

# KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\*

Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU\*\*

Ahmet DUMANER\*\*\*

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
Aralık 2022, 24(4), 745-770

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı küresel bir ortamda faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme yöntemi ile hizmet maliyetlerini tam ve doğru bir şekilde belirleyerek maliyet minimizasyonu sağlamak ve böylece karar alma sürecine destek olmaktır. Bu amaçla hedef maliyetleme yöntemi ile Alanya’da yer alan 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinin 2019 Temmuz ayı mali verileri derlenerek bir model geliştirilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre konaklama işletmesinin 2020 yılı temmuz ayında belirlenen hedef maliyet ile hedeflediği kara ulaşabilmesi için maliyet endeksi 1’in altında olan hizmet parçalarında yaklaşık olarak %5 maliyet düşürmesi gerektiği sonucuna ulaşılmış ve bunun için öneriler getirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Çağdaş Maliyet Yöntemleri, Hedef Maliyetleme, Değer Analizi, Konaklama İşletmesi

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41

\* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission):10.08.2021; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance):20.01.2022  
Bu çalışma, Ahmet Dumaner “Turizm Sektöründe Hedef Maliyet Sistemi Üzerine Beş Yıldızlı Konaklama İşletmesinde Bir Araştırma”, Karabük Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

\*\* Karabük Üniversitesi, Safranbolu Turizm Fakültesi, [aysekurtlu@karabuk.edu.tr](mailto:aysekurtlu@karabuk.edu.tr), [orcid.org/0000-0001-8543-5617](https://orcid.org/0000-0001-8543-5617)

\*\*\* Karabük Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, [dumanerahmet@gmail.com](mailto:dumanerahmet@gmail.com), [orcid.org/0000-0003-1907-0538](https://orcid.org/0000-0003-1907-0538)

**Atıf (Citation):** Kurtlu, A. ve Dumaner, A. (2022). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Yöntemi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(4), 745-770. <https://doi.org/10.31460/mbdd.981047>

## **AN APPLICATION OF TARGET COSTING METHOD IN AN ENTERPRISE THE ACCOMMODATION SECTOR**

### **ABSTRACT**

The aim of this study is to achieve cost minimization by determining service costs accurately with target costing method in accommodation enterprises and thus to support their decision-making process. For this purpose, a target costing model is developed by compiling the financial data of a 5-star accommodation enterprise in Alanya for July 2019. The findings indicate that for the accommodation enterprise to reach the targeted profit with the target cost determined for July 2020, it is necessary to reduce the cost by 5% in service parts with a cost index below one, and suggestions are made to achieve this target.

**Keywords:** Contemporary Cost Methods, Target Costing, Value Analysis, Accommodation Enterprise.

**JEL Classification:** M40, M41

### **EXTENDED SUMMARY**

#### **PURPOSE AND MOTIVATION**

The tourism sector is directly affected by epidemics, natural disasters, political and economic crises, as well as the economic and technological developments that have emerged with globalization. This situation poses significant risks on the continuity and profitability of accommodation enterprises, which are the backbones of the sector. In addition, accommodation enterprises with increasing input costs need to control their costs, which is the only variable they can control. However, traditional cost methods that cannot meet today's needs are insufficient in providing cost efficiency and using modern cost methods becomes a necessity for accommodation enterprises. To find a solution to this problem, which constitutes the research question in the study, target-costing method is used in a 5-star accommodation enterprise in Alanya/Turkey. The study is important in terms of the existence of accommodation enterprises in a global competitive environment and eliminating the gap in the literature.

#### **METHODOLOGY**

As the research method of the study, the field research method is used in an accommodation enterprise. By going to the accommodation enterprise where the field research was conducted, service production, service functions, service components, etc. and the necessary visual information and information about the costs are obtained from the enterprise. In addition, while a value analysis survey is applied to the customers in the first stage of the target costing implementation process, the number of

customers staying in the enterprise in July 2019 (2,800 people) was accepted as the main mass and a value analysis survey is applied to a sample of 329 customers. In Altunışık et al. (2005), in the table "Acceptable Sample Sizes for Certain Populations", if the population is 30,000, the sample size should be 379 and if it is 40,000, the sample size should be 380 for the sample to reflect the population. From this point of view, it is thought that 329 people surveyed in the study reflect the population. In the value analysis application, customers are asked to evaluate each sub-function of the main service functions of the enterprise from 1 to 5. In the study, after the first stage of the target costing method, the cost data obtained from the enterprise are analyzed according to target costing method.

## **RESULTS AND DISCUSSION**

In the study, the target cost is calculated in the light of the financial information obtained from the business management. At the stage of target cost separation, service functions are determined. The service product consists of 5 main functions, including front desk, food and beverage, housekeeping, general activities and entertainment, and sub-functions in itself. In the second stage, the relative importance of the service functions is calculated by performing a value analysis on 329 customers. In the third stage, the main and sub-parts that make up the service product are determined. The main parts of the service product offered in an accommodation business consist of the main parts of the front desk, food and beverage, housekeeping, general activities and entertainment and sub-parts of each. In the fourth stage, the relative importance of these parts is determined by calculating the costs of both the main part and the sub-parts. In the final stage, the target cost index of each part is determined.

The sub-parts with a value index greater than 1 are in the housekeeping part (consumables, amenities, and cleaning materials); in the front office-rooms part (printed materials and staff); in the food and beverage part (cooking and presentation); in the entertainment part (cleaning and sports equipment); in the general activities part (cleaning materials). A value index greater than 1 shows that the enterprise incurs less cost for this function than the value ascribed to it by the customer. In this case, the enterprise needs to improve the function in question by reducing the cost of the part that performs the function or keep it constant. The sub-parts with a value index less than 1 are in housekeeping part (personnel); in the front office part (consumables); in the food-beverage part (preparation); in the entertainment part (staff and consumables materials); in the general activities part (staff). If the value index is less than 1, it means that the enterprise incurs more costs for these parts than the value given by the customer. In this case, the accommodation enterprise should reduce the costs of the items with an index less than 1.

The target cost index shows which parts of the service product need to be replaced. How this should be done is determined during the optimization of the target cost index. At this stage, the cost reduction target is calculated. According to the findings obtained in the study, the cost reduction target per person is 3,36 TL and the total cost reduction target for July 2020 is calculated as 84,000 TL. For the

accommodation enterprise to reach the targeted profitability with the target sales price and target sales volume in July 2020, it needs to reduce its costs by 84,000 TL for service parts with a value index less than 1.

### **CONCLUSION AND IMPLICATION**

Based on these findings, the following suggestions can be made for the accommodation enterprise to reach the targeted profitability with its target sales price and sales volume:

For parts with a value index less than 1;

- Cheaper or lower cost purchases can be made by making long-term contracts with suppliers in consumable parts,
- Staff can be informed to prevent wastage in the use of consumables,
- If many services performed by staff include artificial intelligence, robotic coding, autonomous robots, etc., cost savings can be achieved in the long term,
- Costs can be reduced by applying standards, such as standard recipes, standard times, and standard portions in the food and beverage part.
- Possible disruptions can be reduced by ensuring the effective coordination of the staff in the food and beverage preparation part,
- Entertainment activities and staff can be assigned according to the number of customers in order to reduce staff costs in the entertainment part,
- Correct planning of entertainment activities in high season will support the reduction of energy and staff costs,

For parts with a value index greater than 1;

- In the housekeeping part, high quality cleaning products can be used to increase the functionality of the cleaning service, but high-volume cleaning products can be used to keep the costs constant,
- Products with more functionality and variety can be used for amenities type materials,
- Orientation, training, and reward systems can be applied to increase the functionality of the staff in the front office rooms part,
- Functionality in printed materials can be increased by giving importance to being a part of the corporate identity,
- In order to increase the functionality of the cooking in the food and beverage part, equipment that prioritizes energy efficiency, shortens cooking times and preserves nutritional value can be used,
- Functionality in the food and beverage presentation part can be increased by preparing the menu according to the season, the type of customer and the number of people staying in the enterprise.

- In the entertainment part, activities can be diversified and entertainment programs can be prepared according to the season, customer and hotel capacity etc.

The use of target costing method, which is one of the modern costing methods, plays a key role to ensure continuity and competitive advantage in accommodation enterprises. Within the framework of the findings obtained from the study, it is useful to give some suggestions in terms of guiding the research in this field. First, by applying the target costing method in more than one accommodation enterprise, one can examine whether the enterprise difference creates a difference in terms of target costs. Likewise, the results can be interpreted by applying the method in different cities and accommodation enterprises with different stars. In addition, the applicability of the method to other enterprises such as travel agencies and restaurants operating in the tourism sector and its possible benefits to enterprises can be investigated.

## 1. GİRİŞ

Küresel çapta teknolojiye ve rekabette yaşanan sürekli değişim, işletmelerin birçok açıdan etkilenmesine, işletme süreç ve pratiklerinde meydana gelen değişiklikler ise kullanılan muhasebe bilgi sisteminden ihtiyaç duyulan verilerin sorgulanmasına neden olmuştur. Muhasebe bilgi sistemlerinde karşılaşılan bu yetersizlikler, geleneksel maliyet yöntemlerinin eksikliğini ortaya koymuştur (Hacırüstemoğlu & Şakrak, 2002). Bugün küreselleşme, teknolojik gelişmeler, üretim teknolojilerinin gelişmesi, ürün yaşam dönemlerinin kısalması vb. nedenlerle geleneksel üretim ortamları yerini modern üretim ortamlarına bırakmakta ve bu modern üretim ortamlarında geleneksel maliyet yöntemlerinin kullanılması sorunlara neden olmaktadır.

Geleneksel maliyet yöntemlerinin iş dünyasının ihtiyaçlarına cevap verememesi, etkin yönetsel kararların alınmasını zorlaştırması ve işletme performansının doğru bir şekilde değerlendirilmesine engel olması nedeniyle çağdaş maliyetleme yöntemlerinin kullanılması önem kazanmıştır. Çağdaş maliyet yöntemleri, müşteri istek ve beklentileri doğrultusunda ürün ve hizmet maliyetlerinin planlanması, ürün/hizmet tasarımından satış sonrası hizmetlerine kadar maliyetleri daha doğru belirleme amacı güden, işletmelerin yoğun rekabet ortamında sağlıklı ve doğru kararlar almasına çalışan yöntemlerdir.

İşletmeler açısından maliyetlerin doğru şekilde hesaplanması, atıl kapasitenin belirlenmesi ve stratejik kararlara temel oluşturması açısından çağdaş maliyetleme yöntemlerinden yararlanılması zaruri hale gelmiştir. Benzer şekilde turizm sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde kapasitenin değişken olması, çok sayıda hizmetin birlikte sunulması gerekliliği, değişen müşteri gereksinimlerine hızlı bir şekilde cevap verme zorunluluğu ve yönetsel kararların çok sayıda maliyet unsurunun birlikte

değerlendirilerek verilmesi gerekliliği çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yönteminin kullanılmasını ön plana çıkarmıştır.

Çalışmada konaklama işletmelerinde karar alma sürecinde birincil öneme sahip maliyet verilerini hedef maliyetleme yöntemiyle daha doğru bir şekilde belirleyerek maliyet kontrolü sağlamak ve böylece işletmenin karlılığını artırmak amaçlanmıştır. Çalışmanın uygulaması Alanya’da yer alan 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte hedef maliyetleme uygulama sürecinin ilk aşamasında hizmet fonksiyonlarının görece önem derecesinin belirlenebilmesi için konaklama işletmesinde 2019 temmuz ayında konaklayan müşteri sayısı (2.800 kişi) ana kütle kabul edilerek 329 müşteriye değer analizi uygulanmıştır. Elde edilen bulgulara göre işletmenin 2020 yılı temmuz döneminde hedeflediği karlılığa ulaşabilmesi için hedef maliyet endeksi 1’den küçük olan parçalarda 84.000 TL maliyet minimizasyonu sağlaması gerekmektedir.

## 2. HEDEF MALİYETLEME

Hedef maliyetlemenin literatürde birçok tanımı olmakla beraber genel anlamda ürün maliyetlerini azaltmak amacıyla ürünün tasarım aşamasından başlayarak ürün yaşam dönemi boyunca kullanılan bir maliyet düşürme tekniği şeklinde ifade edilmektedir (Saban & Erdoğan, 2017). Literatür ve uygulamalar dikkatlice gözden geçirildiğinde yöntemin gerek tanımlanmasında ve anlaşılmasında gerekse uygulanmasında bir birliktelik sağlandığını söylemek mümkün değildir. Daha ziyade her işletmenin hedef maliyetlemeyi kendi organizasyon yapısına ve içinde bulunduğu dış çevre koşullarına göre yorumlayıp uyguladığı görülmektedir. Bununla beraber yöntemin genellikle elektronik, otomotiv, makine parçaları, bilgisayar vb. teknoloji ve otomasyon kullanımının yoğun olduğu endüstrilerde yaygın biçimde kullanıldığı dikkati çekmektedir (Gopalakrishnan ve diğerleri, 2007). Hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelerin çoğunluğunun Japon, Amerikan ve Alman işletmelerinden oluştuğu görülmektedir. Tüm bu işletmelerin sahip olduğu ortak nokta ise pazara sayısız/çok sayıda bileşenlerden oluşan ürünler sunmalarıdır.

Hedef maliyetleme yönteminin temel bileşenleri; hedef satış fiyatı, hedef kâr marjı, hedef maliyet ve hedef satış hacminden oluşmaktadır. *Hedef satış fiyatı*, hedef maliyeti belirlemek amacıyla pazar araştırmasına dayalı hesaplanan müşterilerin ödemeye razı olduğu fiyatı ifade etmektedir (Bozdemir & Orhan, 2011; Gopalakrishnan ve diğerleri, 2007). *Hedef kâr marjı*: hedef maliyet elde edilmeden önce belirlenmesi gereken ikinci bileşen hedef kâr marjı bir ürün için istenilen ve işletme sahiplerinin kar beklentilerini karşılayacak kar miktarını ifade etmektedir (Aldalabeeh, 2012). *Hedef maliyet*: ürün/hizmetten beklenen kâr marjını sağlayacak kabul edilebilir maliyet olarak tanımlanmaktadır (Swenson ve diğerleri, 2003). Hedef satış fiyatı ve hedef kâr marjının bir fonksiyonu olan kabul edilebilir maliyetin ürün/hizmetin hedef maliyeti olması istenen bir durumdur (Özçelik, 2014, 11).

Ancak genellikle kısa vadede ulaşılması çok zor, uzun dönemde ise karşılanması gereken bir maliyettir (Haşaoğlu, 2011). *Hedef ürün (satış) hacmi*: hedef satış fiyatına bağlı olarak belirlenen, bu fiyata göre satılabilecek ürün/hizmet miktarını ifade etmektedir (Civelek, 2002).

Hedef maliyetlemenin kavramsal temelini altı ilke oluşturmaktadır. ***Fiyata Göre Maliyetleme***: ilkesi aynı zamanda hedef maliyetleme yönetiminin temelini oluşturur (Hacıüstemoğlu & Şakrak, 2002). Hedef maliyet yönteminde hedef maliyet, rekabetçi pazar fiyatından hedef kâr payının çıkarılmasıyla belirlenmektedir. Müşterilerin ödemeye razı olduğu fiyatı ifade etmektedir (Yükçü & Gönen, 2008). ***Müşteri odaklılık***: Bu ilkede müşterileri anlamak, işletmenin rekabetçi durumunun nasıl olduğunu ve müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayıp karşılayamadığını bilmek çok önemlidir. Çünkü gelir çoğu zaman müşterilerin şu anki ve gelecekteki tercihlerinin bir fonksiyonudur (Ax ve diğerleri, 2008). Hedef maliyetleme yönetiminin odağı pazar olduğundan, hedef maliyetler belirlenirken piyasadaki müşterilere odaklanmak gereklidir (Özçelik, 2014). ***Tasarım odaklılık***: Hedef maliyet yöntemi, ürün/hizmetin tasarımını ve üretim sürecini maliyet yönetimi için anahtar kabul etmekte ve tasarıma odaklanılarak, pahalı ve sonradan yapılması zaman alacak değişiklikleri elimine etmektedir (Swenson ve diğerleri, 2003). ***Geniş Kapsamlı Katılım***: Takım çalışması hedef maliyetlemenin en önemli yönlerinden birini oluşturmakta ve yöntemde maliyet muhasebesi, tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satış, hizmet ve destek departmanları çalışanlarından oluşan takımlardan faydalanmaktadır. Bu takımlara dışarıdan müşteriler, dağıtıcılar, tedarikçiler vb. gruplar da katılmaktadır (Bozdemir & Orhan, 2011; Nubin, 2006; Rattray ve diğerleri, 2007). ***Yaşam Dönemi yaklaşımı***: Hedef maliyetleme tasarım odaklı ve ürün/hizmetin yaşam dönemi sürecinde ortaya çıkan tüm maliyetleri yönetmeyi amaçlayan bir yaklaşımdır (Feil ve diğerleri, 2004). ***Değer Zinciri***: Değer zinciriyle ilgilenme ilkesi, işletmenin de parçası olduğu ve diğer işletmelerle beraber değer katan faaliyetler zincirinden oluşan bir çevreyi ifade etmektedir (Feil ve diğerleri, 2004; Hacıüstemoğlu & Şakrak, 2002). Böylece yöntem, maliyet kontrolü ile ilgili tüm faaliyetleri değer zincirine yaymak için zincire üye tüm üyeleri dikkate almaktadır.

Hedef maliyetlemenin uygulama süreci sırasıyla uzun vadeli satış ve kar amaçlarının belirlenmesiyle başlamakta ürün hatlarının yeniden yapılandırılması, hedef kâr marjı ve hedef satış fiyatının belirlenmesi ile devam etmektedir. Hedef kar ve hedef satış fiyatı arasındaki fark ise işletme ve değer zincirinin maliyet düşürme çabalarını içermediği için kabul edilebilir maliyet olarak tanımlanmaktadır. Uygulama süreci, gerçekçi bir hedef maliyet belirlendikten, diğer bir ifadeyle kabul edilebilir maliyet hedef maliyete yükseltildikten sonra hedef maliyetin ayrımlanması ile devam etmektedir. Hedef maliyetin ayrımlanması, ürün/hizmetin hangi parça ve fonksiyonlarının uyumsuz, hangi parçalarının maliyetinin düşürülmesi ya da sabit tutulması gerekliliğinin anlaşılabilmesi için gerekmektedir.

Hedef maliyetin ayrımlanması aşaması sekiz alt aşamadan oluşmaktadır. Ürün/hizmet fonksiyonlarının belirlenmesi aşamasında ürün/hizmetten beklenen fonksiyonlar diğer bir ifadeyle

özellikler belirlenmektedir. Müşteriler açısından ürün/hizmetin performansı üretilecek ürün/hizmetin meydana getirdiği fonksiyonlar ile ortaya konmaktadır (Nubin, 2006). İkinci aşamada bir önceki aşamada belirlenen ürün/hizmet fonksiyonlarının müşteriler açısından görece önem derecesini belirlenmesi gelmektedir (Ergül, 2014). Üçüncü aşamada ürün/hizmeti oluşturacak parçalar belirlenirken, önceki aşamada belirlenen fonksiyonları gerçekleştirecek parçalar ile ürün/hizmetin bir prototipi oluşturulmaktadır (Alagöz, 2006). Ürün/hizmet maliyetlerinin belirlenmesi aşamasında oluşturulan prototipten faydalanılarak her bir parçanın maliyeti hesaplanmaktadır (Nubin, 2006). Parça maliyetinin hesaplanması parçanın işletmede üretilip üretilmediğine göre değişmekte; işletmede üretimde birim maliyeti, işletme dışarıdan alımda ise pazar araştırılarak maliyeti belirlenmektedir (Haşasoğlu, 2011). Ürün/hizmet parçalarının önem derecelerini belirlendiği adımda ürün/hizmetin hangi parçasının hangi fonksiyonunu karşıladığını belirlemek amacıyla fonksiyon ve parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Bu sayede fonksiyonlar ve parçalar arasında ilişki kurularak parçaların görece önemi belirlenmektedir (Nubin, 2006). Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması aşamasında parçaların görece önem derecesi ile maliyet oranları karşılaştırılarak hedef maliyet endeksi belirlenmektedir. Hedef maliyet endeksinin 1 olması istenilen bir durum olup parçanın önemi ile maliyetinin uyum içinde olup olmadığını göstermektedir. Endeksin optimizasyonunda ise maliyeti ve görece önemi uyumsuz olan parçalar üzerinde durulmaktadır. Hedef maliyet endeksinin 1'den küçük olması parçanın pahalı fonksiyonun ise önem derecesinin düşük olduğunu; endeksin 1'den büyük olması parçanın ucuz fonksiyonun ise önem derecesinin yüksek olduğunu göstermektedir. Bu aşamada değer endeksi 1'den küçük ise diğer bir ifadeyle müşteriler açısından görece önemi düşük bir fonksiyon pahalı bir parça ile yerine getiriliyor ise maliyetinin düşürülmesi gerekmektedir. Endeks 1'den büyük ise diğer bir deyişle müşteriler açısından önemi yüksek bir fonksiyon ucuz bir parça ile karşılanıyor ise parça maliyeti sabit tutularak fonksiyonun geliştirilmesi gerekmektedir. Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu dışında ayırlamanın son aşamasında diğer maliyet düşürme çabaları için kararlar alınmaktadır.

### 3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatür incelendiğinde turizm işletmelerinde hedef maliyetleme uygulamalarına yönelik 10 adet makale, 4 adet yüksek lisans tezi ve 3 adet doktora tezi çalışmasına ulaşılmıştır. Bu çalışmalar ve elde edilen bulgular aşağıda özetlenmektedir.

Nubin (2006), hizmet işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla bir çalışma yürütmüştür. Çalışma sonucunda işletmede takım çalışmasının olmaması gibi nedenlerle hedef maliyetleme yöntemi tam olarak uygulanamamış ve maliyetler sadece hedeflenen maliyet düzeyinde belirlenebilmiştir.



Akkaya (2010), hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine yaptığı çalışmada; bir konaklama işletmesini incelemiş ve konaklama işletmesinde bazı engellerle karşılaşarak işletmenin 1 yıl öncesine ait mali verilerine tam ulaşamamıştır. Verilere tam ulaşamadığı için sabit ve değişken maliyetlerin ayırımında sezgiye dayalı olan muhasebe tekniği kullanmış olup sonuçlar tam rakam olmasa da hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmeleri üzerinde uygulanabilirliğini kanıtlamıştır.

Şenol (2011), Antalya’da faaliyet gösteren 118 konaklama işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği üzere bir çalışma yapmış ve 46 işletme dışında hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelerin sağladıkları kolaylıklar ve karşılaştıkları zorlukları ortaya koymuştur. Çalışmada ayrıca hedef maliyetlemenin konaklama işletmesinin karlılığını ne kadar artıracakını belirlemek amacıyla beş yıldızlı bir otelde hedef maliyetleme yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, endeksi 1’den düşük hizmetlerde maliyetler düşürülerek hedef maliyetlemenin konaklama işletmesine sağlayacağı karlılık ve faydalar ortaya konmuştur.

Alpkan (2012), hedef maliyetleme yönetiminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine Safranbolu’da faaliyet gösteren üç yıldızlı bir konaklama işletmesinde yüksek lisans tezini yürütmüş, araştırma sonucunda işletmenin konaklama fiyatlarının hedef maliyetin üstünde olduğunu ortaya çıkartarak hedef maliyet endeksi 1’den düşük olan hizmetlerde maliyet düşürmeye gidilmesini önermiştir.

Geçgin (2013), yiyecek içecek işletmelerinde hedef maliyetleme uygulanması ile ilgili yaptığı çalışmada yiyecek içecek işletmelerinde de hedef maliyetleme yönteminin menülerde kısmen uygulanabileceği ve hedef maliyete endeksi 1’den küçük olan parçalarda maliyet minimizasyonu ile ulaşılabileceği sonucuna varmıştır.

Koşan ve Geçgin (2013), yaptıkları çalışmada hedef maliyetleme yönteminin yiyecek içecek işletmelerinde özellikle menü analizinde uygulanıp uygulanamayacağı konusunu araştırmıştır. Araştırma sonucunda yemeğin fiyat ve tadının göreceli öneminin porsiyon büyüklüğüne göre daha fazla olduğu dolayısıyla hedef maliyet ulaşmak için porsiyon büyüklüklerinin azaltılarak işletmenin karlılığının artırılabilmesi sonucuna ulaşılmıştır.

Okutmuş ve Ergül (2013), yaptıkları çalışmada dört yıldızlı bir konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmetleri tedarik zincirinin fiili ve hedef maliyetlerini araştırmıştır. Konaklama işletmesinin yiyecek içecek hizmeti tedarik zinciri incelendiğinde fiili maliyetlerin düşürülerek ve önerilen fonksiyonlarda tasarrufa gidilerek hedef maliyete ulaşabileceği sonucuna varılmıştır.

Acar ve Şenol (2014), yaptıkları çalışmada Antalya bölgesinde 118 konaklama işletmesine anket uygulamış, buna göre bazı işletmelerin farkında olarak hedef maliyetleme yöntemini kullandığı, bir

kısının da farkında olmadan bu yöntemi uyguladıklarını ve bu yöntem hakkında mali birimlerin ve yöneticilerin daha fazla bilgilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Tandoğan ve Şahin (2014), yiyecek içecek işletmesinde yaptıkları çalışmalarında müşteri isteklerinin ve piyasadaki benzer ürünlerin rekabet bilgilerinin sürekli izlenmesi gerektiği, standart reçetelerle hedef maliyetlere ulaşılabilirdiği ve hedef maliyetlemeyi stratejik karar almada başarılı bir şekilde kullandığı sonucunu ortaya çıkarmıştır.

Ergül (2014), Antalya’da 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde uygulama yaptığı çalışmasında, işletmeden alınan mali veriler ve müşterilere uyguladığı değer analizleri doğrultusunda işletmenin hizmetlerini ana ve alt fonksiyonlarına ve parçalarına ayırarak hedef maliyetleme yöntemiyle kaizen ve değer analizi yöntemlerinin entegrasyonunu çalışmıştır. Çalışma sonucunda işletmenin hedef satış fiyatı ile hedeflediği karlılığa ulaşabilmek için 2014 yılında %13 maliyet azaltımına gidilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Sevim ve Korkmaz (2014), çalışmalarında deneysel bir araştırma yöntemi uygulayarak Türkiye’de faaliyet gösteren bağımlı (Zincir otel) ve bağımsız 5 yıldızlı otelleri konu almıştır. Bu çalışma sonucunda çoğu otelin geleneksel maliyet yöntemleri kullandığını, bir kısmının farklı isimlerde çağdaş maliyet yöntemlerini kullandığı, bir bölümünün de bilinçli olarak çağdaş maliyet yöntemlerini kullandığı ve çağdaş maliyet yöntemlerini kullananların daha başarılı sonuçlar alarak karlılığını yükselttiği sonucuna ulaşmıştır.

Terzi (2017), çağdaş maliyet yöntemlerinden hedef ve kaizen maliyetleme ile değer mühendisliği yöntemlerinin çay işletmelerinde birlikte kullanılabilirliğine dair bir çalışma yürütmüştür. Çalışmada, işverenlerin aynı zamanda yönetici konumunda olduğu ve birçok konuda birkaç kurumsal firma haricinde profesyonel davranışlar sergilenmediği için çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanmasındaki zorlukların eğitim ve işletme yapılarının değiştirilerek çağdaş maliyet yöntemlerine geçilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Çolak (2018), yaptığı çalışmada Aydın’da yer alan 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde müşterilere değer analizi anketi uygulayarak hedef maliyetleme çalışması yapmıştır. Çalışmada, hedef maliyetleme yöntemi ile mevcut satışların artırılabilirdiği, belirlenen birimlerde tasarrufa gidilmesi ve ek yatırım gerektirmeden sunduğu kalite seviyesinin yükseltilebileceği sonucuna ulaşmıştır.

Anasız (2019), konaklama işletmelerinde yiyecek içecek maliyet kontrolünde hedef maliyetleme ile israfın önüne geçmek amacıyla yaptığı çalışmada, yiyecek içecek bölümündeki personelin iyi eğitilmesi ve buna bağlı olarak üretim kontrol sisteminde gerekli önlemler alınması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Attarwala ve Balasubramaniam (2020), araştırmalarında Mumbai’de bulunan, 1986’da 3 yıldızlı olarak faaliyete başlayan “Hotel Airport Private Limited” adlı konaklama işletmesini konu almışlardır.

Konaklama işletmesinin belirsizliklerle en iyi mücadele eden yöntem olarak belirlediği hedef maliyetlemeyi uygulamaya almış ve hedef maliyetlemenin küreselleşen ekonomide doğru, hızlı karar almaya yardımcı olduğu sonucuna varmıştır.

Aracı ve diğerleri (2020), çalışmalarında Antalya’da hizmet veren beş yıldızlı bir konaklama işletmesine hedef maliyetleme ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerini birlikte uygulamışlardır. Çalışma sonucunda çağdaş maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerinin konaklama işletmelerine entegre edilerek uygulanabilirliği ve yönetime doğru kararlar aldirarak karlılığı artırabileceği sonucuna ulaşmıştır.

Sevim (2020), çalışmasında hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda pratik bilgilere değinmiş ve sonuç olarak müşterinin belirlediği piyasa koşullarına ayak uydurmak ve yaşamını sürdürmek isteyen konaklama işletmelerinin hedef maliyetleme yöntemini kullanması gerekliliği sonucuna ulaşmıştır.

#### **4. KONAKLAMA İŞLETMESİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI**

Çalışmanın bu kısmında 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde gerçekleştirilen uygulamaya ve uygulamadan elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

##### **4.1. Araştırma Yapılan İşletmenin Tanıtılması<sup>1</sup>**

Araştırmanın yapıldığı konaklama işletmesi Alanya’da yer alan 5 yıldızlı bir işletmedir. İşletmede toplam 310 oda mevcuttur. Odalar 93 standart, 56 tek yatak odalı aile odası, 70 iki yatak odalı aile odası, 43 üç yatak odalı aile odası, 17 iki yatak odalı penthouse süite, 31 üç yatak odalı penthouse suite odalarından oluşmaktadır. İşletme her şey dahil sistemde faaliyet göstermektedir. İşletmede 3 restoran ve 8 barda yiyecek içecek hizmeti verilmektedir. İşletmede ayrıca 5 adet havuz, konferans salonu, tenis kortu, su sporları, fitness merkezi, spa merkezi, night club, mini club gibi çok çeşitli aktiviteler bulunmaktadır.

##### **4.2. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi<sup>2</sup>**

Çalışmanın bu bölümünde 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde yapılan uygulamadan elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

---

<sup>1</sup> Çalışma, Alanya’da faaliyet gösteren beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde gerçekleştirilmiştir. İşletmenin ismi rekabet ve ticari verilerin güvenliği açısından gizli tutulmuştur.

<sup>2</sup> Araştırma yapılan konaklama işletmesinde maliyet yöntemi olarak fiili maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Çalışmada, işletme hedef maliyetleme yöntemini kullanırsa ne gibi sonuçlar elde edeceği araştırılmıştır.

#### 4.2.1. Konaklama İşletmesinin Maliyet Verileri

Tablo 1. de konaklama işletmesinden edinilen Temmuz 2019 dönemine ait maliyet verileri özet bir şekilde gösterilmektedir.

**Tablo 1. Konaklama İşletmesi Temmuz 2019 Maliyet Verileri**

Temmuz 2019 Satış Gelirleri	6.207.803,00 TL
Temmuz 2019 Satılan Hizmetin Maliyeti	2.816.193,22 TL
Kat Hizmetleri Temmuz Ayı Maliyeti	187.652,69 TL
Ön Büro – Odalar Temmuz Ayı Maliyeti	252.122,87 TL
Yiyecek – İçecek Temmuz Ayı Maliyeti	2.199.208,52 TL
Eğlence Temmuz Ayı Maliyeti	87.295,38 TL
Genel Aktiviteler Temmuz Ayı Maliyeti	89.913,75 TL
Temmuz 2019 Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı	300,59 TL
Temmuz 2019 Kişi Başı Fiili Maliyet	136,36 TL
Temmuz 2019 Müşteri Sayısı	2.800
Temmuz 2019 Satılan Yatak Sayısı	20.652
Temmuz 2020 Satışa Hazır Yatak Sayısı	29.521
Temmuz 2020 Tahmini Yatak Satışı	25.000
Temmuz 2020 Hedef Kar Marjı	%65
Temmuz 2020 Hedef Satış Fiyatı	380 TL

Tablo 1. de konaklama işletmesinin 2019 Temmuz döneminde satış gelirlerinin 6.207.803 TL, satışların maliyetinin 2.816.193,22 TL, kişi başı fiili satış fiyatının 300,59 TL ve satılan yatak sayısının 20.652 adet olarak gerçekleştiği görülmektedir. Konaklama işletmesinin Temmuz 2020 beklentileri ise kişi başı satış fiyatı 380 TL, hedeflenen kar marjı %65 ve tahmini yatak satışı 25.000 adet olarak belirlenmiştir.

Konaklama işletmesinin Temmuz 2019 kişi başı fiili satış fiyatına Tablo 1.de de görüleceği üzere Temmuz 2019 satış gelirleri olan 6.207.803 TL, Temmuz 2019 satılan yatak sayısı olan 20.652'ye bölünerek ulaşılmıştır. Buna göre konaklama işletmesinin Temmuz 2019 kişi başı fiili satış fiyatı 300,59 TL olarak gerçekleşmiş ve aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = \frac{\text{Temmuz 2019 Satış Gelirleri}}{\text{Temmuz 2019 Satılan Yatak Sayısı}}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = \frac{6.207.803}{20.652}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} = 300,59 \text{ TL}$$

Konaklama işletmesinin 2019 Temmuz döneminde kişi başı fiili maliyeti hesaplanırken satılan hizmet maliyeti ve satılan yatak sayısı kullanılmıştır. Tablo 1.'de görüldüğü üzere konaklama işletmesinin 2019 Temmuz döneminde satılan hizmetin maliyeti 2.816.193,22 TL'dir. Kişi başı fiili maliyeti 136,36 TL olup aşağıdaki gibi formüle edilmiştir.

$$\text{Kişi Başı Fiili Maliyet} = \frac{\text{Temmuz 2019 Satışların Maliyeti}}{\text{Temmuz 2019 Satılan Yatak Sayısı}}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Maliyet} = \frac{2.816.193,22}{20.652}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Maliyet} = \mathbf{136,36 \text{ TL}}$$

Konaklama işletmesinin Temmuz 2019 döneminde kişi başı fiili satış fiyatı 300,59 TL; kişi başı fiili maliyeti ise 136,36 TL olarak gerçekleşmiştir. Kişi başı fiili kar ise aşağıdaki şekilde saptanmıştır.

$$\text{Kişi Başı Fiili Kar} = \text{Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı} - \text{Kişi Başı Fiili Maliyet}$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Kar} = 300,59 - 136,36$$

$$\text{Kişi Başı Fiili Kar} = \mathbf{164,23 \text{ TL}}$$

Hesaplamalara göre işletmenin Temmuz 2019 dönemi fiili kâr marjı ise yaklaşık %55'tir.

#### 4.2.2. Konaklama İşletmesinin Hedef Maliyetinin Belirlenmesi

Konaklama işletmesinin hedef maliyetini belirlemek amacıyla hedef satış fiyatından hedef karın çıkarılması gerekmektedir. Hedef maliyet formülü aşağıda gösterilmektedir.

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar}^3$$

$$\mathbf{133} = 380 - 247$$

#### 4.2.3. Hedef Maliyetin Ayrılması<sup>4</sup>

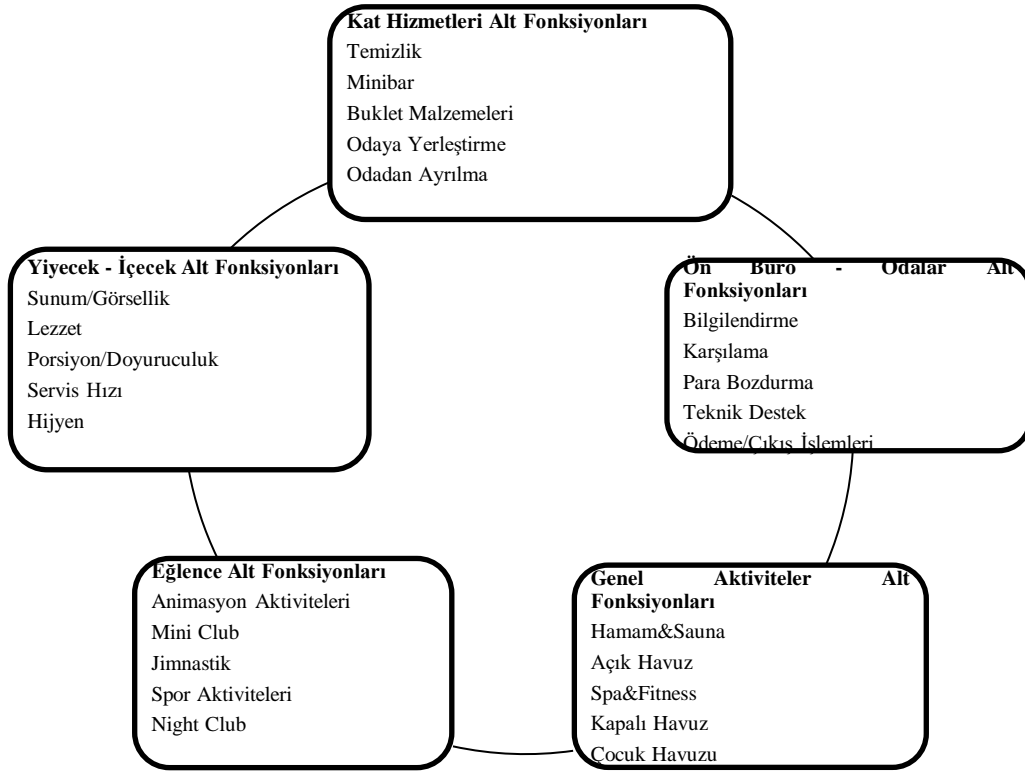
Hedef maliyetinin ayrılması temel olarak 8 aşamadan meydana gelmektedir: Ürün/hizmet fonksiyonlarının belirlenmesi, fonksiyonların görece önem derecelerinin belirlenmesi, ürün/hizmet parçalarının belirlenmesi, fonksiyonların maliyetlerinin belirlenmesi, parçaların görece önem derecelerinin saptanması, parçaların hedef maliyet endeksinin hesaplanması, endeksin optimizasyonu ve diğer maliyet düşürme çabaları aşamalarından oluşmaktadır.

<sup>3</sup>Hedef kar (hedef satış fiyatı x hedef kar marjı = 380\*0,65= 247)

<sup>4</sup>Konaklama işletmelerinde hedef maliyetin ayrılması aşamalarında özellikle hizmet fonksiyonları/alt fonksiyonların ve hizmet parçaları/alt parçaların oluşturulmasında Ergül (2014) çalışmasından faydalanılmıştır.

#### 4.2.3.1. Hizmet Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin ana fonksiyonları ön büro-odalar, kat hizmetleri (konaklama) ve yiyecek-içecek faaliyetlerinden oluşmaktadır. Konaklama işletmelerinde bunların dışında havuz, sauna, hamam, fitness, eğlenme/dinlenme gibi genel aktiviteler bulunmaktadır. Bu genel aktiviteler, bugünün koşullarında müşteri talepleri doğrultusunda büyük konaklama işletmelerinde olmazsa olmaz ana fonksiyonlar arasındadır. İşletmenin ana fonksiyonlarını oluşturan 5 temel fonksiyon dışında müşteri istek ve beklentilerine göre şekillenen alt fonksiyonlar da bulunmaktadır.



Şekil 1. Her Şey Dahil Konaklama Hizmeti Fonksiyonları

Uygulama yapılan konaklama işletmesinin özellikleri de göz önünde bulundurularak belirlenen ana fonksiyonlar ve alt fonksiyonlar Şekil 1.de gösterilmektedir.

#### 4.2.3.2. Hizmet Fonksiyonlarının Görece Öneminin Belirlenmesi

Hizmet fonksiyonlarının görece önemi belirlenirken müşterilerin bir önceki aşamada belirlenen hizmet fonksiyonlarını kendileri için önem sırasına göre puanlamaları istenmektedir. Her bir ana hizmet fonksiyonunun alt fonksiyonlarının aldığı puan toplam puana bölünerek hizmet fonksiyonlarının görece önemi hesaplanmaktadır. Çalışmanın bu aşaması için konaklama işletmesinde 2019 Temmuz ayında konaklayan müşteriler, evren kabul edilerek örneklem hesaplanmış ve toplamda 329 kişiye ulaşılarak

değer analizi anketi ile hizmet fonksiyonlarının görece önem dereceleri hesaplanmıştır. Fonksiyonların görece önem dereceleri Tablo 2. de gösterilmiştir.

**Tablo 2. Hizmet Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri**

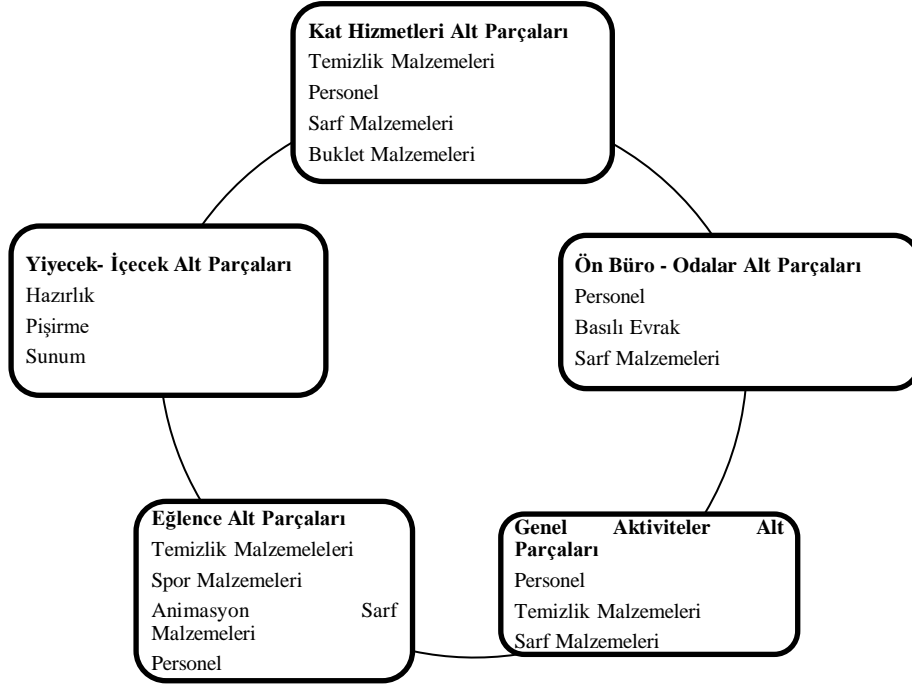
Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonları			Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonları		
Fonksiyonlar	Görece Önem Dereceleri		Fonksiyonlar	Görece Önem Dereceleri	
	Puan	%		Puan	%
Temizlik	854	0,17	Karşılama	1032	0,21
Minibar	1211	0,25	Bilgilendirme	1172	0,24
Buket malzeme	739	0,15	Teknik Destek	762	0,15
Odaya Yerleştirme	1145	0,23	Para Bozdurma	995	0,20
Odadan Ayrılma	986	0,20	Ödeme/Çıkış işlemleri	974	0,20
<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>	<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>
Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonları			Eğlence Alt Fonksiyonları		
Fonksiyonlar	Görece Önem Dereceleri		Fonksiyonlar	Görece Önem Dereceleri	
	Puan	%		Puan	%
Lezzet	1170	0,24	Animasyon Aktiviteleri	850	0,17
Hijyen	917	0,19	Mini Club	964	0,20
Servis Hızı	1027	0,21	Jimnastik	1070	0,22
Porsiyon/Doyuruculuk	845	0,17	Spor Aktiviteleri	1037	0,21
Sunum/Görsellik	976	0,20	Night Club	1014	0,21
<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>	<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>
Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonları					
Fonksiyonlar	Görece Önem Dereceleri				
	Puan	%			
Açık Havuz	1021	0,21			
Kapalı Havuz	1004	0,20			
Çocuk Havuzu	1057	0,21			
Hamam&Sauna	916	0,19			
Spa&Fitness	937	0,19			
<b>Toplam</b>	<b>4935</b>	<b>1,00</b>			

Tablo 2. de görüldüğü üzere konaklama işletmesinin müşterileri açısından en fazla öneme sahip alt fonksiyonlar kat hizmetlerinde %25 ile minibar, ön büro-odalarda %24 ile bilgilendirme, yiyecek içecek fonksiyonunda %24 ile lezzet, eğlencede %22 ile jimnastik, genel aktivitelerde %21 ile açık havuz ve çocuk havuzu alt fonksiyonlarıdır. Buna karşılık müşteriler açısından en az öneme diğer bir ifadeyle önem derecesi en düşük alt fonksiyonlar ise kat hizmetlerinde %15 ile buket malzemeleri, ön büro odalarda %20 ile para bozdurma ve çıkış/ödeme işlemleri, yiyecek içekte %17 ile porsiyon/doyuruculuk, eğlencede %17 ile animasyon ve son olarak genel aktivitelerde %19 ile hamam&sauna ile spa/fitness alt fonksiyonlarıdır.

#### 4.2.3.3. Hizmeti Oluşturan Parçaların Belirlenmesi

Hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinde hizmeti oluşturan parçalar söz konusu hizmetin üretimi için yapılan faaliyetlerden oluşmaktadır. Hizmet fonksiyonlarındaki gibi hizmeti oluşturan

parçalar da kat hizmetleri, yiyecek-içecek, ön büro-odalar, genel aktiviteler ve eğlence parçalarından oluşmaktadır.



## Şekil 2. Her Şey Dahil Konaklama Hizmeti Parçaları

Şekil 2. de konaklama işletmesinde hizmet özellikleri göz önünde bulundurularak belirlenen 5 temel faaliyet ya da parçanın alt parçaları gösterilmektedir.

### 4.2.3.4. Hizmet Parçalarının Maliyetinin Belirlenmesi

Çalışmada konaklama işletmesinde elde edilen maliyet verilerinden hareketle ana hizmet parçaları ve alt parçaların maliyetleri ve ana parça toplam maliyetinden aldığı paylar belirlenmiştir. Her bir hizmet parçasının maliyeti ve payları aşağıda Tablo 3.te gösterilmektedir:



**Tablo 3. Hizmet Parçalarının Maliyetleri ve Maliyet Payları**

Kat Hizmetleri Alt Parçaları			Ön Büro-Odalar Alt Parçaları		
Parçalar	Parçanın Maliyeti (TL)	Maliyet Payı %	Parçalar	Parçanın Maliyeti (TL)	Maliyet Payı %
Personel	95.339,44	0,51	Personel	36.138,87	0,14
Temizlik Malzemeleri	19.654,64	0,10	Basılı Evrak	4.280,00	0,02
Buket Malzemesi	20.093,90	0,11	Sarf Malzemesi	211.704,00	0,84
Sarf Malzemesi	52.564,71	0,28	<b>Toplam</b>	252.122,87	1,00
<b>Toplam</b>	187.652,69	1,00			
Yiyecek-İçecek Alt Parçaları			Eğlence Alt Parçaları		
Parçalar	Parçanın Maliyeti (TL)	Maliyet Payı %	Parçalar	Parçanın Maliyeti (TL)	Maliyet Payı %
Hazırlık	1.429.485,54	0,65	Personel	53.972,82	0,62
Pişirme	417.849,62	0,19	Temizlik Malzemeleri	2.293,36	0,03
Sunum	351.873,36	0,16	Spor Malzemeleri	4.625,89	0,05
<b>Toplam</b>	2.199.208,52	1,00	Animasyon Sarf Malz.	26.403,31	0,30
			<b>Toplam</b>	87.295,38	1,00
Genel Aktiviteler Alt Parçaları					
Parçalar	Parçanın Maliyeti (TL)	Maliyet Payı %			
Personel	30.331,70	0,34			
Temizlik Malzemeleri	24.506,96	0,27			
Sarf Malzemesi	35.075,09	0,39			
<b>Toplam</b>	89.913,75	1,00			

Tablo 3. te hizmeti oluşturan ana parçalar ve alt parçalarının maliyetleri ve ana parçalar içinde alt parçaların maliyet payları gösterilmektedir. Buna göre konaklama işletmesinin 2019 temmuz ayında kat hizmetleri parçasının toplam maliyeti 187.652,69 TL; ön büro odalar parçasının toplam maliyeti 252.122,87 TL; yiyecek içecek parçasının toplam maliyeti 2.199.208,52 TL; eğlence parçasının toplam maliyeti 87.295,38 TL ve son olarak genel aktiviteler parçasının toplam maliyeti 89.913,75 TL olarak gerçekleşmiştir. Tablo 3.te de görüleceği üzere toplam hizmet üretim maliyetinde en büyük pay yiyecek içecek parçasından oluşurken en düşük pay eğlence parçasından oluşmaktadır.

#### 4.2.3.5. Hizmet Parçalarının Görece Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Hizmet parçalarının görece önemi belirlenirken hizmet fonksiyonlarının görece önemi ile hizmeti oluşturan parçaların hizmet fonksiyonlarını karşılama yüzdeleri<sup>5</sup> bir matris üzerinde karşılaştırılmıştır. Hizmet işletmelerinde üretim işletmelerinin aksine hizmet ürünü kendi içinde ana ve alt fonksiyonlar ve parçalardan oluştuğu için her bir ana fonksiyon ve ana parçayı gösteren 5 farklı matris ortaya çıkmıştır.

<sup>5</sup> Parçaların hizmet fonksiyonlarını karşılama yüzdeleri işletme yönetiminden edinilmiştir.

**Tablo 4. Hizmet Alt Parçalarının Görece Önem Dereceleri**

Kat Hizmetleri Alt Parçaları	Kat Hizmetleri Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Öneri %
	Temizlik	Mini Bar	Buket Malz.	Odaya Yerleştirme	Odadan Ayrılma	
	<b>0,17</b>	<b>0,25</b>	<b>0,15</b>	<b>0,23</b>	<b>0,20</b>	
Personel	0,35	0,50	0,15	0,25	0,25	<b>0,31</b>
Temizlik Malz.	0,35	0,10	0	0,25	0,25	<b>0,19</b>
Buket Malzemeleri	0	0	0,85	0,25	0,25	<b>0,24</b>
Sarf Malzemeleri <sup>6</sup>	0,30	0,40	0	0,25	0,25	<b>0,26</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Ön Büro-Odalar Alt Parçaları	Ön Büro-Odalar Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Öneri %
	Karşılama	Bilgilendirme	Teknik Dest.	Para Bozd.	Öd./Çık. İşl.	
	<b>0,21</b>	<b>0,24</b>	<b>0,15</b>	<b>0,20</b>	<b>0,20</b>	
Personel	0,90	0,95	0,30	0,95	0,90	<b>0,83</b>
Basılı Evrak	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	<b>0,05</b>
Sarf Malzemeleri	0,05	0	0,65	0	0,05	<b>0,12</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Yiyecek İçecek Alt Parçaları	Yiyecek İçecek Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Öneri %
	Lezzet	Hijyen	Servis Hızı	Doyuruculuk	Sunum	
	<b>0,24</b>	<b>0,19</b>	<b>0,20</b>	<b>0,17</b>	<b>0,20</b>	
Hazırlık	0,25	0,60	0,50	0,10	0,10	<b>0,31</b>
Pişirme	0,75	0,25	0,10	0,90	0,10	<b>0,42</b>
Sunum	0	0,15	0,40	0	0,80	<b>0,27</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Eğlence Alt Parçaları	Eğlence Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Öneri %
	Animasyon	Mini Club	Jimnastik	Spor Akt.	Night Club	
	<b>0,17</b>	<b>0,20</b>	<b>0,22</b>	<b>0,20</b>	<b>0,20</b>	
Personel	0,75	0,80	0,65	0,15	0,15	<b>0,49</b>
Temizlik Malz.	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	<b>0,05</b>
Spor Malzemeleri	0,15	0	0,30	0,80	0	<b>0,25</b>
Animasyon Sarf Mlz	0,05	0,15	0	0	80	<b>0,20</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Genel Aktiviteler Alt Parçaları	Genel Aktiviteler Alt Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri					Parçaların Görece Öneri %
	Açık Havuz	Kapalı Hav.	Çocuk Hav.	Sauna&Hama m	Spa&Fitness	
	<b>0,21</b>	<b>0,20</b>	<b>0,21</b>	<b>0,19</b>	<b>0,19</b>	
Personel	0,10	0,10	0,10	0,70	0,70	<b>0,33</b>
Temizlik Malz.	0,45	0,45	0,45	0,15	0,15	<b>0,34</b>
Sarf Malzemeleri	0,45	0,45	0,45	0,15	0,15	<b>0,34</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Tablo 4. te konaklama işletmesinde hizmeti oluşturan kat hizmetleri, yiyecek içecek, ön büro odalar genel aktiviteler ve eğlence alt parçalarının görece önem dereceleri toplu bir şekilde gösterilmektedir. Hesaplamaların nasıl yapıldığının gösterilmesi açısından örneğin kat hizmetleri personel alt parçasının görece önem derecesinin hesaplanması şu şekilde gerçekleştirilmiştir. Sarı ile gösterilen rakamlar kat

<sup>6</sup> Sarf malzemeleri parçası sarf için kullanılan parçaların maliyetlerini ve dışardan sağlanan hizmet maliyetlerini içermektedir.

hizmetleri alt fonksiyonlarının görece önem dereceleri. Alt parçaların karşısında bulunan rakamlar ise işletme yönetiminden alınan her alt parçanın kendi kategorisindeki fonksiyonları karşılama yüzdeleridir. Örnek olarak ön büro odalar basılı evrak alt parçasının görece önem derecesi hesaplanırken ise basılı evrak alt parçasının her bir ön büro odalar alt fonksiyonunu karşılama yüzdesi ile her bir fonksiyonun görece önem derecesi çarpılmaktadır. Bu hesaplama aşağıdaki şekilde formüle edilebilir:

**Ön Büro – Odalar Basılı Evrak Alt Parçasının Görece Önem Derecesi**

$$\begin{aligned} &= (\text{Karşılama fonksiyonunun önem derecesi} \\ & * \text{basılı evrak parçasındaki payı}) \\ &+ (\text{bilgilendirme fonksiyonu önem derecesi} \\ & * \text{basılı evrak parçasındaki payı}) \\ &+ (\text{teknik destek fonksiyonu önem derecesi} \\ & * \text{basılı evrak parçasındaki payı}) \\ &+ (\text{para bozdurma fonksiyonu önem derecesi} \\ & * \text{basılı evrak parçasındaki payı}) \\ &+ (\text{ödeme işlemleri fonksiyonu önem derecesi} \\ & * \text{basılı evrak parçasındaki payı}) \end{aligned}$$

**Ön Büro – Odalar Basılı Evrak Alt Parçasının Görece Önem Derecesi**

$$\begin{aligned} &= (0,21 * 0,05) + (0,24 * 0,05) + (0,15 * 0,05) + (0,20 * 0,05) + (0,20 * 0,05) \\ &= \mathbf{0,05} \end{aligned}$$

**4.2.3.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması ve Optimizasyonu**

Hedef maliyet endeksi parçaların görece önem dereceleri ile parçaların maliyet payları oranlanarak hesaplanmaktadır. Hedef maliyet endeksi hangi parçanın maliyetinin düşürülmesi ya da hangi parçanın maliyetini sabit tutularak fonksiyonelliğin artırılması gerektiğini göstermektedir. Diğer bir ifadeyle hedef maliyet endeksi üretilen hizmette hangi parça ve fonksiyonların değiştirilmesi gerektiğini belirlemede kullanılmaktadır. Hedef maliyet endeksinin hesaplanması aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir:

$$\text{Parçaların Değer Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Görece Önem Derecesi}}{\text{Parçanın Maliyet Ağırlığı}}$$

**Tablo 5. Hizmet Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri**

Kat Hizmetleri Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri				Ön Büro-Odalar Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri			
Parçalar	Parçanın Görece Önemi	Parçanın Maliyet Ağırlığı	Parçanın Maliyet Endeksi	Parçalar	Parçanın Görece Önemi	Parçanın Maliyet Ağırlığı	Parçanın Maliyet Endeksi
Personel	0,31	0,51	0,61	Personel	0,83	0,14	5,93
Temizlik Malz.	0,19	0,10	1,90	Basılı Evrak	0,05	0,02	2,50
Buket Malz.	0,24	0,11	2,18	Sarf Malz.	0,12	0,84	0,14
Sarf Malz.	0,26	0,28	0,93				
Yiyecek-İçecek Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri				Eğlence Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri			
Parçalar	Parçanın Görece Önemi	Parçanın Maliyet Ağırlığı	Parçanın Maliyet Endeksi	Parçalar	Parçanın Görece Önemi	Parçanın Maliyet Ağırlığı	Parçanın Maliyet Endeksi
Hazırlık	0,31	0,65	0,48	Personel	0,49	0,62	0,79
Pişirme	0,42	0,19	2,21	Temizlik Malz	0,05	0,03	1,67
Sunum	0,27	0,16	1,69	Spor Malz.	0,25	0,05	5,00
				Sarf Malz.	0,20	0,30	0,67
Genel Aktiviteler Parçalarının Hedef Maliyet Endeksleri							
Parçalar	Parçanın Görece Önemi	Parçanın Maliyet Ağırlığı	Parçanın Maliyet Endeksi				
Personel	0,33	0,34	0,97				
Temizlik Malz.	0,34	0,27	1,26				
Sarf Malz.	0,34	0,39	0,87				

Tablo 5. te konaklama işletmesinin hizmet parçalarının hedef maliyet endeksleri toplu bir şekilde gösterilmektedir. Parçaların hedef maliyet endeksinin nasıl hesaplandığını göstermek amacıyla yiyecek içecek hazırlık alt parçasının hedef maliyet endeksinin hesaplanması aşağıda gösterilmektedir:

***Yiyecek İçecek Hazırlık Alt Parçası Hedef Maliyet Endeksi***

$$= \frac{\text{Hazırlık Alt Parçası Görece Önem Derecesi}}{\text{Hazırlık Alt Parçası Maliyet Payı}}$$

$$\text{Yiyecek İçecek Hazırlık Alt Parçası Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{0,31}{0,65} \mathbf{0,48}$$

Hedef maliyet endeksinin 1 olması istenen bir durumdur ve müşterinin hizmet fonksiyonuna verdiği önem ile o fonksiyonun yerine getirilmesi için katlanılan maliyetin eşit olduğunu gösterir. Tablo 5.te de görüldüğü üzere kat hizmetlerinde sarf, buket ve temizlik malzemeleri; ön büro odalarda personel ve basılı evrak; yiyecek içekte pişirme ve sunum; eğlencede temizlik ve spor malzemeleri; genel aktivitelerde ise temizlik malzemeleri alt parçalarının endeksi 1'den büyüktür. Bu durumda işletmenin söz konusu parçanın maliyetin sabit tutarak fonksiyonelliğini geliştirmesi gerekmektedir. Buna karşılık kat hizmetlerinde personel, ön büro odalarda sarf malzemeleri; yiyecek içekte hazırlık, eğlencede personel ve sarf malzemeleri; genel aktivitelerde ise personel alt parçalarının hedef maliyet endeksi 1'in altındadır. Bu durumda işletmenin bu parçaların maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir.

Parçaların hedef maliyet endeksleri belirlendikten sonra endekslerin optimizasyonu gerekmektedir. Yukarıda da bahsedildiği üzere endeks hizmet ürünüde hangi parçaların değiştirilmesi gerektiğini göstermekte ancak bunun nasıl yapılacağını göstermemektedir. Bu durumda endeksin optimize edilmesi gerekmektedir. Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu ise maliyet düşürme hedefi ile gerçekleştirilmektedir. Maliyet düşürme hedefi fiili maliyetten hedef maliyetin düşürülmesi ile hesaplanmakta ve aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir:

$$\text{Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi} = \text{Kişi Başı Fiili Maliyet} - \text{Kişi Başı Hedef Maliyet}$$

$$\text{Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi} = 136,36 - 133$$

$$\text{Kişi Başı Maliyet Düşürme Hedefi} = 3,36 \text{ TL}$$

Konaklama işletmesinin 2020 Temmuz ayı hedef satış hacmi diğer bir ifadeyle 2020 Temmuz ayı tahmini yatak satışı 25.000 olarak belirlenmiştir. Bu durumda konaklama işletmesinin 2020 Temmuz ayı maliyet düşürme hedefi  $(25.000 * 3,36)$  84.000 TL olarak hesaplanacaktır. Konaklama işletmesi hedeflediği satış fiyatı ve kara ulaşmak için endeksi 1'den küçük olan parçalarda 84.000 TL maliyet düşürmesi gerekmektedir.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Turizm sektörü küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan ekonomik ve teknolojik gelişmelerin yanında salgın, doğal afetler, politik ve ekonomik krizlerden doğrudan etkilenmekte sektörün bel kemiği olan konaklama işletmelerinin sürekliliği ve karlılığı üzerinde önemli riskler doğurmaktadır. Bunun yanı sıra girdi maliyetleri artan konaklama işletmelerinin tek kontrol edebildikleri değişken olan maliyetlerini kontrol altına almaları gerekmektedir. Ancak bugünün gereksinimlerine cevap veremeyen geleneksel maliyet yöntemleri maliyet etkinliği sağlamada yetersiz kalmakta ve çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmak konaklama işletmeleri açısından da bir zorunluluk haline gelmektedir. Araştırma problemini oluşturan bu duruma bir çözüm üretmek amacıyla Alanya'da yer alan 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde hedef maliyetleme yöntemi kullanılmıştır. Araştırmadan elde edilen bulgular aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Çalışmada işletme yönetiminden edinilen mali bilgiler ışığında hedef maliyet hesaplanmış ve hedef maliyetin ayrımlanması aşamasında hizmet ürününün özellikleri diğer bir ifadeyle fonksiyonları belirlenmiştir. Hizmet ürünü ön büro odalar, yiyecek içecek, kat hizmetleri, genel aktiviteler ve eğlence olmak üzere 5 ana fonksiyon ve kendi içinde alt fonksiyonlardan oluşmaktadır. Hizmet fonksiyonları belirlendikten sonra 329 müşteriye değer analizi yapılarak hizmet fonksiyonlarının görece önem dereceleri hesaplanmıştır. Hedef maliyet ayrımlanmasında fonksiyonlar ve önem dereceleri belirlendikten sonra hizmet ürününü oluşturan parçalar diğer bir ifadeyle hizmeti gerçekleştirmek için

kullanılan ana ve alt parçalar belirlenmiştir. Hizmet fonksiyonlarında olduğu gibi bir konaklama işletmesinde sunulan hizmet ürününün ana parçaları da ön büro odalar, yiyecek içecek, kat hizmetleri, genel aktiviteler ve eğlence ana parçalarından ve kendi içinde alt parçalardan oluşmaktadır. Hizmeti oluşturan parçalar belirlendikten sonra hem her ana parçanın hem de ana parçalar altında toplanan alt parçaların maliyetleri hesaplanarak parçaların görece önem dereceleri saptanmış ve her bir parçanın hedef maliyet endeksi bulunmuştur.

Değer endeksi 1'den büyük olan alt parçalar, kat hizmetlerinde sarf, buklet ve temizlik malzemeleri; ön büro odalarda basılı evrak ve personel; yiyecek içecekte pişirme ve sunum, eğlencede temizlik ve spor malzemeleri; genel aktivitelerde ise temizlik malzemeleri parçalarıdır. Değer endeksinin 1'den büyük olması konaklama işletmesi bu fonksiyon için müşterinin verdiği değerinden daha az maliyete katlandığını ve fonksiyonu yerine getiren parçanın maliyetini azaltarak ya da sabit tutarak söz konusu fonksiyonu geliştirmesi gerektiğini göstermektedir. Değer endeksi 1'den küçük olan parçalar ise kat hizmetlerinde personel, ön büro odalarda sarf malzemeleri; yiyecek içecekte hazırlık; eğlencede personel ve sarf malzemeleri; genel aktivitelerde ise personel alt parçalarıdır. Değer endeksinin 1'den küçük olması, işletme bu parçalar için müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlandığını ifade etmektedir. Bu durumda konaklama işletmesinin endeksi 1'den küçük olan parçalarda maliyetleri azaltması gerekmektedir.

Hedef maliyet endeksi hizmet ürününde hangi parçaların değiştirilmesi gerektiğini gösterirken bunun nasıl yapılacağını ise hedef maliyet endeksinin optimizasyonu aşamasında hesaplanan maliyet düşürme hedefi ile sağlanmaktadır. Çalışmada elde edilen bulgulara göre kişi başı maliyet düşürme hedefi 3,36 TL; 2020 temmuz ayı toplam maliyet düşürme hedefi ise 84.000 TL olarak hesaplanmıştır. Konaklama işletmesinin 2020 Temmuz ayında hedef satış fiyatı, hedef satış hacmi ile hedeflediği karlılığa ulaşabilmesi için değer endeksi 1'den küçük olan parçalarda 84.000 TL maliyetlerini düşürmesi gerekmektedir.

Bu bulgulardan yola çıkarak konaklama işletmesinin hedef satış fiyatı ve satış hacmiyle hedeflediği karlılığa ulaşabilmesi için aşağıdaki öneriler getirilebilir:

Endeksi 1'den küçük olan parçalarda;

- Sarf malzemeleri parçalarında tedarikçilerle uzun süreli sözleşmeler yapılarak daha uygun alımlar yapılabilir,
- Sarf malzemelerinin kullanımında israfın önüne geçmek için personel bilgilendirilebilir,
- Personel tarafından gerçekleştirilen birçok hizmet yapay zeka, robotik kodlama, otonom robotlar vb. ile gerçekleştirilerek uzun dönemde maliyet tasarrufu sağlanabilir,
- Yiyecek içecek parçasında maliyet minimizasyonu amacıyla standart reçete, standart süre,

standart porsiyon vb. standartlar getirilebilir,

- Hazırlık aşamasında ayrıca personelin etkin bir şekilde koordinasyonu sağlanarak olası aksaklıklar azaltılabilir,
- Eğlence parçasında personel maliyetleri azaltmak için müşteri sayısına göre eğlence aktiviteleri ve personel görevlendirilebilir,
- Yüksek sezonda eğlence aktivitelerinin doğru bir şekilde planlanması ise enerji ve personel maliyetlerinin azaltılmasına destek verecektir,

Endeksi 1'den büyük olan parçalarda;

- Kat hizmetlerinde temizlik hizmetinin fonksiyonelliğini artırmak amacıyla yüksek kaliteli ancak maliyetleri sabit tutmak için yüksek hacimli temizlik ürünleri kullanılabilir,
- Buklet malzemelerinde işlevselliği ve çeşitliliği fazla olan ürünler kullanılabilir,
- Ön büro odalarda personelin fonksiyonelliğini artırmak için oryantasyon, eğitim, ödüllendirme sistemleri uygulanabilir,
- Basılı evraklarda fonksiyonellik kurumsal kimliğin bir parçası olacak şekilde önem verilerek artırılabilir,
- Yiyecek içecekte pişirme parçasının fonksiyonelliğini artırmak amacıyla enerji verimliliğini ön planda tutan, pişirme sürelerini kısaltan, besin değerini koruyan ekipmanlar kullanılabilir,
- Yiyecek içecek sunum parçasında fonksiyonellik, menünün sezona ve konaklayan müşteri tipine uygun, konaklayan kişi sayısı ile uygun hazırlanması ile artırılabilir.
- Eğlence bölümünde aktiviteler çeşitlendirilebilir, eğlence programları sezona, müşteriye, otel kapasitesi vb. göre hazırlanabilir,

Sonuç olarak, konaklama işletmelerinde sürekliliğin sağlanması ve rekabette avantaj sağlanması amacıyla çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yönteminin kullanılması kilit rol oynamaktadır. Çalışmadan elde edilen bulgular çerçevesinde bu alanda çalışma yapacak araştırmalara rehberlik etmesi açısından birtakım önerilerin verilmesinde yarar bulunmaktadır. Öncelikle birden fazla konaklama işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanması ile işletme farklılığının hedef maliyetler açısından bir farklılık yaratıp yaratmadığı incelenebilir. Aynı şekilde yöntem farklı şehirlerde ve farklı yıldızla sahip olan konaklama işletmelerinde uygulanması ile sağlanacak sonuçlar yorumlanabilir. Bununla birlikte yöntemin turizm sektöründe faaliyet gösteren seyahat acentası ve restoran gibi diğer işletmeler üzerinde uygulanabilirliği ve uygulanması halinde işletmelere muhtemel yararları araştırılabilir.

---

## YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

## AUTHORS' DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

## YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- AK, AD; Yazı Taslağı- AK, AD; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- AK, AD; Son Onay ve Sorumluluk- AK, AD.

## AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- AK, AD; Drafting Manuscript- AK, AD; Critical Revision of Manuscript- AK, AD; Final Approval and Accountability- AK, AD.

---

## KAYNAKÇA

- Acar, D., & Şenol, H. (2014). Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulama düzeylerinin tespitine yönelik araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 1-25. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sbe/issue/23217/247937>
- Akkaya, F.A. (2010). *Hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi ve bir turizm işletmesinde uygulama* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Dumlupınar Üniversitesi.
- Alagöz, A. (2006). Stratejik maliyet ve kar planlama aracı olarak hedef maliyet yönetimi (target cost management). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 61-83. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/susbed/issue/61781/923604>
- Aldalabeeh, A. (2012). Capability of jordanian industrial shareholding companies to apply target costing system. *International Journal of Business and Management*, 7(21), 124-130. <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v7n21p124>
- Alpkan, S. (2012). *Turizm işletmelerinde stratejik maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme ve uygulama örneği* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Karabük Üniversitesi.
- Anasız, İ. (2019). Otel işletmelerinde yiyecek-içecek maliyet kontrolü için israfı azaltacak farklı bir uygulama önerisi: Hedef maliyetleme. *Kapadokya Akademik Bakış*, 2(2), 179-214. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/car/issue/44015/450165>



- Aracı, Ö.N.K., Arısoy, K., & Dalgacı, H. (2020). Otel işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi: Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve hedef maliyetleme yönteminin entegrasyonuna yönelik bir model önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 192-217. <https://doi.org/10.31460/mbdd.636971>
- Attarwala, A.A., & Balasubramaniam, C.S. (2020, Ocak 2-4). *Target costing in service organizations: A case study of Hotel Kohinoor Continental, Mumbai and emerging strategies* (Konferans Sunumu). Seventeenth AIMS International Conference on Management, Kozhikode, Kerala, India. <http://www.aims-international.org/aims17/17ACD/PDF/A323-Final.pdf>
- Ax, C.; Greve, J., & Nilsson U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *International Journal of Production Economics*, 115, 92-103. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2008.04.010>
- Bozdemir, E., & Orhan, M.S. (2011). Maliyet kontrol aracı olarak hedef maliyetleme yönteminin türk otomotiv sanayinde uygulanabilirlik düzeyinin incelenmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25 (2), 163-179. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/atauniiibd/issue/2702/35648>
- Civelek, M. (2002). *Maliyet muhasebesi: sorunlar-sorular-cevaplar* (3. Baskı). Detay Yayıncılık.
- Çolak, O. (2018). *Her şey dâhil sistemde fiyat duyarlılık ölçümü ve kalite maliyetleri yönetiminin hedef maliyetleme sürecine entegrasyonu: Bir otel işletmesinde uygulama* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Mersin Üniversitesi.
- Ergül, A. (2014). *Hedef maliyetleme çerçevesinde çağdaş maliyet yöntemlerinin maliyet etkinliği boyutunda entegrasyonu ve konaklama işletmelerinde uygulanması* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Akdeniz Üniversitesi.
- Feil, P.; Yook, K.H., & Kim, I.W. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, Bahar, 10-19.
- Geçgin, E. (2013). *Hedef maliyetleme sisteminin menü analizinde kullanılması: bir yiyecek içecek işletmesinde yapılan uygulama ve sonuçlar* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Mersin Üniversitesi.
- Gopalakrishnan, B.; Samuels, J., & Swenson D. (2007). Target costing at a consumer products company. *Strategic Finance*, Aralık, 37-41.
- Hacıüstemoğlu, R., & Şakrak, M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi.
- Haşaoğlu, U. (2011). *Stratejik maliyet yönetim aracı: Hedef maliyetleme* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi] Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi.
- Koşan, L., & Geçgin, E. (2013). Hedef maliyetleme sisteminin menü analizinde kullanılması: Bir yiyecek içecek işletmesinde yapılan uygulama ve sonuçları. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(2), 391- 410. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/cusosbil/issue/4393/60441>

- Nubin, S. (2006). *Hizmet işletmelerinde hedef maliyetleme ve uygulama örneği* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Okutmuş, E., & Ergül, A. (2013). Konaklama işletmelerinin yiyecek içecek faaliyetlerinde tedarik zinciri maliyetlerinin hedef maliyetleme ile birlikte uygulanması. *Journal of Yasar University*, 8(32), 5409-5432.
- Özçelik, F. (2014). *Hedef maliyetleme*. Dora Yayınevi.
- Rattray, C.J.; Lord, B.R., & Shanahan, Y.P. (2007). Target costing in New Zealand manufacturing firms. *Pacific Accounting Review*, 19(1), 68-83. <https://doi.org/10.1108/01140580710754656>
- Saban, M., & Erdoğan, N. (2017). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Beta Yayınevi.
- Sevim, A. (2020). Application of Target costing method in hospitality industry. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(1), 1-7. <https://doi.org/10.29106/fesa.637039>
- Sevim, A., & Korkmaz, E. (2014, Temmuz 16-19). *Cost management practices in the hospitality industry: The case of the Turkish hotel industry* (Konferans Sunumu). Global Interdisciplinary Business-Economics Advancement Conference, İstanbul, Türkiye. <https://core.ac.uk/download/pdf/216960109.pdf#page=603>
- Swenson, D.; Ansari, S., Bell, J., & Kim, I.W. (2003). Best Practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, 4(2), 12-17.
- Şenol, H. (2011). *Konaklama işletmelerinde her şey dahil sisteminin hedef maliyetleme bağlamında Analizi* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Tandoğan, V., & Şahin, Ö. (2014). Yiyecek- içecek işletmelerinde standart reçetelerin ve hedef maliyetlemenin stratejik kararlarda kullanılmasına yönelik bir uygulama. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 242-259. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/niguiibfd/issue/19754/211467>.
- Terzi, A. (2017). Hedef maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme üçlüsünün çay işletmelerinde birlikte uygulanabilirliği. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2), 221-248. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/kusbd/issue/30549/309631>.
- Yükçü, S., & Gönen, S. (2008). Tedarik zinciri yönetimi ile hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40, 71-83.