

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN YİYECEK İÇECEK FAALİYETLERİNDE TEDARİK ZİNCİRİ
MALİYETLERİNİN HEDEF MALİYETLEME İLE BİRLİKTE UYGULANMASI**

**COMBINED IMPLEMENTATION OF THE SUPPLY CHAIN COSTS WITH TARGET COSTING FOR FOOD
AND BEVERAGES ACTIVITIES OF ACCOMMODATION ESTABLISHMENTS**

Ercüment OKUTMUŞ¹

Ayşe ERGÜL²

ÖZET

Konaklama işletmelerinde tedarik zinciri maliyetlerinin artan önemi, tedarik zinciri faaliyetlerinin gözden geçirilmesini ve tedarik zinciri maliyetlerinin kontrol altına alınmasını gerektirmektedir. Bu açıdan bakıldığında tedarik zinciri yönetiminin piyasa odaklı olan hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte uygulanabilirliği söz konusu olabilmektedir. Çalışmada konaklama işletmelerinin yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmeleri için tedarik zinciri maliyetlerinin hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte kullanılarak maliyet kontrolü, etkinliği ve minimizasyonunun sağlanması amacıyla Alanya’da faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinin muhasebe sistemi verileri tasnif edilerek bir model geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Tedarik Zinciri Maliyetleri, Hedef Maliyetleme, Konaklama İşletmeleri

¹ Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Yrd. Doç. Dr , ercokut@hotmail.com

² ayseergul@yahoo.com

ABSTRACT

The growing importance of supply chain costs in accommodation establishments requires reviewing of supply chain activities and controlling the supply chain costs. From this point, combined applicability of the supply chain management with market driven target costing method could be on the carpet. In this study, cost control, efficiency and minimization is aimed to provide combined using supply chain costs with target costing method in order to resume the activities of accommodation establishments in a highly competitive environment. For this purpose a model has been developed being classified the accounting system data of a accommodation establishments operated in Alanya.

Keywords: Supply Chain Costs, Target Costing, Accommodation Establishments

GİRİŞ

Sektörel özellikleri gereği küresel bir ortamda faaliyet gösteren konaklama işletmeleri yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmeye çalışmaktadırlar. Akdeniz çanağında yer alan Türkiye özellikle Yunanistan ve İspanya ile yoğun rekabet içerisinde. Yunanistan ve İspanya'nın her şey dahil sistemden çıktığı ve Türkiye'de hala bu sistemin uygulandığı düşünülürse Türk konaklama sektörünün ciddi bir rekabet içinde olduğu anlaşılacaktır. Bu uluslar arası rekabet ortamında konaklama işletmelerinin sürdürülebilirliğini sağlamaları belirli bir kar düzeyine ulaşmalarına bağlı olmaktadır. Ortakların kar üzerindeki beklentileri karın azaltılmasını engellemekte, serbest piyasada faaliyet göstermeleri ise fiyatın belirlenmesini zorlaştırmaktadır.

Konaklama işletmelerinin fiyatlar ve kar ile oynayamamaları sonucunda ise rekabet ve sürdürülebilirlik boyutunda amaç maliyet minimizasyonu, kontrolü ve etkinliği olarak ortaya çıkmaktadır. Rekabet ortamının yaşanan değişim, teknolojik gelişmeler, değişen tüketici beklentileri ve ürün/hizmet yaşam dönemlerinin kısalması konaklama işletmelerinde tedarik zinciri maliyetlerinin önemini artırmaktadır. Konaklama işletmelerinde bu yöntemle yöneticilere üretilen hizmetlerin maliyetleri hakkında ayrıntılı ve gerçekçi bilgiler sunabilecektir. Yöneticilerin tedarik zincirinden elde edilen bilgilerle maliyet minimizasyonu, kontrolü ve etkinliği sağlayabilmeleri ve böylece yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri ise piyasa odaklı olan hedef maliyetleme gibi diğer bir maliyet yöntemi ile birlikte uygulanabilirliğine bağlı olabilecektir.

Çalışmanın amacı konaklama işletmelerinde oluşan tedarik zinciri maliyetlerinin hedef maliyetleme yöntemi kullanılarak maliyet kontrolünün ve etkinliğinin sağlanması ve rekabet avantajı sağlama açısından maliyet etkinliği sağlamada tedarik zinciri ve hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği konusunda var olan literatür boşluğunu gidermektir. Çalışma Akdeniz çanağında yer alan Türk konaklama işletmelerinin küresel rekabet ortamında rekabet edebilirliği ve sürdürülebilirlik boyutunda diğer konaklama işletmelerine örnek teşkil etmesi açısından da önem taşımaktadır.

Konaklama işletmeleri dinlenme, eğlenme gibi soyut hizmetler üretmelerinin yanında üretim işletmelerindeki üretim sürecine benzer süreçlerden geçen yiyecek içecek hizmetleri gibi somut hizmetler de üretmektedirler. Bunun yanı sıra konaklama işletmeleri yiyecek içecek operasyonunu çok ciddi boyutlarda kullandıklarından çalışmada bu hizmetler dikkate alınacaktır.

TEDARİK ZİNCİRİ VE TEDARİK ZİNCİRİ MALİYETLERİ

Tedarik zinciri, işletmelerin rekabet avantajı elde etmek için üzerinde durması ve incelemesi gereken bir yöntemdir (Ateş, 2011). 1900'li yıllarda ortaya çıkan tedarik zinciri kavramının teknolojik gelişmeler ve artan rekabet ile birlikte farklılaştığı ve geliştiği görülmektedir.

Tedarik zinciri, üreticiler, üretim aşamasında tedarik işiyle uğraşanlar ve ürün/hizmetleri dağıtım kanalları aracılığıyla tüketiciye ulaştırılmasında değer yaratan ögeler bütünüdür (Elagöz, 2006). Tedarik Zinciri Konseyine göre tedarik zinciri son ürünün üretilmesi ve dağıtımı ile ilgili tüm

çabaları kapsamakta, (The Supply Chain Council, 2001) müşteri odaklı piyasada temel bir rekabet avantajı olarak değerlendirilmekte (Larsen, 2000), ve zincire üye işletmelerin maliyetleri düşürme, hizmet seviyesini arttırma, bilgi akışını güçlendirilme, işlem hızını arttırma, rekabetçi farklılığı oluşturma ve işletmeler arasındaki etkin bir iletişim kurarak esnekliği arttırmada önemli bir rol oynamaktadır (Lancioni, Smith ve Oliva, 2000).

Tedarik zinciri yönetimi, ürün/hizmetin üretilmesinden tüketiciye dağıtılmasına kadar gerçekleşen zincirdeki hem yukarı (girdi sağlayanlar), hem de aşağı (dağıtım ve pazarlama sonrası hizmetler) tüm malzeme ve bilgi akışlarını ifade etmektedir (Vrijhoef ve Koskela, 2000).

Tedarik zinciri maliyetleri ise işletmelerin madde ve malzemelerin sağlanması, ürün/hizmete dönüştürülmesi ve müşteriye dağıtılması sırasında yaptığı faaliyetlerin maliyetlerinden oluşmaktadır. Elagöz (2006), çalışmasında tedarik zinciri maliyetlerini üretim öncesi oluşan maliyetler, üretim maliyetleri ve faaliyet maliyetleri (üretim sonrası maliyetler) olarak sınıflandırmaktadır.

Üretim öncesi maliyetler, işletmelerin üretim aşamasına geçmeden önce üretim için gerekli olan ve ürün/hizmeti oluşturacak olan girdilerin tedarik edilmesi sırasında ortaya çıkan tedarik ve stoklama maliyetlerinden oluşmaktadır. **Tedarik maliyetleri** işletmenin ihtiyacı olan girdilerin tedarikini ifade eden tedarik fonksiyonu ile ilgili yapılan tedarikçi seçme, tedarik ihtiyacı belirleme, sipariş verme, nakliye/taşıma ve sipariş/kontrol maliyetlerinden oluşmaktadır (Elagöz, 2006). **Stok bulundurma maliyetleri**; üretim için gerekli malzemelerin elde bulundurulmasından kaynaklanan maliyetlerdir. *Fazla stok bulundurma maliyeti*, fire, alternatif yatırım olanaklarının kaçırılması, fazla sermaye bağlanması nedeniyle faiz gideri, fazla stoka ilişkin artan personel, kırtasiye ve sigorta giderlerinden; *Az stok bulundurma maliyeti* ise işletmeye gerekli olduğunda stokun yetersiz olmasından kaynaklanan ek sipariş maliyeti, ek nakliye maliyeti ve kaybedilen miktar ıskontolarından oluşmaktadır (Yükçü, 2011). *Depolama maliyeti*, stoklanan madde ve malzemelerin depolama maliyetlerinden (Erdoğan, 2007); *İç taşıma (aktarma) maliyetleri*, depolanan madde ve malzemelerin ihtiyaç duyuldukça üretime gönderilirken yapılan gerekli bölümlere aktarma faaliyetleri sırasında oluşan maliyetlerden oluşmaktadır (Acar ve Ateş, 2011).

Üretim maliyetleri, ürün/hizmet üretiminde kullanılan ve ürün/hizmete yüklenen tüm girdileri kapsamaktadır (Savcı, 2011). Ürün/hizmetin üretilmesinde kullanılan üç temel girdi; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamı üretim maliyetlerini vermektedir (Hacırüstemoğlu, 1997).

Üretim sonrası maliyetler (Faaliyet maliyetleri) ise araştırma geliştirme, pazarlama satış dağıtım, genel yönetim ve finansman giderlerinden oluşmaktadır.

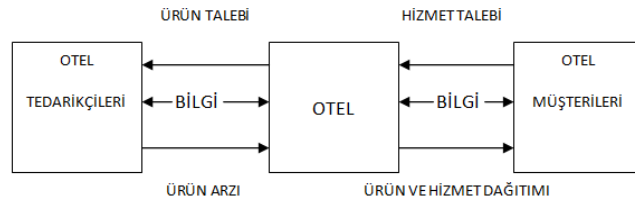
Bugün işletmeler ana faaliyet konularına odaklanmakta, ana faaliyet konuları dışında kalan her şeyi dışarıdan karşılamaktadırlar. Örneğin otomobil üreticileri ürettikleri araçlarda kullandıkları birçok parçayı dış kaynaklı olarak karşılayıp, sadece montaj işi ile uğraşmaktadırlar (Elagöz, 2006).

Benzer şekilde konaklama işletmeleri de örneğin yiyecek içecek hizmetlerinde hammaddeyi dışarıdan karşılamakta ana faaliyetlerinden biri olan yiyecek içecek hizmetini sadece işleyerek müşterilerine sunmaktadırlar.

Konaklama işletmeleri kendileri tarafından üretilen ya da dışarıdan sağlanan ürün/hizmetleri müşterilerine sunan işletmelerdir. Başta konaklama ve yiyecek içecek hizmetleri sunan konaklama işletmeleri bunun yanında ölçeğine göre iletişim hizmetleri, sağlık ve güvenlik hizmetleri, spor aktiviteleri, sosyal aktiviteler, geziler ve müşteri ilişkileri gibi hizmetleri de sunmaktadırlar. Kothari, Hu ve Roehl (2005) çalışmalarında konaklama işletmelerinin bu hizmetlerin bazılarını kendisinin ürettiğinden bazılarını ise dışarıdan sağladığından bahsetmektedir. Yiyecek ve içecek madde ve malzemeleri gibi bazı hizmetleri üretmek mümkün olmadığı için bu tür hizmetler tedarikçiler aracılığıyla sağlanmaktadır.

Konaklama işletmelerinde tedarik zinciri, işletmenin tedarikçilerinden müşterilerine olan bilgi, hizmet ve üretim akış sürecidir. Bu süreçte müşteriler ile tedarikçiler arasında yer alan konaklama işletmelerinin, olası olumsuzluk ve memnuniyetsizliklerden etkilenmemek ve rekabet ortamında ayakta kalabilmek için tedarik zincirini etkili bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir (Kothari, Hu ve Roehl, 2005). Şekil 1’de bir otelin temel tedarik zinciri gösterilmektedir.

Şekil 1: Bir Otelin Temel Tedarik Zinciri



Kaynak: Kothari, Hu ve Roehl, 2005.

Konaklama işletmelerinde tedarik zinciri uygulamaları sektörel özelliklerden dolayı birtakım farklılıklar kazanmaktadır. Bu farklılıklar Baltacıoğlu vd (2006) çalışmalarında şu şekilde belirtilmiştir: Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetlerin eğlenme, dinlenme gibi soyut özellikleri tedarik zinciri için önemli kabul edilen ulaştırma gibi bir takım lojistik faaliyetlerin yok olmasına neden olmakta yerini üretim ve tüketimin aynı yerde olması anlamına gelen eşzamanlılık kavramına bırakmaktadır. Konaklama işletmelerinde tedarik zinciri uygulamalarında bir diğer farklılık hizmetin mevcut olduğu anda tüketilmemesi yani stoklanamaz özelliği hizmetin depolanmasını imkansız kılmakta ve yiyecek içecek hizmetleri, sarflar (elektrik malzemeleri, temizlik malzemeleri, üniformalar vb) gibi somut hizmetler dışında hizmetler için depolama işlevi tedarik zincirinde tamamen uygulanamaz bir işlev olmaktadır (Baltacıoğlu vd, 2006).

Konaklama işletmelerinin düşük maliyetli ve kaliteli ürün üretmeleri ancak uygun tedarikçi seçimi ile mümkün olabilmektedir. En uygun tedarikçinin belirlenmesi ürün/hizmet satın alımında uygun maliyet sağlamanın yanında rekabet avantajının gelişimini de olumlu yönde etkilemektedir

(Xia and Wu, 2007). Bu durum; konaklama işletmelerinin rekabet üstünlüğünü, maliyetlerini, müşteri memnuniyetini etkilediği gibi, yiyecek içecek faaliyetlerinin devamlılığında büyük rol oynamaktadır (Sarioğlan ve Avcıkurt, 2010). Konaklama işletmelerinin yiyecek içecek hizmetleri ile ilgili her türlü girdinin en uygun tedarikçiden alınması için yapılan faaliyetlerin maliyetleri tedarikçi seçme maliyetlerini oluşturmaktadır. Konaklama işletmelerinde tedarik ihtiyacının belirlenmesi maliyetleri yiyecek içeceklerin çabuk bozulma, uzun süre stoklayamama, üretildiği anda tüketilmesi gibi özelliklerinden dolayı oldukça önemlidir. Konaklama işletmesinin büyüklüğü, niteliği, kullandığı sistem (her şey dahil, yarım pansiyon, oda kahvaltısı, tam pansiyon gibi) ve faaliyette bulunduğu döneme göre tedarik ihtiyacı ve tedarik süresi kesin olarak dönemler itibarıyla belirlenmelidir. Bu giderler sırasında yapılan faaliyetler konaklama işletmelerinin tedarik ihtiyacı belirleme maliyetlerini oluşturmaktadır. Konaklama işletmelerinde belirlenen tedarik ihtiyacının ilgili tedarik kaynaklarından sipariş verilmesinin de bir maliyeti bulunmakta ve bu işlem için yapılan faaliyetlerin maliyetleri sipariş verme maliyetlerini oluşturmaktadır. Belirlenen tedarik ihtiyacı yani sipariş sayısı sipariş ve stok bulundurma maliyetlerini doğrudan etkilemektedir. Tedarikçilerden yüksek miktarlardaki alımlarda oluşan iskontolar aynı zamanda bir maliyet azaltımı olarak görülebilir. Ancak yüksek miktarda alımlarda stok bulundurma maliyetlerinin artacağı göz önüne alınarak stok bulundurma maliyetinin fazla olmadığı ürünlere yönelik alımların yapılması daha uygun olacaktır. Bu nedenle konaklama işletmelerinde doğru sipariş miktarının belirlenmesi oldukça önemlidir.

Sipariş edilen yiyecek içecek madde ve malzemelerinin konaklama işletmelerine getirilmesi sırasında yapılan faaliyetlerin maliyetleri nakliye ve taşıma maliyetlerini oluşturmaktadır. Bu maliyetler konaklama işletmeleri ile yapılan anlaşmalara göre satıcı işletme tarafından karşılanabileceği gibi konaklama işletmesi tarafından da üstlenilebilmektedir. Konaklama işletmelerinin yiyecek içecek madde ve malzemelerinin fiyat, miktar ve kalite açısından istenilen nitelikte olup olmadığı kontrol edildikten sonra kabul edilmesi ile ilgili faaliyetlerin maliyetleri ise sipariş kontrol ve kabul maliyetlerini oluşturmaktadır.

Yiyecek içecek madde ve malzemelerinin özelliklerinden dolayı konaklama işletmelerinde stoklama maliyetleri oldukça önemlidir. Konaklama işletmeleri de yiyecek içecek faaliyetlerini aksatmadan devam ettirmek, belirsizliklere karşı korunmak ve ek siparişleri karşılayabilmek için stok bulundurma durumundadırlar. Diğer işletmelerden farklı olarak konaklama işletmelerinde mutfak ve barlarda bulunan koltuk altı ambarı olarak adlandırılan depolarda yiyecek içecek madde ve malzemelerinin işlenene kadar bekletilmesi sırasında oluşan maliyetlerde stok bulundurma maliyetleri içerisinde değerlendirilebilir. İşletmede depolanan yiyecek içecek madde ve malzemelerinin ihtiyaca göre üretime gönderilmesi sırasında oluşan maliyetler ise aktarma maliyetleridir.

Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek hizmet üretimi maliyetleri diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek direk ilk madde ve malzeme giderleri yiyecek içecek hizmet üretiminde gerek işlenerek (portakalın suyunu sıkarak içecek olarak vermek, bir yemek pişirmek gibi) gerekse işlemeden (portakalı meyve olarak vermek gibi) kullanılan tüm madde ve malzemelerin maliyetini kapsamaktadır. Direkt işçilik maliyeti ise yiyecek içecek hizmetlerinde çalışanların işçilik maliyetlerinden oluşmaktadır. Genel üretim giderleri ise yiyecek içecek hizmetleri ile ilgili olarak yapılan endirekt işçilik, yiyecek- içecek hizmetinde kullanılan makinelerin amortismanı, elektrik, su, yakıt giderleri gibi giderlerden oluşmaktadır.

Konaklama işletmelerinde üretim sonrası maliyetler ise yiyecek içecek hizmet üretimi de dahil konaklama işletmelerinde hizmet üretimi dışında gerçekleştirilen araştırma geliştirme, pazarlama satış dağıtım, genel yönetim ve finansman giderlerinden oluşmaktadır.

Konaklama işletmelerinin ana faaliyetlerinden biri olan yiyecek içecek hizmetleri oldukça fazla önem taşımaktadır. Örnek verilecek olursa Antalya Bölgesinde büyük otellerin birçoğunun günlük ortalama müşteri kapasitesi 1500-2000 kişidir. Her şey dahil sistem (istenilen miktarda tüketilmesi) çerçevesinde bu 1500-2000 kişinin sabah/öğle/akşam olmak üzere yeme içme ihtiyaçlarının karşılanması ve herhangi bir aksamanın olmaması gerekmektedir. Yiyecek içecek madde ve malzemelerinin büyük çoğunluğunu tedarikçilerden karşılayan konaklama işletmelerinin müşterilerin istek ve beklentilerini aksatmadan karşılamaları, hizmet ürününün sürekliliğini sağlamaları ve yoğun rekabet ortamında pazar paylarını koruyup geliştirmeleri ancak tedarik zinciri ile iyi ilişkiler geliştirip yönetmelerine bağlı olabilecektir.

HEDEF MALİYETLEME

Hedef maliyet belirli bir pazar payına erişebilmek için kullanılan ve satış fiyatına göre hesaplanan, piyasa odaklı maliyetleri ifade etmektedir. Hedef maliyetleme yöntemi ise, yeni bir ürün/hizmet için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği süreç olarak tanımlanmaktadır (Yükçü ve Gönen, 2008).

Küresel rekabet ortamında üstünlük kazanmak amacıyla işletmeler artan bir şekilde sorunu tanımlama, çözme ve fırsatlardan yararlanmak için bir ürün/hizmet tasarım ve geliştirme sürecini kullanmaya yönelmektedirler (Aksoylu ve Dursun, 2001). Yöntemin en önemli özelliği yeni bir ürün/hizmetin planlama ve araştırma geliştirme aşamasında maliyetlerin azaltılmasına yönelik fikirleri dikkate alarak müşteri istek ve beklentilerini karşılamayı sağlarken ürün/hizmetin yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmaya odaklanmasıdır (Berry ve Ahmed, 1997). Yöntem işletmenin uzun dönemli kar planlarına ulaşmak amacıyla müşteri istek ve beklentilerini yerine getirecek biçimde ürün/hizmetlerin düşük maliyetle üretilmesi hedeflenmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997b).

Ürün/hizmet üretilmeden önce hedef fiyat=hedef maliyet + hedef kar bilindiği için işletmelerin karşı karşıya kalacakları riskler azalacak maliyet üzerinde esnek çalışmalar yapılabilecektir.

Hedef maliyetleme altı temel ilkeye dayanmaktadır. Hedef maliyetleme sürecinin kavramsal sürecini dayanaklarını oluşturan bu ilkeler (Swenson vd, 2003): **Fiyata Göre Maliyetleme:** Hedef maliyetleme yönteminde öncelikle piyasa analizleri ve müşteri istek ve beklentileri dikkate alınarak hedef satış fiyatı belirlenmektedir. Belirlenen hedef satış müşterilerin ödemeye razı olduğu fiyattır. Bu fiyattan hedef kar marjı düşülerek hedef maliyet belirlenmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002). **Müşteri Odaklılık:** Kalite, maliyet ve zaman açısından müşteri istek ve beklentileri eş zamanlı olarak ürün/hizmet ve süreç kararlarına dahil edilir ve daha sonraki maliyet analizlerini yönlendirir (Swenson vd, 2003). **Tasarım Odaklılık:** Hedef maliyetlemede tasarım aşaması ürün/hizmet maliyetlerinin yaklaşık % 80-85'i bu aşamada verilen kararlarla oluştuğu için oldukça fazla önem taşımaktadır. Bu aşamada oluşan maliyetler geleceğe taşınan maliyetler olması nedeniyle hedef maliyet yöntemi bu alanda çalışanları ürün/hizmetin, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirmektedir. Böylelikle tasarıma geçilmeden ürün/hizmet ve üretimi hakkında görüşler müşteri istek ve beklentileri dikkate alınarak incelenmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001). **Geniş Kapsamlı Katılım:** Çapraz fonksiyonlu ürün ve süreç ekipleri (tasarım mühendisleri, üretim, pazarlama, satın alma, satıcılar, tüketiciler vb) ilk tasarımdan son üretime kadar bütün süreçten sorumludurlar (Swenson vd, 2003). **Yaşam Dönemine Odaklanma:** Hedef maliyetleme, müşteri odaklı olup, tasarım kararlarında hem üretim hem de müşteri maliyetlerini dikkate alarak ürün/hizmet yaşam dönemine odaklanmaktadır (Albright, 1998). Amaç üretici ve müşteri açısından ürün/hizmet yaşam dönemi maliyetlerini en aza indirmektir (Köse, 2002). **Değer Zinciri İlişkisi:** Hedef Maliyetleme, tedarikçiler, satıcılar, bayiler, hizmet sağlayıcılar, dağıtımıcılar gibi değer zincirinin bütün üyelerini kapsamaktadır. Zincire üye bütün üyeler arasında koordinasyon sağlayarak maliyet azaltma çabalarını bütün değer zincirine yaymak için bütün üyeleri dikkate almaktadır (Gürdal, 2007).

Hedef maliyetleme yönteminin bileşenleri diğer bir deyişle temeli; hedef satış fiyatı, hedef kar, hedef maliyet ve hedef ürün/hizmet satış hacminden oluşmaktadır. **Hedef Satış Fiyatı:** Yeni ürün/hizmet piyasaya sürülürken piyasa koşulları dikkate alınarak fiyat oluşturulmalıdır. Ürün/hizmet çeşitliliği içinde yeni ürün/hizmetin yeri ve bu ürün/hizmet için yönetimin karlılık amaçları gibi iç faktörler ve müşteri sadakat düzeyi, kurum imajı, rakiplere göre ürün/hizmetin kalite ve işlevselliği, tahminlenen pazar payı ve rakiplerin fiyatları gibi dış faktörlere dikkat edilmelidir (Cooper ve Slagmulder, 1999). **Hedef Kar:** Amaç işletme sahibi ve ortakların kar payı beklentilerini karşılayacak bir kar marjının belirlenmesidir. Dolayısıyla yönetim, şirket kar beklentileri, rekabet analizi, bilgisayar simülasyonları vb karlılık analizleri kullanarak stratejik amaçlar doğrultusunda karlılık düzeyini belirlemektedir (Shank ve Fisher, 1999). **Hedef Maliyet:** Geleneksel maliyet artı yaklaşımından farklı olarak maliyetlerin bir fonksiyonu değil hedef satış fiyatı ile hedef karın bir fonksiyonudur (Akkaya,

2010). Bir ürün/hizmete ilişkin beklenen ve istenen kar marjını sağlayacak kabul edilebilir maliyet düzeyidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002). **Hedef Ürün/Hizmet Satış Hacmi:** Hedef maliyetlemede yalnızca hedef satış fiyatı ve hedef kar marjına göre hedef maliyetler belirlenmemekte aynı zamanda ürün/hizmetlerin hedef satış hacmi ve pazar payını da belirlenmektedir. Aksi takdirde ürün/hizmet için yapılacak genel üretim, ar-ge, satış, finansman ve yönetim giderleri anlaşılacaktır. Dolayısıyla pazar büyüklüğü, rekabet koşulları, hedef fiyat konusunda pazar duyarlılığı ve diğer şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir (Yükçü, 2011).

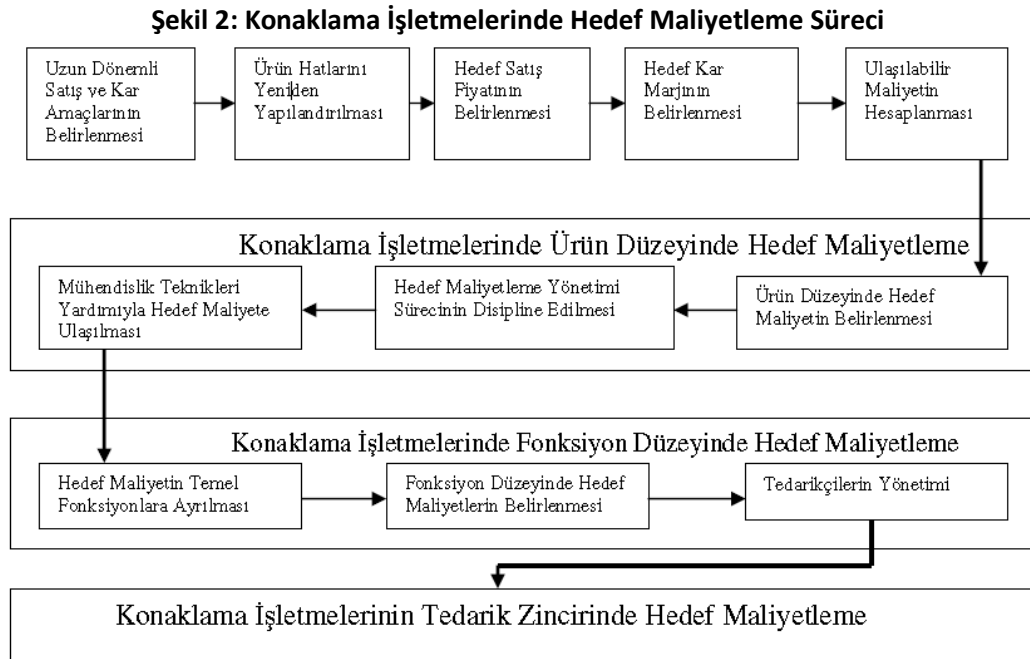
Hedef maliyetleme süreci üç temel düzeyde ele alınabilir. Bu düzeyler; pazar düzeyinde maliyetleme, ürün/hizmet düzeyinde hedef maliyetleme ve parça düzeyinde hedef maliyetlemedir. **Pazar Düzeyinde Maliyetleme** aşamasında uzun dönemli işletme planları ile hedef fiyat, hedef kar ve hedef maliyet unsurları belirlenmektedir. **Ürün/Hizmet Düzeyinde Hedef Maliyetleme** aşamasında hedef maliyet doğrultusunda ürün/hizmet tasarlanmakta ve ürün/hizmeti oluşturacak parçalar belirlenmektedir. **Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme** aşamasında ürün/hizmetin fonksiyonları karşılanarak buna yönelik parçaların tasarımı gerçekleştirilmekte ve tedarikçiler yönetilerek sürece dahil edilmektedir. (Cooper ve Slagmulder,1997a).

Konaklama işletmelerinde meydana gelen maliyetler, konaklama maliyetleri, yiyecek içecek maliyetleri ve diğer hizmetlerle ilgili maliyetler olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Akkaya, 2010). Konaklama işletmelerinde oluşan maliyetlerin en önemli kısmını yiyecek içecek madde ve malzemeleri oluşturması nedeniyle konaklama işletmelerinin şiddetli rekabet ortamında kar elde edebilmeleri ve sürekliliği sağlayabilmeleri için yiyecek içecek madde ve malzeme maliyetlerini en aza indirmeleri gerekmektedir (Çam, 2009). Bu açıdan bakıldığında ürünün planlama aşamasından başlayıp satış sonrası devam eden kısaca ürün yaşam dönemi maliyetlerine odaklanan hedef maliyetleme konaklama işletmelerinin yiyecek içecek madde ve malzemelerinin tedarik zinciri maliyetleri boyutunda değerlendirilebilir.

Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek hizmet üretiminde ileri teknoloji tasarımlardan bahsetmek mümkün olmamakla birlikte yiyecek içecek hizmet ürünü geliştirme, dizayn ve tasarım yapılmadığı anlamına gelmemektedir. Çünkü üretilen yiyecek içecek hizmet ürünüde yapılan en küçük bir değişiklik müşterilerin fiyat, kalite, güvenilirlik ve damak tadı beklentilerinde çok büyük değişikliklere neden olabilmektedir. İleri teknoloji işletmelerine göre konaklama işletmelerinde ürün/hizmet tasarımının en önemli farkı tasarım maliyetinin düşük olması ve çok az zaman almasıdır. Diğer bir ifadeyle yiyecek içecek hizmet ürününün tasarımında bilgi, düşünce ve tecrübe daha önemli olmaktadır. Fikir olduğu müddetçe hayata geçirilmesinin maliyeti düşük olmakta ve kısa zamanda yeni yiyecek içecek hizmet ürünü tanımlanabilmektedir. Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek tasarımının bu özellikleri göz önüne alındığında hedef maliyetlemenin amaçlarından biri olan müşteri beklentilerinin karşılanması gerçekleşebilmektedir (Gül ve Ergün, 2010).

Konaklama işletmelerinde fiyat piyasa tarafından belirlendiği için belirlenen bu fiyattan hedef kar marjı düşülerek hedef maliyete ulaşılabilir. Konaklama işletmelerinde müşteri istek ve beklentileri ile eşzamanlı olarak yürütülen ürün/hizmet geliştirme faaliyetleri tüketici odaklı olarak yönlendirilir ve müşteri düşünceleri sürekli olarak göz önünde bulundurulmaktadır. Konaklama işletmelerinde de oldukça önemli olan tasarım odaklı olma yatırım maliyetlerinin çok fazla olması nedeniyle karşılaşılabilecek problemlerin önceden çözülmesini sağlamaktadır. Konaklama işletmelerinde üretim ve tüketimin aynı anda gerçekleştirilmesi zorunluluğu işletme içinde ve dışında hizmet ürünüyle ilgili herkesin birlikte çalışmasını yani geniş kapsamlı katılımı gerektirmektedir. Bu zorunluluk ayrıca hizmet ürününün sürekliliğini sağlamak için yaşam dönemi boyunca maliyetleri azaltmayı ve kalite ve fonksiyonellikten taviz vermemeyi amaçlamaktadır. Son olarak konaklama işletmelerinin hizmet ürününü devamlılığı ve pazarda değer yaratabilmek açısından tedarikçiler, seyahat acenteleri, tur operatörleri, ortaklar, hizmet üreticileri kısaca değer zincirinin tüm üyeleri ile iyi ilişkiler geliştirmesi büyük önem arz etmektedir (Akkaya, 2010).

Konaklama işletmelerin hedef maliyetleme süreci Şekil 2’de görüldüğü gibi gerçekleşmektedir (Akkaya, 2010).



Kaynak: Akkaya, 2010.

Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme sürecinde ilk olarak pazar düzeyinde hedef maliyetler belirlenmektedir. Yiyecek içecek hizmet ürünü için öncelikle rakiplerin fiyatları, müşterilerin söz konusu ürün için ödemeye razı oldukları fiyat, müşterinin yiyecek içecek hizmet ürünü için algıladığı değer gibi piyasa koşulları analiz edilerek hedef satış fiyatına ulaşılmakta ve bu satış fiyatından geriye doğru hedef kar marjı belirlenmektedir. Hedef satış fiyatı ve hedef kar marjı arasındaki fark kabul edilebilir maliyetler olup, tasarımcılar bu maliyette müşterileri memnun edecek

ürün hizmet geliştirme üzerine odaklanmaktadır. Ancak bu her zaman mümkün olmayacağından mevcut üretim teknikleri, süreçleri, maliyet yapısı gibi konaklama işletmelerinin yetenekleri ve tedarikçilerini göz önünde tutarak kabul edilebilir maliyet konaklama işletmesinin ulaşabileceği bir hedef maliyete yükseltilmektedir. Yiyecek içecek hizmet ürününün hedef maliyetleri belirlendikten sonra parça düzeyinde hedef maliyet belirlemek için hedef maliyet bileşenlerine ayrılmakta ve yiyecek içecek hizmet ürünlerinin hedef maliyetleri bulunmaktadır.

Konaklama işletmelerinde parça düzeyinde hedef maliyetleme aşamasında her bir parçanın hedef maliyeti ayrı ayrı belirlenmektedir. Parça düzeyinde hedef maliyetleme tedarikçilerin fiyatı ile belirlendiği için konaklama işletmeleri tedarikçilere fiyat baskısı uygulayarak tedarikçileri yönetebilmekte ve sürece dahil edebilmektedirler (Akkaya, 2010). Konaklama işletmeleri özellikle yiyecek içecek hizmetlerini üretebilmek için gerekli olan madde ve malzemelerin büyük çoğunluğunu tedarikçilerden temin etmektedirler. Bu durum konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulamalarının özellikle de parça düzeyinde hedef maliyet belirleme aşamasında önemini artırmakta ve yiyecek içecek tedarik zincirinde oluşan maliyetlerin ne olması gerektiğine karar verilmesinde ve azaltılmasında önem taşımaktadır.

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE TEDARİK MALİYETLERİ VE HEDEF MALİYET YÖNTEMİNİN BİRLİKTE UYGULANABİLİRLİĞİ

Tedarik zincirinin başarısı, tedarik zincirinde yer alan tüm işletmelerin etkin ve etkili bir maliyet yönetimine sahip olmalarına bağlı olmaktadır (Yükçü ve Gönen, 2008). Bu açıdan bakıldığında tedarik zincirine üye işletmelerin geleneksel yöntemlerden ziyade müşteri istek ve beklentilerini göz önünde tutan, değer yaratmayan faaliyetleri sistemden çıkarıp değer yaratanlara önem veren, fiyatı müşteri istek ve beklentileri doğrultusunda belirleyen tam zamanında üretim, toplam kalite yönetimi, değer zinciri analizi, hedef maliyetleme gibi çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmaları gerekmektedir (Ateş, 2011). Diğer taraftan hedef maliyetleme yönteminin de başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için değer mühendisliği, kaizen, tedarik zinciri gibi bazı tekniklerle birlikte uygulanması gerekmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001). Yöntemden istenen faydanın elde edilebilmesi için işletme içi bölümler ve müşteriler, tedarikçiler, hizmet sağlayıcılar, bayiler gibi işletme dışı birimlerin katılımını ve birbirleriyle işbirliğinin sağlanması gerekmektedir.

Bir işletme sunduğu ürün/hizmetin hedef maliyetini belirlediğinde aynı zamanda ürün/hizmet bileşenlerinin de hedef maliyetini belirlemektedir. Parça düzeyinde hedef maliyetler belirlenirken işletmenin rakiplerinin oluşturduğu maliyet baskısı tedarikçilere aktarılmaktadır. Bu tür işletmeler hammaddelerinin ve/veya parçalarının belirli bir kısmını tedarikçilerden sağlamaktadırlar. Örneğin Toyota üçüncü şahıs tedarikçilerden araba üretimi için gerekli parça ve maddelerden % 70'ini sağlamaktadırlar. Bu parça ve maddelerin bağımlılık seviyesinin yüksek olması Toyota'nın başarısında tedarik zinciri ilişkisi oldukça fazla önem taşımaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1999). Benzer şekilde

konaklama işletmelerinin de yiyecek içecek hizmet ürünü için gerekli madde ve malzemelerin büyük çoğunluğunu tedarikçilerden karşılamaları, müşteri istek ve beklentilerinin kısa zamanda karşılanması ve müşteri memnuniyeti açısından bağımlılık derecesinin yüksek olması konaklama işletmesi – tedarikçi ilişkilerini çok önemli kılmaktadır.

Tedarik zincirinin pazar düzeyinde hedef maliyetleme sürecinde tedarikçi seçimi ve tedarikçilerin sağladıkları parçaların maliyetlerinin düşürülmesi için yaratıcı fikirler bulmaları durumunda ödüllendirilmeleri gibi iki önemli yönü bulunmaktadır (Saygın, 2008). Parça düzeyinde hedef maliyetler genelde tedarikçilerle pazarlık sürecinin sonunda oluşturulduğundan tedarikçi seçimi oldukça önemlidir. Ürün/hizmeti oluşturan parçaların belirlenen hedef maliyeti tedarikçilerden gelen fiyatla karşılaştırılmakta; fiyat çok yüksekse düşürülünceye kadar görüşmeler yapılmaktadır. Bu aşamada istenilen fiyat düşüşü karşılığında tedarikçileri teşvik edici ve ödüllendirici uygulamalar kullanılmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1999). Konaklama işletmelerinde de yiyecek içecek madde ve malzemelerinin tedarik edileceği tedarikçinin seçimi bu malzemelerin özellikleri, müşteri isteklerinin zamanında karşılanması, hizmet ürününün sürekliliği açısından oldukça önemlidir. Yiyecek içecek hizmet ürününün oluşturan maddelerin hedef maliyetlerine ulaşıncaya kadar pazarlık görüşmeleri devam ettirilmeli ve tedarikçilerden gelen maliyet düşürme teklifleri teşvik edilmeli ve ödüllendirilmelidir. Örneğin konaklama işletmesi tedarikçiden gelen 6 ay boyunca %15 indirim gibi bir teklife karşılık alımlarını peşin yaparak ya da gelecek yıl da aynı tedarikçi ile çalışarak tedarikçiyi teşvik edip ödüllendirebilecek ve aynı zamanda maliyet avantajı sağlayabilecektir.

Hedef maliyetleme ürün/hizmet geliştirme, planlama ve tasarım aşamasında başlaması nedeniyle süreç, rekabet, ürün/hizmet ve tedarik zinciri stratejisi ile ilgili bilgiler gerektirmektedir. İşletme ürün/hizmet geliştirme ve uygulama sürecinin odak noktasına müşterileri yerleştirmektedir. Müşterilerin kalite, fonksiyonellik ve fiyat konusunda istek ve beklentilerini karşılamak rekabet gücünün sağlanması ve sürdürülmesi açısından oldukça önemli görülmektedir. Bu görüşün yanı sıra hedef maliyetleme tedarik zincirini dikkate almadan uygulamaya konulamamaktadır. Hedef maliyetlemenin uygulanabilmesi için tedarik zincirine üye tüm işletmelerin hedef maliyetlemeyi uygulamaya hazır olması gerekmektedir (Lockamy ve Smith 2000).

Farklı tedarik zincirleri için farklı hedef maliyetleme uygulaması gerekmektedir. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri piyasalarda ve rekabet çevresinde müşteri istek ve beklentileri değişiklik gösterdiği için bu istek ve beklentilere yönelik tedarik zinciri ilişkileri de farklılık göstermektedir. Bu durum işletmelerin *fiyat tabanlı yaklaşım*, *değer tabanlı yaklaşım* ve *faaliyet tabanlı yaklaşım* gibi farklı hedef maliyetleme stratejilerini benimsemelerini gerektirmektedir (Lockamy ve Smith, 2000).

Fiyat tabanlı yaklaşım stratejisinde işletmenin faaliyet gösterdiği piyasada müşteri profili istikrarlı ve az çeşit talep eden müşteriler olması nedeniyle piyasaya yeni ürün sunumu nadiren gerçekleşmekte ve tedarik zincirinde nadiren ürün çeşitlemesi yapılmaktadır. Bu piyasada hedef

maliyet ile amaçlanan fiyat ve kar marjını doğru belirlemek ve tedarik zincirinden temin edilen girdilerin fiyatlarının indirilmesine ilişkin çaba göstermektir. **Değer tabanlı yaklaşım stratejisinde** müşteri profili, birbirinden farklı ve hızla değişen müşteri isteklerinden oluşmaktadır. Bu piyasada tedarik zinciri, değeri yüksek, yaşam dönemi kısa çeşitli ürünleri pazara sunarak müşteri beklentilerini karşılamayı amaçlamaktadır. Bu tür tedarik zincirleri için değer tabanlı hedef maliyetleme her faaliyetin değeriyle orantılı olarak kabul edilebilir maliyeti zincir içindeki bu faaliyetler arasında bölüştürmektedir. Bu bölüştürülmüş maliyetler ise tedarik zinciri üyelerine ödenmiş fiyatlar haline dönüşmektedir. Tedarik zinciri faaliyetleri maliyetlerinin belirlenmesiyle birlikte bu faaliyetleri kabul edilebilir maliyette gerçekleştirebilecek tedarik zinciri üyelerinin belirlenmesi için hedef maliyetleme yöntemi uygulanmaktadır. Bu çevrede hedef maliyetlemeye düşen görev kalite fonksiyon göçerimi gibi tekniklerle yeniden yapılandırma sürecini desteklemektir. **Faaliyet tabanlı maliyet stratejisinde** ise müşteri istekleri tek tip, sürekli değişmeyen ve iyi bilinen özellikte ve tedarik zinciri ilişkileri işbirlikçi bir yapıya sahip olmaktadır. Bu piyasada tedarik zincirinin başarısı toplam giderlerin kontrol altına alınarak düşürülmeye çalışılmasına bağlı olmaktadır. Bu aşamada hedef maliyetleme maliyet liderliği gibi rekabet gücünü sürekli artıracak çabaları teşvik etmeyi ve yapılandırmayı amaçlamaktadır (Lockamy ve Smith, 2000).

Konaklama işletmelerinin faaliyet gösterdiği turizm piyasasında da müşteri istek ve beklentileri birbirinden oldukça farklı ve sürekli değişmekte olduğundan konaklama işletmelerinin tedarik zincirinde değer tabanlı hedef maliyetleme stratejisinin uygulanması daha uygun olabilecektir. Bu bağlamda konaklama işletmelerinin tedarik zincirleri, müşteri isteklerinin farklı ve çok değişken olmasının yanında yiyecek içecek madde ve malzemelerinin mevsimsellik, tazelik gibi özellikleri nedeniyle çok sayıda kısa yaşam dönemine sahip yiyecek içecek madde ve malzemelerini piyasaya sunmaktadırlar. Bu tür tedarik zincirleri müşteri istek ve beklentilerini karşılayabilmek için yeniden yapılandırmada değer tabanlı hedef maliyetleme yaklaşımından faydalanabilmektedirler. Bunun için öncelikle kabul edilebilir maliyetlerin konaklama işletmelerinin tedarik zincirlerine üye tüm işletmelerin faaliyetlerinin yarattığı değere bölüştürülerek tedarik zinciri üyelerinin fiyatlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu fiyatlar belirlendikten sonra söz konusu faaliyetleri kabul edilebilir maliyetle gerçekleştirebilecek tedarik zinciri üyelerinin belirlenmesi için hedef maliyetleme prosedürlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu durumda konaklama işletmelerinin tedarik zinciri üyelerinin belirlenmesi ve sağlıklı ilişkilerin kurulması oldukça önemlidir.

Tedarik zinciri ve hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliğine ilişkin diğer bir çalışma Cooper ve Slagmulder tarafından geliştirilmiştir. Yazarlara göre tedarik zinciri tekniğinde hedef maliyetleme yönteminin kullanılabilmesi ancak hedef maliyetlemenin zincirleme bir şekilde uygulanması ile etkin olabilmektedir. Tedarik zincirinde tedarikçinin çıktısı tedarik edenin girdisi olması nedeniyle **Zincirleme Hedef Maliyetleme** yönteminde tedarik edenin parça düzeyindeki hedef

maliyeti tedarikçinin pazar düzeyindeki hedef maliyeti oluşturmakta ve bu ilk tedarikçiye kadar zincirleme bir şekilde devam etmektedir. Dolayısıyla zincirin en tepedeki işletmenin karşı karşıya olduğu piyasa baskısı tedarik zincirindeki diğer işletmelere müşteri baskısına dönüştürülerek aktarılmaktadır. Bu nedenle zincirleme hedef maliyetleme tedarik zincirine üye tüm işletmeleri sürekliliği sağlayacak kar elde edebilmek için maliyetleri düşürmeye zorlamaktadır (Cooper ve Slagmulder, 2003).

Cooper ve Slagmulder'in çalışmaları konaklama işletmeleri açısından düşünüldüğünde yiyecek içecek madde ve malzemeleri tedarikçilerinin çıktıkları konaklama işletmelerinin girdilerini oluşturmaktadır. Örneğin bir yemeğin yapımı/üretimi için tedarikçiden alınan domates, soğan, biber vb tedarikçi için çıktı konaklama işletmesi için girdi durumundadır. Bu nedenle konaklama işletmelerini yiyecek içecek madde ve malzeme tedarikçilerinden aldıkları her bir parçanın maliyeti konaklama işletmeleri için parça düzeyinde hedef maliyetlemeyi oluştururken tedarikçi için bu maliyetler pazar düzeyinde hedef maliyetleri oluşturmaktadır ve bu durum ilk tedarikçiye kadar zincirleme bir şekilde devam etmektedir. Örneğin çiftçi için domates, soğan vb. maliyeti pazar düzeyinde iken manav için parça düzeyinde, manav bu parçaları konaklama işletmeleri sunduğunda ise manav için pazar düzeyindeyken konaklama işletmesi için parça düzeyinde hedef maliyetleri oluşturmaktadır. Bu durumda tedarik zincirinin en tepesinde olan çiftçi için bir piyasa baskısı oluşmaktadır. Sonuç olarak hedef maliyetleme tedarik zincirine üye tüm işletmeleri karı sürekli kılmak için maliyet düşürmeye zorlamaktadır.

Konaklama işletmelerinde tedarik zinciri ile ilgili maliyet düşürme çalışmaları sadece uygun tedarikçinin seçilmesi ve madde ve malzemelerin hedeflenen maliyete alınmasından oluşmamaktadır. Aynı zamanda ürün/hizmetin üretilmesi için gerekli madde ve malzemelerin tedarikinden başlayarak müşteriye dağıtılmasına kadar gerçekleşen tüm madde ve malzeme akışını kapsayan tedarik zinciri maliyetlerinin üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası maliyetleri olmak üzere tüm aşamalarının hedef maliyetler ile gerçekleştirilmesini içermektedir. Bu aşamalarda ortaya çıkan maliyetlerin de ağırlıklarına göre yapılabileceği en yüksek maliyeti ifade eden hedef maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin yiyecek içecek hizmet ürünü ile ilgili bir hedef maliyet belirlendikten sonra gerçekleşen yiyecek içecek maliyetlerinin, üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası maliyetleri aşamalarından oluşan tedarik zinciri maliyetlerindeki ağırlıkları belirlenerek her bir maliyet grubu ile ilgili hem hedef maliyete hem de fiili maliyetlere ulaşılabilir. Böylece konaklama işletmesinin tedarik zinciri maliyetlerinin her aşamasındaki maliyet grupları ile ilgili ulaşılması gereken hedef maliyetler belirlenerek maliyet düşürme çalışmaları gerçekleştirilebilir.

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Konaklama işletmeleri; konaklama, dinlenme, eğlenme, yeme-içme gibi birçok hizmet ürününü bir araya getirerek müşterilerine sunan işletmeleridir. Özellikle yiyecek içecek gibi hizmet

ürünlerinin girdilerini kendilerinin üretmeleri her zaman mümkün olamayacağı için bunları tedarik ettikleri işletmeler ile bir tedarik zinciri ilişkisi ve maliyetleri doğmakta ve küresel rekabet ortamında önemi gün geçtikçe artmaktadır.

Çalışmanın amacı, konaklama işletmelerinde rekabet avantajı sağlamak açısından yiyecek içecek hizmet ürünü ile ilgili tedarik zinciri maliyetlerini hedef maliyetleme yönteminin kullanarak maliyet kontrolü ve etkinliğinin sağlanması ve maliyetlerin minimizasyonuna temel oluşturan verilerin sağlanmasıdır. Çalışma, tedarik zinciri ve hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliğine ilişkin var olan literatür boşluğunu giderme ve konaklama işletmeleri yöneticilerine rekabet üstünlüğü sağlamada örnek teşkil etmesi açısından önem taşımaktadır.

ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

Araştırma Alanya'da faaliyet gösteren 4 yıldızlı bir konaklama işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Konaklama işletmesi 335 oda, 868 yataklı ve 7 dönüm üzerine kurulmuş bir otel olup her şey dahil sistemde faaliyet göstermektedir. Araştırmanın bir takım sınırlılıkları bulunmaktadır. Öncelikle konaklama işletmelerinde sunulan ürünler hizmet ürünü olması ve soyut özellik taşıması dolayısıyla yiyecek içecek madde ve malzemeleri gibi somut bir hizmet ürünü olan ve tedariki gereken bir faaliyet seçilmiştir. Diğer taraftan veriler uygulama yapılan konaklama işletmesinin muhasebe sisteminden tasnif edilerek çıkarılmıştır. Dolayısıyla ihtiyaç duyulan bazı veriler konaklama işletmesinin muhasebe sisteminde ayrıştırılmadığı için işletme yöneticileriyle görüşülerek ilgili veriler yeniden sınıflandırılmış ve bir model oluşturulmuştur.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma yöntemi olarak konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmet ürünü maliyetlerini belirlemede tedarik zinciri ve hedef maliyetleme yöntemi birlikte kullanılmıştır. Öncelikle konaklama işletmesinin tur operatörüne verdiği kişi başı satış fiyatı, hedef satış fiyatı olarak alınmış ve işletmenin ortaklarının istediği kar üzerinden kişi başı hedef maliyet belirlenmiştir. Bu maliyetler tedarik zinciri maliyetleri olarak üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası maliyetlerin (Faaliyet Giderleri) ağırlıkları hesaplanarak fiili ve hedef maliyetlere ulaşılmıştır.

ARAŞTIRMANIN UYGULAMASI

Kişi Başı Fiili ve Hedef Maliyetlerin Hesaplanması

Uygulama yapılan konaklama işletmesinin 2012 yılı verileri dikkate alınarak kişi başı fiili maliyetler aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.³

$$\text{Fiili Maliyet} = \frac{4.914.297}{125.142} = 39,26$$

$$\text{Fiili Satış Fiyatı} = \text{Fiili Maliyet} + \text{Fiili Kar}$$

³ Uygulama yapılan konaklama işletmesinin 2012 yılı üretim maliyetleri toplamı 4.914.297 TL, 2012 yılı konaklayan toplam kişi sayısı 125.142 kişi ve 2012 yılı kar oranı %37 ve kişi başı acente satış fiyatı 63 TL'dir.

$$63 = 39,26 + \text{Fiili Kar}$$

$$\text{Fiili Kar} = 63 - 39,26$$

$$\text{Fiili Kar} = 23,74$$

Konaklama işletmesinin kişi başı fiili satış fiyatı 63 TL, kişi başı fiili maliyeti 39,26 TL ve kişi başı fiili kar 23,74 TL olarak hesaplanmıştır. Bu verilere göre konaklama işletmesinin gerçekleşen karlılık oranı % 37'dir. Hedef satış fiyatı konaklama işletmesinin tur operatörleriyle yaptıkları anlaşmalar gereği belirlendiği ve konaklama işletmesi fiyatları değiştiremediği için 2012 yılında uygulanan acente satış fiyatı 63 TL alınmıştır. Konaklama işletmesinin ortakları % 45 karlılığı istemektedirler. Bu durumda hedef maliyet aşağıda görüldüğü üzere 34,65 TL olarak hesaplanmıştır.

$$\text{Hedef Kar} = 63 * 0,45 = 28,35$$

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

$$\text{Hedef Maliyet} = 63 - 28,35$$

$$\text{Hedef Maliyet} = 34,65$$

Yukarıdaki hesaplamalardan hareketle fiili maliyet denklemi ve hedef maliyet denklemi aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\text{Fiili Satış Fiyatı} = \text{Fiili Maliyet} + \text{Fiili Kar}$$

$$63 = 39,26 + 23,74$$

$$\text{Hedef Satış Fiyatı} = \text{Hedef Maliyet} + \text{Hedef Kar}$$

$$63 = 34,65 + 28,35$$

Kurulan denkleme göre konaklama işletmesinin kişi başı fiili maliyeti 39,26 TL ve kişi başı hedef maliyeti 34,65 TL'dir. Görüldüğü gibi satış fiyatı değişmezken fiili maliyetin hedef maliyet olarak azalması karlılığı etkilemiş ve kar düzeyi artmıştır.

Fiili ve Hedef Maliyetlerin Tedarik Zinciri Maliyetleri Olarak Üretim Öncesi, Üretim ve Üretim Sonrası Maliyetlere Dağıtılması

Bu kısımda belirlenen kişi başı fiili ve hedef maliyetler yiyecek içecek hizmeti tedarik zinciri maliyetleri olarak üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası maliyetlere detaylı bir şekilde dağıtılacaktır.

Üretim Öncesi Maliyetler⁴ (ÜÖM): Uygulama yapılan konaklama işletmesinin üretim öncesi maliyetleri satınalma personeli, nakliye giderleri gibi tedarik maliyetleri ve stoklama maliyetlerinden oluşmaktadır. Bu maliyetler üretim öncesi maliyetleri olarak dikkate alınmıştır. Aşağıda üretim öncesi kişi başı fiili maliyet hesaplanmış ve bu veri dikkate alınarak toplam fiili kişi başı maliyetler içindeki oranı belirlenerek kişi başı hedef üretim öncesi maliyetlere ulaşılmıştır.

$$\text{Kişi Başı Fiili ÜÖM} = \frac{41.175}{125.142} = 0,32 \text{ TL}$$

⁴ Konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmet ürünü ile ilgili 2012 yılı üretim öncesi maliyetleri 41.175 TL'dir.

$$\text{K. B. Fiili ÜÖM} / \text{K. B. Toplam Fiili Maliyet Oranı} = \frac{0,32}{39,26} = 0,008$$

$$\text{Kişi Başı Hedef ÜÖM Maliyeti} = 34,65 * 0,008 = 0,27 \text{ TL}$$

Yapılan dağıtım sonuçlarına göre konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmeti üretim öncesi fiili kişi başı maliyeti 0,32 TL ve hedef maliyeti 0,27 TL'dir. Üretim öncesi hedef maliyete ulaşmak için düşürülmesi gereken maliyet tutarı 0,05 TL'dir. Konaklama işletmesinin 2012 yılı konaklayan kişi sayısı 125.142 dikkate alındığında konaklama işletmesi yiyecek içecek hizmet üretimi ile ilgili üretim öncesinde toplam 6.257,1 TL maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir.

Üretim Maliyetleri: Konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmeti üretim maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme (DİMM), direkt işçilik giderleri (DİG) ve genel üretim giderlerinden (GÜG) oluşmaktadır. Aşağıda her bir yiyecek içecek hizmet üretim giderinin öncelikle kişi başı fiili maliyeti hesaplanmış ve bu veri dikkate alınarak toplam fiili kişi başı maliyetler içindeki oranı belirlenerek kişi başı hedef yiyecek içecek maliyetlerine ulaşılmıştır.

DİMM⁵:

$$\text{Kişi Başı Fiili DİMM} = \frac{1.790.301}{125.142} = 14,30 \text{ TL}$$

$$\text{K. B. Fiili DİMM} / \text{K. B. Toplam Fiili Maliyet oranı} = \frac{14,30}{39,26} = 0,36$$

$$\text{Kişi Başı Hedef DİMM Maliyeti} = 34,65 * 0,36 = 12,47 \text{ TL}$$

DİG⁶:

$$\text{Kişi Başı Fiili DİM} = \frac{785.070}{125.142} = 6,27 \text{ TL}$$

$$\text{K. B. Fiili DİM} / \text{K. B. Toplam Fiili Maliyet oranı} = \frac{6,27}{39,26} = 0,15$$

$$\text{Kişi Başı Hedef DİM} = 34,65 * 0,15 = 5,19 \text{ TL}$$

GÜG⁷:

$$\text{Kişi Başı Fiili GÜG} = \frac{414.500}{125.142} = 3,31 \text{ TL}$$

$$\text{K. B. Fiili GÜG} / \text{K. B. Toplam Fiili Maliyet oranı} = \frac{3,31}{39,26} = 0,084$$

$$\text{Kişi Başı Hedef GÜG Maliyeti} = 34,65 * 0,084 = 2,91 \text{ TL}$$

Elde edilen sonuçlara göre DİMM kişi başı fiili maliyeti 14,30 TL ve DİMM kişi başı hedef maliyeti 12,47 TL; DİG kişi başı fiili maliyet 6,27 TL ve DİG kişi başı hedef maliyet 5,19 TL; GÜG kişi başı

⁵ Uygulama yapılan konaklama işletmesinin 2012 yılı toplam yiyecek içecek maliyeti 1.790.301 TL'dir.

⁶ Konaklama işletmesinin mutfak ve F&B departmanı olmak üzere 2012 yılı toplam direkt işçilik giderleri 785.070 TL'dir.

⁷ Konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmet üretimi ile ilgili 2012 yılı toplam genel üretim giderlerinden aldığı pay 414.500 TL'dir. Bu miktar öngörülen yüzdelere göre belirlenmiştir.

fiili maliyet 3,31 TL ve GÜG kişi başı hedef maliyet 2,91 TL'dir. Konaklama işletmesinin düşürmesi gereken yiyecek içecek hizmet üretim maliyet tutarları sırasıyla DİMM 1,83; DİG 1,08 ve GÜG 0,40 TL'dir. Bu durumda konaklama işletmesi DİMM'de toplam 229.009,86 TL, DİM'de toplam 135.153,36 TL ve GÜG'de toplam 50.056,8 TL maliyet düşürmesi gerekmektedir. Sonuç olarak konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmet üretim maliyetlerinde kişi başı 3,31 TL; toplamda ise 414.220,02 TL maliyet düşürmesi gerekmektedir.

Üretim Sonrası Maliyetler⁸: Üretim sonrası maliyetler faaliyet maliyetleri olarak adlandırılan araştırma geliştirme giderleri (AR-GE)⁹, pazarlama satış dağıtım giderleri (PSDG), genel yönetim giderleri (GYG) ve Finansman Giderlerinden (FİNG) oluşmaktadır. Aşağıda her bir faaliyet giderinin öncelikle kişi başı fiili maliyeti hesaplanmış ve bu veri dikkate alınarak toplam fiili kişi başı maliyetler içindeki oranı belirlenerek kişi başı hedef faaliyet maliyetlerine ulaşılmıştır.

PSDG¹⁰:

$$\text{Kişi Başı Fiili PSDG} = \frac{14.591}{125.142} = 0,11 \text{ TL}$$

$$\text{K. B. Fiili PSDG / K. B. Toplam Fiili Maliyet oranı} = \frac{0,11}{39,26} = 0,002$$

$$\text{Kişi Başı Hedef PSDG} = 34,65 * 0,002 = 0,07 \text{ TL}$$

GYG¹¹:

$$\text{Kişi Başı Fiili GYG} = \frac{163.400}{125.142} = 1,30 \text{ TL}$$

$$\text{K. B. Fiili GYG / K. B. Toplam Fiili Maliyet oranı} = \frac{1,30}{39,26} = 0,03$$

$$\text{Kişi Başı Hedef GYG} = 34,65 * 0,03 = 1,03 \text{ TL}$$

FİNG¹²:

$$\text{Kişi Başı Fiili FİNG} = \frac{1.102}{125.142} = 0,008 \text{ TL}$$

$$\text{K. B. Fiili FİNG / K. B. Toplam Fiili Maliyet oranı} = \frac{0,008}{39,26} = 0,0002$$

$$\text{Kişi Başı Hedef FİNG} = 34,65 * 0,0002 = 0,006 \text{ TL}$$

⁸ Konaklama işletmesinin 2012 yılı toplam faaliyet giderlerinden yiyecek içecek hizmet üretiminin aldığı pay % 15 öngörülen yüzdelerle göre hesaplanmıştır.

⁹ Uygulama yapılan konaklama işletmesinin araştırma geliştirme gideri bulunmamaktadır.

¹⁰ Konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmet üretiminin 2012 yılı toplam pazarlama satış dağıtım giderlerinden aldığı pay 14.591 TL olarak hesaplanmıştır.

¹¹ Konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmet üretiminin 2012 yılı toplam genel üretim giderlerinden aldığı pay 163.400 TL olarak hesaplanmıştır.

¹² Konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmet üretiminin 2012 yılı toplam finansman giderlerinden aldığı pay 1.102 TL olarak hesaplanmıştır.

Konaklama işletmesinin PSDG kişi başı fiili maliyeti 0,11 TL ve PSDG kişi başı hedef maliyeti 0,07 TL; GYG kişi başı fiili maliyeti 1,30 TL ve GYG kişi başı hedef maliyeti 1,03; FİNG kişi başı fiili maliyeti 0,008 TL ve FİNG kişi başı hedef maliyeti 0,006 TL olarak hesaplanmıştır. Konaklama işletmesinin kişi başı düşürmesi gereken yiyecek içecek üretim sonrası maliyetleri PSDG 0,04 TL; GYG 0,27 TL ve FİNG 0,002 TL'dir. Bu verilere göre konaklama işletmesinin PSDG'de 5.005,68; GYG'de 33.788,34 TL ve FİNG'de 250,284 TL olmak üzere toplam 39.044,304 TL yiyecek içecek üretim sonrası maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir

Uygulama yapılan konaklama işletmesinin hesaplanan kişi başı fiili ve hedef maliyetlerinin yiyecek içecek tedarik zinciri maliyetleri olarak üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası maliyetlere dağıtımı toplu olarak Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: X Otel Yıycek İçecek Hizmeti Tedarik Zinciri Maliyetleri

X OTELİ YİYECEK İÇECEK HİZMETİ TEDARİK ZİNCİRİ MALİYETLERİ (Kişi Başı/TL)			
	FİİLİ MALİYETLER	HEDEF MALİYETLER	FARK
ÜRETİM ÖNCESİ MALİYETLER	0,32	0,27	0,05
ÜRETİM MALİYETLERİ			
DİMM	14,30	12,47	1,83
DİG	6,27	5,19	1,08
GÜG	3,31	2,91	0,40
ÜRETİM SONRASI MALİYETLER			
AR-GE GİD.	-	-	-
PAZ. SAT. DAĞ. GİD.	0,11	0,07	0,04
GEN. YÖN. GİD.	1,30	1,03	0,27
FİNANSMAN GİD.	0,008	0,006	0,002
TOPLAM YİY. İ. TED. ZİN. MAL.	25,62	21,95	3,67

Tablo 1'de görüldüğü üzere uygulama yapılan konaklama işletmesinin 2012 fiili yiyecek içecek tedarik zinciri kişi başı maliyeti 25,62 TL, toplam maliyeti 3.206.138,04 TL olarak gerçekleşmiştir. Konaklama işletmesinin yiyecek içecek tedarik zinciri kişi başı hedef maliyeti 21, 95 TL, toplam hedef maliyeti ise 2.746.866,9 TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin 2012 yılından gerçekleşen yiyecek içecek fiili tedarik zinciri maliyetleri ile hedef maliyetleri arasında kişi başı 3,672 TL, toplamda 459.521,424 TL fark bulunmaktadır. Bu farkın 6.257,1 TL'si üretim öncesi maliyetlerinden, 414.220,02 TL'si üretim maliyetlerinden ve 39.044,304 TL'si üretim sonrası maliyetlerinden kaynaklanmaktadır. Bu fark konaklama işletmesinin yiyecek içecek tedarik zinciri maliyetlerinde belirlenen hedef maliyetlere ulaşmak için düşürülmesi gereken maliyet tutarını oluşturmaktadır.

SONUÇ

Konaklama işletmelerinin ana faaliyetleri gelen müşterilere konaklama sağlamak ve konakladıkları süre boyunca yeme içme ihtiyaçlarını gidermektir. Konaklama işletmeleri müşterilerinin yiyecek içecek ihtiyaçlarını karşılamak için yiyecek içecek girdilerinin büyük çoğunluğu

dışarıdan tedarik ederek yiyecek içecek hizmeti üretmektedirler. Bu durum konaklama işletmelerinde yiyecek içecek hizmet üretimi ile ilgili tedarik zinciri maliyetlerinin doğmasına neden olmakta ve yoğun rekabet, tedarik zinciri maliyetlerinin önemi artmaktadır. Konaklama işletmeleri yöneticilerinin önemi gün geçtikçe artan tedarik zinciri maliyetlerinden elde edilen bilgilerle maliyet etkinliği, kontrolü ve minimizasyonu sağlamaları tedarik zincirinin hedef maliyetleme yöntemiyle entegre bir şekilde kullanılmasına bağlı olmaktadır.

Elde edilen bulgularına göre uygulama yapılan konaklama işletmesinin kişi başı fiili maliyetleri ile ortakların arzu ettikleri karlılığa ve pazar payına ulaşmak için kabul edilebilir en yüksek maliyet olan hedef maliyetleri arasında farklılık bulunmaktadır. Konaklama işletmesi yöneticilerinin ortakları memnun etmek ve pazar paylarını koruyarak yoğun rekabet ortamında sürdürülebilirliklerini sağlamak için fiili maliyetlerinin hedef maliyetlere düşürmeleri gerekmektedir.

Çalışmada konaklama işletmesinin muhasebe sisteminden elde edilen veriler tasnif edilerek ana faaliyetlerinden biri olan yiyecek içecek hizmetlerinin tedarik zinciri maliyetleri üretim öncesi maliyetler, üretim maliyetleri ve üretim sonrası maliyetler olarak sınıflandırılmıştır. Yiyecek içecek hizmet ürünü maliyetlerinin büyük çoğunluğu üretim aşamasında oluşsa da üretim öncesi ve üretim sonrasında da maliyetler oluşmaktadır. Konaklama işletmesi yöneticilerinin oluşan maliyetleri tedarik zinciri boyutunda üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası şeklinde detaylı bir şekilde görmeleri daha doğru maliyet bilgileri edinmelerini ve dolayısıyla maliyet kontrolü, etkinliği ve minimizasyonu yapmalarını sağlayacak ve karar almaya yönelik destek oluşturacaktır.

Çalışmada konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmet ürünü tedarik zinciri fiili ve hedef maliyetlerin farkı alınarak konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmeti tedarik zinciri boyunca azaltması gereken maliyet tutarlarına ulaşılmıştır. Konaklama işletmesinin küresel rekabet ortamında pazar payını koruyarak faaliyetlerini devam ettirmek ve belirli bir kar düzeyine ulaşmak böylece ortaklarını ve müşterilerini memnun etmek için belirlenen hedef maliyet çerçevesinde maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir.

Özetle, konaklama işletmelerinin yöneticileri ana faaliyetlerinden biri olan yiyecek içecek hizmet ürününün tedarik zinciri maliyetlerini hedef maliyetleme yöntemiyle birlikte kullanarak gerçekleşen ve hedeflenen maliyetler konusunda daha doğru bilgilere ulaşabilecek ve maliyet kontrolü ve minimizasyonu sağlayabileceklerdir. Küresel bir rekabet ortamında faaliyet gösteren ve piyasada fiyatı belirleyemeyen konaklama işletmeleri ortaklarının arzu ettikleri karlılık oranına ulaşabilmek için tedarik zincirinde hedef maliyetlerini belirleyerek yoğun rekabet ortamında rekabet avantajı elde edebilecek ve işletmenin sürdürülebilirliğini sağlayabileceklerdir.

Çalışmada 4 yıldızlı bir konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmeti tedarik zinciri fiili maliyetleri ile hedef maliyetleri hesaplanmış ve konaklama işletmesinin hedef maliyetlere ulaşması için düşürmesi gereken maliyet tutarına ulaşılmıştır. Konaklama işletmesinin, belirlenen yiyecek

içecek hizmeti üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası olmak üzere tedarik zinciri maliyet azaltım tutarlarını kaizen gibi bir maliyet azaltım yöntemi ile maliyet minimizasyonu süreci bu çalışma dikkate alınarak ğretim yeleri ve sektör çalışanları tarafından geliştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. & Ateş, B.A. (2011). Tedarik zincirinin temel faaliyetlerinde dış kaynak kullanımı: tekstil-konfeksiyon sektörü işletmelerinde bir araştırma. *Mali Çözüm*, Mayıs- Haziran: 17 – 46.
- Akkaya, A. (2010). Hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi ve bir turizm işletmesinde uygulama. *Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Aksoyly, S. & Dursun, Y. (2001). Pazarda rekabetçi üstünlük aracı olarak hedef maliyetleme. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11: 357 – 371.
- Albright, T. (1998). The use of target costing in developing the Mercedes-Benz M Class. *International Journal of Strategic Cost Management*, Sonbahar: 13 -23.
- Ateş, B.A. (2011). Tedarik zinciri faaliyetlerinde dış kaynak kullanımının maliyet yönetimine etkileri: Tekstil – konfeksiyon sektörü işletmelerinde bir araştırma. Basılmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Baltacıoğlu, T., Ada, E., Kaplan, M.D., Yurt, Ö. & Kaplan, C. (2007). A new framework for service supply chains. *The Service Industries Journal*, 27 (2): 105 – 124.
- Berry, T. & Ahmed, A. (1997). The consequences of inter-firm supply chains for management accounting. *Management Accounting*, 75 (10): 74-77.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1997a). *Target Costing and Value Engineering*. Portland,Oregon: Productivity Press.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1997b). Factors influencing the target costing process: lessons from japanese practice. http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp_97_30.pdf erişim 05.06.2013
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1999). Develop Profitable New Products With Target Costing. *Sloan Management Review*, Summer: 23 – 33.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (2003). Interorganizational costing, Part 2. *Cost Management*, Kasım/Aralık: 12-24.
- Çam, M. (2009). Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek maliyet kontrolünün önemi ve Akdeniz bölgesindeki konaklama işletmelerinde bir anket çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(11): 503 – 524.
- Elagöz, İ. (2006). Tedarik zinciri yönetimi yaklaşımının maliyet hesaplama çalışmalarına etkisi. Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Erdoğan, N. (2007). *Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyete Dayalı Maliyetleme*. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No: 1748, Eskişehir.
- Gül, K. & Ergün, H. (2010). Endüstriyel yiyecek işletmelerinde maliyet azaltıcı yeni yöntemler ve bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45: 127 – 145.

- Gürdal, K. 2007. *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar* (1. Baskı). Siyasal Kitabevi, İstanbul.
- Hacırustemoğlu, R. (1997). *Maliyet Muhasebesi* (2. Baskı). Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hacırustemoğlu, R. & Şakrak, M. (2002), *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Kothari, T., Hu, C. & Roehl, W.S. (2005). E-Procurement: an emerging tool for the hotel supply chain management. *Hospitality Management*, 24: 369 – 389.
- Köse, T. (2002). Ürün maliyetlerine göre karar alma araçları: Ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (2): 77 – 103.
- Lancioni, R.A., Smith, M.F. & Oliva, T.A. (2000). The role of the internet in supply chain management. *Industrial Marketing Management*, 29: 45 – 56.
- Larsen, T.S. (2000). European logistics beyond 2000. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 30 (5): 377 – 387.
- Lockamy, A. & Smith, W. (2000). Target costing for supply chain management: Criteria and selection. *Industrial Management & Data Systems*, 100 (5): 210 – 218.
- Sarioğlu, M. & Avcıkurt, C. (2010). Konaklama işletmelerinde tedarik zinciri yönetimi kapsamında tedarikçi seçim kriterleri üzerine görgül bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (25): 239 – 253.
- Savcı, M. (2011). *Maliyet Muhasebesi* (12. Baskı). Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Saygın, S. (2008). Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından kaizen maliyetleme ve hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği ve bir uygulama. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Shank, J. K. & Fisher, J. (1999). Target costing as a strategic tool. *Sloan Management Review*, 41(1):73-83.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J. & Kim, İ.W. (2003). Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, 4 (2): 12 – 17.
- The Supply Chain Council. (2001). <http://www.supply-chain.org/info/fag.html>. Erişim 06.06.2013.
- Vrijhoef, R. & Koskela, L. (2000). The four roles of supply chain management in construction. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 6: 169 – 178.
- Xia, W. & Wu, Z. (2007). Supplier selection with multiple criteria in volume discount environments. *Omega The International Journal of Management Science*, 35: 494 – 504.
- Yükçü, S. (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (7. Baskı), Altın Nokta Basım Yayın, İzmir.

Yükçü, S. & Gönen, S. (2008). Tedarik zinciri yönetimi ile hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40: 71 – 83.