırmak,
- Yeniden yapılanma sürecini hızlandırmak,
- Küçülme ve esnekliği artırmak,
- Rekabet avantajı sağlamak,
- Müşteri istek ve ihtiyaçlarının değişmesi,
- Teknolojik değişimlerdir.

Havayolu taşımacılığında rekabet çok yoğun, sabit maliyetler yüksek, buna karşılık kâr marjları düşüktür. Bu nedenle dış kaynak kullanımı, havayolu işletmelerinde yeni olmayan bir yaklaşımdır. Havayolu işletmeleri, yolcu veya kargo taşımacılığı olan temel yeteneklerine odaklanmak, işletim maliyetlerini azaltmak, kaliteyi artırmak, tedarikçinin yetkinliklerine ulaşma isteği gibi nedenlerle dış kaynak kullanımına başvurmaktadır. Havayolu işletmeleri, biletleme işlemleri, ikram, kargonun uçağa ulaştırılması, uçak kabininin temizlenmesi, bilgi işlem, personel yetiştirme ve eğitimi, VIP yolculara verilen hizmetler, personelin işyerindeki yeme içme ihtiyaçlarının karşılanması, rezervasyon, havaaracı bakım faaliyetleri gibi pek çok konuda dış kaynaklardan yararlanmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
HAVAYOLU İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

3.1. Hedef Maliyetlemenin Havayolu İşletmelerinde Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma

3.1.1. Araştırmanın amacı ve önemi

Araştırmanın amacı; havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanma durumunu tespit etmektir. Bu amaçla ilgililere yöneltilen sorularla, hedef maliyetlemenin Türkiye'de faaliyet gösteren havayolu işletmeleri tarafından uygulanıp uygulanmadığı ve havayolu işletmelerinin sundukları hizmetlere ilişkin müşteri beklentileri, kâr oranları, maliyetlerin ve bilet fiyatlarının belirlenmesi, maliyet düşürme ve maliyet yönetimi çalışmalarında hedef maliyetlemeden yararlanma düzeyleri ve yetkililerin bu konudaki görüş ve önerileri belirlenmeye çalışılmıştır.

Uygulamadan alınan cevaplar hedef maliyetleme ilkeleri ile karşılaştırılarak, hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği ortaya konulmuştur. Ayrıca hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmelerin, bu yöntemi uygulamama nedenleri de belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma, rekabetin yoğun olduğu küreselleşen çevrede işletmelere yol gösterici olması ve aynı zamanda literatüre katkı sağlaması açısından önem arz etmektedir.

3.1.2. Araştırmanın kapsamı ve sınırlılıkları

Çalışma kapsamında, Türkiye'de faaliyet gösteren tarifeli ve tarifesiz yolcu ve kargo taşımacılığı yapan havayolu işletmelerinin üst düzey yöneticisi, muhasebe/ finansman sorumlusu, departman sorumluları ile görüşülmesi planlanmıştır. Araştırma kapsamında 10 havayolu işletmesi ile yapılan ön görüşme sonucu, 4 işletmeden olumsuz cevap alınmış, bir işletmeden ise olumlu cevap alınmasına rağmen anketin cevaplanmadığı görülmüştür. Soruların elektronik ortamda ulaştırıldığı 6 işletmeden 5'i tarafından anket soruları cevaplanmış olup, geri dönüş oranı %83,33'tür. Cevap alınan havayolu işletmelerinin oranı anakütlenin yarısına karşılık gelmektedir. Sonuç olarak araştırma, 5 havayolu işletmesinden derlenen verilerle oluşmuştur.

Araştırmaya katılan havayolu işletmeleri şunlardır;

- ACT Hava Yolları A.Ş.

- ❖ Güneş Ekspres Havacılık A.Ş. (Sunexpress)
- ❖ Tailwind Havayolları A.Ş
- ❖ Turistik Hava Taşımacılık A.Ş. (Corendon)
- ❖ ULS Hava Yolları Kargo Taşımacılık A.Ş.

3.1.3. Araştırmanın yöntemi

Araştırmanın modeli

Bu çalışma karma araştırma özelliği taşımaktadır. Karma araştırma yönteminde, verilerin toplanmasında, ilişkilendirilmesinde ve analiz edilmesinde nicel ve nitel verilerden yararlanılmaktadır.

Veri toplama aracı

Çalışmamızda veri toplama aracı olarak, geliştirilen anket formu kullanılmıştır. Anket formu, kapalı ve açık uçlu sorulardan oluşmaktadır. Hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde, literatür taraması ile bu konuda daha önce farklı sektörlerde gerçekleştirilen araştırmalardan yararlanılmıştır.

Veri toplama süreci

Araştırma kısmında Corendon Havayolları maliyet kontrol uzmanı, Sunexprees Havayolları genel muhasebe uzman yardımcısı, Tailwind Havayolları satış uzmanı, ACT Havayolları üst düzey yöneticisi, ULS Havayolları ticaret müdürü ile ön görüşme yapılarak, anket formu görüşülen kişilere internet üzerinden gönderilmiş ve aynı yoldan toplanmıştır. Anketi cevaplayanların tamamı lisans düzeyinde eğitime sahiptir.

3.1.4. Verilerin analizi

Literatür incelendiğinde havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasına yönelik, ülkemizde daha önce kapsamlı bir araştırma yapılmadığı tespit edilmiştir. Hedef maliyetleme uygulamasına/uygulanabilirliğine yönelik durum tespitinde bulunmak amacıyla yapılan anketle sıklık, ortalama gibi tanımlayıcı istatistik yöntemlerden yararlanılarak betimsel analiz yapılmıştır. Anket verilerinin toplanması, bulguların desteklenmesi ve değerlendirilmesinde literatürden de yararlanılmıştır.

Analizlerde sayısal olmayan değişkenlerin sayısallaştırılmasında sıra istatistiği kullanılmış; 5'li likert tipi sorularda en önemsiz = 1, önemsiz = 2, önemli = 3, çok önemli

= 4, en önemli = 5 şeklinde sıralama yapılmıştır. Diğer bir sıralama ise hiçbir zaman = 1, nadiren = 2, bazen = 3, genellikle = 4, her zaman = 5 şeklindedir.

3.1.5. Araştırmaya katılan işletmeler

ACT Hava Yolları A.Ş.: ACMI (Uçak, Mürettebat, Bakım ve Sigorta) gibi büyük taşıyıcılara ekstra kapasite sağlayan tarifesiz hava kargo hizmetleri gerçekleştirmek için 2004 yılında kurulmuştur. Kurulduğunda iki adet A300-B4 uçağına sahiptir. Halen filosunda 5 uçak bulunmaktadır. ACT Airlines, B747-400'ler ile uçan ilk ve tek Türk işletmedir (http-1).

Güneş Ekspres Havacılık A.Ş.: Türk Hava Yolları A.O. ve Lufthansa Havayolları'nın %50'şer ortaklığı ile 1989 yılında kurulan ve uzun yıllar charter pazarında hizmet veren şirket, 2001 yılından itibaren Antalya-Frankfurt uçuşlarıyla yurt dışı tarifeli seferler düzenlemektedir. Araştırma döneminde filosunda 72 adet uçak bulunmaktadır. Şirket, ISO 9001 kalite yönetimi, ISO 10002 müşteri memnuniyeti kalite yönetimi, ISO 27001 bilgi güvenliği yönetimi gibi çeşitli sertifikalara sahiptir (http-2).

Tailwind Havayolları A.Ş.: İstanbul merkezli charter havayolu işletmesidir. Yabancı sermaye ile 2006 yılında kurulan Tailwind, uzun bir hazırlık döneminden sonra ilk uçuşunu 2009'da gerçekleştirmiştir. Tailwind Havayolları, 2010 yılından bu yana IATA Operasyonel Emniyet Denetim Programı (IOSA) sertifikasına, 2011 yılından beri ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi (QMS) sertifikasına sahiptir. Tailwind Havayolları, 2013 yılından beri Asya ve Avrupa'da 20 farklı ülkeye uçuş yapmaktadır. (http-3).

Turistik Hava Taşımacılık A.Ş.: Bilinen adıyla Corendon Airlines, 2004 yılında kurulmuş olup, 2005 yılında Amsterdam'dan Sabiha Gökçen'e uçarak faaliyet geçmiştir. Ayrıca Gazipaşa Havalimanı'na 4 Nisan 2012'de yaptığı uçuşla bu meydana ilk kez yolcu uçağı indiren Türk şirketi olmuştur. Halen filosundaki Boeing 737 tip uçaklarla Türkiye ve Avrupa ülkeleri arasında charter uçuşlarına devam etmektedir (http-4).

ULS Hava Yolları Kargo Taşımacılık A.Ş.: ULS, diğer şirketlere, charter brokerlerine, nakliye şirketlerine ve tur operatörlerine her şey dahil kargo kiralama hizmeti sunmaktadır. Standart charter hizmetlerine ek olarak ULS, canlı hayvan taşımacılığı, müzik aletleri taşıma gibi özel charterler de gerçekleştirmektedir. ULS kiralama hizmetleri aynı zamanda dünya çapında gerekli trafik haklarını ve iniş izinlerini, yakıt, kargo ve uçak taşıma hizmetlerini de içerir (http-5).

3.2. Araştırmanın Bulguları ve Yorumlar

3.2.1. Araştırma sorularının değerlendirilmesi

Anketlere verilen cevaplar öncelikle dikkatle incelenmiş, cevapların değerlendirmeye uygunluğu kontrol edilmiştir. Eksiksiz cevaplandırıldığı görülen 5 adet anket değerlendirmeye alınmıştır. Daha sonra anket formunda yer alan soruların cevapları bilgisayar ortamına aktarılmıştır ve Excel yardımıyla analizler yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre tablolar ve şekiller oluşturmuştur

İşletmelerde anketi cevaplayanların pozisyonları, eğitim durumları, işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada kullandığı araçlara verdikleri önem düzeyi, maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerinin ağırlıkları hedef maliyetlemeyi uygulama düzeyi ile ilgili değerlendirmeler gruplandırılarak aşağıda açıklanmıştır.

3.2.2. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirlik durumu

Türkiye'de halen faaliyet gösteren ve araştırmaya katılan 5 havayolu işletmesine, havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirlik durumunu belirlemek için aşağıdaki tanım verilmiştir. Anketi cevaplandıranların bu tanımı dikkate alarak ilgili soruyu cevaplandırmaları istenmiştir.

Ürün/hizmet yaşam seyri boyunca maliyet düşürmeyi araştıran stratejik bir yönetim aracı olan hedef maliyetleme (hedef fiyat – hedef kâr payı) formülü ile ifade edilmektedir. Hedef maliyetleme süreci, satış fiyatının belirlenmesi ile başlamaktadır. Belirlenen satış fiyatından, beklenen kârın düşülmesi ile hedef maliyet belirlenir. Hedef maliyetleme, maliyete göre fiyatlandırmanın tersi olup, piyasa fiyatına göre maliyetleme de denilebilir. Yöntemin amacı, maliyetleri doğru hesaplamak, üretimle birlikte planlamak ve maliyet bilgilerinin işletme kararlarında kullanılmasını sağlamaktır.

Çalışmada uygulanabilirliği test edilen hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirlik durumu Tablo 5 ve Şekil 4'te gösterilmektedir.

Tablo 5. *Hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği*

Uygulanabilirlik durumu	**Sıklık**
Uygulanabilir	4
Uygulanamaz	1
Toplam	5

Tablo 5 incelendiğinde, yöntemin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliğine yönelik olumlu görüş ağırlık kazanmaktadır. Uygulamaya katılan işletmelerden yalnızca biri hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanamayacağını belirtmiştir. İşletme, değişken giderlerin çok fazla olması ve havayolu işletmelerinin dinamik maliyet yapısına sahip olması nedeniyle yöntemin uygulanamaz olduğunu ifade etmiştir. Bir işletme ise yöntemin uygulanabilir olduğunu ancak wet-lease (bakımının ve sigortasının tamamen uçağı kiraya veren şirketin sorumluluğunda olan uçuşa elverişli bir uçağın pilot ve kabin ekibiyle birlikte kiralanması) yönteminin uygulandığı işletmelerde gerek duyulmadığını ifade etmiştir.

Araştırmada hedef maliyetleme yönteminin genel ilkeleri, özellikleri, uygulama düzeylerine ilişkin sorular da mevcuttur. Bu sorularla hedef maliyet yöntemini uygulayan işletmeleri ve bunların hedef maliyetleme yönteminin özellikleriyle ilgili sorulara olumlu yanıt verme oranı ile uygulama düzeylerine yakınlıkları belirlenmeye çalışılmıştır.

Henüz işletmelerinde hedef maliyetleme yöntemini uygulamayan işletmelerin de genellikle yöntemin havayolu işletmelerinde uygulanabileceği, hatta uygulanmasının yararlı olacağı şeklinde görüş bildirmiş olmaları önemlidir.

3.2.3. İşletmelerin yeni bir ürünün/hizmetin kâr oranını belirleme şekli

Araştırmaya katılan işletmelerin yeni ürün/hizmetin kâr oranını belirleme düzeyi Tablo 6'da gösterilmiştir**.**

Tablo 6. *İşletmelerin yeni ürün/hizmetin kâr oranını belirleme şekli*

Ürünün/hizmetin kâr oranı belirleme şekli	**Sıklık**
Satışlar üzerinden belli bir getiri oranına göre	0
Ürün/hizmet için yapılan yatırımın beklenen kâr oranına göre	0
Ürün/hizmetin tahmini maliyetinin yüzdesi olarak	0
Ürün/hizmet hattındaki toplam ürün/hizmet kârlılığına göre	5
Toplam	**5**

Hedef maliyetleme yönteminde önce hedef satış fiyatı daha sonra kâr analizleri yapılarak hedef kâr oranı ve hedef maliyet belirlenmektedir. Hedef kârın belirlenmesinde satışlara göre kârlılık veya yatırımın kârlılığı ölçüsünden yararlanılmaktadır.

Tablo 6'ya göre, araştırmaya katılan işletmelerin tamamı yeni ürünün/hizmetin kâr oranını; ürün/hizmet hattındaki toplam ürün/hizmetlerin kârlılığına göre belirlediklerini ifade etmektedirler. İşletmelerin yeni ürün/hizmetin kâr oranını belirlerken, satışlar üzerinden belli bir getiri oranı veya ürün/hizmet için yapılan yatırımın beklenen kâr oranı yöntemlerinden yararlanmadıkları görülmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme yönteminin kâr oranı belirleme usulünü uyguladıkları söylenemez.

3.2.4. İşletmelerin rekabet araçlarına verdikleri önem derecesi

Havayolu işletmeleri için rekabet çok önemli, aynı zamanda stratejik bir konudur. Maliyet bilgisi rekabet avantajı oluşturmada anahtar faktör konumundadır. Çünkü havayolu işletmesinin en azından belli bir oranda kontrol edebileceği unsur, genellikle işletme maliyetleri olmaktadır. Uygulamaya katılan işletmelerin rekabet araçlarına verdikleri önem düzeyi 5'li likert ölçeği üzerinde değerlendirilmiş olup Tablo 7'de gösterilmiştir. Ölçekte sıralama olumsuzdan olumlu görüşe doğru; 1 en önemsiz, 5 en önemli olacak şekilde yapılmıştır.

Tablo 7. *İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada kullandığı araçlara verdikleri önem düzeyi*

	En Önemsiz	Önemsiz	Az önemli	Çok önemli	En önemli	Toplam	**Ortalama**
	Sıklık	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	
İşletme İmajı	0	1	2	0	2	5	3,6
Maliyet	0	0	2	0	3	5	4,2
Seyahat Süresi	2	0	0	2	1	5	3
Hizmet Kalitesi	1	0	1	2	1	5	3,4
Konfor	0	2	0	1	2	5	3,6

Araştırmaya katılan işletmelerin rekabet araçlarına verdikleri önem derecesine ilişkin değerlendirmeler aşağıdaki gibidir.

İşletme imajı; işletmelerin 1'i için önemsiz, 2'si için az önemli, 2'si için en önemli olduğu görülmektedir.

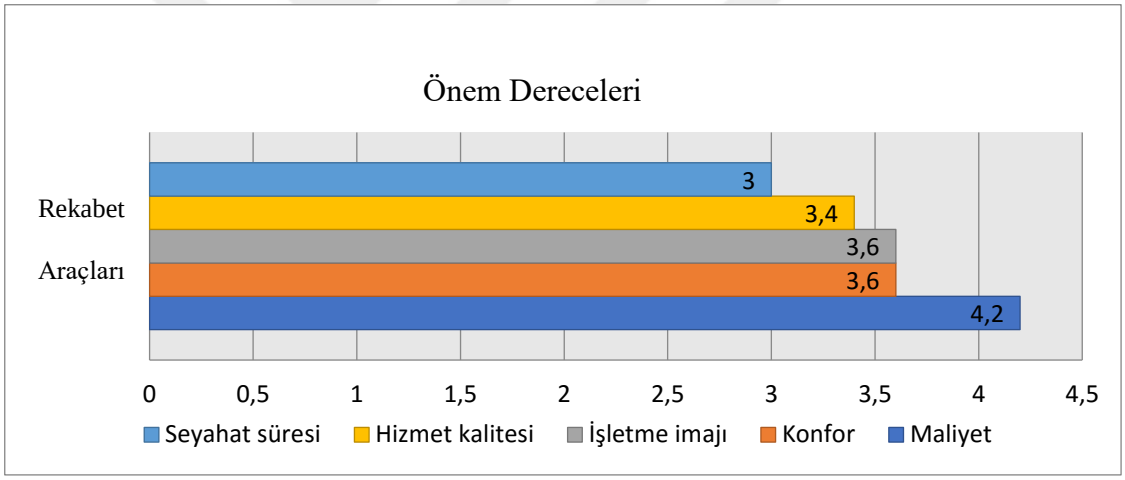
Maliyetin; işletmelerin 2'si için az önemli, 3'ü için en önemli olduğu görülmektedir.

Seyahat süresinin; işletmelerin 2'si için en önemsiz, 2'si için çok önemli, 1'i için en önemli olduğu görülmektedir.

Hizmet kalitesinin; işletmelerin 1'i için en önemsiz, 1'i için az önemli, 2'si için çok önemli, 1'i için en önemli olduğu görülmektedir.

Konforun; işletmelerin 2'si için önemsiz, 1'i için çok önemli, 2'si için en önemli olduğu görülmektedir.

Burada havayolu işletmelerinde maliyetin ortalama 4,2 ile en önemli, hizmet kalitesinin iki işletme için çok önemli olduğu görülmektedir. İki işletme için işletme imajı az önemli iken iki işletme için en önemlidir. Konfor iki işletme için önemsiz olurken iki işletme için en önemlidir. Seyahat süresi iki işletme için en önemsiz iken iki işletme için çok önemlidir. Şekil 4'te işletmeler tarafından rekabet araçlarına verilen önem dereceleri gösterilmiştir.



Şekil 4. *İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada kullandığı araçlara verdikleri önem dereceleri*

İşletme yetkililerinin değerlendirmesine göre en önemli rekabet aracı maliyet olarak görülmektedir. Maliyeti işletme imajı, konfor (işletme imajı ile aynı derece öneme sahip), hizmet kalitesi ve seyahat süresi takip etmektedir.

Küresel rekabet ortamında havayolu işletmelerinin diğer işletmelere karşı rekabet üstünlüğü sağlamaları müşterinin istek ve ihtiyaçlarının doğru belirlenip karşılanmasına, müşteri memnuniyetine bağlıdır. Havayolu işletmelerinde müşteri memnuniyeti hizmet kalitesi ve konfor ile sağlanabilir. İşletmelerin hizmet kalitesine önem verirken diğer rekabet araçlarını da ihmal etmemeleri önem arz etmektedir. Havayolu işletmeleri rekabet

üstünlüğü elde edebilmeleri için müşteriler tarafından beklenen konforu, hizmet kalitesini müşterilere sunarken maliyetlerini de azaltmalıdır.

Maliyet bilgisini rekabet aracı olarak kullanan işletmeler, uçakta tek sınıf bulundurmak suretiyle, yüksek kapasiteyle satılabilecek koltuk sayısını artırarak faaliyet göstermekte, ikramsız olarak uçmaları nedeniyle daha az kabin personeli çalıştırmaktadır. Ayrıca seyrek kullanılan havaalanlarını tercih ederek havaalanı ücretlerini (konma, konaklama ücreti, yolcu vergileri) daha düşük tutmaktadırlar. Yine bakım hizmetlerini bu konuda uzman işletmelerden satın alarak, önemli bir maliyet kalemi olan bakım maliyetlerini düşürmektedirler. Bu nedenle diğer araçlara verilen önem maliyete verilen öneme göre düşük kalmaktadır.

3.2.5. İşletmelerin yeni bir ürünün/hizmetin satış fiyatını belirlemesinde etkili olan etmenleri kullanma sıklığı

Araştırma kapsamındaki işletmelerin yeni ürün/hizmet satış fiyatını belirlemede etkili olan etmenleri kullanma sıklığı Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8. *İşletmelerin yeni ürün/hizmet satış fiyatını belirlemesinde etkili olan etmenleri kullanma sıklığı*

Etmenlerin kullanılma sıklığı	**Hiçbir zaman**	**Nadiren**	**Bazen**	**Genellikle**	**Her zaman**	**Toplam**	**Ortalama**
	Sıklık	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	
Rakiplerin belirlediği fiyat	1	0	0	2	2	5	3,8
Pazar araştırması	0	0	1	2	2	5	4,2
Benzer ürünlerin fiyatları	0	0	0	3	2	5	4,4
Müşterilerce arzulanan fiyat	0	0	4	1	0	5	3,2
Deneyimler	0	0	1	2	2	5	4,2
Üretim teknolojisine bağlı olarak tasarım/üretim özelliklerine göre fiyat	0	0	2	2	1	5	3,8

Tablo 8'e göre yeni bir ürünün/hizmetin satış fiyatı belirlenirken**;**

Rakiplerin belirlediği fiyatı, pazar araştırmasını ve deneyimler sonucu oluşturulan fiyatı işletmelerin 2'si genellikle; diğer 2'si her zaman dikkate almaktadır. Benzer ürünlerin fiyatlarını; işletmelerin 3'ü genellikle dikkate almaktadır. Müşterilerce arzulanan fiyatı; 4 işletme genellikle dikkate almaktadır. Ürün/hizmet üretiminde yararlanılan teknolojiye bağlı olarak tasarım ve üretim özelliklerine göre oluşturulan fiyatı; işletmelerin 2'si bazen; diğer 2'si ise genellikle dikkate almaktadır.

Hedef maliyetlemenin en önemli unsurlarından biri pazar fiyatıdır. Pazar fiyatını müşteriler ve pazardaki rekabet belirlemektedir. Hedef maliyetlemede hedef satış fiyatı, ürün veya hizmet için müşterilerin ödemeye razı olduğu tahmini fiyat verisidir. Hedef maliyetlemede satış fiyatı, rakiplerin belirledikleri fiyatın yanında, benzer ürünlerin piyasa fiyatları ve yeni ürüne müşterilerce ödenebilecek fiyat dikkate alınarak belirlenmektedir.

İşletmelerin verdikleri cevaplara göre; fiyatlama etmenlerinden en fazla kullanılan, benzer ürünlerin fiyatlarıdır. İşletmelerin hedef maliyetlemenin önemli unsurlarından biri olan pazar fiyatını belirlemede benzer ürünlerin fiyatını ortalama 4,4 ile genellikle dikkate aldıkları görülmektedir. Müşterilerce arzulanan fiyat bazen dikkate alındığı görülmektedir. Bu durumda pazar araştırmaları ile müşterilerce arzu edilen piyasa fiyatı dikkate alınarak hedef maliyetlemenin işletmelerde uygulanabilirliği arttırılabilir.

3.2.6. İşletmelerin Müşteri Beklentilerini Belirleme Düzeyi

Araştırma kapsamındaki işletmelerin müşteri beklentilerini belirleme düzeyine göre dağılımı Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9. *İşletmelerde müşteri beklentilerini belirleme düzeyi*

Müşteri Beklentilerini Belirleme Düzeyi	**Hiçbir zaman**	**Nadiren**	**Bazen**	**Genellikle**	**Her zaman**	**Toplam**	**Ortalama**
	Sıklık	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	
Tasarım öncesi pazar araştırmasıyla	0	1	0	1	3	5	4,2
Ürün/hizmet tasarımı boyunca sürekli pazar araştırmasıyla	0	1	0	2	2	5	4
Müşterilerin ürünü/hizmeti kullandıktan sonra pazar araştırmasıyla	0	2	1	1	1	5	3,2

Tablo 9. (Devam) İşletmelerde müşteri beklentilerini belirleme düzeyi							
Sistematik yöntem kullanımı (anket, hedef grup görüşmesi)	0	4	0	1	0	5	2,4
Tedarikçi/satıcı **geri bildirim yoluyla**	0	0	1	0	4	5	4,6

Tablo 9'da yer alan veriler aşağıda değerlendirilmiştir.

Müşteri beklentilerini; tasarım öncesi pazar araştırmasıyla işletmelerin 3'ü her zaman, 1'i genellikle, 1'i nadiren belirlemektedir.

Ürün ya da hizmetin tasarım aşaması boyunca devamlı pazar araştırmasıyla işletmelerin 2'si her zaman, 2'si genellikle, 1'i nadiren belirlemektedir.

Müşterilerin ürünü/hizmeti kullanmasından sonra pazar araştırmasıyla işletmelerin 1'i her zaman, 1'i genellikle, 1'i bazen, 2'si nadiren belirlemektedir.

Anket yaparak, hedef gruplar ile görüşerek vb. sistematik yöntemler kullanmak suretiyle işletmelerin 1'i genellikle, 4'ü nadiren belirlemektedir.

Tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yoluyla işletmelerin 4'ü her zaman, 1'i bazen belirlemektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin müşteri beklentilerini belirlerken, ortalama 4,2 ile tasarım öncesi pazar araştırması yöntemini, ortalama 4,6 ile de tedarikçilerden ve satıcılardan geribildirim alınması yöntemini uyguladıkları görülmektedir. Bu durum, hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini artırmaktadır.

3.2.7. İşletmelerin rekabet stratejilerine verdikleri önem derecesi

Araştırmaya dahil olan işletmelerin rekabet stratejilerine verdikleri önem dereceleri ile ilgili cevapları Tablo 10'da verilmiştir.

Rakiplere karşı piyasaya yeni ürün/hizmet sürerek rekabet etme (farklılaştırma stratejisi) 3 işletme için çok önemli, 1 işletme için az önemli, 1 işletme için önemsiz olarak görülmektedir.

Rakiplere göre pazar içindeki belli bir müşteri grubunu seçerek, belli bir ürün/hizmeti ve belli bir dağıtım kanalını seçmek (odaklanma stratejisi) 4 işletme için çok önemli, 1 işletme için önemsizdir.

Düşük maliyetle üretip rakiplerden daha düşük fiyatlı ürün/hizmetler sunma (maliyet liderliği stratejisi) 2 işletme için en önemli, 2 işletme için az önemli, 1 işletme için en önemsiz şeklinde ifade edilmiştir.

Ürünlerin/hizmetlerin rakiplerden önce müşterilere ulaşmasını sağlama 3 işletme için en önemli, 2 işletme için en önemsiz olarak görülmektedir.

Rakiplere göre daha fazla ve daha iyi ürün/hizmet özelliklerinin sunulması ise 4 işletme için en önemli, 1 işletme için de çok önemli şeklinde belirtilmiştir.

Tablo 10. *İşletmelerde rekabet stratejilerine verilen önem düzeyi*

	En önemsiz	Önemsiz	Az önemli	Çok önemli	En önemli	Toplam	Ortalama
	Sıklık	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	
Piyasaya yeni ürün/hizmet sürerek rekabet etme	0	1	1	3	0	5	3,4
Ürün/hizmetlerin rakiplerden önce müşterilere ulaşmasını sağlama	2	0	0	0	3	5	3,4
Rakiplerden fazla ve daha iyi ürün/ hizmet özellikleri sunma	0	0	0	1	4	5	4,8
Pazarda belli bir müşteri grubunu seçerek, belli ürün/ hizmeti ve dağıtım kanalını seçmek	0	1	0	4	0	5	3,6
Daha düşük maliyetle üretip düşük fiyatlı ürün/hizmet sunma	1	0	2	0	2	5	3,4

Eğlence amaçlı uçan yolcular ile işletmelerde veya kurumlarda çalışanlar arasından yüksek fiyattan uçmanın gereksiz olduğunu düşünen iş amaçlı yolcular tarafından düşük maliyetli taşıyıcılar tercih edilmektedir. Havayolu işletmeleri bu pazar bölümüne yönelik maliyet liderliği stratejisi uygulayarak rekabet üstünlüğü elde etmeye çalışmaktadır. Farklılaştırma stratejisi izleyen işletmeler müşteri için değer yaratacak ürünleri, hizmetleri keşfetmeye, geliştirmeye odaklanmaktadır.

Farklılaştırma stratejisi uygulayan işletmeler aynı anda birden fazla pazar bölümüne hitap etmek durumundadır. Her pazar bölümünde bulunan istek ve ihtiyaçlarının farklı olması nedeniyle bu pazar bölümlerine sunulan ürün ve hizmetler de farklılık göstermektedir. Rekabet üstünlüğü sağlamak isteyen havayolu işletmeleri her pazar

bölümünün talep yapısını iyi analiz etmelidir. Odaklanma stratejileri, düşük maliyetle veya farklılaştırma ile dar bir müşteri kesimine yönelik stratejilerden oluşmaktadır. Odaklanan pazar bölümünde müşterilerin istek ve ihtiyaçları karşılanmaya çalışılmaktadır. Farklılaştırmaya odaklanan havayolu işletmeleri, ürünleri ve hizmetleri rakiplerden daha önce pazara sunarak, pazara giriş engeli ile karşılaşmamaktadır.

İşletmelerde pazara yeni ürün/hizmet sunma, rakiplerden daha fazla ve daha iyi ürün/hizmet özellikleri sunma, ürünleri/hizmetleri rakiplerden daha önce pazara sunma, işletmelerin müşteri ve tasarım odaklı bir anlayışa sahip olduğunu göstermektedir. Müşteri ve tasarım odaklı olma anlayışı hedef maliyetleme yönteminin kullanılmasının sonucu olarak gerçekleşmektedir. Havayolu işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği için hedef maliyetlemenin önemli unsurlarından biri olan düşük maliyet, yani maliyet stratejisine daha fazla önem verilmelidir. Bu sonuç Bayazıtlı ve Koçsoy'un çalışmasında Kruskal-Wallis testi ile desteklenmiştir (Bayazıtlı ve Koçsoy, 2009:70).

3.2.8. İşletmelerin ürün/hizmet geliştirme sıklığı

Tablo 11'de görüldüğü üzere işletmelerin 2'si 1 ile 2 yıl arasında değişen sürelerde yeni ürün/hizmet geliştirerek ve mevcut ürünü/hizmeti yeniden tasarlayarak pazara sunmaktadırlar. Araştırmaya katılan iki havayolu işletmesinin ürün/hizmet tasarım ve geliştirme sıklığı ortalama 2 yıl veya daha azdır. Bunların hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasına ilişkin temel özelliklerden birine sahip oldukları görülmektedir. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmamasının nedeni ise işletme yapılarına uygun olmadığını düşünmeleridir.

Tablo 11. *İşletmelerde ürün/hizmet geliştirme sıklığı*

	Mevcut ürünün/hizmetin yeniden tasarım sıklığı	**Yeni ürün/hizmet geliştirme sıklığı**
	Sıklık	**Sıklık**
1 yıldan az	**0**	**1**
1-2 yıl	**2**	**1**
2-3 yıl	**0**	**0**
3-5 yıl	**1**	**2**
5 yıldan fazla	**2**	**1**
Toplam	**5**	**5**

Müşterilerin satın aldıkları hizmetin konfor, emniyet, maliyet gibi özelliklerine karşı genellikle yüksek derecede duyarlılığa sahip olduğu bilinen havayolu sektöründe, yeni ürün geliştirme süreleri daha kısa olabilir. Ancak araştırma kapsamındaki işletmelerin yolcudan çok kargo pazarına hitap ediyor olmaları, bu sürenin temel nedeni olarak değerlendirilebilir.

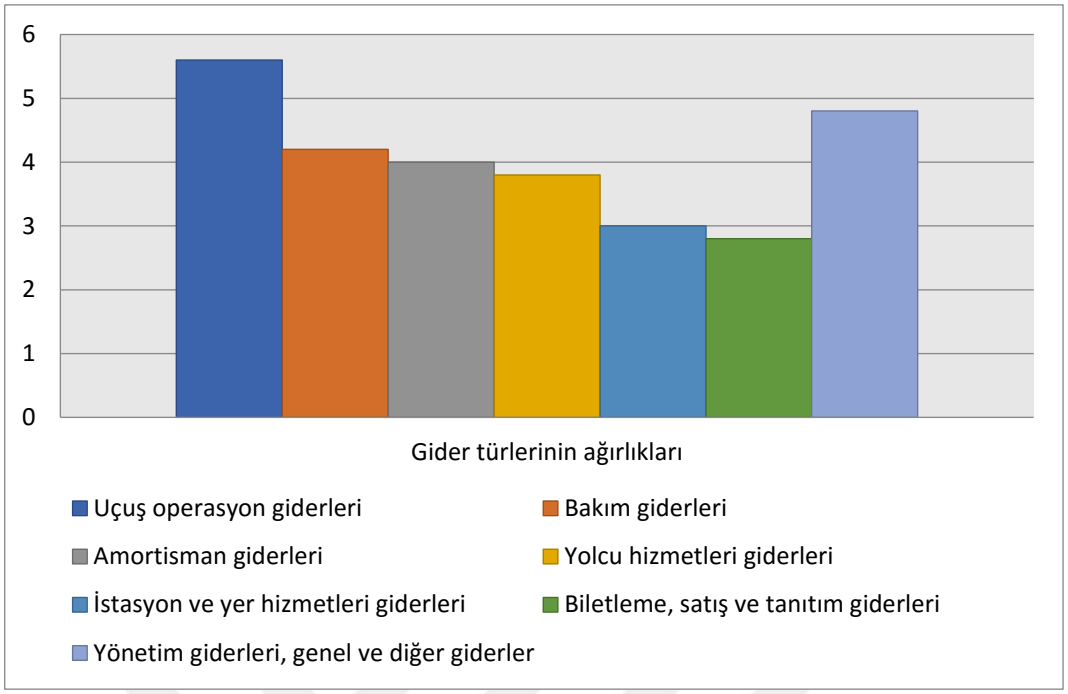
3.2.9. İşletmelerin maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerinin ağırlıkları

İşletmelerin maliyetlerini sınıflandırırken ağırlık verdiği gider türleri Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12. *Maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerinin ağırlıkları*

	Sayı	En az	En çok	Ortalama
Uçuş operasyon giderleri	5	1	7	5,6
Bakım giderleri	5	2	7	4,2
Amortisman giderleri	5	1	7	4
Yolcu hizmetleri giderleri	5	1	6	3,8
İstasyon ve yer hizmeti giderleri	5	1	5	3
Biletleme, satış ve tanıtım Giderleri	5	1	7	2,8
Yönetim, genel ve diğer giderler	5	3	7	4,8

Tablo 12'de görüldüğü üzere uçuş operasyon giderleri, havayolu işletmelerinde en önemli maliyet unsuru durumundadır. Bunu sırasıyla yönetim giderleri, genel ve diğer giderler ile bakım giderleri takip etmektedir. Yönetim ve genel giderlerinin bu kadar yüksek olmasının sebebi, hizmet işletmelerinde ana faaliyet (üretim/operasyon) giderleri ile genel yönetim giderlerinin kesin çizgilerle ayırt edilmesindeki güçlüktür. Gider dağılımının daha net görüntüsü Şekil 5'te verilmiştir.



Şekil 5. *İşletmelerin maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerinin ağırlıkları*

Şekil 5'te görüldüğü üzere havayolu işletmesi faaliyetlerinin temelini oluşturan doğrudan işletme maliyetleri maliyet sınıflandırmasında en ağırlıklı giderlerdir. Doğrudan işletme maliyetleri; uçuş operasyon, bakım ve amortisman giderleridir. Havayolu işletmeleri temel yetenekleri dışında kalan faaliyetleri hedef maliyetleme yönteminin ana bileşeninden biri olan dış kaynaklardan yararlanarak gerçekleştirmektedir. Böylece hedefledikleri maliyete ulaşmaları kolaylaşmaktadır. Bakım, yolcu hizmetleri, yer hizmetleri gibi faaliyetlerini gerçekleştirmek için dış kaynaktan yararlanmaktadırlar. Şekil 5'te de görüldüğü üzere bu faaliyetlerden kaynaklanan gider türlerinin toplam maliyet içindeki ağırlıkları doğrudan işletme maliyetlerine göre azdır.

3.2.10. İşletmelerin ürün/hizmet özelliklerini belirleme yöntemi

Havayolu işletmelerinde, pazara sunulacak yeni ürünün/hizmetin özelliklerinin belirlenmesi aşamasında en belirleyici faktörün ne olduğu sorusuna, katılımcıların 2'si pazar rekabet düzeyi, 1'i müşteri beklentileri, 1'i düşük maliyet, 1'i ise yüksek kalite gerektirmesi cevabını vermiştir. Görüldüğü üzere rekabet dışındaki faktörlerin ağırlık dağılımı eşit görünümdedir. Rekabetin nasıl algılandığı veya nasıl izlendiği ise ayrı bir araştırma konusu olabilir.

Araştırmaya katılan işletmelerin pazara sundukları ürün/hizmetin özelliklerini belirlemeye yönelik tercihleri Tablo 13'te gösterilmiştir.

Tablo 13. *İşletmelerde ürün/hizmet özelliklerini belirleme yöntemi*

Ürün/hizmet özelliklerini belirleme yöntemi	Sıklık
Müşteri beklentileri	1
Düşük maliyet	1
Pazar rekabet düzeyi	2
Pazardaki benzer ürün/hizmet	0
Yüksek kalite gerektirmesi	1
Toplam	5

Tablo 13'te görüldüğü üzere bir ürünün/hizmetin özelliklerinin belirlenmesinde katılımcıların 2'si en belirleyici faktör olarak pazar rekabet düzeyini görmektedir. Araştırmaya katılan işletmenin biri müşterilerin beklentilerinin belirleyici faktör olduğunu belirtmiştir. Bu sonuçtan hareketle müşteri odaklı ürün/hizmet tasarımını amaçlayan hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği katılımcıların bakış açısına göre %20'lerde kalmaktadır. Havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini artırmak için ürün/hizmet özelliklerinin belirlenmesinde müşteri odaklı hareket edilmelidir. Böylece pazara sunulan ürün veya hizmet pazarda talep edilen ürüne/hizmete yakın özelliklere sahip olacaktır.

3.2.11. Yeni veya mevcut hizmetlerle ilgili maliyet düşürme çalışmalarının belirlendiği aşama

Uygulamaya katılan işletmelerin yeni veya mevcut hizmetlere ilişkin maliyet düşürme çalışmalarının belirlendiği aşamaya göre dağılımı Tablo 14'te gösterilmiştir.

Tablo 14. Yeni/mevcut hizmetlerle ilgili maliyet düşürme çalışmalarının belirlendiği aşama

Karar Aşamaları	Sıklık
Ürün/hizmet tasarım ve geliştirme aşamasında	2
Üretim sürecinde	1
Üretim tamamlandıktan sonra	0
Hem ürün/hizmet tasarımı hem de üretim aşamasında	1
Maliyet düşürme çalışması yapılmamaktadır	1
Toplam	5

Tablo 14'te görüldüğü üzere, işletmelerin 2'si ürün/hizmet tasarım ve geliştirme aşamasında, 1'i üretim esnasında, 1'i hem ürün tasarım hem de üretim aşamasında maliyet düşürme çalışması yaptıklarını belirtirken, 1 işletme de maliyet düşürme çalışması yapmadıklarını belirtmiştir.

Hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyete ulaşılabilmesi için yeni veya mevcut mamullerin maliyet düşürme çalışmaları ürün/hizmet tasarım aşamasında yapılmaktadır. Tasarım aşamasında hedef maliyete ulaşılamadıysa, mamulün/hizmetin üretimi tamamlanmadan maliyet düşürme çalışmaları yapılmalıdır. Tablo 14'te görüldüğü üzere havayolu işletmelerinin 2'si maliyet düşürme çalışmalarını buna uygun yapmaktadır.

3.2.12. İşletmelerin maliyet azaltma çalışmalarında uyguladıkları temel bileşenler

Hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmeler, belirlenen hedef maliyete ürünün/hizmetin tasarım aşamasında ulaşamayabilir. Üretimden önce hedef maliyete ulaşılması için maliyet azaltma çalışmaları yapılmalıdır. Hedef maliyetleme yönteminde uygulama başarısı için işletmelerin maliyet azaltma çalışmalarında yararlandıkları yöntem ve tekniklerden yararlanma oranları Tablo 15'te gösterilmiştir.

Tablo 15. *İşletmelerin maliyet azaltma çalışmalarında uyguladıkları temel bileşenlerin düzeyi*

Maliyet Azaltma Bileşenleri	Hiçbir zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her zaman	Toplam
	Sıklık	Sıklık	Sıklık	Sıklık	Sıklık	Sıklık
Değer mühendisliği	1	0	1	3	0	5
Kalite fonksiyon göçerimi	0	1	1	3	0	5
Kaizen maliyetleme	1	1	1	2	0	5
Eş zamanlı maliyetleme	0	0	1	1	3	5
Kıyaslama	0	0	1	1	3	5
Dengeli sonuç kartı	1	1	1	1	1	5
İrdeleme analizleri	1	1	1	0	2	5
Dış kaynaktan yararlanma	0	0	1	1	3	5

Tablo 15'te gösterilen araçlardan yararlanma oranları aşağıda açıklanmaktadır.

Değer mühendisliğinden 3 işletme genellikle, 1 işletme bazen yararlanırken, 1 işletme hiçbir zaman yararlanmamaktadır.

Kalite fonksiyon göçeriminden 3 işletme genellikle, 1 işletme bazen, 1 işletme %20'lik nadiren yararlandığı görülmektedir.

Kaizen maliyetlemeden: 2 işletme genellikle, 1 işletme bazen, 1 işletme nadiren yararlanırken; 1 işletme de hiçbir zaman yararlanmadıklarını belirtmiştir.

Katma değer analizinden 1 işletme her zaman, 3 işletme bazen yararlanırken; 1 işletme hiçbir zaman yararlanmamaktadır.

Eş zamanlı maliyetleme ve kıyaslamadan 3 işletme her zaman, 1 işletme genellikle, 1 işletme bazen yararlanmaktadır.

Dengeli sonuç kartından 1 işletme her zaman, 1 işletme genellikle, 1 işletme bazen, 1 işletme de nadiren yararlanırken; 1 işletme hiçbir zaman yararlanmamaktadır.

İrdeleme analizlerinden 2 işletme her zaman, 1 işletme bazen, 1 işletme nadiren yararlanırken; 1 işletme de hiçbir zaman yararlanmamaktadır.

Dış kaynak kullanımını (outsourcing) 3 işletme her zaman, 1 işletme genellikle, 1 işletme de bazen kullandıklarını belirtmektedir.

Maliyet azaltımında işletmelerin değer mühendisliğinden genellikle yararlandıkları görülmektedir. Değer mühendisliği ile ürünün değerini arttırmak amacıyla müşterilerin beklentilerine göre ihtiyaç duyulan fonksiyonlar yeniden gözden geçirilip daha düşük bir maliyete ulaşmayı sağlayacak bir tasarım yapılmaktadır. İşlev performansından taviz vermeden maliyeti azaltan bu araç hedef maliyete ulaşmada anahtar rolündedir ve hedef maliyetlemenin önemli parçasıdır. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanması sürecinde değer mühendisliğinden yararlanılması kaçınılmazdır.

İşletmeler maliyet azaltımlarında kalite fonksiyon göçeriminden işletmelerin 3'ü genellikle yararlanmaktadır. Kalite fonksiyon göçerimi müşterileri ürünün tasarım sürecinin başında dikkate almaktadır. Ürünlerin, hizmetlerin müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre tasarlanması gerektiğini savunmaktadır. Bu yönüyle hedef maliyetleme yöntemiyle benzerdir. Hizmetlerin geliştirilmesinde, eğitim programlarının oluşturulmasında havayolu işletmeleri kalite fonksiyon göçeriminden faydalanmaktadır. Hedef maliyet yönteminde başarı sağlanması isteniyorsa işletmelerin bu yaklaşımdan da faydalanmaları kaçınılmazdır.

İşletmeler kaizen maliyetlemeden maliyet azaltım çalışmalarında 2 işletme genellikle yararlandıklarını belirtmişlerdir. Kaizen maliyetleme, üretim sürecinde maliyeti azaltmaya yardımcı olan bir yönetim sürecidir. Hedef maliyetin belirlenip, hedef maliyete ulaşabilmek için üretim aşamalarında sürekli iyileştirmeler yapılan bir süreç olan kaizen maliyetleme, hedef maliyetleme yönteminin ana bileşenlerinden biridir.

İşletmelerin 3'ü her zaman maliyet azaltım çalışmalarında eş zamanlı maliyetleme yaklaşımını ana bileşen olarak uygulamaktadır. Eş zamanlı maliyetlemede maliyet hesaplamaları ürünün veya hizmetin ilk tasarımıyla başlamakta ve eş zamanlı olarak devam etmektedir. Hedef maliyetleme sürecinde de tahmini maliyet bilgilerine tasarım aşamasıyla beraber gereksinim duyulmaktadır. Bu nedenle eş zamanlı maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyetlemeyi destekleyici niteliktedir. Hedef maliyetleme yönteminde başarı sağlamak için üretilecek ürünlerin ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak hazırlanması gerekmektedir.

Maliyet azaltımlarında işletmelerin 3'ünün her zaman kıyaslama (benchmarking) aracından yararlandığı Tablo 15'e bakılarak söylenebilir. İşletmeler ürünlerini/hizmetlerini kendi içinde en iyilerle karşılaştırarak potansiyel maliyet azaltımını ve hizmet iyileştirme olanaklarını keşfetmektedir. Böylelikle, müşteri isteklerinin daha iyi ve daha az maliyetle ne kadar karşılanabileceğini belirleme olanağı

bulunmaktadır. Bu açıdan hedef maliyetlemeyi desteklemektedir. Havayolu işletmelerinde maliyetin önemli bir rekabet aracı olması nedeniyle kıyaslama, işletmelere sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlama noktasında çok önemli avantajlar sunmaktadır.

Dengeli sonuç kartını işletmeler maliyet azaltım ana bileşeni olarak 1 işletmenin her zaman uyguladığı Tablo 15'te görülmektedir. Havayolu işletmeleri, büyük tutarlı uçak yatırımları gerektiren, çok sayıda çalışanı bulunan bir sektörde faaliyet göstermeleri nedeniyle havayolu işletmelerinin sabit maliyetleri oldukça yüksektir. Çok sayıda havayolu işletmesinin faaliyet gösterdiği, düşük kâr oranlarıyla yoğun rekabetin yaşandığı bir ortam mevcuttur. Havayolu işletmeleri de böyle bir ortamda ayakta kalabilmek için, değişen koşullara hızlı bir şekilde uyum sağlamak zorundadır. Havayolu işletmeleri, şimdiki ve gelecekteki performanslarını çok boyutlu olarak değerlendirebilecekleri performans yönetimine gereksinim duymaktadır. İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada hedef maliyetleme yönteminin uygulanması aşamasında bu yöntem faydalı olacaktır. Dengeli sonuç kartının hedef maliyetleme sürecine bütünleşmesiyle daha kolay bir şekilde yönetilebilir ve istenen hedef maliyete ulaşılması daha kolay olmaktadır. Tablo 15'e göre 1 işletme bu yöntemi hiçbir zaman kullanmazken, 1 işletme nadiren, 1 işletme ise bazen kullanmaktadır. Bunun nedeni ise yöntemin nispeten yeni olması ve işletmelerin bu yöntemi yeterince bilmemesinden kaynaklı olduğu söylenebilir.

İşletmelerin 2'si maliyet azaltım çalışmalarında irdeleme analizlerini her zaman kullanmaktadır. İrdeleme analizleri ile rakiplerin ürünleri her yönüyle tanınabilmektedir. Bu yaklaşım ile müşterilerin istekleri belirlenecek, müşteri odaklı ürün tasarımını amaçlayan hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği artacaktır.

Havayolu işletmeleri temel yeteneklerine, havayolu hizmet ağında faaliyet göstermeye, odaklanmakta temel yetenekler dışında kalan faaliyetleri dış kaynaklardan temin etmektedir. Havayolu işletmelerinde bakım hizmetleri önemli bir maliyet kalemi olması nedeniyle bakım faaliyetlerini bu konuda uzman diğer işletmelerden satın alarak gerçekleştirmektedir. İkram faaliyetleri, uçak bakım, uçuş ekibi eğitimi, yer hizmetleri işletmelerin dış kaynaklardan yararlandığı faaliyetlere örnek verilebilir. Birçok havayolu işletmesi maliyet kontrolü ve kârlarını artırmak için dış kaynaklardan yararlanmaktadır. Hedef maliyetleme yönetiminin ana bileşenlerinden biri olan dış kaynaklardan yararlanma, işletmelerin hedef maliyete ulaşabilmesinde avantaj sağlayacaktır. Tablo

15’e bakıldığında işletmelerin %3’ü her zaman, 1’i genellikle maliyet azaltma çalışmalarında dış kaynak yaklaşımından faydalandığı görülmektedir.

3.2.13. Değer zinciri üyelerinin maliyet tahmini ve maliyet azaltma sürecine katılma durumu

Araştırmaya katılan işletme yetkililerine, değer zinciri üyelerinin maliyet tahmin ve maliyet azaltma süreçlerinde yer alıp almadıkları ile ilgili sorulara verilen cevaplar Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 16’da özetlenen verilere göre işletmelerin 1’i değer zinciri üyelerinden muhasebe/finansmanı her zaman, 1’i bazen, 3’ü nadiren seçtikleri görülmektedir. Satış pazarlamayı 3’ü her zaman, 2’si nadiren seçtikleri görülmektedir. Ürün planlamayı, 1’i her zaman, 1’i genellikle, 2’si bazen seçtikleri görülürken; yalnızca 1’i ise hiçbir zaman seçmemektedir. Satın almayı 3’ü her zaman, 1’i genellikle, 2’si bazen seçtikleri görülmektedir. Üretimi 1’i her zaman, 1’i genellikle, 1’i bazen seçerken; 2’si hiçbir zaman seçmemektedir. Kalite kontrolü 2’si her zaman, 1’i bazen, 2’si nadiren seçtiği görülmektedir. Dağıtım/lojistiği 2’si her zaman, 1’i genellikle, 1’i bazen, 1’i nadiren seçtiği görülmektedir. Tedarikçileri 3’ü her zaman, 1’i genellikle, 1’i nadiren seçtiği görülmektedir. Üst yönetimi ise işletmelerin tümünün her zaman seçtikleri görülmektedir.

Tablo 16. *Değer zinciri üyelerinin maliyet tahminine ve maliyet azaltma sürecine katılma durumu*

Değer Zinciri Üyeleri	**Hiçbir zaman**	**Nadiren**	**Bazen**	**Genellikle**	**Her zaman**	**Toplam**
	Sıklık	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**
Muhasebe /finansman	0	3	1	0	1	5
Satış pazarlama	0	2	0	0	3	5
Ürün planlama	1	0	2	1	1	5
Satın alma	0	0	1	1	3	5
Üretim	2	0	1	1	1	5
Kalite kontrol	0	2	1	0	2	5
Dağıtım /lojistik	0	1	1	1	2	5
Tedarikçiler	0	1	0	1	3	5
Üst yönetim	0	0	0	0	5	5

Araştırmaya katılan işletmelerde, değer zinciri üyelerinin maliyet tahmini ve maliyet azaltma süreçlerine katılma durumları şöyle özetlenebilir; 3 işletme muhasebe-finansman departmanını, 3 işletme satış ve pazarlama departmanını her zaman, 2 işletme ürün planlama departmanını bazen, 3 işletme satın alma departmanını her zaman, 2 işletme üretimi hiçbir zaman, 2 işletme kalite kontrolü her zaman, 2 işletme dağıtım ve lojistik bölümünü her zaman, 3 işletme tedarikçileri her zaman ve işletmelerin tümü üst yönetimi her zaman maliyet sürecine dahil ettikleri söylenebilir.

Hedef maliyetlemede başarılı bir uygulama gerçekleştirebilmek için değer zinciri üyelerinin sürece katılımına gereksinim vardır. Hedef maliyetin belirlenmesinde, maliyet azaltmada değer zinciri üyelerinin önemi büyüktür. Hedef maliyetlemenin en önemli kısmını oluşturan ürün planlamadan 2 işletmenin bazen yararlandıkları görülmektedir. İşletmeler rekabet üstünlüğü elde edebilmeleri için ürün planlama departmanını maliyet azaltım sürecine dahil etmelidirler. İşletmeler hedef maliyetlere ulaşabilmek için ürünün temel tasarımından üretimine kadar sorumlu olan, tasarım ve üretim mühendisliği, fiili üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve diğer hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerle birlikte çalışmak durumundadır. Hedef maliyetlemenin ilkelerinden olan geniş kapsamlı katılım, bu noktada önem taşımaktadır.

3.2.14. Hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği konusunda engel olarak görülen etmenlerin önem derecesi

Hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda önemli engel olarak görülen etmenler; çalışanların değişime karşı çıkması, eğitim ve deneyim yetersizliği, yöntemin kullanılmasından herhangi bir yarar veya olumlu sonuç sağlanamayacağı düşüncesi, bölümler arası iş birliği sağlamanın zorluğu şeklinde sıralanabilir. Kullanılan muhasebe sisteminin yeterli kabul edilmesi hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda önemli engellerden biri olmadığı görülmektedir. Katılımcıların 3'ü yöntemin işletme yapısına uygun olmadığı görüşündedir. Yine katılımcıların 3'ü hedef maliyetleme kullanımının yarar getirmeyeceği görüşündedir.

Eğer katılımcılarla yüz yüze görüşme imkânı olsaydı, bu konuda muhtemelen daha farklı saptamalar da yapılabilirdi. Genel olarak insanların alışageldikleri iş yapma şekillerinin değişmesinden hoşlanmadıkları, hatta bu konuda ne ile karşılaşacakları hakkındaki belirsizlik nedeniyle belli oranda korktukları da bilinen bir gerçektir. Bununla birlikte her yeni uygulamanın getirdiği maliyetler ve bünyesinde barındırdığı riskler

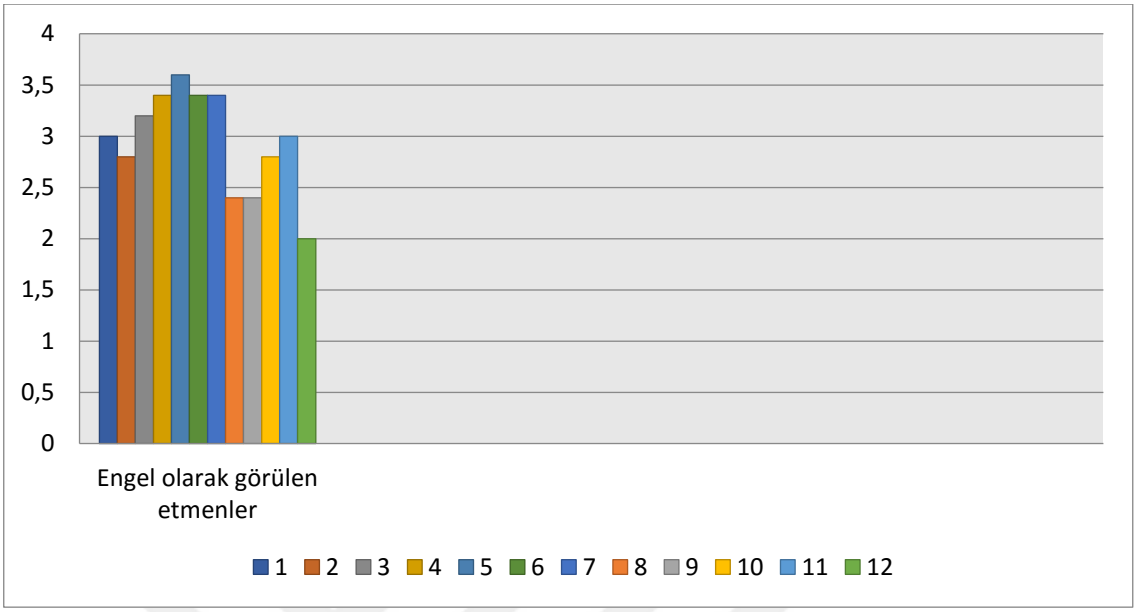
olacaktır. Özellikle üst yönetimlerin, işleyen sistemi bozmama konusunda temkinli oldukları, değişim yanlısı yöneticilerin ise uygulamacılardan gelen direnç ile karşılaşma olasılıklarının yüksek olduğu söylenebilir.

Hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda olası engelleri belirlemek amacıyla yöneltilen soruya katılımcılardan gelen cevaplarla Tablo 17 ve Şekil 6 oluşturulmuştur.

Tablo 17. *Hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğine engel olarak görülen etmenlerin önem derecesi*

	En önemsiz	**Önemsiz**	**Az önemli**	**Çok önemli**	**En önemli**	**Toplam**	**Ortalama**
	Sıklık	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	
Hedef maliyetlemeyi bilmemek (1)	1	1	1	1	1	5	3
Üst yönetim desteğini alamamak (2)	1	2	0	1	1	5	2,8
Yöntemin işletmeye uygun olmaması (3)	2	0	0	1	2	5	3,2
Bölümler arası iş birliği sağlama zorluğu (4)	1	0	1	2	1	5	3,4
Çalışanların değişime karşı direnci (5)	0	1	1	2	1	5	3,6
Yöntemin yarar sağlamayacağı düşüncesi (6)	1	1	0	1	2	5	3,4
Eğitim ve deneyim yetersizliği (7)	1	1	0	1	2	5	3,4
Muhasebe sisteminin yetersizliği (8)	2	0	2	1	0	5	2,4
Uygulama için kaynak yetersizliği (9)	2	1	0	2	0	5	2,4
Müşteri girdisi oluşturacak yöntemlerin kullanılmaması (10)	2	0	1	1	1	5	2,8
Yeterince iyi bir maliyet sistemi var düşüncesi (11)	1	2	0	0	2	5	3
Hedefe ulaşma ve maliyetleri azaltmanın ödülü ve önemi yoktur düşüncesi (12)	3	0	1	1	0	5	2

Tablonun oldukça kapsamlı olan içeriğini daha anlaşılır kılmak için Şekil 6 incelenebilir.



Şekil 6. *Hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda engel olarakgörülenetmenlerin önem dereceleri*

Tablo 17 ile Şekil 6 birlikte incelendiğinde, hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanmasının önündeki en önemli engelin, çalışanlar tarafından gösterilecek direnç olduğu görülmektedir. Bunu, uygulamada bölümler arası işbirliği sağlama güçlüğü, yöntemin işletmenin yapısına uygun olmaması ve beklenen yararı sağlamayacağı düşüncesi gibi seçenekler izlemektedir.

3.2.15. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını etkileyen faktörler

Araştırmaya katılan işletmelerden hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri değerlendirmeleri istenmiş ve elde edilen cevaplardan Tablo 18 oluşturulmuştur. Tablo 18'de verilen faktörlere katılma düzeyleri 5'li likert ölçeği ile ölçülmüştür. Rakamlar 5'e yaklaştıkça mükemmelliği (kesinlikle katılıyorum), 1'e yaklaştıkça olumsuzluğu (kesinlikle katılmıyorum) temsil etmektedir. Tüm faktörler açısından amaç 5'e yaklaşmaktır. Bu nedenle bazı faktörlerde genel iyileştirmeler yapılmalıdır. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını en düşük ortalamaya (3,2) sahip olması nedeniyle en olumsuz etkileyecek faktör "*işletmemizde hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkânlardan sıkça yararlanıldığı*"dır. Ortalama 4,4 ile "*Maliyet düşürmede en iyi dönem tasarım ve üretim aşaması olduğu*" ve "*Sektörümüzde yeni bir ürünün/hizmetin satış fiyatının üretim*

yapılmadan önce belirlenmesinin mümkün olduğu" hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda en olumlu yönde etkileyecek iki faktördür.

Tablo 18. *Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını etkileyen faktörlere katılım düzeyi*

Hedef Maliyetleme Uygulamasını Etkileyen Faktörler	**Sıklık**	**En az**	**En çok**	**Ortalama**
Maliyet düşürmede en iyi dönem tasarım ve üretim aşamasıdır.	5	3	5	4,4
Yeni bir ürünün/hizmetin satış fiyatının üretim yapılmadan önce belirlenmesi mümkündür.	5	4	5	4,4
İşletmemizde hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkânlardan sıkça yararlanılır.	5	2	4	3,2
Yapılan maliyet azaltma ve yönetim faaliyetleri ile bölümlerarası işbirliği hakkında çalışanlara gerekli bilgi ve eğitim sağlanır.	5	3	5	4
Hedef maliyetleme ile işletmeler rekabet edebilecekleri düşük maliyetle pazar payını artırarak yüksek kâr payı sağlamayı amaçlar.	5	4	5	4,2
Hedef maliyetlemede işletmeler, üretebildiklerini satmayı değil satabildiklerini üretmeye zorlanır.	5	3	4	4,2
Pazar karmaşıklığı, müşteri beklentilerinin belirlenememesi, işgören ve tedarikçilere yapılan baskılar nedeniyle yöntemin uygulanması çok güçtür.	5	3	4	3,4

Tablo 18'deki verilerden de açıkça görüleceği üzere, havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabileceği konusunda olumlu görüşün hâkim olduğu söylenebilir.

3.2.16. İşletmelerin mevcut muhasebe sistemleri içinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği

Araştırmaya katılan işletmelerin mevcut maliyet muhasebesi sistemlerine dair soruya 3 işletme cevap vermiştir. 2 işletme ise bu soruyu cevapsız bırakmıştır. İşletmelerin uyguladığı maliyet muhasebesi sistemleri birbirinden farklı olup; tam maliyetleme, değişken maliyetleme, normal maliyetleme şeklindedir. İşletmelerin hedef maliyetleme yönteminin mevcut maliyet muhasebesi sistemi içinde uygulanmasına ilişkin soruya verdikleri cevaplar Tablo 19'da gösterilmiştir. Buna göre işletmelerden biri

dışında, hedef maliyetlemenin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Tablo 19. *Hedef maliyetleme yönteminin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabilirliği*

Hedef maliyetleme yönteminin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabilirliği	**Sıklık**
Uygulanabilir	4
Uygulanamaz	1
Toplam	5

Tablo 19'da görüldüğü üzere araştırmaya katılan işletmelerden 4'ü hedef maliyetleme yönteminin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabileceğini, 1'i uygulanamayacağını belirtmiştir. Uygulamaya katılan işletmelerden ikisinin hedef maliyetleme yönteminin kullanımına yönelik sorulan sorulara olumlu yanıt verdikleri belirlenmiştir. İşletmelerin "*hangi maliyet muhasebesi yöntemini kullanıyorsunuz*" sorusuna normal maliyetleme yöntemi yanıtını verdikleri ve hedef maliyetleme kullanımına yönelik sorulara da verdikleri cevapla hedef maliyetleme yöntemini kullandıkları tespit edilmiştir. Buradan hareketle hedef maliyetleme yöntemi mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabilir olduğu anlaşılmaktadır.

3.2.17. İşletmelerin hedef maliyetleme yöntemini kullanma süreleri

Hedef maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerin bu yöntemi kaç yıldır kullandıklarının tespit edilmesine yönelik sorulan sorudan; hedef maliyetleme yöntemini uygulayan 2 işletme tespit edilmiştir. Birinci işletme 5 yıldan fazla süredir, ikinci işletme ise 4-5 yıldır hedef maliyetleme yöntemini kullandıklarını belirtmişlerdir. Buradan hareketle yöntemin havayolu işletmelerinde kullanımının yeni olduğu söylenebilir.

3.2.18. Hedef maliyetleme uygulayan işletmelerin, hedef maliyetleme yönteminin uygulamasından sağladığı faydalar

Araştırmaya katılan işletmelerden hedef maliyetleme yöntemini uygulayanların, yöntemin uygulanmasından sağladıkları faydaları tespit etmeye yönelik 5'li likert ölçeği ile yöneltilen sorulara verilen cevapların dağılımı Tablo 20'de verilmiştir. Araştırma kapsamındaki katılımcı sayısının az olması ve yöntemin nispeten kısa süreli uygulanmakta oluşu, bu konudaki beklentimizi tam karşılamamakla birlikte, verilen

cevaplardan çıkarılan sonuçların da olumlu olduğu söylenebilir. Buradan hareketle, hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerince kullanılmasının yararlı olacağı ve bu konuda işletme yönetimlerinin, bu yöntemin uygulanmasıyla elde edilebilecek kazanımlar konusunda bilgilendirilmesi gerekliliği vurgulanabilir.

Tablo 20. *İşletmelerin hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasının sağladığı faydalara katılma düzeyleri*

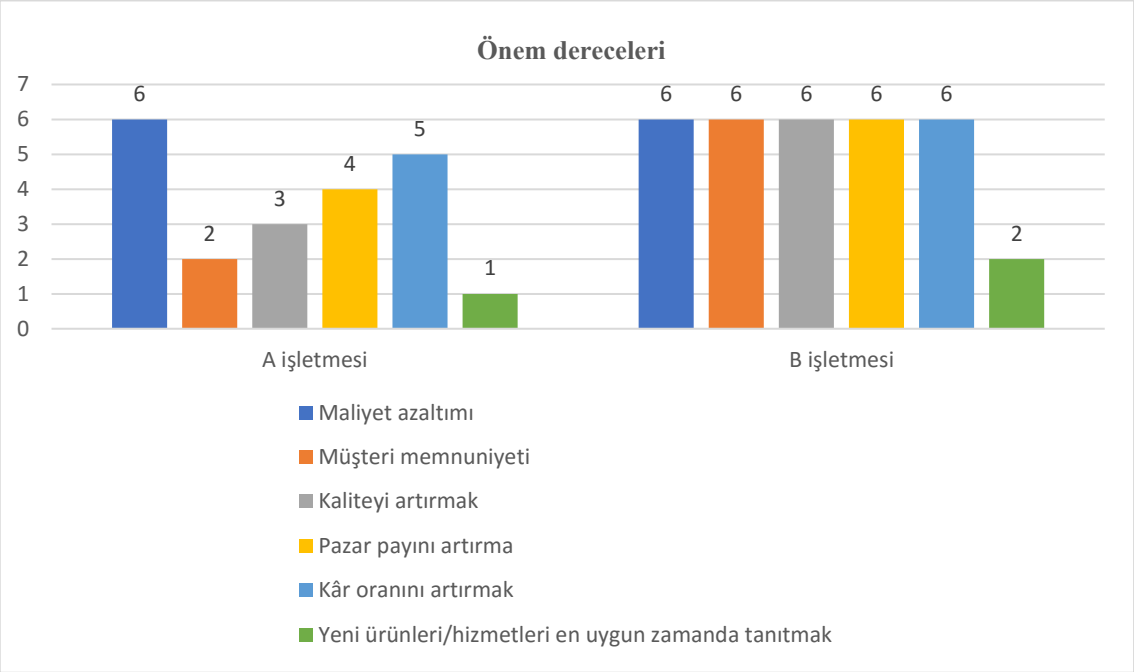
	Kesinlikle katılmıyor	**Katılmıyor**	Kararsız	**Katılıyor**	Kesinlikle katılıyor	**Toplam**	**Ortalama**
	Sıklık	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	**Sıklık**	
Yeni hizmetin maliyetinde azalma sağlamaktadır.	1	0	0	0	1	2	3,5
Müşteri talep /beklentileri karşılanması kolaylaşmaktadır.	0	0	0	0	2	2	5
Tedarikçiden sağlanan bileşenlerin maliyeti azalmaktadır.	0	0	1	0	1	2	4
Hizmet üretim maliyetleri azalmaktadır.	0	0	0	0	2	2	5
Toplam kârlılık artmaktadır.	0	0	1	0	1	2	4

Katılımcılardan, uygulanan hedef maliyetleme yönteminden sağlanan yararların belirtilmesi istenmiştir. Alınan cevaplardan; hizmet üretim maliyetlerini azaltması (5), müşterilerin talep ve beklentilerini karşılanması (5) görüşleri öne çıkmaktadır. Yeni hizmet maliyetinde azalma sağlaması (3,5) ise, yöntemi uygulayan işletmelerin sağladıkları faydalar arasında en düşük orana sahip olan ifade olmuştur.

Tedarikçilerden sağlanan malzeme ile üretilecek hizmet parça ve bileşenlerinin maliyetinin azalması, toplam kârlılığı artırması hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasının sağladığı diğer faydalardır. Tedarikçiler ile hizmet üretimi başlamadan iletişime geçilmesi, malzeme fiyatlarının belirlenmesine, üretim başlamadan maliyetlerin önceden bilinmesine olanak sağlamaktadır. Böylelikle sunulacak yeni hizmete ilişkin maliyetler, müşterinin istek ve ihtiyaçlarına göre hizmete ilişkin fonksiyonlara dağıtılır.

3.2.19. İşletmelerin hedef maliyetleme ile başarmak istedikleri amaçlar

Hedef maliyetleme uygulayan işletmelere bu yöntem ile başarmak istedikleri amaç düzeyini ölçmek için verilen faktörleri; 1 en önemsiz, 6 en önemli olacak şekilde değerlendirmeleri istenmiştir. Hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmeler A ve B olarak kodlanmıştır. Bu işletmelerin başarmak istedikleri amaçların önem düzeyleri Şekil 7'de gösterilmektedir.



Şekil 7. *İşletmelerin hedef maliyetleme ile başarmak istedikleri amacın düzeyi*

Hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmelerin her ikisinde de maliyet azaltmanın en önemli amaç olarak belirlenmiştir. A işletmesinin başarmak istediği amaçlara verdiği önem derecesinin sıralaması şu şekildedir: Maliyetleri azaltmak (6), kâr oranını artırmak (5), pazar payını artırmak (4), kaliteyi artırmak (3), müşteri memnuniyeti (2), yeni ürün/hizmetleri en uygun zamanda tanıtmak (1). Maliyet azaltımı ile kâr oranları artırılır, kaliteyi artırmak suretiyle de müşteri memnuniyetinde artış sağlanır. Yeni ürün/hizmetin en uygun zamanda tanıtımının yapılması ile pazar payı artar. İşletme için önemli amaçlardan biri olan kâr oranını artırma bu yollarla gerçekleşecektir. B işletmesi

ise yeni ürün/hizmetleri en uygun zamanda tanıtma (2) amacını önemsiz olarak değerlendirirken, diğer amaçların hepsini en önemli (6) olarak değerlendirmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hemen tüm ticari faaliyet alanlarında olduğu gibi, son çeyrek asırda küreselleşme ve uluslararası rekabetin artması, haberleşme ve taşımacılıktaki gelişmeler, ürün/hizmet yaşam sürelerinin kısalması, değişen pazar koşulları ve tüketici odaklı anlayışın öne çıkması gözlenen bir durumdur. Bunların sonucu olarak havayolu işletmelerinin maliyet ve talep yapılarında büyük değişiklikler olmuş, bilinen geleneksel ürün/hizmetleri sunarak sürdürülebilir bir rekabet olanağı sağlamak adeta imkânsız hale gelmiştir.

Söz konusu gelişmelerin yanı sıra geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin sağlayamadığı stratejik bilgiyi elde etmek için stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlardan biri de hedef maliyetleme yöntemidir. Hedef maliyetleme, satış fiyatının belirlenmesi ile başlamakta, hedef kâr oranının satış fiyatından çıkarılması (hedef maliyet = hedef fiyat - hedef kâr) ile hedef maliyet düzeyi belirlenmektedir. Ürün/hizmet tasarımı aşamasında geliştirilen hedef maliyetleme, bir ürün veya hizmetten beklenen kâr oranına ulaşmak için katlanılabilir maliyet düzeyidir. Hedef maliyetleme yöntemi ile maliyetler oluşmadan önce kontrol edilebilmektedir.

Havayolu sektöründe her pazar bölümünde müşteri istek ve ihtiyaçları farklılık göstermektedir. Havayolu işletmeleri müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılamak için sunduğu hizmetlerde farklılık sağlayarak rekabet üstünlüğü sağlamak istemektedir. Havayolu işletmeleri rakiplerinin ürün ve hizmetlerini analiz ederek, müşteri beklentilerine cevap verecek şekilde faaliyetlerini gerçekleştirerek rekabet etmektedir. Bu rekabet koşullarında, işletme yöneticilerinin maliyete göre satış fiyatını belirleyen geleneksel maliyet yönetimi yerine; maliyetin, satış fiyatı ve kâra göre belirlenmesini savunan hedef maliyetleme yönteminden yararlanması önerilmektedir.

Çalışmanın son bölümünde Türkiye'de faaliyet gösteren havayolu işletmelerinin hedef maliyet yöntemi uygulama düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırmadan elde edilen bulgular aşağıda özetlenmiştir.

- Araştırmaya katılan 5 havayolu işletmesinden 2'si hedef maliyetleme yöntemini mevcut muhasebe sistemleri içinde uyguladıklarını belirtirken, 3'ü ise hedef maliyetleme yöntemini uygulamadıklarını belirtmişlerdir. Yöntemi uygulamadıklarını belirten işletmelerin farkında olarak ya da olmayarak hedef maliyetlemenin bazı ilke ve özelliklerine uygun çalışmalar yaptığı belirlenmiştir.

- Havayolu işletmeleri yeni sunacağı hizmet için kâr oranını belirleme şeklini "hizmet hattındaki toplam hizmetlerin kârlılığına göre" belirtmişlerdir. Bu durum hedef maliyet yöntemi açısından doğru bir uygulama olmamaktadır.
- Katılımcılar, rekabet araçlarından en fazla maliyete önem verdiklerini, diğer rekabet araçlarının da işletmeleri için önemli olduğunu belirtmişlerdir.
- İşletmeler yeni hizmetin satış fiyatını, pazardaki benzerlerinin fiyatlarına göre ve pazar araştırması ile belirlemektedir. Hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğinin artırılması için müşterilerce arzulanan piyasa fiyatı dikkate alınmalıdır.
- Havayolu işletmeleri müşteri beklentilerini tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yolu ve tasarım öncesi pazar araştırmasıyla belirlemektedirler.
- İşletmeler rekabet stratejilerinden müşteri için değer yaratacak hizmetleri keşfedip geliştirmeyi amaçlayan farklılaştırma stratejisini tercih etmektedir.
- Araştırmaya katılan işletmelerin %40'ı mevcut ve yeni ürün ve hizmetlerini 2 yıldan az sürede; %60'ı ise 3 yıldan daha uzun sürede geliştirmektedir.
- Havayolu işletmelerinin doğrudan işletme maliyetlerinin toplam maliyet içindeki gider ağırlıklarının fazla olduğu görülmektedir.
- Havayolu işletmelerinde hizmet özelliklerinin belirlenmesinde belirleyici faktörün pazar rekabet düzeyi olduğu anlaşılmaktadır.
- Maliyet düşürme çalışmalarını, işletmelerin %40'ı hizmet tasarım ve geliştirme aşamasında, %20'si ise üretim sürecinde yapmaktadır.
- Havayolu işletmeleri maliyet azaltma çalışmalarında hedef maliyetlemenin ana bileşenlerinden genellikle yararlanmaktadır.
- Havayolu işletmelerinde değer zinciri üyeleri maliyet tahmini ve maliyet azaltma sürecine genellikle katılmaktadır.
- Hedef maliyetlemenin işletmelerde uygulanmasında çalışanların genellikle değişime karşı çıkması engel olarak görülmektedir.
- Havayolu sektöründe pazara sunulacak yeni hizmetin satış fiyatı üretim yapılmadan önce belirlenebilir.
- Hedef maliyet yöntemi ile müşterilerin talep ve beklentilerinin karşılanması kolaylaşmakta, hizmet üretim maliyetleri azalmaktadır.
- İşletmelerin hedef maliyetleme ile başarmak istedikleri asıl amaç, maliyetleri azaltmaktır.

Elde edilen bulgulardan hedef maliyetleme yöntemini uygulamadıklarını belirten işletmelerin hedef maliyetleme ilkelerinin çoğuna uygun hareket ettiği belirlenmiştir. İşletmelerde değer zinciri üyelerinin maliyet tahmini ve maliyet azaltma sürecine katılım göstermeleri ile hedef maliyetleme yönteminin geniş kapsamlı katılım ilkesini; müşteri beklentilerini tedarikçilerden geri bildirim yolu ve tasarım öncesi pazar araştırmasıyla belirlenmesi ile de müşteri üzerinde odaklanma ilkesini benimsedikleri anlaşılmaktadır. Böylece yöntemi uygulamayan işletmelerin de hedef maliyetleme yönteminin ana bileşenlerinden yararlandıkları görülmektedir. İşletmelerin yöntemi uygulamamalarının en önemli nedeni çalışanlar tarafından gösterilecek dirençtir.

Araştırma sonucu elde edilen bilgiler ışığında, havayolu işletmelerinin hedef maliyetleme yöntemini uygulayarak, faaliyette bulundukları pazarda rekabet edebilirliği sağlayabilmesi için geliştirilen öneriler de aşağıda sıralanmıştır.

- İşletmelerin yeni hizmetin kâr oranını satışların kârlılığına veya yatırım kârlılığı ölçüsüne göre belirlemesinde fayda vardır.
- Hizmetlerin ve ürünlerin özelliklerinin belirlenmesinde müşteri beklentilerinin öncelikle dikkate alınmasında fayda vardır.
- İşletmelerde üretilen ürün/hizmetlerin maliyetleri çoğunlukla tasarım aşamasında oluşmaktadır. Bu nedenle ürün ve hizmetlerin tasarımında hedef maliyet belirlendiği takdirde, maliyet kontrolü daha etkin ve verimli hale gelecektir.
- Havayolu işletmeleri hedef maliyetleme yöntemini uygulayarak sunulan hizmetin yaşam dönemi boyunca maliyetini azaltmakla birlikte rekabet üstünlüğü ile kârlılığını da artırabilecektir.
- Hedef maliyetleme ve benzeri yeniliklerin işletmelerde uygulanmasında, çalışanların değişime kolay uyum sağlayabilmesi için eğitim ve motivasyon artırıcı uygulamalara önem verilmesinde fayda vardır.
- Hedef maliyetlemeden beklenen yararın sağlanabilmesi için muhasebe sisteminde sürekli iyileştirme yapılarak, makul maliyetlerle gerekli yenileme yatırımlarının yapılması önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Acar, D. ve Alkan, H. (2003). Üretim Maliyetinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 5 (1), 21-36.

Ağraz, S. (2006). Havayolu İşletmelerinin İstihdama Katkısı. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Akbaba, A. (2000). Kalite Fonksiyon Göçerimi Yöntemi Ve Hizmet İşletmelerine Uyarlanması. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi (4).

Akgün, M. (2005). İşletmelerde Stratejik Amaçlı Maliyet Yönetim Sistemi Tasarımı. Verimlilik Dergisi (4), 135-160.

Altınbay, A. (2006). Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması. Dumlupınar Üni. Sosyal Bilimler Dergisi (16), 141-164.

Ata, F. (2014). Hedef Maliyetleme ve İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Analizi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

ATAG. (2008). The Economic and Social Benefits of Air Transport 2008. http://www.aerohabitat.eu/uploads/media/ATAG_-_The_Economic_of_ Social_Benefits_of_Air_Transport_2008.pdf (Erişim tarihi: 10.11.2019)

Atalık, Ö. (2018). Havayolu İşletmelerinde Rekabet Stratejileri; Havayolu Pazarlaması, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Atalık, Ö. (2018). Havayolu Pazarlamasında Ürün; Havayolu Pazarlaması. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

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

Bahşi, G. ve Can, V. (2001). Hedef Maliyetleme. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (4).

Bayazıtlı, E. ve Koçsoy, M. (2009). Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 58-75.

Bayazıtlı, E., Çelik, O. ve Gürdal, K. (2019). Genel Muhasebe. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2013). 20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yönetimi. MUFTAV Dergisi, 50-72.

Bilginoğlu, F. (1995). "Hedef maliyetleme (Target costing) yeni bir yönetim aracı". . Yönetim Dergisi, 6 (21).

Bozdemir, E. ve Orhan, M. S. (2011). Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 25 (2), 163-179.

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

Can, H. ve Güney, S. (2018). Genel İşletme. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Canöz, N. (2018). Yabancıların Havayolu Ulaşımını Tercih Etme Nedenleri: Türkiye'ye Ait Havayolu İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. Selçuk İletişim, 11(2), 196-213.

Civelek, M. ve Özkan, A. (2015). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Detay Yayıncılık.

Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 26 (1), 313-329.

Dinçer, Ö. (2004). Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası. İstanbul: Beta Yayınevi.

DLR. (2008). Analyses of the European air transport market Airline Business Models. Germany: German Aerospace Center.

Doganis, R. (1992). Flying Off Course: The Ecomomics of International Airlines. Londra: Routledge.

Doğan, Z. (1998). Maliyet yönetiminde yeni bir yaklaşım: hedef maliyetleme. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler F. Dergisi, 12 (1-2), 197-208.

Doğan, Z. ve Hatipoğlu, A. (2004). Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. Muhasebe Finansman Dergisi (21), 101-109.

Dökmen, T. (1998). Havayolu İşletmelerinde Yeni Hizmet Geliştirme Faaliyetleri ve Türkiye'deki Havayolu İşletmelerinin Yeni Hizmet Geliştirme Uygulamaları. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, YL Tezi.

Durmuş, S. ve Öztürk, S. (2014). Havayolu Taşımacılığında Lojistik Maliyetler. KTÜ SBE Sosyal Bilimler Dergisi, 8, 205-220.

Dursun, Y. ve Aksoylu, S. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (11).

Easamodul. (2015). Düşük Maliyetli Havayolu İşletmelerinde Maliyet Düşürme Uygulamaları. http://easamodul10.blogspot.com/2015/11/low-cost-airlines-maliyet-dusurme.html (Erişim tarihi: 10.12.2019)

Efil, İ. (1999). İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon. İstanbul: Alfa Yayınevi.

Ellram, L. M. (2002). Supply Management's Involvement in The Target Costing Process. European Journal of Purchasing & Supply Management, 8, 235-244.

Erdağı, O. (2005). Sivil Havacılık Eğitimi. Uçuş Noktası Dergisi, (6).

Erden, S.A. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği. Mali Çözüm Dergisi (64), 98-109.

Erdoğan, D. (2018). Havacılık İşletmelerinde Performans Yönetimi. (Edt. A.A. Karagül) Havacılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Eren, E. (2010). Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası. İstanbul: Beta Yayınları.

Ergün, Ü. (2002). Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet

Yönetimi Teknikleri. Muhasebe ve Denetime Bakış (6), 33-48.

Erol, M. (2008). Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 101-109.

Erol, Y., İnce, A. ve Aras, M. (2013). Türk Sanayi Sektöründe Stratejik Yönetim Yaklaşımları Tercihi: ISO 1000 Firmalarında Bir Araştırma. Business and Economics Research Journal, 4 (3), 75-92.

Eser, Z. (2018). Pazarlama, Hizmet Kavramları ve Hava Taşımacılığı Hizmetleri İçin Pazar. (Edt. Ö. Atalık) Havayolu Pazarlaması. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Francis, G., Hinton, M., Holloway, J. and Humphreys, I. (1999). Best Practice Benchmarking: A Route To Competitiveness? Journal of Air Transport Management 5, 105-112.

Fry, J., Humphreys, I. and Francis, G. (2005). Benchmarking in Civil Aviation: Some Empirical Evidence. Benchmarking: An International Journal, 12(2), 125-137.

Gerede, E. (1998). Bakım Faaliyetlerinin İncelenmesi ve Direkt Bakım Maliyetlerinin Azaltılması İçin Öneriler Geliştirilmesi Türkiye Uygulaması. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, YL Tezi.

Gerede, E. (2002). Havayolu Taşımacılığında Küreselleşme ve Havayolu İşbirlikleri THY AO'da Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gerede, E. (2015). Havayolu Taşımacılığı ve Ekonomik Düzenlemeler Teori ve Türkiye Uygulaması. Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü. doi:HUD / T-01

Gerede, E. (2017). Hava Aracı Bakım Maliyetlerini Belirleyen Faktörlerin ve Bakımın Havayolu İşletmesinin Gelir ve Giderlerine Etkisinin Araştırılması. İzmir: Ulusal Havacılık Teknolojisi ve Uygulamaları Kongresi.

Gerede, E. (2019). Havayolu İşletmelerinin Maliyet Yapısı ve Verimlilik Göstergeleri; Havayolu Yönetimi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Grosche, T. (2009). Computational Intelligence Integrated Airline Scheduling. Poland: Springer.

Gül, S. (2000). Uçak Bakım Faaliyetlerinde İnsan Faktörü. Kayseri III. Havacılık Sempozyum Kitapçığı (s. 299-302). Kayseri: Erciyes Üniversitesi.

Gündüz, H. E. (1997). Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama, Yayın No:99, Ankara, Tisamat Basım Sanayi. SPK. doi:99

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

Gürses, F. (2006). Havayolu İşletmeciliğinde Müşteri Tercihlerini Etkileyen Faktörler ve Yerli Yolculara Yönelik Bir Araştırma. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Habertürk. https://www.haberturk.com/atlasjet-iflas-basvurusunda-bulundu-2584002- ekonomi (Erişim tarihi: 14.02.2020)

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

Hatipoğlu, Z. (2003). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi. İstanbul: Lebib Yalkın Yayını.

http-1: http://www.actairlines.com (Erişim tarihi: 05.02.2020)

http-2: https://www.sunexpress.com/tr/sirket (Erişim tarihi: 05.02.2020)

http-3: https://www.tailwind.com.tr (Erişim tarihi: 05.02.2020)

http-4: https://www.corendonairlines.com/tr (Erişim tarihi: 05.02.2020)

http-5: https://ulsairlines.com (Erişim tarihi: 05.02.2020)

IATA. (2017). Anual Review. Cancun. https://www.iata.org/publications/ Documents/iata-annual-review-2017.pdf (Erişim tarihi: 11.12.2019)

IATA. (2018). Anual Review. Sydney. https://www.iata.org/contentassets/ c81222d96c9a4e0bb4ff6ced0126f0bb/iata- annual-review-2018.pdf (Erişim tarihi: 11.12.2019)

ICAO. (2004). ICAO Manual on the Regulation of International Air Transport, Chapter 5.1-Air Carriers, Doc 9626.

ICAO. https://www.icao.int/about-icao/Pages/default.aspx (Erişim tarihi: 05.11.2019)

Karagülle, A.Ö. ve Birgören, T. (2013). Havayolu Taşımacılığında Uçucu Ekip Yönetimi. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Karcıoğlu, R. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. İstanbul: Hiperlink.

Karcıoğlu, R. ve Binboğa, G. (2010). Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24 (1), 1-13.

Kaya, E. (2000). Havaalanlarında Fiyatlandırma Açısından Muhasebe Bilgi Sistemi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Kaya, E. (2018). (Edt. A.A. Karagül). Havacılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Kaya, G. A. (2010). Hedef Maliyetleme (Target Costing). Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 20(1), 313-332.

Kaygusuz, S. ve Dokur, Ş. (2015). Yönetim Muhasebesi. Bursa: Dora Yayıncılık.

Koçel, T. (2020). İşletme Yöneticiliği. İstanbul: Beta Yayınları.

Kotler, P. ve Armstrong, G. (2008). Principles of Marketing. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Köroğlu, Ç., Erkan, D. ve Erincik, A. (2019). Hedef Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12 (2), 301-315.

Kurşunel, F., Alkan, A. ve Büyükşalvarcı, A. (2005). Maliyet Yönetiminde Çağdaş

Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, 8(1-2), 57-74.

Kutay, N. ve Akkaya, G. C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 15(2), 1-15.

Kuyucak, F. ve Şengür, Y. (2009). Değer Zinciri Analizi: Havayolu İşletmeleri İçin Genel Çerçeve. Karamanoğlu Mehmetbey Üni. İİBF Dergisi, 11(16), 132-147.

Kuyucak, F. ve Şengür, Y. (2012). Havayolu İş Modelleri: Kavramsal Bir Analiz. 20. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi. İzmir. https://www.researchgate.net/publication/309533631 (Erişim: 08.11.2019)

Küçüksavaş, N. (2002). Maliyet Muhasebesi. İstanbul: Beta Yayınları.

Menderes, M. ve Aydemir, M. (1999). Bir Maliyet Yönetim Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme (Target Costing). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (3), 385-395.

Mucuk, İ. (2014). Modern İşletmecilik. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Önder, E. (2008). Maliyetlerin Türleri ve Sınıflandırması: https://web.itu.edu.tr/~onderem/MALMUH21.pdf (Erişim: 09.10.2019)

Öndeş, T., Ardıç, M., Öztürk, A. ve Kayacan, B. (2010). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği. III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi, 1, s. 247-258.

Önen, V. (2018). Düşük Maliyetli Havayolu Firmaları ile Tam Hizmet Veren Havayolu Firmaları Marka Kişiliklerinin Karşılaştırması: Türk Havayolları - Pegasus Havayolları İncelemesi. İşletme Araştırmaları Dergisi, 10(2), 783-802.

Örnek, A. Ş. (2003). Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi, 5 (2).

Öter, Z. ve Tütüncü, Ö. (2001). Turizm İşletmelerinde Kalite Fonksiyon Göçerimi: Seyahat Acentelerine Yönelik Varsayımsal Bir Yaklaşım. DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3(3), 95-117.

Özkılınç, N. N. (2005). Havayolu İşletmelerinde Birim Maliyetleme Uygulaması: THY A.O. Bakım Onarım Merkezi'nde Bir Örnek Uygulama. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, YL Tezi.

Porter, M. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. New York: The Free Press.

Saldıraner, Y. (1991). Sivil Havacılık Faaliyetleri ve Türk Sivil Havacılık Otoritesi İçin Organizasyon Yapısı Önerisi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Sarıdoğan, A. A. (2013). Lojistik Sektöründe Rekabet Gücü Odaklı Stratejik Maliyet Yönetimi. Trakya Üniversitesi İİBF. E-Dergi, 2(2), 69-95.

Sarılgan, A. E. (2011). Türkiye'de Bölgesel Havayolu Taşımacılığının Geliştirilmesi İçin Yapılması Gerekenler. Anadolu Üni. Sosyal Bilimler D., 11(1). 69–88.

Schmelze, G., Geier, R. ve Buttross, T. E. (1996). Target Costing At ITT Automotive. Management Accounting, 78, 26-30.

Sevgener, A. ve Hacırüstemoğlu, R. (2000). Yönetim Muhasebesi. İstanbul: Alfa.

Shank, J. K. ve Govindarajan, V. (1992). Strategic Cost Analysis of Technological Investments. Sloan Management Review, 34(1), 39-51.

SHGM. (2016). Havaalanı Emniyet Standartları Talimatı. Ankara: Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü.

SHGM. (2019a). Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2018. Ankara: Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü.

SHGM. (2019b). Havayolu İşletmeleri. Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü: http://web.shgm.gov.tr/documents/sivilhavacilik/files/havacilik_isletmeleri /Hava yolu_isletmeleri.pdf (Erişim tarihi: 06.11.2019)

SHGM. (2019c). Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü: http://web.shgm.gov.tr/tr/genel- duyurular/2040-ticari-hava-tasima-isletmeleri-yonetmeligi-shy-6a-resmi- gazetede-yayimlanarak-yururluge-girmistir (Erişim tarihi: 06.11.2019)

SHGM SHY-6A. (2013). Türk Sivil Havacılık Mevzuatı, Sivil Havacılık Yönetmelikleri, SHY-6A: http://web.shgm.gov.tr/documents/ sivilhavacilik/files/mevzuat/sektorel/yonetmelikler/shy_6a.pdf (Erişim: 10.11.2019)

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

Şengür, Y. (2004). Havayolu Taşımacılığında Düşük Maliyetli Taşıyıcılar ve Türkiye'deki Uygulamaların Araştırılması. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Şimşek, M. Ş. ve Çelik, A. (2018). Yönetim ve Organizasyon. Konya: Eğitim Yayınevi.

Tokay, S.H. (2013). Çağdaş Maliyet Belirleme Yaklaşımları. (Edt.S. H.Tokay ve E. Kaya) Lojistik Maliyetleri ve Raporlama-I. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Tuna, M. (2016). Turizm Konaklama ve Seyahat İşletmeciliği. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Türk, Z. (2004). Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi(4), 231-253.

Uslu, S. ve Cavcar, A. (2003). Havayolu İşletmelerinde Bir Maliyet Unsuru: Avrupa Hava Sahası'nda Hava Trafik Yol Ücretleri. Sosyal Bilimler D. s.81-94.

Ülgen, H. ve Mirze, S. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim, İstanbul: Literatür.

Wells, A. T. (1989). Air Transpotation: A Management Perspective. ABD: Internation Thomson Publishing.

Wensveen, J. G. (2007). Air Transportation A Management Perspective. içinde USA: Ashgate Publishing Company.

Weygandt, J., Donald , E. ve Paul, D. (1999). Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making.

Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi(15), 15-34.

Yalçınkaya, A. ve Adiller, L. (2011). Havayolu İşletmelerinde Benchmarking: Türkiye'de Faaliyet Gösteren Havayolu İşletmelerinde Bir Uygulama. Uluslararası 9. Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, (s. 2700-2709). Saraybosna.

Yenigöl, F. (2008). Neden Kalite Fonksiyon Göçerimi? DEÜ İşletme Fakültesi Dergisi, 9 (1), 7-15.

Yükçü, S. (1999). Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme.

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1 (3).

Yükçü, S. ve Fidancı, N. (2018). Havayolu İşletmelerinde Maliyet ve Fiyatlandırma Önerileri. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel sayı. 394-407.

Yüksel, S. ve Gerede, E. (2012). Türkiye'de Havaaracı Bakım Faaliyetlerinde Dış Kaynak Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 7 (1). 121-153.

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

ÖZGEÇMİŞ

Nazlı Ebru AKDENİZ
Sivil Havacılık Yönetimi Anabilim Dalı
Yüksek Lisans

Eğitim

Lisans 2017: Erciyes Üniversitesi Sivil Havacılık Yüksekokulu, Sivil Hava Ulaştırma İşletmeciliği Bölümü

Lise 2012: Selçuklu Anadolu Lisesi

İş

2020: Araştırma Görevlisi, Kapadokya Üniversitesi Havacılık Yönetimi Bölümü, Nevşehir

Kişisel Bilgiler

Doğum Yeri/ Yılı: Kayseri/ 29.10.1994 Cinsiyet: Kadın Yabancı Dil: İngilizce

Email: nazliebruguner@outlook.com