

# KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YİYECEK VE İÇECEK MALİYETLERİNİN DÜŞÜRÜLMESİNE YÖNELİK STRATEJİK BİR YAKLAŞIM: ÜRETİM PLANLAMASI ÜZERİNE BİR MODEL ÖNERİSİ

Alaattin İRDEM\*

## ÖZ

İletişim ve üretim teknolojilerinin gelişmesi ve şiddetli rekabet, konaklama işletmelerinin de üretim ve satış politikalarını etkilemekte ve dolayısıyla maliyet sistemlerinin yeniden organizasyonunu zorunlu kılmaktadır. Hatta, yüksek maliyetlerin söz konusu olduğu ve sunulan hizmetin tamamen müşteri memnuniyetine endeksli olduğu konaklama işletmeleri açısından maliyetlere odaklı çalışmaları çok daha önemli kılmaktadır.

Bilindiği üzere, konaklama işletmelerinde en önemli maliyet kalemlerinin başında yiyecek-içecek maliyetleri gelmekte ve en çok kayıplar yiyecek üretim süreçlerinde yaşanmaktadır. Bu kayıplar genellikle üretim hacminin iyi planlanmamasından ve üretim sürecindeki hatalardan ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada, ilk olarak maliyet ve maliyet sistemleri ile ilgili kavramsal bir değerlendirme yapıldıktan sonra, maliyet düşürmeye yönelik stratejik bir yaklaşım çerçevesinde hedef maliyetleme (HM) sisteminin konaklama işletmeleri açısından uygulanabilirliği ve yiyecek ve içecek maliyetlerini düşürmedeki etkisi incelenerek, bu perspektif doğrultusunda gereksiz maliyetlerin ayıklanması ve binom açılımı ile optimum üretim hacminin planlanması süreçleri bir model ortaya konarak açıklanmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Sistemi, Maliyet Düşürme, Konaklama İşletmeleri, Hedef Maliyetleme Sistemi, Binom Açılımı.

\* Öğr.Gör.Dr., Balıkesir Üniversitesi Burhaniye Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü.

# A Strategic Approach to Decreasing Food and Beverage Costs In Hospitality: Proposal Of A Model of Planning The Food and Beverage Production

## ABSTRACT

The intensive competition and development of information and production Technologies affects production and selling policies of business hence their cost systems are required reorganisation. It is very important for the hospitality businesses that have high costs and customer satisfaction based services to work focused on costs.

As it is known; the most important costs hospitality businesses are food and beverages and the greatest loss occurs in food production process. These losses are derived from the lack of plan in production volume and the mistakes during the production process.

In this study, firstly there will be a conceptual evaluation about cost and cost systems, then it will be tried to explain the processes of electing unnecessary costs and planning of optimum production volume with binom model by examining the applicability of target costing system for hospitality businesses and effects of it on decreasing the cost of food and beverages.

**Keywords:** Costing System, Decreasing Cost, Hospitality, Target Costing, Binom Model.

## 1. GİRİŞ

Günümüzde, işletmeler satış politikalarını belirlerken fiyatların müşterinin kabul edebileceği fiyat düzeyi ile sınırlanması gerçeği ile karşı karşıyadır. Bu durum, işletmelerin fiyat değişkeni üzerinde hareket esnekliğini sınırlandırmaktadır. Fiyat düzeyinin beklenen karlılığı sağlayabilmesi için ise, üzerinde durulacak diğer değişkenlerden en önemlisinin, maliyetlerin etkin yönetimi ve dolayısıyla düşürülmesi olduğu bir gerçektir. Bu nedenle, maliyetleri düşürmeye etki eden faktörleri tek tek ele alan ve daha ileri düzeyde ayrıntılı teknik çalışmalardan oluşan yeni teknikler hizmet üretim işletmelerinde de yer bulmaya başlamıştır.

Konaklama işletmelerinde en önemli maliyet kalemlerini oluşturan yiyecek-içecek maliyetlerinde bir çok nedene bağlı olarak gereksiz maliyet oluşturan unsurlar ve kayıplar ortaya çıkabilmektedir. Bunun sonucu olarak yiyecek-içecek maliyetleri beklenenden yüksek çıkabilmekte veya en azından maliyet düşürülememektedir. Kayıplar üretim süreçlerinde ortaya çıkabileceği gibi, üretilen yiyeceklerin miktar planlamalarındaki hatalardan da ortaya çıka-

bilir. Üretim aşamalarında ortaya çıkan kayıplarla ilgili farklı maliyet kontrol yaklaşımları geliştirilmekle birlikte üretimin miktar planlamasının genellikle tecrübi yöntemlerle sağlandığı görülmektedir.

Günümüzde şiddetli rekabet ortamında çok daha önemli hale gelen maliyet düşürmeye odaklı çalışmalar, geleneksel maliyet yaklaşımları ile etkili bir şekilde çözüm üretilmediği gerçeğini ortaya koymaktadır.

Bu konuyla ilgili yapılan literatür araştırmalarında, 2000'li yıllardan itibaren ileri maliyetleme tekniklerinin konaklama işletmelerinde de yavaş yavaş yer bulmaya başladığını görmekteyiz. Bunların başında Hedef Maliyetleme (HM) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemleri gelmektedir. Konaklama işletmeleri açısından şüphesiz FTM sisteminin önemi göz ardı edilemez. Ancak, bu çalışmada, sadece HM sisteminin Binom açılımı ile ilişkilendirilerek maliyet düşürmeye etkisi üzerinde durulacaktır.

## 2. KAVRAMSAL ANALİZ

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

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan özverilerin parasal değeridir (Usal ve Kurgun, 2006). Bu özveri, bir stoğu edinmek veya bir mal ya da hizmeti üretmek için yapılan harcamaları ve yapılan fedakarlıkların parasal değerini kapsar. Günümüzde, üretilen ürün ve hizmetlerin birim maliyetlerini hesaplama ve birim maliyetin içine giren maliyet unsurlarının neler olduğunu belirleme konularında farklı yaklaşımları içeren farklı maliyet sistemleri geliştirilerek bu sistemler maliyet muhasebesi içinde yerlerini almıştır.

Maliyet Muhasebesi, işletmede üretilen mal ya da hizmetin maliyetinin, maliyetlerin oluştuğu yerlerin belirlenmesi, kaydedilmesi, izlenmesi, kontrolü ve raporlanması süreçlerini kapsayan bir kayıt sistemidir. Bu süreçlerde maliyetlerin ortaya çıkış yerlerinin belirlenmesi ve ortak maliyetlerin ilgili oldukları bölümlere ilgileri oranında paylaşılması önemlidir. Çünkü, gerçekçi bir şekilde maliyetin, dolayısıyla karın belirlenmesi, bütçelerin hazırlanmasının, hedef ve politikaların belirlenmesinin temellerini oluşturmaktadır. Ayrıca, yukarıda da belirtildiği gibi, departman verimliliği ve başarı değerlemesi de maliyet sisteminin etkinliği ile doğrudan ilgilidir.

Maliyet sistemi kavramı maliyet yöntemi olarak da ifade edilmektedir. Kısaca, maliyet sistemleri, maliyet muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirme yönünde geliştirilmiş hesap ve kayıt teknikleri olarak ifade edilebilir (Kartal ve Bozok, 1997).

Literatürde, üretim biçimlerine göre farklı maliyet sistemlerinin geliştirildiğini, bunların birçoğunun konaklama işletmeleri için de geçerli olduğunu görmekteyiz. Geleneksel maliyet yöntemleri çerçevesinde maliyet sistemleri genel olarak fiili, standart, safha ve sipariş maliyet sistemleri olarak değerlendirilebilir. İleri maliyetleme teknikleri çerçevesinde ise başlıca maliyetleme yaklaşımları, tam zamanında üretim(TZÜ), hedef HM ve FTM'dir.

Bu çalışmada, sadece konaklama işletmeleri açısından HM sistemi tanıtıldıktan sonra, HM ve Binom açılımı birlikte kullanılarak maliyet düşürmeye yönelik olarak gereksiz maliyet unsurlarının ayıklanması ve optimum üretim hacminin ne olması gerektiği konusu incelenmeye çalışılacaktır.

## 2.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Önemi ve Amaçları

Bir işletme hangi alanda ve hangi amaçla faaliyet gösterirse gösterebilir, kar hedefini belirlerken maliyet bilgilerinden etkin bir şekilde yararlanır. Bununla birlikte, etkinliğin başarısı ve sürekliliği için maliyet bilgilerinin gelişen teknoloji ve değişen yönetim anlayışlarına göre yeniden tasarımı önemlidir. Bu nedenle, mevcut sistem içerisinde maliyet bilgilerinin elde edilmesi ve nasıl değerlendirilmesi gerektiği önemli bir sorun alanı olmaktadır.

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

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

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

- Bütçeleme amaçlarına göre planlama,
- Yöneticilerin değişik maliyet alternatifleri arasında seçim yapma,

- Maliyetlerin düşürülmesi,
- Verimliliğin artırılması.

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

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

Geleneksel maliyet sistemlerinin, üretim biçimlerindeki farklılıklar nedeniyle hizmet işletmelerinde bütünüyle uygulanabilir olmadığı görülmektedir. Örneğin sipariş maliyet sistemi, parti parti üretim yapan üretim işletmeleri için çok uygun olmakla birlikte hizmet işletmelerinde esas üretim faaliyetleri içinde siparişe ya da parti üretime dayalı bir sistemin çok önemli bir paya sahip olmamasından dolayı uygulanabilirliği kısıtlıdır. Bu açıdan bakıldığında, konaklama işletmelerinde sipariş maliyet sistemi daha çok siparişe dayalı hizmet biçimi olarak kabul edilebilecek kongre, banket, düğün v.b. organizasyonlar için uygun olabilecek bir yaklaşıma hizmet edebilir.

Konaklama işletmelerinde belirsizlik ve risk faktörü oldukça yüksektir. Bununla birlikte müşteri davranışları da değişkendir. Chervonnaya (2003) çalışmasında, hizmetlerde müşterilerin davranışlarının değişken olduğunu ve tahmin edilemeyeceğini ortaya koymuştur. Müşteri davranışlarını etkileyen nedenler çok çeşitli olmakla birlikte konaklama işletmeleri açısından öne çıkan etkenlerin başında fiyat, firma imajı ve hizmet kalitesi gelmektedir. Ayrıca müşterilerin internet kanalını iyi kullandığı düşünülürse, bir çok işletme ve onlarla ilgili bir çok bilgiyi bir arada görme ve kıyaslama imkanına sahip olması, firma sadakatini azaltmaktadır (Dokur ve Erbaşlar, 2008). Buna ek olarak, hizmet ve imaj faktörünün ön plana çıktığı konaklama işletmelerinde rekabetin yoğunluğu, farklı üretim şekilleri ve süreçleri, maliyetlerin ortaya çıkış biçimleri ve takibindeki zorluklar maliyet yönetimini diğer işletme türlerine göre daha zor kılar. Buradan şu sonuca varabiliriz: Maliyetlerin düşürülmesi işletmenin fiyat rekabet gücüne önemli katkı sağlayabileceği gibi, fiyat rekabet

üstünlüğünün kaybedilmesi ise, beklenenden daha fazla bir kayba neden olabilir.

## 2.2. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi

Faaliyet gösterilen sektör ne olursa olsun, rekabetin, iletişimde ve üretimde yüksek teknolojik uygulamaların ve tüketici tercihlerinde seçici davranış biçimlerinin giderek yaygınlaşması gibi faktörler, işletmeleri en uygun maliyet ile en kaliteliyi üretmeye zorlamaktadır. Bu değişim ve gelişmeler, klasik maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimi anlayışına doğru geçişin temellerini teşkil etmiştir. Bu açıdan, kaliteden taviz vermeden, tüketici tercihlerine hitap eden bir maliyet-fiyat (pazara dayalı fiyatlama) dengesinin sağlanması, konaklama işletmelerinin de en önemli uğraş alanını oluşturmaktadır. Stratejik açıdan, bu uğraşın ana konusunu ürün veya hizmetin fiyatını ve maliyetini oluşturan değişkenlere müdahale edilebilirlik düzeyinin belirlediğini söyleyebiliriz. Fiyat değişkeni büyük ölçüde işletme dışı faktörlere, maliyet değişkeni ise işletme içi faktörlere bağlı olduğu için kontrol edilebilir faktörler maliyetler, kontrol edilemeyen faktörler ise fiyatlardır. Bu dedenledir ki, işletmeler daha çok maliyetlere, dolayısıyla maliyet düşürme konusuna odaklanmaktadır. Bu noktada, en önemli hipotez, “maliyetlerin düşürülmesi kalitenin düşürülmesini gerektirmez” olmalıdır. Ayrıca, maliyetlerin düşürülmesi ile ilgili uygulamalar fiyat esnekliğine de katkı sağlayacağından, rakiplere göre rekabet üstünlüğü araçları olabilirler.

Son yıllarda da özellikle turizm sektöründe yaşanan gelişmeler, yüksek maliyetlerin söz konusu olduğu konaklama işletmelerinde de yeni maliyet sistemlerinin maliyet düşürme çalışmalarına katkısının ne olacağına belirlenmesi konusunu önemli hale getirmiştir.

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

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

Konaklama işletmeleri bünyesinde bulunan bölümler, genel olarak mal ve/veya hizmet karmasını bir bütün olarak sunmaktadır (Tütüncü, Göksu ve Günlü, 1999). Bu ürünlerin çoğu kez bir mal ve hizmet kompozisyonu şeklinde fiyatlandırılması söz konusu olsa da, maliyetlemede genellikle ürün bazında daha ayrıntılı bir çalışma yapılması gerekliliği kaçınılmazdır.

### 2.2.1. Hedef Maliyetleme Sistemi

HM, 1960.lı yıllarda Toyota tarafından geliştirilen ve halen pek çok Japon ve batılı işletmelerce uygulanmakta olan ve Japon yazarlar tarafından literatüre kazandırılan bir kavramdır (Aksoylu ve Dursun, 2001). 1960'lardan bu yana stratejik yönetim anlayışları içerisinde hedef maliyetleme yöntemini başarıyla uygulayan yedi büyük Japon firmasını (Isuzu Motors Ltd., Komatsu Limited, Nissan Motor Corp., Olympus Optical Company Ltd., Toyota Motor Corp. Sony Corp. ve Tapcon Corp.) kapsayan bir araştırmada bu firmalardaki hedef maliyetleme uygulamalarının birbirinden farklı olmakla beraber, ortak olarak üç temel aşamada incelenebileceği belirlenmiştir (Yılmaz ve Baral, 2009).

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

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

Günümüzde de "stratejik maliyet yönetiminin daha çok performansa dayalı maliyet planlama ve kontrolü aracı olarak yaygın bir şekilde kullanılan HM, işletmelerin rekabet gücünü artırmak için, ürettikleri ürünle ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006). Rekabet üstünlüğü sağlamanın önemli yollarından biri de maliyet düşürmektir. Bu açıdan hedef maliyetleme, maliyet düşürmeye yönelik bir maliyet altyapısının oluşturulması amacıyla da gütmektedir.

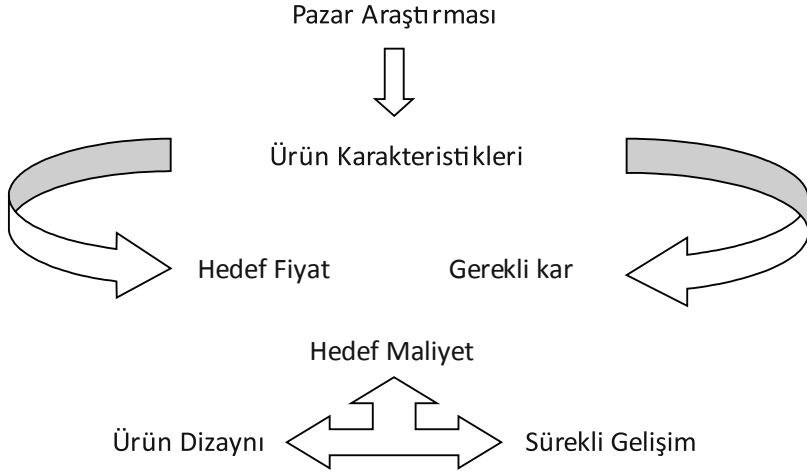
HM, müşterilerin ödeme gücünü ve müşterilerin tercihlerini baz alarak, buradan geriye doğru, mamul/hizmetin müşteri arzu veya beklentilerine en yük-



sek düzeyde cevap verebilecek şekilde tasarımını ve pazarın dikte ettiği fiyat düzeyine rağmen işletmenin uzun vadeli strateji ve planlarına uygun hedef karı sağlamayı öngörür (Özal, 2004).

HM hem işletme içi (içsel dizayn) ve hem de işletme dışı (dışsal Pazar) ile ilgilidir (Aktaş, 2003). Bu ilişki, Şekil 18’de verilmiştir.

Şekil 1. HM İçsel ve Dışsal Çevresi (Aktaş, 2003).



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

Hedeflere göre yönetim anlayışını en iyi yansıtan maliyet sistemlerinin başında HM gelmektedir. HM, maliyet-kalite ilişkisinin önem kazandığı ve müşteri memnuniyetine odaklı yönetim anlayışının gereklerini karşılayabilecek bir maliyet yaklaşımı olarak dikkat çekmektedir. Bu özellikleri HM'nin temel ilkelerinde daha açık bir şekilde görmek mümkündür. Diğer ileri maliyetleme



tekniklerinin de benzer ilkelerinden söz edebiliriz. Bu nedenle, hem geleneksel maliyet sistemlerini terk etmeden hem de ileri maliyet sistemlerinin ortak amaçlarını birleştirerek maliyet sistemlerinin birlikte kullanılabilirlikleri konusu incelemeye değerdir.

HM'nin başlıca ve önemli amacı, kaliteyi koruyarak ya da iyileştirerek toplam maliyetleri düşürmektir (Alagöz ve Ceran, 2006). Bu çerçevede HM'nin diğer temel amaçlarını şu şekilde ifade edebiliriz (Altınbay, 2006):

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

Bu amaçlarının gerçekleştirilmesinde izlenecek süreç HM'nin temel ilkelere ile belirlenmiştir.

### 2.2.1.1. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri

HM, maliyet yönetimini mamul geliştirmenin ilk basamaklarından başlatarak, tüm değerler zincirini kapsayıp mamulün hayat devri boyunca uygular. Yukarıda da belirtildiği gibi, HM'nin amacı, kar ve maliyet planlamasını gerçekleştirirken kalitede sürekliliği esas alarak yeterli karın elde edilmesini sağlamaktır.

HM'nin ilkeleri altı başlıkta toplanabilir (Şakrak, 1997):

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

HM, satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmeti sunanlara kadar, değerler zincirinin tüm üyeleri ile ilgilenmektedir (Şakrak, 1997). Bununla birlikte, konaklama işletmelerinde dış etkenlerin rolü diğer işletmelere göre daha

fazladır. Özellikle aşırı talep dalgalanmaları ve belirsizlikler sağlıklı bir pazar analizini ve maliyet hedeflerini belirlemeyi zorlaştıran önemli unsurlardır. Bu nedenle, konaklama işletmeleri açısından fiyata göre maliyetleme ve müşteri üzerinde yoğunlaşma ilkeleri daha da önem kazanmaktadır. Bu nedenle biraz daha ayrıntılı bir şekilde diğer ilkelerle birlikte ele alınmasında yarar olacaktır.

### 2.2.1.2. Fiyata Göre Maliyetleme

HM sisteminde, hedef maliyet, rekabetçi piyasa fiyatından hedef karın çıkarılmasıyla bulunur.

$$C=P - \pi$$

C= Hedef Maliyet

P= Rekabetçi piyasa fiyatı

$\pi$ = Hedef kâr.

Fiyat, piyasa koşulları tarafından kontrol edilmekte, hedef kar ise, işletme ve içinde bulunduğu endüstrinin finansal gereksinimlerince belirlenmektedir (Akkaya ve Kutay, 2000). Kısaca ifade etmek gerekirse, HM’de, ilk hareket noktası pazarın kabul edebileceği bir hedef satış fiyatının belirlenmesi olacaktır. Yukarıda da formüle edildiği gibi, hedef maliyet, rekabetçi piyasa fiyatından hedef kar düşüldükten sonra kalan tutar olduğuna göre, buradaki rekabetçi piyasa fiyatı belirlenen hedef satış fiyatıdır.

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

Fiyata göre maliyetleme ilkesinin iki önemli alt ilkesi bulunmaktadır. Bunlar (Aksoylu ve Dursun, 2001):

- 1- Mamul ve kâr planlarını pazar fiyatları tanımlar. Uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık gözden geçirilir. Konaklama işletmelerinde bu çerçevede iki çalışma önem kazanmaktadır:

Birincisi; hedef pazarın belirlenmesi, ikincisi ise; hedef pazarın eğilimlerine, kültürel özelliklerine, beklentilerine v.b. uygun hizmet üretim biçiminin ve bunun içinde de menü planlamasının yapılmasıdır.

- 2- HM sistemi, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleriyle desteklenir. Pazar fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorlukları ve tehlikelerini karşılayabilmek için önem taşır.

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

### 2.2.1.3. Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma

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

Bu değeri her zaman somut bir ölçü ile belirlemek mümkün değildir. Ancak şu bir gerçektir ki, memnun müşterileri tutmanın maliyeti yeni müşteriler bulmaktan daha ucuzdur ve memnun müşteri firmanın reklamını yapmakta önemli bir potansiyeldir (Acuner, 2001). Bu aşamada, müşteri memnuniyetine odaklı ürün endeksleri belirlenebilir. Bu süreç, menü planlamasının da alt yapısını oluşturur. "Ürün geliştirme sürecinde, ürün özelliklerinin ve fonksiyonlarının artırılıp artırılmaması, ürünlerin hem ek pazar payı veya satış hacmi sağlmasına hem de fiyat, özellikler ve fonksiyonlar açısından tüketici beklentilerini karşılamasına bağlıdır" (Kabaklı, 2007).

### 2.2.1.4. Mamul Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma

Kaynağı 1978 yılına dayanan bir istatistiğe göre bir mamulün maliyetinin % 80'den % 95'e kadar olan kısmı (tüm maliyetlerin minimum % 80'i maksimum % 95'i) daha mamulün üretimine geçilmeden tasarım safhasındayken belirlenmektedir.(Cooper ve Slagmulder, 2003). Bugün, otomasyonun artması ve uygulamada yeni tekniklerin uygulanmasıyla bu oranın daha düşük düzeyde

olacağı düşünülse de, konaklama işletmeleri açısından bu düzey daha gerçekçi görülebilir. Otomasyonun sınırlı olduğu konaklama işletmelerinde aynı zamanda emek yoğun özelliği nedeniyle, direkt maliyetlerin, bunların içinde de işçilik maliyetlerinin payının yüksek olması, maliyetlerin ürünlerle ilişkilendirilebilmesini nispeten kolaylaştırmaktadır. Ancak, üretilen ürünlerin farklı özellikleri ve çeşitliliği maliyetlerin izlenmesini zorlaştırır. Bu nedenle tasarım aşamasında standartların gerçekçi bir şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır.

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

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

- a) HM sistemi, maliyetleri oluştuktan sonra değil, henüz oluşmadan yönetme ilkesine dayanmaktadır. Şekil 2'de görüldüğü gibi maliyetlerin büyük bir çoğunluğu mamul kavramı, tasarım ve geliştirme aşamalarında oluşurken, daha az bir kısmı üretim aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, HM süreci tasarım aşamasındaki maliyetlere daha çok önem vermektedir.
- b) HM sistemi, tüm işletme fonksiyonlarının mamul tasarımını incelemesini istemekte, böylece mamul veya mühendislik değişikliklerinin mamulün üretime girmesinden önce yapılmasını ortaya koymaktadır.

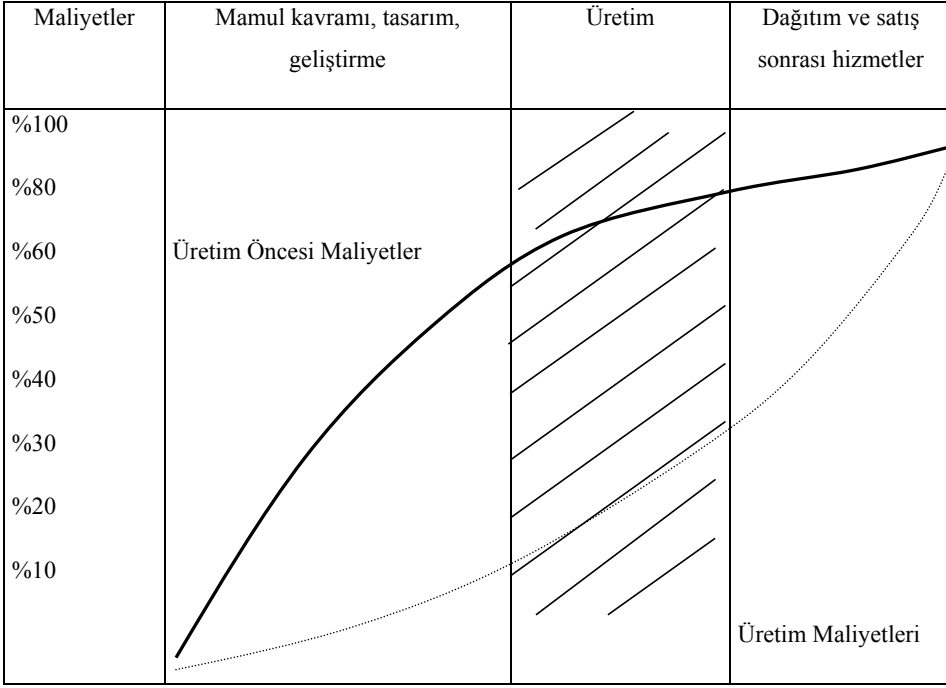
Bu açıdan, potansiyel alıcıları tatmin edebilecek, onların gereksinimlerine uygun bir ürün geliştirmek HM'nin en önemli adımı olacaktır.

#### **2.2.1.5. Geniş Kapsamlı Katılım (Bölümler Arası Çalışma Gruplarının Konuya Dahil Edilmesi)**

HM, tasarım üretim, pazarlama, maliyet muhasebesi, satış sonrası hizmet bölümlerinde çalışan kişilerin oluşturduğu mamul ve süreç gruplarından yararlanır. Bu gruplarda ayrıca tedarikçiler, müşteriler dağıtıcılar da bulunmaktadır. "Bu gruplar, ürün tasarımı ile ilgili bölümlerin vereceği karar sürecini büyük ölçüde kısaltacak ve müşteri beklentilerinin zamanında karşılanabilmesi olanağını sağlayacaktır (Özal, 2004). "Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi

ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlıdır” (Kabaklı, 2007).

## Şekil 2. Üretim maliyetleri öncesi ve üretim maliyetleri arasındaki ilişki



← Maliyet Geliştirme Devri →

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

### 2.2.6. Mamul Hayat Devri'ne Yönelik Olması

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

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

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

- Yaklaşım, mamul yaşamlarının sınırlı olduğunu gösterir,
- Yaşam devri boyunca mamullerin karlarının öngörülebilir bir seyir izlediğini açıklar,

- Her aşamada mamullerin farklı bir pazarlama, üretim, finansman v.b. gerektirdiğini hatırlatır,
- Mamul ve Pazar dinamiklerini ortaya koyar,
- Bir planlama aracı olarak, her aşamada alternatif pazarlama stratejilerini ortaya koyar,
- Bir kontrol aracı olarak da işletmenin mamul performansını, geçmişte pazara sunulmuş benzer nitelikli mamullerle karşılaştırarak ölçme olanağı verir,

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

#### 2.2.1.7. Değer Zinciriyle İlgilenme

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

Üretime katılan maliyet unsurlarının bazıları beklenen değeri veya hiç değer yaratmayabilir. Bir değer zinciri, hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilere son kullanım ürünlerinin dağıtımını dahil, tedarik unsurlarının birbiriyle ilişkilendirilmiş, değer katan tüm faaliyetlerden oluşur (Yalçın, 2006).

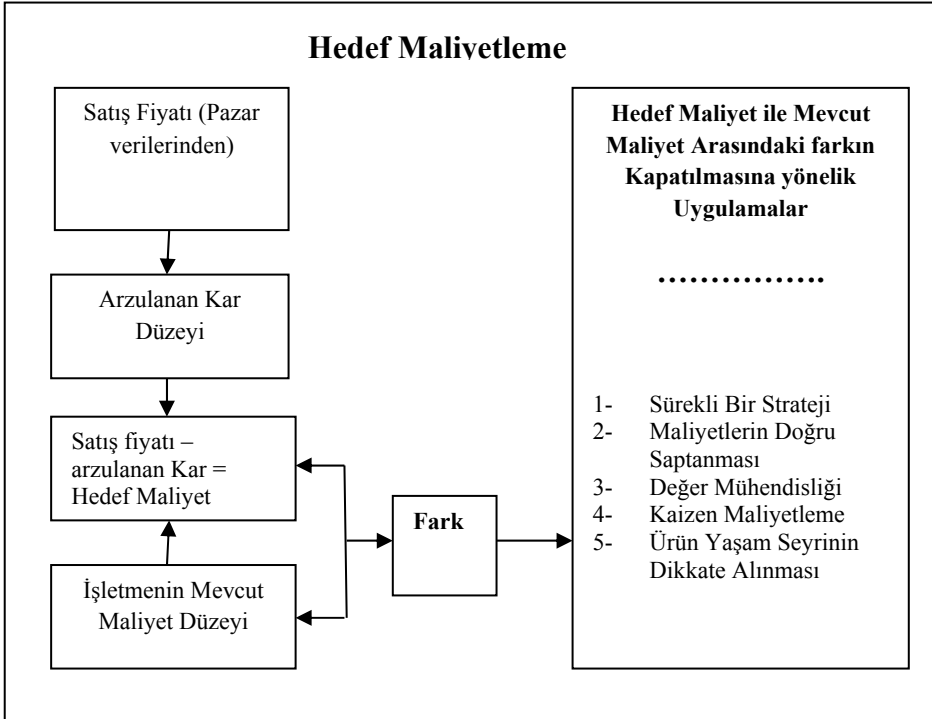
Bir hizmet işletmesi için bu faaliyetler, hizmet kavramı ve onun tasarımı, amaç ve taleplerin belirlenmesiyle başlar ve memnun edilmiş müşteriler sağlayacak hizmeti oluşturan faaliyetler bütününe taşınır (Yalçın, 2006). Konaklama işletmelerinde, tedarikçileri sadece hammadde tedariki sınırları içinde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

### 2.2.2 Hedef Maliyetleme Süreci

HM süreci şekil 3'te de özetlendiği gibi şu aşamalardan oluşmaktadır (Yılmaz ve Baral, 2009):

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

Şekil 3. Hedef Maliyetleme Süreci (Yılmaz ve Baral, 2009)



Şekil 3'de, hedef maliyetin kapsamına diğer stratejik maliyet araçlarının da girildiğini görmekteyiz. Bununla birlikte, tam zamanında üretim ve faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımlarının da sisteme entegre edilmesi mümkündür.



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

### 2.2.2.1. Maliyetin Hedeflenmesi

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

### 2.2.2.2. İşletmenin Mevcut Maliyet Düzeyi

HM sürecinin dördüncü aşaması, üretilen ürünlerin maliyet toplamını ve özelliklerini, pazarlama maliyetleri ve bunun hedeflenen maliyetlere erişeceğini temin ederek tanımlamaktır. Bu maliyet her zaman kabul edilebilir ürün maliyeti olmayabilir. Bu noktada, “ üretim maliyeti, kabul edilebilir maksimum üretim maliyetinden büyük ise bu noktada maliyet düşürücü tekniklerden yararlanır. Bu aşamada değer mühendisliği ve değer analizi devreye girer” (Alagöz ve Ceran, 2006). Değer analizi ile gereksiz maliyet unsurları var ise tespit edilir ve üretim girdileri bu maliyet unsurlarından arındırılır. Böylece, maliyet girdileri ile ilgili bazı standartlar geliştirilebilir. Öncelikle bu noktada, binom açılımı ile planlanan üretim miktarının maliyet hedefini gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin değerlendirilmesidir. Bu karşılaştırmada, beklenen maliyetten daha yüksek bir maliyetin gerçekleşmesi, HM sisteminin diğer aşamalarının yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılabilir (İrdem, 2010).

## 2.3. Yiyecek-İçecek Departmanı İçin Bir hedef Maliyetleme Modeli

Bir otelde en büyük gider unsurlarından birisinin yiyecek ve içecek malzeme maliyetleri olduğu bilinmektedir. Bu nedenle, bu kısımda HM çalışmasına bir otel işletmesinde hangi açılardan yaklaşılabileceğine bir örnek oluşturması bakımından, restoran bölümünü baz alarak bir değerlendirme yapmak istiyoruz. Bunu yaparken içeriğinde a’la carte restoranları konu edinen bir iktisat çalışmasından<sup>2\*</sup> yararlanılmıştır. Söz konusu çalışma doğrudan doğruya HM üzerine olmamakla birlikte, sonuçları konumuza önemli ölçüde ışık tutar niteliktedir. Bu nedenledir ki burada HM kavramı ile söz konusu çalışma arasındaki ilişkiyi belirtmeden geçmemiz eksiklik olacaktır.

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

Bir a la carte restoranda belirli sayıda –birbirine alternatif- yiyecek çeşidi bulunur. Belirli bir müşteri hacmi (n) veri iken herhangi bir müşterinin bunların içerisinde bir A yiyeceğini ısmarlaması olasılığı, çeşit sayısının tersidir. Buna “p” diyelim. İsmarlanmaması olasılığı ise bu durumda 1-p=q olacaktır. Bu verilere göre herhangi bir yiyeceğin belirli bir sayıda (a defa ya da a adet müşteri tarafından) ısmarlanması olasılığı binom formülüne göre hesaplanabilir (Gürbüz, 2000):

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

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

Beklenen ısmarlanma sayısı ise bu olasılık dağılımının ortalamasına eşittir ve n.p formülüyle hesaplanır. Örneğin 600 müşteri ve 100 çeşit yiyecek varsa, insanların zevkleri birbirinden farklı ve tesadüfi olduğundan her bir yiyecek çeşidinin 600.(1/100)=6 defa ısmarlanması beklenir. Bu aynı zamanda binom olasılık dağılımının ortalamasına eşittir. Elbette ki beklenen değer gerçekleştirmesinin de bir olasılığı vardır ve bu olasılık %100 değildir. (Öyle olsaydı zaten olasılık dağılımı kavramı gündeme gelmezdi) Herhangi bir yiyeceğin ısmarlanma sayısının bu beklenen değer üzerinde ya da altında olmasının da olasılıkları mevcuttur. Ayrıca bir yiyeceğin beklenenden az ısmarlanması, bir başka yiyeceğin beklenenden daha fazla ısmarlanması demektir. Fakat hangilerinin az, hangilerinin fazla ısmarlanacağı önceden bilinemez. Tüm bu sebeplerle, a la carte ın şerefini düşünen bir yönetici, müşteriye “falanca yemekten kalmadı efendim” dememek için her bir yiyecek çeşidinden 6 birim değil, daha fazla (sözgelimi belki tam iki misli, yani 12 birim) üretecektir. Ama toplam 600 müşteri olduğunu ve her müşterinin bir defa sipariş verdiğini varsaydığımız için, toplamda 600 porsiyon satıldığı halde 1200 porsiyon üretilmiş olacaktır. Böylece (satılmadığı değil) satılmadığı için dökülen 600 porsiyon ise sadece maliyete eklenmiştir.

Yine aynı müşteri sayısı veri iken çeşit sayısının daha fazla, örneğin 200 birim olduğunu düşünelim. Bu durumda “zevklerin tesadüfiliği” varsayımı gereği her bir yiyeceğin beklenen ısmarlanma sayısı 600.(1/200)=3 tür. Her bir yiyecekten emniyet stoku (yiyecek başına 6 birim) ile birlikte 9 birim üretildiği takdirde toplamda 1800 birim üretilmiş olur ve böylece yiyecek israfı artmış olur. Fakat çeşit sayısı 200'e çıktığı için gerçekte emniyet stokunun hala yiyecek başına 6 birim olmasına gerek yoktur. Çünkü çeşit sayısının artmasıyla

birlikte müşteriler için seçenekler de artmış olduğundan herhangi bir yiyeceğin beklenenden çok farklı sayılarda ısmarlanmasının olasılığı da azalmıştır. Böylece kabaca bir yaklaşımla, her bir yiyecekte yine beklenen değerin iki katı kadar, yani  $3 \times 2 = 6$  birim üretmenin yeterli olduğu öngörülebilir. Böylece toplamda yine  $6 \times 200 = 1200$  porsiyon üretilmiş olmakta ve dökülen porsiyon sayısı, dolayısıyla maliyet değişmemektedir. Yani maliyet açısından durum, öncekinden farksız gibi görünmektedir.

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

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

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

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

Çeşit sayısı artırıldığında  $p$  azalır ve  $q$ ,  $p$  deki azalış miktarı kadar artar. Bu miktara “ $r$ ” dersek, yeni değişim katsayısında  $p$  yerine  $p-r$ ,  $q$  yerine de  $q+r$  yazılabilir. Çeşit sayısının daha az olduğu durumdaki değişim katsayısına  $D$ , daha fazla olduğu durumdaki değişim katsayısına ise  $D_2$  dersek cebirsel olarak ispat edilebilir ki,  $D_2 D$  'ye göre daha büyüktür. Yani çeşit sayısı artırıldığı takdirde değişim katsayısı daha büyük olmakta, azaltıldığı takdirde ise değişim katsayısı daha küçük olmaktadır.

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

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

Bu değişim katsayısının ( $D_2$ 'nin) önceki değişim katsayısından ( $D$ 'den) büyük olduğu ispatlanabilir.<sup>3\*\*</sup>

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

Diğer taraftan model ile, optimum üretim miktarının belirlenmesinden sonra, gereksiz üretimin önüne geçileceği açıktır. Ancak, buna rağmen gerçekleşen (fiili) maliyet, Hedef Maliyetleme ile belirlenen, diğer bir ifadeyle hedef fiyattan hedef karın düşülmesiyle elde edilen maliyetten yüksek olabilir. Bunun nedenleri HM yaklaşımı ile araştırılmalıdır. Olası sapmaların miktar ve fiyat değişkenlerinden mi yoksa değer yaratmayan maliyet unsurlarından mı kaynaklandığı tespit edilmelidir. Gerçekten de maliyetleri yükselten en önemli nedenlerinden biri, maliyeti oluşturan girdilerde değer yaratmayan veya beklenen değeri yaratmayan maliyet unsurlarıdır. Bu tür maliyet girdilerinin, HM'in önemli fonksiyonlarından biri olan değer zinciri analizi yardımıyla saptanması ve üretim sürecinden ayıklanması önemli olacaktır. Optimum üretim hacmi ile belirlenen miktar maliyeti her ne kadar HM'nin temelini oluştursa da, HM ile hedeflenen maliyet bu maliyetten büyük ya da küçük çıkabilir.

Binom açılımı ile belirlenen üretimin miktar maliyeti  $<$  HM (miktar) maliyeti ise, doğal olarak binom açılımı ile belirlenen üretim miktarı esas alınacaktır. Ters durumda, HM çerçevesinde üretim aşamaları gözden geçirilmeli ve değer yaratmayan maliyet unsurlarının var olup olmadığı araştırılmalıdır.

### 3. SONUÇ

Çalışmamızda konaklama işletmelerinde yiyecek içecek maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla, HM yaklaşımı çerçevesinde üretim hacminin planlanması

\*\*

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

1 olduğu açıktır. o halde aynı zamanda  $D_2 > D$  dir.

yönelik bir model ortaya koyarak HM kavramlarının konaklama işletmeleri içerisindeki yeri üzerinde yoğunlaşmaya çalıştık.

Bir ürünün satış fiyatının piyasa tarafından belirlendiği, yani firmanın fiyata etki edemediği durumda, yöneticinin gözlerini maliyetlere çevirmesi son derece doğaldır. Ürünün birim maliyetine belirli bir kâr marjı ekleyerek satış fiyatının belirlenmesi davranışına alternatif olarak, firma sözkonusu kâr marjının gerçekleşmesi için bir maliyet hedefi belirleyebilir. Bu maliyet hedefine ulaşmak için uygulanan süreçlerin tümü, “hedef maliyetleme” olarak adlandırılmaktadır. Bu, sadece “israfın önlenmesi” meselesi değildir. Aynı zamanda, israfların bulunmadığı varsayımıyla birlikte ileri sürülebilen bir konudur ve bu süreç, yeni ürün geliştirme ya da ürünün farklı bir versiyonunu geliştirme davranışı ile de çakışabilmektedir. Genel olarak düşünülebilir ki, maliyet azaltıldığı zaman kalitede de azalma olabilir. Fakat elbette ki müşteri tarafından kabul edilebilir kalite düzeyinde bir azalma olmaksızın maliyet azaltılabiliyorsa, ancak bu takdirde anlamlı bir maliyet azaltımından sözedilebilir. Bu nedenledir ki, ürün tasarımıyla da çakıştığını belirttiğimiz bu süreç oldukça titizlik gerektiren bir süreçtir. Özellikle çok ürünlü olan ve buna bağlı olarak, hangi tür maliyetlerin hangi ürünlerle ne kadar ilişkili olduğu gibi endişelerin mevcut olduğu firmalarda, konu daha kompleks bir niteliğe bürünmektedir.

HM fikir olarak cazip olmakla birlikte, asıl önemli olan, bunun nasıl başarılacağı, uygulanabilirlik derecesi ya da uygulanmasının önündeki engellerin neler olabileceği ile ilgili hususlardır. Çalışmamızda bu hususları konaklama işletmeleri ortamı içerisinde yiyecek-içecek maliyetleri kapsamında incelemeye çalıştık. İnceleme alanı olarak konaklama işletmelerinin seçilmesi, hedef maliyetlemenin belki de en zor uygulanabileceği tipik bir alan olduğu yolundaki öngörülerimize dayanmaktadır. Bunu yapmakla HM'nin evrensel geçerlilik derecesi de bir anlamda test edilmiş olacaktır gibi, konaklama işletmeleri için bu konuda bir çeşit yol haritası da önerilmiş olacaktır.

Maliyet sisteminin amaçlarından biri de karar vermeye yardımcı olmasıdır. Bu anlamda, geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz kaldığını ve stratejik maliyet yaklaşımlarının ön plana çıktığı söylenebilir. Stratejik yaklaşım maliyetlerin düşürülmesi, ürün farklılaştırması ve değer oluşturma gibi rekabet üstünlüğü araçlarıyla ilgilenir. Stratejik yaklaşım çerçevesinde stratejik yönetimin en önemli araçlarından biri olan HM yöntemi yaklaşımı ile ortaya konan model, optimum üretim miktarı ile en uygun üretim tasarımının planlanarak minimum stok düzeyi ile stok ve üretim maliyetlerinin aşağıya çekilmesini hedeflemektedir.

HM yaklaşımı herhangi bir şekilde ürünlere yüklenmiş olan maliyetleri – birim ürün bazında- düşürmeye yönelik olarak gösterilen tüm çabaları ifade etmektedir. Elbette bunun yapılabilmesi her şeyden önce, maliyet yükleme işleminin akılcı ve bu amaca uygun olmasını gerektirdiğinden, bu tip çabalar bir maliyet muhasebesi konusu olarak görülebilmektedir. Bir konaklama işletmesi çok ürünlü bir işletme olarak görülebileceği gibi tek ürünlü bir işletme olarak ta görülebilir. Konaklama işletmelerini tek ürünlü olarak görmek de mümkündür ve hatta bu görüş daha ağır basmaktadır. Böylece, hedeflenecek bir birim maliyetten söz edilecekse, bu maliyet “birim geceleme”nin maliyeti olacaktır. Yani ürün, “geceleme”dir. Gecelemenin (ürünün) kalitesi ise –deyim yerindeyse- sadece otel yatağının yumuşaklığıyla değil, oteldeki tüm faaliyetlerle de yakından ilişkilidir. Otelin restoranında dahi ürün “yiycek” değil, “müşteri tatmini”dir. “Yiycek müşterisi” değil, “restoran müşterisi” kavramı geçerlidir. Bu bakışla, model diğer üretim aşamalarını da etkilemekle kalmayıp, tüm üretim aşamalarını da kapsayabilir.

Bu bakış açısı bir anlamda, müşterilerin hangi yiyeceği tercih ettiğini önemli bir faktör olmaktan çıkarmaktadır ve uygulamada bunun geçerliliğini destekleyen bazı bulgular da söz konusudur. Bütün bu koşullar altında ağır basan görüş, konaklama işletmelerinin aslında tek ürünlü olduğudur. Bu koşullar altında konaklama işletmeleri için yapılacak bir HM çalışması, tüm bu gerçekleri göz önüne alacak tarzda dizayn edilebilir. Yani hem otele ayrıca gelir getiren faaliyetler göz ardı edilmemeli, hem de her faaliyetin aslında birleşik “turistik ürün”ün parçası olduğu göz önüne alınmalıdır. Genellikle imalat işletmelerinde, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetler buralardan söz konusu merkezlerde üretilen ürünlere yüklenir. Bu noktada HM kavramı, her ürünün dizaynını ayrı ayrı ve birbirinden bağımsız olarak ele almak anlamına gelmektedir.

Konaklama işletmelerinin toplam maliyetleri içerisinde en büyük paya sahip olan gider türlerinden birisinin, yiyecek-içecek malzeme maliyetleri olması gerçeğinden hareketle de HM çalışması konusunda bazı tespitlerimiz vardır. Otel restoranlarında hangi yiyeceğin az, hangisinin çok sipariş edileceği önceden bilinemediği için her yiyecek çeşidinden fazla miktarda üretme eğilimi vardır. Böylece, üretilen toplam porsiyon sayısı, toplam sipariş sayısından daha fazla olmaktadır. Bu nedenle her gün çöpe dökülen bazı yiyecekler olmaktadır. Bu dökülen yiyecek miktarı “emniyet stoku” olarak görülebilir ve restoran koşullarında bu aslında israf değil, olağan bir maliyet unsurudur. Bazı çalışmalar göstermiştir ki, yiyecek çeşidi sayısı arttıkça aynı cins yiyeceğin tekrar tekrar (beklenen değerden daha fazla sayıda) sipariş edilmesi olasılığı azalmasına rağmen toplam emniyet stoku ihtiyacı aynı ölçüde kalmamakta ve artış göstermektedir. Demek ki çeşit sayısını azaltmak, maliyeti düşürücü bir etki

yapacaktır. Bununla birlikte çeşit sayısının azaltılması otelin imajında şüphesiz bir düşüş anlamına gelir. Bu düşüş, müşterilerin sevdiği bazı yiyeceklerin kaldırılmasıyla ilişkili olmaktan ziyade, toplam çeşit sayısının azaltılmasıyla ilişkilidir. Çünkü müşteriler “yiyeceklerin” değil, “restoranın” müşterileridir. Bu nedenledir ki, kaldırılan yiyeceklerin hangileri olduğunun çok fazla önemi bulunmamakta, bu da HM için belirli bir hareket alanı sağlamaktadır. Bundan sonra ise çeşit sayısı ne kadar azaltılırsa birim (müşteri başına) maliyetin ne kadar azalacağı ile otel imajının bunun sonucunda ne kadar düşüş göstereceğinin karşılaştırılmasına sıra gelmektedir. Bu ise açıktır ki, bir HM çalışması niteliğindedir. Sonuç olarak diyebiliriz ki, binom modelinin HM ile konaklama işletmelerinde uygulanması mümkün görünmektedir (İrdem, 2010).



## KAYNAKÇA

- Acuner, A. Ş. (2001), "Müşteri Memnuniyeti ve Ölçümü", Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Ankara.
- Akkaya, G. C. ve Kutay, N. (2000). "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:15, Sayı: 2, 2000, s.1-15.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001), "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı olarak Hedef Maliyetleme", *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Sayı: 11 Yıl: 2001
- Aktaş, R. (2003). "Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi", *Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı:1, Yıl: 2003.
- Alagöz A. ve Ceran, Y., (2006) " Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management) ", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı : 15.
- Altınbay, A. (2006), "Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme sistemi ve TMMT uygulaması", *Dumlupınar Üniversitesi sosyal Bilimler Dergisi*.
- Butscher, S. A. ve Laker, M. (2000). "Market-driven product development". *Marketing Management*, 9(2).
- Chervonnaya, O. (2003). "Customer role and skill trajectories in service," *International Journal of Service Industry Management*, 14(3), 347-63
- Cooper Robin, Regine Slagmulder, (2003). "Strategic Cost Management Cost Management Expanding Scope and Boundaries", *Cost Management*, Yıl:2003, Sayı: Ocak.
- Dokur, Ş. ve Erbaşlar, G. (2008), "*Elektronik Ticaret*", Nobel Yayınları, İstanbul.
- Gürbüz, A. K..(2000) "Firmalarda Kullanılan Normatif Fiyatlama Modellerinin Liberal İktisat Politikasıyla İlişkisi: Çok Ürünli Firmalar Üzerine Bir Deneme.", *İşletme Fakültesi Dergisi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları. Cilt 1. Sayı 1. Bahar 2000.
- İrdem, A. (2010). "Konaklama İşletmelerinde Bir Maliyetleme Modeli Önerisi", Doktora Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

- Kabaklı, S. (2007). "Maliyet Yönetim Muhasebesinde Yeni Gelişmeler", Doktora Tezi, Kahraman Maraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahraman Maraş.
- Kartal, A. ve Bozok, S. (1997), "Maliyet Muhasebesi", Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi, Eylül 1997.
- Kocakulah, M. ve Austil, A.D. (2006). "Product Development and Cost Management Using Target Costing: A Discussion and Case Analyses", *Journal of Business & Economic Research*, February 2006.
- Özal, H. (2004). "Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme (Beş Yıldızlı bir Otel İşletmesinde Uygulama)", Yüksek lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya
- Porter, M. E. (2012) "Competitive Advantage: Enduring Ideas and New Opportunities", Harvard Business School 14th Annual Rotman School Conference for Leaders Toronto, Canada June 22, 2012.
- Sümerkan, Z. (1988). "Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması", Balıkesir-1988.
- Şakrak, M. (1997). "Maliyet Yönetimi" İstanbul, Yasa Yayınları.
- Tütüncü, Ö., Göksu, I. ve Günlü, E. (1999). "Konaklama İşletmelerinde Maliyet Analizleri ve Fiyatlama Kararları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(3).
- Usal, A. ve Kurgun, O. A., (2006) "Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi", (3.Baskı) Detay Yayıncılık.
- Yalçın, S. (2006). "Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:15.
- Yılmaz, R. ve Baral, G. (2009), "İşletme Karlılığını Arttırmada Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", 1.Uluslararası 5.Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu, 27-29 Mayıs 2009, Selçuk Üniversitesi Kadınhanı Faik İçil Meslek Yüksekokulu, Konya.
- Yükçü, S. ve İçerli M. Y. (2007). "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi", *Muhasebe ve Finansman*, 34, 66-73.