

## KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET MİNİMİZASYONU SAĞLAMADA KAİZEN MALİYETLEMENİN ROLÜ<sup>1</sup>

### The Role of Kaizen Costing in Providing Cost Minimization in The Accommodation Enterprises

Dr. Öğr. Üyesi Ayşe KURTLU  
Karabük Üniversitesi  
ayseergul@karabuk.edu.tr,  
Orcid.org/0000-0001-8543-5617  
Uzman Şeyma ÇAKIR  
cakirsym@gmail.com,  
Orchid.org/0000-0002-4034-5105

#### Öz

Dünya genelinde yaşanan küreselleşme, küresel ve yoğun rekabet ortamı, ekonomik ve teknolojik değişim ve gelişmeler tüm sektörleri olduğu gibi konaklama sektörünü de etkilemiştir. Bu durum konaklama işletmelerinin fiyat üzerindeki kontrol gücünü kaybederek fiyatın piyasada müşteri odaklı bir şekilde belirlenmesine neden olmuştur. Ortakların kar beklentisi ise konaklama işletmelerinin maliyet = fiyat - kar denkleminde tek kontrol edebileceği değişkenin maliyet olmasına yol açmıştır. Konaklama işletmeleri belirledikleri kar düzeyine ulaşmak için maliyetlerini etkili bir şekilde yönetmek durumundadır. Ancak bu konuda geleneksel yöntemler yetersiz kalmakta ve çağdaş maliyet yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışmada kaizen maliyetleme yöntemi ile maliyet minimizasyonu ve maliyet etkinliği sağlamak amaçlanmıştır. Bu amaçla Antalya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde araştırmanın uygulaması gerçekleştirilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre 1.951.386,36 TL kaizen maliyet düşürme hedefi ile işletmenin, 2018 yılında ortakların arzuladığı kârlılığa ulaşmak için maliyetleri yaklaşık olarak %8-10 düşürmesi gerekmektedir. Böylelikle Antalya'da faaliyet gösteren konaklama işletmesi sahip olduğu müşteri profili, hedef satış fiyatı ve hedef satış hacminde arzulanan kârlılık oranına ulaşabilecektir.

**Anahtar kelimeler:** Konaklama İşletmesi, Maliyet Minimizasyonu, Kaizen Maliyetleme.

<sup>1</sup> Çalışma, Şeyma Çakır "Kaizen Maliyetlemenin Maliyet Etkinliği Açısından İncelenmesi: Konaklama İşletmesi Örneği", Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

## Abstract

Globalization, global and intense competition environment, economic and technological changes and developments has affected the hospitality industry as well as all sectors and have resulted in the loss of control over the price of accommodation enterprises and the price has been determined in the market in a customer-oriented manner. The profit expectation of the partners resulted in the cost that the only variable that accommodation enterprises could be controlled in the cost = price - profit equation. Accommodation enterprises have to manage their costs effectively in order to achieve their profit levels. However, in this regard, traditional methods are not sufficient to manage costs effectively and to provide cost minimization, and modern cost methods are needed. In this study, it is aimed to provide cost minimization and efficiency with kaizen costing method. For this purpose, the application of the study was carried out in a 5-star accommodation enterprise in Antalya. According to the findings obtained from the study, with the kaizen cost reduction target 1.951.386,36 TL, the enterprise should reduce the costs by approximately 8-10% in 2018 in order to reach the profitability desired by the partners. Thus, the accommodation enterprise operating in Antalya will be able to reach the desired profitability ratio in the customer profile, target sales price and target sales volume.

**Key words:** Accommodation Enterprise, Cost Minimization, Kaizen Costing.

## GİRİŞ

Müşterilerin öncelikle konaklama olmak üzere, işletmenin coğrafi konumu ve büyüklüğüne göre dinlenme, eğlence, yiyecek/içecek vb. ihtiyaçlarını karşılayan konaklama işletmeleri de diğer işletmelerde olduğu gibi küresel rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bugünün küresel rekabet ortamında fiyat piyasada, kâr ise işletme hedef ve amaçları ile doğru orantılı olarak ortaklar tarafından belirlenmektedir. Bu durum neticesinde konaklama işletmelerinin kârlılık ve rekabet güçlerini artırabilmek adına kontrol edebilecekleri tek değişken ise maliyet olmaktadır. Fakat geleneksel maliyet yöntemlerinin ihtiyaç duyulan maliyete ilişkin bilgileri karşılamaktan uzak oluşu, işletmeleri maliyetleri etkili bir şekilde yönetecek ve ihtiyaçlara cevap verecek çağdaş maliyet yöntemleri konusunda bir arayış içerisine sokmuştur.

Konaklama işletmelerinde de karar alma aşaması ve maliyet konularında faydalanılacak olan maliyet bilgileri, diğer işletmelerde olduğu gibi rekabet edebilirlik, kârlılık ve sürdürülebilirlik bakımından önem teşkil etmektedir. Fakat konaklama işletmelerinde oluşan maliyetler, üretim türünün hizmet olması sebebiyle diğer üretim işletmelerine göre farklılıklar göstermektedir. Konaklama işletmelerinde somut bir ürün üretilmediğinden dolayı ürün yok denecek kadar azdır ve işçilik maliyetlerinin yüksek olması diğer bir deyişle üretilen hizmetin emek yoğun olması söz konusudur. Ayrıca konaklama işletmelerinin üretim işletmelerine göre bir diğer farklılığı üretim ve tüketimin eş zamanlı gerçekleşmesi sebebiyle hizmetin stoklanamaz olmasıdır. Konaklama işletmeleri hizmet üretim maliyetlerini oluşmadan önce belirlemek, ortakları memnun edebilecek düzeyde hedef kâra ulaşmak, müşteri istek ve

beklentilerine uygun fonksiyonlarda hizmet üretmek durumundadır. Bu açıdan sürekli iyileştirme temellerine dayalı olarak israfın önlenmesi ve maliyetlerin düşürülmesinin amaçlandığı kaizen maliyetleme yöntemi gibi maliyet etkinliği ve minimizasyonu sağlayan çağdaş maliyet yöntemleri, konaklama işletmeleri açısından önem teşkil etmektedir.

Çalışmada yukarıda açıklanan ve araştırma problemini oluşturan durumlar neticesinde, konaklama işletmelerinin kârlılıklarını artırarak rekabet avantajı sağlamaları için kaizen maliyetleme yöntemi ile birlikte maliyet etkinliği ve minimizasyonu sağlamak amaçlanmıştır. Bu amaçla Antalya'da faaliyet göstermekte olan 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde araştırmanın uygulaması gerçekleştirilmiştir.

## **GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNDEN ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİNE GEÇİŞ**

Geleneksel maliyet yöntemleri olarak adlandırılan standart maliyetleme, başabaş noktası analizi vb. yöntemler, genelde geleneksel üretim ortamlarında üretim yapan işletmelerin kullandığı maliyet yöntemleri şeklinde tanımlanmaktadır. Bu yöntemler, Sanayi Devrimi'nden sonra kitle üretimi yapan işletmelerin ortaya çıkmasıyla direkt işçilik maliyetlerinin önemli olduğu ve üretim maliyetlerinin büyük bir kısmını oluşturduğu ortamlarda direkt işçilik ve ürünlere dağıtılan genel üretim giderlerini izlemek ve kontrol etmek için geliştirilmiştir (Alataş, 2015:12). Geleneksel maliyet yöntemlerinin kullanıldığı ortamlar çoğunlukla tek tip ürünlerin üretildiği, otomasyonun çok yoğun olmadığı, daha çok emek yoğun üretimin yapıldığı ve piyasanın talep ettiği ürünlerin değil, üreticilerin istediği ürünlerin üretildiği işletmeler şeklinde ifade edilmektedir (Çabuk, 2003:110 ; Turney, 1989:14).

Hızla artış gösteren rekabet sonucunda, işletmelerin kullanmış oldukları geleneksel maliyet yöntemleri bugünün gelişmiş teknolojiye üretim ortamlarının finansal bilgilerini, küresel rekabetin gerektirdiği yararlılık, hız ve doğrulukla üretme hususunda yetersiz kalmıştır. 1980'li yıllardan itibaren yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte yeni üretim teknikleri gelişmeye başlamış ve yeni üretim tekniklerine göre yapılan üretim maliyetini hesaplama sorunu da gündeme gelmiştir. Bu çerçevede yeni maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, yöntemlerinin ve tekniklerinin kullanılması gerekliliğinden hareketle, hem yöneticilerin karar alma sürecinde kullanabilecekleri bilgiler üreten hem de ürün maliyetlemede geleneksel maliyet yöntemlerine oranla daha doğru sonuçlar veren çağdaş maliyet muhasebesi dönemi başlamıştır (Yükçü ve Atağan, 2014:142-143 ; Saban ve Güğçerçin, 2009:98).

Geleneksel üretim ortamlarında işçiler sabit olarak aynı iş ile uğraşırken, çağdaş üretim ortamlarında çeşitli işleri yapabilen, uyum, hareket yeteneği ve endirekt işçiliği daha yüksek uzmanlaşmış işgücü istihdamı ön planda olmaktadır (Kaygusuzoğlu, 2010:249). Otomasyonun artması özellikle üretim ve destek faaliyetleri hususunda bilgisayar kullanımı, makinelerin insan emeğine göre daha kaliteli ve daha hızlı standart üretim yapabilmesi sebebiyle emeğin yerine geçmekte ve üretim sürecinde uzmanlaşmış (tasarım, bakım onarım, mühendislik) işgücünün kullanımını gerekli

kılmaktadır (Gürdal, 2007:11 ; Gersil, 2006:8). Bu nedenle işletmeler, küresel rekabetin artan baskısı ile birlikte gelişmiş teknolojiler kullanarak, üretim sistemlerini geliştirmiş ve değiştirmiştir (Altınbay, 2006:119). Geleneksel maliyet yöntemlerinin kullanıldığı ortamda direkt işçilik giderleri toplam giderlerin büyük çoğunluğunu oluştururken bugün otomasyonun artmasıyla direkt işçilikler azalmış, mühendislik tasarım gibi genel üretim giderleri içinde değerlendirilen endirekt giderler artmıştır. Ayrıca otomasyonun artması, genel üretim giderleri içinde değerlendirilen amortisman giderleri, bakım onarım giderleri gibi giderlerin artırması nedeniyle genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içindeki payının da artmasına neden olmuştur. Bugünün üretim ortamında, geleneksel yöntemler genel üretim giderleri dağıtımını ve daha doğru maliyet bilgileri edinme hususunda yetersiz kalmıştır (Saygın, 2008:31,32).

Geleneksel maliyetleme yöntemlerine ilişkin yetersizlikleri inceleyen Yükçü ve Şafak (1996) bugünün üretim ortamlarında gelişen üretim teknolojilerinden dolayı toplam maliyet içerisindeki genel üretim maliyetleri payının artarken, direkt işçiliğin payının azaldığını ifade etmişlerdir. Örneğin; geçmişte toplam üretim maliyetlerinin, %15'i genel üretim giderinden oluşurken, bugün yaklaşık %60 seviyesinde gerçekleşmektedir (Pieper, 1999:3). Bunun temel nedeninin ise yukarıda sıralanan nedenlerin yanında maliyetlerin, maliyet objelerine yanlış maliyet oranlarıyla yüklenmesine sebep olan işletme içi maliyet unsurlarının belirlenemeyişinin olduğu ifade edilmektedir (Bruggeman ve Moreels, 2003:52).

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinde dağıtım anahtarları; direkt işçilik saatleri, üretilen birim sayıları ve makine saatleri gibi hacim temellidir. Fakat gerçekte birçok ürünün kaynaklardan aldığı payın hacim temelli olmadığı diğer bir ifade ile üretim veya satış miktarı ile doğru orantılı olmadığı görülmektedir. Bu sebeple ürünün tasarlanması, üretimi, satışı ve teslim edilmesi gibi faaliyetlerle alakalı ürünler tarafından tüketilen maliyetler dağıtılırken hacim temelli olduğu kadar üretim hacminden bağımsız dağıtım anahtarları da gerekirken ancak geleneksel maliyet sistemleri vasıtasıyla doğru olarak ölçülememektedir (Korhan ve Özkan, 2013).

Amortismanlar ve ücretler ile ilgili yalnızca departman bazında bilgiler sunan geleneksel maliyet yöntemleri, departman çalışanlarının katma değer yaratan faaliyetleri, yatırım getiri oranı, pazar payı, kârlılık düzeyi vb. finansal nitelikte verilere ilişkin bilgiler sunmaktadır (Gunasekeran, 1999:119). Fakat müşteri değerinin arttığı bugünün işletme çevrelerinde finansal bilgiler kadar müşteri devamlılığı, hizmet kalitesi vb. finansal nitelikte olmayan bilgilerin de göz önünde bulundurularak, maliyet bilgi sistemine eklenmesi büyük önem taşımaktadır (Ağyar, 2006:49).

Sonuç olarak, emek yoğun, aynı üründen çok miktarda üretimin yapıldığı, yalnızca üretime ilişkin maliyetleri hesaplamaya yarayan geleneksel maliyet yöntemleri yukarıda anlatılmış olan sebeplerden dolayı çağdaş üretim ortamlarında yetersiz kalmaktadır. Bilgi-iletişim teknolojilerindeki değişim ve gelişim, müşterilerin dünyanın herhangi bir yerindeki ürün veya hizmetlerden anında haberdar olmalarına, beklenti ve isteklerinin hızla değişmesine yol açmaktadır. Küresel rekabet ortamında müşteri odaklılık bir prensip haline gelmiştir. İşletmeler ise bu değişim ve gelişime ayak uydurabilmek adına üretim hatlarını çağdaşlaştırarak, maliyet yöntemlerini buna uyum sağlayacak şekilde tasarlamaktadırlar.

Çağdaş maliyet yöntemleri, müşteri odaklı üretilmiş ürün veya hizmet maliyetlerinin tasarım aşamasından itibaren satış sonrası destek hizmetlerine kadar daha anlamlı, doğru ve tam hesaplanmasını ve işletmelerin yoğun rekabet koşullarına rağmen faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürebilmelerini sağlamaktadır (Okutmuş vd., 2014:53).

## **BAŞLICA ÇAĞDAŞ MALİYETLEME YÖNTEMLERİNDEN BİRİ OLAN KAİZEN MALİYETLEME**

Kaizen maliyetleme Japon kökenli bir yöntem olup II. Dünya Savaşı sonrasında 1950'lerde şirket yöneticileri ve hükümetin, çatışmacı yönetim yapısını ve işgücü eksikliğini bir sorun olarak kabul etmeleri sonucunda, 1960 yılında Toyota tarafından geliştirilmiştir (Sani ve Allahverdizadeh, 2012:173 ; Ramezani ve Razmeh, 2014:49 ; Singh ve Singh, 2009:52). Özellikle gelişmiş teknolojileri kullanarak üretim yapan Japon otomobil üreticileri tarafından üretim aşamasında maliyetleri minimize etmek için kullanılmaktadır (Bozdemir, 2010:142).

Bu tanımlardan hareketle geniş bir şekilde yeniden tanımlamak gerekirse kaizen maliyetleme, sürekli iyileştirme temellerine dayalı olarak israfın önlenmesi ve maliyetlerin düşürülmesinin amaçlandığı, işletmeler açısından rekabet üstünlüğü sağlayan stratejik yönetim muhasebesinin süreci niteliğinde olan bir yöntemdir.

Kaizen maliyetleme uygulamaları üretim sürecinde maliyetleri düşürme çabalarından oluşmakta ve bu çabaların bir kısmı fiili maliyetler ile hedeflenen maliyetler arasındaki fark fazla olduğunda maliyetleri iyileştirme doğrultusunda gerçekleştirilen çabaları içermektedir. Diğer kısmı ise her dönem için hedeflenen ve bütçelenen kâr arasındaki farkı azaltarak kabul edilebilir maliyetleri gerçekleştirmeye yönelik sürekli yapılan faaliyetleri kapsamaktadır (Alataş, 2015:52). Tüm bu faaliyetlerden de anlaşılacağı gibi kaizen maliyetlemenin temel amacı, kaizen felsefesini üretim sürecine uygulayarak maliyetleri düşürmek ve değer katmayan faaliyetleri üretim sürecinden elimine ederek israfı önlemektir (Altınbay, 2006:107).

Kaizen maliyetleme içerisinde değerlendirilen kaizen faaliyetleri *genel olarak tüm sürece uygulanan* ve *spesifik olarak bir ürüne uygulanan* kaizen faaliyetleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Altınbay, 2006:105). Birinci gruptaki faaliyetler, tahmini kâr ve hedef kâr arasındaki olası farkı düşürmek amacıyla uygulanmakta ve bu yolla kabul edilebilir maliyeti (allowable cost) başarmaya dönük faaliyetleri içermektedir (Okutmuş ve Ergül, 2015:101). İkinci gruptakiler ise yeni ürünlerin üç aylık üretim sürecinden sonra hedef maliyet ile fiili maliyet arasındaki fark büyük olduğunda uygulanmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997:56). Genel olarak tüm sürece uygulanan kaizen maliyetlemede, kısa dönem kâr planının bir sonucu olarak her bölüm için belirlenen maliyet düşürme hedeflerine ulaşmak amaçlanmakta, sabit ve değişken maliyetlere farklı yöntemler uygulanmaktadır (Monden ve Hamada, 1991:26). Kaizen maliyetlemede amaç, standardı başarmak değil onu aşmaktır. Bu amaçla işgücü, maliyetleri düşürmek için yeni yollar bulmaya zorlanmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1998:60-61).

Kaizen maliyetleme, uygulanmaya başladıktan sonra, süreçlerin ve üretimin verimli bir şekilde operasyonel özelliklerine odaklanarak maliyetleri düşürmeyi hedeflemektedir ancak ana odak noktası ürün değil üretim sürecidir. Kaizende maliyet düşürme her işlem için bir hedeftir (Ramezani ve Razmeh, 2014:49). Dolayısıyla yöntem, sonuçları iyileştirmek, bu sonuçlara sebep olan süreçleri sürekli iyileştirmek ve geliştirmekle elde edilmektedir (Yükçü, 2011: 18). Kaizen maliyetleme ile israfın elimine edilmesi, maliyet iyileştirilmesi ve üretim süreçleri üzerinde sürekli geliştirme hususlarına odaklanılmaktadır (Gürdal, 2007:160). Maliyet iyileştirmesinin bir kısmı, gereksiz maliyetleri kontrol ederek ve azaltarak yapılmaktadır. Bu amaçla kaizen maliyetleme yöntemi organizasyon genelinde sürekli iyileştirme için kullanılmaktadır. Kısaca kaizen maliyetleme, üretim maliyetleri olmak üzere tüm maliyetlerin sürekli minimizasyonu için kullanılan ve kaizen ideolojisinin temelini oluşturan kaizen teriminin bir parçasıdır (Ramezani ve Razmeh, 2014:50).

Kaizen maliyetleme yönteminin tam zamanında üretim (JIT), çalışma takımlarının oluşturulması, toplam verimli bakım çalışmaları, öneri sistemlerinin kurulması, poka yoke olmak üzere beş ana bileşeni bulunmaktadır: *Tam Zamanında Üretim*; gerektiği zaman gerektiği kadar ürünün satılabilmesi amacıyla gerektiği zaman ve miktarda üretim yapılabilen bir üretim sistemi olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca tam zamanında üretim; faaliyetlerin ihtiyaç ve talep olduğu anda gerçekleştirilmesine odaklanan bir felsefedir (Altınbay, 2006:110). Kaizen maliyetlemede, maliyet azaltım çalışmalarının en başarılı olunabileceği alanların tespit edilmesinde *Çalışma Takımlarının* önemli rolü bulunmaktadır (Altınbay, 2006:111 ; Terzi, 2017:92). Takımda yer alan çalışanlar belirli zamanlarda işletmede kullanılan teknoloji, iş düzeni ve kalitenin yükseltilmesi vb. teknik ve yönetsel konularda önerilerde bulunmaktadır (Bozdemir, 2010:162). *Toplam Verimli Bakım Yaklaşımı*, ekipmanlarda sıfır hata ve sıfır arıza hedefleyen bir ekipman bakım onarım yaklaşımıdır (Rajput ve Jayaswal, 2012:4383; McKone vd., 1999:124). Toplam verimli bakım; öncelikle bakım, üretim ve mühendislik bölümlerinin uygulaması ve de tüm çalışanların katılımı sayesinde maksimum seviyede verimliliğe ulaşmak amacıyla yapılan küçük grup çalışmalarıdır (Altınbay, 2006:112). *Kaizen Öneri Sisteminin* amacı, işletme çalışanlarının işletmedeki verimlilik ve işleyişleri ile ürün ve hizmet kalitesinde sürekli iyileştirmeye dair öneriler getirmesini sağlamak ve bu öneriler aracılığıyla katılım ve motivasyonu arttırmak, bu tutuma ilişkin davranışları ödüllendirme aracılığıyla işletmedeki verim ve hızı arttırmaktır (Bozdemir, 2010:164). *Poka Yoke*, hataları müşteri odaklı bir yaklaşımla ele almaktadır. Bu nedenle müşteri memnuniyetini olumsuz yönde etkileyen her türlü hatayı meydana gelmeden engellenmeye çalışılmaktadır (Terzi, 2017:97).

Literatür incelendiğinde ise kaizen maliyet hedeflerine ulaşabilmek için gereken kaizen türlerinin; kaizen ve yenilik, kaizen ve yönetim, kaizen ve 5S, kaizen ve kobatsu ve 16 büyük kayıp (Muda) olmak üzere beş çeşit olduğu görülmektedir: *Yenilik* yaklaşımında ise bir buluş sonucunda yeni bir teknoloji oluşturulmakta ve bu yeni teknolojiyle birlikte büyük bir sıçrama yapılmaktadır. Bu yeni teknolojinin oluşturulması için büyük yatırımlar gerekmektedir. İyileştirmeler kaizenin aksine sürekli olarak değil yeni bir buluş yapıldığında meydana gelmektedir (Berber, 2013:64). Yapılan bilgisayar destekli üretim projeleri ya da yeni bir buluş yenilik yaklaşımına; çalışanların

makinaleri kullanımında küçük bir değişikliğin yapılması ise kaizen yaklaşımına örnek olarak gösterilmektedir (Imai, 1999:3). Kaizen felsefesinde *Yönetim*, yalnızca sonucu dikkate almayan, aynı zamanda önceliği insan olan bir yönetim tarzıdır. Sürece öncelik vermek sadece sonucu kontrol etmek değil süreçleri de kontrol etmek anlamına gelmektedir. Bu bakımdan yöneticiler, çalışanları sadece performans sonuçlarına göre değerlendirmemekte, çalışanların görevlerini yapış şekillerini iyileştirici çabaları ile destekleyerek teşvik etmektedir (Alataş, 2015:41). Dolayısıyla kaizen, uygulandığı ve yönü itibarıyla üst yönetimden aşağıya doğrudur. Kaizen yönteminde sunulan iyileştirme önerilerinin yönü ise genellikle aşağıdan yukarıya doğru olmaktadır (Imai, 1999:17). *5S Felsefesi*, çalışanların ve işverenin daha rahat bir ortamda çalışabilmesini sağlayan bir felsefedir (Bozdemir, 2010:136). 5S felsefesinde amaç; çalışanların iş ortamlarını iyileştirmek, çalışanlar arasındaki sınırları kaldırmak, total katılım sağlamak, sıfır hata, sıfır arıza, sıfır kazaya ilişkin alt limitleri yakalamak, çalışanların düşünce sistemleri ve davranışlarını geliştirerek değiştirmektir (Şale, 2004:289). *Kobetsu Kaizen*; ekip çalışması ile yapılan iyileştirmelerdir. Veri derinliği, sağduyu ve problem çözme teknikleri kullanılmakta ve 16 büyük kaybı içermektedir (Eskin vd., 2011:41-42). İşletmelerdeki kayıplar genellenmiş ve tanımlanmış bir şekildedir. *Muda* denilen bu kayıplar mevcut kaynakların katma değer oluşturmayan yerde kullanılması olarak da ifade edilebilmektedir (Tiryakioğlu, 2009:19). Bu kayıplar; ekipmanı verimsizleştiren kayıplar, işgücünü verimsizleştiren kayıplar ve malzeme ve enerji kayıplarıdır.

## YÖNTEM

Araştırma yöntemi olarak bir evrenden örneklem almak yerine çalışmanın amaçları ve muhasebe alanında yazılan tezlerdeki uygulama eksikliği nedeni ile 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde alan araştırması yapılmıştır. Verilerin toplanması aşamasında konaklama işletmesinde muhasebe çalışanları ve muhasebe departmanı yöneticileri ile karşılıklı görüşmeler ve işletme içerisinde gözlemler yapılmıştır. İşletme hizmet üretimi, hizmet fonksiyonları, hizmeti oluşturan parçalar vb. açısından incelenmiş, gerekli görsel bilgiler ve maliyetler ile ilgili bilgiler temin edilerek, kaizen maliyetleme yöntemi uygulanmıştır.

## BULGULAR VE YORUMLAR

Araştırma yapılan konaklama işletmesinin ismi rekabet koşulları gereği ve işletme yönetiminin isteği ile gizlenmiştir. Konaklama işletmesinin 2017-2018 yıllarına ait özet maliyet bilgileri Tablo 1'de gösterilmektedir.

**Tablo 1.** Konaklama İşletmesi Maliyet Verileri

<b>2017 Satış Gelirleri</b>	<b>57.414.535,96 TL</b>
<b>2017 Satılan Hizmetin Maliyeti</b>	<b>30.922.622,88 TL</b>
2017 Kat Hizmetleri Toplam Maliyeti	3.618.764,04 TL
2017 Ön Büro Toplam Maliyeti	2.258.701,35 TL
2017 Yiyecek/İçecek Toplam Maliyeti	20.575.931,36 TL
2017 Genel Aktiviteler Toplam Maliyeti	4.469.226,13TL
2017 Kişi Başı Fiili Satış Fiyatı	250 TL
2017 Kişi Başı Fiili Maliyet	142,89 TL
2017 Satılan Yatak Sayısı (Ücretsiz)	7.419
2017 Satılan Yatak Sayısı (Toplam)	216.408
2017 Müşteri Sayısı	32.461
2018 Satışa Hazır Yatak Sayısı	309.155
2018 Tahmini Yatak Satışı	247.324
2018 Kişi Başı Hedef Satış Fiyatı	300 TL
2018 Hedef Kâr Marjı	%55

Tablo 1’de de görüldüğü üzere, 2017 yılına ait satış gelirleri 57.414.535,96 TL, 2017 yılına ait satılan hizmetin maliyeti 30.922.622,88 TL ,2017 yılına ait kişi başı fiili satış fiyatı 250 TL, 2017 yılına ait kişi başı fiili maliyet 142,89 TL, 2017 yılında satılan ücretsiz yatak sayısı 7.419 adet, 2017 yılında satılan toplam yatak sayısı 216.408 adet, 2017 yılına ait müşteri sayısı 32.461 kişi, 2018 yılına ait satışa hazır yatak sayısı 309.155 adet, 2018 yılına ait tahmini yatak satışı 247.324 adet, 2018 yılına ait kişi başı hedef satış fiyatı 300 TL ve 2018 yılına ait hedef kâr marjı % 55’dir.

### **Kaizen Maliyetlemenin Planlama Süreci**

Kaizen maliyetleme yönteminin uygulama süreci 6 plandan oluşmaktadır. Konaklama işletmesinden edinilen bilgilerle kaizen maliyetleme sürecinin ilk aşaması olan sistemin planlanması aşamasındaki 6 plan aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

#### **Plan 1: Üretim, Dağıtım ve Satış Planı**

Üretim, dağıtım ve satış planı yapılırken öncelikle konaklama işletmesinin 2017 yılına ait kârı hesaplanmaktadır:

$$\text{Geçmiş Dönem Kârı (2017)} = \text{Fiili Satış Miktarı} * (\text{Fiili Satış Fiyatı} - \text{Fiili Maliyet})$$

$$\text{Geçmiş Dönem Kârı (2017)} = 216.408 * (250 - 142,89)$$

$$\text{Geçmiş Dönem Kârı (2017)} = 23.179.460,88 \text{ TL}$$

İkinci aşamada Gelecek dönem (2018) aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Gelecek Dönem Kârı (2018)} = \text{Tahmini Satış Miktarı} * \text{Hedeflenen Kâr (Hedef Satış Fiyatı} * \text{Hedef Kâr Marjı)}$$

$$\text{Gelecek Dönem Kârı (2018)} = 247.324 * (300 * 0,55)$$

$$\text{Gelecek Dönem Kârı (2018)} = 40.808.460 \text{ TL}$$



Üretim, dağıtım ve satış planının son aşamasında kaizen maliyetlemenin kâra olan katkısını hesaplamıştır:

$$\text{Kâr Katkısı} = \text{Gelecek Dönem Kârı (2018)} - \text{Geçmiş Dönem Kârı (2017)}$$

$$\text{Kâr Katkısı} = 40.808.460 - 23.179.460,88$$

$$\text{Kâr Katkısı} = 17.628.999,12 \text{ TL}$$

### **Plan 2: Parçaların ve Malzemelerin Maliyetlerinin Planı**

Parçaların ve malzemelerin maliyetlerinin planlanması aşamasında, 2018 yılı tahmini yatak satışı olarak 247.324 adet yatak üzerinden malzeme maliyetleri hesaplanmıştır. Fakat uygulama yapılan konaklama işletmesi bir hizmet işletmesi olduğundan ve hizmet ürettiğinden konaklama işletmelerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler yiyecek/içecek madde ve malzemeleri ile odalarda kullanılan tek kullanımlık buklet malzemeleri ve saflar gibi malzemelerden oluşmaktadır. Dolayısıyla bu aşamada işletmede bu madde ve malzemelerin kişi başı maliyetleri üzerinden planlama yapılmıştır.

Uygulama yapılan konaklama işletmesinde 2018 yılı için kişi başı yiyecek maliyetinin 3 Euro, kişi başı içecek maliyetinin 2 Euro ve odalarda bulunan buklet malzemeleri ve safların kişi başı maliyetinin ise 2 Euro olacağı öngörülmekte ve bir artış beklenmemektedir (1 Euro= 4,96 TL; Merkez Bankası 21.04.2018 tarihine ait Euro kuru). Bu verilere göre parça ve malzemelerin maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$2018 \text{ Kişi Başı Yiyecek Maliyeti: } 3 * 4,96 = 14,88 \text{ TL.}$$

$$2018 \text{ Kişi Başı İçecek Maliyeti: } 2 * 4,96 = 9,92 \text{ TL.}$$

$$2018 \text{ Kişi Başı Kat Hizmetleri Parça ve Malzeme Maliyeti: } 2 * 4,96 = 9,92 \text{ TL.}$$

2018 yılı parça ve malzemelerin maliyeti kişi başı maliyetleri 2018 yılı tahmini yatak satışı (247.324) ile çarpılarak aşağıdaki toplamlara ulaşılmıştır:

$$2018 \text{ yılı Toplam Yiyecek Maliyeti: } 14,88 * 247.324 = 3.680.181,12 \text{ TL.}$$

$$2018 \text{ yılı Toplam İçecek Maliyeti: } 9,92 * 247.324 = 2.453.454,08 \text{ TL.}$$

$$2018 \text{ yılı Toplam Kat Hiz. Parça ve Mlz. Maliyeti: } 9,92 * 247.324 = 2.453.454,08 \text{ TL.}$$

$$2018 \text{ yılı Toplam Parça ve Malzemelerin Maliyeti: } 3.680.181,12 + 2.453.454,08 + 2.453.454,08 = 8.587.089,28 \text{ TL}$$

Yapılan işlemler sonucunda uygulama yapılan işletmenin 2018 yılına ait parça ve malzemelere dair toplam maliyetinin 8.587.089,28 TL olacağı planlanmaktadır.

### **Plan 3: Tesis Rasyonelleştirme Planı**

Kaizen maliyetleme yönteminin tesis rasyonelleştirme planı aşamasında ilk olarak 2018 yılına ait toplam tahmini maliyet hesaplanmıştır:

$$\text{Toplam Tahmini Maliyet (2018)} = \text{Fiili Maliyet (2017)} * \text{Tahmini Yatak Satışı (2018)}$$

$$\text{Toplam Tahmini Maliyet (2018)} = 142,89 * 247.324$$

$$\text{Toplam Tahmini Maliyet (2018)} = 35.340.126,36 \text{ TL}$$

İkinci olarak 2018 yılına ait hedef maliyet hesaplanmıştır:

$$\text{Hedef Maliyet (2018)} = \text{Hedef Satış Fiyatı (2018)} - \text{Hedef Satış Fiyatı (2018)} * \text{Hedef Kar Marjı (2018)}$$

$$\text{Hedef Maliyet (2018)} = 300 - 300 * 0,55$$

$$\text{Hedef Maliyet (2018)} = 135 \text{ TL}$$

Plan 3'te son olarak 2018 yılına ait toplam maliyet hedefi hesaplanmıştır:

$$\text{Toplam Maliyet Hedefi (2018)} = \text{Hedeflenen Maliyet (2018)} * \text{Tahmini Yatak Satışı (2018)}$$

$$\text{Toplam Maliyet Hedefi (2018)} = 135 * 247.324$$

$$\text{Toplam Maliyet Hedefi (2018)} = 33.388.740 \text{ TL}$$

2018 yılına ait toplam tahmini maliyet ile 2018 yılına ait toplam maliyet hedefi arasındaki fark üretimdeki değişken maliyet azaltım tutarını vermektedir. Hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

$$\text{Üretimdeki Değişken Maliyet Azaltım Tutarı} = \text{Toplam Tahmini Maliyet (2018)} - \text{Toplam Maliyet Hedefi (2018)}$$

$$\text{Üretimdeki Değişken Maliyet Azaltım Tutarı} = 35.340.126,36 - 33.388.740$$

$$\text{Üretimdeki Değişken Maliyet Azaltım Tutarı} = 1.959.386,36 \text{ TL}$$

Yapılan işlemler sonucunda üretimdeki değişken maliyet azaltım tutarı 1.959.386,36 TL olarak hesaplanmıştır. Konaklama işletmesi üretimdeki değişken maliyetlerinden 1.959.386,38 TL azalttığı zaman 2018 yılına ait hedef satış fiyatı olan 300 TL'den 247.324 yatağı satarak % 55 kârlılığa ulaşabilecektir.

#### Plan 4: Personel Planı

2018 yılında üretimde çalışacak personel sayıları ve hizmet bölümlerine dağılımı Tablo 4'de gösterilmektedir.

**Tablo 2.** Personel Sayıları ve Hizmet Bölümlerine Dağılımı

Hizmet Bölümleri	Personel Sayıları
Kat Hizmetleri	30
Ön Büro	22
Yiyecek/İçecek	138
Genel Aktiviteler	20
<b>Toplam</b>	<b>210</b>

Tablo 2'de de gösterildiği üzere, konaklama işletmesi 2018 yılında kat hizmetleri bölümünde 30 personel, ön büro bölümünde 22 personel, yiyecek/içecek bölümünde 138 personel ve genel aktiviteler bölümünde 20 personel olmakla birlikte toplam 210 personel istihdam etmeyi planlamaktadır.

İşletmenin 2018 yılında hizmet bölümlerinde istihdam edeceği personele ödemeyi öngördüğü ortalama ücretler Tablo 3’de gösterilmektedir. Konaklama işletmelerinin emek yoğun özelliğinden dolayı hizmet bölümlerinde farklı faaliyetleri yürüten ve farklı ücretler alan çok sayıda personel istihdam edilmektedir. Bu nedenle hizmet bölümlerinde çalışan her bir personelin ücretleri ayrı ayrı alınmak yerine konaklama işletmesi verilerinden hareketle ücret ortalamaları hesaplanarak bir genelleme yapılmıştır.

**Tablo 3. Personel Planı**

Kat Hizmetleri	1.800 * 30 = 54.000 TL	*12	648.000 TL
Ön büro	2.500 * 22= 55.000 TL		660.000 TL
Yiyecek/İçecek	2.280 * 138 = 314.640 TL		3.775.788 TL
Genel Aktiviteler	3.000 * 20 = 60.000 TL		720.000 TL
<b>Toplam</b>			<b>5.803.788 TL</b>

Tablo 3’de de belirtilmiş olan hizmet bölümlerinde bulunan personeller konaklama işletmesindeki hizmet üretiminde yer alan direkt işçiliklerdir. Bu personellerin ortalama ücretleri sırasıyla kat hizmetleri bölümü personelleri için ortalama 1.800 TL, ön büro bölümü personelleri için ortalama 2.500 TL, yiyecek/içecek bölümü personelleri için 2.280 TL ve genel aktiviteler bölümü için 3.000 TL olarak belirlenmiştir. Ortalama personel ücretleri ve personel sayıları çarpılarak 4 ayrı bölümde bulunan personellerin ortalama maliyet toplamları hesaplanmıştır. Daha sonra 4 ayrı bölümde bulunan personellerin ortalama maliyet toplamları 12 ile çarpılarak yıllık maliyetleri hesaplanmıştır. Bölümlerin yıllık maliyetleri sırasıyla kat hizmetleri personelleri için 648.000 TL, ön büro personelleri için 660.000 TL, yiyecek/içecek personelleri için 3.775.788 TL ve genel aktiviteler personelleri için 720.000 TL olmak üzere toplam 5.803.788 TL olarak hesaplanmıştır.

#### **Plan 5: Tesis Yatırım Planı**

Konaklama işletmesinin tesis makine cihazlar ve demirbaşlar gibi üretimde kullanılan, diğer bir ifadeyle üretim maliyetleri içerisinde değerlendirilecek olan duran varlıklarının toplam değeri 203.612,75 TL üzerinden tahmini olarak 40.722,54 TL amortisman ayrılmıştır.

#### **Plan 6: Dönem Giderleri Planı**

Kaizen maliyetleme sisteminin 6. aşaması olan dönem giderleri planı aşamasında, üretimden bağımsız dönem giderlerinin planı yapılmaktadır ancak çalışmada gerek görülmediğinden dönem giderleri göz ardı edilmiştir.

#### **Kaizen Maliyet Düşürme Hedefinin Belirlenmesi**

Kaizen maliyet yöntemi uygulama süreci; kişi başı son fiili maliyetin hesaplanması, cari dönem tahmini maliyetinin hesaplanması, cari dönem toplam kaizen maliyet düşürme hedefinin hesaplanması, tahsis oranlarının hesaplanması ve her bir bölümün kaizen maliyet düşürme hedefinin hesaplanması olmak üzere 5 aşamadan

oluşmaktadır. Konaklama işletmesinde bu aşamalar kapsamında yürütülen kaizen maliyetleme uygulamasının adımları aşağıda açıklanmaktadır.

#### **Kişi Başı Son Fiili Maliyetin Hesaplaması**

$$\text{Kişi Başı Son Fiili Maliyet} = \frac{\text{2017 Yılı Satılan Hizmetin Maliyeti}}{\text{2017 Yılı Satılan Toplam Yatak Sayısı}}$$
$$\text{Kişi Başı Son Fiili Maliyet} = \frac{30.922.622,88 \text{ TL}}{216.408 \text{ kişi}}$$

$$\text{Kişi Başı Son Fiili Maliyet} = 142,89 \text{ TL}$$

Yapılan işlemler sonucunda konaklama işletmesinin kişi başı son fiili maliyeti 142,89 TL olarak hesaplanmıştır.

#### **Cari Dönem Toplam Tahmini Maliyetinin Hesaplanması**

$$\text{Cari Dönem (2018) Toplam Tahmini Maliyet} = \text{Kişi Başı Son Fiili Maliyet} * \text{Tahmini Yatak Satışı (2018)}$$

$$\text{Cari Dönem (2018) Toplam Tahmini Maliyet} = 142,89 * 247.324$$

$$\text{Cari Dönem (2018) Toplam Tahmini Maliyet} = 35.340.126,36 \text{ TL}$$

Yapılan işlemler sonucunda konaklama işletmesinin cari dönem (2018) toplam tahmini maliyeti 35.340.126,36 TL olarak hesaplanmıştır.

#### **Cari Dönem Toplam Kaizen Maliyet Düşürme Hedefinin Hesaplanması**

Cari dönem toplam kaizen maliyet düşürme hedefinin hesaplamasının 3. aşamasında cari dönem toplam tahmini maliyeti hesaplanmaktadır. Bu tutar 2 farklı hesaplama yoluyla elde edilebilmektedir. Her iki hesaplama yönteminde de yaklaşık olarak aynı tutarlar elde edilecektir. Hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

#### **I. Yol:**

$$\text{2018 Yılı Kişi Başı Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı (2018)} - (\text{Hedef Satış Fiyatı (2018)} * \text{Hedef Kâr Marjı (2018)})$$

$$\text{2018 Yılı Kişi Başı Hedef Maliyet} = 300 - (300 * 0,55)$$

$$\text{2018 Yılı Kişi Başı Hedef Maliyet} = 135 \text{ TL}$$

$$\text{2018 Yılı Toplam Maliyet Hedefi} = \text{Kişi Başı Maliyet Hedefi (2018)} * \text{Tahmini Yatak Satışı (2018)}$$

$$\text{2018 Yılı Toplam Maliyet Hedefi} = 135 * 247.324$$

$$\text{2018 Yılı Toplam Maliyet Hedefi} = 33.388.740 \text{ TL}$$

$$\text{2018 Yılı Toplam Kaizen Maliyet Düşürme Hedefi} = \text{Cari Dönem Toplam Tahmini Maliyeti} - \text{Cari Dönem Toplam Maliyet Hedefi}$$

$$\text{2018 Yılı Toplam Kaizen Maliyet Düşürme Hedefi} = 35.340.126,36 - 33.388.740$$

$$\text{2018 Yılı Toplam Kaizen Maliyet Düşürme Hedefi} = 1.951.386,36 \text{ TL}$$

Yapılan işlemler sonucunda konaklama işletmesinin 2018 yılı toplam kaizen maliyet düşürme hedefi 1.951.386,36 TL olarak hesaplanmıştır.

## II. Yol

İkinci hesaplama da ise cari dönem toplam kaizen maliyet düşürme hedefi, cari dönem toplam tahmini maliyet tutarının tahmini maliyete göre hedef maliyet düşürme oranı ile çarpılmasıyla elde edilmektedir. Hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

Hedef maliyet düşürme oranı belirlenen hedef kâra ulaşma derecesine göre belirlenmektedir (Yükçü, 2011, s. 291). Buna göre hedef maliyet düşürme oranı; kişi başı fiili maliyet 142,89 TL ve kişi başı maliyet hedefi 135 TL olduğuna göre kişi başı maliyet düşürme tutarı (142,89 – 135) 7,89 TL; hedef maliyet düşürme oranı ise  $7,89 / 142,89 = 0,055$  olarak hesaplanacaktır. Bu oran toplam tahmini maliyet ile çarpılınca ( $0,055 * 35.340.126,36$ ) yine hedef maliyet düşürme tutarı yaklaşık olarak 1.943.706,94 TL olarak hesaplanacaktır.

### Tahsis Oranlarının Hesaplanması

Konaklama işletmesinde üretim için yapılan faaliyetler kat hizmetleri, ön büro, yiyecek/içecek ve genel aktiviteler olmak üzere dört bölümde toplanmıştır. Bu bölümlerin maliyetleri aşağıda Tablo 4'te gösterilmektedir.

**Tablo 4.** 2017 Yılı Hizmet Bölümlerinin Maliyeti

Kat Hizmetleri Bölümü	3.618.764,04 TL
Ön Büro Bölümü	2.258.701,35 TL
Yiyecek/İçecek Bölümü	20.575.931,36 TL
Genel Aktiviteler Bölümü	4.469.226,13TL
Bölümlerin Kontrol Ettiği Maliyetler	30.922.622,88 TL

Tahsis oranı bir bölümün kontrol ettiği maliyetlerin bölümler tarafından kontrol edilen maliyetlere oranlanması olup aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir:

$$= \frac{\text{Bölümün Doğrudan Kontrol Ettiği Maliyetler}}{\text{Bölümler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilen Maliyetler}}$$

Tablo 4'te yer alan bölümlerin maliyetleri tahsis oranı formülünden faydalanılarak Tablo 5'te gösterilen her bir bölüme ait tahsis oranlarına ulaşılmıştır.

**Tablo 5.** Bölümlerin Tahsis Oranları

Kat Hizmetleri Bölümü Tahsis Oranı	0,12
Ön Büro Bölümü Tahsis Oranı	0,08
Yiyecek/İçecek Bölümü Tahsis Oranı	0,66
Genel Aktiviteler Bölümü Tahsis Oranı	0,14

Tablo 5'de de görüldüğü üzere kat hizmetleri bölümü tahsis oranı 0,12, ön büro bölümü tahsis oranı 0,08, yiyecek/içecek tahsis oranı 0,66 ve genel aktiviteler bölümü tahsis oranı ise 0,14'dür.

### Her Bir Bölümün Kaizen Maliyet Düşürme Hedefinin Hesaplanması

Konaklama işletmesi bölümlerinin tahsis oranları belirlendikten sonra her bir bölümün tahsis oranı, cari dönem kaizen maliyet düşürme hedefi ile çarpılarak 2018 yılında hedeflenen maliyete ulaşabilmek için her bir bölümün düşürmesi gereken kaizen maliyet düşürme hedefleri belirlenmiştir.

**Tablo 6.** Bölümlerin Kaizen Maliyet Düşürme Hedefleri

Kat Hizmetleri Bölümü Maliyet Düşürme Hedefi	234.166,36 TL
Ön Büro Bölümü Maliyet Düşürme Hedefi	156.110,90 TL
Yiyecek/İçecek Bölümü Maliyet Düşürme Hedefi	1.287.914,99 TL
Genel Aktiviteler Bölümü Maliyet Düşürme Hedefi	273.194,11 TL
<b>Toplam Kaizen Maliyet Düşürme Hedefi</b>	<b>1.951.386,36 TL</b>

Tablo 6'da da görüldüğü üzere, konaklama işletmesinin 2018 yılında 300 TL satış fiyatı hedefi ile %55 kârlılığa ulaşması ve 33.388.740 TL toplam hedef maliyetle hizmet üretimi yapabilmesi için kat hizmetleri bölümünde 234.166,36 TL, ön büro bölümünde 156.110,90 TL, yiyecek/içecek bölümünde 1.287.914,99 TL ve genel aktiviteler bölümünde 273.194,11 TL olmak üzere maliyetlerini toplamda 1.951.386,36 TL düşürmesi gerektiği tahsis oranı aracılığıyla bölümlere dağıtılmıştır.

Elde edilen bulguları özetlemek gerekirse, kaizen maliyetlemenin uygulama süreci plan 1'e göre işletmenin kara olan katkısı 17.628.999,12 TL olarak hesaplanmıştır. Plan 2'ye göre konaklama işletmesinde 2018 yılı için 8.587.089,28 TL parça ve malzeme maliyeti planlanmıştır. Sonraki aşama olan plan 3'e göre işletmenin değişken maliyet azaltım tutarı 1.959.386,36 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar aynı zamanda toplam kaizen maliyet düşürme hedefidir. Plan 4'te işletmenin gelecek yıl hizmet bölümlerinde çalışacak personeli planlanmış olup bu sayı 210'dur. Plan 5'te işletmenin 2018 yılı için amortismanı 40.722,54 TL olarak tahmin edilmiştir. Plan 6'da ise dönem giderleri tahminlenmektedir. Çalışma için bu giderler göz ardı edilmiştir. Çalışmada kaizen maliyetlemenin planlama sürecinden sonra plan 3'te de hesaplanan kaizen maliyet düşürme hedefi hesaplanmıştır. Burada amaç konaklama işletmesinin hizmet departmanlarına kaizen maliyet düşürme hedefinden ne kadar pay düştüğünü belirlemektir. Elde edilen sonuçlara göre 1.959.386,36 TL toplam kaizen maliyet düşürme hedefinin bölümlere düşen oranı kat hizmetleri bölümü için 0,12, ön büro bölümü için 0,08, yiyecek/içecek bölümü için 0,66 ve genel aktiviteler bölümü için ise 0,14'dür. Böylece işletme 2018 yılı için hedeflediği karlılığa ulaşabilecektir.

### SONUÇ ve ÖNERİLER

Dünya genelinde yaşanan küreselleşme; politik, ekonomik, çevresel, sosyokültürel ve teknolojik değişim ve gelişmeler konaklama sektörünü de etkilemiştir. Ayrıca 2008 yılında başlayan ve işletmeleri hala etkilemeye devam eden Dünya Ekonomik Krizi, tur operatörlerinin fiyat baskısı, her şey dâhil sistemi konaklama işletmelerine dayatmaları ve ortakların kâr baskısı konaklama işletmelerinin fiyat ve kâr üzerindeki hâkimiyetlerini ortadan kaldırmış ve kontrol gücünü sadece maliyetler ile sınırlandırmıştır. Bu durum konaklama işletmelerinin ihtiyaçlarını karşılamaktan

oldukça uzak olan geleneksel maliyetleme yöntemleri ile maliyet etkinliği sağlayamamalarına ve maliyetlerini minimize etmek için kaliteden ödün vermelerine sebep olmuştur.

Yukarıda açıklanan ve araştırma problemini oluşturan bu durumdan sonra müşteriler açısından zaman, fiyat ve kaliteden ödün vermeden maliyet etkinliği ve minimizasyonu sağlamak amacıyla Antalya'da faaliyet gösteren beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde kaizen maliyetleme yöntemi uygulanmıştır.

Çalışmada kaizen maliyetleme alan araştırması yapılan konaklama işletmesinde maliyet minimizasyonu sağlamak amacıyla kullanılmıştır. Tüm işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmeleri de karlılıklarını artırmak, hissedarlarını ve müşterin memnun etmek için tek kontrol edebilecekleri değişken olan maliyetlerini kontrol altına almak durumundadırlar. Maliyet kontrolü ya da maliyet etkinliği sağlamak ise ya maliyetlerin seviyesi korumak ya da maliyet minimizasyonu ile sağlanmaktadır.

Elde edilen bulgulara göre; konaklama işletmesi 2018 yılında hedeflediği satış hacmi ve satış fiyatı ile istenen kâr marjına ulaşmak için kaizen maliyetleme yöntemini kullanarak 1.951.386,36 TL kaizen maliyet düşürme hedefine ulaşması gerekmektedir. Bu tutar, kaizen maliyetlemenin uygulama sürecinde yer alan tahsis oranları aracılığıyla çalışmada kat hizmetleri, ön büro, yiyecek/içecek ve genel aktiviteler olmak üzere gruplandırılan hizmet bölümlerine dağıtılmıştır. Bu bulguya göre konaklama işletmesinin kaizen maliyet düşürme hedefine ulaşabilmesi için kat hizmetleri bölümünde 234.166,36 TL, ön büro bölümünde 156.110,90 TL, yiyecek/içecek bölümünde 1.287.914,99 TL ve genel aktiviteler bölümünde 273.194,11 TL maliyet minimizasyonuna gitmesi gerekmektedir.

Çalışmada elde edilen bulgulara göre 1.951.386,36 TL kaizen maliyet düşürme hedefi ile işletme, 2018 yılında ortakların arzuladığı kârlılığa ulaşmak için maliyetleri yaklaşık olarak %8-10 düşürmesi gerekmektedir. Böylece Antalya'da faaliyet gösteren konaklama işletmesi sahip olduğu müşteri profili, hedef satış fiyatı ve hedef satış hacminde ortakların arzuladığı kârlılık oranına ulaşabilecektir. Fakat diğer bölgeler açısından bu oran daha yüksek ya da daha düşük olabilir.

Kaizen maliyet düşürme hedefine ulaşmak için yöntemde birçok uygulama bulunmaktadır. Örneğin; 2018 yılı için hedeflenen maliyette üretim yapabilmesi adına 5S yöntemi kullanarak çalışma ortamlarını yeniden yapılandırabilir ve böylece maliyetleri düşürebilir. Ayrıca muda yaklaşımı uygulanarak ekipmanı ve işgücünü verimsizleştiren kayıplar, malzeme ve enerji kayıpları belirlenerek israf minimuma indirilmekte böylece maliyetler düşürülürken verimlilik artırılabilir. Bir başka uygulama olarak çalışma takımları da kullanılabilir. Her çalışma takımının işçilik ve malzeme maliyetlerine ilişkin maliyet azaltım hedefleri bulunmaktadır. Ekip çalışması olarak adlandırılan kobetsu kaizen kullanılarak sürekli iyileştirmelerle hata ve kayıplar azaltılarak, üretim ve teslim süreleri kısaltılarak, fireler ve israf elimine edilerek maliyetler düşürülebilir. Kaizen maliyetlemede maliyet düşürme hedefine ulaşmak için kullanılan bir diğer yöntem ise poke yokedir. Hataların ortaya çıkmadan önce önlemesini amaçlayan poke yoke sistemi hataları azaltarak fire oranı ve maliyetleri düşürmekte ve böylece verimlilik artmaktadır. Maliyet düşürme hedefine ulaşmak için kaizen maliyetleme sık kullanılan yöntemlerden biri de öneri sistemleridir. İşletmedeki

işleyiş, verimlilik, ürün kalitesi ile ilgili sürekli iyileştirmeye yönelik önerilerin çalışanların katılımıyla gerçekleşmesi ve etkin bir öneri sisteminin kurulması birçok iyileştirmenin yanında malzeme, enerji vb. kaynaklarda da israfın azaltılarak tasarruf edilmesini sağlayacaktır. Böylece istenilen maliyet düşürme hedefine ulaşılabilecektir.

Çalışmadan elde edilmiş olan bulgulara göre işletmenin hedeflediği kârlılık düzeyine ulaşabilmesi için işletme bölümlerinde ne tutarda maliyet minimizasyonuna gitmesi gerektiği tespit edilmiş ancak bu bölümlerde hangi faaliyetler kapsamında maliyet minimizasyonuna gidileceği belirlenememiştir. Bu açıdan bir ürün/hizmete üretim aşamasında uygulanan kaizen maliyetleme yönteminin bölümlerde yapılacak maliyet minimizasyonunun hangi parça ve faaliyetlerde olacağını belirlenebilmesi adına hedef maliyetleme, değer mühendisliği gibi fonksiyonel analize izin veren diğer bir çağdaş maliyet yöntemi ile çalışılması gerekmektedir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda kaizen maliyetlemenin diğer çağdaş maliyetleme yöntemleri ile birlikte uygulanması akademisyenlerin çalışabileceği bir alan olarak görülmektedir. Ayrıca, sektörde çağdaş maliyet yöntemlerini uygulamak isteyen uygulamacılara bu tür çalışmaların nasıl yapılacağı konusunda kaynak sağlanmış olacaktır. Ancak bu işletmelere, bu yöntemlerin kullanılmasında, bu yöntemleri doğru bir şekilde uygulayacak kalifiye eleman almaları ve/veya yetiştirmeleri önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ağyar, E. (2006). Hastane işletmelerinin yönetimi açısından çağdaş maliyetleme yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ve kalite maliyetlemenin değerlendirilmesi: Bir uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Alataş, E. (2015). Kaizen maliyetlemenin maliyet minimizasyonuna etkisi: Bir ısıcam işletmesinde uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Alanya.
- Altınbay, A. (2006). Kaizen Maliyet Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8 (1), 103-121.
- Berber, İ. (2013). Yalın üretim teknikleri, kaizen ve sektörel uygulamaları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Hatay.
- Bozdemir, E. (2010). Rekabet üstünlüğü açısından hedef ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin Türk otomotiv sektöründe uygulanabilirlik düzeyinin incelenmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Bruggeman, W. ve Moreels K. (2003). Time-Driven Activity Based Costing A New Paradigm In Cost Management, *Bimac Newsletter*, (1), 51-66.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1998). *Cost & Effect*, Boston. Harvard Business School Press.
- Cooper, R. ve Slagmulder R. (1997). *Target And Value Engineering*, Portland-Oregon. Productivity Press.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 5 (5), 109-116.
- Eskin, M., Tiryakioğlu, U. ve Yüceil, H. D. (2011.) *Sanayide Sürekli Gelişme İçin "Kaizen"*, İstanbul. İstanbul Sanayi Odası Yayınları, Yayın No: 2011/24.



- Gersil, A. (2006). Stratejik maliyet yönetimi kapsamında ürün yaşam seyri maliyet yönetiminin analizi ve bir işletme uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gunasekaran, A. (1999). A Framework For The Design And Audit of An Activitybased Costing System, *Managerial Auditing Journal*, 14 (3), 118-126.
- Gürdal, K. (2007.) *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Ankara. Siyasal Kitabevi.
- Imai, M. (1991). *Kaizen Japonya'nın Rekabetteki Başarısının Anahtarı* (4. Baskı). Çev.; Kollektiv, İstanbul. KalDer Yayınları.
- Kaygusuzoğlu, M. (2010). Üretim Maliyetlerindeki Yapısal Değişmelerin Nedenleri ve Maliyetleme Kararlarına Etkileri, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (34), 240-258.
- Korhan, G. ve Özkan, Ö. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırılması (Uygulama Örneği), <http://www.alomaliye.com/2013/02/05/faaliyet-tabanlı-maliyetleme-ile-geleneksel-maliyet-sistemlerinin-karsilastirilmesi-uygulama-orneği-gokhan-korhan-vergi-mufettisi-ozgur-ozkan-vergi-mufettisi-muh-fin-abd-doktora-ogrencisi/>, [Erişim Tarihi: 29.11.2017].
- McKone, K. E., Schroeder, R. G. ve Cua, K. O. (1999). Total Productive Maintenance: A Contextual View (Toplam Verimli Bakım: Bağlamsal Bir Bakış), *Journal of Operations Management*, (17), 123-144.
- Monden, Y. ve Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, *JMAR*, (3), 16-34.
- Okutmuş, E. ve Ergül, A. (2015). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (65), 97-116.
- Okutmuş, E., Kurar, İ. ve Kahveci, A. (2014). Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Ortaya Çıkışına İlişkin Nitel Bir Araştırma, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (3), 51-77.
- Pieper, C. M. (1999). *Introduction to Activity-Based Costing*, ABC Tech White Paper, ABC Technologies, Inc.
- Rajput, H. S. ve Jayaswal, P. (2012). A Total Productive Maintenance (TPM) Approach to Improve Overall Equipment Efficiency (Genel Ekipman Verimliliğinin Arttırılması İçin Bir Toplam Verimli Bakım (TVB) Yaklaşımı), *International Journal of Modern Engineering Research*, 2 (6), 4383-4386.
- Ramezani, A. R. ve Razmeh, A. P. (2014). Kaizen and Kaizen Costing, *Academic Journal of Research in Business & Accounting*, 2 (8), 43-52.
- Saban, M. ve Güğçerçin İ. G. (2009). Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (10), 97-108.
- Sani, A. A. ve Allahverdizadeh, M. (2012). Target and Kaizen Costing, *World Academy of Science, Engineering and Technology*, 6 (2), 171-177.
- Saygın, T. (2008). Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından kaizen maliyetleme ve hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği ve bir uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Singh, J. ve Singh H. (2009). Kaizen Philosophy: A Review of Literature, *The Icfai University Journal of Operations Management*, 8 (2), 51-72.
- Şale, İ. (2004). *ISO 9001:2000 Kalite Yönetim Sistemi ve Uygulamaları*, Ankara. Seçkin Yayıncılık.

Terzi, A. (2017). Hedef maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin çay işletmelerinde birlikte uygulanabilirliğinin araştırılması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Tiryakioğlu, U. (2009). *Yaratıcı Bireyler İçin "Kaizen" Kılavuzu*, İstanbul. İstanbul Sanayi Odası Yayını No:2009-26.

Turney P. B. B. (1989). Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence, *Journal of Cost Management*, (Summer), 13-19.

Yükçü, S. (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir. Altın Nokta Basım Yayın.

Yükçü, S. ve Atagan, G. (2014). Maliyet Muhasebesi Tarihinin Üretim Teknolojisi Tarihine Bağlılığı, *MUFTAV Dergisi*, (6), 142-173.

Yükçü, S. Ve Şafak, İ. (1996). GÜM'lerin Mamullere Yüklenmesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet-Hacmi Maliyetlendirmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(2).