

## KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMA DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA<sup>1</sup>

Durmuş ACAR<sup>2</sup>  
Hasan ŞENOL<sup>3</sup>

### ÖZET

Satış fiyatının piyasa tarafından tespit edildiği bir rekabet ortamında işletmelerin başarılı bir şekilde varlıklarını sürdürebilmeleri için yönetebilecekleri alan olan maliyetler üzerine odaklanmaları gerekmektedir. Bu bağlamda konaklama işletmeleri, müşteri istek ve beklentilerini karşılayacak maliyetlerin henüz gerçekleşmeden yönetilmesini hedeflemelidirler. Bu çalışmada küresel rekabete en açık olan konaklama işletmelerinin hedeflenen karı gerçekleştirebilecekleri bir maliyet düzeyinde hizmet sunulmasını sağlayacak hedef maliyet (HM) yönteminin uygulanma düzeyi araştırılmıştır.

Bu amaçla, Antalya ilinde faaliyet gösteren beş yıldızlı otel işletmeleri ve tatil köylerine yönelik hazırlanan anket çalışması yüz yüze görüşme tekniği kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Antalya’da faaliyet gösteren 245 konaklama işletmesinden 180’ine ulaşılmış, 118 tanesinden analize elverişli cevap alınmıştır.

HM kullanan işletmelerle HM kullanmayan işletmelerin farkını ortaya koymak için oluşturulan hipotezler mann-withney u testi ile analiz edilmiştir. Sonuç olarak konaklama işletmelerinin HM yöntemini farklı bir isim altında da olsa uyguladıkları tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** *Hedef Maliyetleme, Konaklama İşletmeleri, Müşteri İstek ve Beklentileri.*

---

<sup>1</sup> Bu çalışma, “Konaklama İşletmelerinde Herşey Dahil Sisteminin Hedef Maliyetleme Bağlamında Analizi” adlı doktora tezinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Prof.Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, durmusacar@sdu.edu.tr.

<sup>3</sup> Yrd.Doç.Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hasansenol@sdu.edu.tr.

## RESEARCH ON DETERMINING THE LEVELS OF TARGET COSTING APPLICATION FOR ACCOMMODATION BUSINESSES

### ABSTRACT

Accommodation businesses must focus on cost in order to be successful in a competition situation which in selling price of services they presented is fixed by market. In this context accommodation businesses should aim at to be managed the costs which meet the customer and expectations prior to fulfill just yet. In this study, it is investigated the application level of target costing (TC) method that enables the accommodation businesses exposure to global competition will provide service at cost level that they will performe the targeted profit.

For this purpose, a questionnaire that prepare for accommodation businesses operating in the province of Antalya and holiday villages in the five-star hotel businesses was performed by the face to face interview technique. It was reached to 180 of 245 accommodation businesses that operate in Antalya and it was taken answer back from 118 businesses convenient to analyse.

The hypohthesis that was created in order to determine the difference between businesses use TC and not use was analyzed by the Mann-Whithney u test. As a result, it was corfirmed that accommodation businesses implemented TC method even if in a different name.

*Key Words: Target Costing, Accommodation Businesses, Customer Demand and Expectations.*

### 1. GİRİŞ

Küreselleşen pazarlarda rekabet şartlarıyla baş etmek isteyen işletmeler, rekabetçi konumlarını güçlendirmek ve sürdürülebilir kılmak için rekabet avantajı sağlayacak stratejiler geliştirmek zorundadırlar. Bu bağlamda uygulanan maliyet odaklı rekabet stratejilerinden biri de Hedef Maliyetleme yöntemidir. Bu çalışmada konaklama işletmelerinin sundukları hizmetlerde hedef maliyetleme sisteminin uygulanıp-uygulanmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### 2. HEDEF MALİYETLEME

Pazar yönlü bir maliyet yöntemi olan HM fiyat teklifleri ve müşteri ihtiyaçları düşüncesiyle kurulmuştur. Hedef maliyet fiyatın piyasada

belirlendiği bir ortamda kar planlaması ve maliyet yönetimi üzerine odaklanan bir yöntemdir. Hedef maliyetleme, maliyet yönetimini ürün geliştirme ve tasarım aşamasında başlatmakla birlikte ürünün yaşamı boyunca oluşan değer zincirinin tamamını analiz etmektedir.<sup>4</sup>

Yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürmek isteyen turizm işletmeleri piyasa tarafından belirlenen satış fiyatını kabul etmek durumunda kalmaktadırlar.<sup>5</sup> Diğer bir ifade ile geleneksel yöntemin söylemi olan “maliyet artı kar, satış fiyatını belirler” anlayışı bugün birçok sektörde olduğu gibi turizm sektöründe de geçerliliğini yitirmiştir.

### 2.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı

Hedef maliyetleme, ürünün yaşam seyri boyunca oluşan maliyetlerin düşürülmesini amaçlayan stratejik yönetim yaklaşımlarından birisidir.<sup>6</sup> Bu yöntemde ürünün piyasa fiyatı ve beklenen kar hedefi esas alınarak gelecekteki maliyeti hesaplanır.<sup>7</sup> Hedef maliyetleme önceden hedeflenen pazar payını ele geçirmek için hedef karını değiştirerek farklı satış fiyatı hesaplayan ve pazara odaklılığı esas alan bir yöntemdir.<sup>8</sup>

Özetle, hedef maliyetleme; piyasa tarafından belirlenen satış fiyatından yönetim tarafından belirlenen kar marjının çıkarılarak, işletmelerin ulaşması gereken maliyeti göstermektedir.<sup>9</sup>

### 2.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları

Hedef maliyetleme ile teknolojik yenilikler ve müşteri beklentileri tasarım ve üretime uyarlanarak, mamul veya hizmetin toplam yaşam dönemi boyunca oluşan maliyetlerinin kapsamlı olarak yönetilmesi amaçlanmaktadır. Hedef maliyetin temel amacı, işletmenin stratejik planlarının içerisinde yer alan hedef kara ulaşmasıdır. Tüm maliyet tasarrufu faaliyetleri, müşteri memnuniyeti çalışmalarının tamamı hedeflenen kara ulaşmak için yapılan çalışmalar bütünü olarak adlandırılmaktadır.<sup>10</sup>

<sup>4</sup> Shadid L ANSARI. and BELL Jann E., CAM-I, **Target Costing, The Next Frontier in Strategic Cost Management**, Irwin Publishing, Chicago, 1997, s. 3.

<sup>5</sup> Zeynep Hande İZBUDAK, **Pazara Yönelik Stratejik Maliyetleme Yöntemleri ve Hedef Maliyetleme Üzerine Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, 2005, s. 44.

<sup>6</sup> John M., BRAUSCH, Target Costing For Profit Enhancement, **Management Accounting**, November, 1994, s. 45.

<sup>7</sup> Ali ALAGÖZ- Yunus CERAN, Stratejik Maliyet Ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:15, 2006, s. 62.

<sup>8</sup> Reşat KARCIOĞLU, **Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s. 182.

<sup>9</sup> Kadir GÜRDAL, **Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar**, Siyasal Kitabevi, 1.Baskı, Ankara, 2007, s.99.

<sup>10</sup> Münir ŞAKRAK, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, No:80, İstanbul, 1997, s.301.

Hedef maliyetin temel amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>11</sup>

- Müşteri odaklı, rekabete ve satıcılara yönelik olma,
- Değer mühendisliği ile bağlantılı olarak müşterilere ve rekabete dayalı maliyet düşürmek için tasarımda düzeltme ve iyileştirmeye zorlama,
- Bütün üretim kademelerinde tam zamanlı olarak denetime zorlama,
- Kapasite planlama ve planlamayla bağlantılı olarak eş zamanlı mühendisliğe zorlama,
- Ürün hazırlama, ürün pazarlama ve ürün etkisizleştirme için gerekli olan değer analizi yapmaya zorlama,
- Pazara yönelik hedef maliyet planlama,
- İşletme içi muhasebeyle hedef maliyet planlamanın tam entegrasyonu,
- HM yönetiminin ürün geliştirme sürecinde tutarlı ve pratik uygulaması,
- Bütün maliyet düşürme faaliyetlerini sistematikleştirme,
- Maliyet planlamasını değer mühendisliği kapsamı altında organize etme,
- Dinamik ürün yaşam döneminde maliyetleme olanağını gerçekleştirme,
- Planlamayla ilgili bütün düşüncelerde tutarlı olarak pazara yönelik olma,
- Maliyet muhasebesi sistemi içinde oluşan pazara yönelik olma,
- Ürün-süreç zincirinde bütün kısmi faaliyetler dikkate alınmaktadır.

### **2.3. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyet Artı Yaklaşımının Karşılaştırılması**

Hedef maliyet yöntemi fikir ve uygulama bakımından basit görünmesine rağmen, karmaşık ve çok yönlü bir süreçtir. Bu karmaşıklık ve çok yönlülük hedef maliyetleme sürecinin, fiyat esaslı, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve işbirliğine önem veren yapıda bir kar planlama ve maliyet yönetim süreci olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>12</sup>

Geleneksel maliyet artı yaklaşımı, işletme ile içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı eden, sınırlı sayıda değişkeni dikkate alan kapalı bir sistem yaklaşımını temsil etmektedir.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> ALAGÖZ- CERAN, a.g.m., s.66-67.

<sup>12</sup> Durmuş ACAR, **Küresel rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları:Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s. 66.

<sup>13</sup> ACAR, a.g.e., s.67.

### **Geleneksel Maliyet Yönteminde;**

Beklenen Satış Fiyatı = Beklenen Maliyet + Beklenen Kar

### **Hedef Maliyet Yönteminde;**

Hedef Maliyet=Hedef Satış Fiyatı-Hedef Kar

Eşitliklerde de görüleceği üzere, geleneksel yöntemde hizmetin satış fiyatı bağımlı değişken olurken, hedef maliyet yönteminde bağımlı değişken hedef maliyet olmaktadır. Diğer bir ifadeyle geleneksel yöntemde beklenen maliyetlere beklenen kar marjı ilave edilmek suretiyle satış fiyatı tespit edilirken, hedef maliyet yönteminde ise hedef fiyattan beklenen kar düşülerek hedef maliyete ulaşılmaktadır.<sup>14</sup> Rekabetçi bir piyasada satış fiyatına müdahale edilemeyeceğine göre, işletme maliyet unsurlarına müdahale ederek birim maliyetleri düşürmeye çalışmaktadır.<sup>15</sup>

Geleneksel yaklaşımla hedef maliyetleme arasındaki farklılık aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1: Geleneksel Yaklaşım ile Hedef Maliyetleme Arasındaki Farklar

| <b>Geleneksel Yaklaşım</b>  | <b>Hedef Maliyetleme</b>  |
|---|---|
| Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.                       | Rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçasıdır. |
| Maliyetler satış fiyatını belirler.   | Satış fiyatları maliyetleri belirler.                                   |
| Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.                        | Maliyet düşürme için anahtar, tasarımıdır.                              |
| Maliyet düşürmeyi müşteriler yönlendiremez.   | Müşteri verileri, maliyet düşürmede önemli bir belirleyicidir.          |
| Maliyet düşürmeden maliyet muhasebecileri sorumludur.                               | Maliyet düşürmeden çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar sorumludur.    |
| Satıcılar ile mamul/hizmet tasarımından sonra bağlantı kurulur.                     | Satıcılar ile mamul/hizmet tasarım öncesinde bağlantı kurulur.          |
| Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.                          | Müşterilerin, toplam sahip olma maliyetlerinin düşürülmesi hedeflenir.  |
| Maliyet planlamasında, değer zinciri ile çok az ilgilenilir ya da hiç ilgilenilmez. | Maliyet planlamasında değerler zinciri ön plandadır.                    |

**Kaynak:** Durmuş ACAR, Küresel rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s. 67.

<sup>14</sup> Nusret YAZICI, **Maliyet Yönetim Sistemlerinin Türk Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücüne Etkisinin İncelenmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2007, s.61.

<sup>15</sup> Fatih Coşkun ERTAŞ, “Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, Sayı: 1-2, 1998, s. 184.

### 3. HM UYGULAMA DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

Satış fiyatlarının acenteler tarafından yörelere ve sunulan hizmetin kalitesine göre tespit edildiği turizm sektöründe, eğer hedeflenen kara ulaşmak isteniyorsa uygulanması gereken yöntem Hedef Maliyet yöntemidir. İşletmenin bu hizmeti sunarken müşteri istek, beklentileri ve memnuniyetini sağlayacak kalite, çeşitlilik ve estetik gibi faktörleri de ihmal etmemesi gerekmektedir. Hedef maliyete ulaşmak ve ulaşılrken uygulanan yöntem ve prensiplerin süreklilik arz etmesi gerekmektedir.

Araştırmanın amacı ve önemi, kısıtları, metodolojisi, araştırma bulguları aşağıda sunulmuştur.

#### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Yapılan araştırmanın amacı, Antalya’da faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulanıp-uygulanmadığını ortaya koymaktır.

Yapılan bu çalışma Antalya yöresinde faaliyet gösteren 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerini kapsamaktadır..

#### 3.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma ülke turizminde önemli paya sahip olan Antalya il sınırları içinde faaliyet gösteren 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerinde anket<sup>16</sup> uygulaması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Eylül – 2009’da Antalya Turizm İl Müdürlüğünden alınan Antalya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerinin sayıları tablo 2’deki gibidir.

---

<sup>16</sup> Anket Soruları hazırlanırken, Ercan BAYAZITLI - Murat KOÇSOY, **Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma - 1**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:42 Nisan-2009, Ercan BAYAZITLI - Murat KOÇSOY, **Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma - 2**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:43 Temmuz-2009 ve Zeki DOĞAN- Ayşegül HATİPOĞLU, **Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:21, Ocak-2004, s.101-109, adlı çalışmalardan faydalanılmıştır.

Tablo 2: 2009 Yılı İtibariyle Antalya'da Faaliyet Gösteren 5 Yıldızlı Otel İşletmeleri ve 4-5 Yıldızlı Tatil Köylerinin Sayıları

| Kon.İşl. Türü<br>Turizm Bölgeleri | 5 Yıldızlı Otel İşletmesi | 5 Yıldızlı Tatil Köyü | 4 Yıldızlı Tatil Köyü | Toplam |
|-----------------------------------|---------------------------|-----------------------|-----------------------|--------|
| Antalya-Merkez                    | 18                        | 1                     | -                     | 19     |
| Kundu                             | 4                         | -                     | -                     | 4      |
| Serik-Belek                       | 39                        | 12                    | -                     | 51     |
| Manavgat                          | 51                        | 11                    | 2                     | 64     |
| Alanya                            | 35                        | 5                     | 1                     | 41     |
| Beldibi                           | 6                         | 4                     | 1                     | 11     |
| Kemer                             | 37                        | 12                    | 3                     | 52     |
| Kumluca                           | -                         | 1                     | -                     | 1      |
| Finike                            | 1                         | -                     | -                     | 1      |
| Kaş                               | -                         | 1                     | -                     | 1      |
| Toplam                            | 191                       | 47                    | 7                     | 245    |

Anakütle olan 245 konaklama işletmesinden 180'ine ulaşılmıştır. Bazı işletmelerin anketi cevaplamak istememesi araştırmanın diğer bir kısıtıdır.

Anket çalışması, katılımın fazla olmasını sağlamak amacıyla yöneticilerin iş yoğunluğunun azaldığı sezon olan Ekim ve Kasım 2009 gerçekleştirilmiştir. Anket yapılan 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerinin sayıları ise tablo 3'de verilmiştir

Tablo 3: Anket Yapılan İşletmelerin Turizm Bölgelerine Göre Dağılımı

| Kon.İşl. Türü<br>Turizm Bölgeleri | 5 Yıldızlı Otel | 5 Yıldızlı Tatil Köyü | 4 Yıldızlı Tatil Köyü | Toplam | Cevaplayanlar İçindeki Pay (%) | Yörede Bulunan İşletmeler İçindeki Pay (%) |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------------|-----------------------|--------|--------------------------------|--|
| Antalya-Merkez                    | 12              | -                     | -                     | 12     | 10.17                          | 63.16                                      |
| Kundu                             | 2               | -                     | -                     | 2      | 1.70                           | 50.00                                      |
| Belek                             | 14              | 7                     | -                     | 21     | 17.80                          | 41.18                                      |
| Manavgat                          | 27              | 4                     | 1                     | 32     | 27.12                          | 50.00                                      |
| Alanya                            | 16              | 1                     | 1                     | 18     | 15.25                          | 43.90                                      |
| Beldibi                           | 1               | 3                     | -                     | 4      | 3.39                           | 36.36                                      |
| Kemer                             | 22              | 7                     | -                     | 29     | 24.57                          | 55.77                                      |
| Toplam                            | 94              | 22                    | 2                     | 118    | 100.00                         | 48.16                                      |

Anket formu verilen 180 işletmeden 118 işletme anketi cevaplamış olup geri dönüşüm oranı %65.5'dir. Anketi cevaplayan konaklama işletmelerinin anakütleye oranı ise % 48.16'dır.

### 3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Anket yüzyüze görüşme yöntemi uygulanarak gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler SPSS 17.0 istatistik programında analize tabi tutulmuş, elde edilen bulgular frekans tabloları ve çapraz tablolar şeklinde sunulmuştur. Ayrıca tanımlayıcı istatistiki bilgiler yorumlanıp tablolarda gösterilmek suretiyle istatistiki sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırmamızın amacı olan HM kullanan işletmelerle HM kullanmayan işletmelerin farkını ortaya koymak için mann-withney u testi uygulanmıştır. Ayrıca HM temel prensiplerini bu iki tür işletme arasında uygulama açısından fark olup-olmadığını tespit etmek için 3.5'deki hipotezler yazılmıştır.

### 3.4. Güvenilirlik Analizi

Anket verilerine öncelikle güvenilirlik testi yapılmıştır. Güvenilirlik test sonuçlarına göre hedef maliyetleme uygulama düzeylerini ortaya koymaya yönelik geliştirilen ölçeğin genel Cronbach's Alfa değeri ,775 düzeyinde anlamlı bulunmuştur. Bu sonuca göre ölçek oldukça güvenilirdir.

### 3.5. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amaçları çerçevesinde aşağıda belirtilen alternatif hipotezler belirlenmiş ve bu hipotezler istatistiksel analizlerle test edilmiştir.

**HA1:** Sektördeki işletmelerin yapacağı pazar analizinde müşterilerin ödemek isteyeceği muhtemel satış fiyatının araştırılması noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**HA2:** İşletmelerin müşteri beklentilerini hizmet tasarım öncesinde yapacağı pazar araştırmasıyla belirlemesi noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**HA3:** İşletmelerin sunacağı yeni bir hizmetin satış fiyatının belirlenmesi noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**HA4:** İşletmelerde Hedef Kar belirlenirken HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**HA5:** İşletmelerin sunacağı yeni bir hizmetin maliyet tahmininin hizmet sunumu yapılmadan önce yapılması noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**HA6:** İşletmelerde ürün hayat seyri boyunca maliyetleme yapılması



noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**HA7:** Hizmet sunumu yapılmadan önce yeni bir hizmetin maliyetinin tahmin edilmesi ya da azaltılmasına bölümlerin geniş kapsamlı katılımı durumunda HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

### 3.6. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Yapılan araştırma neticesinde elde edilen bulgular üç bölüm halinde sunulmaktadır. Birinci bölümde anketi cevaplayan işletme yetkilisi ve işletmeye ait genel bilgiler, ikinci bölümde hedef maliyetleme uygulama düzeylerinin tespitine yönelik verilen cevaplar incelenmektedir. Son bölümde ise yapılan araştırmanın sonucu ve değerlendirmesi yapılmaktadır.

#### 3.6.1. Genel Bilgiler

İşletmelerde anketi cevaplayanların pozisyonları, işletmelerin faaliyet süreleri, turizm bölgeleri, çalıştırdığı personel sayısı, Herşey Dahil Sistem uygulama durumu ve türü, ayrıca hedef maliyetleme uygulama düzeyini belirlemeye yönelik sorulan anket sorularına ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 4’de sunulmuştur.

Tablo 4: Anketi Cevaplayanlar ve Konaklama İşletmelerine Ait Genel Bilgiler

|   |                        | Frekans | %    |                                    |                | Frekans | %    |
|---|------------------------|---------|------|------------------------------------|----------------|---------|------|
| <b>İşletmedeki Pozisyonlar</b>                    | Muhasebe-Finansman     | 89      | 75,4 | <b>Faaliyet Gösterdikleri Yöre</b> | Antalya-Merkez | 12      | 10,2 |
|   | Maliyet Kontrol        | 18      | 15,3 |                                    | Alanya         | 18      | 15,3 |
|   | GenelMüdür /Yardımcısı | 11      | 9,3  |                                    | Kemer          | 29      | 24,6 |
| <b>Konaklama İşletmelerinin Faaliyet Süreleri</b> | 1-3 Yıl                | 26      | 22,0 |                                    | Kundu          | 2       | 1,7  |
|   | 4-6 Yıl                | 31      | 26,2 |                                    | Manavgat       | 32      | 27,1 |
|   | 7-10 Yıl               | 18      | 15,3 |                                    | Serik-Belek    | 21      | 17,7 |
|   | 11-15 Yıl              | 18      | 15,3 | Beldibi                            | 4              | 3,4     |      |
|   | 16 Yıl ve Üzeri        | 25      | 21,2 | <b>Personel Sayıları</b>           | 50-149 kişi    | 14      | 11,9 |
| <b>Konaklama İşletmeleri Türleri</b>              | 4 Yıldızlı tatil Köyü  | 2       | 1,7  |                                    | 150-249 kişi   | 45      | 38,1 |
|   | 5 Yıldızlı tatil Köyü  | 22      | 18,6 |                                    | 250-499 kişi   | 47      | 39,8 |
|   | 5 Yıldızlı Otel        | 94      | 79,7 |                                    | 500 ve üzeri   | 12      | 10,2 |

Katılımcıların işletmedeki pozisyonlarına baktığımızda, %75.4’ünün Muhasebe-Finansman departmanından, %15.3’ünün maliyet-kontrol

departmanından olması dolayısıyla maliyet yönetimi ile ilgili kişiler oldukları görülmektedir. Ankete katılan 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerinin %50'lik kısmının 250 kişinin altında, %50'lik kısmının da 250 ve üzerinde personel çalıştırıldığı tespit edilmiştir.

Ankete katılan 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerinin türlerine göre dağılımına baktığımızda, %79.7'si 5 yıldızlı otel, %18.6'sı 5 yıldızlı tatil köyü, %1.7'si 4 yıldızlı tatil köyü olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Konaklama İşletmelerinin HDS Uygulayıp-uygulamadıkları ve Hangi Tür HDS Uyguladıklarına Dair Dağılım

| HDS Uygulama Düzeyleri | Frekans | Yüzde | Hangü Tür HDS Uyg. | Frekans | Yüzde |
|------------------------|---------|-------|--------------------|---------|-------|
|                        |         |       |                    |         |       |
| Evet                   | 116     | 98,3  | Ultra/High Class   | 54      | 46,6  |
| Hayır                  | 2       | 1,7   | Maximum            | 4       | 3,4   |
| Toplam                 | 118     | 100,0 | İmperyal           | 7       | 6,0   |
|                        |         |       | Klasik             | 51      | 44,0  |
|                        |         |       | Toplam             | 116     | 100,0 |

Ankete katılan 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerinin Herşey Dahil Sistemini(HDS) uygulama düzeyine bakıldığında, %98.3'ü HDS uygularken, %1.7'si uygulamamaktadır. HDS uygulamayan otellerin Antalya-Merkez'de faaliyet gösteren şehir oteli olduğu tespit edilmiştir.

Ankete katılan 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerinin hangi tür HDS uyguladığına bakıldığında, %46.6'sı Ultra/High Class HDS, %44'ü Klasik HDS, %6'sı İmperyal HDS, %3.4'ü Maximum HDS uyguladığını belirtmişlerdir.

Tablo 6: Konaklama işletmelerinin Hedef Maliyet (HM) Uygulama Düzeyleri

|   | Frekans | Yüzde |
|---|---------|-------|
| Uygulamıyoruz   | 46      | 39,0  |
| HM'yi iyi bir şekilde uygulamaktayız                                  | 31      | 26,3  |
| Farklı bir isim altında HM sürecine benzer bir yöntem uygulamaktayız. | 41      | 34,7  |
| Toplam  | 118     | 100,0 |

Ankete katılan 5 yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerinin Hedef Maliyetleme uygulama düzeylerine bakıldığında

işletmelerden 31 tanesi (%26.3) Hedef Maliyetlemeyi(HM) iyi bir şekilde uyguladığını, 41 tanesi de (%34.7) HM sürecine benzer bir yöntem uyguladığını, 46 tane işletme ise (%39) HM'yi uygulamadığını belirtmişlerdir. Bundan sonra yapılacak tanımlayıcı ve karşılaştırmalı istatistiki çalışmalarda HM Uygulayan işletme sayısı 72, HM'yi uygulamayan işletme sayısı 46 olarak sadeleştirilmiş şekilde sunulacaktır.

Tablo 7: Konaklama İşletmelerinin Hedef Maliyetlemeyi Hangi Hizmetlerde Kullandıkları

|                         | Frekans | Yüzde |
|-------------------------|---------|-------|
| Tüm ürün ve hizmetlerde | 70      | 97,2  |
| Bazı Hizmetler          | 2       | 2,8   |
| Toplam                  | 72      | 100,0 |

Hedef maliyetleme uygulayan işletmelerin büyük bir çoğunluğu hedef maliyetlemeyi tüm ürün ve hizmetlerde kullandığını, %2.8'lik kısmın ise kısmi olarak uyguladığı belirtilmiştir. Yüz yüze yapılan anket çalışmalarında katılımcılar HDS uygulayan işletmelerin tüm ürün ve hizmetler için HM'yi kullandığını HDS uygulamayan 2 işletmenin ise bazı departmanlarda (yiyecek, içecek vb.) kısmi olarak uyguladıklarını belirtmişlerdir.

### 3.6.2. Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeylerinin Tespiti

Beş yıldızlı otel işletmeleri ve 4-5 yıldızlı tatil köylerine yapılan anket çalışmasında hedef maliyetleme uygulama düzeylerinin tespitine yönelik sorulara alınan cevaplar öncelikle frekans analizi, Aritmetik ortalama ve standart sapma şeklinde sunulmuştur.

#### 3.6.2.1. HM Uygulayan İşletmelerin HM Uygulamasından Sağladığı Faydalar

Hedef maliyetleme uygulayan işletmelerin, HM uygulamasından sağladığı faydaları tespit etmeye yönelik 5'li likert ölçeğine göre sorulara verilen cevapların frekans dağılımı, aritmetik ortalaması ve standart sapması aşağıda tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8: HM Kullanan İşletmelerin HM Kullanımından Sağladığı Faydalar

|   |   | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam | Ortalama (X) | Standart Sapma |
|---|---|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|--------------|----------------|
| Yeni sunulacak hizmetin maliyetinde azalma sağlamaktadır.   | n | 5                       | 18           | -          | 10          | 39                     | 72     | 3,83         | 1,47           |
|   | % | 6.9                     | 25.0         | -          | 13.9        | 54.2                   | 100    |              |                |
| Müşterilerin istediği hizmet özellikleri ve fonksiyonlarının sağlanması kolaylaşmaktadır.                         | n | -                       | 1            | -          | 32          | 39                     | 72     | 4,51         | 0,58           |
|   | % | -                       | 1.4          | -          | 44.4        | 54.2                   | 100    |              |                |
| Sunduğumuz hizmetlerimizle ilgili müşteri beklentileri karşılanmaktadır.  | n | -                       | -            | -          | 22          | 50                     | 72     | 4,69         | 0,46           |
|   | % | -                       | -            | -          | 30.6        | 69.4                   | 100    |              |                |
| Tedarikçilerden sağlanan hammadde ve malzeme ile üretilecek hizmet parça ve bileşenlerinin maliyeti azalmaktadır. | n | -                       | 4            | -          | 19          | 49                     | 72     | 4,57         | 0,77           |
|   | % | -                       | 5.6          | -          | 26,4        | 68.1                   | 100    |              |                |
| Hizmet üretim maliyetleri azalmaktadır.   | n | 1                       | 6            | 2          | 18          | 45                     | 72     | 4,39         | 0,99           |
|   | % | 1.4                     | 8.3          | 2.8        | 25.0        | 62.5                   | 100    |              |                |
| Toplam karlılık artmaktadır   | n | 1                       | 5            | 2          | 19          | 45                     | 72     | 4,42         | 0,95           |
|   | % | 1.4                     | 6.9          | 2.8        | 26.4        | 62.5                   | 100    |              |                |

Hedef maliyetleme sistemini uygulayan işletmelerden uygulamış olduğu hedef maliyetleme sisteminden sağladığı faydaları belirtmesi istendiğinde ortalama değerleri en yüksek olan maddeler; müşteri beklentilerini karşılaması (4.69), tedarikçilerle kullanılacak hammaddenin önceden siparişi yapılmasından dolayı maliyet azalmaktadır (4.57), müşterilerin istediği hizmet özellikleri ve fonksiyonları sağlanmış olur (4.51), karlılığı artırmaktadır (4.42) görüşleri ön plana çıkmıştır. Standart sapma değeri en yüksek olan dolayısı ile ortalamanın dışında kalmış olan madde ise “yeni sunulacak hizmetin maliyetinde azalma sağlamaktadır (1,47) ifadesidir. Dolayısıyla bu madde hedef maliyetleme uygulayan işletmelerin sistemden sağladıkları faydalar arasında düşük bir orana sahiptir.

HM uygulamasından sağlanan faydalardan bazıları, müşteri istek ve beklentilerini karşılayabilmesi, müşterinin görmek istediği hizmet özelliklerinin ve fonksiyonlarının sağlanmasına imkan tanınması, ayrıca tedarikçilerle hizmet üretimi başlamadan bağlantı kurulması, hammadde ve malzeme fiyatlarının belirlenmesine bu durumun maliyetlerimizi üretim başlamadan bilmemize imkan tanınmasıdır. HM tasarım aşamasında

uygulandığından sunulacak yeni hizmete ilişkin maliyetler üzerinde fonksiyonlara göre değişiklik yapılabilir, müşterilerin arzu ettiği ve istediği özellikleri de dikkate alarak maliyetler fonksiyonlara dağıtılabilir. Bu sayede maliyetler azaltılarak satış fiyatını piyasanın belirlediği bir ortamda karlılık artırılabilir.

### 3.6.2.2. HM Uygulamayan İşletmelerin HM Uygulamama Sebepleri

Hedef maliyetleme uygulamayan işletmelerin, HM uygulamama nedenlerini tespit etmeye yönelik sorulara verilen cevapların frekans dağılımı, aritmetik ortalaması ve standart sapması aşağıda tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9: HM Uygulamayan İşletmelerin HM Uygulamama Sebepleri

|  |   | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam | Ortalama (X) | Standart Sapma |
|--|---|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|--------------|----------------|
| Hedef maliyetlemenin yeterince iyi bilinmemesi.  | n | 8                       | 19           | 2          | 14          | 3                      | 46     | 2,67         | 1,27           |
|  | % | 17.4                    | 41.3         | 4.4        | 30.4        | 6.5                    | 100    |              |                |
| Üst yönetimin yeterince desteğini alamamak.  | n | 12                      | 18           | 6          | 8           | 2                      | 46     | 2,35         | 1,18           |
|  | % | 26.1                    | 39.1         | 13.0       | 17.4        | 4.4                    | 100    |              |                |
| Hedef maliyetlemenin işletme yapımıza uygun olmaması .   | n | 7                       | 3            | 8          | 5           | 23                     | 46     | 3,74         | 1,50           |
|  | % | 15.2                    | 6.5          | 17.4       | 10.9        | 50.0                   | 100    |              |                |
| Bölümler arası işbirliği sağlamanın zorluğu.   | n | 10                      | 23           | 10         | 3           | -                      | 46     | 2,13         | 0,83           |
|  | % | 21.7                    | 50.0         | 21.7       | 6.6         | -                      | 100    |              |                |
| Çalışanların yeniliklere açık olmaması.  | n | 19                      | 17           | 9          | 1           | -                      | 46     | 1,83         | 0,82           |
|  | % | 41.3                    | 37.0         | 19.5       | 2.2         | -                      | 100    |              |                |
| Müşteri girdisini oluşturmaya uygun sistematik yöntemlerin kullanılmaması                                    | n | 4                       | 19           | 13         | 9           | 1                      | 46     | 2,65         | 0,97           |
|  | % | 8.7                     | 41.3         | 28.3       | 19.6        | 2.2                    | 100    |              |                |
| Muhasebe bilgi sistemlerinin hedef maliyetlemeyi desteklememesi.   | n | 20                      | 20           | 3          | 2           | 1                      | 46     | 1,78         | 0,92           |
|  | % | 43.5                    | 43.5         | 6.5        | 4.3         | 2.2                    | 100    |              |                |
| Uygulamak için kalifiye insan gücüne sahip olunmaması.   | n | 14                      | 14           | 6          | 11          | 1                      | 46     | 2,37         | 1,22           |
|  | % | 30.4                    | 30.4         | 13.0       | 24.0        | 2.2                    | 100    |              |                |
| Hedef maliyetlemenin kullanımından herhangi bir yarar veya olumlu sonuç sağlanamayacağı düşüncesinin olması. | n | 9                       | 16           | 6          | 3           | 12                     | 46     | 2,85         | 1,51           |
|  | % | 19.6                    | 34.8         | 13.0       | 6.5         | 26.1                   | 100    |              |                |

HM kullanımından olumlu sonuç alınacağı beklentisine rağmen (%54.4), HM'nin işletme yapılarına uygun olmadığı düşüncesiyle (%78.3), bu yöntemi işletmelerinde uygulamama sebeplerini belirtmişlerdir.

### 3.6.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

**HA1:** Sektördeki işletmelerin yapacağı pazar analizinde müşterilerin ödemek isteyeceği muhtemel satış fiyatının araştırılması noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 1: HM Uygulama Düzeyi İle Pazar Analizinde Muhtemel Satış Fiyatının Araştırılması

|                | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam |
|----------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
| HM Uygulayan   | 13                      | 9            | 7          | 20          | 23                     | 72     |
| HM Uygulamayan | 4                       | 0            | 5          | 9           | 28                     | 46     |
| Toplam         | 17                      | 9            | 12         | 29          | 51                     | 118    |

Yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

|                    | Sayı           | Ort. Uzaklık             |                       |
|--------------------|----------------|--------------------------|-----------------------|
| HM Uygulayan       | 72             | 51,97                    |                       |
| HM Uygulamayan     | 46             | 71,29                    |                       |
| Toplam             | 118            |                          |                       |
|                    | Ki-Kare Değeri | Serbestlik Derecesi (df) | Anlamlılık Düzeyi (P) |
| Pearson Chi-Square | 9,956          | 4                        | ,002                  |

Hedef maliyetleme sistemine göre işletmelerin yapacağı pazar analizinde, öncelikle sunmayı düşündüğü hizmetin piyasa da ne kadarlık fiyattan kabul göreceği ya da müşterilerin ödemek isteyeceği muhtemel satış fiyatını öğrenmesi gerekir. Konaklama işletmelerinin HM uygulama düzeyi ile pazar analizinde satış fiyatının araştırılması arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. HM uygulama düzeyi ile pazar analizinde satış fiyatının araştırılması arasında  $\alpha = 0.05$  anlamlılık düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilerek ( $X^2 = 9,956$  ve  $p = 0,002$ ) HA1 hipotezi kabul edilmiştir.

Diğer bir ifadeyle, hedef maliyetlemeyi uygulayan ve uygulamayan işletmelerin vermiş oldukları cevaplar arasındaki farklılığı ortaya koymak amacıyla yapılan mann-withney u testi sonucundan ortalama uzaklık değerlerine göre, hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmeler (71,29) hedef

maliyetlemeyi uygulayan işletmelerden (51,97) daha yoğun olarak yaptıkları pazar analizinde müşterilerin ödemek isteyeceği satış fiyatını araştırdıkları görülmektedir.

**HA2:** İşletmelerin müşteri beklentilerini, hizmet tasarım öncesinde yapacağı pazar araştırmasıyla belirlemesi noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 12: HM Uygulama Düzeyi İle Müşteri Beklentilerinin Belirlenmesi

|                | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam |
|----------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
| HM Uygulayan   | 12                      | 4            | 0          | 18          | 38                     | 72     |
| HM Uygulamayan | 2                       | 0            | 0          | 15          | 29                     | 46     |
| Toplam         | 14                      | 4            | 0          | 33          | 67                     | 118    |

Yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

|                    | Sayı           | Ort. Uzaklık            |                       |
|--------------------|----------------|-------------------------|-----------------------|
| HM Uygulayan       | 72             | 55,78                   |                       |
| HM Uygulamayan     | 46             | 65,33                   |                       |
| Toplam             | 118            |                         |                       |
|                    | Ki-Kare Değeri | Serbestlik Derecesi(df) | Anlamlılık Düzeyi (P) |
| Pearson Chi-Square | 2,756          | 4                       | ,097                  |

Tablo 13'e bakıldığında "müşteri beklentilerini hizmet tasarım öncesinde pazar araştırmasıyla belirler" ifadesine ilişkin yapılan mann-whitney u testi sonucuna göre; müşteri beklentilerinin pazar araştırması ile belirlenmesi noktasında işletmelerin hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında  $\alpha= 0.05$  anlamlılık düzeyinde ( $0,097 > 0,05$  olduğundan) istatistiki bakımdan fark olmadığı tespit edilerek HA2 hipotezi reddedilmiştir.

Bu sonuca göre, HM uygulayan-uygulamayan işletmelerin verdikleri cevaplara bakıldığında 100 işletme, müşteri beklentilerini pazar araştırması yoluyla belirlediğini ifade etmiştir.

**HA3:** İşletmelerin sunacağı yeni bir hizmetin satış fiyatının belirlenmesi noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 14: HM Uygulama Düzeyi İle Yeni Sunulacak Hizmetin Satış Fiyatının Belirlenmesi

|                | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam |
|----------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
| HM Uygulayan   | 4                       | 6            | 0          | 18          | 44                     | 72     |
| HM Uygulamayan | 4                       | 0            | 4          | 7           | 31                     | 46     |
| Toplam         | 8                       | 6            | 4          | 25          | 75                     | 118    |

Yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

|                    | Sayı           | Ort. Uzaklık             |                       |
|--------------------|----------------|--------------------------|-----------------------|
| HM Uygulayan       | 72             | 58,46                    |                       |
| HM Uygulamayan     | 46             | 61,13                    |                       |
| Toplam             | 118            |                          |                       |
|                    | Ki-Kare Değeri | Serbestlik Derecesi (df) | Anlamlılık Düzeyi (P) |
| Pearson Chi-Square | ,234           | 4                        | 629                   |

Tablo 14'e bakıldığında "işletmeler sunacağı yeni bir hizmetin satış fiyatını hizmeti sunmadan önce yapacakları pazar araştırması ve müşterilerin ödeyebilecekleri fiyata göre belirlemeli" ifadesine yapılan mann-whitney u testi sonucuna göre; yeni bir hizmetin satış fiyatının pazar araştırması ile belirlenmesi noktasında işletmelerin hedef maliyetleme uygulayıp-uygulamaması arasında  $\alpha= 0.05$  anlamlılık düzeyinde ( $0,629 > 0,05$  olduğundan) istatistiki bakımdan fark olmadığı tespit edilerek HA3 hipotezi reddedilmiştir.

Bu sonuca göre, HM uygulayan-uygulamayan işletmelerin verdikleri cevaplara bakıldığında 100 işletme satış fiyatlarını pazar araştırması yoluyla belirlediğini ifade etmiştir. Yeni bir hizmetin sunulmadan önce yapılacak pazar araştırmasıyla satış fiyatının belirlenmesi, hedef maliyetleme anlayışının her iki işletme türünde de bu açıdan uygulandığını göstermektedir. Rekabetin şiddetli olduğu turizm sektöründe sunacağınız hizmetin satış fiyatını piyasa belirlemektedir. Sektörde piyasa satış fiyatının oluşmasında faaliyet gösterilen yöre, otelin konumu ve sunulan hizmet kalitesi etkili olmaktadır.

**HA4:** İşletmelerde hedef kar belirlenirken HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.



Tablo 15: HM Uygulama Düzeyi İle Hedef Karın Belirlenmesi

|                | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam |
|----------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
| HM Uygulayan   | 13                      | 9            | 0          | 18          | 32                     | 72     |
| HM Uygulamayan | 15                      | 10           | 0          | 12          | 9                      | 46     |
| Toplam         | 28                      | 19           | 0          | 30          | 41                     | 118    |

Yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

|                    | Sayı           | Ort. Uzaklık            |                       |
|--------------------|----------------|-------------------------|-----------------------|
| HM Uygulayan       | 72             | 66,55                   |                       |
| HM Uygulamayan     | 46             | 48,47                   |                       |
| Toplam             | 118            |                         |                       |
|                    | Ki-Kare Değeri | Serbestlik Derecesi(df) | Anlamlılık Düzeyi (P) |
| Pearson Chi-Square | 8,485          | 4                       | 0,004                 |

Hedef maliyetleme sistemine göre, işletmeler hedef karını sunacakları hizmetin satış fiyatı üzerinden belirli bir % olarak belirlemelidir. Araştırmaya katılan konaklama işletmelerinden HM uygulama düzeyi ile hedef karın belirlenmesi arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. HM uygulama düzeyi ile hedef karın belirlenmesi arasında  $\alpha = 0.05$  anlamlılık düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilerek ( $X^2 = 8,485$  ve  $p = 0,004$ ) HA4 hipotezi kabul edilmiştir.

Diğer bir ifadeyle, hedef maliyetlemeyi uygulayan-uygulamayan işletmelerin vermiş oldukları cevaplar arasındaki farklılığı ortaya koymak amacıyla yapılan mann-withney u testi sonucundan ortalama uzaklık değerlerine göre, hedef karın belirlenmesi noktasında HM uygulayan işletmelerin (66,55) HM'yi uygulamadıklarını ifade eden işletmelerden (48,47) daha yoğun bir şekilde HM'nin bu ilkesini uyguladıkları görülmektedir.

**HA5:** İşletmelerin sunacağı yeni bir hizmetin maliyet tahmininin hizmet sunumu yapılmadan önce yapılması noktasında HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 16: HM Uygulama Düzeyi İle Maliyet Tahmin Zamanlaması

|                | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam |
|----------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
| HM Uygulayan   | 2                       | 1            | 0          | 3           | 66                     | 72     |
| HM Uygulamayan | 8                       | 0            | 0          | 8           | 30                     | 46     |
| Toplam         | 10                      | 1            | 0          | 11          | 96                     | 118    |

Yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

|                    | Sayı           | Ort. Uzaklık            |                       |
|--------------------|----------------|-------------------------|-----------------------|
| HM Uygulayan       | 72             | 65,64                   |                       |
| HM Uygulamayan     | 46             | 49,89                   |                       |
| Toplam             | 118            |                         |                       |
|                    | Ki-Kare Değeri | Serbestlik Derecesi(df) | Anlamlılık Düzeyi (P) |
| Pearson Chi-Square | 12,927         | 4                       | ,000                  |

Hedef maliyetleme sistemine göre, işletmeler sunacağı yeni bir hizmetin maliyet tahminini hizmet sunumu yapılmadan önce belirlemelidir. Yapılan mann-withney u testi sonucuna göre; HM uygulama düzeyi ile maliyet tahmini zamanlaması arasında  $\alpha= 0.05$  anlamlılık düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilerek ( $X^2 =12,927$  ve  $p= 0,000$ ) HA5 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre işletmeler, yeni sunacakları hizmetin maliyet tahminini hizmet tasarım aşamasındayken yapmaktadırlar.

Diğeri bir ifadeyle, hedef maliyetlemeyi uygulayan-uygulamayan işletmelerin vermiş oldukları cevaplar arasındaki farklılığı ortaya koymak amacıyla yapılan mann-withney u testi sonucundan ortalama uzaklık değerlerine göre, hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmeler (65,54) hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmelerden (49,89) daha yoğun bir şekilde hedef maliyetlemenin bu ilkesini uyguladıkları görülmüştür. Turizm sektöründe satışlar, sezon başlamadan aylarca önce fiyatlar sabitlenerek yapıldığından, işletmeler satış fiyatı verebilmek için tedarikçilerle bağlantıyı kurmuş olmalıdır. Bu sebeple maliyet tahminleri hizmet tasarım aşamasındayken yapılmaktadır.

**HA6:** İşletmelerde ürün hayat seyri boyunca maliyetleme yapılması noktasında HM uygulayan İşletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 17: HM Uygulama Düzeyi İle Dönem Boyunca Maliyet Kontrolü Yapılması

|                | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam |
|----------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
| HM Uygulayan   | 3                       | 1            | 0          | 4           | 64                     | 72     |
| HM Uygulamayan | 0                       | 0            | 0          | 9           | 37                     | 46     |
| Toplam         | 3                       | 1            | 0          | 13          | 101                    | 118    |

Yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

|                    | Sayı           | Ort. Uzaklık            |                       |
|--------------------|----------------|-------------------------|-----------------------|
| HM Uygulayan       | 72             | 61,19                   |                       |
| HM Uygulamayan     | 46             | 56,85                   |                       |
| Toplam             | 118            |                         |                       |
|                    | Ki-Kare Değeri | Serbestlik Derecesi(df) | Anlamlılık Düzeyi (P) |
| Pearson Chi-Square | 1,220          | 4                       | ,269                  |

Tablo 17’ye bakıldığında “işletmeler hizmet sunulan dönemlerde tüm departmanlarda maliyet kontrolü yapmaktadırlar” ifadesine yapılan mann-withney u testi sonucuna göre; maliyet kontrolü ile işletmelerin hedef maliyetleme kullanıp kullanmaması arasında  $\alpha= 0.05$  anlamlılık düzeyinde ( $0,269 > 0,05$  olduğundan) istatistiki bakımdan fark olmadığı tespit edilerek HA6 hipotezi reddedilmiştir. Bu sonuca göre, HM uygulayan-uygulamayan işletmelerin verdikleri cevaplara bakıldığında 118 işletmenin hizmet sunumu yapılan dönemlerde tüm departmanlarda maliyet kontrolü yaptıkları tespit edilmiştir. Turizm sektöründe HM uygulama düzeyine bakılmaksızın tüm işletmeler maliyet kontrolü yapmaktadır. Zira sunulan hizmetlerin ne kadar mal edilmesi hedeflenmişti, ne kadar mal edildi? Aradaki farkın sebepleri neler bu konuda araştırma yapmak ve sorumluların tespitinin ancak etkili bir maliyet takibi ile mümkün olabileceği unutulmamalıdır.

**HA7:** Hizmet sunumu yapılmadan önce yeni bir hizmetin maliyetinin tahmin edilmesi ya da azaltılmasına bölümlerin geniş kapsamlı katılımı durumunda HM uygulayan işletmelerle HM uygulamayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 18: HM Uygulama Düzeyi İle Departmanların Geniş Kapsamlı Katılımı

|                | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum | Toplam |
|----------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
| HM Uygulayan   | 0                       | 3            | 8          | 15          | 46                     | 72     |
| HM Uygulamayan | 3                       | 10           | 1          | 12          | 20                     | 46     |
| Toplam         | 3                       | 13           | 9          | 27          | 66                     | 118    |

Yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

|                    | Sayı           | Ort. Uzaklık            |                       |
|--------------------|----------------|-------------------------|-----------------------|
| HM Uygulayan       | 72             | 65,50                   |                       |
| HM Uygulamayan     | 46             | 50,11                   |                       |
| Toplam             | 118            |                         |                       |
|                    | Ki-Kare Değeri | Serbestlik Derecesi(df) | Anlamlılık Düzeyi (P) |
| Pearson Chi-Square | 7,004          | 4                       | ,008                  |

Hedef maliyetleme sistemine göre, işletmeler hizmet sunumu yapılmadan önce sunacağı yeni bir hizmetin maliyet tahminine departmanların geniş kapsamlı katılımını istemektedir. Araştırmaya katılan konaklama işletmelerinden HM uygulama düzeyi ile sunulacak yeni hizmetin maliyetinin tahmin edilmesi ya da azaltımına geniş kapsamlı katılımın sağlanması konusunda aralarında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. HM uygulama düzeyi ile maliyet tahminine geniş kapsamlı katılım arasında  $\alpha= 0.05$  anlamlılık düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilerek ( $X^2 =7,004$  ve  $p= 0,008$ )  $H_{A7}$  hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre HM uygulayan işletmeler, yeni sunacakları hizmetin maliyet tahminine ve azaltım sürecine maliyet unsuru oluşturan bölümlerin geniş kapsamlı katılımı ile tüm departmanları katmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, mann-withney u test sonuçlarından ortalama uzaklık değerlerine göre hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmeler (65,50) hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmelere nazaran (50,11) hedef maliyetleme ilkelerini daha çok benimsediği görülmüştür. Turizm sektöründe sezon öncesi satılan herşey dahil fiyatlardan hedeflenen kar marjı çıkartılıp hedef maliyet belirlendikten sonra hedef maliyete ulaşabilmek için departmanlar bazında maliyetler belirlenmektedir. Bu dağılım işletmede ki departmanlarla yapılacak olan geniş katılımlı bir toplantıyla mümkün

olmaktadır. Oluşturulan geniş katılımlı bu ekip, işletmenin dönem içerisinde sektörün ve rakiplerin durumunu göz önünde bulundurarak maliyetleri revize etme görevini de üstlenmiş olur.

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hedef maliyet, yeni ürün ve hizmet geliştirmede, varolan hizmetler ve ürün süreçlerinin geliştirilmesinde kullanılan önemli bir maliyet yönetim tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır. Hedef maliyet yöntemi kavramsal olarak basit ve kolay gibi gözükse de uygulama noktasında pazarlama, mühendislik, maliyet kontrol vb. departmanların geniş kapsamlı katılımını ve uyum içerisinde çalışmalarını sağlamadaki güçlük nedeniyle karmaşık ve çok yönlü bir yapıya sahiptir.

Turizm sektöründe müşteri istek ve beklentileri müşteri bazında değişmekte, oteller değişen müşteri istek ve beklentilerini karşılamak için sunduğu hizmetleri yeniden şekillendirerek rekabet üstünlüğü sağlamak istemektedirler.

Turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, gerek ülke içindeki rakipler gerekse de dış ülkelerde faaliyet gösteren rakiplerine karşı sunduğu hizmeti çeşitlendirerek, konseptini müşteri beklentilerine göre ayarlayarak rekabet etmektedirler. Bu rekabet koşullarında işletme yöneticisi “maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” diyen geleneksel maliyet yöntemi yerine “piyasa da hizmetime verilen satış fiyatı belli olduğuna göre arzuladığım kar’ı edebilmem için maliyetim ne kadar olmalıdır” anlayışını esas alan hedef maliyetleme uygulamasını benimsemek zorundadır.

Çalışmamızda, Türkiye’nin Antalya ilinde faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulama düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırmadan aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Ankete katılan 118 konaklama işletmesinden 72’si ya HM’yi iyi bir şekilde uyguladığını ya da farklı bir isim altında HM sürecine benzer bir süreci kullandıklarını belirtirken, 46’sı ise HM’yi uygulamadıklarını belirtmişlerdir.
- İşletmelerin HM uygulayarak sağladığı en önemli fayda olan “sunduğumuz hizmetlerimizle ilgili müşteri beklentileri karşılanmaktadır” ifadesi HM yönteminin temel amaçları ile paralellik arz etmektedir..
- HM uygulamayan işletmelerin bu yöntemi uygulamama sebeplerine bakıldığında “sistemin işletme yapılarına uygun olmadığı”, “sistemin kullanımından yarar sağlanamayacağı düşüncesi”,

“sistemin yeterince bilinmediği” ifadeleri ön plana çıkmaktadır. İşletmelerin bu sisteme karşı önyargılarını yıkmak için HM süreci piyasada iyi bir şekilde anlatılmalıdır.

- Konaklama işletmeleri tarafından yapılan pazar analizinde, “müşteri istek ve beklentilerini” araştıran işletmelerden HM uygulayan ve uygulamayanlar arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.
- Pazar araştırmasında “müşterilerin hizmet için ödemek isteyeceği satış fiyatını” araştıran işletmelerden HM uygulayan ve uygulamayanlar arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. HM uygulayan işletmelerin pazar araştırmasında bu konuya önem verdiği görülmektedir. HM prensiplerine baktığımızda işletmeler yapacakları pazar araştırmasında, müşteri istek ve beklentilerini ortaya koymaya çalışırken, sunulacak yeni hizmetin müşteriler tarafından ne kadar alınabileceğini ve de ne kadarlık satış hacminin olacağını araştırıp belirlemelidirler.
- Konaklama işletmeleri, yeni sunmayı düşündükleri bir hizmet için müşteri beklentilerini “hedef gruplar ile görüşüp, anket yaparak”, “hizmet tasarımı öncesinde pazar araştırmasıyla” belirlemelidir. HM uygulayan ve uygulamayanlar arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. HM prensiplerine baktığımızda, işletmeler yeni sunmayı düşündükleri bir hizmette müşteri beklentilerini hizmet tasarımı öncesinde yapacağı pazar araştırmasıyla (hedef gruplar ile görüşüp anket yaparak) tespit etmelidirler.
- Konaklama işletmeleri, yeni sunacağı bir hizmetin satış fiyatını “Hizmeti sunmadan önce yapılacak pazar araştırması ve analizinde müşterilerin ödeyebilecekleri fiyata göre belirlemelidir” ifadesi benimsenmiştir. HM uygulayan ve uygulamayan işletmelerin verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Her iki işletme türü de satış fiyatını bu şekilde tespit etmektedir. HM prensipleri de satış fiyatının bu şekilde tespit edilmesini istemektedir.
- Konaklama işletmeleri, yeni sunacağı bir hizmet için hedef karı, “Daha önceki deneyimlerine göre” ve “Satışlar üzerinden belirli bir getiri yüzdesine göre hesaplayarak” belirlemelidir. Her iki ifade için de HM uygulayan ve uygulamayan işletmelerin verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. HM uygulayan işletmeler hedef karı belirleme noktasında HM uygulamayan işletmelere göre hedef karın belirlenme şeklini daha çok benimsediği tespit edilmiştir. HM prensipleri hedef karı, “Satışlar üzerinden belirli bir getiri yüzdesine göre hesaplayarak” belirlemektedir. Kar oranının belirlenmesinde deneyimlerinden de istifade edilebilir.

- Konaklama işletmeleri, yeni sunacağı bir hizmetin maliyet tahminini “Hizmet tasarım ve geliştirme aşamasında yapmalıdır” ifadesi benimsemiştir. Bu ifade için HM uygulayan ve uygulamayan işletmelerin verdikleri cevaplar arasında farklılık olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bu analiz sonucunda HM uygulayan işletmeler uygulamayanlara nazaran maliyet tahmin etme zamanını daha çok benimseyip uyguladığını ortaya koymuştur. HM prensiplerine göre, işletmeler yeni sunacağı bir hizmetin maliyet tahminini, “Hizmet tasarım ve geliştirme aşamasında” yapmalıdırlar. Ayrıca işletmelerin büyük bir çoğunluğu (%96.6) hizmet dönemi boyunca tüm departmanlarda maliyet kontrolü yaptıklarını belirtmişlerdir.
- Konaklama işletmeleri, yeni sunacağı bir hizmetin maliyet tahmini ve maliyet azaltım sürecine katılma düzeylerine verdikleri cevaplar incelendiğinde; muhasebe/finans, satınalma, yiyecek-içecek (F&B), pazarlama/satış, insan kaynakları departmanlarının genellikle, dağıtım ve lojistik departmanının ise nadiren bu toplantılara dahil edildikleri ifade edilmiştir. HM prensiplerine göre, başarı koşullarından birisi de maliyet düşürme ve değer artırım çalışmalarına konaklama işletmelerindeki hemen hemen tüm departmanlardan geniş kapsamlı katılımın sağlanmasıdır.
- Konaklama işletmeleri, yeni sunacağı bir hizmetin tasarım aşamasında öngörülen maliyetlerden aşıldığını tespit ettiğinde izlenecek stratejinin belirlenmesi noktasında; “Hizmetin maliyet hedefleri revize edilerek artırılır” ve “Sunulacak hizmetten beklenen kar marjı azaltılmalıdır” fikri ön plana çıkmıştır. HM uygulayan ve uygulama işletmelerin verdikleri cevaplar arasında farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Turizm işletmelerinde sezon fiyatları acentalarla sunulacak hizmetin şekline ve kalitesine göre önceden tespit edildiğinden satış fiyatlarını değiştirmeleri mümkün değildir. Bu durumda yapılması gereken tek şey maliyetleri artırmaktır ki, bu da karlılığımızın azalması anlamına gelmektedir.
- Konaklama işletmelerinin tedarikçilerle olan ilişki düzeylerine bakıldığında; “Hizmet ve süreçlerin tasarımında tedarikçilerle sürekli koordinasyon halindeyiz” fikri ön plana çıkmıştır. HM uygulayan ve uygulamayan işletmelerin verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. İşletmeler tedarikçilerle sunacağı hizmetin maliyetinin sabit olması için, tedarikçi de müşterisini kaybetmemek için hizmet üretiminden önce uzun süreli anlaşmalar yapmalı ve sürekli koordinasyon halinde bulunmalıdırlar.

Sonuç olarak; turizm işletmeleri HM’yi farkında olarak ya da olmayarak farklı bir isim altında uygulamaktadırlar. Turizm gibi rekabette kalite ve fiyatın belirleyici rol oynadığı bir sektörde işletmeler, sunmuş

olduğu hizmetlere piyasanın vermiş olduğu satış fiyatını kabul etmek zorundadırlar. Bu durumda işletmenin “ne kadar kazanmak istiyorum” sorusuna paralel hedef maliyeti tespit etmesi gerekmektedir. Günümüzde piyasada rekabet üstünlüğü elde etmek isteyen turizm işletmeleri maliyet kontrol faaliyetleri ile bunu kısmen yapmaya çalışmaktadırlar. Ancak yüzeysel olarak yapılan maliyet kontrolünden daha öte sunulan her bir hizmete müşterinin atfettiği önem ile sunulan hizmet maliyetinin karşılaştırılarak analiz edilmesidir. Bu şekilde müşteri istek ve beklentileri ile maliyetler arasında bir ilişki kurulmaktadır.

HM'nin turizm sektöründe uygulama alanının genişletilmesi amacıyla tepe yöneticileri başta olmak üzere departman sorumlularına yönelik HM sisteminin işleyişiyle ilgili bilgilendirme toplantıları yapılmalıdır. Bu toplantılarda, HM sistemi anlatılarak sistemin işleyişi hakkında örnek bir uygulamanın yapılması, sistemin tam olarak çalışabilmesi için hedef maliyet takımının kurulması ve bu sistemin çıktılarının nasıl yorumlanması gerektiği detaylı bir şekilde anlatılmalıdır.

#### KAYNAKÇA

- ACAR, Durmuş (2005), *Küresel rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- ALAGÖZ, Ali ve Yunus CERAN (2006), “Stratejik Maliyet Ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:15, s.61-83.
- ANSARİ Shadid L. and BELL Jann E., CAM-I, *Target Costing, The Next Frontier in Stratagic Cost Management*, Irwin Publishing, Chicago, 1997.
- BAYAZITLI, Ercan ve Murat KOÇSOY (2009), “Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma-1”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, sayı:42, Nisan, s.58-75.
- BAYAZITLI, Ercan ve Murat KOÇSOY (2009), “Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma-2”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, sayı:43, Temmuz, s.24-40.
- BRAUSCH, John M. (1994), “Target Costing For Profit Enhancement”, *Management Accounting*, November, Vol:LXXVI, No:5, s.45-49.



- DOĞAN, Zeki ve Ayşegül HATİPOĞLU (2004), “Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, sayı:21, Ocak, s.101-109.
- ERTAŞ, Fatih Coşkun (1998), “Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, Sayı: 1-2, s.177-196.
- GÜRDAL, Kadir (2007), *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Siyasal Kitabevi, 1.Baskı, Ankara.
- İZBUDAK, Zeynep Hande, (2005), *Pazara Yönelik Stratejik Maliyetleme Yöntemleri ve Hedef Maliyetleme Üzerine Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KARCIOĞLU, Reşat (2000), *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum.
- ŞAKRAK, Münir (1997), *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, No:80, İstanbul.
- YAZICI, Nusret (2008), *Maliyet Yönetim Sistemleri (Türk Hazır Giyim Sektörü İncelemesi)*, Savaş Yayınevi, Ankara.