

## HER ŞEY DÂHİL SİSTEMDE FİYAT, KALİTE ve MALİYET SORUNSALI: HEDEF MALİYETLEME MODELİ UYGULAMASI<sup>1</sup>

Okan ÇOLAK<sup>2</sup>, Levent KOŞAN<sup>3</sup>

### ÖZET

**Amaç:** Çalışmanın amacı, her şey dâhil sistemde hizmet veren bir otel işletmesinde fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetleri yönetiminin hedef maliyetleme sürecine entegrasyonu ile maliyetlerde ve kârlılıkta ortaya çıkabilecek muhtemel değişimleri tespit etmektir.

**Yöntem:** Uygulama kapsamında, Aydın'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde durum (örnek olay) çalışması gerçekleştirilmiştir.

**Bulgular:** İşletmenin mevcut oda satış gelirlerinin üzerinde oda satışı gelirlerine sahip olabileceği, başarısızlık maliyetlerini elimine ederek arzuladığı kâr ve maliyet hedefine ulaşabileceği ve ek yatırım gerektirmeden sunduğu kalite seviyesini iyileştirebileceği tespit edilmiştir.

**Özgünlük:** Her şey dâhil sistemdeki fiyat, kalite ve maliyet sorunlarına çözüm olabilecek bir model sunması, çalışmanın özgün yanını oluşturmaktadır. Ayrıca hedef satış fiyatının belirlenmesinde fiyat duyarlılık ölçümü yönteminin ve hedef maliyete ulaşmada kalite maliyetleri yönetimi tekniğinin hedef maliyetleme yöntemi sürecine dâhil edilmesi çalışmanın diğer özgün yönleridir.

**Anahtar Kelimeler:** Her Şey Dâhil Sistem, Hedef Maliyetleme, Fiyat Duyarlılık Ölçümü, Kalite Maliyetleri Yönetimi

## PRICE, QUALITY and COST PROBLEMS in ALL-INCLUSIVE SYSTEM: AN APPLICATION of TARGET COSTING METHOD

### ABSTRACT

**Purpose:** The aim of the research is to determine the possible changes in costs and profitability with the integration of price sensitivity measurement and quality costs management into the target costing process in a hotel enterprise serving in an all-inclusive system.

**Methodology:** Within the scope of the application, a case study was conducted in a 5 stars hotel enterprise in Aydın.

**Findings:** It was determined that the enterprise could have room selling revenues above current room selling revenues, achieve the desired profit and cost target by eliminating the failure costs, and improve the quality level offered without additional investment.

**Originality:** The original aspect of the study is offering a model that can solve the price, quality and cost problems in the all-inclusive system is. Moreover, the inclusion of the price sensitivity measurement method in determining the target selling price and the quality cost management technique in reaching the target cost in the target costing method process are other unique aspects of the study.

**Keywords:** All Inclusive System, Target Costing, Price Sensitivity Measurement, Quality Cost Management

<sup>1</sup> Bu çalışma, Okan ÇOLAK tarafından Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Doç. Dr. Levent KOŞAN danışmanlığında yürütülen "Her Şey Dâhil Sistemde Fiyat Duyarlılık Ölçümü ve Kalite Maliyetleri Yönetiminin Hedef Maliyetleme Sürecine Entegrasyonu: Bir Otel İşletmesinde Uygulama" başlıklı Doktora tezinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Harran Üniversitesi, Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu, okancolak@harran.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7104-5853 (Sorumlu Yazar-Corresponding Author)

<sup>3</sup> Doç. Dr., Mersin Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Ikosan@mersin.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7630-6354

## 1.GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin; rekabet, teknoloji, değişen tüketici tercihleri, yüksek enflasyon ve ekonomik belirsizliklerin olduğu bir çevrede faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve başarılı olabilmeleri için maliyet, zaman, kalite, fiyat gibi hedefleri aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirmeleri gerekmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000: 1; Aksoylu ve Dursun, 2001: 357-358; Alagöz ve diğerleri, 2005: 47). Hedef maliyetleme yöntemi de pazar ve müşteri gereksinimleri ile rakipleri dikkate alan ve ürün ve süreçle ilgili kararlarda fiyat, zaman, teslimat, fonksiyonellik, kalite gibi birçok hususu göz önünde bulunduran bir maliyetleme yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan yöntem, ürün tasarım aşamasından başlayarak değer zincirindeki tüm üyeleri süreçte dâhil etme imkânı sunmaktadır (Dan ve diğerleri, 2003: 12; Kaur, 2014: 19). Bu maliyetleme yönteminde, geleneksel maliyetlemeden farklı olarak fiyat, hedef pazar tarafından belirlenmekte, işletme tarafından arzulanan kâr düşülmesiyle de hedef maliyete ulaşılmaktadır (Daly, 2002: 210; Coşkun, 2003: 26; Feil ve diğerleri, 2004: 14; Ansari ve diğerleri, 2006: 20). Hedef satış fiyatının belirlenmesinde ürün konsepti, hedef pazarın ve potansiyel müşterilerin karakteristik özellikleri, mamul hayat devri, beklenen satış miktarı, rakiplerin stratejileri gibi birçok faktör bulunmaktadır (Kato, 1993: 38). Bahsedilen faktörlere rağmen günümüzün rekabetçi pazar koşulları etkisiyle fiyat, pazarda belirlenmekte ve hayatta kalmak isteyen işletmeler bu satış fiyatını uygulamaktadırlar (Coşkun, 2003: 26-27; İzbudak, 2005: 44). Küresel rekabetin yaşandığı turizm sektöründe durumun pek farklı olmadığı vurgulanmaktadır (Acar ve Şenol, 2014: 63). Pazar fiyatının uygulanmasında iki farklı sorun ortaya çıkmaktadır. İlk sorun işletmeler rakiplerinin fiyatlarını uyguladıkları takdirde hedef satış fiyatı belirlemek kolayken hedef kâra ulaşabilmeleri mümkün olmayabilmektedir. Zira işletmelerin sundukları hizmet içeriği, müşteri portföyü, işletme ölçeği gibi faktörlere göre maliyetleri farklılık arz etmektedir. Ayrıca pazar fiyatına ilk olarak kimin karar vereceği diğer bir ifadeyle fiyat liderliği yapacak olan işletme ile ilgili soru işaretleri bulunmaktadır (Kato, 1993: 38). İkinci sorun ise hedef satış fiyatı belirlenirken müşterilerin algıladıkları değerlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Zira müşterilerin algıladıkları değere göre ödemeyi kabul ettikleri fiyat hem müşteri açısından hem de işletme açısından en önemli ölçüt olarak görülmektedir (Kato, 1993: 38; Özer ve Savaş, 2000: 1). Müşteriler, algıladıkları değere göre bir ürüne daha fazla fiyat ödeyebilmektedirler. Bu bağlamda hedef maliyetleme sürecinde, piyasa incelenirken müşterilerin istekleri ve ödemek istediği fiyata göre ürünün yenilenecek özelliklerinin belirlenmesi gerekmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1999: 1-3).

Günümüzde turistlerin fiyat duyarlılığı çok yüksek olduğundan fiyat, turistik ürün satın alma tercihinde en önemli faktör haline gelmiştir. Bu konu ile ilgili olarak, her şey dâhil sistemini tercih eden turistlerin düşük gelir grubunda yer aldıkları ifade edilmekte (Ayık ve diğerleri, 2013: 120) nitekim her şey dâhil sisteme yönelik yapılan araştırmalar bu ifadeyi doğrulamaktadır. Örneğin; Menekşe'nin (2005: 114) otel yöneticilerine uyguladığı araştırmada düşük gelirli turist grupları nedeniyle her şey dâhil sistemin turist ve hizmet kalitesini düşürdüğü; Üngüren ve diğerlerinin (2009: 110) konaklama ve seyahat acenteleri yöneticilerine uyguladıkları araştırmada her şey dâhil sistemin kalitesiz imaj oluşturması nedeniyle zengin turisti ülkemizden uzaklaştırdığı ve turist kalitesini düşürdüğü; Özdemir'in (2010: 67) otel yöneticilerine uyguladığı araştırmada da her şey dâhil sistemin turistlerin tercih nedenindeki en önemli faktörün turist için ekonomik seçenek oluşturması olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan, Ayık ve diğerlerinin (2013: 117) Antalya'da konaklayan turistlere yönelik yaptıkları araştırmada ise turistlerin her şey dâhil sistemi tercihlerinde en büyük etkenin %88,5 ile fiyat olduğu ve en büyük ikinci etkenin ise %84,5 ile ekstra harcamalardan kaçış olduğu tespit edilmiştir.

İşletmeler, müşterilerini kalıcı müşteriye dönüştürmek için maliyetleri düşürüp makul bir fiyatta ve yüksek kalitede bir ürün sunarak müşterilerini tatmin etmeye çalışmaktadırlar. Bunu sağlamak isteyen işletmelerin, müşterilerin ürünün fiyat ve kalitesinden beklentilerini dikkate almaları gerekmektedir (Sarokolae ve diğerleri, 2012: 75). Zira fiyat, tüketicilerin değer algısının oluşumunda ve değiştirilmesinde önemli rol oynamaktadır (Lewis ve Shoemaker, 1997: 45). Günümüzde müşteriler hangi işletme daha yüksek "değer" de mal veya hizmet sunuyorsa onu tercih etme eğiliminde oldukları görülmektedir (Yükselen, 2016: 27-28). Öte yandan fiyat, sadece hedeflenen kâra ulaşmak için değil, aynı zamanda hedeflenen satış miktarının yakalanması açısından da büyük önem arz etmektedir (Blythe, 2005: 169). Özetle işletmelerin, istedikleri

fiyattan satamayacağını, algılanan değer mutlaka dikkate alınması gerektiğini ve günümüzde fiyat duyarlılığının yüksek olduğu söylenebilir. Dolayısıyla hedef maliyetleme yönteminde tespit edilen birinci ve önemli bir sorun hedef satış fiyatının belirlenmesinde yaşanmaktadır. Yapılan literatür taraması, hedef satış fiyatının belirlenmesinde yaşanan bu karmaşayı doğrulamaktadır. Turizm alanında yapılan çalışmalara bakıldığında; Nubin'in (2006: 104), Şenol (2011: 99), Alpkan (2012: 70), Başaran (2014: 88), Ergül (2014: 128) yaptıkları araştırmalarda, hedef satış fiyatını belirlerken piyasa fiyatını dikkate aldıkları görülürken; Saygın'ın (2008: 201) ve Akkaya'nın (2010: 96) yapmış oldukları çalışmalarda ise işletmenin mevcut satış fiyatını dikkate aldıkları görülmüştür. Bu çalışmalardaki bir diğer sorun ise aynı turistik ürünler için farklı müşteri gruplarının farklı fiyat ödeyebileceği gerçeğini göz ardı etmeleridir. Araştırmada bu gibi kısıtların ve sorunların çözümüne yönelik müşterilere Fiyat Duyarlılık Ölçümü (Price Sensitivity Measurement-PSM) uygulanmıştır.

PSM Yöntemi ile en yüksek ve en düşük fiyat aralığı arasında kabul edilebilir fiyat aralığı belirlenmekte, belirlenen fiyat aralığında satın almayı isteyenlerin yüzdesi görülebilmektedir. Ayrıca PSM ile fiyatlama kararında fiyat, kalite ve müşterilerin algıladığı değer arasında ilişki de dikkate alınmaktadır. Bu sayede bu bilgi pazara ilişkin talep tahmininde ve farklı ürün özelliklerine göre müşterilerin ödemeyi kabul ettikleri fiyatları tespit etmek üzere ürün geliştirme kararlarında da kullanılabilir (Lewis ve Shoemaker, 1997: 47-49; Harmon ve diğerleri, 2007: 1961; Raab ve diğerleri, 2009: 95-96; Raab ve diğerleri, 2009: 397). Ağırlama endüstrisinde PSM Yöntemi'nin ilk olarak, 1988 yılında Taco Bell Fast Food işletmesinde, menü değer temelli fiyatlamaya göre oluşturularak kullanıldığı görülmektedir (Lewis ve Shoemaker, 1997: 47). PSM Yöntemi ile ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında, her şey dâhil sistemde oda fiyatının tespitiyle ilgili araştırmaya rastlanılsa da Raab ve diğerlerinin (2009: 96) Hong Kong'taki bir restoranda akşam büfe yemeğinin fiyatlandırılmasında ve Lewis ve Shoemaker'ın (1997: 49) kongre organizasyonu yapan firmalar üzerinde planlanmış tatil için oda fiyatının belirlenmesinde yapmış oldukları çalışmalar bulunmaktadır.

Her şey dâhil tatile katılan bütün turist tipleri için fiyat gibi kalite de diğer önemli bir tercih faktörü kabul edilmektedir (Ayık ve diğerleri, 2013: 120). Her şey dâhil sistemin başarısı açısından standartların oluşturulması ve hizmet kalitesinden ödün verilmemesi gerekmektedir (Bostan ve diğerleri, 2006: 40; Çiftçi ve diğerleri, 2007: 281). Ancak her şey dâhil sistemin uygulanmasına yönelik kural veya standart bulunmadığından uygulandığı ülkelerde farklılık gösterebilmektedir (Menekşe, 2005: 98; Bostan ve diğerleri, 2006: 34; Koç, 2006: 865; Çakıcı ve Çetinsöz, 2010: 16; Çizel ve diğerleri, 2013: 325). Ek olarak, otel işletmeleri her şey dâhil sistemi ürün ve hizmet kalitesini düşürmek ve gelirleri artırmak üzere de tercih edebilmektedir. Bunun için düşük ücretle kalifiye olmayan personel istihdam edilebilmekte ve ikinci kalite ürünler kullanabilmektedir. Ayrıca, sistemde standardın olmayışı haksız rekabete yol açmakta, işletmeler rekabet avantajı sağlayabilmek için satış fiyatına odaklanıldığından kalite göz ardı edilmektedir (Çakıcı ve Çetinsöz, 2010: 3-4; Pelit ve diğerleri, 2011: 118; Ön Esen, 2013: 20-21). Konu ile ilgili yapılan araştırmalarda da sektör temsilcileri, otel yöneticileri, yöre esnafı vb. tarafların her şey dâhil sistemde standart eksikliğinin olduğu ve bu nedenle kalitede düşüş yaşandığı görüşünde hemfikir oldukları tespit edilmiştir. Zira Menekşe'nin (2005: 118) otel yöneticilerine, Çizel'in (2008: 178) sektör temsilcileri ve otel yöneticilerine, Üngüren ve diğerlerinin (2009: 110) otel ve seyahat acenteleri yöneticilerine, Çevirgen ve Üngüren'in (2009: 653) yöre esnafına ve Ön Esen'in (2013: 15) turizm fakültesi öğrencilerine uyguladıkları çalışmalarda, ülkemizde her şey dâhil sistemi ile ilgili bir standardın bulunmadığı görüşüne sahip oldukları belirlenmiştir. Öte yandan, Menekşe (2005: 121), Barak (2006: 185), Üngüren ve diğerlerinin (2009: 110), Çevirgen ve Üngüren (2009: 652), Özdemir (2010: 67) ve Ön Esen'in (2013: 20) yaptıkları çalışmalarda katılımcıların her şey dâhil sistemin turistik hizmet kalitesini düşürdüğü görüşünde hem fikir oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca Çiftçi ve diğerlerinin (2007: 280) otel ve seyahat acenteleri yöneticileri ile turistlere uyguladıkları çalışmalarında, otellerin, kârlılığı artırmak için ürün ve hizmet kalitesini düşürdükleri ve buna bağlı olarak da kalifiye olmayan ve düşük ücretli personel istihdam ettikleri ve bunun sonucunda da ürün kalitesinin ikinci plana atılarak sistemin haksız rekabete yol açtığı belirtilmektedir.

Görüldüğü üzere her şey dâhil sistemde kalite önemli bir faktör olmakla birlikte, yapılan çalışmalarda sistemde standardın bulunmaması sebebiyle kalitenin göz ardı edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Mal veya hizmet üretiminde kaliteyi ihmal etmek, kalitesiz üretim maliyetinin büyüyen boyutunu görmemek

anlamına gelmektedir. Bu nedenle, kaliteyi ve onun göstergesi toplam kalite maliyetlerini birbirinden ayrı düşünmek mümkün görülmemektedir (Çabuk, 2005: 2). Kalite maliyetlerinin işletmelerin toplam maliyetleri içindeki payının yüksek olmasından dolayı işletmeler için büyük önem arz etmesine karşın çok az işletme tarafından ölçümlenmektedir. Turizm sektöründe sunulan hizmetin kendine has üç özelliğinden ötürü kalitenin değerlendirilmesi ve analizi zordur. Bunlar; soyutluk, heterojenlik ve üretim ile tüketimin ayrılmaz olmasıdır (Keane, 1997: 118). Buna karşın, turizm işletmeleri verdikleri kötü hizmetlerle ilgili finansal kayıpların farkına vararak kalite maliyetlerinin ölçülmesi ve yönetilmesi gerekliliğinin ve sağladığı finansal faydaların farkına varmışlardır (Luchars ve Hinkin, 1996: 35). Turizm sektöründeki kalite maliyetlerinin takibinde yaşanan bu eksikliği, yapılan çalışmalar da doğrulamaktadır. Demir'in (2012: 117) Ankara'da faaliyet gösteren 67 otel işletmesiyle yaptığı çalışmada, katılımcı işletmelerden %26,9'unun kalite maliyetlerini düzenli olarak ölçtükleri ve raporladıkları sonucuna ulaşılmıştır. Oğan'ın (2015: 65) Doğu Karadeniz Bölgesindeki 70 otel işletmesiyle yaptığı çalışmada ise katılımcı işletmelerden %70'inin kalite maliyet sistemine sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Öte yandan, her şey dâhil sistemde kalite maliyetlerinin ölçülmesine yönelik bir çalışmaya rastlanılmıştır. Şahin'in (2012: 117-118) Alanya'da faaliyet gösteren 36 otel işletmesi yöneticisiyle yaptığı çalışmada her şey dâhil sistemde kalitenin göz ardı edildiği vurgusu yapılmış ve sadece yiyecek-içecek maliyetleri üzerine odaklanılmıştır. Ayrıca, yapılan bu çalışmada maliyet ile ilgili herhangi bir bilgiye yer verilmemiştir. Öte yandan, otel işletmesinde kalite maliyetlerini kapsamlı şekilde ele alan çalışmaların da az olduğu görülmüştür. Oğan'ın (2015: 60) Doğu Karadeniz Bölgesi'ndeki 70 otel işletmesiyle yaptığı çalışmada sadece işletmelerde kalite maliyet sisteminin varlığı, varsa hangi maliyetlerin izlendiği ve sistemin varlığının olası etkileri sorulmuştur. Çalışma, maliyet bilgisi içermemektedir. Demir'in (2012: 75-76) Ankara'da faaliyet gösteren 67 adet 3, 4 ve 5 yıldızlı otel ile yaptığı çalışmada, maliyete ilişkin ifadeler evet, hayır şeklinde sorulmuş ancak maliyet bilgisi sunulmamıştır. Taştan'ın (2014: 120) ve Ramdeen ve diğerlerinin (2007: 289) yaptıkları çalışmalarda, kalite maliyetleri, olay çalışması yöntemi ile kapsamlı şekilde ele alınmıştır. Taştan'ın çalışması (2014: 120) 4 yıldızlı kalite maliyetlerini takip eden bir şehir otelinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, işletmenin yıllar itibarıyla önleme maliyetlerinde artış, değerlendirme maliyetleri ve başarısızlık maliyetlerinde ise azalış gözlemlenmiştir. Ayrıca işletme kâr marjı %10,53'ten %13,76'ya yükselmiştir. Ramdeen ve diğerleri (2007: 289)'nin Güney Florida'daki 300 odalı bir otelin 160 kişilik restoranında yaptığı çalışmada ise PAF (Prevention, Appraisal, Failure – Önleme, Değerlendirme, Başarısızlık) Modeli çerçevesinde 2004 ve 2005 yılları verileri tespit edilmiş ve satış gelirlerine oranlanmıştır. Bu bağlamda, yapılan çalışmanın her şey dâhil sistemde hizmet veren bir otel işletmesinde kalite maliyetlerini kapsamlı şekilde ele alan ilk çalışmalardan olduğu düşünülmektedir.

Otel işletmelerinin, her şey dâhil sistemini tercih etme sebeplerinin başında; doluluğu artırmak, ortalama satış fiyatını yükseltmek, gelir ve kârlılığı artırmak gibi birçok nedeni bulunmaktadır. Yapılan çalışmalarda her şey dâhil sistemin tercih nedenlerinde farklı görüşler bulunmaktadır. Üner ve diğerleri (2006: 49) sistemin doluluğu, ortalama oda fiyatını ve kârlılığı artırdığını, Çiftçi ve diğerleri (2007: 280) sistemin doluluğu ve kârlılığı artırdığını, Çevirgen ve Üngüren (2009: 653) sistemin doluluğu artırdığını ancak kâr oranını ve satış fiyatlarını düşürdüğünü, Çakıcı ve Çetinsöz (2010: 14) sistemin doluluk, ortalama kalış süresi ve kârlılığı artırdığını, Özdemir (2010: 70) sistemin doluluk oranını artırdığını ancak kârlılığı giderek düşürdüğünü, Pelit ve diğerleri (2011: 117) sistemin doluluk oranını artırdığını ancak kârlılığı düşürdüğünü, Ön Esen (2013: 14-16) sistemin doluluğu artırdığını ancak kârlılığı düşürdüğünü yaptıkları çalışmalarda ortaya koymuşlardır. Bu konudaki görüş farklılıklarının temel nedeni olarak her şey dâhil sistemde standardın sağlanamaması dolayısıyla işletmelerin maliyet konusunda da standardı yakalayamaması gösterilebilir. Yapılan çalışmalarda, her şey dâhil sistemin maliyetleri artırdığı ve azalttığı konusunda da görüş ayrılığı bulunmaktadır. Özdemir (2001: 142)'in mutfak yönetimine ilişkin çalışmasında, sistemde kalifiye olmayan ancak daha fazla eleman istihdamı, mutfakta daha fazla teknoloji kullanma, yemek tüketiminin ve artıkların artması gibi maliyeti artırıcı unsurlar tespit edilmiştir. Menekşe'nin (2005: 114) yaptığı çalışmada ise sistemin yiyecek ve içecek israfını artırdığı tespit edilmiş ve bunun nedeni olarak gün boyu tüketim ve plastik ürünlerin kullanımı gösterilmiştir. Üngüren ve diğerleri (2009: 110-111)'nin yaptıkları çalışmada ise sistemin, müşterileri tüketime yönelttiği, yiyecek ve içecek israfını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Çevirgen ve Üngüren (2009: 653)'in yaptıkları çalışmada, sistemin, turistleri aşırı tüketime yöneltmek israf ekonomisine neden olduğu, Çakıcı ve Çetinsöz (2010: 14)'ün yaptıkları çalışmada ise sistemin, pazarlama-satış faaliyetlerini, kişi başı maliyetleri ve israfı artırdığı tespit edilmiştir.

Görüldüğü üzere otel işletmeleri doluluğu artırmak, ortalama satış fiyatını yükseltmek, gelir ve kârlılığı artırmak gibi nedenlerle her şey dâhil sistemi tercih etmektedirler. Öte yandan sistem nedeniyle aşırı tüketim, israf, bakım-onarım, istihdam, pazarlama-satış faaliyetleri gibi birçok maliyete katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Dolayısıyla işletmelerin arzuladıkları kâr hedefine ulaşabilmeleri için hedef maliyetleme yöntemi büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin arzuladıkları bu hedeflere, yani hedef maliyete dolayısıyla hedef kâra ulaşırken kaliteden de vazgeçmemeleri gerekmektedir. Nitekim literatürde hedef maliyetleme yöntemindeki başlıca ve önemli amacın kaliteyi koruyarak ve iyileştirerek maliyeti düşürmek olduğu, hedef maliyetleme ile kalite yönetiminin sıkı sıkıya bağlı olduğu ve birbirinden ayrı düşünülmemesi gerektiği vurgusu yapılmaktadır. Ayrıca hedef maliyetleme sürecinde fiyatı artırmadan teknik ve ekonomik olarak ürün kalitesini iyileştirmeye yönelik çözümler geliştirilmesi gerektiğinin de altı çizilmektedir (Ariotti ve diğerleri, 1999: 630; Daly, 2002: 210; Feil ve diğerleri, 2004: 12; Alagöz ve Ceran, 2006: 64). Ayrıca günümüzde fiyatı satıcılardan ziyade alıcılar yani müşteriler belirlediğinden, özellikle müşterilerin isteklerine uygun fiyatta ve kalitede ürün sunan işletmeler kârlılıklarını artırabilmektedir. Bunun için düşük maliyet ve yüksek kalite ile daha etkin ve verimli kaynak kullanımını amaçlayan hedef maliyetleme yönteminin kullanılması gerektiğinden bahsedilmektedir (Demir ve Dilek, 2010: 12). Hedef maliyetlemeyi kaliteden veya kalite yönetiminden ayrı düşünmemek gerektiği gibi, kaliteyi ve onun göstergesi olan toplam kalite maliyetlerinin de birbirinden ayrı düşünülmemesi gerekmektedir (Çabuk, 2005: 2).

Hedef maliyetleme sürecinde, maliyetleri düşürürken değer zincirini oluşturan tüm tarafların katılımıyla ürün yaşam seyrindeki israf, aşırılık, arıza ve hatalar gibi maliyetlerin elimine edilmesine odaklanılması gerektiği ve hataların düzeltilmesi, hatalı ürünün yeniden kullanılması veya elimine edilmesi ile ilgili maliyetlere tüm tarafların dikkat etmesi gerektiği vurgusu yapılmaktadır (Helms ve diğerleri, 2005: 49). Bu maliyetler, kalite maliyet modellerinden PAF Modeli çerçevesinde başarısızlık maliyetleri adıyla anılmaktadır (Kölük ve diğerleri, 2003: 49). Başarısızlık maliyetleri, kalite sürecinin herhangi bir aşamasında hedeflenen kalite düzeyinden veya kalite standartlarından sapma sonucu ortaya çıkmaktadır (Bekçi ve Toraman, 2011: 42). Bu bağlamda, işletmelerin de arzuladıkları hedef maliyeti yakalayabilmeleri için yöneticilerin, kalite maliyetlerini de dikkate almaları gerekmektedir. Ancak turizm alanında yapılan literatür taramasında hedef maliyetleme sürecinde maliyetlerin düşürülmesinde bu başarısızlık maliyetlerinin göz ardı edildiği görülmüştür. Ayrıca hedef maliyetleme ile kalite maliyetlerini birlikte ele alan çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu açıdan, yapılan çalışmanın hedef maliyet ile kalite maliyetlerini birlikte ele alan çalışma olarak yazındaki bu boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

Bu çerçevede araştırmanın amacı da her şey dâhil sistemde hizmet veren bir otel işletmesinde fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetleri yönetiminin hedef maliyetleme sürecine entegrasyonu ile maliyetlerde ve kârlılıkta ortaya çıkabilecek muhtemel değişimleri tespit etmek olarak planlanmıştır. Araştırmanın sonraki bölümlerinde kullanılan yöntem, elde edilen bulgular ve sonuçlara değinilecektir.

## 2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmada, nitel araştırma desenlerinden durum (örnek olay) çalışması kullanılmıştır. Çalışma üç aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada, otel işletmesini ziyaret eden turistlerin ürün/hizmet ile ilgili kalite algılarına bağlı olarak ödemek istedikleri en uygun fiyatı tespit etmek üzere fiyat duyarlılık ölçümü yapılmıştır. Ayrıca ürünün/hizmetin hangi bileşenlerinin yeniden tasarıma ihtiyaç olduğunun belirlenmesi veya hangi bileşenlerin maliyetlerinin azaltılması gerektiğinin tespiti yani kalite fonksiyon göçerimi yapılabilmesi için her şey dâhil sistemde sunulan hizmetlere ilişkin işletmeyi ziyaret eden turistlere değer analizi uygulanmıştır.

İkinci aşamada işletmede çalışan genel müdür, bölüm yöneticileri ve personeller ile görüşülerek ve doküman incelemesi yapılarak işletmenin kaliteye ilişkin başarısızlık maliyetleri PAF Modeli çerçevesinde tespit edilmiştir.

Üçüncü aşamada ise geliştirilen hedef maliyet uygulama modeli kapsamında öncelikle fiyat duyarlılık ölçümü kapsamında elde edilen en uygun fiyat noktası işletmenin mevcut satış fiyatı ile karşılaştırılarak hedef satış fiyatına karar verilmiştir. Belirlenen hedef satış fiyatından, işletmenin arzu ettiği kâr düşülerek

hedef maliyet hesaplanmıştır. Sonraki aşamada, değer analizi sonucunda elde edilen verilerden faydalanılarak ürün/hizmet fonksiyon ağırlıkları ve parçaların maliyet ağırlıkları hesaplanarak hedef maliyet endeksleri oluşturulmuştur. Bu sayede, ürün ve hizmetlerin iyileştirilebilir özellikleri tanımlanmıştır. Son aşamada, PAF Modeli kapsamında tespit edilen başarısızlık maliyetleri, hedef maliyete ulaşmak üzere maliyet düşürme sürecinde ve kalite iyileştirmek üzere kullanılmıştır. Sonuçta, fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetlerinin yönetilmesi ile maliyetlerde ve kârlılıkta meydana gelebilecek muhtemel değişimler ortaya konmaya çalışılmıştır.

### 2.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırma, Aydın'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde durum (örnek olay) çalışması yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Fiyat duyarlılık ölçümü ve değer analizi için anket çalışması yürütülmüştür. Bu bağlamda, araştırmanın evrenini uygulama yapılan otel işletmesine gelen müşteriler oluşturmaktadır. Evrenin tamamına ulaşmanın hem maliyet hem de zaman açısından mümkün olmaması nedeniyle araştırmada örnekleme yoluna başvurulmuştur. Otel işletmesinde temmuz ayında 15.968 geceleme, ağustos ayında ise 16.917 geceleme gerçekleşmiştir. Örneklem hesaplanırken geceleme sayısı dikkate alınmış ve farklı büyüklükteki evrenler için kuramsal örneklem büyüklükleri tablosundan (Balci, 2011: 106) faydalanılarak %5 hata oranı ile her iki ay için örneklem sayısı 381 olarak belirlenmiştir. Örneklem yöntemi olarak, olasılık dışı örnekleme yöntemlerinden kolayda (uygun) örnekleme yöntemi seçilmiştir. Toplamda temmuz ve ağustos ayları için 450 anket uygulanmış ancak anket formunun yanlış doldurulması ve formdaki soruların bazılarının yanıtlanmaması sebebiyle temmuz ayı için 398, ağustos ayı için 386 kullanılabilir anket elde edilmiştir.

### 2.2. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Teknikleri

Fiyat duyarlılık ölçümü ve değer analizi için nicel yaklaşımlardan anket veri toplama tekniği kullanılmıştır. Fiyat duyarlılık ölçümünde, Hollandalı Ekonomist Peter H. Van Westendorp (1976) tarafından geliştirilen sorular kullanılmıştır. Değer analizine ilişkin ifadeler ise, uygulama yapılan otel işletmesinden temin edilen tanıtım kitapçığı ve her şey dâhil konsepti verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır. Ayrıca soruların geliştirilmesinde Ergül'ün (2014: 178) hedef maliyetle ilgili yapılan doktora tez çalışmasından faydalanılmıştır.

Kaliteye ilişkin başarısızlık maliyetlerinin tespiti ile hedef maliyet uygulama süreci ile ilgili hedef satış fiyatının belirlenmesinde ve parça maliyetlerinin hesaplanmasında otel işletmesinin 2017 yılına ait faaliyet raporları, maliyet raporları, kalite yönetim raporları ve müşteri memnuniyet anket sonuçlarından faydalanılmıştır. Bu bağlamda elde edilen tüm dokümanlar analiz edilmiştir. Ayrıca işletmeye yapılan çalışma ziyaretlerinde, kalite maliyetleri ile ilgili tüm departman yöneticileri ve personelleri ile nitel yaklaşımlardan yarı yapılandırılmış görüşme gerçekleştirilmiştir. Öte yandan, işletmeye yönelik 2016 ve 2017 yılında Tripadvisor web sitesinde memnuniyete yönelik yapılan değerlendirmelerde içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Yapılan ziyaretlerde gözlemlene imkânı da bulunmuştur.

### 2.3. Araştırmada Kullanılan Veri Analiz Teknikleri

Katılımcıların kalite algılarına bağlı olarak müşterilerin ödemek istedikleri en uygun fiyatı tespit etmek için Fiyat Duyarlılık Ölçümü (PSM) analizi yapılmıştır. Kaliteye ilişkin başarısızlık maliyetlerinin kategorilere ayrılmasında PAF Modeli kullanılmıştır. Hedef maliyetleme uygulama sürecinde ise ilk olarak değer analizi kapsamında elde edilen anket verileri için tanımlayıcı istatistikler kullanılmıştır. Ayrıca, hedef maliyet araştırma ve maliyet optimizasyonu sürecinde kalite fonksiyon göçerimi, değer mühendisliği, kalite maliyetleri yönetimi, kaizen maliyetleme yönetim muhasebesi tekniklerinden faydalanılmıştır.

### 2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırmada, durum (örnek olay) yönteminin kullanılması, dolayısıyla işletme içinde detaylı inceleme ve veri toplama işlemini kapsamaması ve duruma ilişkin etmenlerin (ortam, bireyler, olaylar, süreçler vb.) bütüncül bir yaklaşımla araştırılması ve ilgili durumu nasıl etkiledikleri ve ilgili durumdan nasıl etkilendikleri üzerine odaklanması nedeniyle çalışma bir otel işletmesiyle sınırlandırılmıştır. Ayrıca uygulama yapılan

otel işletmesinin Mayıs ayında açılması ve doluluk itibarıyla Mayıs, Haziran, Eylül ve Ekim aylarında elde ettiği gelirlerin giderlerini karşılayamaması diğer bir ifadeyle başabaş noktasını yakalayamaması ve bu dönemlerde önemli ölçüde oteli doldurmak için fiyat indirimleri yapılması sebebiyle en uygun fiyat düzeyini belirlemek adına çalışma Temmuz 2017-Ağustos 2017 ayları ile sınırlandırılmıştır.

### 3. BULGULAR

#### 3.1. Uygulama Yapılan Otel İşletmesine Ait Bilgiler

Otel işletmesi, Aydın'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir işletmedir. İşletme 2006 yılında hizmete açılmış olup, her şey dâhil konseptte konaklama hizmeti vermektedir. İşletmenin 245 oda ve 650 yatak kapasitesi bulunmaktadır. İşletme 2 restoran, 3 bar ve 1 disko ile yiyecek-içecek hizmeti vermektedir. İşletmede 1 açık havuz, 1 çocuk havuzu, 1 kapalı SPA havuzu ve 1 aquapark bulunmaktadır. İşletmenin ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi Belgesi ve ISO 22000 HACCP Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi Belgesi mevcut olup, ISO 18001 OHSAS İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemi Belgesi için başvuru yapılmış ancak henüz neticelenmemiştir.

#### 3.2. Hedef Maliyetleme Uygulama Süreciyle İlgili Bulgular

##### 3.2.1. Uzun Vadeli Stratejik ve Finansal Hedeflerin Belirlenmesi

İşletmenin başabaş noktasını yakalayabilmesi için 9000 gecelemeye ulaşması gerekmektedir. Ancak sezon başlarında ve sezon sonlarında bu hedefe çoğu zaman ulaşamamaktadır. Buna karşın kalifiye eleman bulma zorluğu nedeniyle sezon erken açılmakta, bu nedenle yıl içerisinde kişi başı maliyetler farklılaşmaktadır.

Çizelge 1'den de görüleceği üzere son 10 yılın kümülatif geceleme sayılarında ve hedef kâr marjında sürekli azalma tespit edilmiştir. İşletme yöneticisinin uzun vadeli hedeflemiş olduğu geceleme sayısı 70.000, hedeflenen kâr marjı ise %45'tir. İşletmede 2017 Temmuz ayı için gerçekleşen geceleme sayısı ortalamanın üzerinde olmasına karşın gerçekleşen kâr marjı hedeflenen kâr marjının ve ortalamanın altında kalmıştır. Öte yandan, işletmede 2017 Ağustos ayı için gerçekleşen geceleme sayısı ortalamanın altında olmakla birlikte, gerçekleşen kâr marjı hedeflenen kâr marjından ve ortalamadan daha düşüktür.

**Çizelge 1. Otel işletmesine ait yıllara göre geceleme sayıları ve kâr marjları**

Yıl	Yıllık Toplam Geceleme	Temmuz				Ağustos			
		Geceleme	Kişi Başı Oda Geliri	Kişi Başı Gider (Ekstra Hariç)	Kâr Marjı (%)	Geceleme	Kişi Başı Oda Geliri	Kişi Başı Gider (Ekstra Hariç)	Kâr Marjı (%)
2008	86.583	16.016	59,20 TL	31,90 TL	46,12	16.880	59,06 TL	30,13 TL	48,99
2009	77.804	16.149	67,06 TL	30,93 TL	53,88	16.318	69,43 TL	30,83 TL	55,60
2010	75.413	17.505	69,14 TL	29,08 TL	57,93	15.362	67,26 TL	30,85 TL	54,13
2011	78.658	16.820	78,16 TL	32,78 TL	58,06	16.906	83,44 TL	33,89 TL	59,38
2012	70.033	15.680	87,88 TL	42,22 TL	51,96	16.295	88,23 TL	38,36 TL	56,52
2013	68.604	14.438	95,48 TL	65,78 TL	31,11	16.351	106,18 TL	50,28 TL	52,64
2014	74.461	15.064	106,37 TL	59,77 TL	43,81	16.330	123,97 TL	52,90 TL	57,33
2015	70.452	15.498	110,42 TL	59,89 TL	45,76	15.546	133,89 TL	61,66 TL	53,95
2016	64.034	15.728	107,89 TL	57,30 TL	46,89	16.406	103,54 TL	56,15 TL	45,76
2017	59.630	15.968	112,57 TL	66,61 TL	40,83	16.917	113,77 TL	73,57 TL	35,34
<b>Ort.</b>	<b>72.567</b>	<b>15.887</b>	<b>89,42 TL</b>	<b>47,60 TL</b>	<b>47,66</b>	<b>16.331</b>	<b>94,88 TL</b>	<b>45,81 TL</b>	<b>52,01</b>

##### 3.2.2. Ürün/Hizmet Özelliklerinin Belirlenmesi

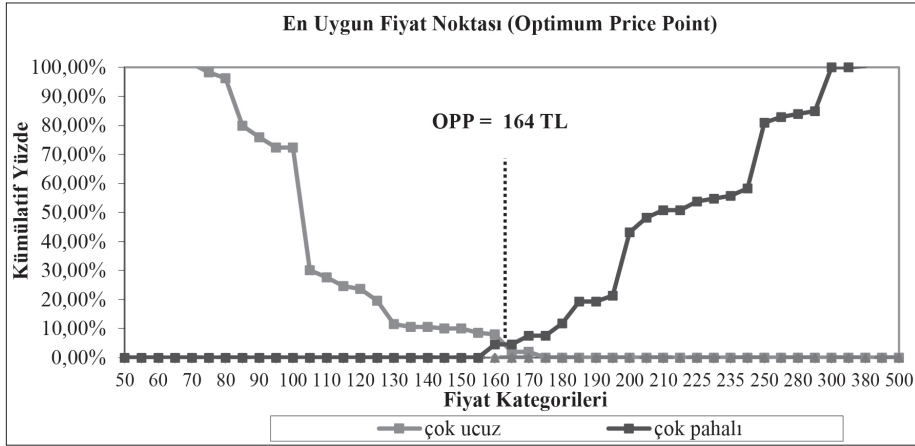
İşletme her şey dâhil konseptte hizmet vermektedir. Konsept dâhilinde, kahvaltı, öğle yemeği, akşam yemeği ile snack, çay saati ve gece çorbası olmak üzere ara öğünlerde ücretsiz olarak verilmektedir.

Ayrıca konsept dâhilinde yabancı (import) alkollü hariç tüm içecekler ücretsiz olarak verilmektedir. İçecek hizmeti gece 23.00'te sona ermekte ve bu saatten sonra içecekler ekstra olarak satılmaktadır. Ücretsiz verilen aktivite ve hizmetler ise hamam, sauna, fitness center, çocuk kulübü, tüm animasyon aktiviteleri, plaj havlusu, şezlong, güneş şemsiyesi, bebek yatağı, bebek masa sandalyesi ve dondurma saati (çocuklar için) olarak belirlenmiştir.

Konsepte dahil olmayan ücretli verilen aktivite ve hizmetler ise masaj, su sporları, kuaför, spa hizmetleri (terapi, solaryum), alakart restoran, yabancı alkollü (import) içecekler, tüm şişeli ve kutu içecekler, taze meyve suları, kasa, kuru temizleme, sağlık hizmetleri, araç kiralama olarak belirlenmiştir. Araştırmada ekstra satış gelirleri ve giderler düşülerek hesaplama yapıldığından, her şey dâhil konseptine dâhil olmayan ücretli aktivite ve hizmetler değerlendirme dışı bırakılmıştır.

### 3.2.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

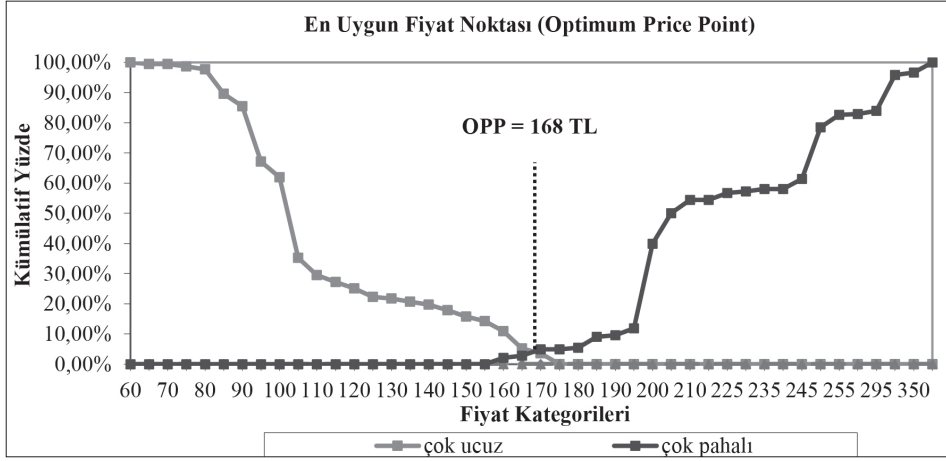
Aşağıdaki şekillerde otelde Temmuz ve Ağustos ayları için her şey dâhil sistemde kişi başı için En Uygun Fiyat Noktası (OPP) görülmektedir. OPP, ürünü çok ucuz olarak gören katılımcıların sayısı ile ürünü çok pahalı gören katılımcıların sayısının eşit olduğu fiyat noktası olarak tanımlanmaktadır (Hague, 2009: 31). OPP'deki "Optimal" kelimesi tüketicilerin ürün fiyatına karşı en az direnci göstereceği anlamını taşımakta (Westendorp, 1976: 155), bu nokta ürün için ideal fiyat noktası olarak kabul görmektedir (Weiner, 2002: 113). OPP belirlenirken, "bu otelde her şey dahil kişi başı fiyat ne kadar olursa fiyatın çok ucuz olduğunu düşünürsünüz ancak kalitesinden şüphe ederek satın almazsınız?" ve "bu otelde her şey dahil kişi başı fiyat ne kadar olursa fiyatın çok pahalı olduğunu düşünürsünüz ve sunulan hizmet kalitesi ne olursa olsun satın almazsınız?" sorularından elde edilen yanıtlar kümülatif frekans ve grafiksel olarak sunulmuştur.



Şekil 1. Her şey dâhil kişi başı en uygun fiyat noktası (Temmuz ayı)

Şekil 1'e göre Temmuz ayı için her şey dâhil kişi başı OPP 164 TL olarak tespit edilmiştir. Otel işletmesinden alınan faaliyet raporu verilerinden işletmenin fiili uyguladığı fiyat (121,58 TL) ile en uygun fiyat (164 TL) arasında KDV dâhil 42,42 TL fark tespit edilmiştir. Bu tutardan KDV oranı düşüldüğünde 39,28 TL'lik kişi başı oda gelir kaybı olduğu söylenebilir. Bu tutar toplam geceleme sayısı ile çarpıldığında 15968 x 39,28 TL = 627.187,56 TL fark hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, işletmenin bu tutarda potansiyel oda satış gelir kaybına uğradığı, diğer bir ifadeyle acente devreden çıkarsa bu tutar kadar oda satış gelirlerini artırabileceği söylenebilir.





**Şekil 2. Her şey dâhil kişi başı en uygun fiyat noktası (Ağustos ayı)**

Şekil 2'ye göre Ağustos ayı için her şey dâhil kişi başı OPP 168 TL olarak tespit edilmiştir. Otel işletmesinden alınan faaliyet raporu verilerden işletmenin fiili uyguladığı fiyat (122,87 TL) ile en uygun fiyat (168 TL) arasında KDV dâhil 45,13 TL fark belirlenmiştir. Bu tutardan KDV oranı düşüldüğünde 41,79 TL'lik kişi başı oda gelir kaybı olduğu söylenebilir. Bu tutar toplam geceleme sayısı ile çarpıldığında  $16917 \times 41,79 \text{ TL} = 706.911,31 \text{ TL}$  fark hesaplanmaktadır. Dolayısıyla işletmenin bu tutarda potansiyel oda satış gelir kaybına uğradığı, diğer bir ifadeyle acente devreden çıkarsa bu tutar kadar oda satış gelirlerini artırabileceği söylenebilir.

Farka ilişkin nedenler olarak özellikle işletmenin geceleme sayılarında ve kâr marjında sürekli düşüş yaşaması dolayısıyla doluluğu artırmak adına daha düşük fiyatlara devre tatil müşterilere oda satışı yapmaya veya daha yüksek komisyonla seyahat acentelerine ve tur operatörlerine satış yapmaya yönlendirmiş olabilir. İşletme fiyat duyarlılık ölçümü sonucunda belirlenen satış fiyatı üzerinden oda satışlarını gerçekleştirme durumunda hedeflediği kâr marjına ulaşabilir. Ancak işletmenin kısa vadede aracı kullanmadan satışlarını gerçekleştirememesi ve fiyat duyarlılık ölçümü sonucunda belirlenen fiyatların acente satış fiyatından düşük olması dolayısıyla acenteye anlaşılan fiyatlarda fiyat artırımını mümkün görülmemektedir. Bu bağlamda, hedef maliyet uygulama sürecine fiili satış fiyatı üzerinden devam edilmiş ve işletmenin hedeflediği kâr marjını elde edebilmek için başarısızlık maliyetleri elimine edilerek hedef maliyete ulaşılmaya çalışılmıştır.

### 3.2.4. Hedef Kârın Belirlenmesi

Otel işletmesinin Temmuz ayına ait kişi başı oda satış geliri 112,57 TL, kişi başı gider ise 66,61 TL'dir. Dolayısıyla; Temmuz ayı için kişi başı fiili kâr 45,96 TL ( $112,57 - 66,61$ ) iken aynı ay için hesaplanan fiili kâr marjı %40,83'tür.

Öte yandan, otel işletmesinin Ağustos ayına ait kişi başı oda satış geliri 113,77 TL, kişi başı gider ise 73,57 TL'dir. Dolayısıyla; Ağustos ayı için kişi başı fiili kâr 40,20 TL ( $113,77 - 73,57$ ) iken aynı ay için hesaplanan fiili kâr marjı %35,34'tür.

Uzun vadeli finansal ve stratejik hedefler başlığı altında ayrıntılı belirtildiği üzere işletme yöneticisinin Temmuz ve Ağustos ayları için hedeflediği kâr marjı %45'tir. Dolayısıyla Temmuz ayı için işletmenin fiili satış fiyatı (KDV hariç = 112,57 TL) ile hedeflenen kâr marjı (%45) üzerinden hedef kâr 50,66 TL olarak hesaplanmıştır. Öte yandan, Ağustos ayı için işletmenin fiili satış fiyatı (KDV hariç = 113,77 TL) ile hedeflenen kâr marjı (%45) üzerinden hedef kâr 51,20 TL olarak belirlenmiştir.

### 3.2.5. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Otel işletmesinden 2017 yılı Temmuz ayı için hedef satış fiyatı 112,57 TL (KDV hariç) ve uzun vadeli stratejik finansal hedef kapsamında hedef kâr 50,66 TL olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla işletmenin Temmuz ayı için kişi başı hedef maliyeti (hedef satış fiyatı-hedef kar) 61,91 TL (112,57 – 50,66) olarak hesaplanmıştır.

Öte yandan, 2017 yılı Ağustos ayı için hedef satış fiyatı 113,77 TL (KDV hariç) ve uzun vadeli stratejik finansal hedef kapsamında hedef kâr 51,20 TL olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla işletmenin Ağustos ayı için kişi başı hedef maliyeti 62,57 TL (113,77 – 51,20) olarak hesaplanmıştır.

Hedef maliyet ile fiili maliyet denkliği karşılaştırıldığında hedef maliyetin fiili maliyetten büyük veya eşit olması (hedef maliyet  $\geq$  fiili maliyet) beklenmektedir. Temmuz ayı için hedef maliyet 61,91 TL iken, fiili maliyet 66,61 TL olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla kişi başı fiili maliyet, 4,70 TL hedeflenen maliyetin üzerinde gerçekleşmiştir. Temmuz ayı içerisinde gerçekleşen geceleme sayısı ile çarpıldığında;  $15.968 \text{ geceleme} \times 4,70 \text{ TL} = 75.049,60 \text{ TL}$  hedeflenen maliyetin üzerinde bir gider olduğu tespit edilmektedir. Öte yandan, Ağustos ayı için hedef maliyet 62,57 TL iken, fiili maliyet 73,57 TL olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, kişi başı fiili maliyet 11 TL olarak hedeflenen maliyetin üzerinde gerçekleşmiştir. Ağustos ayı içerisinde gerçekleşen geceleme sayısı ile çarpıldığında;  $16.917 \text{ geceleme} \times 11 \text{ TL} = 186.087,00 \text{ TL}$  hedeflenen maliyetin üzerinde bir gider olduğu tespit edilmiştir. Bundan sonraki aşamalarda hedef maliyete ulaşabilmek adına gerekli analizler ve güncellemeler yapılmıştır.

### 3.2.6. Hedef Maliyetin Ayırıştırılması

Ürün/hizmeti oluşturan parçalardan veya fonksiyonlardan hangilerinin maliyetinin düşürüleceğinin ve hangilerinin fonksiyonelliklerinin geliştirileceğini belirleyebilmek için belirlenen hedef maliyetin fonksiyonlarına ayrıştırılması gerekmektedir (Okutmuş ve Ergül, 2015: 100). Hedef maliyet uygulama süreci başlığı altında belirtildiği üzere ürün fonksiyonlarının ve görece önem derecelerinin belirlenmesinde kalite fonksiyon göçerimi (KFG) ve fonksiyonları maliyetler ile ilişkilendirmede ise değer mühendisliği kullanılmıştır. Bu başlık altında da bu sürece ilişkin bilgiler yer almıştır.

### Ürün/Hizmet Fonksiyon ve Parça Ağırlıklarının Belirlenmesi

Otel işletmesinden temin edilen tanıtım kitapçığı ve her şey dâhil konsepti verilerinden faydalanılarak işletmenin her şey dâhil kapsamdaki (ekstra olmayan) hizmetleri önbüro-danışmanlık hizmetleri, kat hizmetleri-konaklama (oda), yiyecek-içecek hizmetleri ve eğlence-aktiviteler olmak üzere 4 kategori altında toplanmıştır. Ürün/hizmeti oluşturan parçaların göreceli önemini belirlemek için her bir hizmet kategorisi altında yer alan fonksiyonun ağırlığının tespit edilmesi gerekmektedir (Bilginoğlu, 1995: 14). Bu bağlamda, otel işletmesinde Temmuz ayında otelde konaklayan 398 müşteriyile, Ağustos ayında ise 386 müşteriyile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Ankette, müşterilerden fonksiyonları önem derecesine göre çok önemliden az önemliye doğru (1.çok önemli – 6. az önemli) sıralamaları istenmiştir.

Ürünün/hizmetin fonksiyonel ağırlıkları tespit edildikten sonra, ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan parçalar belirlenmektedir (Bilginoğlu, 1995: 14). Uygulama yapılan otel işletmesinden alınan faaliyet raporu verilerine göre işletme maliyetleri şu şekilde belirlenmiştir;

*Üretilen Ürün/Hizmet Maliyetleri:* Önbüro, kat hizmetleri, mutfak, servis, animasyon ve yiyecek-içecek departman giderleridir.

*Dönem Maliyetleri:* Genel müdürlük giderleri, muhasebe, teknik servis, güvenlik, insan kaynakları ve bilgi işlem departman giderleri, yakıt ve enerji giderleri, bakım ve onarım giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri, finansman giderleri ve kambiyo zararlarıdır.

Ürünü/hizmeti oluşturan parçaların ağırlıklarının belirlenmesi aşamasında; ürünün/hizmetin alt fonksiyonlarına görece önem dereceleri ile ürün/hizmeti oluşturan parçalar bir matriste karşılaştırılmıştır. Böylece, her bir parçanın fonksiyonları yerine getirmede görece önem dereceleri tespit edilmiştir.

Parçaların görece önem dereceleri belirlenirken, her bir parçanın her bir hizmet alt fonksiyonunu yerine getirmedeki yüzdesel katkı dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır. Parçaların fonksiyonları yerine getirmedeki yüzdesel katkı oranları, ilgili bölüm yöneticileriyle yapılan görüşmede fonksiyonlarla olan ilişkisine göre belirlenmiştir. Ürün/hizmet fonksiyonlarının ve parça ağırlıklarının belirlenmesine yönelik sonuçlar aşağıda çizelge halinde sunulmuştur.

**Çizelge 2. Önbüro-danışmanlık hizmetleri alt parçalarının fonksiyonlara göre görece önem dereceleri**

Önbüro-Danışmanlık Hizmetleri Alt Parçaları	Önbüro Danışmanlık Hizmetleri Alt Fonksiyonların Görece Önem Dereceleri						Parçaların Görece Önem Dereceleri	
	Şikâyet ve Taleplerin Çözümlemesi	Bilgilendirme	Karşılama/ Yerleştirme	Teknik Destek	Çıkış ve Ödeme İşlemleri	Döviz Bozdurma İşlemleri		
	%	%	%	%	%	%		
Temmuz	24,34	21,51	20,41	14,13	11,9	7,71		
Ağustos	24,23	22,07	21,64	11,46	11,94	8,66	<b>Temmuz</b>	<b>Ağustos</b>
Personel Giderleri	90	80	80	90	85	90	0,852	0,851
İşletme Malz. Gid.	5	15	15	5	10	5	0,098	0,099
Basılı Evrak Giderleri	5	5	5	5	5	5	0,050	0,050
Toplam	100	100	100	100	100	100	<b>1,000</b>	<b>1,000</b>

Çizelge 2’den anlaşılacağı üzere otel işletmelerinin emek-yoğun işletmeler olması yanında önbüroda sunulan hizmetlerde emeğin öne çıkması dolayısıyla personel giderinin önemli bir dereceye sahip olduğu söylenebilir.

**Çizelge 3. Kat hizmetleri – konaklama (oda) alt parçalarının fonksiyonlara göre görece önem dereceleri**

Kat Hizmetleri-Konaklama (Oda) Hizmetleri Alt Parçaları	Kat Hizmetleri - Konaklama (Oda) Alt Fonksiyonların Görece Önem Dereceleri						Parçaların Görece Önem Dereceleri	
	Oda Temizliği	Oda Havlu, Çarşaf vb. Değişimi	Oda Donanımlarının Aktif Olması	Genel Alanların Temizliği	Buket Malzemeleri	Minibar		
	%	%	%	%	%	%		
Temmuz	26,85	19,48	18,82	16,19	11,52	7,14		
Ağustos	27,89	18,07	17,97	16,62	11,05	8,39	<b>Temmuz</b>	<b>Ağustos</b>
Personel Gid.	75	40	90	70	40	85	0,669	0,675
İşletme Malzeme Gid.	10	0	10	20	0	10	0,085	0,087
Temizlik Malz. Gid.	15	0	0	10	0	5	0,060	0,063
Buket Malzeme Gid.	0	0	0	0	60	0	0,069	0,066
Çamaşır Temizlik Gid.	0	60	0	0	0	0	0,117	0,108
Toplam	100	100	100	100	100	100	<b>1,000</b>	<b>1,000</b>

Çizelge 3’te benzer olarak personel giderlerinin en önemli maliyet unsuru olduğu görülmektedir. Hatta kat hizmetleri bölümünde sabit sermaye yatırımı yüksek olmasına karşın işletme malzeme giderleri düşük oranda kalmıştır.

**Çizelge 4. Yiyecek – içecek alt parçalarının fonksiyonlara göre görece önem dereceleri**

Yiyecek-İçecek Hizmetleri Alt Parçaları	Yiyecek-İçecek Alt Fonksiyonların Görece Önem Dereceleri						Parçaların Görece Önem Dereceleri	
	Lezzet ve Kalite	Hijyen ve Temizlik	Çeşitlilik	Doyuruculuk/Porsiyon	Servis Hızı ve Şekli	Sunum/Görsellik		
	%	%	%	%	%	%		
Temmuz	24,59	23,43	18,28	12,83	12,13	8,75	Temmuz	Ağustos
Ağustos	25,52	24,11	17,65	12,67	12,21	7,83		
Yiyecek Giderleri	35	10	30	60	0	20	0,259	0,258
İçecek Giderleri	25	10	25	40	0	20	0,199	0,198
Mutfak Personel Gid.	25	10	20	0	30	20	0,175	0,176
Mutfak İşl. Malz. Gid.	0	5	5	0	13	10	0,045	0,047
Mutfak Basılı Evrak Gid.	0	0	0	0	2	0	0,002	-
Bulaşıkhaneye Tem. Gid.	0	20	0	0	0	0	0,047	0,048
Servis Personel Giderleri	15	5	15	0	40	20	0,142	0,141
Servis İşl. Malz. Gid.	0	5	5	0	15	10	0,048	0,047
Servis Tem. Malz. Gid.	0	20	0	0	0	0	0,047	0,048
Gıda Müh. Personel Gid.	0	15	0	0	0	0	0,035	0,036
Toplam	100	100	100	100	100	100	1,000	1,000

Çizelge 4'teki yiyecek-içecek alt fonksiyonlarda her şey dâhil konsepti kapsamında (personel ve ekstra hariç) müşteriler tarafından tüketilen yiyecek ve içecek tüketiminin en önemli maliyet unsuru olduğu görülmektedir. Her şey dâhil hizmet veren otellerde yiyecek ve içecek tüketiminin en önemli maliyet artırıcı unsur olduğu bilinmektedir.

**Çizelge 5. Eğlence-aktiviteler alt parçalarının fonksiyonlara göre görece önem dereceleri**

Eğlence-Aktiviteler Hizmetleri Alt Parçaları	Eğlence-Aktiviteler Alt Fonksiyonların Görece Önem Dereceleri							Parçaların Görece Önem Dereceleri	
	Havuzlar	Plaj Hizmetleri	Animasyon	Spor Aktiviteleri	Çocuk Kulübü	Hamam-Sauna	Fitness Center		
	%	%	%	%	%	%	%		
Temmuz	20,82	18,28	16,12	13,69	12,34	9,68	9,07	Temmuz	Ağustos
Ağustos	21,88	19,43	15,15	13,28	12,07	8,69	9,52		
Anim. Pers. Gid.	15	40	70	80	0	0	80	0,442	0,395
Anim. İşl. Malz. Gid.	5	20	25	20	20	0	20	0,174	0,178
Çocuk Ani. Pers. Gid.	0	0	0	0	80	0	0	0,109	0,118
Havuzcu Pers. Gid.	30	0	0	0	0	0	0	0,069	0,080
Plaj Gör. Pers. Gid.	0	40	0	0	0	0	0	0,081	0,095
Havuz Temizlik Gid.	50	0	0	0	0	0	0	0,115	0,134
Basılı Evrak Gid.	0	0	5	0	0	0	0	0,009	-
Toplam	100	100	100	100	100	0	100	1,000	1,000

Çizelge 5'ten anlaşılacağı üzere eğlence-aktivitelerde animasyon personeli ön plana çıktığı için animasyon personel ve işletme malzeme giderlerinin görece önem derecesinin yüksek çıktığı söylenebilir. Ayrıca havuz temizlik gideri de benzer olarak yüksek görece önem derecesine sahiptir. Uygulama yapılan otelde her şey dâhil konsepti dâhilinde müşteriler hamam ve saunadan ücretsiz olarak faydalanmakla birlikte, otelde SPA hizmetleri anlaşma ile işletmeye kiralandığından bu hizmet için işletmeye bir maliyet yüklememektedir. Bu yüzden hamam-sauna için parça katkı yüzdesi sıfır olarak değerlendirmeye alınmıştır.

**Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması**

Ürünü/hizmeti oluşturan parçaların görece önem dereceleri ve bunların ürün içindeki maliyet payları belirlendikten sonra, bu ilişkiyi gösteren bir endeks oluşturulması gerekmektedir. Bu endeks Eşitlik 1'deki gibi formüle edilmektedir (Bilginoğlu, 1995: 15);

$$\text{Değer Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Ağırlığı (Görece Önem Derecesi)}}{\text{Parçanın Maliyet Payı}} \quad (1)$$

Değer endeksi 1'den büyük olduğunda (HME>1) parça maliyeti ucuz; 1'den küçük olduğunda ise (HME<1) parça maliyeti pahalı olmaktadır. Bu bağlamda, HME>1 olması durumunda ürünün yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Ancak, HME<1 olduğunda parça maliyeti müşteriler için pahalı olduğundan maliyet düşürücü tedbirlerin alınması gerekmektedir (Alagöz ve Ceran, 2006: 72). Örneğin; parçanın görece önem derecesi %10 ve toplam maliyet içindeki payı %10 ise parçanın hedef maliyet endeksi "1" olarak hesaplanmaktadır (Bahşi ve Can, 2001: 57). Ancak sektörün özelliğine bağlı olarak bir tolerans söz konusu olması gerektiği vurgulanmaktadır (Bilginoğlu, 1995: 15).

**Çizelge 6. Önbüro - danışmanlık hizmetleri alt parçalarının hedef maliyet endeksleri**

Parçalar	Parçanın Maliyet Endeksi		Yapılacak İşlem	
	Temmuz	Ağustos	Temmuz	Ağustos
Personel Giderleri	0,871	0,877	Maliyet Azalt	Maliyet Azalt
İşletme Malzeme Giderleri	5,896	6,139	Geliştir	Geliştir
Basılı Evrak Giderleri	8,929	3,543	Geliştir	Geliştir

Çizelge 6'ya göre önbüro-danışmanlık hizmetlerinde personel giderleri açısından müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyetle gerçekleşmiş iken, işletme malzeme giderleri ile basılı evrak giderlerinin müşterinin verdiği değerden daha az maliyetle gerçekleştiği görülmektedir. Otel işletmelerinin emek yoğun işletmeler olması dolayısıyla personel giderlerinin hedef maliyet endeksinde yüksek çıkması normal olarak değerlendirilmektedir. Zira 5 yıldızlı otel işletmelerinde odabaşına düşen işgören sayısı 1,18 ve yatak başına düşen işgören sayısı 0,59 olarak aktarılmaktadır (Erdem ve Tokmak, 2015: 173). Ancak mevcut işletmede Temmuz ayı için odabaşına düşen ortalama personel sayısı 0,62 ve yatak başına düşen personel sayısı ise 0,23'tür. Öte yandan, Ağustos ayı için odabaşına düşen ortalama personel sayısı 0,59 ve yatak başına düşen personel sayısı ise 0,22'dir. Bu oran, ortalamanın çok altında personel ile hizmet verildiğini göstermektedir. Ayrıca otel işletmelerinde önbüroda çalışan personel yüzdesi %10,80 olarak belirtilirken, mevcut işletmede Temmuz ayında %9,27, ağustos ayında %9,76 olarak gerçekleşmiştir. Diğer taraftan, müşterilerin özellikle Tripadvisor web sitesinde yaptıkları bilgilendirme eksikliğiyle ilgili yorumlarından yola çıkarak basılı evrak giderlerinde fonksiyonelliğinin artırılması ve daha fazla maliyete katlanması gerektiği düşünülmektedir.

**Çizelge 7. Kat hizmetleri - konaklama (Oda) alt parçalarının hedef maliyet endeksleri**

Parçalar	Parçanın Maliyet Endeksi		Yapılacak İşlem	
	Temmuz	Ağustos	Temmuz	Ağustos
Personel Giderleri	0,929	0,968	Tatminkâr	Tatminkâr
İşletme Malzeme Giderleri	0,479	0,526	Maliyet Azalt	Maliyet Azalt
Temizlik Malzeme Giderleri	0,958	0,887	Tatminkâr	Tatminkâr
Buket Malzeme Giderleri	4,017	2,190	Geliştir	Geliştir
Çamaşırhane Temizlik Giderleri	5,340	3,079	Geliştir	Geliştir

Çizelge 7'ye göre kat hizmetleri-konaklama (oda) alt parçalarında özellikle işletme malzeme giderlerinin müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyetle gerçekleştiği görülürken, buket malzeme giderleri

ile çamaşırhane temizlik giderlerinin müşterinin verdiği değerden daha az maliyetle gerçekleştiği görülmektedir. Kat hizmetleri–konaklamayla ilgili sabit sermaye yatırımlarının yoğun olması ve her şey dâhil konseptinde yıpranma, çalınma, hasar gibi durumların çokça yaşanması dolayısıyla yüksek çıktığı düşünülmektedir. Bu durumda, bu maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir. Ayrıca çamaşırhane temizlik giderleriyle ilgili otelin çevreye duyarlı olarak çarşaf ve havlu değişim programları izlemesi ile çamaşırhanede kullanılan yıkama makinelerinin kirli havlu, çarşaf vb. tül, kg ve kirlilik derecesine göre otomatik program kısaltma ve otomatik deterjan alımı yaptığı dolayısıyla bunun da maliyetleri düşürdüğü belirtilmiştir. Diğer yandan, buklet malzemeleriyle ilgili çeşitliliğin gözden geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

**Çizelge 8. Yiyecek-içecek alt parçalarının hedef maliyet endeksleri**

Parçalar	Parçanın Maliyet Endeksi		Yapılacak İşlem	
	Temmuz	Ağustos	Temmuz	Ağustos
Yiyecek Giderleri	0,664	0,588	Maliyet Azalt	Maliyet Azalt
İçecek Giderleri	0,783	0,785	Maliyet Azalt	Maliyet Azalt
Mutfak Personel Giderleri	1,028	1,272	Tatminkâr	Tatminkâr
Mutfak İşletme Malzeme Giderleri	4,201	4,732	Geliştir	Geliştir
Mutfak Basılı Evrak Giderleri	9,834	-	Geliştir	-
Bulaşıkhaneye Temizlik Giderleri	3,535	4,345	Geliştir	Geliştir
Servis Personel Giderleri	1,103	1,199	Tatminkâr	Tatminkâr
Servis İşletme Malzeme Giderleri	2,498	2,413	Geliştir	Geliştir
Servis Temizlik Malzeme Giderleri	9,246	8,398	Geliştir	Geliştir
Gıda Müh. Personel Giderleri	4,753	5,974	Geliştir	Geliştir

Çizelge 8'e göre yiyecek-içecek alt parçalarında özellikle yiyecek ve içecek giderlerinin müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyetle gerçekleştiği görülmektedir. Otel işletmesinin 2016 ve 2017 yılları Tripadvisor web sitesine yapılan yorumlarda; açık büfede ve snack bardaki yiyeceklerin soğuk olması ve özellikle izgaradaki yemeklerin pişmemiş olması dolayısıyla döküldüğü belirtilmektedir. Ayrıca işletmenin Temmuz ayı maliyet raporlarına göre yiyecek grubunda 5.955,45 TL ve içecek grubunda 869,78 TL bütçe aşılmıştır. Benzer olarak işletmenin Ağustos ayı maliyet raporlarına göre yiyecek grubunda 7.831,70 TL ve içecek grubunda 27.704,22 TL bütçenin aşıldığı görülmüştür. Dolayısıyla öncelikle bu artıkların azaltılması ve tüketimlerin kontrol altında tutulması gerekmektedir. Diğer alt parçaların müşterinin verdiği değerden daha az maliyetle gerçekleştirildiği görülmektedir. Dolayısıyla yiyecek-içecek kalemlerindeki maliyet fazlalığının diğer alt parçaları geliştirmek üzere kanalize edilmesi gerekmektedir.

**Çizelge 9. Eğlence-aktiviteler alt parçalarının hedef maliyet endeksleri**

Parçalar	Parçanın Maliyet Endeksi		Yapılacak İşlem	
	Temmuz	Ağustos	Temmuz	Ağustos
Animasyon Personel Giderleri	0,740	0,746	Maliyet Azalt	Maliyet Azalt
Animasyon İşl. Malzeme Giderleri	4,936	3,407	Geliştir	Geliştir
Çocuk Animasyon Personel Giderleri	0,997	1,248	Tatminkâr	Tatminkâr
Havuzcu Personel Giderleri	0,891	1,198	Tatminkâr	Tatminkâr
Plaj Görevlisi Personel Giderleri	1,248	1,697	Tatminkâr	Geliştir
Havuz Temizlik Giderleri	1,012	0,665	Tatminkâr	Maliyet Azalt
Basılı Evrak Giderleri	9,431	-	Geliştir	-

Çizelge 9'a göre eğlence–aktiviteler alt parçalarından, Temmuz ayı için personel giderleri, müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyetle gerçekleşmiş iken, işletme malzeme giderleri ile basılı evrak

giderlerinin müşterinin verdiği değerden daha az maliyetle gerçekleştiği görülmektedir. Öte yandan, Ağustos ayı için personel giderleri ile havuz temizlik giderleri, müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyetle gerçekleşmiş iken, işletme malzeme giderleri ile plaj görevlisi personel giderleri müşterinin verdiği değerden daha az maliyetle gerçekleştiği belirlenmiştir. Daha önceden de bahsedildiği üzere, otel işletmesinde ortalamanın altında personel ile hizmet verilmektedir. Diğer yandan, animasyon departmanında kullanılan işletme malzemelerinin ve basılı evrakların yeniden gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Ek olarak, Ağustos ayı için plaj hizmetlerinin de gözden geçirilmesi gerekmektedir.

### **Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu**

Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, maliyet payı ve fonksiyonları birleştiren bir maliyet yönetim aracı olsa da başka maliyet düşürücü ve önleyici yöntemlere de başvurulabilmektedir (Bilginoğlu, 1995: 15). Değer endeksi, hangi fonksiyon ve parçaların uyumsuz olduğu ve geliştirilmesi gerektiği konusunda yol gösterici olsa da bunun nasıl yapılacağı konusunda fikir sunmamaktadır. Bu bağlamda, diğer maliyet yöntemlerine başvurulması gerektiği vurgulanmaktadır (Ergül, 2014: 144-148). Bu sebeple hedef maliyete ulaşabilmek adına hedef maliyetleme yöntemi ile kalite maliyetleri yöntemi entegre edilerek optimize edilmiştir. Ayrıca kaizen maliyetleme yönteminden faydalanılmıştır.

### **Başarısızlık Maliyetlerinin Azaltılması ve Sürekli İyileştirme**

Hedef maliyetin belirlenmesi safhasında ayrıntılı değinildiği üzere kişi Temmuz ayı için 75.049,60 TL, Ağustos ayı için ise 186.087,00 TL hedeflenen maliyetin üzerinde bir gider olduğu tespit edilmiştir. Bu aşamadan sonra departman bazında tahsis oranı belirlenmekte (Eşitlik 2) ve belirlenen orana göre maliyet hedefi atanmaktadır (Eşitlik 3).

$$\text{Tahsis Oranı} = \frac{\text{Bir Bölümün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölümler Tarafından Kontrol Edilebilen Toplam Maliyetler}} \quad (2)$$

$$\text{Bir Bölümün Kaizen Maliyet Hedefi} = (\text{Kaizen Maliyet Hedefi} \times \text{Tahsis Oranı}) / 100 \quad (3)$$

### **Bölüm Bazında Maliyet Düşürme Hedeflerinin Tespiti**

Yukarıdaki süreç izlenerek bölüm bazında tahsis oranları ve maliyet düşürme hedefleri hesaplanarak aşağıda çizelgeler halinde sunulmuştur.

**Çizelge 10. Bölüm bazında maliyet düşürme hedefleri (Temmuz ayı)**

Bölümler	Maliyetler (TL)	Tahsis Oranı (%)	Maliyet Düşürme Hedefi TL
Üretilen Ürün/Hizmet Maliyetleri			
Önbüro-Danışmanlık Hizmetleri	32.720,04	4,28	3.212,12
Kat Hizmetleri – Konaklama	107156,67	14,02	10.521,95
Yiyecek-İçecek	588.552,90	77,00	57.788,19
Eğlence-Aktiviteler	35.936,94	4,70	3.527,33
<b>Kontrol Edilebilen Toplam Maliyetler</b>	<b>764.366,55</b>	<b>100,00</b>	<b>75.049,60</b>
Dönem Maliyetleri	299.271,80		
<b>Toplam</b>	<b>1.063.638,35</b>		

Çizelge 10'a göre Temmuz ayında üretilen ürün/hizmet maliyetlerine doğrudan yüklenebilen maliyetlerden en fazla yiyecek-içeceğin (%77) maliyet yükü getirdiği görülmektedir.

**Çizelge 11. Bölüm bazında maliyet düşürme hedefleri (Ağustos ayı)**

Bölgümler			
Üretilen Ürün/Hizmet Maliyetleri	Maliyetler (TL)	Tahsis Oranı (%)	Maliyet Düşürme Hedefi (TL)
Önbüro-Danışmanlık Hizmetleri	34.715,41	3,89	7.238,78
Kat Hizmetleri – Konaklama	120.215,72	13,48	25.084,53
Yiyecek-İçecek	695.425,28	77,96	145.073,43
Eğlence-Aktiviteler	41.683,83	4,67	8.690,26
<b>Kontrol Edilebilen Toplam Maliyetler</b>	<b>892.040,24</b>	<b>100,00</b>	<b>186.087,00</b>
Dönem Maliyetleri	352.564,27		
<b>Toplam</b>	<b>1.244.604,51</b>		

Çizelge 11'e göre Ağustos ayında benzer olarak üretilen ürün/hizmet maliyetlerine doğrudan yüklenebilen maliyetlerden en fazla yiyecek-içeceğin (%77,96) maliyet yükü getirdiği görülmektedir.

### **Başarısızlık Maliyetlerinin Tespiti ve Bölümlerle İlişkilendirilmesi**

Bu başlık altında ilk olarak işletmede belirlenen başarısızlık maliyetlerinden bahsedilmiştir. Sonrasında belirlenen başarısızlık maliyetleri tahsis oranı, atanan ürün/hizmet fonksiyonlarıyla ilişkilendirilmiştir.

### **Başarısızlık Maliyetlerinin Tespiti**

Başarısızlık maliyetleri, kısaca uygun olmayan ürün ve hizmetlerin sebep olabileceği tüm maliyetler olarak tanımlanmaktadır (Kölük ve diğerleri, 2003: 49). Başarısızlık maliyetleri içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletme içinde veya ürün müşteriye teslim edilmeden önce belirlenen başarısızlık maliyetleri, "içsel başarısızlık maliyetleri"; ürün veya hizmetin piyasaya çıktıktan sonra veya müşteriye tesliminden sonra belirlenen başarısızlık maliyetleri ise "dışsal başarısızlık maliyetleri" olarak tanımlanmaktadır (Kırlioğlu, 2013: 116).

**Çizelge 12. İşletmeye ait içsel başarısızlık maliyetleri (TL)**

Kalite Maliyetleri	Temmuz	Ağustos
Artık	31.021,57	37.970,56
Yeniden İşleme, Yerine Koyma ve Tamir	4.631,53	3.104,22
Yeniden Muayene/Yeniden Test (Bütçe açığı)	7.923,25	42.790,63
Tasarım Değişiklikleri	11.394,83	12.437,37
Kusurlar Sebepi Zaman Kayıpları	2.074,50	8.016,00
Kontrol Edilemeyen Malzeme Kayıpları	9.710,58	11.129,77
<b>Toplam İçsel Başarısızlık Maliyetleri</b>	<b>66.756,26</b>	<b>115.448,55</b>

Çizelge 12'ye göre işletmenin Temmuz ayına ait toplam içsel başarısızlık maliyeti 66.756,26 TL, Ağustos ayına ait toplam içsel başarısızlık maliyeti ise 115.448,55 TL'dir. "Artık", "tasarım değişiklikleri" ve "kontrol edilemeyen malzeme kayıpları" gider kalemlerinin yüksek pay aldığı görülmektedir. Artık oluşumunun nedenlerinin her şey dâhil sisteminden kaynaklı, müşteriden kaynaklı ve otel işletmesindeki operasyonel hatalardan kaynaklı olduğu görülmüştür. Her şey dâhil sisteminden kaynaklı olarak; müşterilerin vakitlerini daha çok otelde geçirmeleri, günün her saatinde öğün ve ara öğünlerin bulunması, yiyeceklerin müşterileri sınırsız tüketmeye teşvik edecek türden açık büfe olarak sunulması, sınırsız içecek imkânı gibi sebepler tüketimi ve artıkları artırmaktadır. Müşteriden kaynaklı olarak; müşterilerin açık büfeye tekrar gelmemek için veya büfenin yenilenmeyeceğini düşünerek tabaklarına fazla yemek almaları ve içeceklerin soğumasına bağlı olarak yeniden içecek almaları olarak belirlenmiştir. Otel işletmelerinde ise yiyecek talep ve arz dengesizliği, yanlış stoklama ve buna bağlı olarak bozulmalar, yiyecek üretiminde yanlış tekniklerin kullanımı gibi planlama ve organizasyon kaynaklı artıklar oluşabilmektedir (Doğdubay ve Sarioğlu, 2010: 110). Otel işletmesindeki artık oluşumunda bu faktörlerin de etkili olduğu düşünülmektedir. Ayrıca



standardın altında ve kalifiye olmayan personel istihdamı ve sınırlı eğitim imkânlarının artıkları artırdığı söylenebilir. Öte yandan, yapılan görüşmeler neticesinde reşo kapağının kapatılmaması (yiyecek-içecek müdürü), rezistans su seviyesinin kontrol edilmemesi (genel müdür), yemeklerin üst kısmının soğuk olması ve misafirin üst kısımdan yemek alması (aşçı başı), ekipman eksikliği (aşçı başı) ve doğru ölçülü bardakların kullanılmaması (yiyecek-içecek müdürü) da artışa neden olan etmenler olarak belirlenmiştir. Otel işletmeleri, emek yoğun işletmeler olmanın yanında sermaye yoğun işletmeler olduklarından, yapılacak tasarım değişiklikleri işletmeye önemli oranda maliyet yüklemektedir. Bu nedenle tasarım değişikliklerinin maliyetinin yüksek çıktığı söylenebilir. Otel işletmesinde kontrol edilemeyen malzeme kayıpları zayi, çöpe atılma, dikkatsizlik gibi nedenlerden oluştuğu tespit edilmiştir. Bunun nedeni olarak ise standardın altında ve kalifiye olmayan iş gücü istihdamı, eğitim eksikliği ve iş gücü devir hızının yüksek olması söylenebilir. Ağustos ayında, Temmuz ayına göre bütçe açıkları yüksek belirlenmiştir. Bunun nedeni tüketimin beklenin üzerinde gerçekleşmesidir. Zira Ağustos ayında Temmuz ayına oranla kişi başı yiyecek maliyetinde %25,63'lük, içecek maliyetinde ise %16,38'lik artış meydana gelmiştir.

### Çizelge 13. İşletmeye ait dışsal başarısızlık maliyetleri (TL)

Kalite Maliyetleri	Temmuz	Ağustos
Ürün İadeleri	5.035,99	8.530,61
Müşteri Hizmetleri	2.088,56	2.088,56
Garantilerin Düzeltilmesi	880,00	720,00
Kusur Kaynaklı İndirimler	3.965,00	2.470,00
Kayıp Satışlar ve İtibar Kaybı	3.389,83	25.544,61
Artık	57.761,63	73.249,06
Yeniden İşleme, Yerine Koyma ve Tamir	1.866,94	4.425,73
Kontrol Edilemeyen Malzeme Kayıpları	15.119,18	16.017,75
Toplam Dışsal Başarısızlık Maliyetleri	90.107,13	133.046,32

Çizelge 13'e göre işletmenin Temmuz ayına ait toplam dışsal başarısızlık maliyeti 90.107,13 TL, Ağustos ayına ait toplam dışsal başarısızlık maliyeti ise 133.046,32 TL'dir. Dışsal başarısızlık maliyetlerinde de artık ve kontrol edilemeyen malzeme kayıpları yüksek pay almıştır. Artık maliyeti ve kontrol edilemeyen malzeme kayıplarının içsel başarısızlık maliyetinde bahsedilen aynı sebeplerden dolayı yüksek çıktığı söylenebilir. Ayrıca Ağustos ayında Temmuz ayından farklı olarak kayıp satışlar ve itibar kaybı maliyetinin yüksek olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise hedeflenen geceleme sayısına ulaşamaması dolayısıyla kayıp satışlar ve katlanılan reklam gideridir.

Yapılan görüşmelerde genel müdür ve bölüm yöneticileri tespit edilen başarısızlık sorunlarına çözüm önerileri de getirmişlerdir. Getirilen öneriler ve literatürden hareketle başarısızlık maliyetlerinin önlenabilir olduğu söylenebilir. Bu kapsamda; artıklarla ilgili olarak farkındalık çalışmaları, israf konusunda bilinçlendirme, büfenin yenilenmesiyle ilgili bilgilendirmeler sayesinde müşteri kaynaklı artıkların önlenebileceği düşünülmektedir. Ayrıca, yiyecekler tekrardan değerlendirilerek, masalara israfı ilgili dostça hazırlanan notlar yerleştirilerek, müşteri değer algısını da dikkate alıp yiyecek-içecek çeşitliliğini azaltarak, "reşo kapaklarını kapalı tutalım" ibareleri yerleştirilerek, eksik ekipmanlar tamamlanarak, uygun ölçüde bardak çeşitleri kullanarak, eğitim ve kalifiye eleman temini ile önlenebileceği söylenebilir. Yiyecek-içecek artıklarının önlenmesiyle bütçe açıklarının da oluşmayacağı söylenebilir. Kontrol edilemeyen malzeme kayıplarının bir kısmı departmanlarda farklı renklerde çöp poşeti kullanılması ve çöplerin detektörlerle taranmasıyla önlenebilir. Ayrıca zayi ve diğer kayıpların yine iş gücünün eğitimi ve farkındalık çalışmalarıyla önlenebileceği düşünülmektedir. Bunun dışında kalan kusur kaynaklı zaman kayıpları, ürün iadeleri, garantilerin düzeltilmesi, kusur kaynaklı indirimler, kayıp satışlar ve itibar kaybı başarısızlık maliyetlerinin otel işletmesindeki operasyonel hatalar, eğitim ve koordinasyon eksikliğinden olduğu düşünülmektedir. Yönetim süreçlerinin gözden geçirilmesi ve eğitimde sürekli iyileştirme kazandırmak üzere öğrenen organizasyon kültürünün oluşturulmasıyla bu maliyetlerin önlenebileceği söylenebilir.

**Başarısızlık Maliyetlerinin Bölümlerle İlişkilendirilmesi**

Bu aşamada belirlenen başarısızlık maliyetleri tahsis oranı atanan bölümler ile ilişkilendirilmiştir. Temmuz ayı için tespit edilen toplam başarısızlık maliyeti 156.863,39 TL, Ağustos ayı için tespit edilen toplam başarısızlık maliyeti ise 248.495,47 TL'dir. Çizelge 14'te tespit edilen başarısızlık maliyetlerinin bölümler ile ilişkilendirilmesi ayrıntılı olarak sunulmuştur.

**Çizelge 14. Başarısızlık maliyetlerinin bölümlerle ilişkilendirilmesi**

Başarısızlık Maliyetleri	Bölümler	Maliyetler (TL)	
		Temmuz	Ağustos
Artık	Yiyecek-İçecek	88.783,20	111.219,62
Yeniden İşleme, Yerine Koyma ve Tamir	Dönem Maliyetleri	6.498,47	7.529,95
Yeniden Muayene/Yeniden Test (Bütçe açığı)	Kat Hizmetleri-Konaklama (Oda)	1.098,02	7.254,71
	Yiyecek-İçecek	6.825,23	35.535,92
Tasarım Değişiklikleri	Önbüro-Danışmanlık	200,00	200,00
	Kat Hizmetleri-Konaklama (Oda)	753,00	578,42
	Yiyecek-İçecek	6.358,62	8.539,96
	Eğlence-Aktiviteler	-	838,00
	Dönem Maliyetleri	4.083,21	2.280,99
Kusurlar Sebepi Zaman Kayıpları	Dönem Maliyetleri	2.074,50	8.016,00
Kontrol Edilemeyen Malzeme Kayıpları	Önbüro-Danışmanlık	111,51	118,81
	Kat Hizmetleri-Konaklama (Oda)	11.549,60	12.237,41
	Yiyecek-İçecek	8.776,05	10.136,22
	Eğlence-Aktiviteler	4.135,20	4.381,36
	Dönem Maliyetleri	257,40	274,32
Ürün İadeleri	Önbüro-Danışmanlık	5.035,99	8.530,61
Müşteri Hizmetleri	Önbüro-Danışmanlık	2.088,56	2.088,56
Garantilerin Düzeltilmesi	Önbüro-Danışmanlık	880,00	720,00
Kusur Kaynaklı İndirimler	Önbüro-Danışmanlık	3.965,00	2.470,00
Kayıp Satışlar ve İtibar Kaybı	Dönem Maliyetleri	3.389,83	25.544,61
<b>Toplam Başarısızlık Maliyetleri</b>		<b>156.863,39</b>	<b>248.495,47</b>

**Maliyet Düşürmede Başarısızlık Maliyetlerinin Kullanımı**

Son aşamada, bölüm bazında tahsis edilen maliyet düşürme hedefleri ile yine bölüm bazında tespit edilen başarısızlık maliyetleri karşılaştırılmıştır.

**Çizelge 15. Bölüm bazında maliyet düşürme hedefleriyle başarısızlık maliyetlerinin kıyaslanması (Temmuz ayı)**

Bölümler	Maliyet Düşürme Hedefi	Başarısızlık Maliyeti
Üretilen Ürün/Hizmet Maliyetleri		
Önbüro-Danışmanlık Hizmetleri	3.212,12	12.281,06
Kat Hizmetleri – Konaklama	10.521,95	13.400,62
Yiyecek-İçecek	57.788,19	110.743,10
Eğlence-Aktiviteler	3.527,33	4.135,20
<b>Kontrol Edilebilir Toplam Maliyetler</b>	<b>75.049,60</b>	<b>140.559,98</b>
Dönem Maliyetleri		16.303,41
<b>Toplam</b>		<b>156.863,39</b>

Çizelge 15'e göre Temmuz ayı için hedeflenen maliyet düşürme tutarının (75.049,60) iki katı üzerinde işletme başarısızlık maliyetine (156.863,39 TL) katlanmaktadır.

**Çizelge 16. Bölüm bazında maliyet düşürme hedefleriyle başarısızlık maliyetlerinin kıyaslanması (Ağustos ayı)**

Bölmeler	Maliyet Düşürme Hedefi	Başarısızlık Maliyeti
Üretilen Ürün/Hizmet Maliyetleri		
Önbüro-Danışmanlık Hizmetleri	7.238,78 TL	14.127,98 TL
Kat Hizmetleri – Konaklama	25.084,53 TL	20.070,54 TL
Yiyecek-İçecek	145.073,43 TL	165.431,72 TL
Eğlence-Aktiviteler	8.690,26 TL	5.219,36 TL
<b>Kontrol Edilebilen Toplam Maliyetler</b>	<b>186.087,00 TL</b>	<b>204.849,60 TL</b>
Dönem Maliyetleri		43.645,87 TL
<b>Toplam</b>		<b>248.495,47 TL</b>

Çizelge 16'ya göre işletme Ağustos ayında da hedeflenen maliyet düşürme tutarının (186.087,00 TL) çok daha üzerinde başarısızlık maliyetine (248.495,47 TL) katlanmaktadır.

#### 4. SONUÇ ve ÖNERİLER

Hedef maliyet uygulama sürecine fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetleri yönetimi aşamaları entegre edilmiştir. İşletme, fiyat duyarlılık ölçümü sonucunda belirlenen satış fiyatı üzerinden oda satışlarını gerçekleştirmesi durumunda hedeflediği kâr marjına ulaşabilir. Ancak işletmenin geceleme sayılarında ve kâr marjında sürekli düşüş yaşaması dolayısıyla işletmenin kısa vadede aracı kullanmadan satışlarını gerçekleştirememesi ve fiyat duyarlılık ölçümü sonucunda belirlenen fiyatların acenta satış fiyatından düşük olması ve bu bağlamda acenta ile anlaşılan fiyatlarda fiyat artırımını mümkün olmadığından hedef maliyet uygulama sürecine fiili satış fiyatı üzerinden devam edilmiştir. Bu bağlamda, işletmenin hedeflediği kâr marjına ulaşabilmek için başarısızlık maliyetleri elimine edilerek hedef maliyete ulaşılmaya çalışılmış ve işletme başarısızlık maliyetlerini elimine ederek arzuladığı kâr ve maliyet hedefine ulaşabileceği ve ek yatırım gerektirmeden sunduğu kalite seviyesini iyileştirebileceği tespit edilmiştir.

Kaliteye ilişkin başarısızlık maliyetleri önlenebilir nitelikte olduğundan işletme herhangi bir ek yatırım maliyeti gerektirmeden hedef maliyete ulaşması ve başarısızlık maliyetlerini elimine ederek sunulan ürün/hizmet kalitesini iyileştirmesi mümkün görülmektedir.

Önbüro-danışmanlık ile ilgili başarısızlık maliyetleri daha çok iadeler ve şikâyet üzerine yapılan düzeltmelerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu başarısızlık maliyetlerinin oluşumunda bilgilendirme eksikliği olduğu açıktır. Değer endeksi sonucuna göre de bu konuda ekipmanların ve basılı materyallerin artırılması ve çeşitlendirilmesi gerekmektedir.

Kat hizmetleri – konaklama (oda) fonksiyonları ile ilgili değer analizi sonucunda özellikle işletme malzeme giderlerinin müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyetle gerçekleştiği, buklet malzeme giderleri ile çamaşırhane temizlik giderlerinin müşterinin verdiği değerden daha az maliyetle gerçekleştiği tespit edilmişti. Bu bölümdeki başarısızlık maliyetlerinin büyük çoğunluğu işletme malzemeleriyle ilgilidir. Çamaşırhane temizlik giderleriyle ilgili, çevreye duyarlılık projeleri ve tasarruf tedbirleri dolayısıyla maliyetlerin düşürüldüğü daha önce vurgulanmıştı. Dolayısıyla başarısızlık maliyetlerinin elimine edilmesiyle oluşan tasarrufun buklet malzemeleriyle ilgili olarak kullanılması gerektiği düşünülmektedir.

Yiyecek-İçecek fonksiyonları ile ilgili değer analizi sonucunda müşteriler tarafından yiyecek-İçecek tüketimleri dışında alt parçalarda müşterinin verdiği değerden daha az maliyetle gerçekleştiği tespit edilmişti. Bölüm ile ilgili başarısızlık maliyetlerinin büyük çoğunluğu da bölümdeki artıklar ve bütçenin aşılması ile ilgili maliyetler oluşturmaktadır. Dolayısıyla yiyecek-İçecek kalemlerindeki maliyet fazlalığının diğer alt parçaları geliştirmek üzere kanalize edilmesi gerekmektedir.

Eğlence-aktiviteler fonksiyonları ile ilgili değer analizi sonucunda personel giderleri, müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyetle gerçekleşmiş iken, işletme malzeme giderleri, basılı evrak giderlerinin ve plaj hizmetlerinin müşterinin verdiği değerden daha az maliyetle gerçekleştiği tespit edilmişti. Ancak otel işletmesi, ortalamanın altında personel ile hizmet vermektedir. Tespit edilen başarısızlık maliyetleri işletme malzemeleriyle ilgili kayıplar oluşturmaktadır. Dolayısıyla başarısızlık maliyetlerinin elimine edilmesiyle oluşan tasarrufun animasyon departmanında kullanılan işletme malzemelerinin, basılı evrakların ve plaj hizmetlerinin geliştirilmesinde kullanılması gerekmektedir.

Dönem maliyetleri ile ilişkilendirilen başarısızlık maliyetlerinden özellikle bakım onarım giderleri, otel işletmesinde personel yetersizliği nedeniyle oluşan ekstra personel giderleri ve diğer personel lojman tekstili ve kıyafet kayıplarının önlenebilir nitelikte olduğu düşünülmektedir. Dönem maliyetleri içerisinde önemli orana sahip enerji giderleri ile ilgili olarak; bölgeye elektrik tedarik eden tek bir işletme bulunmakta olup ilgili işletme ile sabit fiyat sözleşmesi yapılmıştır. Ayrıca belediye ile atık su üzerinden fiyat anlaşması bulunmaktadır. Öte yandan, su ısıtmasında güneş enerjisinden faydalanılmaktadır. Teknik müdür, ayrıca enerji tüketimi ile ilgili eğitimlerin verildiği ve gerekli tasarruf tedbirlerinin alındığını belirtmiştir. Örneğin, odalarda energy saver kart uygulaması kullanılmaktadır. Ayrıca odadaki klimalar split klima olup balkon kapısı açık olduğunda klima çalışmamaktadır. Öte yandan, 1300 ton kapasiteli büyük havuzda 24 saatte 2-3 kez ters yıkama yapılması gerekirken otelde 1 kez yapıldığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak, işletmenin mevcut oda satış gelirlerinin üzerinde oda satışı gelirlerine sahip olabileceği, başarısızlık maliyetlerini elimine ederek arzulanı kâr ve maliyet hedefine ulaşabileceği ve ek yatırım gerektirmeden sunduğu kalite seviyesini iyileştirebileceği tespit edilmiştir. İşletmenin geceleme sayısı ve hedef kâr marjının sürekli düşmesi otel işletmesini fiyat düşürerek satış yapma politikasına ittiği görülmektedir. Ancak işletme doğru fiyat belirleyerek, doğru pazar bölümlendirme yaparak ve bu pazar bölümlerine uygun fiyat farklılaştırması gerçekleştirerek ve satış politikalarını geliştirerek işletme satış gelirlerini artırabilir. Otel işletmelerinin satışlarda aracı kullanmaları kaçınılmazdır. Ancak aracılara ödenen komisyonlar düşürülebilir. Ayrıca otel işletmesinin bu fiyat baskısı nedeniyle maliyet düşürmek adına personelden önemli ölçüde kısmaktadır. Bunun yerine özellikle başarısızlık maliyetlerinde önemli payı olan yiyecek-içecek artıklarının elimine edilmesi gerekmektedir. Bunun için de doğru planlama ve yiyecek-içecek çeşitliliğinin azaltılması önerilmektedir. Ayrıca arz fazlalığı nedeniyle tercih edilen her şey dâhil sistemde çalışan otellerin, rekabet edebilmek ve kâr marjını koruyabilmek adına maliyeti azaltmak için kaliteyi düşürücü girişimler yerine müşteri kârlılık analizi yaparak maksimum doluluk, düşük kâr marjı yerine doğru doluluk ve hedef kâr marjı ile daha başarılı sonuçlar elde edebileceği düşünülmektedir. Öte yandan, işletmelerin geleneksel olarak "maliyet+kâr satış fiyatını belirler" anlayışından çıkarak müşterilerin isteklerine uygun fiyat ve kalite de ürün/hizmet ile arzulan kâra göre hesaplanan düşük maliyet, etkin ve verimli kaynak kullanımını amaçlayan hedef maliyetleme anlayışına geçmeleri gerekmektedir.

Araştırma tek bir otel işletmesi ve yüksek sezon (Temmuz-Ağustos) ayları ile sınırlıdır. Gelecek çalışmalarda yapılan çalışma genişletilerek kalite maliyetlerini takip eden işletmelerde uzun vadeli sonuçlara bakılabilir. Ayrıca müşteri kârlılık analizi sürece dâhil edilerek sonuçlar değerlendirilebilir. Bunun yanında geliştirilen model diğer sektörlere uygulanarak sonuçları karşılaştırılabilir.

## KAYNAKÇA

- ARIOTI, A., FANTOZZI, C., GRANCHI, M. ve VETTORI, E. (1999), **A Methodology to Diagnose The Target Cost in a Manufacturing Process**, II. International Conference on Intelligent Processing and Manufacturing of Material, Honolulu, 1, 629-633.
- ACAR, D. ve ŞENOL, H. (2014), **Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Araştırma**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2 (20), 1-25.
- AKKAYA, F. Y. (2010), **Hedef Maliyetleme Yönetiminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- AKSOYLU, S. ve DURSUN, Y. (2001), **Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme**, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11, 357-371.
- ALAGÖZ, A., YILMAZ, B. ve AY, M. (2005), **Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma**, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 47-51, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- ALAGÖZ, A. ve CERAN, Y. (2006), **Stratejik Maliyet ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yöntemi (Target Cost Management)**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15, 61-83.
- ALPKAN, S. (2012), **Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi, Karabük.
- ANSARI, S., BELL, J. ve SWENSON, D. (2006), **A Template for Implementing Target Costing**, Cost Management, 20 (5), 20-27.
- AYIK, T., BENETATOS, T. ve EVAGELOU, I. (2013), **Tourist Consumer Behaviour Insights in Relation to all Inclusive Hotel Resorts: The Case of Antalya**, Journal of Tourism Research, 7, 109-123.
- BAHŞI, C. G. ve CAN, A. V. (2001), **Hedef Maliyetleme**, Muhasebe ve Denetime Bakış, 4, 47-64
- BALCI, A. (2011), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem, Teknik ve İlkeler**, Pegem Akademi, Ankara.
- BARAK, H. (2006), **Turizm Sektöründe Uygulanan Her Şey Dahil Tatil Sisteminin Bölgedeki İşletmeler Üzerindeki Etkisi ve Bodrum Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- BAŞARAN, S. (2014), **Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Etkinliğinin Hedef Maliyet Yöntemiyle Sağlanması: Alanya Bölgesinde Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- BEKÇİ, İ. ve TORAMAN, A. (2011), **Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16 (2), 39-57.
- BİLGİNOĞLU, F. (1995), **Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı**, Yönetim Dergisi, 6 (21), 13-15.
- BLYTHE, J. (2005), **Essentials of Marketing**, Pearson Education, England.
- BOSTAN, A., ARMAĞAN, E. A. ve SÜKLÜM, N. (2006), **Her Şey Dahil Sistem Uygulayan Otel İşletmelerinde Müşteri Memnuniyeti: Bir Alan Araştırması**, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 4 (6), 32-53.
- COOPER, R. ve SLAGMULDER, R. (1999), **Develop Profitable New Products with Target Costing**, Sloan Management Review, 40 (4), 23-34.
- COŞKUN, A. (2003), **Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme**, Akademik Araştırmalar Dergisi, 15, 25-34.
- ÇABUK, Y. (2005), **Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler**, ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, 7 (7), 1-8.
- ÇAKICI, A. ve ÇETİNSÖZ, B. (2010), **Otel İşletmelerinde Her Şey Dahil Sistemin Satın Alma Politikalarına Yansımaları Üzerine Bir Araştırma**, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2, 1-19.
- ÇEVİRGEN, A. ve ÜNGÜREN, E. (2009), **Yöre Esnafının Her Şey Dahil Sistemine Yönelik Tutumları**, Ege Akademik Bakış Dergisi, 9 (2), 637-658.
- ÇİFTÇİ, H., DÜZAKIN, E. ve ÖNAL, Y. B. (2007), **All Inclusive System and Its Effects on The Turkish Tourism Sector**, Problems and Perspectives in Management, 5 (3), 269-285.

- ÇİZEL, R. B. (2008), **Herşey Dahil Sistemin Ortaya Çıkış ve Yaygınlaşma Sürecinde Etkili Çevresel Baskılar ve Konaklama İşletmelerinin Stratejik Yanıtlarının Antalya Yöresinde Araştırılması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- ÇİZEL, R. B., ÇİZEL, B., SARVAN, F. ve ÖZDEMİR, B. (2013), **Emergence and Spread of an All-Inclusive System in The Turkish Tourism Sector and Strategic Responses of Accommodation Firms**, International Journal of Hospitality & Tourism Administration, 14 (4), 305-340.
- DALY, J. L. (2002), **Pricing for Profitability: Activity-Based Pricing for Competitive Advantage**, John Wiley & Sons, Inc, New York.
- DAN, S., SHADID, A., JAN, B. ve Ill-Woon, K. (2003), **Best Practices in Target Costing**, Management Accounting Quarterly, 4 (2), 12-17.
- DEMİR, K. (2012), **Kalite Maliyetleri Yönetimi ve Otel İşletmeleri Üzerinde Bir İnceleme**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- DEMİR, S. ve DİLEK, A. (2010), **Yönetim Kararlarında Hedef Maliyetleme: Konaklama İşletmesi Uygulaması**, Mali Ufuklar Dergisi, 2, 11-33.
- DOĞDUBAY, M. ve SARIOĞLAN, M. (2010), **Büyük Ölçekli Otel İşletmelerinin Yiyecek-İçecek Ünitelerinde Üretim Dengesini Bozan Üretim Kayıplarının Rapor Edilmesi**, TÜBAV Bilim Dergisi, 3 (1), 106-116.
- ERDEM, B. ve TOKMAK, C. (2015), **Turizm İşletmelerinde İnsan Kaynakları Planlaması**, E. Pelit (Ed.), Turizm İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi, 131-198, Grafiker Yayınları, Ankara.
- ERGÜL, A. (2014), **Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- FEIL, P., YOOK, K. H. ve KIM, I. W. (2004), **Japanese Target Costing: A Historical Perspective**, International Journal of Strategic Cost Management, 11, 10-19.
- HAGUE, N. (2009), **The Problem with Price**, The Journal of Professional Pricing, 18 (3), 28-33.
- HARMON, R. R., UNNIL, R. ve ANDERSON, T. R. (2007), **Price Sensitivity Measurement and New Product Pricing: A Cognitive Response Approach**, Management of Engineering and Technology, IEEE Publishing, USA.
- HELMS, M. M., ETTKIN, L. P., BAXTER, J. T. ve GORDON, M. W. (2005), **Managerial Implications of Target Costing**, Competitiveness Review: An International Business Journal, 15 (1), 49-56.
- İZBUDAK, Z. H. (2005), **Pazara Yönelik Stratejik Maliyet Yöntemleri ve Hedef Maliyetleme Üzerine Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.
- KATO, Y. (1993), **Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies**, Management Accounting Research, 4 (1), 33-47.
- KAUR, M. (2014), **Poising Between Price and Quality Using Target Costing**, GE- International Journal of Management Research, 2 (1), 17-33.
- KEANE, M. J. (1997), **Quality and Pricing in Tourism Destinations**, Annals of Tourism Research, 24 (1), 117-130.
- KIRLIOĞLU, H. (2013), **Kalite Maliyetleri**, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- KOÇ, E. (2006), **Total Quality Management and Business Excellence in Services: The Implications of All-Inclusive Pricing System on Internal and External Customer**, Total Quality Management & Business Excellence, 17 (7), 857-877.
- KÖLÜK, N., DİLSİZ, İ. ve KARTAL, C. S. (2003), **Kalite Güvencesi ve Standartları**, Atlas Yayıncılık, Malatya.
- KUTAY, N. ve AKKAYA, G. (2000), **Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme**, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, 15 (2), 1-15.
- LEWIS, R. C. ve SHOEMAKER, S. (1997), **Price-Sensitivity Measurement: A Tool for the Hospitality Industry**, Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, 38 (2), 44-54.
- LUCHARS, J. Y. ve HINKIN, T. R. (1996), **The Service-Quality Audit: A Hotel Case Study**, Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, 37 (1), 34-41.
- MENEKŞE, R. (2005), **Her Şey Dahil Sistemin ve Sistemden Faydalananlar Açısından Etkilerinin Otel Yöneticilerinin**

- Gözünden Değerlendirilmesi (Marmaris Örneği)**, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 1, 97-124.
- NUBİN, S. (2006), **Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- OĞAN, Y. (2015), **Konaklama İşletmelerinde Kalite Maliyet Sistemi ve Doğu Karadeniz Bölgesi'ndeki Otel İşletmelerinde Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Niğde.
- OKUTMUŞ, E. ve ERGÜL, A. (2015), **Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 65, 97-116.
- ÖN ESEN, F. (2013), **Turizm Öğrencilerinin Her Şey Dahil Sistemine Yönelik Tutumları**, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 30, 1-24.
- ÖZDEMİR, A. (2010), **Her Şey Dâhil Sistemin Konaklama İşletmelerince Tercih Edilme Nedenleri ve Ekonomik Etkileri: Antalya Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- ÖZDEMİR, B. (2001), **Otel İşletmelerinde Mutfak Yönetimi ve Her Şey Dahil (All Inclusive) Uygulamasının Mutfak Yönetimine Etkileri Üzerinde Sektörel Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- ÖZER, G. ve SAVAŞ, O. (2000), **A New Challenge for Business Administration in the New Millennium: Confrontational Competition**, In First International Joint Symposium on Business, 77-87, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi ve Silesian Üniversitesi, Gökçeada-Çanakkale
- PELİT, E., ERKILIÇ, E., AYDOĞAN, N. ve BOZDOĞAN, İ. (2011), **Tourism Academicians' Assessments on Advantages and Disadvantages of All-Inclusive System Applied in Turkish Tourism Sector**, Management and Education, VII (3), 117-124.
- RAAB, C., MAYER, K., KIM, Y. S. ve SHOEMAKER, S. (2009), **Price-Sensitivity Measurement: A Tool for Restaurant Menu Pricing**, Journal of Hospitality & Tourism Research, 33 (1), 93-105.
- RAAB, C., MAYER, K., SHOEMAKER, S. ve NG, S. (2009), **Activity-Based Pricing: Can It Be Applied in Restaurants?**, International Journal of Contemporary Hospitality Management, 21 (4), 393-410.
- RAMDEEN, C., SANTOS, J. ve CHATFIELD, H. K. (2007), **Measuring The Cost of Quality in a Hotel Restaurant Operation**, International Journal of Contemporary Hospitality Management, 19 (4), 286-295.
- SAROKOLAEI, M. A., TAGHIZADEH, V. ve EBRATI, M. (2012), **The Relationship Between Target Costing and Value-Based Pricing and Presenting an Aggregate Model Based on Customers' Expectations**, Procedia-Social and Behavioral Sciences, 41, 74-83.
- SAYGIN, T. (2008), **Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- ŞAHİN, M. A. (2012), **Alanya ve Çevresinde Beş Yıldızlı Otellerde Yiyecek İçecek Kalite Maliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- ŞENOL, H. (2011), **Konaklama İşletmelerinde Her Şey Dahil Sistemin Hedef Maliyetleme Bağlamında Analizi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- TAŞTAN, H. (2014), **Kısıt Yönetiminde Kalite Maliyetlerinin Kullanımı: Bir Otel İşletmesinde Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- ÜNER, M. M., SÖKMEN, A. ve BİRKAN, İ. (2006), **Türkiye'de Her Şey Dahil Uygulamasının Konaklama İşletmeleri Üzerindeki Etkisi: Antalya Örneği**, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, 17 (1), 35-50.
- ÜNGÜREN, E., ALGÜR, S. ve DOĞAN, H. (2009), **Konaklama ve Seyahat Acentaları Yöneticilerinin Her Şey Dahil Sistemine Yönelik Tutumları: Antalya Örneği**, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi, 17, 95-112.
- WEINER, J. L. (2002), **Applied Pricing Research**, In Proceedings of The Sawtooth Software Conference, 111-122, Sequim, Sawtooth Software, WA.
- WESTENDORP, P. H. (1976), **NSS-Price Sensitivity Meter (PSM)- A New Approach to Study Consumer Perception of Price**, ESOMAR Congress, Venice, 139-167.
- YÜKSELEN, C. (2016), **Pazarlama İlkeler-Yönetim-Örnek Olaylar (13. Yenilenmiş Baskı)**, Detay Yayıncılık, Ankara.