

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

**OTEL İŞLETMELERİNİN MENÜ ANALİZİNDE STRATEJİK
MALİYET YÖNTEMLERİNİN UYGULANMASI**

TUNCAY HABİL

2502160364

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. MEHMET ERKAN

İSTANBUL-2021

ÖZ

OTEL İŞLETMELERİNİN MENÜ ANALİZİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNTEMLERİNİN UYGULANMASI

TUNCAY HABİL

Küresel rekabet ortamında otel işletmelerinin kârlılıklarını artırabilmeleri için kontrol edebilecekleri tek unsur olan maliyetler, üzerinde durulması gereken en önemli konudur. Stratejik maliyet yaklaşımlarından hedef maliyetleme yöntemi ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmelerin maliyetlerinin daha doğru belirlenmesinde ve maliyetlerin etkin olarak yönetilmesinde kullanılan güncel yaklaşımlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Araştırmanın temel amacı; otel işletmelerinin kârlılığının maksimize edilmesi için stratejik maliyet yöntemlerinin birbirleriyle entegre edildiği bir menü analiz yöntemi geliştirmektir. Araştırma yöntemi olarak örnek olay yöntemi benimsenmiştir. Araştırmanın veri toplama aşamasında görüşme, gözlem ve anket tekniği kullanılmıştır. Uygulama Çanakkale'nin Gelibolu ilçesindeki 4 yıldızlı bir otelin restoranında gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında 356 müşterinin anket sonuçları değerlendirilmeye alınmıştır.

Araştırma sonucunda, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet ve hedef maliyet yöntemleri ile yapılan menü analizi işletmenin daha doğru bilgiler elde etmesini sağladığı gösterilmiştir. İşletmenin yiyecek içecek faaliyet merkezindeki faaliyetleri için kullanılan toplam süreye ve atanan toplam maliyete baktığımızda işletmenin çok fazla atıl kapasiteye sahip olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Maliyet Yöntemleri, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Menü Analizi

ABSTRACT

APPLICATION OF STRATEGIC COST METHODS IN MENU ANALYSIS OF HOTEL BUSINESSES

TUNCAY HABİL

Costs, which are the only factors that hotel businesses can control in order to increase their profitability in a global competitive environment, are the most important issue to be focused on. Among the strategic cost approaches, target costing method and time-based activity-based costing method appear as current approaches used in determining the costs of enterprises more accurately and managing costs effectively.

The main purpose of the research is; To develop a menu analysis method in which strategic cost methods are integrated with each other in order to maximize the profitability of hotel businesses. The case study method was adopted as the research method. In the data collection phase of the research, interview, observation and questionnaire techniques were used. The application was carried out in the restaurant of a 4-star hotel in Gallipoli, Çanakkale. Within the scope of the research, the survey results of 356 customers were evaluated.

As a result of the research, it has been shown that the menu analysis made with time-based activity-based cost and target cost methods allows the business to obtain more accurate information. When we look at the total time used and the total cost assigned for the activities of the business in the food and beverage activity center, it has been determined that the business has too much idle capacity.

Keywords: Strategic Cost Methods, Time Driven Activity Based Costing, Target Costing, Menu Analysis

ÖNSÖZ

Lisansüstü eğitim hayatımda bana yol gösteren, benden yardım ve desteklerini hiç esirgemeyen öncelikle danışmanım Prof. Dr. Mehmet ERKAN'a şükranlarımı sunar ve teşekkür ederim. Tez izleme komitemde bulunan ve lisansüstü eğitimimde katkılarını sunan Prof. Dr. İsmail KIZILIRMAK ve hem tez izleme komitemde hem de savunma jürimde bulunan Prof. Dr. Oğuzhan AYDEMİR hocalarıma teşekkür ederim. Ayrıca tez savunma jürimde bulunan Prof. Dr. Haluk TANRIVERDİ, Dr. Öğr. Üyesi Sevinç GÖKTEPE ve Dr. Öğr. Üyesi EBRU ÖZLEM GÜVEN hocalarıma teşekkür ederim. Lisansüstü eğitimimde derslerime girmiş olan ve bu süreçte katkıları bulunan değerli hocalarım Prof. Dr. Fusun İSTANBULLU DİNÇER'e, Prof. Dr. Mithat Zeki DİNÇER'e, Prof. Dr. Orhan AKOVA'ya, Doç. Dr. Gürel ÇETİN'e, ve Dr. Öğretim Üyesi Şehnaz DEMİRKOL'a teşekkür ederim. Eğitim öğretim hayatıma katkı sağlayan ilkökul öğretmenim Ahmet GÖKSUN'a lise öğretmenlerim Metin ÇOLAK, Mustafa TEMİZ, Nurgül ŞENOL TİRYAKİ, Hıdır CİLLİ, Buket TOPALOĞLU, Pelin YILDIRIM TURAN, Bekir Kamil GÜNDÜZ hocalarıma ve lisans döneminde derslerime girmiş olan Prof. Dr. Yüksel ÖZTÜRK, Prof. Dr. Ahmet TAYFUN, Prof. Dr. R. Pars ŞAHBAZ, Prof. Dr. Kurban ÜNLÜÖNEN, Prof. Dr. Azize HASSAN, Prof. Dr. İrfan YAZICIOĞLU'na, Prof. Dr. Rauf DENKTAŞ'a, Prof. Dr. Muharrem TUNA 'ya teşekkür ederim.

Hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen ve hep yanımda olan annem Hanife HABİL'e, babam Yunis HABİL'e, abim Halis HABİL'e, kardeşlerim Emre HABİL ve Mesut HABİL'e yengem Nejla HABİL'e yiğenlerim Sümeyra HABİL ve Sılanur HABİL'e teşekkür ederim. Doktora tez sürecimde desteklerini esirgemeyen eşim Ayşe HABİL ve tezimin son aşamalarında yanımda olan canım kızım Dolunay Ülkü HABİL'e teşekkür ederim.

TUNCAY HABİL

İSTANBUL, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE YAKLAŞIMLARI

1.1. STRATEJİK MALİYET YÖNETİM KAVRAMI.....	4
1.2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ ANALİZLERİ	6
1.2.1. Değer Zinciri Analizi	7
1.2.2. Stratejik Konumlandırma Analizi	7
1.2.3. Maliyet Etkenleri Analizi	8
1.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARI.....	10
1.3.1. Ürün Yaşam Döngüsü Maliyetleme Yöntemi.....	10
1.3.2. Kaizen Maliyetleme	11
1.3.3. Hedef Maliyetleme Yöntemi.....	12
1.3.3.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı	13
1.3.3.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri	14
1.3.3.3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Temel İlkeleri	15
1.3.3.3.1.Fiyata Göre Maliyetleme.....	16
1.3.3.3.2.Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma.....	16
1.3.3.3.3.Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma.....	16
1.3.3.3.4.Geniş Kapsamlı Katılım	17

1.3.3.3.5.Ürün Yaşam Döngüsü'ne Yönelik Olması.....	17
1.3.3.3.6.Değer Zinciriyle İlgilenme	18
1.3.3.4. Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci	18
1.3.3.4.1.Pazar Odaklı Maliyetleme	19
1.3.3.4.1.1.Uzun Vadeli Satış ve Kar Hedeflerinin Belirlenmesi	20
1.3.3.4.1.2.Ürün Hatlarının Yapılandırılması	20
1.3.3.4.1.3.Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi	21
1.3.3.4.1.4.Hedef Kar Marjının Belirlenmesi	22
1.3.3.4.1.5.Hedef Maliyetin Belirlenmesi.....	23
1.3.3.4.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme	23
1.3.3.4.2.1.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyeti Belirleme.....	24
1.3.3.4.2.2.Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet Sürecini Disipline Etme	25
1.3.3.4.2.3.Hedef Maliyete Ulaşma	27
1.3.3.4.3.Bileşen Düzeyinde Hedef Maliyetleme.....	28
1.3.3.4.3.1.Ana İşlevlerin Hedef Maliyetinin Belirlenmesi.....	29
1.3.3.4.3.2.Bileşen Düzeyinde Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi	29
1.3.3.4.3.3.Tedarikçileri Seçme	31
1.3.3.4.3.4.Tedarikçileri Yaratıcılıkları İçin Ödüllendirme	32
1.3.3.4.4.Hedef Maliyet'in Ayrışması	32
1.3.3.5. Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecini Etkileyen Faktörler	35
1.3.3.6. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Yöntemi Arasındaki Farklılıklar.....	37
1.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi	39
1.3.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı ve Amaçları	40
1.3.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile İlgili Temel Kavramlar.....	42
1.3.4.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tasarım Aşamaları	48
1.3.4.3.1.Faaliyetlerin Belirlenmesi	49
1.3.4.3.2.Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi	50
1.3.4.3.3.Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması.....	50
1.3.4.3.4.Maliyet Havuzlarının Oluşturulması	51

1.3.4.3.5.Faaliyet Etkenlerinin Seçilmesi.....	52
1.3.4.3.6.Faaliyet Maliyetlerinin Ürün veya Hizmetlere Yüklenmesi	55
1.3.4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Faydaları ve Sınırlılıkları ..	55
1.3.4.5. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması	58
1.3.5. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi.....	60
1.3.5.1. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Gelişimi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Getirilen Eleştiriler	60
1.3.5.2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı ve Amaçları	61
1.3.5.3. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	62
1.3.5.4. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Genel Yapısı	64
1.3.5.4.1.Tedarik Kapasitesinin Birim Maliyet Tahmini	65
1.3.5.4.2. Her Bir Faaliyetin Gerçekleşmesi İçin Gerekli Olan Birim Zaman Tahmini.....	66
1.3.5.4.2.1.Zaman Denklemleri	69
1.3.5.5. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları	70
1.4. STRATEJİK MALİYET YÖNTEMLERİ İLE İLGİLİ OTEL İŞLETMELERİNDE YAPILAN ÇALIŞMALARIN İNCELENMESİ	71
1.4.1. Hedef Maliyetleme Alan Yazınının İncelenmesi.....	71
1.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Alan Yazınının İncelenmesi	74

İKİNCİ BÖLÜM

OTEL İŞLETMELERİNDE MENÜ ANALİZİ

2.1. OTEL İŞLETMELERİNİN YİYECEK İÇECEK BÖLÜMÜNDE MENÜ	79
2.2. MENÜ ANALİZİ VE AMACI.....	79
2.3. MENÜ ANALİZİ YÖNTEMLERİ.....	80
2.3.1. Geçmiş Satış Verilerinin Analizi	80
2.3.2. Üretim Raporları	81

2.3.3.	Katkı Payı Yöntemi.....	81
2.3.4.	Beğenilirlik İndeksi Yöntemi.....	82
2.3.5.	Menü Faktör Analizi	83
2.3.6.	Menü Karması Yöntemi.....	83
2.3.7.	Hurst Yöntemi.....	84
2.3.8.	Başabaş Analizi Yöntemi.....	85
2.3.9.	Hedef Değer Analizi	86
2.3.10.	Bayou ve Bennett Modeli	87
2.3.11.	Matris Tabanlı Yöntemler.....	88
2.3.11.1.	Miller Modeli	88
2.3.11.2.	Kasavana ve Smith Modeli /Menü Mühendisliği Yöntemi.....	90
2.3.11.3.	Pavesic Modeli	98
2.3.11.4.	LeBruto, Ashley ve Quain Yöntemi.....	101
2.3.11.5.	Cohen, Mesika ve Schwartz Modeli.....	102
2.3.11.6.	Horton Modeli	102
2.4.	MENÜ ANALİZİ ALAN YAZINININ İNCELENMESİ	103
2.4.1.	Uluslararası Alanda Menü Analizi	103
2.4.2.	Ulusal Alanda Menü Analizi.....	108

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMLARININ MENÜ ANALİZİNDE UYGULANMASI: OTEL İŞLETMESİ

3.1.	ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	111
3.2.	ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ.....	112
3.2.1.	Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi.....	112
3.2.2.	Veri Toplama Araçları	113
3.2.3.	Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtılması	114
3.3.	ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	114
3.3.1.	Klasik Menü Analizi	114

3.3.2. Otel Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Faaliyetlere Dağıtılması.....	116
3.3.3. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Yapılan Menü Analizi.....	133
3.3.4. Hedef Maliyetleme Yöntemi ile Yapılan Menü Analizi.....	137
SONUÇ.....	148
KAYNAKÇA	154
EKLER.....	174
ÖZGEÇMİŞ.....	175

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Geleneksel ve Faaliyet tabanlı Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması	59
Tablo 2: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Aşamalarının Karşılaştırılması	64
Tablo 3: İşletme Faaliyet Sürelerinin Belirlenmesi	66
Tablo 4: Faaliyet Maliyeti Sürücü Oranının Hesaplanması	67
Tablo 5: Faaliyet Maliyetinin Hesaplanması	67
Tablo 6: Dönem Sonu Raporu	68
Tablo 7: Menü Mühendisliği Yöntemi ile Menü Analizi Sonuçları	114
Tablo 8: Otel İşletmesine Ait Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri	117
Tablo 9: Otel İşletmesine Ait Gider Kalemleri	117
Tablo 10: Otel İşletmesine Ait Maliyet Etkenleri	118
Tablo 11: Otel İşletmesinin Faaliyet Merkezlerinin Alanı	118
Tablo 12: Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezinde Toplanan Giderler	122
Tablo 13: Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezine Ait Kaynak Gruplarının Dağılımı	122
Tablo 14: Servis ve Mutfak Bölümü Birim Personel Ücretinin Belirlenmesi	123
Tablo 15: Servis Bölümü Faaliyetleri ve Süreleri	123
Tablo 16: Servis Bölümü Faaliyetlerinin Birim Giderleri	124
Tablo 17: Servis Faaliyet Maliyetlerinin Menü Öğelerine Dağılımı	125
Tablo 18: Mutfak Bölümü Faaliyet Süreleri	126
Tablo 19: Mutfak Bölümü Menü Öğeleri Birim Giderleri	127

Tablo 20: A1 Menü Öğesine Mutfak Faaliyet Maliyetlerinin Dağılımı	129
Tablo 21: Menü Öğelerine Ait Mutfak Faaliyetleri Faaliyet Maliyetlerinin Dağılımı	130
Tablo 22: Servis ve Mutfak Faaliyet Maliyetlerinin Menü Öğelerine Dağıtılması	132
Tablo 23: ZDFTM Menü Analizi Sonuçları	134
Tablo 24: Otel işletmesi Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezinin Temmuz Ayı Raporu	136
Tablo 25: Menü Öğelerinin Hedef Maliyetleri	137
Tablo 26: Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri	139
Tablo 27: Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Dağılımı	139
Tablo 28: Yiyecek – İçecek Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Görece Önem Dereceleri	141
Tablo 29: Yiyecek – İçecek Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Görece Önem Derecelerinin Hesaplanması.....	142
Tablo 30: Faaliyetlerin Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması	142
Tablo 31: Hedef Maliyet ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Birlikte Menü Analizinde Uygulanması	144
Tablo 32: KMA, ZDFTM/MA, ZDFTM+HM/MA Yöntemlerine Göre Yapılan Menü Analizi Sınıflandırmaları	146
Tablo 33: KMA, ZDFTM/MA, ZDFTM+HM/MA Yöntemlerine Göre Yapılan Menü Analizi Sınıflandırmaları	147

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Hedef Maliyetleme Süreci.....	19
Şekil 2: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Dağıtımı	43
Şekil 3: İşletme Maliyet Hiyerarşisi	45
Şekil 4: Miller Matrisi	89
Şekil 5: Kasavana smith Matrisi	91
Şekil 6: Pavesic Matrisi	98
Şekil 7: Klasik Menü Analizi Matrisi.....	116
Şekil 8: ZDFTM-MA matrisi	136
Şekil 9: ZDFTM+HM/MA Matrisi.....	145

KISALTMALAR LİSTESİ

DK	: Dakika
HM	: Hedef Maliyetleme
KMA	: Klasik Menü Analizi
MA	: Menü Analizi
MM	: Menü Mühendisliği
ZDFTM	: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
TL	: Türk Lirası

GİRİŞ

Küreselleşmenin ve teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesinin etkisiyle işletmelerin faaliyetlerini daha etkin ve verimli yönetme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. İşletme yöneticilerinin işletmeyi etkileyen iç ve dış etmenleri yakından takip ederek değişikliklere karşı işletmenin hazırlıklı olmasını sağlaması gerekmektedir. Geleneksel maliyet yöntemlerinin günümüz şartlarında işletmelerin etkin bir şekilde yönetilmesinde, karlılıklarının artırılmasında ve işletmenin faaliyetlerini sürdürülmesinde yeterli olmadığı görülmüş ve böylelikle işletmelerin küresel rekabet ortamında daha doğru veriler elde etmesini sağlayan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları oluşturulmuştur.

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesine katkı sağlayan faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir. Bu yöntemde ürün veya hizmetler faaliyetleri faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin geleneksel maliyet yaklaşımlarından farkı ürüne işçilik giderlerinin ve genel üretim giderlerinin doğru yansıtılmasını sağlamasıdır. Uygulama zorluğu, faaliyet sürelerini belirlemedeki zorluk ve güncellenememesi gibi nedenlerle işletmeler faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini terketmiştir. Bu nedenle uygulanması ve güncellenmesi daha kolay olan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyetlerin faaliyetlere dağıtılmasında 'zaman' maliyet etkeni olarak kullanılmaktadır. Otel işletmelerinde faaliyetler üzerinden müşterilere hizmet sunduklarından bu yöntemin kullanılması daha doğru olacaktır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde işletmenin faaliyetleri için kullandığı zaman ve maliyetler belirlenerek kullanılmayan(atıl) kapasite'nin belirlenmesi işletmenin kârlılığının doğru bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır. İşletme yöneticileri bu bilgilere göre işletme faaliyetlerini daha etkin bir şekilde yönetebilmektedir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesinden sonra önemli olan diğer bir konu ürünün maliyetinin,

fiyatının ve kârının ne olacağının belirlenmesidir. Rekabetçi piyasada işletmenin sunduğu hizmet veya ürünün fiyatı piyasa tarafından belirlenmektedir. Kar ise işletme sahiplerinin veya hissedarlarının etkisiyle yönetim politikaları ile belirlenmektedir. İşletmenin karlılığının yükseltilmesinde kontrol edebileceği tek unsur maliyet olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüz rekabetçi piyasasında maliyetin belirlenmesi ile ilgili stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından hedef maliyetleme yöntemi müşteri değeri ve ürünün/hizmetin kalitesi korunarak maliyetlerin belirlenmesi üzerinde durmaktadır. Hedef maliyetleme; ‘Hedef Maliyet = Hedef Fiyat-Hedef Kar’ denkleminde oluşmaktadır.

Literatür araştırması sonucunda yiyecek içecek işletmelerinde ve özellikle otel işletmelerinin restoranlarıyla ilgili hedef maliyetleme ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerini içeren menü analizi çalışmalarının eksikliği görülmektedir. Otel işletmelerinin yiyecek içecek bölümü otelin yüksek gelir getiren bölümlerinden biri olmasının yanı sıra maliyetlerinin de yüksek olduğu bir bölümdür. Bu nedenle rekabetin yoğun olduğu otelcilik sektöründe işletmelerin istenen karlılık düzeyine ulaşabilmeleri ve bu piyasada faaliyetlerini sürdürebilmeleri için doğru maliyet bilgilerini elde etmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında bu çalışmanın amacı öncelikle otel işletmesinin yiyecek içecek bölümünün maliyetlerini doğru bir şekilde belirlemektir. İkinci aşamada doğru maliyet bilgileriyle restoran menüsünün analizini gerçekleştirerek işletmenin karında katkı sağlayan menü öğelerinin belirlenmesi ve kar etmeyen menü öğelerinin müşteri istekleri doğrultusunda hangi oranda maliyet azaltılacağına bilgisi verilerek işletmenin etkin bir maliyet yönetimi gerçekleştirmesine katkı sağlamaktır. Son olarak da bu çalışma literatür de bulunan açığın kapatılmasına katkı sağlayacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde; stratejik maliyet yöntemi kavramı, stratejik maliyet yöntemi analizleri, stratejik maliyet yöntemi yaklaşımları, ürün yaşam döngüsü maliyetleme, kaizen maliyetleme, hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri ve bu

yöntemleri gerekli kılan nedenler, geleneksel yöntemlerin eksiklikleri ve geleneksel maliyet yöntemleri ile stratejik maliyet yöntemlerinin karşılaştırılması yapılarak ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Ayrıca bu bölümde stratejik maliyet yöntemleri olarak adlandırılan yöntemler, kavram, özellik, amaç ve nasıl uygulanması gerektiği yönünden incelenmektedir. Otel işletmelerinde stratejik maliyet yöntemleriyle ilgili yapılan çalışmalar detaylı olarak incelenmiştir. İkinci bölümde; menü analizi kavramı, menü analizinin önemi, amacı ve menü analizi yöntemleri ve menü analizi ile ilgili yapılan çalışmalar detaylı olarak incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise Çanakkale de faaliyet gösteren 4 yıldızlı bir otel işletmesinde gerçekleştirilen çalışmanın uygulaması bulunmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE YAKLAŞIMLARI

1.1. Stratejik Maliyet Yönetim Kavramı

Ürün fiyatının müşteriler için en önemli satın alma ölçütlerinden biri olması ve geleneksel maliyet yöntemleri ile fiyat belirlemenin günümüz piyasa ortamında yetersiz olması nedeniyle maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye göre düzenlenmesi gerekmiştir. Maliyet yönetimi; stratejik faydaya uygun maliyet belirleme etmenleri ve bu etmenlerin birbirleriyle olan ilişkilerinden ulaşılan veriler sonucunda maliyet düşürme potansiyelleri belirlenebilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejilerinin; işletmenin bütün kaynaklarının fazla kullanımı, nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve maliyet verileri elde edilerek işletmeyle ilgili yönetime maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini sağlayan Stratejik maliyet yönetimi kavramı geliştirilmiştir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s. 390-391). Stratejik maliyet yönetim kavramı, maliyet muhasebesine göre daha geniş ve çeşitli anlamlar taşıyan, maliyetleri dayanılması zorunlu bir çıktı olarak değil, üretim süreçlerinde yönetilmesi gereken bir girdi olarak gören ve geleceğe yönelik rekabet üstünlüğünün sağlanabilmesi için maliyetlerle ilgili stratejiler geliştirerek maliyet verilerinin etkin kullanılmasını sağlayan bir yaklaşımdır (Simons, 1999, s. 111; Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013, s. 58). Yoğun rekabet ortamında işletmelerin piyasada sürdürülebilir bir rekabet üstünlüğü sağlamaları oldukça önemlidir. Stratejik maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini kontrol altında tutarak piyasada maliyet liderliğini sağlamayı hedefleyen bir sistem olarak işletmelere rekabet avantajı sunmaktadır (Oral, 2013, s. 25).

Stratejik maliyet yönetimi, bir işletmenin stratejik konumunu eş zamanlı olarak iyileştirmek ve maliyetleri azaltmak amacıyla maliyet yöntemlerinin uygulanmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 2003, s. 23).

Stratejik maliyet yönetimi; maliyetlerin etkili olarak yönetilmesi, işletmenin dış çevresindeki etmenlere göre yönetilmesini, maliyetlerin düşürülmesini sağlayarak

maliyet liderliği, ürünleri satışa sunarak ürün çeşitlendirme stratejileriyle rekabet edilebilirliği sağlayan maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyetlerin önemsenmesini ve dağıtımların faaliyet ölçütlerine göre gerçekleştirilmesini içeren sistemdir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s. 401).

Stratejik maliyet yönetimi, stratejik yönetim literatüründeki üç temanın finansal analiz unsurlarının (değer analizi, stratejik konumlandırma analizi, maliyet etkenleri analizi) bütünleştirilmesidir (Shank ve Govindarajan, 1994, s. 13; Smith, 2008, s. 206).

Stratejik maliyet yönetimi; işletme kaynaklarının etkili bir şekilde yönetilmesi, işletmenin iç ve dış çevresinin analiz edilmesi ve maliyetleri azaltarak rekabet üstünlüğü sağlamayı hedefleyen bir sistemdir (Oral, 2013, s. 25).

Stratejik maliyet yönetiminin bu çeşitli görüşleri ve tanımları arasındaki birleştirici unsur, yönetim muhasebesi bilgilerinin oluşturulması, yorumlanması ve analizine stratejik bir yön vermesi ve rakiplerin faaliyetlerinin karşılaştırabilmesi için belirleyici olmaktadır (Smith, 2008, s. 206).

Stratejik maliyet yönetiminin amacı, işletmenin stratejik konumunu güçlendirirken aynı zamanda maliyetleri düşürmektir. Ancak bunu yaparken geleneksel maliyet yönteminde olduğu gibi işletmenin sadece içsel faktörler bakımından değerlendirilmeyip; içsel ve dışsal faktörler ve müşteriler bakımından analiz edilmesidir. Maliyet yönetiminde stratejik maliyet yöntemlerinin kullanılması işletmeye müşteri ihtiyaçları, örgütsel ihtiyaçlar, yetenekler ve hedeflere dayalı bir maliyet modeli oluşturmasını sağlamaktadır (Demirel Utku ve Ersoy, 2008, s. 1650).

Stratejik maliyet yönetiminin özellikleri şunlardır (Karcıoğlu, 2000, s. 78-79; Saygın, 2008, s. 76-77):

- Stratejik maliyet yönetimi, faaliyetlerin desteklenmesini gerektirmektedir.
- Stratejik maliyet yönetimi, çalışanların sahip olduğu değer sistemlerini, görüşlerini ve tasarımlarını önemsemelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi, işletmelerde yöneticilerin sorumluluğundadır.

- Stratejik maliyet yönetimi, bilgi teknolojisinden yararlanmalıdır ve etkin bir proje yönetimini de içermelidir.
- Stratejik maliyet yönetiminde ekiplere ihtiyaç duyulmaktadır.
- Stratejik maliyet yönetiminde sabırlı olunmalı ve başarı hissini yöneticiler ile çalışanlara verilmesinin sağlanarak özel, açık ve ölçülebilir hedefler üzerinde anlaşılmasıdır.
- Stratejik maliyet yönetiminde yönetici ve çalışanlar başarı durumlarında ödüllendirilmeli ancak başarısızlık durumlarında ise ceza uygulanmamalıdır.
- İşletme ortaklaşa bir öğrenme sistemi olarak benimsenmelidir.

Stratejik Maliyet yönetiminde aşağıdaki unsurların önemli olduğu görülmektedir (Lord, 1996, s. 354-355):

- **Rakip bilgilerinin elde edilmesi:** işletmeyi rakiplerle karşılaştırmak için, rakiplerin fiyat politikası, maliyetleri ve satış hacmi hakkında ve pazar payının belirlenmesini sağlayacak bilgiler elde edilmelidir.
- **Maliyet düşürme fırsatlarından yararlanılması:** Sadece standartları karşılamak yerine, sürekli iyileştirmeye odaklanılmalıdır. Bunlar, değer zincirindeki bağlantılardan yararlanarak maliyetleri azaltmanın ve farklılaşmayı geliştirmenin yollarını bulmayı, işlemsel maliyet etkenlerini artırmayı ve yapısal maliyet faktörlerini optimum seviyeye ulaşmayı içermektedir.
- **Muhasebe öneminin stratejik konumla eşleştirilmesi:** işletmeler seçilen stratejik konuma bağlı olarak geleneksel yönetim muhasebesinin unsurlarına farklı bir önem verecektir.

1.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Analizleri

Stratejik maliyet yönetiminin amaçlarına ulaşılmasında uygulanan yöntemler belirleyici olmaktadır. Bu yöntemler;

- Değer zinciri analizi
- Stratejik konumlandırma analizi

- Maliyet etkenleri analizi

1.2.1. Değer Zinciri Analizi

Değer zinciri analizi yöntemindeki ana tema, müşteri için daha fazla değer sundukça, daha fazla rekabet gücü kazanılmasıdır. Bir işin oluşturduğu değer, değer uygulamalarının yapılması için gereken maliyeti aşması halinde kazançlı bir iş olarak belirtilecektir. İşletme, değeri bir ekip olarak oluşturmaktadır (Eraslan, Helvacıoğlu Kuyucu, ve Bakan, 2008, s. 310). Porter (1985), değer zinciri analizini rekabet avantajı kazanmanın anahtarlarından biri olarak göstermiştir. Değer zinciri analizinin amacı, daha düşük maliyetler ve geliştirilmiş farklılaşma ile sonuçlanan değer yaratan faaliyetler arasındaki bağlantıları bulmaktır. Bu bağlantılar işletme içinde veya işletme ile işletmenin tedarikçileri, kanalları ve müşterileri arasında olabilmektedir (Lord, 1996, s. 351-352).

Değer zinciri, aynı zamanda, işletmenin ve müşterilerinin ve tedarikçilerinin ortaklaşa hareket ederek üretim maliyetlerini azaltmanın yollarını birlikte aramasını sağlayarak daha verimli hale getirmektedir. Ortak maliyet azaltma çabalarının nerede gerekli olduğunu belirlemek için iki maliyet yönetimi kullanılabilir: hedef ve kaizen maliyetleme. Ürünün tasarımı aşamasında maliyetleri düşürmek için hedef maliyetleme uygulanırken, üretim aşamasında maliyetleri düşürmek için kaizen maliyetleme uygulanır. Bu iki yöntemden herhangi biri bir maliyet sorunu belirlediğinde, değer zincirindeki işletmelerden yöneticiler sorunu birlikte çözmek için bir araya gelmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003, s. 28).

1.2.2. Stratejik Konumlandırma Analizi

Stratejik maliyet yönetiminde bulunan ikinci öge, stratejik konumlandırma analizidir. Stratejik konum, işletmenin rakiplerine göre avantajlı olmasıdır. İşletmenin durumunu muhafaza etmesi ve devam ettirmesi, stratejik konum analizinin hedefini elde etmesini gerektirmektedir (Kaygusuz, 2000, s. 85; Bekçi ve Özal, 2010, s. 86). Stratejik maliyet yönetiminin amacı, maliyetleri düşürürken aynı zamanda işletmenin stratejik konumunu güçlendirmektir (Cooper ve Slagmulder, 2003, s. 25).

Stratejik konumlandırma analizi, rakiplerden farklı olarak müşteri isteklerini dikkate alarak ürünü müşterinin satın alabileceği daha yüksek bir fiyata sunması ve sektörden daha yüksek karlılığın elde edilmesidir (Ülgen ve Mirza, 2004, s. 264; Erol, 2008, s. 106). İşletmenin rakiplerine nazaran değer oluşturan faaliyetlerin maliyetlerini daha etkin yönettiğinde rekabet avantajı sağlamaktadır. Değer zincirindeki olası giderlerin anlaşılması ve yönetilmesi için birbirleriyle ilişkili faaliyetlerin stratejik olarak işletme içinde araştırılması gerekmektedir (Erol, 2008, s. 106).

Porter (1980; 1985), yöneticilerin şirketlerini rakiplerine göre stratejik bir avantaja sahip olacak şekilde nasıl konumlandırabileceklerini iki kavram üzerinde açıklamıştır. Bunlar (Lord, 1996, s. 350):

- ***Şirketlerin ürünlerini farklılaştırması;*** Ürününü farklılaştırmak için işletme, müşteriler için değerli olan benzersiz bir şey, örneğin daha iyi kalite veya rakiplerin ürünlerinde yer almayan özellikler sağlamalıdır. Rekabet avantajı, daha yüksek bir fiyat talep ederek, verilen fiyattan daha fazla satış yaparak veya müşteri sadakatini artırarak elde edilmektedir. Bununla birlikte, üstün performans ancak maliyetler, özellikle de farklılaştırma maliyetleri mümkün olduğu kadar düşük tutulursa elde edilmektedir.
- ***Maliyet liderliği pozisyonunu elde etmesi;*** Maliyet liderleri için rekabet avantajı, tüm rakiplerden daha düşük maliyetlere sahip olunması ile elde edilmektedir.

1.2.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Hangi stratejik konum seçilirse seçilsin, farklılaşma veya maliyet liderliğinde maliyetlerin nedenlerinin analizi önemlidir. Bu maliyet nedenlerine maliyet etkenleri denir (Lord, 1996, s. 352). Stratejik maliyet yönetiminde maliyet, kompleks olarak birden fazla etmenin birbiriyle ilişkili olan sebep veya etkidir. Maliyet davranışlarının anlaşılması, gerçekleşen bir olayda ya da araştırmada maliyet etmenlerinin kompleks olarak birbirlerini etkilemesinin anlaşılmasıdır (Wong, 1996; Yalçın, 2006, s. 29). Maliyet etkenlerini iki'ye ayrılmaktadır (Shank, 1989, s. 56-57):

- **Yapısal maliyet etkenleri;** Her yapısal etken, ürün maliyetini belirleyen işletme tarafından yapılan seçimleri içermektedir. Belirli varsayımlar göz önüne alındığında, her yapısal etmenin maliyeti belirlenebilir.
 - ✓ **Ölçek;** pazarlama kaynaklarında üretime ne ölçüde bir yatırım yapılmalı.
 - ✓ **Kapsam;** dikey entegrasyon derecesi. Yatay entegrasyon daha çok ölçekle ilgilidir.
 - ✓ **Deneyim;** işletme yaptığı eylemi geçmişte kaç kez yaptı?
 - ✓ **Teknoloji;** işletmenin değer zincirinin her adımında hangi süreç teknolojileri kullanılır?
 - ✓ **Karmaşıklık;** müşterilere ne kadar geniş bir ürün veya hizmet çeşidinin sunulacağı.
- **İşlemsel maliyet etkenleri;**
 - ✓ **İş gücü katılımı;** sürekli iyileştirmeye yönelik işgücü bağlılığı kavramı.
 - ✓ **Toplam kalite yönetimi;** ürün kalitesine ilişkin inançlar ve başarı.
 - ✓ **Kapasite kullanımı;** işletme yapımıyla ilgili ölçek seçenekleri göz önüne alınması.
 - ✓ **Tesis yerleşim verimliliği;** işletme düzeni mevcut normlara karşı ne kadar verimli?
 - ✓ **Ürün gruplaşma etkinliği;** tasarım mı yoksa formülleştirme mi etkili?
 - ✓ **Bağlantılardan yararlanma;** işletmelerin değer zincirine göre tedarikçiler ve müşteriler ile bağlantıların kullanılması.

Yapısal maliyet etkenlerini artırmak, maliyetleri mutlaka azaltmaz ancak uygulamada maliyet etmenlerini arttırmak her zaman maliyetlerin azalmasını sağlayacaktır (Shank, 1989; Lord, 1996, s. 353). Porter (1985), maliyet etkenlerinin analizini ve sayısallaştırılmasını savunmuştur ve maliyet etkenlerini kontrol etmek için verdiği öneriler şunlardır (Lord, 1996, s. 353);

- Uygun ölçek türünü elde etme,
- Rakiplerden öğrenme,

- Verimliliği düzeltme,
- Dikey bağlantılardan yararlanmak için tedarikçiler ve kanallarla birlikte çalışma,
- Stratejik konumu optimize etme,
- Satın alma stratejileri yoluyla pazarlık seviyesini artırma.

1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları

1.3.1. Ürün Yaşam Döngüsü Maliyetleme Yöntemi

Ürün yaşam döngüsü maliyetleme; bir ürünün ömrü süresince oluşacak olan maliyetleri tahmin etme sürecidir. Ürün yaşam döngüsü maliyetleme yöntemi, büyük planlama ve geliştirme maliyetlerinin veya ürünün üretilmesinin bırakılması maliyetlerinin olduğu koşullarda özellikle önemlidir. Yaşam döngüsü maliyetleme yönteminin üç amacı vardır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 236):

- **Birincisi**, aktif üretim aşamasında kazanılan karların geliştirme ve üretimden çıkarma aşamalarındaki maliyetleri karşılayıp karşılamayacağını belirlemek için ürünle ilişkili toplam maliyetler hakkında bir fikir geliştirmeye yardımcı olmaktadır.
- **İkincisi**, kapsamlı maliyet değerlendirmesi nedeniyle, yaşam döngüsü maliyeti, bir ürünün çevresel maliyet sonuçlarını belirleyecek ve bu maliyetleri azaltma veya ortadan kaldırma eylemini teşvik edecektir.
- **Üçüncüsü**, maliyetleri kontrol etmek ve yönetmek için ürün ve süreç'in tasarım aşamasında ürünün planlama ve üretiminin durdurulması maliyetlerinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

Genel olarak yaşam döngüsü maliyeti, yöneticilerin o ürünü üretmenin maliyet sonuçlarını anlamalarına ve maliyet azaltma girişimlerinin istenilen ve etkili olduğu alanları belirlemelerine yardımcı olmak için ürünün tasarımından sonuna kadar ürünün hem üretim hem de çevresel maliyetleri kapsamlı olarak belirlenmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 236).

1.3.2. Kaizen Maliyetleme

Kaizen maliyetleme, ürünün üretim aşamasında maliyet düşürme sürecini destekleyen bir sistemdir ve ürünlerin üretim aşamasındaki maliyetini azaltmayı içermektedir (Monden ve Hamada, 1991, s. 17). Kaizen maliyetleme, ürün yaşam döngüsü sırasında maliyet iyileştirme fırsatlarını belirlemeye odaklanmaktadır. Kaizen maliyetleme, işletmenin yöneticilerinin dikkatini maliyetleri düşürmek için yapabilecekleri şeylere odaklanmaktadır. Bu nedenle, yöneticiler ürünün planlama aşamasında uyguladıkları hedef maliyetlemeden farklı olarak, ürünün üretim aşamasında kaizen maliyetlemeyi kullanmaktadır. Hedef maliyetleme müşteri değerlendirmeleri tarafından yönlendirilirken, kaizen maliyetleme, üst yönetim tarafından içsel olarak belirlenen karlılık hedefleriyle yönlendirilmektedir. Kaizen maliyet yönteminin uygulanması sonucunda oluşturulan maliyet düşürme girişimlerinin odağı, üretim sürecindeki veya ürün tasarımındaki kademeli iyileştirmelerdir. Kısacası, kaizen maliyetlemedeki odak noktası, ürünün kendisi değil süreçtir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 222-229).

Kaizen maliyetleme yönteminde kısa vadeli kâr planı sonucunda her departmanın tespit edilen maliyet azaltma amaçlarına ulaşması için çalışmalar yapılmaktadır. Sabit ve değişken maliyetler arasındaki fark nedeniyle farklı yöntemler benimsenir. Her üretim işletmesinin verimlilik, kalite ve maliyet gibi hedefleri vardır. Fiziksel hedeflerin somut hedefleri üretim toplantısında belirlenerek değerlendirilirken kaizen maliyet hedefleri ise kaizen maliyet toplantısında belirlenir ve değerlendirilir. Maliyet toplantıları çeşitli organizasyon (işletme, bölüm ve süreç) seviyelerinde yapılır. Her seviye için maliyet toplantısında, Kaizen maliyet miktarı(yani azaltma hedefinin miktarı) o organizasyonel seviyede "hedef maliyetleme" yöntemi ile belirlenir. Hedef maliyetin ayrıştırılması önceden belirlenen somut amaçlara ve politikalara göre uygulanır. Her bölümün yöneticileri, departmanlarında kaizen maliyet hedefine ulaşmak için politikalar ve araçlar belirler. Politikaları ve araçları çoğunlukla parasal olmayan önlemlerdir, ancak amaç kaizen maliyet hedefini gerçekleştirmektir. Her bölümdeki yöneticiler fiili çalışma saatlerini azaltmaya çalışırken, muhasebe departmanı bu gerçek saatlere göre fiili işçilik

maliyetlerini ve genel giderleri belirlemektedir. Daha sonra, her bir organizasyon düzeyindeki fiili çalışma saatleri ve fiili işgücü maliyetleri her ay açıklanır ve sonuç çalışanların maaşlarına teşvik ödemesi ile yansıtılır. Bu onlar için çok güçlü bir teşviktir. Böylece işletmede hem üretim yönetimi hem de muhasebe kontrolü aynı zamanda sağlanmaktadır (Monden ve Hamada, 1991, s. 26-29).

1.3.3. Hedef Maliyetleme Yöntemi

Günümüzde stratejik maliyet yönetimlerinden olan hedef maliyet yöntemi performansa göre maliyetlerin planlanması ve kontrol aracı olarak kullanılmaktadır. İşletmelerin ürettikleri ürünle ilgili rekabet yeteneğini yükseltmek amacıyla işletmenin faaliyetlerinin piyasaya ve maliyete göre düzenlenmesini gerektirmektedir (Alagöz, 2006, s. 62). Maliyetlerin azaltılması rakiplerine göre avantajlı olmanın yöntemlerinden biri olduğu için hedef maliyet yöntemi maliyetlerin azaltılması için işletmede maliyet altyapısının oluşturulmasını amaçlamaktadır (İrdem, 2014, s. 87).

Hedef maliyetleme, pazar odaklı bir stratejidir. Bir işletmenin ürünü, kendisine en iyi rekabet avantajını sağlayan seviyelere göre fiyatlandırılmaktadır. Hedef maliyet ürünün satış fiyatından istenilen miktarda kar çıkarılarak elde edilmektedir (Chen ve Chung, 2002, s. 1). **Hedef satış fiyatı**; ürün veya hizmetin pazarı incelenilerek oluşturulan müşterilerin satın almak istediği fiyattır. **Hedef kar marjı**; ürün veya hizmetin işletmenin varlığını sürdürmesinde ve hedeflerine ulaşabilmesini sağlayan kardır (Ceran ve Özdemir, 2013, s. 459). **Hedef maliyet** ise ikisi arasındaki farkı oluşturur (Coşkun A. , 2008, s. 3-4). Ortaya çıkan hedef maliyetler, genellikle, ürün/süreç mühendisleri tarafından belirlenen standartlara dayanan güncel maliyetlerin oldukça altındadır. Böylece hedef maliyetler, şirketin maliyet iyileştirme faaliyetleri için hem karşılaştırma ölçütü hem de itici güç haline gelmektedir (Chen ve Chung, 2002, s. 1). Hedef kar, işletmenin kar hedefini karşılayacak şekilde kabul edilebilir olmalıdır. Daha sonra hizmeti sağlamak veya ürünü hedef maliyetin karşılanmasını sağlayacak şekilde oluşturmak için çaba gösterilmelidir. Bu çabalar, tasarımın gözden geçirilmesini, daha verimli üretim araçlarının bulunmasını veya tedarikçilerden daha ucuza mal ve hizmet tedarik

etmesini gerektirebilmektedir. Hedef maliyetleme, ürün yaşam döngüsü maliyetleme yaklaşımının bir parçası olarak görülür çünkü maliyet tasarrufu yaşam döngüsünün çok erken bir aşamasında oluşturulmaktadır (Atrill ve McLaney, 2009, s. 151).

Hedef maliyetleme, maliyetleri kontrol etmek ve müşterilerin ürünlere daha fazla değer vermesini ve aynı zamanda şirketin istenilen karı oluşturmasını sağlayan ürünler üretmek için bir araç olarak kabul edilmektedir. Hedef maliyetleme daha çok uzun vadeli maliyet yönetiminin parçası olarak ürün tasarımcılarının faaliyetlerini koordine eder ve stratejik maliyet yöntemlerinden biridir. Hedef maliyetleme temel olarak pazarları ve müşteri ihtiyaçlarını vurgulamaktadır (Kaur, 2014, s. 19). Hedef maliyetleme hizmet işletmeleri tarafından kullanılabilir (Cooper ve Chew, 1996, s. 93), ancak bu şirketler hala maliyet artı yöntemini tercih etmektedir (Kocakülâh & Austill, 2006, s. 62). Geleneksel maliyet artı fiyatlandırmada, bir ürün veya hizmet için maliyetler toplanır ve bir satış fiyatına ulaşmak için kâr için bir yüzde eklenir. Bu, özellikle fiyat rekabeti olan bir piyasada faaliyet gösteren işletmeler açısından ürünü veya hizmeti fiyatlandırmak için çok kullanışlı bir temel değildir. Maliyet artı fiyatlandırma, pazar için tamamen kabul edilemezdir (Atrill ve McLaney, 2009, s. 151).

1.3.3.1.Hedef Maliyetlemenin Tanımı

Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün veya mevcut ürünün tamamının veya bir parçasının değişikliğinin; geliştirme ve tasarım aşamasında maliyet azaltma sürecini destekleyen bir sistemdir (Monden ve Hamada, 1991, s. 17).

Hedef maliyetleme, ürünün planlanmasında, araştırılmasında ve geliştirilmesinde aşamasında maliyetleri düşürmeye yönelik tüm fikirlerin incelenerek ürünün kalitesi ve güvenilirliği gibi müşteri isteklerine cevap veren ürünlerin yaşam döngüsü maliyetlerini azaltmayı hedefleyen faaliyettir (Kato, 1993, s. 33).

Hedef maliyetleme, planlamacıların ürünün gelecekteki üretim maliyetlerini düşürmeyi amaçlayan iyileştirme çabalarını yönlendirmek için ürün ve

süreç tasarımı sırasında kullandıkları bir maliyet yönetimi aracıdır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 224).

Hedef maliyetleme, işletmenin ürün veya hizmet üretme maliyetleri için hedefler geliştirdiği bir süreçtir. Hedef maliyetler, istenen kar marjına, mal veya hizmet için öngörülen satış fiyatına ve ürün veya hizmetin maliyetinin ne olması gerektiğine dair uygun öngörülere dayanmaktadır(Ellram, 2000, s. 39).

Hedef maliyetleme, ürün yaşam döngüsünün birinci aşamasında üretimin planlanmasından itibaren ürünün tasarımı ve üretimi aşamalarındaki bütün maliyetlerini planlı olarak azaltmak amacıyla uygulanan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımıdır(Yükçü, 2015, s. 359).

Hedef maliyetleme, kalite, ürünler, işlevler, teslimat, zaman ve fiyat açısından rekabetin, pazarların ve müşteri ihtiyaçlarının daha iyi anlaşılmasını vurgulayan bir disiplindir (Kaur, 2014, s. 19).Hedef maliyetleme tanımlarına baktığımızda üç nokta dikkat çekmektedir:

- Ürünün fiyatı piyasa tarafından belirlenir.
- Kar işletmenin hayatta kalmasını sağlayacak bir miktar olmalıdır.
- Hedef maliyetlere ulaşmada müşteri ihtiyaçları göz önünde bulundurulmalıdır.

1.3.3.2.Hedef Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri

Hedef maliyetleme, ürünün tasarım aşamasından önce uygulanan, işletmenin eylemlerinin müşteriye göre belirlendiği ve ürünün yaşam döngüsünü kapsayan bir süreçtir. Amacı ise hedeflenen kara ulaştıracak üretim sürecini tasarlamaktır (Coşkun A. , 2008, s. 3). Bu amaca ulaşılmasında bir ürün veya hizmeti tasarlanırken müşterilerin isteklerini önemseyerek işletmenin üretimini ve yönetimini, araştırma geliştirme ve benzeri maliyetleri azaltmaktır (Ceran ve Özdemir, 2013, s. 457). Hedef Maliyet'in diğer temel amaçları şunlardır (Altınbay, 2006, s. 142-143):

- İşletmenin pazar ile uyumunu gerçekleştirmek

- Pazar tarafından istenen kaliteyi sağlamak
- Ürünün değerini pazarın bakış açısıyla müşteri isteklerini gerçekleştirmek
- Ürünleri istenen koşullar oluştuğunda pazara sunmak
- Maliyet, işlevsellik ve kaliteye göre en uygun karışımının oluşturulduğu ürünler arz etmek

Genel olarak, hedef maliyetleme yöntemi aşağıdaki özelliklere sahiptir (Monden ve Hamada, 1991, s. 18):

- Ürünün geliştirilmesi ve tasarlanması aşamalarında uygulanmaktadır.
- Maliyetleri düşürmeyi amaçlayan bir yöntemdir.
- Uygulanma sürecinde birçok yönetim bilimi yöntemi kullanılır, çünkü hedef maliyetleme yönteminin yönetsel hedefleri ürünün tasarlanması ve geliştirilmesi yöntemlerini kapsar.
- Uygulama sürecinde birden fazla departmanın işbirliği gereklidir.
- Hedef maliyet, ürün çeşidi fazla olan işletmeler için daha uygundur.

1.3.3.3.Hedef Maliyetleme Yönteminin Temel İlkeleri

Hedef maliyetleme en iyi şekilde sistematik bir kar planlama ve maliyetlerin yönetilmesi sürecidir. Hedef maliyetleme altı temel ilkeden oluşmaktadır (Swenson, Ansari, Bell, ve Kim, 2003, s. 12);

- Fiyata göre maliyetleme
- Müşteri odaklılık
- Tasarım odaklılık
- Çapraz fonksiyonlu katılım
- Değer zinciri katılımı
- Yaşam döngüsü yönelimi

1.3.3.3.1. Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef maliyetleme yönteminde fiyat, piyasa tarafından belirlenmekte hedef kar, işletme ve işletmenin olduğu sektörün mali ihtiyaçlarına göre oluşturulmaktadır (Kutay ve Akkaya, 2000, s. 2). Fiyata göre maliyetlemenin iki önemli ilkesi şunlardır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 363):

- Piyasada oluşan fiyat tarafından ürün ve kar planları belirlenmektedir. Otel işletmelerinde bu kapsamda hedef pazarın belirlenmesi ve hedef pazarın özelliklerine göre yönetim şeklinin ve otelin restoranında bu özelliklere uygun menü planlamasının oluşturulması önemlidir.
- Hedef maliyet yönteminde piyasada oluşan fiyatların oluşumunun anlaşılması bu rekabet ortamında işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için önemlidir.

1.3.3.3.2. Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma

Müşteri istekleri aynı zamanda üretim ve süreç kararlarına dahil edilerek maliyet analizine rehberlik etmektedir. Üründe bulunan herhangi bir özellik ve işlevin müşteri açısından değeri, bu özellikleri ve işlevselliği sağlamanın maliyetinden fazla olması gerekmektedir (Swenson, Ansari, Bell, ve Kim, 2003, s. 12). Hedef maliyetleme yönteminde işletme müşteriyi ön planda tutmalıdır. İşletmenin piyasada hedeflediği pay oranına ulaşabilmesi için müşteri ihtiyaçları göz önünde bulundurularak ürünü üretmelidir. Hedef maliyete ürünün kalitesinden veya performansından azaltarak ulaşamaz (Haşşoğlu, 2011, s. 58-59).

1.3.3.3.3. Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma

Ürünün ve sürecin tasarımı yapılırken maliyet kontrolü üzerinde durulmaktadır. Bu yüzden mühendislik değişiklikleri üretimin başlangıç aşamasından önce gerçekleşmelidir. Bu şekilde daha düşük maliyetler ve yeni ürünlerin daha kısa sürede pazara sunulması sağlanmaktadır (Swenson, Ansari, Bell, ve Kim, 2003, s. 12). Ürünün tasarlanmasında müşteri ihtiyaçlarına göre ürün standartlarının doğru olarak belirlenmesi önemlidir. Otel işletmelerinde bu noktada menünün

oluşturulması önem arz etmektedir. Menünün planlanması aşamasında menü öğelerinin oluşturduğu giderlerin, işletmede gerçekleştirilen maliyet analizlerinde farklılıkların belirlenmesini sağlar. Bu şekilde oluşturulan ürün gözlemlenerek menü planlanabilir ve devamlı güncellenebilmektedir. Maliyetleri azaltmak için kullanılan geleneksel yöntemlerde ise maliyet kontrolü yeterli görülmektedir (İrdem, 2014, s. 91-92). Ürün tasarımına yönelik ilkeler şunlardır (Kutay ve Akkaya, 2000, s. 3-4):

- Hedef maliyet yönteminde maliyetler ortaya çıkmadan önce yönetilmektedir.
- Hedef maliyet yönteminde işletmedeki tüm bölümlerin ürünü incelemesi istenerek ürün üzerinde yapılacak değişiklik varsa ürün üretilmeden gerçekleştirilmektedir.

1.3.3.3.4. Geniş Kapsamlı Katılım

Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasında işletmedeki tüm departmanların temsilcilerinden oluşan bir ekip görevlidir. Bu ekipte işletme dışındaki kişilerden de yararlanılmaktadır. Bu ekibin işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlaması için iyi bir şekilde çalışması gerekmektedir. Ekibin başarılı olabilmesi için bu yöntemi doğru bir şekilde anlayarak işletmenin hedeflerine ulaşmasında gerekli olduğuna inanmaları gerekmektedir. Ekip sayesinde üretimle ilgili işletmedeki departmanların karar almak için gereken zamanı azaltacak ve müşteri istekleri kısa sürede gerçekleştirilecektir. Bu ekipler ürünün tasarım aşamasından üretimine dek üründen sorumludur (Swenson, Ansari, Bell, ve Kim, 2003, s. 12; Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 364-365; Özal, 2004, s. 12; İrdem, 2010, s. 114-115).

1.3.3.3.5. Ürün Yaşam Döngüsü'ne Yönelik Olması

Yaşam döngüsü maliyetleri; ürünle ilgili olan tüm maliyetleri kapsamaktadır (Swenson, Ansari, Bell, ve Kim, 2003, s. 13). Hedef maliyetleme yönteminin hedefi, işletme ve müşteriye göre ürün yaşam döngüsü maliyetlerini azaltmaktır. Müşteri için ürünün fiyatı kadar bakım maliyetlerinin az olması önemlidir. İşletme için

ürünün tasarımından üretimine kadar oluşan giderlerin azaltılması önemlidir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s. 365).

1.3.3.3.6. Değer Zinciriyle İlgilenme

Hedef maliyetleme yönteminde ürünün üretiminden müşteriye ulaşıncaya kadar gerekli olan bütün gruplar hedef maliyet çalışmalarına eklenmektedir (Swenson, Ansari, Bell, ve Kim, 2003, s. 12). Bu şekilde işletmenin dış kısmında bulunan gruplarla etkileşimi sağlanarak bu çalışmalar geneli kapsamaktadır. Değer zincirini oluşturan bütün üyelerden maliyetlere odaklanarak hedef maliyete ulaşılmasına katkı sağlanması istenmektedir (Haşaoğlu, 2011, s. 62).

1.3.3.4. Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci

Hedef maliyetleme süreci, mevcut ürünleri, hizmetleri ve süreçleri iyileştirmek için kullanılmaktadır (Ellram, 2000, s. 40). Hedef maliyetlemenin uygulanabilmesi için işletmenin yerine getirmesi gereken şartlar şunlardır (Yükçü, 2015, s. 360);

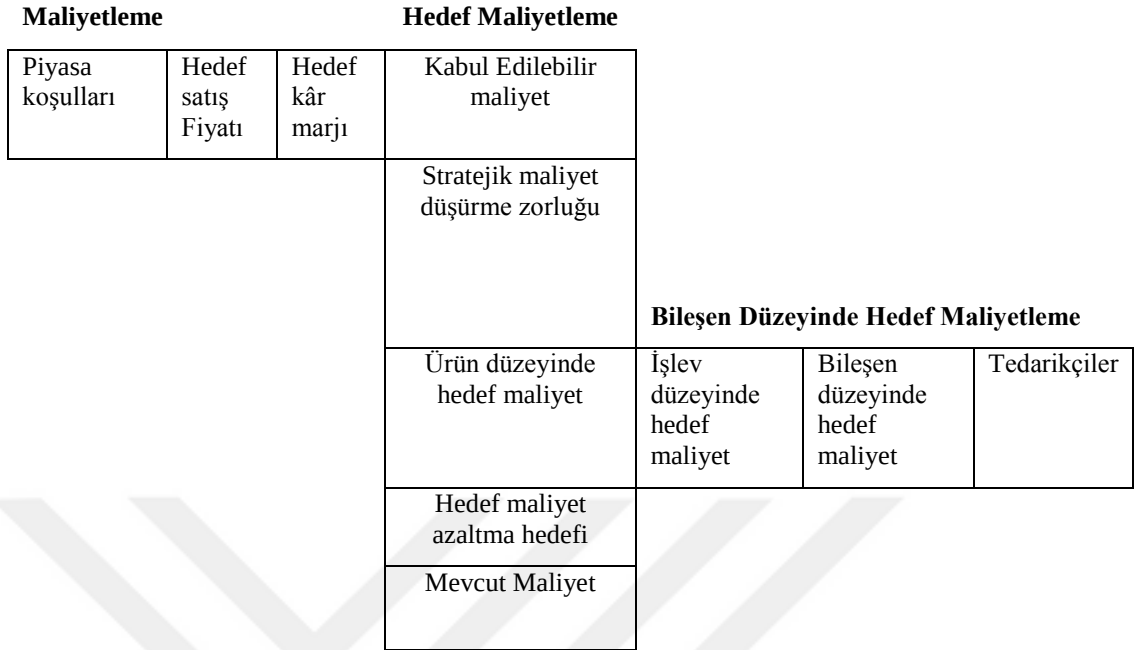
- Tedarikçilerin üretim geliştirme süreçlerine katılması
- Ürünlerin ve süreçlerin aynı zamanda düzenlenmesi
- Maliyet düşürme çalışmalarının müşteri ihtiyaçları gereğince tasarlanması
- Tasarımın basit olması sağlanmalı
- Hedef maliyetin tüm bölümlerden oluşan temsilciler ile belirlenmesi
- Değişime ve gelişime açık bir örgüt kültürünün sağlanması

İşletmelerde hedef maliyetleme süreci önemli ölçüde farklılık gösterse de, hepsi ortak bir yapıya sahiptir ve bu yapı üç ana bölümden oluşur ve şekil 1 de gösterilmiştir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 84);

- Pazar odaklı maliyetleme
- Ürün düzeyinde hedef maliyetleme
- Bileşen düzeyinde hedef maliyetleme

Pazar Odaklı

Ürün Düzeyinde



Şekil 1: Hedef Maliyetleme Süreci

Kaynak: (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 75)

1.3.3.4.1. Pazar Odaklı Maliyetleme

Gelecekteki ürünlerin kabul edilebilir maliyetini belirleme, pazar odaklı maliyetleme ile başlamaktadır. Kabul edilebilir maliyet, ürünün hedef fiyattan satıldığında istenen kar marjlarını oluşturmak için üretilmesi gereken maliyettir. Pazar odaklı maliyetleme aşaması, müşterilere ve müşterilerin isteklerine odaklanır ve kabul edilebilir maliyeti pazardaki rekabet baskısını ürün tasarımcılarına ve tedarikçilere iletme için kullanır. Pazar odaklı maliyetleme beş aşamadan oluşur. Bunlar (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 87-88);

- Uzun Vadeli Satış ve Kar Hedeflerinin Belirlenmesi
- Ürün Hatlarının Yapılandırılması
- Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi
- Hedef Kar Marjının Belirlenmesi
- Hedef Maliyetin Belirlenmesi

1.3.3.4.1.1. Uzun Vadeli Satış ve Kar Hedeflerinin Belirlenmesi

Hedef maliyetleme, işletmenin uzun vadeli satış ve kar hedeflerinin belirlenmesiyle başlamaktadır. Hedef maliyetlemenin temel amacı, her bir ürünün yaşam dönemi süresince planlanan kâr payının işletmenin uzun vadeli kar hedeflerine katkıda bulunmasını sağlamaktır. Uzun vadeli planın güvenilirliği, hedef maliyet disiplininin oluşturulmasında çok önemlidir. Bu güvenilirliğe üç faktör katkıda bulunmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 89-90);

- Birincisi, plan bütün bilgiler dikkatli bir şekilde analiz edilerek oluşturulur.
- İkincisi, yalnızca gerçekçi planlar onaylanır.
- Üçüncüsü, planın sağlamlığı kapsamlı bir şekilde test edilir.

Uzun vadeli kâr planı genellikle, üst yönetimin ulaşılabilir olduğunu düşündüğü genel kâr hedeflerine dayanmaktadır. Bu kısıtlama, bireysel ürün kar hedeflerinin de ulaşılabilir olmasını sağlamaktadır. Uzun vadeli kar hedeflerine ulaşmak çok önemlidir. Genel olarak ürün grubu uzun vadeli kar hedefine ulaşamayacak gibi görünüyorsa, genel karlılığı artırmak için önlemler alınır. Bu eylemler başarısız olursa, kar planı değiştirilir. Planlamacılar bu durum oluştuğunda aşağıdaki üç adımı değerlendirmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 90-92).

- İlk olarak, mühendisler ürünün maliyetini düşürmenin başka yollarını ararlar.
- İkinci olarak, pazarlamadan, grup karlılığını artırmak için fiyatları yükseltmesi ve düşük marjlı ürünlerin işlevselliğinin azaltılması istenir.
- Üçüncüsü, pazarlama grubu, söz konusu ürün işletme için kritik olarak kabul edilirse ve amaçlanan kar marjına ulaşamazsa, kârlılığın azalmasını kabul edecektir.

1.3.3.4.1.2. Ürün Hatlarının Yapılandırılması

Ürün tasarımının başarılı olması için, olabildiğince çok müşteriyi memnun etmelerini, ancak müşterilerin kafasını karıştırmayacak kadar ürün içerecek şekilde dikkatlice tasarlanması gerekir. Bu nedenle, ürün hatlarının yapılandırılması, müşteri tercihlerinin zaman içinde nasıl değiştiğinin kapsamlı bir analizine dayanır. Her

ürünün karlı olmasını hedefleyen bir işletme için doğru sayıda ürünün hat içinde olmasını sağlayarak, maksimum uzun vadeli karlılık için ürün hatlarının tasarlanması gerekmektedir(Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 92-93).

1.3.3.4.1.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

Hedef maliyetleme sürecinde hedef satış fiyatının belirlenmesi bu sürecin yönlendirilmesinde önemlidir. Hedef satış fiyatı gerçekçi olmalı ve ürün piyasaya çıktığında beklenen piyasa koşulları dikkate alınarak belirlenmelidir. Hedef satış fiyatı iç ve dış faktörler göz önünde bulundurarak belirlenmelidir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 94-95):

- İç faktörler; ürünün, ürün grubundaki konumunu ve bu ürün için üst yönetimin stratejik ve karlılık hedeflerini içermektedir.
- Dış faktörler; şirketin imajını, ürünün pazardaki müşteri sadakat seviyesini, rekabetçi tekliflere kıyasla ürünün beklenen kalite seviyesini ve işlevselliğini, ürünün beklenen pazar payını ve rekabetçi ürünlerin beklenen fiyatını içermektedir.

İşletmenin uzun vadeli satış ve kar hedefleri bağlamında hedef satış fiyatları belirlenmektedir. Hedef satış fiyatı, işletmenin ürünün ulaşmasını hedeflediği pazar oranını, karlılık hedeflerini ve işletmenin ürünleri aracılığıyla aktarmak istediği imajı önemsemesi gerekmektedir. İşletmenin satış fiyatının düşük olması, pazar payının yüksek olmasını sağlayabilir ancak satış fiyatını belirli bir noktanın altına düşürmek, satışlar daha yüksek olsa bile karlılığın azalmasına neden olacaktır. Bu nedenle, satış fiyatı aynı zamanda işletmenin uzun vadeli kar hedeflerini de karşılamalıdır. Hedef satış fiyatının hedef maliyetleme sürecindeki önemi düşünüldüğünde, işletmelerin mümkün olan en gerçekçi hedef satış fiyatını belirlemesi gereklidir. Hedef satış fiyatının belirlenmesinde dikkat edilecek unsurlar şunlardır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 95-99);

- Fiyat belirleme sürecinin merkezinde, algılanan değer kavramı yer almaktadır. Müşterilerden, yalnızca algılanan değeri daha yüksekse bir ürün için benzerlerinden daha fazla ödeme yapması beklenebilir. Satış fiyatları

ancak yeni ürünün algılanan değeri, rakip ürünlerin değerini aşarsa yükseltilebilir

- İşlevsellik ve fiyat arasındaki etkileşim dikkatlice analiz edilmektedir. Yönetim, fiyatları belirlerken ve hangi işlevselliğin eklenmesi gerektiğine karar verirken izin verilen maksimum işlevselliği dikkate almaktadır. İşlevsellik yeterince hızlı bir şekilde artırılabilirse, yeni daha yüksek fiyatlı ürünler tanıtılabilir. Eğer İşlevselliğin daha düşük olduğu algılanırsa, fiyat buna göre daha düşük olacaktır. Ayrıca yeni ürün pazara girdiğinde, rakipler genellikle kendi ürünlerini yeniden fiyatlandırarak, reklam sayılarını artırarak veya daha düşük bir fiyata yeni bir ürün sunarak tepki vermektedir.
- İşletmenin ürünleri aracılığıyla yansıtmak istediği imaj dikkate alınmalıdır.

1.3.3.4.1.4. Hedef Kar Marjının Belirlenmesi

Hedef kâr marjı, geçmişteki kâr düzeylerine, rekabetçi tekliflerin göreceli gücüne ve uzun vadeli kâr planında ulaşılacak istenen kâr hedefine göre belirlenmektedir. Yönetim bu kâr hedefinin gerçekçi olmadığını düşünürse, değiştirilir. Hedef kâr marjlarını belirlemede göz önünde bulundurulması gereken iki husus, bunların gerçekçi olmasını ve marjın ürünün yaşam döngüsü maliyetlerini dengelemek için yeterli olmasını sağlamaktır. İşletmeler, gerçekçi hedef kâr marjlarını iki şekilde belirlemektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 100-102):

- İlki, önceki ürünün gerçek kar marjı ile başlar ve ardından piyasa koşullarındaki değişikliklere göre ayarlanır. Satış fiyatları ile kar arasındaki ilişkiyi belirlemek için bir bilgisayar simülasyonu kullanılarak ve bu ilişkiden, ağırlıklı olarak hedef satış fiyatlarına dayalı olarak gelecekteki ürünlerin hedef kar marjları belirlenmektedir.
- Hedef kar marjlarını belirlemenin ikinci yöntemi, ürün hattının (veya diğer ürün gruplandırmalarının) hedef kar marjı ile başlar ve pazarın gerçeklerine bağlı olarak tek tek ürünler için hedef kar marjı yükseltilmekte veya düşürülmektedir.

1.3.3.4.1.5. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Hedef satış fiyatı ve hedef kar marjının tespitinden sonra hedef maliyet (kabul edilebilir maliyet) belirlenmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 104):

$$\text{Hedef maliyet} = \text{hedef satış fiyatı} - \text{hedef kâr marjı}$$

Hedef kâr marjlarının belirlenme şekli göz önüne alındığında, kabul edilebilir maliyet, işletmenin göreceli rekabetçi konumunu yansıtır. Çalışma ortamlarında, oldukça verimli olan işletmeler daha yüksek hedef kar marjlarına ve rakiplerine göre daha düşük hedef maliyete sahip olacaktır. Sonuç olarak, hedef maliyet, işletmenin rakiplerine göre kendisini ölçebileceği kriterler değildir. Hedef maliyet, üst yönetime göre ürünün hedef fiyatından satıldığında hedef kar marjına ulaşması için üretilmesi gereken maliyeti temsil etmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 104-105).

1.3.3.4.2. Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme sürecinin ilk aşama olan pazar odaklı maliyetleme tamamlandığında, ikinci aşama başlayabilir. Bu aşama; ulaşılabilir, ürün düzeyinde hedef maliyetler belirlemekten oluşmaktadır. Bu maliyetler, sürecin fiyatlama bölümünde belirlenen kabul edilebilir maliyetlere eşit veya daha yüksektir. Hedef maliyetleme sürecinin ikinci aşaması, ürün tasarımcılarının yaratıcılığını, işletmenin müşterilerini hedef maliyetle tatmin eden ürünleri tasarlayanın yollarını bulmaya odaklanmaktadır Bu hedefe ulaşmak için değer mühendisliğini kullanır ve bunu işletmenin tedarikçilerine iletir. Ancak uygulamada, tasarımcıların hedef maliyeti elde etmenin ve müşterileri tatmin etmenin yollarını bulması her zaman mümkün değildir. Ürün düzeyinde hedef maliyet belirleme süreci, işletmenin ve tedarikçilerinin yetenekleri göz önüne alındığında, ürünün hedef maliyetini ulaşılabilir olması beklenen bir düzeye yükseltir. Ürün düzeyinde hedef maliyetleme üç aşamaya ayrılmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 107-108):

- Ürün düzeyinde hedef maliyetin belirlenmesi; ilerlemeyi izleyerek,

- Hedef maliyetlemenin ana kuralını uygulanması; hafifletici koşullara izin vererek hedef maliyetleme sürecini disipline ederek hedef maliyetlemenin ana kuralı olan hedef maliyet asla aşılmamalıdır.
- Ürün düzeyinde hedef maliyete ulaşmak için değer mühendisliğinin kullanılması ve diğer teknikleri kullanmak.

1.3.3.4.2.1. Ürün Düzeyinde Hedef Maliyeti Belirleme

Rekabetçi pazarlarda, müşteriler her dönem ürünün iyileştirilmesini beklemektedir. Bu iyileştirmeler, kalite, işlevsellik ve indirimli fiyatlar olabilir. Bu iyileştirmelerden herhangi biri veya bir kombinasyon, işletmenin karlılığını korumak için maliyetlerin düşürülmesini gerektirmektedir. Hedef maliyete ulaşmak için gereken maliyet azaltma derecesine maliyet azaltma hedefi denir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 108-109):

Maliyet düşürme hedefi = Mevcut maliyet – Kabul edilebilir maliyet

Yeni ürünün mevcut maliyeti, yeni ürünün her bir ana fonksiyonunun güncel üretim maliyetinin toplanmasıyla belirlenmektedir. Ürünün güncel maliyetinin hesaplanmasında hiçbir maliyet düşürme faaliyeti varsayılmaz. Hedef maliyet dış koşullardan elde edildiğinden ve işletmenin iç tasarım ve üretim yeteneklerini hesaba katmadığından, risk, hedef maliyetin elde edilememesidir. Bu durumda, hedef maliyetleme disiplinini sürdürmek için işletme, maliyet azaltma hedefinin ulaşılabilir ve ulaşılamaz kısmını belirlemelidir. Ürün düzeyinde hedef maliyet şu şekilde belirlenmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 109-111):

Ürün düzeyinde hedef maliyet = mevcut maliyet - hedef maliyet azaltma hedefi

Pazar koşulları değiştiğinde, işletmeler hedef maliyetlerini revize etmek zorunda kalabilir. Bu nedenle, hedef maliyet bazen piyasa koşullarındaki değişiklikleri yansıtacak şekilde değiştirilir. Hedef maliyetlemenin birincil amacı, işletmenin uzun vadeli kar planının üstlendiği kar marjlarını elde etmektir ve bu nedenle bir dereceye kadar güncelleme gereklidir. Bununla birlikte, hedef maliyetlere yönelik bu tür değişiklikler dikkatlice yönetilir; aksi takdirde hedef maliyet anlamını

yitirir ve ana kuralın disiplini kaybolmasına neden olmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 116-117).

1.3.3.4.2.2. Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet Sürecini Disipline Etme

Ürün düzeyinde hedef maliyetleme sürecini disipline etmek, tasarım mühendislerinin maliyet düşürme hedefine ulaşma yolunda ilerlemesini izlemekle başlamaktadır. Hedef maliyetlemenin ana kuralının uygulanmasıyla devam etmektedir. Yalnızca ürünün piyasaya sürülmesi zorunlu olduğunda, maliyet ikincil bir değerlendirmedir ve ana kural ihlal edilebilmektedir. Son olarak, ürün seri üretim için piyasaya sürüldüğünde ve gerçek üretim maliyeti ölçülebildiğinde, bazen bu maliyetleri hedef düzeye indirmek için adımlar atılması gerekmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 119).

Hedef maliyet azaltma hedefi belirlendikten sonra, ürünü hedef maliyetinde üretilebilecek şekilde tasarlama süreci başlayabilir. Tasarım süreci ilerledikçe ve maliyetler ana işlevlerden çıkarıldıkça, tahmini üretim maliyeti kademeli olarak hedef maliyete düşmektedir. Tahmini üretim maliyeti yüksek çıkarsa tasarıma ilave analiz uygulanmaktadır. Maliyet tahmininin hedef maliyete eşitlenmesinde genellikle ürünün tasarımındaki nispeten küçük değişiklikler yeterlidir. Bu değişiklikler ürünün fiyat noktasını değiştirmedikçe sürece işlevsellik değiştirilir ve ürün onaya sunulur. Tasarım değişiklikleri fiyat noktasını düşürecekse, ürün yeniden tasarlanmak üzere araştırma ve geliştirme grubuna iade edilmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 119-121).

Çeşitli seçenekler içeren ürünler için, hedef maliyetin son düzenlemesi genellikle standart ürünün içereceği özelliklerin belirtilmesiyle elde edilmektedir. Örneğin, üretim maliyeti yüksekse, bir ya da birden fazla "standart" özellik, müşterinin ödemek zorunda olduğu seçeneklere dönüştürülebilmektedir. Özelliklerin seçeneklere dönüştürülmesi, hem standart ürünün üretim maliyetini düşürür, hem de hedeflenen maliyetin elde edilmesini sağlar, hem de belirtilen ürünün satış fiyatını artırarak hedef kar elde edilmesini sağlamaktadır. Standart ürünün işlevselliğindeki azalma oluşuyorsa, müşterinin gözünde kabul edilebilir olmasını sağlamak için pazar

analizine tabi tutulmalıdır. Hedef maliyetlemenin ana kuralı olan hedef maliyet asla aşılmamalıdır, hedef maliyetleme disiplininin tasarım süreci boyunca sürdürülmesini sağlamada kritik bir rol oynamaktadır. Ana kural üç şekilde uygulanmaktadır. (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 121-124).

- Tasarımdaki iyileştirmeler maliyetlerin artmasıyla sonuçlandığında, alternatif, dengeleme tasarrufları başka yerde bulunmalıdır; hedef maliyetlemede işlevsellik veya kalitedeki bir artışın, genellikle maliyetteki bir artışla dengelenmesine izin verilmez. Bu nedenle, yeni bir yaklaşımın maliyeti daha fazlaysa, tasarım ekibi yeni ürünün hedef maliyetini korumak için ek tasarruf için başka bir yere bakmaya zorlanmaktadır.
- Ürünlerin maliyetleri hedef maliyetlerini aşarsa piyasaya sürülmesine izin verilmez; Yani, hedef maliyetlerinde üretilemeyen ürünlerin üretime girmesine izin verilmemektedir.
- Üretime geçiş, hedef maliyete gerçekten ulaşılmasını sağlamak için dikkatli bir şekilde yönetilmektedir; hedef maliyet belirlendikten ve ürün tasarımı tamamlandıktan sonra ürün üretime bırakılmaktadır. Ürün tasarımından üretime geçişin bir parçası olarak, hedef maliyet, ürünün standart maliyetiyle karşılaştırılmaktadır. Ürünün standart maliyetinin hedef maliyetine eşit veya daha düşük olması beklenmektedir. Hedef maliyeti aşarsa işletme hedef maliyete ulaşana kadar üretim maliyetlerini düşürmek için harekete geçmektedir. Birçok ortamda, üretim maliyeti hedef maliyete eşit veya bundan düşük olduğunda, ürüne özgü maliyet düşürme faaliyetleri sona ermektedir.

Bazen işletmeler, satış fiyatı hem üretim maliyetlerini hem de hedef karları karşılamak için yetersiz olan bir ürünü piyasaya sürerek ana kuralı ihlal ediyor gibi görünmektedir. İşletmeye faydalı olduğunda, ana kuralı ihlal eden ürünler piyasaya sürülmektedir. Genellikle bu ürünler, bireysel satış fiyatlarında belirtilmeyen, kendileriyle ilişkili gelecekteki gelirlere sahiptir. Gelecekteki gelirleri ilişkilendiren yaygın ürün örnekleri şunlardır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 124-126);

- İşletmenin markasıyla özdeşleşmiş ürünler, işletmenin adıyla ilgili pazar bilinci yaratır ve muhtemelen diğer ürünlerin satışlarının artmasına yol açmaktadır.
- Yeni nesil teknolojiyi kullanan ürünler, potansiyel olarak işletmenin geleceğinin anahtarını taşıdıkları için korunmaktadır.
- Pazar payını koruyan ürünler, bu ürünler ürün hattında stratejik bir rol oynamaktadır.

Böyle bir ürün piyasaya sürüldüğünde, iki analize tabi tutulmaktadır: hedef maliyete neden ulaşılmadığını belirlemek için tasarım sürecinin kapsamlı bir incelemesi ve piyasaya sürüldükten hemen sonra yoğun bir maliyet azaltma çabası, böylece ana kuralın ihlali kısa sürmektedir. Bu şekilde geçici bir ihlal meydana gelse bile hedef maliyetleme yönteminin disiplinini korunmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 126).

1.3.3.4.2.3. Hedef Maliyete Ulaşma

Planlayıcılar tarafından hedef maliyete ulaşmak için maliyet azaltma hedefini belirledikten sonra, bunu başarmanın yollarını bulması gerekmektedir. Çeşitli mühendislik teknikleri, ürün tasarımcılarının ürün maliyetlerini düşürmenin yollarını bulmasına yardımcı olmaktadır. Bunlar (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 126-129):

- **Değer mühendisliği;** ürünün maliyetinde etkili olan etmenlerin sistemli, disiplinler arası bir incelemesidir ve hedef maliyette istenen kalite ve güvenilirlik standardında belirtilen amaca ulaşmanın yollarını tasarlamaktır. Değer mühendisliğinin birincil amacı müşteri değerini en üst düzeye çıkarmaktır. İşlevselliği ve kaliteyi artırırken aynı zamanda maliyeti düşürmeye çalışmaktadır. Bu üç teknikten değer mühendisliği en önemlisidir.
- **Üretim ve montaj tasarımı;** işlevselliği belirli seviyelerde tutarken, ürünlerin montajını veya üretimini kolaylaştırarak maliyetleri düşürmeye odaklanmaktadır.

- **Kalite fonksiyon yayılımı;** çok yetenekli proje ekipleri için görsel bir karar verme süreci olan kalite fonksiyon yayılımı, tasarım sürecinde müşteri gereksinimlerinin riske atılmamasını sağlamak için yapılandırılmış bir yaklaşım sağlamaktadır.

Değer mühendisliği, tespit edilen hedef maliyete ürünün işlevselliği azaltılmadan bileşen ve üretim maliyetini azaltan geliştirilmiş ürün tasarımlarını (işlevselliği farklı şekillerde karşılayabilen ürünleri) belirleyerek veya ürünün maliyetini ve karmaşıklığını artıran gereksiz işlevleri ortadan kaldırarak ulaşmaktadır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 228).

1.3.3.4.3. Bileşen Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme sürecinin ürün düzeyinde hedef maliyetleme aşamasının tamamlanması, bileşen düzeyinde hedef maliyetleme sürecini başlatmaktadır. Sürecin bu kısmı, ürün seviyesindeki hedef maliyeti bileşen seviyesine ayrıştırmaktadır. Bileşen seviyesindeki hedef maliyetler, işletmenin satın aldığı bileşenler için ne kadar ödemek istediğini belirlemektedir. Bu nedenle, bileşen düzeyinde hedef maliyetleme, işletmenin tedarikçileri tarafından üretilen bileşenlerin satış fiyatlarını belirler ve tedarikçinin yaratıcılığını bileşenleri düşük maliyetle tasarlamanın yollarını bulmaya odaklamaktadır. Tedarikçiler, müşteriler ve tasarımcılar arasında yeni iletişim kanalları açarak bu amaca ulaşmak için organizasyonlar arası maliyetlemeyi kullanmaktadır. Hedef maliyetleme sürecinin üçüncü aşaması dört'e ayrılmaktadır. Bunlar (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 139-140):

- Ana işlevlerin hedef maliyetlerinin belirlenmesi
- Bileşen düzeyinde hedef maliyetleri belirlenmesi
- Bileşenler için tedarikçilerin seçilmesi
- Tedarikçilerin yaratıcılıkları için ödüllendirilmesi

1.3.3.4.3.1. Ana İşlevlerin Hedef Maliyetinin Belirlenmesi

İşletme, bir ürünün hedef maliyetini belirledikten sonra, ürünün bileşenleri için hedef maliyetleri geliştirmektedir. Bu süreç, işletmenin karşı karşıya olduğu rekabetçi maliyet baskısını tedarikçilerine ileterek hedef maliyetleme hedefine ulaşmasını sağlamaktadır. Bu tür işletmeler, ürünlerini üretmek amacıyla gereken malzemelerin bir bölümünü dışarıdan satın almaktadır. Dışarıdan tedarik edilen ürünlere olan bu yüksek düzeyde bağımlılık, tedarikçi ilişkilerini işletmenin başarısı için son derece kritik hale getirmektedir. Özellikle, üçüncü tarafın tedarik ettiği parçaların maliyeti ve kalitesi kritik kabul edilmektedir. Hedef maliyetler tipik olarak geçmiş maliyet düşürme oranlarına dayanmaktadır. Büyük bir işlevin maliyeti tarihsel olarak yılda % 5 düşüyorsa, bu genellikle kullanılacak olan orandır. Tüm işletmeler yalnızca tarihsel maliyet düşürme oranlarına güvenmez. Bazıları, yeni ürünlerin hedef maliyetlerini belirlemeye yardımcı olmak için pazar analizlerini kullanmaktadır. Bu pazar temelli yaklaşımlar, özellikle yeni ürünün işlevsel biçimleri sunulduğunda uygulanabilmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 141-145).

1.3.3.4.3.2. Bileşen Düzeyinde Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi

Bileşenler için hedef maliyetler, yalnızca ürün tasarımı belirli bileşenlerin tanımlanabileceği aşamaya ulaştığında belirlenebilmektedir. Bu tahminler, her bileşen için bir maliyet azaltma hedefi belirlenerek elde edilmektedir. Bileşen düzeyinde hedef maliyet belirleme süreci, birden fazla yönden ana işlevlerin hedef maliyetlerini belirlemek için kullanılabilmektedir. Bileşen düzeyinde hedef maliyetleme süreci üç aşamadan oluşmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 150-151):

- İlki, yeni bileşen seviyesi hedef maliyetlerini tahmin etmek için başlangıç noktası olarak bileşen maliyet geçmişini kullanmak,
- İkincisi, işletmenin tedarikçi temel hedeflerini genel olarak tedarikçi seçimine uygulamak,

- Üçüncüsü, belirli bir bileşen için tedarikçinin seçimi ile ilgilidir. Bileşen düzeyinde hedef maliyetler, öncelikle tasarım ekipleri tarafından ve bazen de baş mühendis tarafından belirlenmektedir.

İşlevsel ve üretkenlik analizi de dahil olmak üzere bileşen düzeyinde hedef maliyetleri belirlemek için birkaç özel teknik geliştirilmiştir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 154-158):

- **Fonksiyonel Analiz;** İşlevsel analiz, her bir alt montajın birincil ve ikincil işlevlerinin ve bunların nasıl elde edildiğinin bir analiziyle başlar. Birincil veya temel işlevler, ürünün varlığının temel nedenidir. Süreçteki bir sonraki adım, her bir alt montajın, birincil işlevini nasıl elde ettiğini belirlemektir. Genellikle, birincil işlevselliğin birkaç belirleyicisi tanımlanır ve önem sırasına göre sıralanmaktadır. Bu belirleyiciler tipik olarak alt montajı oluşturan ana bileşenlerin fiziksel özellikleriyle ilgilidir. Fonksiyonel analizdeki üçüncü adım, alt montaj bileşenlerinin işlevselliği, örneğin ürünün boyutları gibi bileşenin fiziksel özellikleri hakkındaki bilgileri hedef fiziksel özellikleri (örneğin minimum boyut) tanımlamak için kullanmaktır. Alt montajın diğer ana bileşenleri için hedef maliyetler oluşturmak için aynı teknikler kullanılmaktadır. Bu işlem, alt montajın tüm ana bileşenleri için tekrarlanmaktadır. Tüm bileşen hedef maliyetleri belirlendikten sonra, bunların toplamı alt montajın hedef maliyetiyle karşılaştırılmaktadır. Bileşenlerin maliyeti, alt montajın hedef maliyetine eşit veya bundan düşük olduğu sürece, bileşenlerin hedef maliyetleri onaylanmaktadır. Aksi takdirde ek analiz gerekmektedir.
- **Verimlilik Analizi;** Verimlilik analizi, yeni ürünlerin bileşenlerinin üretim sürecini ayrıntılı adımlara ayırmaktan oluşmaktadır. Maliyet tabloları daha sonra üretim sürecindeki her adımın maliyetini tahmin etmek için kullanılmaktadır. Bu tabloda işçilik, elektrik, sarf malzemeleri ve amortisman maliyetlerini içermektedir. Maliyet tabloları oldukça ayrıntılıdır ve her üretim hattının, örneğin her baskı makinesinin vuruş başına maliyetini tanımlayan kendi maliyet tablosu vardır. Bütçe yönetimi için kullanılan temel

maliyetlerden ziyade, maliyet planlaması için kullanılan bir maliyet tablosu, doğrudan işçilik maliyetleri ve dolaylı hat maliyetlerine bölünmüş üretim maliyetleri olan üretim hattı başına maliyeti göstermektedir. Verimlilik analizinde, yeni alt montajın üretim sürecindeki ana adımlar analiz edilir ve maliyetlerinin toplamı, alt montajın hedef maliyetiyle karşılaştırılır. Beklenen maliyet çok yüksekse, üretim sürecindeki her adımdan sorumlu bölüm liderlerinden her adım için bir maliyet azaltma hedefi belirlemeleri istenmektedir.

- **İş Yükünü Azaltma;** Ürünlerdeki bileşenlerin sayısı özellikle büyük olduğunda, bileşen düzeyinde hedef maliyet, geliştirme maliyetini düşürmek için teknikler geliştirilmelidir.

1.3.3.4.3.3. Tedarikçileri Seçme

Yenilik oranını yükseltmek ve özellikle yeni teknolojilerin ve üretim süreçlerinin kabullenilmesinin sağlanmasında işletme devamlı olarak yeni tedarikçiler araştırmalıdır. Amaç, son derece yaratıcı ve yenilikçi olan veya işletmenin şu anda ürünlerine dahil ettiği teknolojilerde önemli ölçüde uzmanlık geliştirmiş tedarikçileri belirlemektir. Hedef maliyetleme sürecinin bileşen düzeyi aşamasında alınan kritik kararlardan biri, bileşenlerin tedarik edilmesidir. Tedarikçiler üç kritere göre seçilmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 159-160):

- Tekliflerinin rekabet gücü
- Tedarikçilerin İtibarı
- Bileşene getirdikleri yenilik derecesi

Her bir işlevin hedef maliyetinin ve maliyet azaltıldıktan sonra bu işlevdeki bileşenlerin beklenen maliyetinin toplamının karşılaştırılması, her bir ana işlevin hedef maliyetinde üretilip üretilmeyeceğini göstermektedir. Bileşen maliyetlerinin toplamı çok yüksek olduğunda, en yüksek sayıda satması beklenen birinin toplam hedef maliyeti kabul edilebilir olana kadar ek maliyet indirimleri belirlenmektedir. Her bileşen için hedef maliyetler, tedarikçilerin teklif ettiği fiyatlarla karşılaştırılmaktadır. Teklif edilen fiyatlar tatmin ediciyse, teklif kabul edilmektedir.

İlk teklif çok yüksekse, bir anlaşmaya varılıncaya kadar daha fazla müzakereye devam edilmektedir. Bu müzakereler doğası gereği tekrarlanmalıdır ve maliyet yönetimi için güçlü bir mekanizmadır. Hedef maliyetleme disiplini korumak için, bileşenlerin hedef maliyetleri yalnızca çok özel koşullar altında ve tipik olarak yalnızca kısa bir süre için gevşetilebilir. Bu rahatlamanın amacı, tedarikçinin maliyetleri hedef seviyelere indirmenin yollarını bulurken makul bir getiri sağlamasına izin vermektir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 161-162).

1.3.3.4.3.4. Tedarikçileri Yaratıcılıkları İçin Ödüllendirme

Birçok işletme, tedarikçilerini hem yeniliği ödüllendirmek hem de ek maliyet düşüşünün gerçekleşmesi gereken yerlerde teşvik etmek için teşvik planları kullanmaktadır. Bu planlar, tedarikçiyi belirli bir bileşen için siparişin tamamı veya bir kısmı ile ödüllendirmektedir. Hedef maliyetleme, doğası gereği işbirlikçi olan uzun vadeli tedarikçi ilişkileri bağlamında uygulandığında en etkilidir. Amaç, sürekli yenilikçi ve maliyet düşürücü bir tedarik zinciri kültürü yaratmaktır. (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 159).

Bileşenler için hedef maliyet belirleme sürecinin tamamlanması, ürün tasarım sürecinde önemli bir adımın gerçekleştirildiğini göstermektedir. Ürünün tahmini maliyeti artık tüm bileşenlerin, grup bileşenlerinin ve işletme içinde üretilen veya işletme dışından edinilen ana işlevlerin maliyetleri toplanarak belirlenmektedir. Bütün maliyetlerin toplamı, ürünün hedef maliyetine eşit ya da bundan düşük çıkmalıdır; yoksa tekrardan tasarlanması gerekmektedir. Böylece, ana kural ürünün tasarlanması sürecinde işlemeye devam etmektedir. Ürünün tasarlanması ve üretilmesi sırasındaki etkileşim, ürünün üretim maliyetinin gerçekten de hedef maliyeti olmasını sağlanmasında kritiktir (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 162).

1.3.3.4.4. Hedef Maliyet'in Ayrımlanması

Hedef maliyetler belirlendikten sonraki aşama hedef maliyetlerin ayrımlanmasıdır. Bu aşamada işletme'nin ürettiği ürün veya hizmetler müşteri istekleri dikkate alınarak ürün veya hizmetin her bir parça ve fonksiyonuna

ayrılmaktadır (Bozdemir, 2010, s. 95). Hedef maliyetin ayrımlanması şu aşamalardan oluşmaktadır (Bilginoğlu, 1995, s. 13-15; Ceran, 2004, s. 36; Bozdemir, 2010, s. 99-100; Ergül, 2014, s. 71):

- Ürünün/Hizmetin fonksiyonlarının belirlenmesi
- Fonksiyonların görece öneminin belirlenmesi
- Ürünü/Hizmeti oluşturacak parçaların/faaliyetlerin belirlenmesi
- Parçaların/faaliyetlerin maliyetinin belirlenmesi
- Parçaların/faaliyetlerin görece öneminin belirlenmesi
- Parçaların/faaliyetlerin hedef maliyet endeksinin oluşturulması
- Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu
- Diğer maliyet düşürme teknikleri

Ürün/Hizmetin Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Ürünün geliştirilmesinde ve maliyetlerinin planlamasında önemli etken ürünün piyasaca belirlenen başarısı olmaktadır; başarı ürünün gerçekleştirdiği fonksiyonlarıyla belirlenmektedir. Üründen beklenen her fonksiyon açıklanmalı, liste durumuna getirilmeli ve şekillendirilmelidir. Burada işlevler, sert ve yumuşak olmak üzere belirlenmiştir. Sert işlevler ürünün teknik performansını açıklarken; yumuşak işlevler kullanıcı dostu olmasını, estetiğini, imajını açıklamakta ve müşteriler için ürünün değerini oluşturmaktadır (Nubin, 2006, s. 89; Alagöz, 2006, s. 70).

Her Bir Fonksiyonun Görece Öneminin Belirlenmesi

Sert ve yumuşak işlevlerin değeriyle birlikte görece önem dereceleri değerlendirilerek kıyaslanmaktadır (Alagöz, 2006, s. 70). Parçaların görece öneminin belirlenebilmesi amacıyla her fonksiyonun ağırlıkları belirlenmektedir (Nubin, 2006, s. 89). Ürünü oluşturan parçaların, göreceli öneminin belirlenebilmesi için müşterilere sorular sorularak veya anketler aracılığıyla elde edilmektedir (Alagöz, 2006, s. 70).

Ürün/Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi

Ürünün işlevsel ağırlıklarını belirledikten sonra ürünün ana parçaları tespit edilmektedir (Nubin, 2006, s. 89). Hedef maliyetler, önem derecesine göre gider verilerinden faydalanılarak bileşenin önem dereceleri ile sert ve yumuşak fonksiyonlarına dikkat ederek ve ürünün tasarım aşamasında belirlenmektedir. Önem dereceleri ve işlevler, ağırlıklı maliyetlerin hesaplanmasında etkilidir (Alagöz, 2006, s. 70-71).

Her Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi

Ürün taslağının tespit edilmesi ürünün parçalarının maliyetinin belirlenmesini sağlamaktadır. Parçanın işletme tarafından üretilmesi ya da dışarıdan tedarik edilmesine bakılarak birim maliyet tespit edilmektedir (Nubin, 2006, s. 89). Bileşenler, aynı zamanda bize ayrılmaz ve tamamlayıcı parçalar üstüne maliyetlerin dağıtılmasıyla maliyetlerin birleştirilmesini sağlamaktadır (Alagöz, 2006, s. 71).

Ürün/Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi

Ürünün piyasa incelemesiyle oluşturulan fonksiyon grubu ile ürünün parçaları matris de kıyaslanmaktadır. Ürünün hangi ağırlıktaki parçasının bu fonksiyonu tamamladığı tespit edilmektedir (Nubin, 2006, s. 89-90). İki grup arasındaki ilişkiye “bileşenlerin hangi teknik ağırlığıyla, sert ve yumuşak parça fonksiyonları gerçekleştirilebilir?” sorusu ile ulaşılabilmektedir. Bazı bileşenler sayesinde işlev gerçekleştirme payı, oranlama ile belirlenmektedir (Alagöz, 2006, s. 71)

Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Ana parçaların görece önemi ve bunların ürün içindeki maliyet payları tespit edildikten sonra bu ilişkiyi bir endeks açıklamaktadır (Nubin, 2006, s. 90):

Değer Endeksi: $\text{Ana Parçanın Ağırlığı} / \text{Ana Parçanın Maliyet Payı}$

Hedef maliyet endeksinde bu değer en uygun olanı 1 değerine eşit olması gerekmektedir. Ancak sektöre göre bu oran değişebilmektedir (Nubin, 2006, s. 90). Bu şekilde müşteri faydasına optimal olarak gerçekleştirilmekte ve bileşenin maliyet payı doğru oranda sağlanmaktadır. Endeks değeri 1’den büyük çıktığında bileşenin

tekrardan incelenmelidir. Endeks değeri 1'den küçük çıktığında ürün bileşenleri müşteriye göre pahalı olarak nitelendirilmektedir. Endeks değeri 1'den küçük çıktığında maliyet azaltıcı eylemlerin planlanması gerekmektedir (Alagöz, 2006, s. 71).

Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleri ile görece önemliliklerinin birbiriyle uyumluluğunu göstermektedir. Önem dereceleri ile maliyetleri birbiriyle uyumlu olmayan parçalar tespit edilerek belirlenenler için farklı seçeneklerin incelenmesi gerekmektedir. Örneğin bu parçalar işletmede üretiliyorsa ya daha ucuza dışarıdan tedariki sağlanmalı, işletme dışından tedariki sağlanıyorsa daha ucuza işletmede üretilmesi değerlendirilmelidir (Nubin, 2006, s. 90).

Diğer Maliyet Düşürme Yöntemlerinin Kullanılması

Hedef maliyetleme yöntemiyle maliyetlerin azaltılması ve sürekli olarak gelişim sağlanmaktadır. Ayrıca fonksiyonların yeniden gözden geçirilmesiyle değer analizi araçları kullanılarak işletmede maliyet azaltıcı eylemlerin uygulanmasını sağlayacaktır. Günümüzde teknolojik gelişmeler ve işletmelerin araştırma-geliştirme maliyetleri ve piyasada oluşan fiyatlar işletmelerin karlılıklarının düşmesine neden olmuştur. Bundan dolayı stratejik maliyet yöntemleri işletmeler için önemli olmaktadır (Nubin, 2006, s. 90).

1.3.3.5. Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecini Etkileyen Faktörler

Hedef maliyelemeyi etkileyen faktörler üç'e ayrılır ve aşağıda açıklanmıştır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 167-181):

1. **Pazar odaklı maliyetlemeyi etkileyen faktörler;** Hedef maliyetleme sürecinin pazar odaklı maliyetleme bölümünü şekillendirmeye yardımcı olan bu faktörler, pazar analizi sürecinde müşteriler ve rakipler hakkında toplanan bilgilerin niteliğini ve kapsamını belirlemeye yardımcı olmaktadır.
- **Rekabetin Yoğunluğu;** işletmenin hedef maliyetleme sürecinde rekabetçi tekliflere ne kadar dikkat etmesi gerektiğini etkilemektedir.

- **Müşterinin Niteliği;** işletmenin yapması gereken tüketici analizinin yoğunluğunu etkileyebilmektedir.
 - **Müşteri Gelişmişlik Derecesi;** müşterilerin rekabetçi ürünlerin fiyatı, kalitesi ve işlevselliği arasındaki farkları tespit etmede ne kadar iyi olduğunu belirler.
 - **Müşteri Gereksinimlerinin Değiştiği Oran;** hayatta kalma bölgelerinin zaman içinde ne kadar hızlı hareket ettiğini tanımlar. Hayatta kalma bölgeleri hızla hareket ettiğinde, bir işletmenin yeni bir ürünün piyasaya sürüldüğünde hayatta kalma bölgesinin nerede olacağını tahmin etmesi ve bölgenin içinde kalmasını sağlaması daha zor hale getirmektedir.
 - **Gelecekteki Ürün Gereksinimlerini Anlama Derecesi;** hedef maliyetleme sürecinde ne kadar müşteri analizinin yapılacağını belirlemektedir. Anlama derecesi arttıkça, hayatta kalma bölgelerinin gelecekteki yerini belirlemek için bilinen müşteri tercihlerine güvenmek daha faydalı hale gelmektedir. Bunun aksine, müşteriler gelecekteki gereksinimlerini çok az anladıklarında, müşterilerine çok fazla dikkat eden işletmeler, hayatta kalma bölgelerinin dışında oldukları için başarısız olan ürünleri piyasaya sürme riskiyle karşı karşıya gelmektedir.
2. **Ürün düzeyinde Hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler;** Hedef maliyetleme sürecinin ürün düzeyinde hedef maliyetleme aşamasını etkileyen faktörler, işletmenin ürün stratejisi ve ürünün özellikleridir.
- **Ürün stratejisi;** ürün stratejisinin, ürün düzeyinde hedef maliyetlemeyi harcanan çaba derecesinin ve bu çabanın nerede ve nasıl harcandığının birincil belirleyicisi olduğunu göstermektedir. Bir işletmenin ürün stratejisinin üç özelliği, ürün düzeyinde hedef maliyetlemeden elde edilecek faydaların belirlenmesine yardımcı olur. Bu özellikler hattaki ürün sayısı, yeniden tasarım sıklığı ve yenilik derecesidir.
 - **Ürünün Özellikleri;** Ürünün üç özelliği, hedef maliyetlemeden elde edilen faydalar ve uygulanma şekli üzerinde özellikle güçlü bir etkiye sahiptir. Bu özellikler, ürün karmaşıklığı, ön yatırımların büyüklüğü ve ürün geliştirme sürecinin süresidir. Ürünün karmaşıklığı, ürün tasarım sürecini yönetmenin

ne kadar zor olduğunu etkilemektedir. Ön yatırım büyüklüğü, araştırma ve geliştirme sürecinde tüketilen sermaye miktarını, üretime hazırlanmayı ve ürünün fiilen piyasaya sürülmesini içermektedir. Ürün geliştirme sürecinin süresi, ürün tasarımından üretime geçişe kadar geçen süreyi belirlemektedir.

3. Bileşen Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler; Sürecin bileşen düzeyinde hedef maliyetleme aşamasını etkileyen faktör, işletmenin tedarikçi bazlı stratejisidir.

- **Tedarikçi Bazlı Strateji;** Bu stratejinin üç yönü, bileşen düzeyinde hedef maliyetlemeden elde edilen faydalar üzerinde özellikle güçlü bir etkiye sahiptir. Bu özellikler, işletmenin dışarıdan temin edilen ürünlerinin toplam maliyetinin yüzdesini yakalayan yatay entegrasyon derecesidir; işletmenin tedarikçilerine satış fiyatlarını oluşturma kabiliyetini oluşturmaya yardımcı olan tedarikçiler üzerindeki güç; ve işletmenin tedarikçilerinden bekleyebileceği işbirliği derecesi ve özellikle tasarım miktarı ve maliyet bilgisi paylaşımı ile ilgilenen tedarikçi ilişkilerinin niteliğidir.

1.3.3.6. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Yöntemi Arasındaki Farklılıklar

Maliyet artı yöntemi, geleneksel maliyetleme yöntemi olarak da bilinmektedir. Yeni veya mevcut ürünler için yaygın olarak kullanılan bir fiyatlandırma yöntemidir. Bu yaklaşımı kullanarak işletmeler, ürün maliyetlerine belirli bir miktar kar marjı ekleyerek ürünlerinin fiyatlarını belirlerler. Satış fiyatını ürün maliyetine kar marjı ekleyerek belirlemek mantıklı olsa da, bu yöntem genellikle pazarla rekabet etmeyen bir ürün fiyatı ile sonuçlanmaktadır. Bunun aksine, hedef maliyetleme pazar odaklı bir yaklaşımdır (Chen ve Chung, 2002, s. 2). Aşağıdaki gösterildiği şekilde belirlenmektedir (Kaur, 2014, s. 21):

- Hedef Maliyetleme: $\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kâr}$
- Maliyet Artı Fiyatlandırma: $\text{Satış Fiyatı} = \text{Maliyet} + \text{Kar Marjı}$

Maliyet artı yöntemi, bazı eleştirilere rağmen hesaplanması kolay olduğu için çok sayıda işletmede popülerdir ve minimum pazar bilgisi ve araştırması

gerektirmektedir. Hedef maliyetleme ile maliyet artı yaklaşımı arasındaki genel farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenmiştir (Kaur, 2014, s. 22-23).

- Geleneksel maliyetleme yöntemi, önce ürünü tasarlar ve sonra ürünün maliyetini bulur, hedef maliyetlemede ilk önce hedef maliyet belirlenir sonrasında hedef maliyete ulaşmak için ürün tasarlanmaktadır.
- Maliyet artı yaklaşımında maliyet planlamasının bir parçası olarak pazar değerlendirmesi önemli değildir, hedef maliyetlemede ise maliyet planlamasını yürütmek için rekabetçi pazarı dikkate almaktadır.
- Maliyet artı yönteminde maliyetler fiyatı belirlerken, hedef maliyet yönteminde fiyat maliyetleri belirlemektedir.
- Tasarım, hedef maliyetlemede maliyet azaltmanın anahtarıdır, ancak maliyet artı yönteminde, ürünün tasarımını göz ardı edilmektedir.
- Maliyet muhasebecileri, maliyet artı yönteminde maliyet kontrolünden sorumluyken, hedef maliyetlemede, maliyetleri yönetmek için işlevler arası ekiplerle birlikte çalışmaktadır.
- Tedarikçiler, ürün tasarım aşamasından sonra maliyet artı yöntemine dahil olduklarından dolayı tedarik zinciri üyelerinin geleneksel yöntemde düşük katılım gösterirken, tedarikçiler ürün geliştirmenin başlangıç aşamasından hedef maliyetlemeye dahil olarak tedarik zinciri üyelerinin yüksek katılımını gerektirmektedir.
- İşletme, hedef maliyetleme yöntemlerinin kullanılması yoluyla, geleneksel maliyetleme yöntemlerinde gizlenebilecek iç operasyonlarını ortaya çıkarmaktadır.
- Geleneksel yaklaşımda fiyatlar, süreçteki önceki adımlara dayanır ve maliyet arttığında, kar marjlarını korumak için fiyatlar sıklıkla yükseltilir. Ancak hedef maliyetlemede, kâr marjlarını korumak için ürünün satış fiyatını artırmaya değil, hedef maliyete odaklanmaktadır.
- Hedef maliyetleme, müşterilere, pazar ihtiyaçlarına ve rekabete göre hedef satış fiyatı oluştururken, geleneksel maliyetleme müşterilere, pazar ihtiyaçlarına ve rekabete fazla önem vermemektedir.

- Hedef maliyetleme, hedef maliyete ulaşmak için değer mühendisliği, kalite fonksiyon yayılımı ve diğer araçları kullanır, ancak geleneksel maliyetleme bu tür araçları içermemektedir.
- Geleneksel maliyetleme yönteminde, tüketicilere ve koşullara göre gerekirse üretime başladıktan sonra maliyet düşürme adımları atılırken, hedef maliyetleme, üretim başlamadan önce ürün tasarımına ve sürece odaklanırken, maliyetler oluşmadan önce yönetilmektedir.
- Hedef maliyetleme yöntemi, uzun vadeli maliyet yönetimine odaklanırken, geleneksel maliyetleme kısa vadeli maliyet yönetimine odaklanmaktadır.
- Geleneksel maliyetlemede, mühendisler tarafından geliştirilen bir ürün pazarlama departmanı tarafından satılır. Bu nedenle pazarlamacılar ve mühendisler arasındaki işbirliği düşüktür. Ancak hedef maliyetlemede, ürünün tasarımı ve geliştirilmesinden her departman sorumludur.

1.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Son yıllarda, işletmeler faaliyete dayalı maliyet yönetimini (FTM) oluşturarak geleneksel muhasebe yöntemlerine bağımlılıklarını azaltmıştır. İlk olarak işletme yöneticileri faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini ürün maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesini sağlayan bir yöntem olarak görmüştür. Ancak faaliyete dayalı maliyet yönetimi, işletme fonksiyonları çeşitliliğinde yaygın bir şekilde kullanılabilir ve daha yüksek karlara dönüştürebilen yönetim kararları için son derece faydalı bir rehberdir. Faaliyete dayalı maliyet yönetimi faaliyetlerin yapılmasıyla bu faaliyetlerin işletmenin kaynaklarına yaptığı talepler arasındaki ilişkiyi açıkladığından, işletme yöneticilerine maliyet nesnelerinin nasıl gelir oluşturduğu ve kaynakları tükettiği hakkında bilgi vermektedir (Cooper ve Kaplan, 1991, s. 130). Faaliyete dayalı maliyet yöntemi, işletmenin daha fazla gelire ulaşmasını sağlamak amacıyla gereken rehberliği eden etkili ve önemli bir yöntemdir (Cooper ve Slagmulder, 1999, s. 20).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, dolaylı maliyetlerin ve destek kaynaklarının faaliyetlere, iş süreçlerine, ürünlere, hizmetlere ve müşterilere atanmasının daha

doğru yollarını sağlamak için geliştirilmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri, birçok kurumsal kaynağın, ürün birimlerinin fiziksel üretimi için değil, çeşitli müşteri grupları için çeşitli ürün ve hizmetlerin üretilmesini sağlayan geniş bir destek faaliyetleri dizisi sağlamak için gerekli olduğunu kabul etmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 97). Faaliyet tabanlı maliyetleme, çıktı üretmek için gereken kaynak ve faaliyetlerin yanı sıra bunların maliyetleri ve miktarlarını da belirleyerek ürün veya hizmetler gibi maliyet nesnelerine işletme genel giderlerine atamaktadır (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010, s. 129).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyetleri doğru belirlemek için uygulanan bir yöntemdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet muhasebesinde nispeten yeni bir yenilik olsa da, birçok sektörde kar amacı gütmeyen kuruluşlar dahil tüm işletmeler tarafından hızla benimsenmektedir (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010, s. 127). Direkt malzeme maliyetleri ve direkt üretim işçilik maliyetleri ürünlerde kolayca izlenebilir, bu nedenle FTM sistemi, dolaylı maliyetlerin departmanlara süreçlere, ürünlere veya diğer maliyet nesnelerine atanmasını iyileştirmeye odaklanmakta ve bir maliyetleme sistemini iyileştirmenin en iyi araçlarından biridir (Datar ve Rajan, 2018, s. 180).

1.3.4.1.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı ve

Amaçları

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, en iyi şekilde, ürünü üretmek için gerekli faaliyetlerin nedensel ilişkilerine dayalı olarak maliyetleri ürünlere tayin eden bir sistemdir (Anklesaria, 2008, s. 82).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet nesneleri için gerçekleştirilen faaliyetlere dayalı olarak ürünler, hizmetler veya müşteriler gibi maliyet nesnelerine kaynak maliyetlerini atayan bir maliyetleme yaklaşımıdır (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010, s. 129).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi; bir işletmenin faaliyetleri, kaynakları, maliyet nesneleri, maliyet etkenleri ve faaliyet başarı kriteri hakkında mali veya mali olmayan verilere ulaşan ve ulaşılan verileri inceleyerek raporlaştıran bilgi sistemidir (Büyükşalvarcı, 2006, s. 162-163).

Faaliyet tabanlı maliyetleme; daha geniş anlamda işletme tarafından yapılan faaliyetleri tanımlayan, faaliyetlerin maliyetlerini izleyen ve bu maliyetlerin ürünlere dağıtılmasında farklı maliyet dağıtım etmenleri kullanılan bir sistemdir (Unutkan, 2010, s. 90).

Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyetlendirilen alandaki her bir faaliyet için dolaylı kaynak maliyetlerini önce toplayan ve ardından her faaliyetin maliyetini bu faaliyeti gerektiren ürünlere, hizmetlere veya diğer maliyet nesnelere atayan bir sistemdir (Horngren, Sundem, Burgstahler ve Schatzberg, 2014, s. 135).

Bu maliyetleme yaklaşımının temeli, bir işletmenin ürün veya hizmetlerinin, maliyetlere yol açan kaynakları kullanan faaliyetlerinin ve faaliyetlerinin sonuçları olmasıdır. FTM, maliyetleri faaliyetlere ve ardından maliyet nesnelere atarken kaynak maliyetleri, maliyet etmenleri, faaliyetler ve maliyet nesneleri arasındaki nedensel veya doğrudan ilişkileri tanımaktadır (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 129). Faaliyet tabanlı maliyetleme'nin amacı, ürünlere ortak maliyetleri tahsis etmek değildir. Amaç, ürün ve hizmetlerin üretimini ve müşterilere sunulmasını destekleyen faaliyetler için kullanılan tüm kaynakları ölçmek ve ardından fiyatlandırmaktır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 97). Faaliyet tabanlı maliyetleme'nin temel amaçları şunlardır (Morgan, 1993, s. 11):

- Ürün karlılığı rakamları ve anlamlı kar merkezi elde etmek,
- Anlaşılması kolay ve basit veriler hazırlamak,
- Uygun yönetsel hesap verebilirlik ve denetleme elde etmek,
- Malzeme ihtiyaç planlaması ve tam zamanında üretim ortamında ilerlemeyi izlemek için doğru platformu sağlamaktır.

FTM sistemlerinin iki önemli özelliği vurgulanmaktadır (Datar ve Rajan, 2018, s. 189);

- İlk olarak, bu sistemler, maliyetler ister değişken ister sabit olsun, ürünler tarafından kullanılan tüm maliyetleri tanımlamaktadır. FTM bilgilerini kullanarak uzun vadeli stratejik kararlar alırken, yöneticiler gelirlerin toplam

maliyetleri aşmasını istemektedir. Aksi takdirde şirket zarar edecek ve işine devam edemeyecektir.

- İkinci olarak, maliyetlerin hiyerarşisini tanımak, maliyetleri ürünlere tahsis ederken kritiktir. Yönetim muhasebecileri, ilk olarak her bir ürünün toplam maliyetini hesaplamak için maliyet hiyerarşisini kullanmaktadır. Daha sonra, toplam maliyetleri üretilen birim sayısına bölerek birim başına maliyetleri oluşturmaktadır.

1.3.4.2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile İlgili Temel

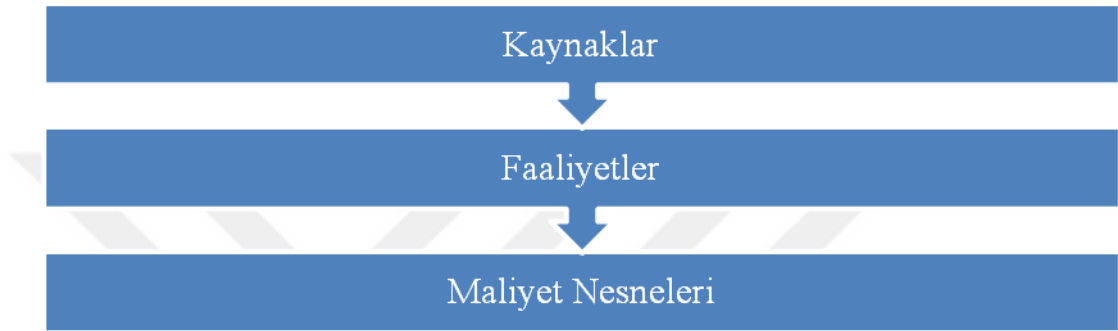
Kavramlar

Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi tartışmadan önce, birkaç önemli terimi tanımlamamız gerekmektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 129):

Kaynak, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde ihtiyaç duyulan veya tüketilen ekonomik bir unsurdur. Örneğin maaşlar ve malzemeler, üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ihtiyaç duyulan veya kullanılan kaynaklardır (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 129). Bir işletmenin kaynakları, zamanı, malzemeleri, taban alanını, ekipmanı, teknolojiyi ve diğer değerli şeyleri içermektedir (Daly, 2002, s. 115).

Faaliyet, bir işletmenin kaynaklarını harcama şeklini tanımlamak için kullanılır. Faaliyetler, bir işletmenin yaptığı eylemlerdir (Daly, 2002, s. 115). Faaliyet, tek bir eylem veya birkaç eylemin bir toplamı olabilir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 129). Faaliyetler genellikle doğası gereği rutindir ve tekrarlayan bir temelde gerçekleştirilen planlı bir dizi süreç kullanmaktadır. Faaliyetler müşteriyle, işletmeyle ilgili veya bir dizi başka faktörle ilgili olmaktadır. Çoğu durumda, insanlar işletmelerin gerçekleştirdiği çeşitli faaliyetleri kolayca belirlemektedir. Bir müşteriye hizmet verebilmek için işletmenin beş faaliyetten oluşan bir süreç gerçekleştirmesi gerekiyorsa, o zaman şirket kar ederse müşteriye yüklenen fiyatın bu faaliyetleri gerçekleştirmenin maliyetinden daha fazla olması gerekmektedir. Faaliyetler, maliyetin temel nedenlerini vurgulamaktadır. Faaliyet sayısı arttıkça maliyetler artar, faaliyetler ortadan kalktıkça maliyetler düşmektedir. Bazı faaliyetlerin gerçekleştirilmesi çok pahalıyken, diğerlerinin maliyeti çok düşüktür. Bir müşterinin

ihtiyaçlarını karşılamak için gereken faaliyetlerin anlaşılması, şirketin hizmetlerini kar getirecek bir fiyattan satma olasılığını önemli ölçüde artırmaktadır. Maliyete neyin yol açtığını anlayan bir şirketin, genel giderlere bir katkı sağlayan işleri kabul etme olasılığı daha düşüktür. Ayrıca, bir müşteri şirketin standart olmayan ekstra bir faaliyet gerçekleştirmesini istiyorsa, müşterinin standart bir ürün isteyen bir müşteriden daha fazla ücretlendirilmesi gerekmektedir (Daly, 2002, s. 118-119).



Şekil 2: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminde Maliyet Dağıtımı

Kaynak: (Daly, 2002, s. 118)

Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyetleri aşamalar halinde tayin etmektedir. Maliyetler faaliyetler tarafından tüketilir ve daha sonra faaliyetler maliyet nesneleri tarafından tüketilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyetler, kaynaklar ve maliyet nesneleri arasındaki hayati bağlantı haline gelmektedir (Daly, 2002, s. 118-119).

Faaliyet Havuzları, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde tüketilen kaynakların mantıksal gruplandırılmalarıdır (Bahhub, 2010, s. 4). Bir faaliyetin toplam maliyetini oluşturur ve birbiriyle yakın ilişkili farklı bir kaç faaliyet maliyeti bir maliyet havuzunda toplanabilmektedir (Ülker ve İskender, 2005, s. 199).

Maliyet etkenleri, bir faaliyetin maliyetinde bir değişikliğe neden olan veya bununla ilişkili bir faktördür (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010, s. 129). Bir faaliyet gerçekleştirildiğinde bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Faaliyetin gerçekleştirilmesi ile sonuca ulaşmak arasında bir sebep-sonuç ilişkisi vardır. Maliyetlerin oluşmasına neden olan faktörlere maliyet etmeni denir. Maliyet etmenleri normalde ölçülebilir

veya en azından bir şekilde tahmin edilebilmektedir. Faaliyet seviyeleri genellikle oluşturdıkları çıktılar açısından ölçülmektedir (Daly, 2002, s. 120). Maliyet etmenleri ikiye ayrılmaktadır (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 129):

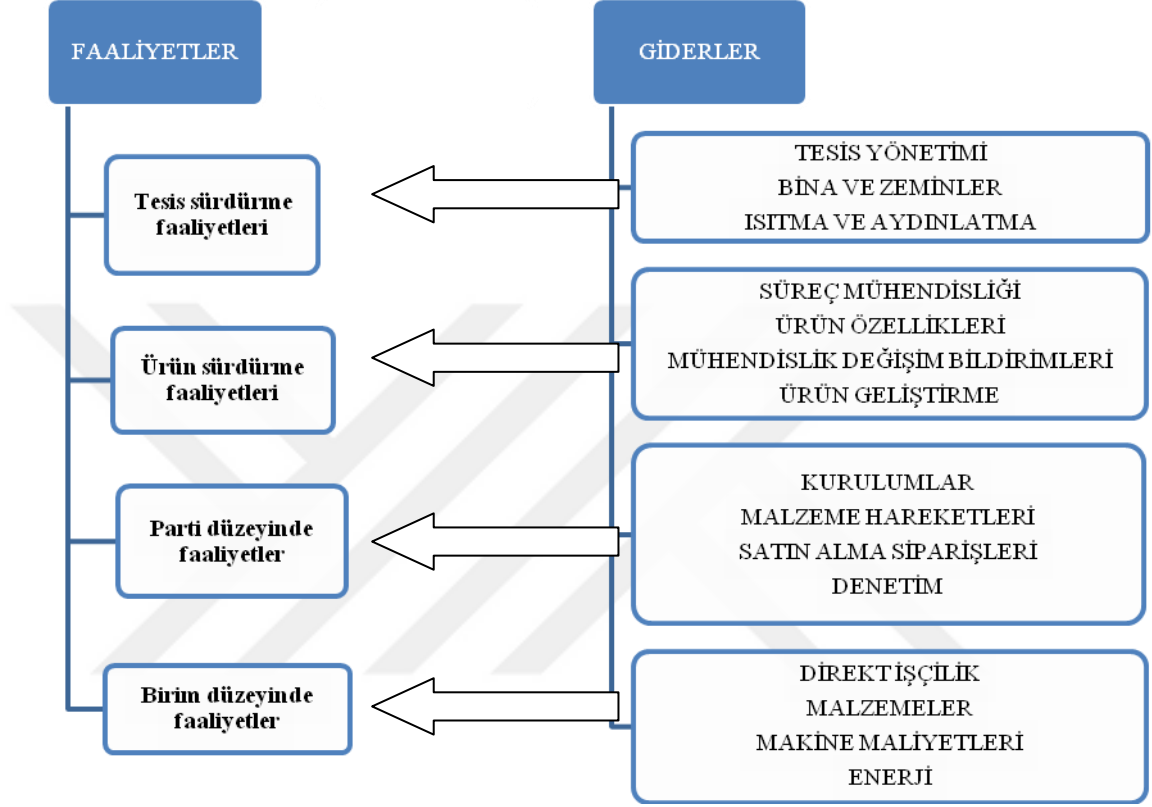
- **Kaynak maliyet etmeni**, bir faaliyet tarafından tüketilen kaynak miktarının bir ölçüsüdür. Bir faaliyet tarafından tüketilen veya bir faaliyetle ilişkili bir kaynak maliyetini belirli bir faaliyete veya maliyet havuzuna tayin etmenin maliyet faktörüdür. Kaynak maliyet etmenlerine örnek olarak, bir satın alma veya satış siparişindeki öge sayısı, ürün tasarımıındaki değişiklikler ve makine saatleri verilmektedir.
- **Faaliyet maliyet etmeni**, bir nesne için gerçekleştirilen bir faaliyetin miktarını ölçmektedir. Faaliyet maliyet havuzu maliyetlerini maliyet nesnelere atamak için kullanılmaktadır. Faaliyet tüketim maliyeti faktörlerine örnek olarak X ürününün imalatındaki makine saati sayısı veya Y Ürünü üretmek için kullanılan parti sayısı verilmektedir.

Maliyet nesnesi, faaliyet, müşteri, ürün veya ürün grubu gibi maliyetlerin atandığı herhangi bir şeydir. Faaliyet tabanlı maliyetlemede maliyet nesnesi terimi genellikle maliyetlerin tayin edildiği son nokta anlamında kullanılmaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemlerinde, son maliyet nesneleri genellikle ürünlerdir, ancak faaliyet tabanlı maliyetlemede maliyetler bunlara neden olana göre tayin edildiğinden, bazı maliyetler müşteriler gibi ürün olmayan maliyet nesneleri de olabilmektedir (Daly, 2002, s. 120).

Faaliyet hiyerarşisi, çeşitli faaliyet maliyet havuzlarını, farklı türde maliyet etkenleri, maliyet tahsis esasları veya neden-sonuç belirlemede farklı zorluk derecelerine göre kategorilere ayırmaktadır (Datar & Rajan, 2018, s. 182). Faaliyetlerin kaynak maliyetlerini belirlemek için bir işletme faaliyetleri, faaliyetlerin kaynakları tüketme şekline göre sınıflandırmaktadır (Blocher, Stout, & Cokins, 2010, s. 131). Üretim faaliyetleri bir maliyet hiyerarşisi boyutuna göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 89; Datar ve Rajan, 2018, s. 182):

- Birim düzeyinde faaliyetler

- Parti düzeyinde faaliyetler
- Ürün sürdürme faaliyetleri
- Tesis sürdürme faaliyetleri



Şekil 3: İşletme Maliyet Hiyerarşisi

Kaynak: (Cooper ve Kaplan, 1991, s. 132)

Hiyerarşi, yöneticilere faaliyetler ve tükettikleri kaynaklar arasındaki ilişki hakkında yapılandırılmış bir düşünme şekli sağlamaktadır. Yani, yöneticilerin bir ürünü veya tesisi desteklemek için kullanılan kaynakların parti düzeyindeki giderlerinden birim düzeyinde tüketilen doğrudan malzemeler ve elektrik giderlerini ayırt etmesi gerekmektedir (Cooper ve Kaplan, 1991, s. 131).

Birim düzeyinde faaliyetler, üretilen her birim ürün veya hizmet için gerçekleştirilmesi gereken faaliyetlerdir. Gerçekleştirilen birim düzeyindeki faaliyetlerin miktarı, üretim ve satış hacimleriyle orantılıdır. Maliyet nesnelerine dolaylı maliyetleri atamak için işgücü saatleri, makine saatleri, üretilen birimler gibi

tahsis temellerini kullanan geleneksel maliyet sistemleri, yalnızca birim düzeyinde maliyet faktörlerine dayanmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 90). Birim düzeyi maliyetler, bir ürün veya hizmetin her bir biriminde gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetleridir (Datar ve Rajan, 2018, s. 183). Kaynak maliyet etmeni ve faaliyet maliyet etmeni, birim düzeyindeki faaliyetler için büyük olasılıkla aynıdır (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010, s. 132).

Parti düzeyinde faaliyetler, her bir ürün veya hizmet biriminden ziyade, bir ürün veya hizmetin bir grup birimi ile ilgili faaliyetlerin maliyetleridir (Datar ve Rajan, 2018, s. 183). Bir parti seviyesinde faaliyet için gerekli kaynaklar, partideki birimlerin sayısından bağımsızdır (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 90). Parti seviyesindeki faaliyetlere örnekler şunlardır (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 132; Kaplan ve Cooper, 1997, s. 90);

- Makinelerin kurulması
- Satın alma siparişlerinin verilmesi
- Üretimin programlanması
- Partiye göre denetim yapılması
- Malzemelerin taşınması
- Üretimin hızlandırılması
- Kalite kontrol işlemleri
- İlişkili malzemelerin işlenmesi
- Fatura ödeme
- Müşteri siparişinin işlenmesi

Ürün sürdürme faaliyetleri, tek tek ürünlerin veya hizmetlerin üretiminin gerçekleşmesini sağlamak için gerçekleştirilmektedir (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 90). Birimlerin üretildiği veya hizmetlerin sağlandığı birim veya parti sayısına bakılmaksızın, bireysel ürünleri veya hizmetleri desteklemek için üstlenilen faaliyetlerin maliyetleridir (Datar ve Rajan, 2018, s. 183). Belirli bir ürün veya hizmetin üretimini desteklemektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 132). Ürün ve müşteri sürdürme faaliyetleri, faaliyetlerin gerçekleştirildiği bireysel ürünlere,

hizmetlere ve müşterilere kadar kolayca izlenmektedir. Ancak, ürün ve müşteri sürdürme faaliyetlerinde kullanılan kaynakların miktarı, tanım gereği, üretim ve satış hacimlerinden ve üretim partilerinin ve müşteri siparişlerinin miktarından bağımsızdır (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 90). Ürün sürdürme maliyetlerinin örnekleri şunlardır (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 90; Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 132; Datar ve Rajan, 2018, s. 183);

- Ürün araştırma ve geliştirme maliyetleri
- Mühendislik değişiklikleri yapma maliyetleri
- Yeni ürünlerin piyasaya sürülmesine yönelik pazarlama maliyetleri
- Ürünlerin tasarlanması
- Ürünler için gerekli parçaların satın alınması
- Ürün özelliklerinin bakımı ve güncellenmesi
- Ürünler ve hizmetler için özel test ve araçları
- Bireysel müşterilere hizmet vermek için sağlanan teknik destek

Tesis sürdürme faaliyetleri, yöneticilerin tek tek ürün veya hizmetlere kadar izleyemediği, ancak işletmeyi bir bütün olarak destekleyen faaliyetlerin maliyetleridir. Genel yönetim maliyetleri (üst yönetim tazminatı, kira ve bina güvenliği dahil) tesis sürdürme maliyetleridir (Datar ve Rajan, 2018, s. 183). Bu faaliyetler, ürünler veya müşteri hizmetleri ihtiyaçlarından kaynaklanmaz ve ayrı birimler, gruplar veya ürünlerle izlenemez (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010, s. 132). Bu maliyetler ile maliyet dağıtım arasında iyi bir neden-sonuç ilişkisi bulmak genellikle zordur, bu nedenle bazı şirketler tesis sürdürme maliyetlerini bu maliyetleri ürünlere tahsis etmek yerine işletme gelirinden ayrı bir toplu tutar olarak düşürmektedir. Bu yaklaşımı izleyen yöneticiler, maliyetlere dayalı kararlar alırken bazı toplu maliyetlerin tahsis edilmediğini akılda tutmalıdır. Tahsis edilmemiş tesis sürdürme maliyetlerinin bir kısmını geri kazanmak için tahsis edilen maliyetlerden çok daha yüksek fiyatlar belirlemelidir (Datar ve Rajan, 2018, s. 183). Tesis düzeyindeki faaliyetlere örnek olarak, genel amaçlı makinelerin bakımı, tesisin

güvenliği, yönetimi, işletme vergileri ve sigorta yer almaktadır (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 132).

1.3.4.3.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tasarım

Aşamaları

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama süreci farklı yazarlar tarafından ele alınmıştır. Bunlar:

- Faaliyet tabanlı maliyetleme aşağıdaki dört adımı içermektedir. Bunlar (Weil ve Maher, 2005, s. 222):
 - ✓ Adım1. Kaynakları tüketen faaliyetleri belirleyin ve bunlara maliyetleri atayın
 - ✓ Adım 2. Her bir faaliyetle ilişkili maliyet etmenlerini belirleyin
 - ✓ Adım 3. Maliyet belirleyici birim veya işlem başına bir maliyet oranı hesaplayın
 - ✓ Adım 4. Maliyet etken oranı ile ürün tarafından tüketilen maliyet etken birimlerinin hacmini çarparak ürünlere maliyetleri atayın
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini geliştirmek üç adımı gerektirmektedir. Bunlar (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 131):
 - ✓ Adım 1.Kaynak maliyetlerini ve faaliyetlerini tanımlama
 - ✓ Adım 2.Kaynak maliyetlerini faaliyetlere atama
 - ✓ Adım 3.Faaliyet maliyetlerini maliyet nesnelere atama
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulamak için için yedi aşamalı bir yaklaşım izlenmektedir. Bunlar (Datar ve Rajan, 2018, s. 184-188);
 - ✓ Adım 1: Maliyet Nesneleri Olan Ürünleri Belirleyin
 - ✓ Adım 2: Ürünlerin Doğrudan Maliyetlerini Belirleyin
 - ✓ Adım 3: Ürünlere Dolaylı Maliyetlerin Tahsisi için Kullanılacak Faaliyetleri ve Maliyet Tahsis Esaslarını Seçin
 - ✓ Adım 4: Her Maliyet Tahsisi Tabanı ile İlişkili Dolaylı Maliyetleri Belirleyin
 - ✓ Adım 5: Her Maliyet Tahsisi Tabanının Birim Başına Oranını hesaplayın
 - ✓ Adım 6: Ürünlere Tahsis Edilen Dolaylı Maliyetleri Hesaplayın

- ✓ Adım 7: Ürünlere Atanan Tüm Doğrudan ve Dolaylı Maliyetleri Ekleyerek Ürünlerin Toplam Maliyetini hesaplayın.

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin kurulmasında ve uygulanmasında önemli olan, her işletmenin karmaşıklık düzeyi ve maliyet-fayda arasında gerekli dengeyi kurarak kendi yapısal özelliklerine uygun ve kendisinden beklenen faydayı sağlayacak bir sistem kurmaya çalışılmaktadır. Kurulacak sistem, zaman içinde sürekli geliştirilerek değişen şartlara uyumlu olması sağlanmalıdır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama aşamaları farklı yazarlarca farklı şekillerde oluşturulmuş olmakla beraber çalışmada, faaliyet tabanlı maliyet yönteminin uygulama aşamaları altı adımda ele alınarak açıklanmaktadır (Yılmaz, 2009, s. 46-47):

1. Aşama: Faaliyetlerin Belirlenmesi
2. Aşama: Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi
3. Aşama: Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi
4. Aşama: Maliyet Havuzlarının Oluşturulması
5. Aşama: Faaliyet Etkenlerinin Seçilmesi
6. Aşama: Faaliyet Maliyetlerinin Ürün veya Hizmetlere Yüklenmesi

1.3.4.3.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Bir işletmede siparişin alınmasından müşteriye teslim edilmesi aşamasına kadar yapılan faaliyetlerin doğru olarak belirlenmesi büyük önem oluşturmaktadır. Faaliyetlerin belirlenmesinde işletmenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planı kullanılmaktadır. Organizasyon şeması kullanılarak faaliyetlerin belirlenmesinde şemada yer alan her bölüm kendi içerisinde alt faaliyetlere ayrılmaktadır (Eker, 2002, s. 244). Faaliyet analizleri yoluyla işletme, faaliyetlerini gerçekleştirmek için yaptığı işi tanımlamaktadır. Faaliyet analizleri, mevcut belgelerden ve kayıtlardan veri toplamanın yanı sıra anketler, gözlemler veya personel görüşmeleri ile ek veri toplamayı içermektedir. FTM proje ekip üyelerinin genellikle faaliyet verilerini toplarken çalışanlara veya yöneticilere sorduğu sorular şunları içermektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 131):

- Ne tür iş veya faaliyetler yaparsınız?
- Bu faaliyetleri gerçekleştirmek için ne kadar zaman harcıyorsunuz?
- Bu faaliyetleri gerçekleştirmek için hangi kaynaklar gereklidir?
- Faaliyetin ürün, hizmet, müşteri veya organizasyon için ne değeri var?

Ekip, endüstri mühendisleri ve yönetim muhasebecilerinin yardımıyla, yapılan işi gözlemleyerek ve ilgili tüm faaliyetlerin bir listesini yaparak faaliyet verilerini de elde etmektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 131).

1.3.4.3.2. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Bir FTM sisteminin uygulanmasındaki ilk büyük adım, sistemin temelini oluşturacak faaliyetleri belirlemektir. Bu zor ve zaman alıcı olmaktadır. Çünkü FTM uygulama ekibindeki bireylerin işletme yöneticileri ve çalışanlarıyla röportaj yapmaları ve onlardan ana faaliyetlerini açıklamalarını istemektedir. Normalde, bu çok uzun bir faaliyet listesi ile sonuçlanmaktadır. Bu tür faaliyet listelerinin uzunluğu bir sorun teşkil etmektedir. Bir yandan, FTM sisteminde izlenen faaliyetlerin sayısı ne kadar fazlaysa maliyetler de o kadar doğru olmaktadır. Öte yandan çok sayıda faaliyet içeren karmaşık bir sistemin tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi ve kullanılması maliyetlidir. Sonuç olarak, orijinal uzun faaliyet listesi, benzer faaliyetler birleştirilerek genellikle küçük bir sayıya indirilmektedir. Örneğin, hammaddelerin yükleme istasyonunda alınmasından depodaki uygun kutulara tasnif edilmesine kadar, hammaddelerin işlenmesi ve taşınmasında çeşitli eylemler söz konusu olmaktadır. Tüm bu faaliyetler, malzeme işleme adı verilen tek bir faaliyette birleştirilmektedir. Faaliyetleri birleştirirken faaliyetler uygun seviyede birlikte gruplanmalıdır. Genel olarak, yalnızca birbiriyle yüksek düzeyde ilişkili olan faaliyetleri bir düzeyde birleştirmek en iyisidir (Garrison, Noreen ve Brewer, 2010, s. 315)

1.3.4.3.3. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

Kaynaklar, FTM için maliyetleri açıklamaktadır. Bir kaynak, benzer bir işlevi yerine getiren maliyetlerin farklı ve homojen bir gruplamasından oluşmaktadır.

FTM için tüm kaynakların toplamı, belirli bir zaman çerçevesi ile bir işletmenin toplam maliyetine eşittir. İşletmenin mali sisteminden gelen veriler harcamaları harcama koduna(maaşlar, yan haklar, fazla mesai, kamu hizmetleri, dolaylı malzemeler, seyahat, telekomünikasyon, bilgi işlem, bakım ve amortisman) göre sınıflandırmaktadır. Kaynak maliyeti etmenleri bu sistemden giderleri belirler ve bunları kaynaklar tarafından gerçekleştirilen faaliyetlere yönlendirmektedir. Böylece, bu adımdan geçtikten sonra, işletmeler, hangi faaliyetlere ne kadar harcadıklarını belirlemektedir (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 86). Kaynaklar, maliyetlere üç şekilde yüklenmektedir (Cooper R. , 1989; Doğan, 1996, s. 154):

- Direkt yükleme
- Tahmini yükleme
- Dağıtım yoluyla yükleme

Direkt yükleme de gerçekten faaliyetlerin kullandığı kaynak maliyetlerini doğru olarak belirlenmektedir. Bu yöntem pahalıdır çünkü gerçek kullanımların ölçülmesi gerekmektedir. Kaynak kullanımlarının doğrudan ölçülmesi sonuçların doğruluk payını artırmakla birlikte FTM sistemlerini çok nadir kullanmaktadır. Tahmini yükleme de direkt ölçmenin zorluğu nedeniyle her faaliyetin kullandığı kaynakların maliyeti tahmin edilir. Tahmin amacıyla işletme yöneticileriyle görüşmelerin yapılması gerekmektedir. Dağıtım yoluyla yükleme de ise örnek olarak bu yöntemde işletme yönetim maliyeti kişi sayısı kullanılarak faaliyetlere dağıtmaktadır. Bu yöntem faaliyetlerin analizi ve geliştirilmesinde bir fayda sağlamadığı için en alt düzeyde kullanılmalıdır (Doğan, 1996, s. 154).

1.3.4.3.4. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Maliyet havuzlarının sayısı ve seçimi, uygulamada büyük ölçüde farklılıklar göstermektedir. Çok detaylı bir sistemde belirlenen her alt faaliyet için ayrı bir havuz kullanılmaktadır. Herhangi bir havuz için çok sayıda maliyet etkeni bulunuyorsa bu havuzun kendi içinde yeniden bölümlenmesi gerekmektedir. FTM sistemlerinde maliyet havuzlarının sayısı belirlenirken çeşitli faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir (Doğan, 1996, s. 160):

- **Belli bir havuzun toplam maliyeti;** Bir havuzda toplanan faaliyet maliyetleri, onun ayrı bir havuz olarak ele alınmasını gerektirecek ölçüde büyük olmalıdır.
- **Maliyet havuzunun homojenliği;** Faaliyet maliyetleri homojen olmalıdır. Yani, tek bir maliyet etmeni kullanılarak bu maliyetler doğru şekilde eşleştirilebilmelidir. Farklı maliyet havuzları benzer maliyet etkenleri kullanıyorsa bunların bir araya getirilerek tek bir havuz oluşturulması uygun olmaktadır
- **Faaliyet tüketimindeki farklılık;** Ürünlerin faaliyet tüketimleri arasında çeşitlilik söz konusu olduğu yerlerde maliyet havuzlarının birleştirilmesi yanlış sonuçlara neden olmaktadır.

1.3.4.3.5. Faaliyet Etkenlerinin Seçilmesi

Faaliyet maliyeti etmenleri, faaliyet tabanlı maliyet sistemlerinin temel yeniliğidir, ancak aynı zamanda FTM sistemlerinin en maliyetli yönüdür. Çoğu zaman, proje ekipleri organizasyonlarının operasyonlarının ekonomisini doğru bir şekilde belirlemek için faaliyet tabanlı maliyet yönetiminin potansiyel yeteneklerini tercih edmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 110). FTM sistem tasarımcıları, üç farklı faaliyet maliyeti faktöründen birini seçmektedir. Bunlar (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 95):

- İşlem etmenleri
- Süre etmenleri
- Yoğunluk etmenleri

İşlem etmenleri, Kurulum sayısı, giriş sayısı ve desteklenen ürün sayısı gibi işlem sürücüler, bir faaliyetin ne sıklıkla gerçekleştirildiğini saymaktır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 108). Tüm çıktılar faaliyette esasen aynı talepleri oluşturduğunda kullanılmaktadır. Örneğin, bir üretim çalışmasının planlanması, bir satın alma siparişinin işlenmesi veya benzersiz bir parça numarasının korunması, hangi ürünün planlandığından, hangi malzemenin satın alındığından veya sistemde hangi parçanın

desteklendiğinden bağımsız olarak aynı zaman ve çabayı gerektirmektedir. İşlem etmenleri, maliyet etkenlerinin en ucuz türüdür, ancak bir faaliyet her gerçekleştirildiğinde aynı miktarda kaynağın gerekli olduğunu varsaydığından, en az doğru olanı olabilir; yani faaliyet, ürünler arasında homojendir. Örneğin, kurulum sayısı gibi bir işlem sürücüsünün kullanılması, tüm kurulumların gerçekleştirilmesinin aynı zamanı aldığını varsaymaktadır. Birçok faaliyet için, bireysel maliyet nesneleri tarafından kullanımdaki varyasyon, bir işlem sürücüsünün faaliyet giderlerini maliyet nesnesine atamak için yapacağı kadar küçüktür. Bununla birlikte, faaliyeti gerçekleştirmek için gereken kaynak miktarı, üründen ürüne önemli ölçüde değişiyorsa, daha doğru ve daha pahalı maliyet faktörlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 96).

Süre etmenleri, bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereken süreyi temsil etmektedir. Farklı çıktılar için gerekli faaliyet miktarında önemli farklılıklar olduğunda süre etmenleri kullanılmalıdır. Örneğin, basit ürünlerin kurulumu yalnızca 10-15 dakika gerektirebilirken, karmaşık, yüksek hassasiyetli ürünlerin kurulumu 6 saat sürmektedir. Kurulum sayısı gibi bir işlem sürücüsü kullanmak, basit ürünleri kurmak için gereken kaynakların maliyetini aşacak ve karmaşık ürünler için gereken kaynakların maliyetinin altında kalacaktır. Bu bozulmayı önlemek için FTM tasarımcıları, kurulumların maliyetini tek tek ürünlere atamak için kurulum saatleri gibi bir süre etmeni kullanmaktadır. Süre etmenleri kurulum saatlerini, denetim saatlerini ve doğrudan çalışma saatlerini içermektedir. Malzemelerin hareketi için, hareket ettirilen mesafe bir süre faktörü olarak düşünülebilir; mesafe, malzemeleri bir noktadan diğerine taşımak için geçen süreyi temsil etmektedir. Genel olarak, süre etmenleri, işlem sürücülerinden daha doğrudur, ancak model, bir faaliyet her gerçekleştirildiğinde süreye ilişkin bir tahmin gerektirdiğinden, bunların uygulanması daha pahalıdır. Bir işlem sürücüsüyle (kurulum sayısı), tasarımcının yalnızca bir ürünün kaç kez kurulduğunu bilmesi gerekir, bu bilgiler üretim planlama sisteminden kolayca erişilebilir olmalıdır. Her ürünün kurulum süresini bilmek ek ve daha maliyetli bir bilgi parçasıdır. Bazı işletmeler, işlenen çıktının karmaşıklığına dayalı bir endeks oluşturarak süreyi tahmin etmektedir. Endeks, faaliyet tarafından

işlenen ürün veya müşterinin karmaşıklığının bir fonksiyonudur ve karmaşıklığın faaliyetin gerçekleştirilmesi için gereken süreyi etkilediği varsayılmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 96).

Yoğunluk etmenleri, en doğru faaliyet maliyeti etkenleridir, ancak uygulanması en pahalı olanıdır. Yalnızca bir faaliyetin gerçekleştirilmesiyle ilişkili kaynaklar hem pahalı hem de faaliyet her gerçekleştirildiğinde değişken olduğunda kullanılmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1997, s. 97). Yoğunluk etmenlerinde bir faaliyet her gerçekleştirildiğinde kullanılan kaynaklar için doğrudan gider aktarılmaktadır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 109). Faaliyet tabanlı maliyetleme, kaynak maliyetlerini faaliyetlere atamak için kaynak tüketim maliyeti etmenlerini kullanmaktadır. Faaliyetler, operasyonlarda kullanılan kaynakların maliyetini belirlediğinden, bir işletme neden-sonuç ilişkilerine dayalı olarak kaynak tüketen maliyet etmenlerini seçmelidir. Maliyet etmenlerine örnek olarak aşağıdakiler gösterilmektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 132);

- Personel ile ilgili faaliyetler için çalışma saatlerinin sayısı;
- Malzeme işleme faaliyetleri için hareketler;
- Makine tamiri ve bakımı için makine saatleri;
- Genel bakım ve temizlik faaliyetleri için metre-kare

Kaynakların maliyeti, doğrudan izleme veya tahmin yoluyla faaliyetlere atanmaktadır. Doğrudan izleme, faaliyetlere göre gerçek kaynak kullanımının ölçülmesini gerektirmektedir. Örneğin, bir makineyi çalıştırmak için kullanılan güç, makineye takılı olan sayaç okunarak doğrudan makinenin çalışmasına kadar izlenmektedir. Doğrudan izleme mevcut olmadığında, departman yöneticilerinin ve şeflerin, çalışanların belirlenen her faaliyet için harcadıkları zamanın (veya çabanın) miktarını veya yüzdesini tahmin etmeleri gerekmektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 132).

Ürünler, hizmetler ve müşteriler gibi faaliyetler ve maliyet nesneleri arasındaki bağlantı, faaliyet maliyet etmenleri tarafından yapılmaktadır. Bir faaliyet maliyeti belirleyicisi, bir faaliyetin çıktısının nicel bir ölçüsüdür. Faaliyet tabanlı

maliyet sistemleri, işçilik ve makine saatleri gibi geleneksel birim seviyesindeki faktörlere ek olarak, ürünlere ve müşterilere yönelik parti, ürün sürdürme ve müşteri sürdürme faaliyet maliyetlerini izleyebilen faaliyet maliyeti etkenlerinin kullanılmasını gerektirmektedir. Her bir faaliyet için, tasarımcı uygun bir faaliyet maliyeti etmenini seçer. Faaliyet maliyetlerini tek tek ürünlere atamak, her bir ürün için faaliyet maliyeti faktörünün miktarı hakkında bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 106).

1.3.4.3.6. Faaliyet Maliyetlerinin Ürün veya Hizmetlere Yüklenmesi

Son adım, uygun maliyet etmenlerine dayalı olarak maliyet nesnelerine faaliyet maliyetlerini veya faaliyet maliyet havuzlarını atamaktır. Çıktılar, işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirdiği maliyet nesneleridir. Bir maliyet sistemi için olağan çıktılar, ürünler ve hizmetlerdir; ancak çıktılar ayrıca müşterileri, projeleri veya iş birimlerini de içermektedir (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 132). Her bir maliyet merkezi için, maliyet sistemi tasarımcısı uygun maliyet etmeni hakkında bir seçim yapmaktadır. Bileşenlerin manuel olarak montajını yapan bir maliyet merkezi, doğrudan işçilik maliyeti etmenini kullanmaktadır. Otomatik makinelerden oluşan bir maliyet merkezi, maliyet etmeni olarak makine saatlerini kullanmaktadır. Bu nedenle, kapsamlı bir maliyet sistemi, her biri kendi maliyet etmenine sahip olan ve bu maliyet merkezinde gerçekleştirilen işin yapısını temsil etmek üzere seçilen yüzlerce farklı maliyet merkezinden oluşmaktadır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s. 104).

1.3.4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Faydaları ve Sınırlılıkları

Faaliyet tabanlı maliyetleme'nin başlıca faydaları arasında şunlar yer almaktadır (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 133);

- **Daha iyi karlılık;** FTM, daha doğru ve bilgilendirici ürün maliyetleri sağlayarak, daha doğru ürün ve müşteri karlılığı ölçümlerine ve

fiyatlandırma, ürün grupları ve pazar bölümleri hakkında daha iyi bilgilendirilmiş stratejik kararlara yol açmaktadır.

- **Daha iyi karar verme;** FTM, daha doğru ürün tasarım kararları, daha iyi müşteri destek kararları ve değer geliştirme projelerini teşvik ederek yöneticilerin ürün ve süreç değerini iyileştirmelerine yardımcı olarak, etkinlik artırıcı maliyetlerin daha doğru belirlenmesini sağlamaktadır.
- **Süreç iyileştirme;** FTM sistemi, süreç iyileştirmenin gerekli olduğu alanları belirlemek için bilgi sağlamaktadır.
- **Maliyet tahmini;** İyileştirilmiş ürün maliyetleri, fiyatlandırma kararları, bütçeleme ve planlama için iş maliyetlerinin daha iyi tahmin edilmesini sağlamaktadır.
- **Kullanılmayan kapasite maliyeti;** Birçok işletme satış ve üretimde mevsimsel ve döngüsel dalgalanmalar yaşadığından, tesis kapasitesinin kullanılmadığı zamanlar vardır. Bu, parti, ürün ve tesis seviyesindeki faaliyetlerde maliyetlerin oluştuğu, ancak kullanılmadığı anlamına gelmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri, kullanılmayan kapasitenin maliyetini belirlemek ve bu maliyet için ayrı bir muhasebe oluşturmak için daha iyi bilgi sağlamaktadır. Genel olarak amaç, kapasitenin yetersiz kullanım maliyetini düşürmek ve ürün ve hizmetleri uygun şekilde fiyatlandırmak için kapasite seviyelerini yönetmektir.

Ayrıca Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi şu avantajlara da sahiptir (Atkinson, Kaplan, Matsumura ve Young, 2012, s. 196):

- Büyük işletmeler için bile doğru bir model oluşturmak kolay ve hızlıdır.
- Kurumsal kaynak planlaması sistemlerinde bulunan detaylı işlem verilerini kullanmaktadır.
- Belirli siparişlerin, süreçlerin, tedarikçilerin ve müşterilerin belirli özelliklerini kullanan zaman denklemleriyle maliyetleri işlemlere ve siparişlere yönlendirmektedir.

- Kapasite kullanımına ve kullanılmayan kapasite maliyetine görünürlük sağlamaktadır.
- Yöneticilerin, tahmin edilen sipariş miktarları ve karmaşıklığı temelinde kaynak kapasitesi için bütçe ayırmalarına olanak tanıyarak gelecekteki kaynak taleplerini tahmin etmelerini sağlamaktadır.
- Kaynak maliyetleri ve süreç verimliliği değişikçe modeli güncellemek kolaydır.

Bu avantajların her biri, şirketin daha iyi kararlar almasına ve stratejisini uygulamasına yardımcı olarak bir şirketin rekabet gücüne önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır (Blocher, Stout ve Cokins, 2010, s. 133). Çeşitli işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanmasıyla elde edilen olumlu sonuçları, yöneticiler aşağıdaki gibi özetlemektedir:

- Faaliyet tabanlı maliyet yöntemleri, yöneticilerin karmaşıklığı anlamasına ve azaltmasına yardım etmektedir.
- Faaliyet tabanlı maliyet yöntemleri, ürün tasarımında önemli katkı sağlar. Bunun sonucunda, ürünle ilgili olmayan piyasa taleplerinin gelmesini engellemektedir.
- Faaliyet tabanlı maliyet yöntemlerinin tasarlanması gereksiz karmaşıklıklar içermemektedir.
- Faaliyet tabanlı maliyet yöntemlerinin karmaşıklığı ile üretimin karmaşıklığı birbirini tutmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme'nin sınırlılıkları ise şunlardır (Morgan, 1993, s. 15):

- Sadece bir oranla tüm genel giderlerle başa çıkamaz,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme'nin uygulanması, departman yapısına meydan okuduğu için önemli personel sorunlarına neden olabilir ve beraberinde getirdiği tüm "politik" sonuçlarla faaliyetleri ortadan kaldırmaktadır.
- Özellikle de başlangıçta önemli faydalar belirlenemediğinde motive etmede başarısız olmaktadır.

- Yeni bir fikir olmasından dolayı çalışanların bazılarında değişime karşı bir direnç oluşturacaktır.
- "Maliyet etkenleri" maliyete neden olduğundan, yöneticilerin itici güçleri kontrol edebilmesi ve iyileştirmelerle başa çıkabilmesi için bütçelerin "maliyet etken" detayı verecek şekilde yapılandırılması gerekmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanmasında ortaya çıkan zorluklar ise aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Bekçioğlu, Gürel ve Kızılyalçın, 2014, s. 25-26):

- İşletme yöneticilerinin genellikle kullanılan yöntemin yeterli olduğunu düşünmeleri
- Yöneticilerin yeni bir yöntemin uygulanmasının getireceği risklerden kaçınmaları
- İşletmelerde yöntemi uygulayacak kalifiye personel yetersizliği
- Yöntemin kurulmasının ve uygulanmasının yeni yatırımlar gerektirmesi ve pahalı bir yöntem olduğuna inanılması
- Yöntemin pahalı bir yöntem olması nedeniyle sadece büyük ölçekli işletmelerin yöntemin gerektireceği maliyetleri karşılayabilmesi
- Ülkemizde işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ niteliğinde olması ve finansman yetersizliği
- Geleneksel yapıda aile şirketlerinin fazla olması ve profesyonel yönetici eksikliği

1.3.4.5. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet yönteminde, kullanılan kaynakları etkileyen tek etkenin üretim hacmi olduğunu (yani ne kadar birim üretilirse o kadar fazla üretim maliyetine katlanılacağını) kabul etmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ise, kaynak kullanımının birden fazla nedeninin olduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu açıklamaktadır. Geleneksel maliyet yönteminde genel üretim

giderleri için yalnızca tek bir maliyet havuzu bulunurken, faaliyete dayalı maliyet yönteminde ise çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Geleneksel maliyet yönteminde sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta ve o da üretim hacmine bağlı olmaktadır. Geleneksel maliyet yöntemine göre ortak maliyet dağıtım anahtarı üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde ise her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Sonuç olarak, geleneksel maliyet yönteminde yalnızca bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini belirler, faaliyet tabanlı maliyet yönteminde ise çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetleri belirlenmektedir (Ketç, Campbell ve Baxe, 1991, s. 292; Karcioğlu, 2000, s. 156; Alkan, 2005, s. 49-50).

Tablo 1: Geleneksel ve Faaliyet tabanlı Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyet Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi
Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
Maliyet havuzları sayısı	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
Maliyet dağıtım anahtarları sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: (Ketç, Campbell ve Baxe, 1991, s. 292; Karcioğlu, 2000, s. 155; Alkan, 2005, s. 49)

Geleneksel maliyetleme yönteminde satış sayısı yüksek ürünleri yüksek, satış sayısı düşük ürünleri düşük maliyetlendirmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise hacim esas yerine faaliyet esasını kullanarak maliyetleri dağıttığı için işletme yöneticilerine daha doğru ve gerçekçi maliyet bilgilerini sağlamaktadır. Bu şekilde işletmenin daha doğru olan bu maliyet bilgilerini kullanarak ürünlerini daha gerçekçi fiyatlandırılmasını sağlayacaktır. İşletme bu yöntem sayesinde hangi ürünün daha karlı hangi ürünün geliştirilmesi gerektiği bilgilerine ulaşarak üretim

sürecini ve pazarlama stratejilerini buna göre düzenleyebilecektir (Yükçü, 2015, s. 928).

1.3.5. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

1.3.5.1. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin

Gelişimi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine

Getirilen Eleştiriler

FTM sistemlerinin oluşturulması pahalıydı, sürdürülmesi karmaşıktı ve değiştirilmesi zordu. Bu yüzden işletmeler FTM sistemlerinin zaman alıcı araştırma ve veri işleme maliyetleri nedeniyle, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini tamamen terk etti veya sistemlerini güncellemeyi bıraktı, bu da onları güncel olmayan ve son derece yanlış süreç, ürün ve müşteri maliyetleri tahminleriyle baş başa bırakmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde çok sayıda faaliyete rağmen, modelin gerçek işlemlerin karmaşıklığını yakalayacak kadar doğru veya yeterince ayrıntı içermemektedir. Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulayan işletmeler aşağıdaki sorunlarla karşılaşmıştır. Bu sorunlar şunlardır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 3-5);

- Görüşme ve anket sürecinin zaman alıcı ve maliyetli olması
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi için verilerin öznel olması
- Verilerin depolanması, işlenmesi ve raporlanmasının pahalı olması
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yerel olması ve işletme genelindeki kârlılık fırsatlarının bütünleşik bir görünümünü sağlayamaması
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi'nin değişen koşullara uyum sağlamak için kolayca güncellenememesi
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanılmayan kapasiteyi göz ardı etmesi

Bununla birlikte sistem genelinde yöneticilere sağlamak için kurumsal kaynak planlama sisteminden otomatik veri beslemelerini kullanan yeni bir faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı

Maliyetleme (ZDFTM) olarak adlandırdığımız yeni yaklaşım, şirketlere faaliyetlerinin maliyet ve kapasite kullanımını ve siparişlerin, ürünlerin ve müşterilerin karlılığını belirlemek için pratik bir seçenek sunmaktadır. ZDFTM, şirketlerin maliyet yönetim sistemlerini terk etmelerini değil, iyileştirmelerini sağlar. Yöneticiler, süreç iyileştirmeleri için öncelikleri belirlemek, ürün çeşitliliğini ve karmasını rasyonelleştirmek, müşteri siparişlerini fiyatlandırmak ve müşteri ilişkilerini her iki tarafın da yararına olacak şekilde yönetmek için doğru maliyet ve karlılık bilgileri sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 3).

1.3.5.2.Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı ve

Amaçları

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel FTM yaklaşımından daha basit, daha ucuz ve çok daha güçlüdür. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, adından da anlaşılacağı gibi, kaynak maliyetlerini doğrudan işlemler, siparişler, ürünler, hizmetler ve müşteriler gibi nesnelere yönlendirmek için zamanı kullanmaktadır. Bir kaynak kapasite ölçüsü olan zamanın birincil maliyet belirleyicisi olarak kullanılması, ZDFTM'nin FTM'de olan kaynak maliyetlerini maliyet nesnelere yönlendirmeden önce faaliyetlere tahsis etme karmaşık aşamasını atlamasını sağlamaktadır. Personel ve ekipman gibi çoğu kaynak, işi yapmak için hazır oldukları süre ile kolayca ölçülebilen kapasitelere sahip olduğundan, ZDFTM, zamanı birincil maliyet faktörü olarak kullanmaktadır. Maliyet faktörü oranının değişmesine İki faktör neden olmaktadır. Bunlar (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 3-23):

- **Birincisi**, tedarik edilen kaynakların fiyatlarındaki değişiklikler kapasite maliyet oranını etkilemektedir. Yeni makineler ikame edilirse veya bir sürece eklenirse, analist kapasite maliyet oranını yeni ekipmanın tanıtılmasıyla ilişkili işletme giderindeki değişikliği yansıtacak şekilde değiştirmektedir.
- **İkincisi**, faaliyetin verimliliğindeki değişimdir. Kalite programları, diğer sürekli iyileştirme çabaları, yeniden yapılandırma veya yeni teknolojileri kullanımı aynı faaliyet için gereken zamanı veya kaynakları azaltmaktadır.

Bu süreçte kalıcı, sürdürülebilir iyileştirmeler yapıldığında, ZDFTM analisti birim zaman tahminlerini (ve dolayısıyla kaynaklar üzerindeki talepleri) süreç iyileştirmesini yansıtacak şekilde değiştirmektedir.

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin amaçları aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Köroğlu, 2012, s. 99):

- Müşteriler ve tedarikçiler ile kârlı iş yapma yöntemlerinin oluşturulması
- İşletmenin kar etmesini sağlayan ürün ve hizmetlere odaklanılması
- Müşteriler için yapılacak çalışmaların kârlılığa göre belirlenmesi
- Müşterilerin ve işletme yöneticilerinin teşvik edilmesinde karlılığın ön planda tutulması
- Minimum sipariş miktarı gibi kâr sağlayan işletme politikalarının uygulanması
- Müşteri ve tedarikçileri değerlendirilmesinde kârlılığın dikkate alınması
- Ürün, hizmet ve süreç tasarım çalışmaları yapılırken kârlılık ile ilişkilerinin kurulması
- İşlerin fiyatlandırılması veya kabul edilmesi aşamasında karlılık analizinin yapılması
- İşletmedeki süreç iyileştirmelerinde önceliklerin belirlenmesi

1.3.5.3.Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel FTM, gerçekleştirdikleri çeşitli faaliyetler hakkında bilgi almak için şeflerle ve departman personeliyle görüşen bir proje ekibiyle başlamaktadır. Örneği basitleştirmek için, FTM ekibinin departmanın aşağıdaki üç faaliyeti gerçekleştirdiğini belirlediğini varsayalım (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 6):

- Müşteri siparişlerini işleme
- Müşteri soru ve şikayetlerini işleme
- Müşteri kredi kontrolleri yapma

Bir sonraki adımda, ekip çalışanlarla görüşür ve anket yapar, onlardan bu üç faaliyet için harcadıkları (veya harcamayı bekledikleri) zamanın yüzdesini tahmin etmelerini istemektedir. Analizin bu kısmı genellikle zaman alıcıdır ve insanların yanıt vermesi zordur. FTM ekibi, üç faaliyet arasında harcanan gerçek zaman karışımını gözlemleyerek haftalar harcamaya hazır olmadığı sürece çalışanların öznel zaman dağılımlarını gerçekten doğrulayamamaktadır. ZDFTM, faaliyet tanımlama aşamasını atlar ve bu nedenle, departmanın maliyetlerini departmanın gerçekleştirdiği çoklu faaliyetlere tahsis etme ihtiyacını gidermektedir. Zaman odaklı yaklaşım, geleneksel FTM 'nin maliyetli, zaman alıcı ve öznel etkinlik ölçme görevinden kaçınmaktadır. Kaynak maliyetlerini gerçekleştirilen faaliyetlere ve işlenen işlemlere doğrudan ve otomatik olarak atayan zaman denklemlerini kullanmaktadır. Yalnızca iki parametrenin tahmin edilmesi gerekmektedir: departman için kapasite maliyet oranı ve departmanda işlenen her işlemin kapasite kullanımı. Her iki parametre de kolayca ve objektif olarak tahmin edilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 6-7).

Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, modeli için gereken ikinci tahmin, her bir işlemi gerçekleştirmek için gereken kapasitedir. Geleneksel FTM, makine kurma, satın alma emri verme veya müşteri talebini işleme gibi bir faaliyet yaklaşık aynı süreyi aldığı anda bir işlem sürücüsü kullanmaktadır. ZDFTM, bu tür işlem sürücülerini kullanmak yerine, proje ekibinin bu işlem etkinliklerinin her birini gerçekleştirmek için gereken süreyi tahmin etmesini sağlamaktadır. Zaman tahminleri ya doğrudan gözlemle ya da mülakatlar yoluyla elde edilmektedir. Pratik kapasite tahmininde olduğu gibi, hassasiyet kritik değildir; yakın olarak doğruluk yeterlidir. Çalışanların geleneksel bir FTM modeli için öznel olarak tahmin ettiği yüzdelerin aksine, zaman odaklı bir modeldeki kapasite tüketim tahminleri kolaylıkla gözlemlenmekte ve doğrulanmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 8).

Özetle, ZDFTM modelleri faaliyetler temelinde güncellenmektedir (üç ayda bir veya yılda bir). Analistler, sağlanan kaynakların maliyetlerinde veya faaliyet için gerekli kaynaklarda önemli bir değişiklik olduğunu öğrendiklerinde, kapasite maliyet oranını güncellemektedir. Bir faaliyetin gerçekleştirildiği verimlilikte önemli ve

kalıcı bir değişim olduğunu öğrendiklerinde, gereken daha düşük zamanı yansıtmak için birim zaman tahmini azaltılmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 11).

Tablo 2: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Aşamalarının Karşılaştırılması

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları	Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları
Adım 1 Farklı genel gider faaliyetlerini tanımlayın	Adım 1 Çeşitli kaynak gruplarını (departmanları) tanımlayın
Adım 2 Bir kaynak sürücüsü kullanarak genel masrafları farklı faaliyetlere atayın	Adım 2 Her kaynak grubunun toplam maliyetini tahmin edin
Adım 3 Her aktivite için faaliyet sürücüsünü belirleyin	Adım 3 Her kaynak grubunun pratik kapasitesini tahmin edin (örn. Tatil, toplantı ve eğitim saatleri hariç mevcut çalışma saatleri)
Adım 4 Toplam faaliyet maliyetlerini aktivite sürücüsünün pratik hacmine bölerek aktivite sürücü oranını belirleyin.	Adım 4 Kaynak grubunun toplam maliyetini pratik kapasiteye bölerek her kaynak grubunun birim maliyetini hesaplayın
Adım 5 Maliyetleri siparişlere, ürünlere veya müşterilere göre izlemek için faaliyet sürücü oranını faaliyet sürücüsü tüketimiyle çarpın	Adım 5 Faaliyetin zaman denklemine ve olayın özelliklerine bağlı olarak her olay için zaman tahminini belirleyin.
	Adım 6 Her kaynak grubunun birim maliyetini olay için zaman tahmini ile çarpın

Kaynak: (Everaert, Bruggeman, Sarens, Anderson ve Levant, 2008, s. 175)

1.3.5.4. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Genel Yapısı

Zamana dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yalnızca iki parametrenin tahminini gerektirmektedir (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 1-6):

1. Tedarik edilen kapasitenin birim maliyeti
2. İşletmenin ürünler, hizmetler ve müşteriler için gerçekleştirdiği faaliyetlerin birim süresi

1.3.5.4.1. Tedarik Kapasitesinin Birim Maliyet Tahmini

Yeni yöntem, geleneksel yaklaşımda olduğu gibi, tedarik kapasitesinin maliyetini tahmin ederek başlamaktadır. Faaliyetleri gerçekleştiren çeşitli kaynak gruplarını belirlenir. Tedarik kapasitesi maliyeti ve pratik kapasite tahminleriyle, birim maliyet şu şekilde belirlenmektedir(Kaplan ve Anderson, 2003, s. 6-7):

Birim maliyet = Tedarik edilen kapasite maliyeti / Tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesi

Bir üretim departmanına sağlanan kaynakların maliyeti birkaç unsurdan oluşmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 41-42):

- **Personel ücretleri** - maaşlar ve bordro vergileri, sağlık sigortası ve kazanılan emeklilik yardımları gibi tam olarak tahakkuk eden yan haklar
- **Ekipman ve teknoloji:** çalışanlar ve amirleri tarafından kullanılan bilgi işlem ve telekomünikasyon kaynakları dahil ekipman maliyeti
- **Bina kirası.** Çalışanlar ve ekipmanlar için alan sağlama maliyeti
- **Diğer dolaylı kaynaklar ve destek kaynakları:** insan kaynakları, finans ve bilgi teknolojisi gibi şirket destek departmanlarından atanan harcamalar

Bir kaynak grubunun pratik kapasitesini ölçmek önemsiz ve zor bir konu değildir. Çoğunlukla pratik kapasite, teorik kapasitenin % 80 veya % 85'i olarak tahmin edilmektedir. Yani, bir çalışan veya makine normalde haftada 40 saat çalışabiliyorsa, pratik kapasitenin haftada 32 saat olduğu varsayılmaktadır. Bu tahmin, personelin molalar, varış ve çıkış zamanının % 20'sine, fiili iş performansı ile ilgili olmayan iletişim ve okumaya, bakım, onarım ve arızalanmalardan kaynaklanan kesinti süresinin % 20'si hesaplanmaktadır. Pratik kapasiteyi tahmin etmenin basit bir alternatifi, geçmiş faaliyet seviyelerinin zaman serilerini incelemektir. Örneğin, son 12 veya 24 ayda işlenen müşteri siparişlerinin sayısına bakın ve maksimum sipariş sayısına sahip ayı tanımlayın. Bu süre zarfında işin aşırı gecikmeler, kalitesiz, fazla mesai veya stresli çalışanlar olmadan yapılıp yapılmadığını kontrol edin. Değilse,

başlangıç noktası olarak, bu maksimum sayıyı o faaliyeti gerçekleştiren kaynakların kapasitesinin tahmini olarak kullanın. Tüm FTM tasarım kararlarında olduğu gibi, analiz, parametrelerin tahmin edilmesindeki küçük hatalara büyük ölçüde duyarlı değildir. Amaç, kapasiteyi %100 doğru tahmin etmek değil gerçek sayının % 5-10 hata payıyla bulunması doğru olmaktadır. Tahmin hatalıysa, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin çalıştırma süreci hatayı ortaya çıkaracaktır (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 6-7).

Yukarıda açıklananları bir örnekle açılmak gerekirse (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 6-7); işletmedeki tüm kaynakların 3 aylık(çeyrek) olarak 560.000TL olduğunu ve bu faaliyetleri gerçekleştiren 28 personel olduğunu ve teorik kapasite olarak her işçi ayda yaklaşık 10.560 dakika veya her üç ayda bir 31.680 dakika çalışmaktadır. Teorik kapasitenin yaklaşık % 80'ini oluşturan pratik kapasite ise çalışan başına her çeyrek için yaklaşık 25.000 dakika veya 700.000 dakikadır.

Birim maliyet = $560.000 / 700.000 = 0,80\text{TL/Dakika}$

1.3.5.4.2. Her Bir Faaliyetin Gerçekleşmesi İçin Gerekli Olan Birim Zaman Tahmini

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi için gerekli olan ikinci bilgi unsuru, bir işlem faaliyetini gerçekleştirmek için gereken sürenin tahminidir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme süreci faaliyet her gerçekleştirildiğinde gereken süreye ilişkin bir tahmin kullanılmaktadır. Bu birim zaman tahmini, zamanlarının yüzde kaçının tüm faaliyetlere harcandığını öğrenmek için çalışanlarla görüşme sürecinin yerini almaktadır. Zaman tahminleri ya doğrudan gözlemle ya da görüşmeler yoluyla elde edilebilir. Kesinlik kritik değildir; yaklaşık olarak doğruluk yeterlidir (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 7).

Yukarıdaki örnek üzerinde, müşteriyle ilgili üç faaliyet için aşağıdaki ortalama birim sürelerinin tahminlerini elde ettiğini varsayalım (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 7):

Tablo 3: İşletme Faaliyet Sürelerinin Belirlenmesi

Müşteri siparişlerini işleme	40 dakika
Müşteri şikayetlerini işleme	220 dakika
Kredi kontrolü yapma	250 dakika

Kaynak: (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 7)

Tablo 4: Faaliyet Maliyeti Sürücü Oranının Hesaplanması

Faaliyet	Birim Süresi (dakika)	Faaliyet Maliyeti Sürücü Oranı*0,80 TL / dakika
Müşteri siparişlerini işleme	40	32 TL
Müşteri şikayetlerini işleme	220	176 TL
Kredi kontrolü yapma	250	20 TL

Kaynak: (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 7)

Bu oranlar önceden tahmin edilenden daha düşüktür. Bu tutarsızlığın nedeni, son çeyrekte bu faaliyetleri gerçekleştirmenin maliyetini hesapladığımızda ortaya çıkmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 8):

Tablo 5: Faaliyet Maliyetinin Hesaplanması

Faaliyet	Birim Zaman	Miktar	Toplam Dakika	Toplam Maliyet (TL)
Müşteri siparişlerini işleme	40	9,800	392,000	313,600
Müşteri şikayetlerini işleme	220	280	61.600	49.280
Kredi kontrolü yapma	250	500	125.000	100.000
Toplam			578,600	462,880

Kaynak: (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 8)

Analiz, dönem boyunca tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesinin (578.600 / 700.000) yalnızca % 83'ünün verimli işler için kullanıldığını (ve bu nedenle 560.000 TL 'lik toplam giderlerin yalnızca % 83'ünün bu dönemde müşterilere tahsis edildiğini) ortaya koymaktadır. Geleneksel FTM sistemi, çaba dağılımı anketinin oldukça doğru olmasına rağmen – üç faaliyet arasındaki yaklaşık dağılımın % 70'i, % 10'u ve % 20'si - her iki kaynak maliyetini(Kullanılan kapasite ve kullanılmayan kaynakların maliyetleri) de içerdiği için faaliyetlerin gerçekleştirilmesinin maliyetlerini fazla belirlemektedir. Organizasyon, faaliyetin her bir örneğini gerçekleştirmek için birim zamanları belirleyerek, hem her bir faaliyetin maliyeti ve temelindeki verimlilik hem de kullanılmayan kapasitenin miktarı (121.400 saat) ve maliyeti (97.120 TL) faaliyeti gerçekleştirmek için sağlanan

kaynaklar hakkında daha geçerli bir bilgi olmaktadır. (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 8).

Kaynak sağlama maliyeti, sağlanan kaynakların pratik kapasitesi ve kaynaklar tarafından gerçekleştirilen her faaliyet için birim zaman tahminleri ile raporlama sistemi her dönem için oldukça basit hale gelmektedir. Sonraki dönemde faaliyetlerin miktarının 10.200'ünün müşteri siparişlerini işlemeye, 230'unun müşteri şikayetlerini işlemeye ve gerçekleştirilen 540'ının ise kredi kontrolü olduğunu varsayalım. Dönem boyunca, üç faaliyetin her birinin maliyeti, pratik kapasitede hesaplanan standart oranlara göre tayin edilir: sipariş başına 32 dolar, şikayet başına 176 dolar ve kredi kontrolü başına 200 dolar. Bu hesaplama, müşterilerden işlemler gerçekleştikçe, müşteri yönetim maliyetlerini bireysel müşterilere atamak için gerçek zamanlı olarak gerçekleştirilmektedir. Dönemin sonundaki rapor hem basit hem de bilgilendiricidir (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 8).

Tablo 6: Dönem Sonu Raporu

Faaliyet	Birim Zaman	Miktar	Toplam Dakika	Birim Maliyet	Atanan Toplam Maliyet
Müşteri siparişlerini işleme	40	10.200	408.000	32	\$ 326.400
Müşteri şikayetlerini işleme	220	230	50.600	176	40.480
Kredi kontrolü yapma	250	540	135.000	200	108.000
Toplam Kullanılan Kapasite			593,600		\$ 474,880
Toplam Tedarik edilen			700.000		\$ 560.000
Kullanılmayan (Atıl)Kapasite			106,400		\$ 85,120

Kaynak: (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 8)

Rapor, üç faaliyet için harcanan tahmini süreyi ve faaliyet taleplerini karşılamak için gereken kaynak maliyetlerini ortaya koymaktadır. Ayrıca, sağlanan kapasite (hem miktar hem de maliyet) ile kullanılan kapasite arasındaki farkı belirtmektedir. Yöneticiler, 106.400 dakikalık (1.773 saat) kullanılmayan kapasitenin 85.120 TL 'lik maliyetini gözden geçirebilir ve kaynak arzını ve ilgili masrafları azaltmak için eylemler tasarlamaktadır. Yöneticiler şu anda kullanılmayan kapasiteyi azaltmak yerine bu kapasiteyi gelecekteki büyüme için ayırmayı seçebilmektedir. Yöneticiler yeni ürün tanıtımlarını, yeni pazarlara açılmayı veya sadece ürün ve

müşteri talebindeki artışları düşünürken, artan işin ne kadarının mevcut kapasite tarafından idare edilebileceğini ve ek harcama gerektirecek kapasite eksikliklerinin nerede ortaya çıkabileceğini tahmin edebilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 9).

1.3.5.4.2.1. Zaman Denklemleri

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme farklı işlem türleri tarafından yapılan zaman taleplerindeki değişiklikleri kolayca birleştirmektedir. Şimdiye kadar yapılan, tüm siparişlerin veya işlemlerin aynı olduğu ve işlenmek için aynı süreyi gerektirdiği varsayımını basitleştirmeyi gerektirmemektedir. İşletmeler genellikle tek tek işlemlerin daha basit veya daha karmaşık işlemesine neden olan etkenleri tahmin etmektedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, bölümün kaynak talebini basit bir denklemle tahmin etmektedir. Zaman denklemi basit bir matematiksel ifade olarak aşağıda gösterilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 10-29):

İşlem süresi = Bireysel faaliyet sürelerinin toplamı

$$= (\beta_0 + \beta_1.X_1 + \beta_2.X_2 + \beta_3.X_3 + \beta_4.X_4 + \beta_5.X_5 \dots \beta_i.X_i)$$

β_0 , temel faaliyeti gerçekleştirmek için standart süre

β_i , ek faaliyet için tahmin edilen bir süre

X_i ; ek faaliyet miktarı

Görünüşte karmaşık ve veri zahmetli olsa da, aslında birçok şirketin kurumsal kaynak planlaması sistemleri sipariş, paketleme, dağıtım ve diğer özelliklere ilişkin verileri zaten depoladığından, aslında zaman denklemlerinin uygulanması oldukça basittir. Bu sipariş ve işleme özel veriler, herhangi bir sipariş için belirli zaman taleplerinin, kaynak tüketimini etkileyen her bir özelliğin varlığını test eden basit bir algoritma ile hızlı bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktadır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelleri, bir zaman denklemine terimler ekleyerek varyasyonla doğrusal olarak genişlemektedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelindeki zaman denklemleri, yöneticilere geleceği simülasyon yeteneği de sağlamaktadır. Model, gelecekteki dönemlerin satış ve

Üretim planlarını sağlamak için gereken kaynak kapasitesi için gerekli arz ve harcamaları analitik olarak hesaplayan yeni bir bütçeleme sürecine kolayca eklenmektedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modelleri, bir sektördeki işletmelerin kullandıkları süreçler aynı olduğundan genellikle benzerdir. Bir işletmede zamana dayalı doğru bir algoritma oluşturmak, tipik olarak diğer işletmelere ve hatta bir sektördeki diğer işletmelere kolayca uygulanabilen ve özelleştirilebilen bir şablon görevi görmektedir (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 10-11).

1.3.5.5.Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları

Yöneticiler, alışma koşullarındaki değişiklikleri yansıtmak için bir zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modellerini kolayca güncelleyebilmektedir. Daha önce belirtildiği gibi, bir departmana daha fazla faaliyet eklendiğinde personel ile yeniden görüşmek zorunda kalmazlar. Tanımlanan her yeni faaliyet için gereken birim süreleri basitçe tahmin edilmektedir. Yöneticiler, karmaşık bir işlemin gerçekleştirilmesi gerektiğinde gereken artan birim zamanı tahmin ederek karmaşık emirlere karşı basit emirlerin etkisini birleştirmektedir. Yöneticiler ayrıca maliyet sürücüsü oranlarını kolayca güncelleyebilmektedir. Yönetim aracı olarak zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme bu özelliklerin yanı sıra aşağıdaki avantajlara sahiptir: (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 11-13):

- Doğru bir model oluşturmak için daha kolay ve daha hızlı bir yöntemdir.
- Kurumsal Kaynak Planlaması ve müşteri ilişkileri yönetimi sistemlerinde bulunan verilerle iyi entegre olmaktadır (bu, sistemi daha dinamik ve daha az emek yoğun hale getirir).
- Belirli siparişlerin, süreçlerin, tedarikçilerin ve müşterilerin belirli özelliklerini kullanarak maliyetleri işlemlere ve siparişlere yönlendirmektedir.
- En son faaliyetlerin ekonomik durumunu belirlemek için aylık olarak kullanılabilir.
- Süreç verimliliği ve kapasite kullanımı için görünürlük sağlamaktadır.

- Kaynak taleplerini tahmin ederek, şirketlerin tahmini sipariş miktarları temelinde kaynak kapasitesi için bütçe ayırmasına olanak tanımaktadır.
- Kurumsal ölçeklenebilir uygulama yazılımları ve veritabanı teknolojileri aracılığıyla kurum bazında modellerde kolayca kullanılabilir.
- Hızlı ve ucuz ürün bakımı sağlamaktadır.
- Kullanıcılara sorunların temel nedenini belirlemede yardımcı olmak için ayrıntılı bilgiler sağlamaktadır.
- Müşteriler, ürünler, kanallar, bölümler ve süreçlerde karmaşık olan ve büyük miktarlarda insan ve sermaye harcamaları olan herhangi bir sektör veya işletmede kullanılabilir.

1.4. Stratejik Maliyet yöntemleri ile ilgili Otel İşletmelerinde Yapılan Çalışmaların İncelenmesi

1.4.1. Hedef Maliyetleme Alan Yazınının İncelenmesi

Uluslar arası alan yazınında konaklama işletmeleri ile ilgili ulaşılan çalışmalar:

- (Pajrok, 2014); hedef maliyetleme yöntemini konaklama işletmelerinde uygulamış ve faydalarını belirtmiştir. Hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde maliyetin yönetilmesi ve azaltılması için güvenilir bir yöntem olduğunu belirlemiştir.
- (Attarwala ve Balasubramaniam, 2019); Mumbai’de 3 yıldızlı otel işletmesini analiz etmişlerdir. Araştırma sonucunda yoğun rekabet ve karlılık kısıtlamalarının stratejik değişkenleri arasında maliyetleri yönetmek ve azaltmak için güvenilir bir yöntem olarak hedef maliyetleme yaklaşımını göstermişlerdir.

Ulusal alan yazınında konaklama işletmeleri ile ilgili ulaşılan çalışmalar:

- (Nubin, 2006); otel işletmesinde yaptığı çalışmada örnek olay yöntemini kullanmıştır. Öncelikle otel işletmesinde hedef maliyetleme çalışmasında hizmet ürününü fonksiyonlarına ayırmıştır. Sonra bu fonksiyonların müşterilerin

gözündeki değerini belirlemek için müşteriler üzerinde bir araştırma yapmış ve hedef maliyetleme yönteminin hizmet işletmelerinde sanayi işletmelerinde olduğu kadar fayda sağlayabileceğini belirlemiştir.

- (Akkaya, 2010); Antalya'nın Belek ilçesinde bulunan beş yıldızlı bir resort otel, tatil köyü ve kongre merkezinin de içinde bulunduğu 3 işletmede analiz yapmıştır. Yapılan analiz sonucunda işletmenin, her şey dahil konaklama hizmetinin maliyetini sadece yiyecek-içecek maliyetleri bazında ele aldığı görülmüştür. Yiyecek-içecek maliyetleri işletme maliyetlerinin % 34'ünü kapsamaktadır ve bunun yaklaşık % 62'si de değişken maliyetlerden oluşmaktadır. Araştırmada hedef maliyetleme yönetiminin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği değerlendirilmiş, yapılan analiz ve uygulama sonucunda uygulanabileceği belirlenmiştir.
- (İrdem, 2010); Bir otel işletmesinde yaptıkları araştırmanın sonucunda hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımlarının otel işletmelerinde birlikte uygulanabileceğini belirlemiştir.
- (Sucu, 2011); Antalyada bulunan 3 yıldızlı otel işletmesini örnek olay yöntemi ile araştırmıştır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin otel işletmesinde uygulanması ile birlikte hedef maliyetleme için gerekli olan faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile hizmetin maliyeti belirlenmiş ve hedef maliyetleme yöntemi kullanılarak hedef maliyet belirlenmiştir. Hedef maliyetleme uygulaması sonucunda, maliyetlerinin hedeflenen maliyetlerinden yüksek olduğu ve bu sebeple işletmenin ulaşmak istediği kâr marjına bu fiyatlarla ulaşamayacağı belirlenmiş ve hedef maliyete ulaşabilmek için hangi faaliyetlerde maliyetlerin düşürülmesi gerektiğini belirlemiştir.
- (Şenol, 2011); hedef maliyete ilişkin yapılan bu çalışmanın ilk aşamasında Antalya'da faaliyet gösteren tatil köyleri ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin hedef maliyetleme uygulama durumlarının belirlenmesine yönelik anket çalışması yapmıştır. İkinci aşamasında ise Antalya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde hedef maliyetleme uygulaması gerçekleştirmiştir. Ankete

118 konaklama işletmesinden 72'si ya hedef maliyetleme yöntemini iyi bir şekilde uyguladığını ya da farklı bir isim altında hedef maliyetleme sürecine benzer bir süreci kullandıklarını belirtirken, 46'sı ise hedef maliyetleme yöntemini uygulamadıklarını belirtmiştir. Yapılan araştırma ve uygulama sonucunda turizm işletmelerinin hedef maliyet yönetimini uygulayabilecekleri belirlemiştir.

- (Alpkan, 2012); Safranbolu da bulunan bir otel işletmesinde örnek olay çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda belirlenen maliyet düşürme hedeflerine hedef maliyetleme yöntemini kullanarak stratejik maliyet olarak daha gerçekçi bir maliyet düşürme düzeyine ulaşabileceğini belirlemiştir. Hedef maliyet yöntemi ile analiz sonucunda bazı faaliyetlerde maliyet azaltma çalışmalarının yapılması gerektiği belirlemiştir.
- (Ergül, 2014); araştırma kapsamında Antalya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesini seçmiştir. Hedef maliyetleme yöntemi, değer analizi ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin entegrasyonunu sağlamıştır. Uygulama yapılan işletmenin özellikleri de dikkate alınarak ana fonksiyonlar altında oluşacak alt fonksiyonlar belirlemiştir. Araştırma sonucunda işletmenin hedeflediği karlılığa ulaşabilmesi için maliyetlerini %13 oranında düşürmesi gerektiğini belirlemiştir.
- (Çolak, 2018); Uygulama kapsamında, Aydın'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde örnek olay araştırması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, işletmenin mevcut oda satış gelirlerinin üzerinde oda satışı gelirlerine sahip olabileceği, başarısızlık maliyetlerini azaltılarak istediği kâr ve maliyet hedefine ulaşabileceği ve ek yatırım gerektirmeden sunduğu kalite seviyesini iyileştirebileceği belirlemiştir.
- (İrdem, 2014); çalışmada hedef maliyetleme yönteminin konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek maliyetlerini düşürmedeki etkisi inceleyerek, gereksiz maliyetlerin ayıklanması ve binom açılımı ile optimum üretim hacminin planlanması için bir model oluşturmuştur. Çalışmanın

sonucunda binom modelinin hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte konaklama işletmelerinde uygulanabileceği belirlemiştir.

- (Aracı, Arısoy ve Dalgı, 2020); Bir otel işletmesinde hedef maliyetleme yöntemi ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin entegrasyonu örnek olay yöntemi ile analiz etmiştir. Araştırma sonucunda hedef maliyetleme yöntemi ve zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin birlikte kullanılmasının daha doğru maliyet verisi sağladığı belirlemiştir.
- (Dumaner, 2021); Alanya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde örnek olay yöntemi ve anket yöntemi ile otelin maliyetlerini incelemiştir. Çalışmada otel işletmesinin hizmet fonksiyonları, müşterilere sunulan hizmetlere ve bu hizmetlerin özelliklerine göre belirlemiştir. Bu doğrultuda konaklama işletmesinin hizmet fonksiyonları ön büro-odalar, kat hizmetleri, yiyecek- içecek, eğlence ve genel faaliyetler olmak üzere 5 ana fonksiyon olarak belirlenmiş ve bu fonksiyonlar birden fazla alt fonksiyona ayırmıştır. Araştırma sonucunda hedef maliyetleme yönteminin bir otel işletmesinde uygulanması ile hedef maliyet yönteminin maliyet azaltmada etkili bir araç olarak kullanılabileceği belirlemiştir.

1.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Alan Yazınının İncelenmesi

Uluslar arası alan yazınında konaklama işletmeleri ile ilgili ulaşılan çalışmalar:

- (Adamu ve Olotu, 2009); Yaptıkları çalışmada Nijerya'daki otel yönetici ve muhasebecilerine anket uygulamışlar ve otellerin çoğunun maliyetlendirilmesinde FTM sistemi uygulamadığı belirlemişlerdir. Ankete katılanların % 50'si, faturalandırma sistemlerinde verimli ve etkili yöntemlere yol açması koşuluyla, FTM sistemini kullanabileceklerini belirlemişlerdir. Otel yöneticilerinin dünya çapındaki mevcut uygulamalarla uyumlu olması

için etkin bir maliyetleme sistemine sahip olma ihtiyacı konusunda eğitilmesini önermektedirler.

- (Pavlatos, 2011); Yunanistan'ın önde gelen 85 otel işletmesinden oluşan bir örneklem üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda otellerin yalnızca yüzde 23,5'inin FTM'yi benimsediğini, örneklemün yüzde 74,5'inin (65 otel) ise kabul etmediği belirlenmiştir. FTM sistemlerinin benimsenmesinin stratejik yönetim muhasebe tekniklerinin kullanımı, kapsamı ve maliyet yapısı ile olumlu bir şekilde ilişkili olduğu belirlenmiştir.
- (Basuki ve Riediansyaf, 2014); yapılan çalışmada bir otel işletmesinin odalar bölümü zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak maliyetleri hesaplanmış ve otelin kullandığı maliyet sistemiyle karşılaştırılmıştır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin otel işletmelerinin maliyetlendirmesi için geçerli olduğunu ve ayrıca kapasite maliyet oranının maliyet düzenlemesinde daha doğru ve esnek bir şekilde kullanılabileceğini belirlemişlerdir.

Ulusal alan yazınında konaklama işletmeleri ile ilgili ulaşılan çalışmalar:

- (Dalcı, Tanış ve Koşan, 2010); Mersin'de bulunan 4 yıldızlı bir otel işletmesinde araştırma kapsamına almışlardır. Araştırma sonucunda geleneksel FTM yöntemi altında kârsız bulunan bazı müşteri segmentlerinin ZDFTM yöntemi kullanılarak karlı olduğunu belirlemişlerdir. Ayrıca ön büro, temizlik, yemek hazırlama ve pazarlama faaliyetlerine ayrılan atıl kaynakların maliyetini de belirlemişlerdir.
- (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2012); Marmaris'deki bir otel işletmesinin maliyetleri örnek olay yöntemi ile zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı belirlenmiştir. Bu avantajı sayesinde Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geleceğe dönük doğru kararlar alınmasında yöneticilere önemli fırsatlar sunduğu belirlenmiştir.

- (Tanç, 2012); Kapadokya Bölgesinde faaliyet gösteren 68 adet otel işletmelerine rekabet üstünlüğü sağlayacak önemli hususlardan birisi olan işletmelerin yönetim muhasebesi uygulama düzeyleri hakkında mevcut durum bilgilerini belirlemek için araştırma yapmıştır. Otel işletmelerinin % 64,7'sinde tam maliyetleme yöntemi, % 26,5'inde standart maliyetleme yöntemi ve % 08,8'inde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanıldığı belirlenmiştir.
- (Altuntaş, 2014); İstanbul'un Avrupa yakasında faaliyet gösteren beş yıldızlı sahip 37 otelde anket tekniğini kullanarak araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda işletmelerin % 37,5'i FTM yöntemini uyguladıklarını, % 25'i FTM yöntemini hiç duymadıklarını, % 37,5'i ise FTM yöntemini bildikleri halde uygulamadıklarını belirlemiştir. İşletmelerin % 25'i 4-5 yıldız FTM yöntemini uyguladıkları belirlemiştir. FTM yöntemini uygulayan işletmelerin % 25'inin FTM için belirlediği faaliyet sayısı 10'dan azdır.
- (Özer ve Bilici, 2017); Van ilinde faaliyet gösteren 38 otel araştırma kapsamına almış ve anket yöntemini kullanılmıştır. Çalışmaya katılan işletmelerin % 44,4'ü FTM'yi uyguladıklarını, İşletmelerin % 33,3'ü FTM'yi hiç duymadıklarını, % 22,3' ü ise duyduklarını ancak uygulamadıklarını belirlenmiştir. FTM'yi uygulayan işletmelerin tamamı 1-3 yıldız bu yöntemi uyguladıkları belirlenmiştir. FTM'yi uygulayan işletmelerin % 37,5' inin FTM için belirlediği faaliyet sayısı 10'dan azken % 62,5'inin ise faaliyet sayısı 11-25 arasında olduğu belirlenmiştir.
- (İtik, 2020); yaptıkları çalışmada kullanılan veriler Sivas ilinde faaliyet gösteren bir termal otel işletmesinin 2018 yılına ait maliyet verileri örnek olay yöntemi kullanılarak ve FTM yöntemi uygulanarak analiz etmiştir. FTM yöntemi ile elde edilen maliyetler ile geleneksel yöntem ile elde edilen maliyet bilgilerinin farklı olduğu belirlenmiştir.
- (Soyaltın, 2007); Balıkesir ilinin Ayvalık ilçesinde bulunan 2 otel işletmesinde örnek olay tekniği kullanılarak araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi

uygulamasının dönemler itibari ile işletmelerin daha karlı bir konuma ulaştıracağını belirlemiştir.

- (Koşan, 2007); Uygulamanın yapıldığı otel işletmesi Çukurova bölgesinde faaliyet gösteren dört yıldız standardında bir işletmedir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizinin, geleneksel FTM yönteminde göre yapılan müşteri karlılık analizine kıyasla müşteri gruplarının karlılık oranları açısından farklı sonuçlar ortaya çıkardığını belirlemiştir.
- (Şen, 2008) ; Antalya'nın Manavgat ilçesinde faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinde örnek olay yöntemi kullanılarak FTM'nin otel işletmelerinde uygulanabilirliği araştırmıştır. Araştırma sonucunda geleneksel maliyet yöntemleri modern üretim ortamlarında üretilen ürünlerin maliyetlerini doğru olarak hesaplamada yetersiz kaldığı sonucuna ulaşmıştır. FTM yöntemi ise yeni üretim koşullarındaki değişiklikleri göz önüne alarak, bu değişiklikler sonucunda toplam ürün maliyeti içerisinde büyük bir artış gösteren ve ürün maliyetlerini doğru olarak belirlemede önem kazanan genel üretim giderlerini ürünlere daha doğru bir şekilde dağıtabilmekte ve böylece ürün, hizmet ve müşteri karlılıklarını doğru olarak belirlenebilmektedir.
- (Bozkurt, 2010); Antalya ilinin Alanya ilçesinde beş yıldızlı bir otel işletmesinde örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Yapılan araştırmada FTM'nin otel işletmesinde uygulanabilirliği belirlenmiştir. Genel üretim giderlerinin maliyetlere aktarılmasında yetersiz kalındığı ve FTM yönteminin işletme için doğru bir maliyet dağıtımı sağladığını belirlemiştir.
- (Koroğlu, 2012); Marmaris ilçesinde faaliyet gösteren dört yıldızlı otel işletmesinde örnek olay çalışması yapılmıştır. Otel işletmesinde ilk önce faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, daha sonra zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi uygulanmış ve bunlar arasındaki farkları ortaya koymuştur. Otel işletmesinde her iki maliyet hesaplama yönteminin uygulanması sonucunda, iki yöntem arasında işletmenin katlandığı maliyetler ve faaliyetlerin gerçekleşme zamanları arasında çeşitli farklılıklar ortaya

çıkmiştir. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin zaman temelli olması ve maliyetlerin müşterilere yüklenmesinde zamanı, birim düzeyinde belirlemesinden dolayı, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre daha iyi bir çözüm ürettiği belirlenmiştir.

- (Biçici, 2016); Datça'da faaliyet gösteren tatil köyünde örnek olay yöntemi ile geleneksel yöntem ve ZDFTM karşılaştırmalı olarak analiz etmiştir. Çalışma ile ZDFTM tekniğinin konaklama işletmelerine nasıl uygulanacağına ilişkin çeşitli formüller üretilmiş ve konaklama işletmesi yöneticisine stratejik yönetim uygulamalarında kullanılmak üzere yeni ve farklı maliyet bilgileri belirlenmiştir.
- (Korkmaz, 2019); Muğla ilinin Bodrum ilçesinde bulunan 5 yıldızlı bir otel işletmesinde örnek olay yöntemi ile FTM ve ZDFTM yöntemleri karşılaştırmalı olarak incelemiştir. ZDFTM yöntemi atıl kapasiteyi de dikkate alarak otel yöneticilerine, FTM yöntemine göre daha gerçekçi maliyet bilgileri sağladığı belirlemiştir. ZDFTM yöntemi, gerçekçi maliyet bilgisi sunması, kolay kurulup, güncellenebilmesi ve kapasite kullanımını dikkate alması gibi avantajları nile işletmelerin karlılığını ve rekabet gücünü artırma olanağı sağladığı belirlemiştir.

Yapılan inceleme sonucunda araştırmaların daha çok Faaliyet Tabanlı Maliyetleme üzerine yoğunlaştığı Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile ilgili araştırmaların sınırlı sayıda olduğu belirlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

OTEL İŞLETMELERİNDE MENÜ ANALİZİ

2.1. Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde Menü

Menü genellikle yiyecek hizmeti veren işletmelerin yiyecek ve içecek tedarikini, üretimini ve hizmetini organize ettiği planlardır. Yiyecek içecek işletmelerinde menü; talebi, arz maliyetini ve kârı doğrudan etkilemekte aynı zamanda gıda ürününün özünü oluşturmaktadır (Kivela, 2003, s. 45). Menü yiyecek içecek işletmesinde aşağıdaki işlevlerini yerine getirmektedir (Rızaoğlu ve Hançer, 2013, s. 14-16);

- Hangi yiyecek-içecek malzemelerinin satın alınması gerektiğini belirler.
- Sunulan yiyecek-içeceklerin beslenme içeriğini gösterir.
- Personel yerleştirme ihtiyacı menüye dayanır.
- Hangi araç ve gereçlerin alınması gerektiğini belirler.
- İşletmenin tesis planı, yer ihtiyaçlarını belirler.
- İşletmenin ön hizmet ihtiyaçlarını belirler.
- Maliyet ve denetim işlemlerini belirler.
- Servis ihtiyaçlarını belirler.
- Yiyecek-içecek tesisinin pazarlama planını yürüten bir araçtır.

2.2. Menü Analizi ve Amacı

Menü analizi ve menü mühendisliği kavramları literatürde birbirinin yerine kullanılan iki kavramdır. Ancak menü mühendisliği, menü analiz yöntemlerinden birisidir. Literatürde sıkça kullanılan menü analiz yöntemleri, menü mühendisliği olarak adlandırılan yöntemle benzer bazı özelliklere sahip olduğundan, diğer matematiksel menü analiz araçlarına da yanlış bir şekilde menü mühendisliği olarak adlandırılmaktadır. Menü analizi, menü mühendisliğini de içeren basit bir takım matematiksel yöntemlerden karışık matematiksel hesaplamalara kadar geniş bir alanda bulunan bir kavramdır (Koç, 2015, s. 381). Menü analizi sayesinde menülerin iyi bir şekilde planlanması kolaylaşmaktadır. Özellikle dışarıda yeme içme eyleminin

bir yaşam biçimine dönüştüğü günümüzde, yiyecek içecek işletmeleri, menü analizine önem vermeli ve bir denetim aracı olarak bu analizden yararlanmalıdır (Rızaoğlu ve Hançer, 2013, s. 242).

2.3. Menü Analizi Yöntemleri

2.3.1. Geçmiş Satış Verilerinin Analizi

Yiyecek içecek işletmesinde menüde bulunan yiyecek ve içeceklerin gerçekleşmiş satışlarını gösteren ayrıntılı kayıtlardır. Belirli bir dönemde gerçekleşen satışları karşılaştırmak ve tahmin yapabilmek için o dönemler için tahmin edilen satışlarla birlikte kaydedilmelidir. Geçmiş satış verileri günlük olarak kaydedilmeli ve haftanın sonunda toplam halinde tablo olarak gösterilmelidir. Bu sayede bilgiler yönetime hızlı bir şekilde iletilir. Bu raporlar menüde yer alan tüm menü öğesi için ayrı bir şekilde tutulmalıdır. Geçmiş satış verileri raporunda bulunan menü öğelerinin sayıları kullanılarak her menü öğesinin satışları içindeki payı bulunmakatdır. Bu paylar, belirli bir menü öğesinin menüdeki durumunun belirlenmesinde etkili olabilmektedir. Geçmiş satış verilerinin kaydedilmesi emek yoğun bir iş olduğu için hem normal kayıt işlemlerinin yapılmasında hem de işletme için geçmiş satış verilerinin otomatik bir şekilde üretilmesinde bilgisayar programlarının kullanılması daha ekonomik ve verilerin doğru üretilmesini sağlamakatdır (Rızaoğlu ve Hançer, 2013, s. 243). Geçmiş satış verileri raporu manuel veya elektronik olarak üç şekilde düzenlenmektedir (Dittmer ve Keefe, 2009, s. 204):

- Dönemine göre(hafta veya ay); böylece tüm bir çalışma dönemine ait tüm satış kayıtları tek bir sayfada, kartta veya ekranda birlikte görüntülenmektedir.
- Güne göre; birkaç haftalık bir dönem için belirli bir güne (örneğin pazar) ait tüm satış kayıtları karşılaştırılmaktadır.
- Öğeye göre(yiyecek ve içecek maddesine göre); belirli bir öğenin popülerlik derecesi zaman içinde görülmektedir.

2.3.2. Üretim Raporları

Üretim planlaması veya satış tahmini, belirli bir zaman dilimi içinde bir işletmenin satış hacminin kısa vadeli olarak tahmin edilmesidir. Örneğin bir gün, bir hafta veya bir ay olabilmektedir. Bu ilk tahmin, işletme tarafından satılacak her bir menü öğesinin birim sayısını ve toplam sayısını tahmin etmektedir. Çeşitli satış noktalarına sahip büyük bir otel olması durumunda, her bir satış noktası için daha ayrıntılı bir tahmin yapılmalıdır. Üretim planlamasının amaçları aşağıdaki gibidir (Davis, Lockwood, Alcott ve Pantelidis, 2018, s. 242-243):

- İşletme için yiyecek ve içecek maliyet kontrolünü kolaylaştırmaktır.
- Özellikle çabuk bozulan ürünlerin satın alınmasını kolaylaştırmak ve uygun stok seviyelerinin korunmasını sağlamaktır.
- Arta kalan yiyecek sorununu ve nasıl yeniden kullanılacağını, içecek israfını veya yetersiz yiyecek ve içecek olduğunda müşteri memnuniyetsizliğini azaltmayı sağlamaktır.
- Belirli bir yemek dönemi için servis edilecek yemek ve içecek sayısını tahmin ederek üretimi talebe göre sağlamaktır.
- Gerçek ve potansiyel satış hacmi arasında bir karşılaştırma yapılmasını ve gerekirse düzeltici önlemlerin alınmasını sağlamaktır.
- Uygun personel sayılarının belirlenmesini sağlamaktır.

Üretim raporları menüde yer alan her bir yiyeceğin satılması tahmin edilen porsiyon sayılarını göstermektedir. Bu raporlardan mutfak şefi ve mutfakta çalışan personel için üretim amaçlarının belirlenmesinde faydalı bir araç olarak kullanılmaktadır (Aktaş, 2011, s. 208-209).

2.3.3. Katkı Payı Yöntemi

Katkı payı yöntemi, bir ürün veya hizmetin satış gelirlerine olan katkısını tespit etmede kullanılan bir ölçüdür (Altınel, 2014, s. 201). Katkı payı her yiyeceğin menüdeki satış fiyatından o yiyeceğin maliyeti çıkarılarak elde edilmektedir. Bu yöntemde yiyeceğin satış fiyatı üzerinde değil, yiyecek maliyetinin hangi maliyetleri

kapsaması gerektiği üzerinde tartışmalar yapılmaktadır. Bir yiyeceğin standart reçete maliyeti bilinmektedir. Ancak yiyeceklerin işçilik ve sabit maliyetlerinin standart reçete maliyetine dağıtılmasında zorluklar ortaya çıkmaktadır. Maliyetlerin dağıtılması işletmelerin kazandıkları deneyimlere göre yapılmaktadır (Rızaoğlu ve Hançer, 2013, s. 250).

2.3.4. Beğenilirlik İndeksi Yöntemi

Satılan porsiyonların sayısının kayıtlarını tutmanın yanı sıra, birçok yiyecek içecek işletmesi verileri bir popülerlik indeksini belirlemek için kullanmaktadır. Popülerlik endeksi, belirli bir menü öğesinin porsiyon satışlarının tüm menü öğelerinin toplam porsiyon satışlarına oranı olarak tanımlanmaktadır. Popülerlik endeksi, belirli bir öğenin porsiyon satışlarının tüm menü öğelerinin toplam porsiyon satışlarına bölünmesi ve ardından bir yüzdeye dönüştürmek için 100 ile çarpılmasıyla hesaplanmaktadır. Endeks, tek bir öğün için bile herhangi bir zaman aralığı için hesaplanabilmektedir. Bu oranlar, bir ürünün popülerliğini belirlemede, satılan porsiyon sayısını gösteren ham rakamlardan çok daha fazla kullanılmaktadır (Dittmer ve Keefe, 2009, s. 204-207).

Menü öğelerinin veya öğe gruplarının popülaritede(satılan öğe sayısı), gelir üretmede, yiyecek maliyetlerini karşılamada ve kâr maliyetlerinde ne kadar iyi olduğunu bilmek istenmektedir. Belirli bir yiyecek grubundaki menü öğeleri müşterilerin seçimi için birbirleriyle rekabet edebilmektedir. Bir gruptaki bir veya daha fazla öğe, yüksek popülerlikleri nedeniyle diğerlerinin satışını tamamen bitirebilmektedir. Tüm menü öğelerinin yüksek popülerliğe sahip olması beklenmemelidir. Bazı menü öğeleri bazı müşterilerin tercih etmesi sebebiyle müşteri memnuniyetini sağlamak için menüye eklenebilmektedir. Menü öğeleri için aşağıdaki gibi bir popülerlik endeksi hesaplaması şu şekildedir: (1) incelenecek grup içinde ayrı öğelerin bir sayımı yapılır; (2) grup içindeki tüm seçimler toplanır; ve (3) satılan toplamın her bir menü öğesinin yüzdesi hesaplanmaktadır. Her bir öğe için elde edilen yüzde, grubundaki diğer öğelerle rekabet ederken popülaritesini göstermektedir. Tek bir günlük popülerlik endeksi genellikle bilgilendirici değildir.

Hesaplamalar 30 gün veya daha uzun bir süreyi kapsadığında daha değerlidir. Öğe grupları, diğerleriyle nasıl birleştirildiklerine bağlı olarak belirli bir süre boyunca popülerlik açısından da farklılık gösterebilmektedir. Popülerlik indeksi çalışmalarının sonuçları dikkatlice analiz edilmelidir. Bazı durumlarda düşük bir popülerlik beklenebilmektedir. Düşük veya orta derecede popüler oldukları bilinmesine rağmen öğeler menüde tutulmaktadır. Düşük fiyatlı ürünlerin popülerliği yüksek fiyatlı olanlardan çok daha yüksekse, müşteriler fiyat bilinci gösteriyor olabilmektedir. Fiyatlandırmanın ve sunulan ürün türlerinin gözden geçirilmesi tavsiye edilmektedir (Kotschevar ve Withrow, 2008, s. 210-211).

2.3.5. Menü Faktör Analizi

Menü faktör analizi, menü öğelerinin ne kadar iyi performans gösterdiğini belirlemek için kullanılan bir yöntemdir. Bir menü öğesinin ne durumda olduğunu gösteren ve bununla ilgili bize bilgi verecek olan (popülerlik, gelir veya satış oluşturması, gıda maliyetini etkilemesi, brüt kara ne kadar katkıda bulunduğu) faktörler geliştirilmektedir. Yönetici, menü faktör analizinden yararlanarak öğenin; menüde tutulması, maliyetinin düşürülmesi veya fiyatının artırılması konusunda kararlar almak için bu faktörlerden yararlanmaktadır. Menü faktör analizi, diğer faktörlerle karşılaştırılabilmektedir (Kotschevar ve Withrow, 2008, s. 214).

2.3.6. Menü Karması Yöntemi

Menü karması toplam satışa kabul edilir bir düzeyde katkı sağlayan menü öğelerinin oluşturduğu bir bileşimdir. Menü karması yönteminde menüde yer alan herhangi bir yiyeceğin toplam satışa katkı sağlaması gerekmektedir. Menüde yer alan herhangi bir yiyecek öğesi, toplam satışlara beklenen bir düzeyde katkı sağlamıyorsa, o menüde bulunan öğeler menü karması oluşturmaz. Belirli dönemlerde değerlendirilen bir menüde toplam satışa istenen düzeyde katkı sağlayamayan öğeler o menüden çıkarılır ve yeni bir menü karması oluşturulmaktadır. Menü karması yöntemi, menüde yer alan bir yiyeceğin diğer yiyeceklere göre ne ölçüde satış yaptığının belirlenmesine dayanmaktadır. Tam bir menüde her bir menü öğesinin toplam satışa katkısı eşit kabul edilmektedir. Örneğin toplam 10 farklı yiyecek yer

aldığı bir menüde her birinin toplam satışa katkısı % 10 iken, 5 farklı yiyecek bulunuyorsa % 20 olmaktadır. Ancak hiçbir menü tam bir menü olarak düşünülmez. Yani menülerde yer alan her yiyecek, toplam satışlara farklı yüzdelerle katkıda bulunabilmektedir. Bu durumda 10 farklı yiyecek ögesi bulunan bir menüde bir yiyecek satışa % 30 katkı sağlarken, başka bir yiyecek ise %10 katkı sağlayabilmektedir. Her yiyeceğin toplam satışa katkısının belirlenmesinde izlenen yaklaşım; uygun bir katkı çarpanı seçilmesidir. Menü karmasındaki yiyeceklerin katkı yüzdeleri, bu katkı çarpanı ile çarpılarak optimal menü karma yüzdesi belirlenmektedir. Bir yiyeceğin toplam satışa istenen düzeyde katkı sağlayıp sağlamadığını belirlemek için yiyeceğin katkı yüzdesi optimal menü karması yüzdesi ile karşılaştırılmaktadır. Katkı çarpanı menünün mükemmellik derecesine göre belirlenmektedir. Eğer menünün mükemmel bir menü olduğu düşünülüyorsa katkı çarpanı yüksek olarak belirlenmektedir. Menü karmasında yer alan yiyecek türü arttıkça katkı çarpanı düşük olarak belirlenmektedir. Çünkü müşterilerin menüden seçim yapma olasılığı arttığından belirli yiyeceklerin seçilme olasılığı azalmaktadır. Aynı şekilde sunulan yiyecek türü arttıkça menü karması yüzdesinin de düşük olacaktır. Menü karması; menü listelemelerinden, satış fiyatlarından, iklim şartlarından ve pazarda görülen olağan dışı değişimlerden etkilenmektedir (Rızaoğlu ve Hançer, 2013, s. 249-250).

2.3.7. Hurst Yöntemi

Hurst yöntemi, menü analizinde fiyatlandırma, yemek maliyeti, ürün beğenirliği, brüt kar katkısı ve diğer faktörlerin satışları üzerindeki etkilerini dikkate alan bir yöntemdir. Yönetim tarafından fiyat, ürün ve yemek maliyetlerindeki değişiklikler gibi menü değişikliklerini değerlendirmek için kullanılan bir araçtır. Kullanımı oldukça kolay bir yöntemdir ve muhasebe verilerinden kolayca elde edilen birkaç istatistikten hızlıca gerçekleştirilmektedir. Hurst yöntemini kullanmak için yönetim, puanlamanın yapılacağı süreye karar vermelidir. Hurst yönteminde tek bir yemek veya aynı menünün kullanıldığı bir grup yemek analiz edilmektedir. Tek başına bir menü puanı bize yeterli bilgi vermemektedir. Sadece satılan yemeklerin fiyatlar, satış karması, brüt kar ve yemek maliyetleri ile nasıl etkileşime girdiğini

göstermektedir. Bir menünün ne kadar iyi olduğuna dair istenen bilgileri elde etmek için belirli bir süre boyunca hesaplanan birçok menü puanı analiz edilmelidir. Ayrıca, işletmenin puanlarını diğer işletmelerinkilerle karşılaştırmak doğru değildir. Sadece işletme için hesaplanan menü puanları karşılaştırılmalıdır. Çoğunlukla düşük bir puan, düşük bir satış ortalamasına neden olan çok düşük bir satış fiyatının veya müşteri tercihini sağlamayan bazı menü öğelerinin sonucudur. Yöneticiler, düşük menü puanının nedenini belirlemek için dikkatlice araştırmalıdır. Sebep ne olursa olsun, yönetim durumu düzeltmek için adımlar atmalıdır. Yönetici yemek maliyetlerini düşürmeye ve böylece brüt karı artırmaya çalışmalıdır (Kotschevar ve Withrow, 2008, s. 217-219).

2.3.8. Başabaş Analizi Yöntemi

Bir menüyü analiz etmenin başka bir yolu olan Başabaş Analizi yöntemi, gelirlerle giderlerin eşit olup olmadığını veya işletmenin tüm maliyetlerini karşılayıp karşılamadığını göstermektir. Bu yöntem hem kar amacı güden hem de kar amacı gütmeyen işletmeler tarafından kullanılabilir. Bir işletmenin başarısı genellikle maliyet kontrolü ve bütçe açısından ölçülürse, başa baş yöntemi iyi bir yaklaşımdır. Bir menüyü uygulanmaya başlamadan önce bir başabaş noktasını tahmin etmek yararlıdır. Bu sayede menü planlayıcısı, istenen karı elde etmek için işletmenin ne kadar satış yapması veya bu karı elde etmek için kaç müşterinin gerekeceğini tahmin edebilmektedir. Başabaş noktasını hesaplamak için üç unsurun bilinmesi gerekmektedir (Kotschevar ve Withrow, 2008, s. 222):

- **Ortalama hesap;** belirli bir dönemde yapılan satışların toplamının hizmet verilen müşteri sayısına bölünmesiyle elde edilmektedir.
- **Sabit maliyetler;** tek bir satış yapıp yapılmadığına bakılmaksızın katlanılan maliyetlerdir. Bunlar arasında kira, yönetim giderleri, lisans giderleri, amortisman giderleri, elektrik gibi giderler vardır.
- **Sabit maliyet yüzdesi;** sabit maliyetlerin satışlara bölünmesiyle elde edilmektedir.

2.3.9. Hedef Değer Analizi

David Hayes ve Lynn Huffman, matris sistemlerini kullanan menü analiz yöntemlerini gözden geçirdiler ve menü analizinde hedef değer yöntemini önermektedir (Kotschevar & Withrow, 2008, s. 220). Hedef değeri analizi, daha az karmaşık menü tekniklerinin yerini almak için bir matematiksel formülün gücünü kullanmaktadır (Dopson, Hayes, & Miller, 2008, s. 397). Sayısal hedef veya puan olarak adlandırılan bir hedef endeksine ulaşmak için kullanılan Hedef değer formülü aşağıda gösterilmektedir(Dopson, Hayes ve Miller, 2008, s. 398; Kotschevar ve Withrow, 2008, s. 220):

$$\text{Hedef Değer} = A \times B \times C \times D$$

A = 1-Yiyecek Maliyetiyüzdesi

B =Öğe Popülaritesi

C =Satış Fiyatı

D =1- (Değişken Maliyet yüzdesi + Gıda Maliyeti yüzdesi)

Her menü ögesi için ayrı değerler hesaplanmaktadır. Ancak bu hesaplamalarda değişken maliyet sabit kalmaktadır. Gerçek uygulamada öyle değildir. Yöntem, yüksek, orta ve düşük değişken maliyet atanırsa daha etkili hale getirilebilmektedir. Her bir değeri standartla karşılaştırarak standardın üstünde mi yoksa altında mı olduğu belirlenmektedir. Bir menü ögesi standartların üzerindeyse ortalamadan daha iyi olduğu; altındaysa zayıf olarak kabul edilmektedir (Kotschevar ve Withrow, 2008, s. 220-222). Hedef değer analizi, her bir menü ögesinin yiyecek maliyeti yüzdesini, katkı payını ve popülerliğini değerlendirmektedir ve menü ögesinin değişken maliyetlerinin yanı sıra satış fiyatının analizini içermektedir. Genel menü hedef değerinden daha yüksek hedef değerlerine ulaşan menü öğeleri, ortalama kar yüzdelerinin üzerinde katkıda bulunmaktadır. Bir öğenin hedef değeri arttıkça, karlılık yüzdesi de artmaktadır (Dopson, Hayes ve Miller, 2008, s. 397).

Bilgisayarlı elektronik tablo programlarının yaygın olarak kullanılmasından önce, bazı yöneticiler, hedef değer analizini kullanmak için gereken hesaplamaları

zor bulmaktadır. Ancak günümüzde bu tür hesaplamalar kolaylıkla yapılmaktadır. Kullanım kolaylığı, doğruluk ve iki boyutlu matris analizi ile mümkün olandan daha fazla değişkeni aynı anda dikkate alma yeteneği olmak üzere hedef değer analizinin birçok avantajı vardır. Hedef değeri analizini iyi bir şekilde bilmek, etkili, popüler ve en önemlisi karlı menüler tasarlamana gerçekten yardımcı olmaktadır. Yöneticiler yöntemi doğru bir şekilde kullandığında, işletme için hedeflenen karlılık, satış hacmi ve fiyatlandırma ile ilgili hızlı kararlar alması için uygun bir yoldur. Hedef değer formülü için gerekli olan tüm değerler hazır olduğundan, yöneticilerin, öğe değişimi ile ilgili karar alması kolaydır. Hedeflenen hedef değerine ulaşamayan öğeler, yiyecek maliyeti yüzdesi, popülerlik, satış fiyatı veya değişken maliyet yüzdesi gibi temel alanlardan birinde veya daha fazlasında eksiklikleri vardır. Teoride, tüm menü öğeleri hedef değere ulaşma potansiyeline sahiptir. Hedef değer analizi; yiyecek maliyet yüzdesini, hedef popülerlik rakamını, satış fiyatını veya değişken maliyet yüzdesini belirlemek için kullanabilmektedir. Hedef değer analizi güçlüdür çünkü matris analizi gibi karlılığı oluşturmak için geçmiş performansa dayalı değildir ve yönetim tarafından gelecekteki menü hedeflerini belirlemek için kullanılmaktadır (Dopson, Hayes ve Miller, 2008, s. 397-402).

2.3.10. Bayou ve Bennett Modeli

Bayou ve Bennett (1992), önceki menü analiz modellerinin çoğunlukla aşağıdaki bileşenlerden olduğunu savunmuştur (Taylor ve Brown, 2007, s. 80):

- Menü gruplarına göre analiz
- Yemek dönemlerine göre analiz
- Kısa vadeli (özel sipariş fiyatlandırması)
- Uzun vadede markalaşma veya ürün satın alma
- Karlılık analizi.

Bayou ve Bennett (1992), karlılık analizinin bir bütün olarak yiyecek içecek işletmesiyle başlayarak, belirli yemek zamanlarına, menüye veya içecek kategorilerine geçerek ve son olarak her menü veya içecek kategorisindeki belirli öğelere odaklanarak sırasıyla yapılması gerektiğini öne sürmektedir. Temel

performans ölçümleri bu seviyelerle ilgili olmalı ve stratejik fiyatlandırma ve yemek karlılığına odaklanmalıdır (Morrison, 1996, s. 20). Maliyet dağılımının, maliyetleri tüm menü öğelerine eşit olarak dağıtmak kadar basit olmadığını savunmaktadır. Bayou ve Bennett, Hayes ve Huffman'ın yöntemine katılmasalar da, kavramsal olarak analizde iş gücü faktörlerinin dikkate alınması gerektiği konusunu benimsemektedir. Bayou ve Bennett, menü öğelerinin herhangi bir analizinde maliyet tahsisinin gerekli olduğunu belirttiler ancak Karlılık Analiz Modeli'nde tahsis sorununa bir çözüm önermemiştir. Önce menüyü basit parçalara ayırmayı önermektedirler. Yemek dönemlerini kahvaltı, öğle veya akşam yemeği olarak belirlemişlerdir. Ürün grupları meze, ara sıcak ve tatlı olarak belirlenmektedir. Son olarak, her gruptaki menü öğeleri analiz edilmektedir (Taylor ve Brown, 2007, s. 80).

2.3.11. Matris Tabanlı Yöntemler

2.3.11.1. Miller Modeli

Miller, yiyecek maliyet yüzdesi ve satış hacmi(miktarını) içeren matris tabanlı bir menü ögesi analizi yöntemi geliştiren öncü yazar olarak bilinmektedir (Özdemir, 2012, s. 382). Yiyecek maliyet yüzdesine odaklanan menü analizi, kullanılan en eski ve en geleneksel yöntemdir. Yiyecek maliyeti yüzdesi yöntemini kullanarak bir menüyü analiz ederken, yiyecek maliyeti yüzdenizi en aza indirme etkisine sahip menü öğelerini incelenmektedir. Yiyecek maliyet yüzdesi yöntemini kullanarak menü analiz etmek için menü öğelerini aşağıdaki iki değişkene göre ayırmalıdır (Dopson, Hayes ve Miller, 2008, s. 389-390):

- Yiyecek maliyeti yüzdesi
- Popülerlik (satılan adet)

İlk menü mühendisliği çalışmalarında, Miller tarafından önerilen matris yöntemini kullanmıştır. Popülerlik düzeyine ve yiyecek maliyeti yüzdelere dayalı olarak Miller, menü öğelerini dört kategoride sınıflandırmıştır (Chou ve Fang, 2013, s. 264; Morrison, 1996, s. 17; Taylor ve Brown, 2007, s. 75; Pavesic, 1983, s. 131):

- Kazananlar: Popülerliği yüksek ve düşük yiyecek maliyetli menü öğeleri

- Kaybedenler: Popülerliği düşük ve yüksek yiyecek maliyetli menü öğeleri
- Marjinaller: Popülerliği ve yiyecek maliyeti düşük olan veya Popülerliği ve yiyecek maliyeti yüksek olan menü öğeleri

Popülerlik

	Yüksek	Düşük
Düşük	I KAZANANLAR	II MARJİNALLER
Yüksek	III MARJİNALLER	IV KAYBEDENLER

Şekil 4: Miller Matrisi

Kaynak: (Morrison, 1996, s. 18)

Yüksek veya düşük satış hacmi ve yiyecek maliyeti için parametreleri belirleme prosedürü, Miller tarafından özel olarak belirtilmemiştir (Pavesic, 1983, s. 131). Miller, yüzde 70/30 işaretini kullanarak yüksek/düşük popülerliği kategorilere ayırmış ve yüzde 30'u yüksek popülerlik olarak geri kalanı ise düşük popülerlik olarak tanımlamıştır. Menü öğeleri, ortalama yiyecek maliyeti ve popülerliğe göre kadrantlar halinde kategorize edildiğinden, menünün herhangi bir şekilde yeniden düzenlenmesi, menü öğelerinin orijinal analize göre değişmesine neden olacaktır. Önceden uygun olan bazı menü öğeleri daha az istenen bölgelere düşecektir. Literatürde Kazananlar, Marjinaller II, Marjinaller III veya Kaybedenler için ideal bir dağılım rapor edilmemiştir, ancak Miller, düşük gıda maliyeti kategorileri olan Kazananlar ve Marjinaller III 'teki menü öğelerinin %60'ının uygun bir hedef olduğunu öne sürmektedir (Taylor ve Brown, 2007, s. 75-76). Menü planlamacılarının savunduğu karlılık stratejisi, satış fiyatı, maliyet fiyatı ve promosyonlarla ilgili bir dizi operasyonel strateji yoluyla menüdeki kazananların oranını iyileştirmektir. (Morrison, 1996, s. 17; Chou ve Fang, 2013, s. 264). Miller'in matrisinde en iyi performans gösterenler, daha düşük gıda maliyeti yüzdesi ve daha yüksek popülerliğe sahip menü öğeleridir (Özdemir, 2012, s. 383). Dört matris karesinin her birine giren menü öğelerinin özellikleri benzersizdir ve farklı şekilde yönetilmelidir. Bu yüzden, her bir kare, konumuna bağlı olarak özel bir pazarlama

stratejisi gerektirmektedir (Dopson, Hayes ve Miller, 2008, s. 390). Genellikle Kaybedenler menü öğeleri menüden atılmalıdır. Menü analizini gerçekleştirdikten sonraki menü değişikliklerini takiben, menünün yeniden analizi uygundur (Taylor ve Brown, 2007, s. 75)

2.3.11.2. Kasavana ve Smith Modeli /Menü Mühendisliği Yöntemi

Kasavana ve Smith, her bir menü öğesini 2x2 yüksek ve düşük popülerlik ve ortalamanın üstünde veya altında katkı payı matrisiyle belirlenen dört kategoriden birine sınıflandırmıştır (LeBruto, Ashley ve Quain, 1997, s. 161; Lebruto, Ashley ve Quain, 1995, s. 41). Bireysel menü öğelerinin popülaritesini ve katkı payını (satış fiyatı - gıda maliyeti veya brüt kar) analiz eden ve gelecekteki pazarlama ve yönetim etkinliklerini planlamak amacıyla her bir menü öğesine bir etiket atayan bir yöntemdir (Lebruto, Ashley ve Quain, 1995, s. 41). Kasavana ve Smith, Miller tarafından geliştirilen yönteme bir değişiklik geliştirmiştir. Gıda maliyeti yüzdesi, menü öğesi katkı payı ile değiştirilmiş ve ortalama katkı payı, ortalama gıda maliyetinin yerini almıştır. Katkı payı, satış fiyatından yiyecek maliyetinin çıkarılmasıyla oluşturulmuştur. Kasavana ve Smith, Menü Mühendislik Modeli olarak bilinen revize modeldeki grupları yeniden adlandırmıştır (Taylor ve Brown, 2007, s. 76-77):

- Miller tarafından **Kazananlar** kadranı **Yıldızlar** olarak yeniden adlandırılmıştır; en çok istenilen grup. Bu menü öğeleri, yüksek popülerlik ve yüksek bir katkı payına (brüt kar) sahiptir.
- Miller tarafından **Marjinaler II** olarak adlandırılan grup, **Beygirler** olarak yeniden adlandırıldı. Bu menü öğelerinin popülerliği yüksek ancak katkı payı düşüktür.
- Miller tarafından **Marjinaler III**, **Bulmacalar/Şaşkınlık** olarak yeniden adlandırıldı. Bu menü öğelerinin katkı payı (brüt kar) yüksek ancak popülerliği düşüktür.

- Miller tarafından **Kaybedenler** olarak adlandırılan grup, **Köpekler/sorunlular** olarak yeniden adlandırıldı. Bu menü öğeleri, düşük bir katkı payı (brüt kar) ve düşük bir popülerliğe sahiptir.

Popülerlik

Katkı Payı		Yüksek	Düşük
	Düşük	BEYGİRLER/ÖNDERLER	SORUNLULAR/KÖPEKLER
	Yüksek	YILDIZLAR	ŞAŞKINLAR/BULMACALAR

Şekil 5: Kasavana smith Matrisi

Kaynak: (Morrison, 1996, s. 18)

Kasavana ve Smith (1982) modelinin prensibi, yiyecek içecek işletmesinin, hem iyi satan hem de yüksek kar getiren veya bu şartları sağlamayan birincil yemeklerin belirlenmesidir. Böylelikle, işletme için optimum rekabet avantajını elde etmek amacıyla pozitif menü öğelerinin üzerine inşa etmek ve daha az arzu edilenlerin performanslarını geliştirmek için daha fazla yönetim eylemi planlanabilir ve kullanılabilir (Kwong, 2005, s. 91-92). Her bir menü öğesinin karlılık derecesini ölçmenin temeli, ortalama katkı payıdır. Bir menü öğesinin katkı payı, yiyecek maliyetinin satış fiyatından çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır. Tüm menü öğeleri için toplam katkı payı, toplam menü maliyetlerinden toplam menü gelirlerinden çıkarılarak hesaplanmaktadır. Ortalama katkı payı, toplam menü katkı payının, satış verilerinin toplandığı belirtilen dönem boyunca satılan toplam menü öğesi sayısına bölünmesiyle hesaplanmaktadır (Ninemeier, 2009, s. 156):

$$\text{Ortalama Katkı Payı} = \text{Toplam Katkı Payı} / \text{Satılan Toplam Ürün Sayısı}$$

Kasavana ve Smith'in (1990) ikinci boyutu olan katkı payı, gruptaki her bir menü öğesinin katkı payını (satış fiyatı eksi yemek maliyeti) analiz edilen menü öğeleri grubundaki tüm menü öğelerinin ağırlıklı ortalama katkı payı ile karşılaştırmaktadır. Menünün ağırlıklı ortalama katkı payından daha büyük bireysel katkı payına sahip menü öğeleri, "yüksek katkı payı" sınıflandırması almaktadır.

Menünün ağırlıklı ortalama katkı payına eşit olmayan ve düşük olanlar "düşük katkı payı" olarak etiketlenmektedir (LeBruto, Ashley, & Quain, 1997, s. 161-162; Lebruto, Ashley, & Quain, 1995, s. 42). Kârlı bir menü öğesi, bireysel katkı payı ortalama katkı payına eşit veya üzerindedir (Ninemeier, 2009, s. 156). Menü karması popülerlik oranı, Kasavana ve Smith'e (1982) göre ve formül olarak $[(\% 100 / \text{menü öğelerinin sayısı}) (\% 70)]$ (dönem boyunca satılan toplam menü öğesi sayısı) kullanılmaktadır (Pavesic, 1983, s. 130):

$$\text{Popülerlik oranı} = [(\% 100/N) (\% 70)]$$

Bir öğenin popülerlik oranı, ortalama popülerliğin (bir sınıftaki toplam menü seçimi sayısının sınıftaki toplam menü öğesi sayısına bölümü) yüzde 70'ini aşarsa, o zaman "popüler" olarak sınıflandırılmaktadır. Talep bu yüzde 70 seviyesinin altına düşerse, menü öğesi "popüler değil" olarak kabul edilmektedir (Lebruto, Ashley ve Quain, 1995, s. 41).

Menü Mühendisliği, her bir menü öğesinin kârlılığını ve popülerliğini tüm menü öğelerinin ortalamasına göre analiz etmek ve sonrasında işletmenin karını artırmak için menüyü düzenlemek için oluşturulan bir sistemdir. Her bir menü öğesi yüksek veya düşük karlılık ve yüksek veya düşük popülerlik olarak puanlanmaktadır. Bir menü planlayıcısı, her bir öğenin puanını öğrendikten sonra, bir menüyü daha karlı bir hale getirmek için daha iyi bir şekilde düzenleyebilmektedir (Traster, 2018, s. 216-217). Menü mühendisliği ile her bir menü öğesinin katkı payını ve popülerliğini belirlenerek her öğenin ne kadar kâr sağladığını belirlenebilmektedir. Katkı payı, işletmenin işçilik ve diğer giderlerinin ödenmesine ve işletmenin kâr etmesine katkıda bulunan para miktarıdır. Katkı payı, menü öğesinin yiyecek maliyetinin menü öğelerinin satış fiyatından çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır. Her bir menü öğesinin satışına ve katkı payına bağlı olarak, menü öğeleri dört performans sınıflandırmasından birine yerleştirilmektedir. Bir menü öğesinin katkı payı; ortalamanın üzerindeyse, yüksek bir performans ortalamanın altındaysa, düşük bir performans göstermektedir. Menü Mühendisliğinin sınıflandırması şu şekildedir (McVety, Ware ve Ware, 2009, s. 161);

- **Yıldızlar;** Yüksek popülerlik, yüksek katkı payı menü öğeleri
- **Beygirler;** Yüksek popülerlik, düşük katkı payı menü öğeleri
- **Şaşkınlara;** Düşük popülerlik, yüksek katkı payı menü öğeleri
- **Sorunlular;** Düşük popülerlik, düşük katkı payı menü öğeleri

Bu menü mühendisliği araçlarıyla, yöneticiler menü öğelerinin karlılığını ve popülerliğini değerlendirebilmektedir (Ninemeier, 2009, s. 157).

Yıldızlar; olarak sınıflandırılan menü öğeleri popülerdir ve yüksek katkı / kar payına sahiptir. Yönetimin bu öğelerle pazarlama çabalarına devam etmesi ve bu menü öğelerinin satışlarda öne çıkmasına izin vermemesi gerekmektedir (McVety, Ware ve Ware, 2009, s. 162). Bunlar, yiyecek işletmelerinin satmayı tercih ettikleri ürünlerdir. Yıldızlar hem karlı hem de popülerdir ve değişiklik için geçerli bir neden olmadıkça dokunulmamalıdır. Yıldızların popülerliğinden dolayı bazen satış sayısını etkilemeden menü fiyatlarını yükselterek karlılıklarını artırmak mümkündür (Dittmer ve Keefe, 2009, s. 308-309). Diğer menü öğelerinde yapılacak düzenlemeler kaçınılmaz olarak yıldızların satışını etkileyecektir (Traster, 2018, s. 222). Yıldızları yönetmek için uygulanabilecek stratejiler şunlardır (Ninemeier, 2009, s. 161):

- **Katı özellikleri koruyun;** Sunulan ürünün kalitesini değiştirmeye çalışmayın.
- **Öğeyi menüde oldukça görünür bir yere yerleştirin;** Yıldızlar, yiyecek ve içecek işletmesinin satmak istediği öğelerdir. Bu nedenle, müşterilerin bunlardan haberdar olduğundan emin olun.
- **Satış fiyat esnekliğini test edin;** Müşteri için önemli bir değer olduğundan dolayı yıldızlar popülerdir veya belki de yıldızlar piyasada başka bir yerde; hizmet, ambiyans ve konumla birlikte "paketlenmiş" olarak bulunmayabilir. Bunlar, popüleritede azalma riski olmadan fiyatı artırmanın iki sağlam nedeni olmaktadır.
- **Etkin satış tekniklerini kullanın.** Talebi şaşkınlara kaydırmak için kullanılan tekniklerden bazıları yıldızlar için de faydalı olabilmektedir.

Beygirler; olarak sınıflandırılan menü öğeleri, popüler olan ancak katkı / kar payı düşük olanları içerir. Bu menü öğeleri iyi, sürekli satan öğelerdir, ancak daha fazla kar elde etmek için yiyecek maliyetinde bir azaltma gerektirmektedir (McVety, Ware ve Ware, 2009, s. 162). Menüde tutulmalı ancak satış azaltılmadan katkı paylarını artırmaya çalışılmalıdır. Ürünün görünümünü iyileştirirken standart porsiyon boyutunu biraz azaltmak veya satışının büyük ölçüde olumsuz etkilenmeyeceğini varsayarak, bu tür menü öğelerinin satış fiyatlarını yükseltmektir (Dittmer ve Keefe, 2009, s. 309). Amaç, satılan sayıyı azaltmadan Beygirleri daha karlı hale getirmektir, ancak düşük karlılık bir beygirin popüler olmasının nedeni olabilmektedir. Bir yiyecek içecek işletmesi, beygirler grubuna giren bir menü öğesiyle tanınıyorsa (yani, özel bir yemek), müşteriler bu menü öğesini bir değer olarak gördükleri için çok sayıda müşteriyi işletmeye çekiyorsa, en iyisi çok az değiştirmek veya hiç dokunmamaktır. (Traster, 2018, s. 222). Beygirler; menü öğesini yönetmek için uygulanabilecek stratejiler şunlardır (Ninemeier, 2009, s. 161):

- **Fiyatları dikkatlice artırın;** Belki de bu öğe, konuklar için büyük bir değeri temsil ettiği için popülerdir. Fiyatlar artırılabilirse, ürün yine de iyi bir değeri temsil edebilir, popülerliğini koruyabilir ve daha yüksek bir katkı payı oluşturabilmektedir. Bu alternatif, menü öğesi işletmeye özgü olduğunda ve başka bir yerden elde edilemediğinde en etkili olmaktadır.
- **Talep için test edin;** Fiyat artışlarına karşı güçlü bir direnç yoksa, artan fiyatı, öğeyi menüde yeniden konumlandırmak gibi diğer stratejilerle tamamlamak faydalı olmaktadır. Bu diğer stratejiler, satış fiyatındaki artış yoluyla daha yüksek bir katkı payı oluştururken, ürünün popülerliğini korumak veya artırmak için düzenlenebilmektedir. Fiyatlar artırılabilecekse, bu muhtemelen bir kerede değil birkaç aşamada yapılmalıdır.
- **Öğeyi menüde daha düşük bir profilde yeniden konumlandırın;** Menü düzenine bağlı olarak, bir menünün belirli alanları diğerlerinden daha iyi bir konumu temsil etmektedir. Bir beygir, menünün daha az istenen bir alanına taşınabilmektedir. Ürün popüler olduğu için bazı misafirler onu arayacaktır.

İşletmenin satmak istediği daha karlı öğelere ve menünün daha karlı alanlarına çekilecektir.

- **Talebi daha çok istenen ürünlere kaydırın;** Menü mühendisliği, yöneticinin hangi menü öğelerinin satılacağını belirlemesine olanak tanımaktadır (popülerliği yüksek ve katkı payı yüksek olanlar). Örneğin, etkin satış tekniklerini kullanan işletmeler, beygir menü öğelerini önermeyecektir.
- **Daha düşük maliyetli ürünlerle birleştirin;** Bir Beygir menü öğesinin katkı payı, başlangıçta daha düşük maliyetli yemek eşliğinde sunuluyorsa artırılabilir. Belki de daha yüksek fiyatlı sebzeler ve tatlılar, ürünün popülerliği azaltılmadan diğer, daha ucuz ürünlerle değiştirilebilmektedir. Bu yapılabilirse, katkı payı artacaktır.
- **Doğrudan işgücü faktörünü değerlendirin;** Yiyecek ve içecek yöneticisi, beygir menü öğesini üretmek için önemli miktarda doğrudan işçilik gerekip gerekmediğini bilmelidir. Düşük katkı payına sahip bir ürünün üretimi önemli miktarda doğrudan işçilik gerektirmiyorsa (örneğin, bir hazır gıda ürünü), yönetici daha az gelir sağlayacağı için daha düşük katkı payını haklı gösterebilir. İşçilik maliyetini karşılaması gerekmektedir.
- **Porsiyon azaltmayı düşünün.** Porsiyon boyutu küçültülürse ürün maliyeti azalacak ve katkı payı artacaktır. Porsiyon boyutu küçültüldüğünde misafirin değer algısı azalabileceğinden, bu alternatif dikkatle incelenmelidir.

Şaşkınlık; olarak sınıflandırılan menü öğeleri popüler değildir ve düşük satışlara sahip olmakla birlikte yüksek katkı/kar payına sahiptir (McVety, Ware ve Ware, 2009, s. 162). Menüde tutulmalı ancak karlılıklarını büyük ölçüde düşürmeden popülaritesini artırmaya çalışılmalıdır (Dittmer ve Keefe, 2009, s. 309). Yönetimin yalnızca müşterilerin neden bu ürünü satın almadığını analiz etmesi gerekmektedir. Pazarlama, bu ürünlerde satışları artırmanın anahtarıdır (McVety, Ware ve Ware, 2009, s. 162). Öğeleri menüde daha uygun yerlere yeniden konumlandırma, servis personeli tarafından restoranlara özel olarak önerilen öğeleri öne çıkarma ve çekiciliğini artırmak için bu öğelerin görünümünü veya menü açıklamalarını değiştirme dahil bunu yapmanın birçok yolu vardır (Dittmer ve Keefe, 2009, s. 309).

Bu yemekler zaten daha az popüler olduğu için, bu şaşkın menü öğesini değiştirerek çok sayıda müşteriyi kaybetme riski daha azdır. Bir şaşkın grubuna giren menü öğesinin porsiyon boyutunu artırmak veya satış fiyatını düşürmek kârlılığını yitirir, bu nedenle bu yaklaşım yalnızca şaşkın yiyecek maliyeti veya satış fiyatı menüdeki diğer yemeklere kıyasla çizginin çok dışındaysa kullanılmalıdır. Daha iyi bir yaklaşım, bu menü öğelerini yoğun bir şekilde satmak ve pazarlamaktır (Traster, 2018, s. 223). Katkı marjları nispeten yüksek olduğu için yiyecek ve içecek müdürünün satmak istediği ürünlerdir. Buradaki zorluk, bu ürünleri sipariş eden misafir sayısını artırmanın yollarını bulmaktır. Şaşkınlar; menü öğesini yönetmek için uygulanabilecek stratejiler şunlardır (Ninemeier, 2009, s. 160-161):

- **Talebi bu menü öğelerine kaydırın;** Teknikler arasında öğelerin menünün daha görünür alanlarına yeniden konumlandırılması, yeniden adlandırılması, anlamlı satış tekniklerinin kullanılması, reklam kampanyalarının geliştirilmesi ve restoran girişindeki menü panolarındaki öğelerin vurgulanması yer almaktadır.
- **Fiyatı düşürün;** Belki de misafirler için bir değeri temsil etmediği için ürünün popülerliği düşüktür. Durum böyleyse, katkı payı hala ortalamanın üzerinde kalacak şekilde satış fiyatı düşürülebilmektedir. Düşük satış fiyatı müşteri için daha büyük bir değeri temsil ettiğinden, bu artan popüleriteye yol açmaktadır.
- **Menü öğesine değer katın;** Daha büyük bir porsiyon boyutu sunmak, daha pahalı yemek yardımcıları ve garnitürleri eklemek veya daha kaliteli malzemeler kullanmak değeri artırmanın yolları arasındadır. Bu teknikler artan popüleriteye ve daha düşük ancak yine de menü tarafından üretilen ortalamadan daha yüksek bir katkı marjına yol açmaktadır.
- **Menü üzerinde düzenleme yapın;** Renkli bir yazı tipi veya farklı boyutta bir yazı tipi gibi özel işlemler, menüde birincil bir alana yerleştirilebilmektedir (McVety, Ware ve Ware, 2009, s. 162).
- **Pazarlama çalışmalarını arttırın;** servis personeli tarafından sözlü olarak satış yapma veya öğenin ücretsiz örnekleri müşterilere sağlanabilmektedir

(McVety, Ware ve Ware, 2009, s. 162). Ayrıca bir Őef, műűterilerin ŐaŐkını sadece bir kez denerlerse tekrar tekrar sipariŐ edceklerine inanıyorsa, dűzenli műűterilere, űzellikle de daha az karlı yemekler sipariŐ edenlere menű űğelerinden űcretsiz tadımlık verebilmektedir. Benzer Őekilde, Őirket bir ŐaŐkını űzel olarak veya kupon promosyonu yoluyla indirimli bir fiyata sunarak sadık bir hayran kitlesi oluŐturabilmektedir. Műűteriler yemeĐi severse, tam fiyattan baŐka bir gűn satın almak için geri dűnebilmektedir (Traster, 2018, s. 223).

Sorunlular; olarak sınıflandırılan menű űğeleri, popűler olmayan ve katkı/kar payı dűŐűk olanlardır. DűŐűk performanslarının nedenleri, genellikle açık olsa da dikkatlice incelenmelidir. Ŭrűnlerin nasıl pazarlandıĐını ve malzemeleri daha dűŐűk bir fiyata satın almanın bu sınıflandırmanın dıŐına çıkıp çıkmayacaĐını araŐtırmak akıllıca olacaktır (McVety, Ware ve Ware, 2009, s. 162). Sorunlular, katkı payı ve popűlaritesi dűŐűk űrűnler olduĐundan dolayı menűden çıkarılmaya açık aday olmaktadır. (Ninemeier, 2009, s. 161). Sorunlular, bir menűnűn toplam karı artırma yeteneĐindeki en bűyűk engeldir. Malzemeler envanterde yer kaplar ve aŐçılar, űzellikle iyi satmayan bir yemek hazırlamak için zaman harcarlar. Daha da kűtűsű, Sorunlular daha karlı bir yemeĐe ayrılabilcek menű alanını kaplamaktadır. Sorunlularla baŐ etmenin ilk adımı, Sorunluların menűde oynadıĐı rolű belirlemektir. Menűye ait olmayan rastgele bir yemek mi yoksa iŐletmeyi baŐka Őekilde koruyamayacak űzel diyet ihtiyaçları olan műűteriler gibi pazarın belirli bir kesimine hitap eden bir yiyecek mi? ŬrneĐin, bir deniz űrűnleri restoranındaki bir tavuk yemeĐi veya tűm yemeklerinde hayvansal űrűnleri içeren bir menűdeki vegan yemek olması bu yiyecekleri tűketmeyen műűteriler açısından űnemli olacaktır ve műűterilerin baŐka bir yerde yemek yemesini gerektirmeyecektir. Sorunlular belirli bir amaca hizmet etmesi veya menűde uygunsuz olması fark etmeksizin, menű planlayıcısı ilk olarak yemeĐin katkı payını nasıl artıracadıĐını bulmalıdır, bűylece Sorunlular bir ŐaŐkın haline gelmektedir. Sorunlular, yiyecek maliyetini dűŐűrmek veya satıŐ fiyatını artırmak veya her ikisini birden yapmak için deĐiŐtirilebilmektedir. Sorunlular bir ŐaŐkına dűnűŐtűrűldűkten sonra, ŐaŐkılara uygun satıŐ ve pazarlama

yaklaşımları uygulanabilmektedir. Bir menü planlamacısının yapmaması gereken şey, bir Sorunluların satışlarını, düşük karlılığına değinmeden artırmaya çalışmaktır. Bunu yapmak, daha karlı yıldızlardan ve şaşkınlardan satışı azaltabilir ve bu da menünün genel kârlılığını azaltmaktadır (Traster, 2018, s. 223). Sorunlular, menü öğesini satmaya devam etmek için geçerli bir neden olmadığı sürece menüden çıkarılmalı veya daha karlı ürünlerle değiştirilmelidir. Karlılığı bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye yükseltilmelidir (Dittmer ve Keefe, 2009, s. 309).

2.3.11.3. Pavesic Modeli

Miller matrisi ve menü mühendisliğinin;

- Mümkün olan en düşük gıda maliyeti yüzdesine ulaşma
- Katkı payını maksimize etme yönünde önyargılı olması nedeniyle geliştirilmiştir. En düşük yiyecek maliyeti yüzdesini elde etme bakış açısıyla tasarlanan bir menü, düşük yiyecek maliyetli menü öğeleri genellikle yüksek yiyecek maliyetli menü öğelerinden daha düşük fiyatlandırıldığından, operasyonun toplam satış gelirlerinden fedakarlık etmesine neden olmaktadır. Bu nedenle, sabit maliyet yüzdelelerini düşürerek gereken optimum toplam satış gelirleri elde edilememektedir (Pavesic, 1983, s. 127).

Maliyet/Pay analizi, hem menü mühendisliği hem de Miller matrisi için bir araya getirilmesi gereken aynı verileri kullanmaktadır (Pavesic, 1983, s. 129).

Yiyecek Maliyeti (%)	Ortalama Ağırlıklı Katkı Payı	
	PROBLEMS/SORUNLULAR	STANDARDS/STANDARTLAR
	Düşük katkı marjı	Yüksek katkı marjı
	Yüksek yiyecek maliyeti (%)	Yüksek yeiyecek maliyeti (%)
		% Potansiyel Yiyecek Maliyeti
	SLEEPERS/UYKUCULAR	PRİMES/MÜKEMMELLER
	Düşük katkı marjı	Yüksek katkı marjı
	Düşük yiyecek maliyeti (%)	Düşük yiyecek maliyeti (%)
Ağırlıklı Katkı Marjı		

Şekil 6: Pavesic Matrisi

Kaynak: (Pavesic, 1983, s. 129)

Matris içinde çizilen menü öğelerini kategorize eden tanımlamalar aşağıda açıklanmıştır (Pavesic, 1983, s. 129):

- **Mükemmeller;** optimum (düşük gıda maliyeti ve yüksek katkı payı) olan menü öğelerini temsil etmektedir. Bu menü öğelerinin konsantrasyonu ne kadar fazlaysa, genel menü satış karması o kadar iyi olmaktadır. Birincil yemekler, restoranın yemek servisinde mümkün olduğunca "tekele" yakın olduğu söylenebilecek işletmenin özel yemekleridir. Bu tür ürünler, piyasada ne olursa olsun fiyatlandırılabilir.
- **Standartlar;** Yiyecek maliyeti yüksek olan ve yüksek katkı payı sağlayan menü öğeleri olarak adlandırılmaktadır. Bu ürünler popüler olduğundan ve genellikle rakipler tarafından sunulduğundan, satışları teşvik etmek için fiyatlar düşük tutulmaktadır. Öğeler genellikle yüksek yiyecek maliyeti yüzdesine sahiptir, ancak aynı zamanda en yüksek fiyatlı menü öğeleridir ve katkı payı olarak oldukça büyük gelir getirmektedir. Bir işletme, satış karmasının bir kısmının bu kategoride olmasını ister, ancak toplam satışların % 40'ından daha azını tutması gerekir, aksi takdirde gıda maliyeti yüzdeleri artmaktadır.
- **Uykucular;** Bu öğeler hem düşük gıda maliyetleri hem de düşük katkı payları ile karakterize edilmektedir. Bunlar, müşterilerin nasıl tepki verdiğini görmek için pazarlanan yeni ürünler olmaktadır. Müşteriler tarafından hemen kabul edilmedikleri için pahalı olmayan içeriklere ve küçük biçimlendirmelere sahip olmaları muhtemeldir. Yeni moda yiyecekler veya sınırlı çekiciliği olan etnik yemekler olabilirler. Mükemmellerle birlikte, satış gelirinin en az % 60'ı Potansiyel Yiyecek Maliyeti (%) çizgisinin altında çizilen menü öğelerinden elde edilmelidir.
- **Sorunlular;** Bu ürünlerin satış karması üzerinde herhangi bir olumlu etkisi çok azdır. Yiyecek maliyeti yüksektir ve katkı payı düşüktür. Bir işletme, eğer varsa, bu gruba düşecek kadar az öğeye sahip olmaya çalışacaktır. Bu öğeler menüden elenmeye adaydır. Yenilikçi bir işletme, menüyü

çeşitlendirmek ve düzenli müşterilerin sıkılmalarını önlemek ve ayrıca yeni müşterileri işletmeye çekmek için kullanabilmektedir.

Pavesic (1985), menü analizini potansiyel gıda maliyeti yüzdesi ve ortalama ağırlıklı katkı payı olarak tanımlanan eksenlere dayandırmayı savunmuştur. Gıda maliyeti yüzdesi, ağırlıklı toplam yiyecek maliyeti alınarak ve bunu ağırlıklı toplam yemek satışlarının (satış geliri) yüzdesi olarak ifade edilerek hesaplanmaktadır. Yiyecek maliyeti yüzdesi bu gıda maliyeti yüzdesinden daha yüksek olan yemek öğeleri yüksek, gıda maliyeti yüzdesinden daha düşük ürünler ise düşük olarak derecelendirilmektedir. Ağırlıklı toplam yiyecek maliyeti, toplam ağırlıklı katkı payının menüdeki yemek öğelerinin sayısına bölünmesiyle hesaplanmaktadır (Atkinson ve Jones, 1994, s. 49). Pavesic (1985), menü öğesinin katkı payını ağırlıklı ortalama katkı payının bir yüzdesi olarak hesaplamaktadır. Bu hesaplama "kar faktörü" de denir. Kar faktörü, belirli bir menü öğesinin kârlılığına, menü öğelerinin ağırlıklı ortalama katkı payına göre bakmaktadır. Bu nedenle, yüzde 100 veya daha yüksek kar faktörüne sahip bir öğe, işletmenin muhtemelen satmak isteyeceği menü öğelerini temsil eder ve buna uygun olarak, bu menü öğeleri "yüksek" katkı payı etiketi almaktadır. Kâr faktörünü hesaplamanın yararı, yalnızca "yüksek" veya "düşük" karlılık etiketlerine güvenmek yerine başka bir analiz boyutuna izin vermesidir (Lebruto, Ashley ve Quain, 1995, s. 45). Katkı payının, ağırlıklı ortalama katkı payını ne kadar aştığını veya altına düştüğünü yüzde olarak işletmeye bildirmektedir (LeBruto, Ashley ve Quain, 1997, s. 162).

Katkı payı modeli, en iyi stratejiyi yalnızca pazar büyüdüğünde yönlendirir ve yüksek fiyatları tolere etmektedir. Eğer piyasa arz fazlası nedeniyle durgunsa veya azalan talep nedeniyle düşerse, yüksek fiyatlı/yüksek katkı paylı yemekler müşteri için daha az çekici görünecektir. Yiyecek maliyeti yüzdesinin ve katkı payının popülerliğe göre ağırlıklandırılması gerektiğini ve en çok talep edilen menü öğelerinin yüksek ağırlıklı katkı payı ve düşük gıda maliyeti yüzdesine sahip olanlar olduğunu belirtilmektedir (Morrison, 1996, s. 18).

2.3.11.4. LeBruto, Ashley ve Quain Yöntemi

Menü mühendisliği yaklaşımlarında şimdiye kadar katkı payı; satış fiyatı eksi yiyecek maliyeti olarak belirlenmiştir. Analizde yanlış bir şekilde, belirli bir menü öğesinin değişken maliyetlerinin yalnızca öğenin yiyecek maliyetine eşit olduğunu ve bu nedenle ürünün satışıyla ilgili diğer tüm maliyetlerin sabit olduğunu varsayılmaktadır. Yiyecek maliyeti kesinlikle değişken bir maliyet olsa da, bu hesaplama her bir menü öğesinin satışında ortaya çıkan tüm değişken maliyetleri kapsamaz. Belirli bir menü öğesinin diğer gerçek değişken maliyetleri katkı payı hesaplamasına eklenmelidir. Doğru bir katkı payı hesaplaması, satış fiyatı eksi tüm değişken maliyetlerdir. Tüm değişken maliyetlerin katkı payı hesaplamasına dahil edilmesiyle ilgili sorun, yarı sabit (veya karışık veya yarı değişken) maliyetleri sabit ve değişken bileşenlerine ayırmak için gereken çabadır. Yiyecek içecek işletmelerinde en büyük gider, yarı sabit bir maliyet olan işçilik maliyetidir. İşçilik maliyetinin bir kısmı, asgari sayıda misafire hizmet vermek için yapılacak gerekli personel giderlerini temsil edecek şekilde sabitlenir ve yönetim tarafından belirlenen satış sayısı ve standartlara bağlı olarak, toplam iş gücü sayısı artmaktadır (Lebruto, Ashley ve Quain, 1995, s. 46).

Menü mühendisliği çalışma sayfasında yüksek veya düşük olarak belirtilen işgücü, modele eklenir ve üçe ikilik bir matris oluşturulmaktadır. Bu yeni matris, Kasavana ve Smith'in orijinal ikiye iki matrisinden uyarlanan uygun sınıflandırmayla birlikte sekiz olasılıktan oluşmaktadır (Lebruto, Ashley ve Quain, 1995, s. 47; Bölükoğlu ve Türksoy, 2001, s. 33-34):

- **Süper Yıldız;** Yüksek katkı payı, düşük iş gücü ve yüksek popülerlik
- **Yıldız;** Yüksek katkı payı, yüksek iş gücü ve yüksek popülerlik
- **Sorunlu;** Yüksek katkı payı, düşük iş gücü ve düşük popülerlik
- **Kafa Yoran;** Yüksek katkı payı, yüksek iş gücü ve düşük popülerlik
- **Traktör;** Düşük katkı payı, düşük iş gücü ve yüksek popülerlik
- **Beygir;** Düşük katkı payı, yüksek iş gücü ve yüksek popülerlik
- **Şaşkın;** Düşük katkı payı, düşük iş gücü ve düşük popülerlik

- **Pek Şaşkın;** Düşük katkı payı, yüksek iş gücü ve düşük popülerlik

2.3.11.5. Cohen, Mesika ve Schwartz Modeli

İki boyutlu matris menü analizlerinin sınırlamalarını çözmek için Cohen, Mesika ve Schwartz (1998) çok boyutlu bir yaklaşım geliştirmiştir. Girdi verilerinin normalleştirilmesiyle birleştirilen çok faktörlü yemek yaklaşımını ekleyerek menü analizine gıda maliyeti, fiyat, işçilik maliyeti, popülerlik ve katkı payını eklemektedir. Menü değişkenlerini üç aralıkla ve 0 ile 10 arasında değerlendirmektedir. İdeal aralık 8 ile 10 olarak tanımlandı, kabul edilebilir aralık 4 ile 8 arasında ve kabul edilemez aralık 0 ile 4 arasında tanımlanmaktadır. Menü öğeleri bağımsız olarak değerlendirilebilir veya öğe dağılımına göre diğer menü öğeleriyle karşılaştırılabilmektedir. İşgücü maliyeti, Hayes ve Huffman, Bayou ve Bennett ve LeBruto, Quain ve Ashley'ye benzer şekilde çok boyutlu analizde bir faktör olarak eklenmektedir. Ancak bu modelde iş gücü bir faktör olmasına rağmen, Cohen, Mesika ve Schwartz, işgücü maliyetinin nasıl ölçüldüğüne veya hesaplandığına dair hiçbir açıklama yapmamaktadır. Menü analizi yaklaşımları geliştiren diğer yöntemlerde olduğu gibi, Cohen, Mesika ve Schwartz, iş gücü dahil değişkenlerin nasıl hesaplanacağını belirtmeyerek diğer üretim faktörlerini de dikkate almamaktadır. Menü analizine iş gücü ve diğer maliyetlerini eklemek zor olmuştur (Taylor ve Brown, 2007, s. 80).

2.3.11.6. Horton Modeli

Horton (2001), matris analizine iş gücünü eklemek için başka bir yaklaşım önermiştir. Horton, tahmini iş gücü katkı payına brüt kar dahil ederek menü mühendisliğini yeniden değiştirmiştir. Horton, aktif işgücü ile bir menü öğesinin hazırlama süresini, görevi yerine getiren üretim çalışanın saatlik işgücü maliyetiyle çarparak ölçmüştür. Örneğin, bir aşçının ızgaraya bir hamburgeri yerleştirmesi, pişirildikten sonra çıkarması ve çörek hazırlaması için geçen süre, o çalışanın saatlik ücreti ile çarpılmaktadır. Horton'un modeli, ürünleri sipariş etmek, hamburgeri hazırlamak veya çörek hazırlamak gibi hamburger hazırlama ile ilgili diğer hazırlık maliyetlerinden hiçbirini içermemektedir (Taylor ve Brown, 2007, s. 81).

2.4. Menü Analizi Alan Yazının İncelenmesi

2.4.1. Uluslararası Alanda Menü Analizi

Uluslararası alanda menü analizi ile ilgili aşağıdaki çalışmalara ulaşılmıştır:

- (Morrison, 1996); lüks restoranlarda menü analizinin nasıl uygulandığına dair araştırma yapmıştır. Araştırma yapılan restoranlarda, menü planlayıcılarının her yemeğin performansını menüdeki diğerleriyle karşılaştıran matris analizi veya başka bir yöntemle bir menü analizi yapılmadığını belirlemiştir. Tartışılan menü analizi tekniklerinden, Hayes ve Huffman'ın hedef değeri yaklaşımını etkileyen değişkenlerin (her yemeğin bireysel yemek maliyeti yüzdesi, satılan birim sayısı, her yemeğin satış fiyatı, menü için toplam yiyecek maliyeti yüzdesi ve bir yemeğin üretilmesiyle ilgili maddi olmayan maliyetlerin takdir edilmesi) en geniş kabul gördüğünü belirlemiştir.
- (Jones ve Mifli, 2001); yapmış olduğu 7 farklı yiyecek içecek işletmesindeki araştırmasında menü performanslarının ölçümünde teorik yaklaşım olan matris tabanlı analizin kullanılmadığı buna karşılık, menü analizinin pratik prosedürü; pazar analizi, müşteri eğilim analizi ve rakip analizinin kullanıldığını belirlemişlerdir. Bununla birlikte, görüşülen tüm yöneticiler yaklaşımlarının tamamen tatmin edici olduğu ve bunu değiştirmeye yönelik planları olmadığı görüşünü belirtmişlerdir.
- (Raab ve Mayer, 2003); yaptıkları çalışmada restoran endüstrisinde FTM kullanımının çeşitli nedenlerden dolayı neredeyse var olmadığını belirlemişlerdir. ABD restoran kontrolörlerinin FTM konseptlerinin farkında olduklarını, ancak şimdiye kadar çeşitli nedenlerden dolayı FTM'yi uygulamamayı seçtiklerini ortaya koymuşlardır. Ek olarak, pek çok kontrolör bir FTM sistemi benimseyerek elde edilecek potansiyel faydaları görmüyor veya karmaşıklığı ve uygulama maliyeti konusunda endişeleri vardır.
- (Kwong, 2005); yaptıkları çalışmada Asya restoranlarının karlılığını artırmak için menü mühendisliği ve menü tasarımının uygunluğunu araştırmıştır. Analiz edilen birçok başlangıç ögesi, popüler olmayan ve/veya kârsız olarak

sınıflandırılmış ve örneklenen menüler, satış etkisi bakımından yetersiz olduğu belirlemiştir. Bu çalışma, menü planlamacılarının menü öğelerinin popülerliğini ve karlılığını ölçmek için öncelikle geçmiş deneyimlere ve sezgisel hislere dayanan nitel yargılara dayandığını, dolayısıyla Kasavana ve Smith'in nicel menü analizi yaklaşımını uygulamaya çok az ilgi gösterdiğini belirlemiştir.

- (Raab C. , Mayer, Ramdeen veNg, 2005); yaptıkları çalışmada, Çin'in Hong Kong kentinde açık büfe tarzı hizmet sunan bir restorana uygulanan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemini kullanarak akşam yemeği menüsündeki 20 adet yemek için menü analizi gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışmanın sonucu, restoran modelinin iyi sonuçlarla açık büfe tarzı bir restorana da uygulanabileceğini göstermektedir. İşletmedeki faaliyetleri arka kısım için 4 ana faaliyet; temizlik, hazırlama, pişirme ve yönetim olarak belirlendi. Ön kısım faaliyetleri; (1) iletişim; (2) temizlik; (3) düzenleme; (4) Süreç kontrolü; (5) müşterilere hizmet etme; (6) yönetim ve (7) hazırlama olarak yedi ana grup olarak oluşturmuşlardır. Buna ek olarak, model, dağıtılmamış işletme giderlerini tek tek açık büfe öğelerine kadar izleyebilmiş ve böylece restoran her akşam yemeği büfesi sattığında, 33 \$ tutarında bir zarar ettiğini belirlemiştir
- (Jung ve Sook, 2006); yaptıkları çalışmada Kasavana & Smith ve Pavesic'in menü analiz tekniklerini kullanarak oteldeki Fransız restoranının menülerini analiz edilmiştir. Kasavana & Smith'in yöntemi müşterinin bakış açlarına odaklanırken, Pavesic'in yöntemi yöneticinin bakış açılarını dikkate aldığı belirlenmiştir. Bu nedenle, seçilen menü analiz tekniklerinin işletme amacına uygun olması durumunda, menüler üzerinde karar vermek için kullanılması gerektiğini belirlemiştir.
- (Raab, Hertzman, Mayer ve Bell, 2006);çalışmalarında FTM verilerinin geleneksel menü mühendisliği yöntemlerine dahil edilmesinin yiyecek içecek işletmeleri yöneticilerine maliyet ve karlılık analizi için iyileştirilmiş bir araç sağlayıp sağlamadığını araştırmışlardır. Amerika Birleşik Devletlerinde bir

restoranın akşam yemeği menüsündeki 14 yemek için toplanan FTM verileri kullanılmıştır. Sonuçlar, FTM'nin Menü Mühendisliği'nin genel menü karlılığını belirlemede üstün bir yöntem olduğunu ortaya çıkarmıştır. FTM/MM yaklaşımlı, gerçekte, akşam yemeği menüsünün aslında bu çalışmada restoran için negatif bir işletme karına katkıda bulunduğunu ortaya koymaktadır. Bu durumda, FTM yöntemleri kullanılarak analiz edilirse, ana yemeğin gerçek maliyetleri menü fiyatlarından daha yüksek çıkmıştır.

- (Raab ve Mayer, 2007, s. 43-50); yaptıkları araştırmada İşletmedeki faaliyetleri arka kısım için 4 ana faaliyet; temizlik, hazırlama, pişirme ve yönetim olarak belirlenmiştir. Ön kısım için 6 ana faaliyet; iletişim, temizlik, düzenleme, Süreç kontrolü, yönetim, müşterilere hizmet etme olarak ayırmışlardır. Menüdeki 20 akşam yemeğinden sadece üçünün karlı olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bir FTM/MM yaklaşımı, yöneticilerin menü öğelerini geleneksel MM yaklaşımına kıyasla karlılık ve popülerliğe göre daha iyi sınıflandırmalarına sağladığını belirlemişlerdir. FTM yöntemlerinin açık büfe tarzı bir restoran için geçerli ve uygun bir yaklaşım olduğunu göstermişlerdir.
- (Raab, Shoemaker ve Mayer, 2007); yaptıkları araştırmada İşletmedeki faaliyetleri arka kısım için 4 ana faaliyet; temizlik, hazırlama, pişirme ve yönetim olarak belirlendi. Ön kısım için 6 ana faaliyet; iletişim, temizlik, düzenleme, Süreç kontrolü, yönetim, müşterilere hizmet etme olarak ayırmışlardır. FTM yöntemleri kullanılarak menü analiz edildiğinde akşam yemeği menü öğelerinin gerçek maliyetinin restoranın satış fiyatlarından daha yüksek olduğunu belirlemişlerdir. FTM'nin restoranlarda doğru menü maliyetleri oluşturmak için çok uygun bir yöntem olduğu belirlenmiştir. Bu çalışma, FTM yöntemlerinin bir restorana başarıyla uygulanabileceğini göstermiştir. Bu çalışmada geliştirilen FTM modeli hemen hemen tüm restoranlara uygulanabilir, ancak böyle bir çalışmanın sonuçları, söz konusu restoranın pazar özelliklerine ve maliyet yapısına bağlı olarak muhtemelen bundan farklı olacağını açıklamışlardır.

- (Annaraud, Raab ve Schrock, 2008); Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bir fast food restoranında araştırma yapmışlardır. İşletmede servis, pişirme, temizlik, hazırlık ve yönetim olmak üzere beş temel faaliyet belirlenmiş ve bu faaliyetler tek bir faaliyet merkezi olarak birleştirilmiştir. Araştırma sonucunda FTM'nin genel menü karlılığını oluşturmak için üstün bir yöntem olduğunu ve bir restoran müdürünün menü yönetimi kararlarının, katkı payı analizi ve FTM yaklaşımından farklı sonuçlarla karşılaşması durumunda önemli ölçüde değişeceğini belirlemişlerdir.
- (Raab C. , Mayer, Shoemaker ve Ng, 2009); yaptıkları araştırmada işletmedeki faaliyetleri arka kısım için 4 ana faaliyet; temizlik, hazırlama, pişirme ve yönetim olarak belirlendi. Ön kısım için 6 ana faaliyet; iletişim, temizlik, düzenleme, Süreç kontrolü, Yönetim, müşterilere hizmet etme olarak ayırmışlardır. Hong Kong da bulunan bir restoranın 20 adet menü ögesi analiz edilmiştir. Bir restoranın maliyet yapısını daha doğru ve tam olarak anlamak için önceden geliştirilmiş FTM yöntemlerini kullanmanın önemini vurgulamaktadır. Faaliyet tabanlı fiyatlandırma(FTF)'nın restoran karlılığını anlamak için çok yararlı bir araç olabileceğini ortaya çıkarmıştır. Faaliyet tabanlı fiyatlandırma tekniklerinin kullanılması, misafirlerin göreceli olarak fiyata duyarsız olmalarına rağmen, restoranın karlı hale gelmesi için maliyetleri düşürmek için sert önlemlere ihtiyaç duyulduğunu ortaya çıkarmaktadır.
- (Kang, Lee ve Kim, 2010) ; araştırma Güney Kore'deki bir üniversite kampüsündeki kahve satışı yapan kafede yapıldı. Kahve dükkanının menüsünde bulunan 9 yemek ve 24 içecek analiz edilmiştir. Bu çalışmada doğrudan işçilik maliyeti, faaliyet sürücüsü olarak “zaman” kullanılarak her bir menü ögesi için temel birim maliyete eklenmiştir. FTM'nin bir kahve dükkanı işletmesinin toplam karını maksimize etmek için etkili bir yöntem olabileceği belirtilmiştir.
- (Vaughn, Raab ve Nelson, 2010); Las Vegas'da bir Casino mutfağında 200'den fazla üründen yalnızca satış sayısı fazla olan ilk 20 menü ögesi analiz

etmişlerdir. Yapılan araştırmada hazırlık, temizlik, dağıtım, paketleme, satın alma, depolama, planlama, düzenleme, bütçeleme, tahmin, menü araştırma, denetleme, eğitim olmak üzere 13 faaliyet belirlenmiştir. FTM ile menü analizi sonucunda 6 menü öğesinin karlı olmadığı belirlenmiştir. Menüde değişiklik yapma ihtiyacını vurgulamışlardır. Araştırma sonucunda ulaşılan maliyet bilgileri, yanlış maliyet bilgisine dayalı satın alma kararlarını ortadan kaldırdı ve yöneticilerin, departmanlarının karlılığına katkıda bulunan ürünler elde etmesini sağlamıştır. Sonuç olarak, bu çalışmada FTM'nin uygulanması, iyileştirilmiş maliyet bilgisi, daha kesin fiyatlandırma ve genel olarak artan karlılık potansiyeli için temel oluşturmuşlardır.

- (Reynolds ve Taylor, 2011); yaptıkları çalışmada menü analizinde yapısal eşitlik modellemesi ve veri zarflama analizini kullanmışlardır. Araştırma sonucunda veri zarflama analizini modellerinin geçerli olduğunu ve daha karmaşık modellerin mümkün olduğunu belirlemişlerdir. Yöneticiler için daha önceki basit modellerin yetersizliği belirlenmiş ve menü optimizasyonu yaklaşımlarının daha geniş bir şekilde anlaşılmasını gerektiğini açıklamışlardır.
- (Kostakis, Boskou ve Palisidis, 2011); yaptıkları çalışmada bir restoran ait 6 menü öğesini faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanarak analiz etmişlerdir. Restorana ait arka kısım faaliyeti olarak hazırlık / pişirme, tabak düzenleme ve yıkama olmak üzere 3 faaliyet belirlemişlerdir.
- (Mhamdia ve Ghadhab, 2012); Tunus'ta 11 menü öğesi olan alakart bir restoran işletmesinde örnek olay araştırması yapılmıştır. Bu çalışmada, değer yönetimi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin restoran işletmelerine uygulanabileceği belirlenmiştir. Model sayesinde maliyetleri belirlenerek ve menüdeki her bir öğenin müşteri memnuniyeti belirlenmiştir. Çalışma sonucunda farklı ürünlerle ilgili faaliyet kar marjı ve müşteri memnuniyetini hesaplayarak, önerilen farklı ürünlerden elde edilen kazançları hesaplayabilmiş ve menü öğeleri için ürün değeri oluşturmuşlardır.

- (Linassi, Alberton ve Marinho, 2016); yaptıkları araştırmada İşletmedeki faaliyetleri arka kısım için 4 ana faaliyet; temizlik, hazırlama, pişirme ve yönetim olarak belirlemişlerdir. Ön kısım için 6 ana faaliyet; iletişim, temizlik, düzenleme, Süreç kontrolü, yönetim, müşterilere hizmet etme olarak ayırmışlardır. Geleneksel yaklaşım ile FTM / MM arasındaki sıralamalarda küçük farklılıklar ortaya çıkardı ve FTM'nin MM ile entegrasyonunun, tüm menü ögesi grupları için artan gıda maliyetlerini ve daha düşük katkı paylarını belirlemeyi mümkün kıldığını göstermiştir. Çoğu menü ögesinin FTM uygulandıktan sonra işletmeye zarar etmesine yönelik katkı sağladığı belirlendi.

2.4.2. Ulusal Alanda Menü Analizi

Ulusal alanda menü analiz Alan yazını ile ilgili aşağıdaki çalışmalara ulaşılmıştır:

- (Bölükoğlu ve Türksoy, 2001); yaptıkları çalışmada yiyecek-içecek işletmelerinde menü analizinde kullanılan yöntemlerden LeBruto ve Kasavana ve Smith yöntemlerini karşılaştırmalı olarak değerlendirmişlerdir.
- (Taşpınar, 2011); İstanbul'da faaliyette bulunan 10 adet yiyecek-içecek işletmesinde menü mühendisliği yöntemini kullanarak menü analizi gerçekleştirmiştir. Araştırılan işletmelerde menü mühendisliğinin uygulanmadığı belirlenmiştir.
- (Akay, 2012); İstanbul da yiyecek-içecek sektöründe yer alan işletme yöneticilerinin menü planlaması ve menü analizine yönelik düşüncelerini araştırmışlardır. Çalışmanın sonucuna göre restoran yöneticileri menü planlaması ve menü analizine yeterince ilgi göstermemektedir. Bunun yanında yöneticilerin menü planlama uygulamalarını yalnızca işletmede yaşanan herhangi bir kriz anında uygulamaya çalıştıkları belirlenmiştir. Dönemsel olarak menü güncellemesi yapan restoranların mönülerini, fiyat veya mevsimsel değişikliklere göre güncelledikleri belirlenmiştir.

- (Geçgin, 2013); tarafından yapılan çalışmada Mersin’de faaliyet gösteren bir yiyecek içecek işletmesinde 16 menü öğesi analiz edilmiştir. Araştırmada müşterilerin memnuniyetini etkileyen unsurları belirleyebilmek için anket tekniği kullanılmış ve anket sonucunda yemeğin fiyatı ve tadı gibi unsurların önemli olduğu buna karşın porsiyon büyüklüğünün memnuniyet açısından önemli olmadığı belirlenmiştir. Araştırma sonucunda müşteri tercihlerine göre porsiyon miktarlarının belirli oranlarda azaltılarak hedef maliyet sisteminin kullanılabileceği ve yiyeceklerin katkı paylarının artması sebebiyle matris üzerinde yerlerinin değiştiğini belirlenmiştir. Bütün bunların sonucunda ise müşteri memnuniyetsizliği yaratmadan yiyeceklerin maliyetlerinin azaltılabildiği ve işletmenin daha karlı hale gelebileceği belirlenmiştir.
- (Koşan, 2013); bir restoran işletmesinde 10 adet menü öğesi inceleyerek menü analizi gerçekleştirmiş. Araştırmada “ön kısım ve mutfak” olmak üzere iki faaliyet merkezi oluşturulmasına uygun olarak mutfak faaliyet merkezinde temizlik, hazırlık, pişirme ve yönetim gibi temel faaliyetler, ön kısım faaliyet merkezinde ise iletişim, temizlik, düzenleme, müşteriye servis ve yönetim gibi temel faaliyetler incelemiştir. FTM ile yapılan menü analizi sonucunda, klasik menü analizden daha farklı sonuçlara ulaşılmış ve ulaşılan verilerin stratejik olarak daha verimli olarak kullanılabileceği belirlenmiştir.
- (Sarışık ve Kaya, 2014); yaptıkları araştırmada Brüt Kar Analizi yöntemine göre bir yiyecek-içecek işletmesinin menüsünün değerlendirilmesini amaçlamıştır. Yöntemde birbirine yakın olmakla birlikte üç farklı matris modeli geliştiren, Miller, Kasanava & Smith ve Pavesic'e göre karşılaştırmalı olarak incelenen yiyecek grubu içerisindeki 10 adet menü öğesinin durumunu analiz etmişlerdir.
- (Tandoğan ve Şahin, 2014); Araştırma Muğla’da faaliyet gösteren bir kafe örnek olay yöntemi ile incelenmiştir. Araştırmanın sonucunda standart reçeteler kullanılarak ürünler bazında hedeflenen maliyetlerin kontrol

edilebildiği ve hedef maliyet yönteminin stratejik kararlarda kullanabildiği belirlenmiştir.

- (İyitoğlu, 2016); Antalya’da bulunan lüks bir restoran işletmesinde yapılan araştırmada 30 adet menü öğesi incelenmiştir. İşletme deki faaliyetler 4 adet ön kısım; iletişim, masa düzenleme, servis, temizlik olmak üzere arka kısım olarak da hazırlık, pişirme1(fırın), pişirme2(ocak), tabaklama, temizlik olmak üzere 4 adet faaliyet belirlenmiştir. Araştırma sonucunda menü analiz sürecinde ZEFTM yaklaşımından yararlanılabileceği, ZEFTM ve VZA yaklaşımlarının ilgili menü analiz sürecinde birlikte kullanılabildiği, üç farklı menü analiz yaklaşımının farklı sonuçlar ürettiği, VZA yaklaşımı ile menü matrisin geliştirilebildiği ve tabak artık analizi ile konuk bakış açısının analiz sürecine dâhil edilebildiği belirlenmiştir.
- (Göde, 2019); Araştırma kapsamında 1. Sınıf bir restoranın menüsünde bulunan 13 adet ürün grubuna menü analizi uygulanmıştır. Araştırmanın sonucunda yiyecek-içecek işletmelerinde oluşan faaliyetlerin iki kısım olarak mutfak ve temizlik faaliyetleri arka plan faaliyetlerini ve servis ve abuyer ise ön plan faaliyetlerini içermektedir. Bu faaliyetler ile maliyetleri hesaplamanın katkı payı hesaplamasında işletmeye daha doğru bilgi vereceği belirlenmiştir. Çalışma sonucunda zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve iş örneklemesinin bir hizmet işletmesi olan yiyecek-içecek işletmeleri için uygun olduğu belirlenmiştir. Ayrıca ZDFTM yönteminin menü analizinde olumlu farklılık yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.
- (Anasız, 2019); hedef maliyetleme yöntemi ile menü planlamanın nasıl yapılacağını açıklamıştır. Bu kapsamda hedef maliyet yöntemi ile planlanmış menü’nün israfın azaltılması yanında kaçakların önlenmesine yönelik olarak katkı sağlayabileceği belirlenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMLARININ MENÜ ANALİZİNDE UYGULANMASI: OTEL İŞLETMESİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Günümüzde rekabetçi piyasa ortamında satış fiyatı piyasa tarafından belirlenirken, hissedarların etkisinde olan kar işletme politikaları tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle işletmelerin karını artırabilmeleri için kontrol edebildikleri tek etmen maliyet olarak karşımıza çıkmaktadır. Otel işletmelerinin rekabet ortamında karlılığını arttırabilmesi için önemli bir gelir kaynağı ve maliyet kalemi olan yiyecek içecek bölümünde maliyetlerin kontrolünü sağlamak ve maliyetleri azaltmak elde ettiğimiz karı artırmayı sağlamak açısından önem arz etmektedir. Otel işletmelerinin yiyecek içecek bölümü karlılığı işletmenin menüsü belirlemektedir. Literatürde yapılan araştırmadan sonra menü analizi ile ilgili yapılan çalışmalarda ilk olarak malzeme maliyetine odaklanılmış işçilik ve diğer giderler araştırma kapsamı içine alınmamıştır. Sonraki çalışmalarda sırasıyla işçilik maliyetleri ve genel üretim giderleri eklenerek menü analizi çalışmaları yapılmıştır.

Yapılan literatür taraması sonucunda, uluslararası ve ulusal alan yazınında menü analizi ve ZDFTM'nin birlikte kullanıldığı çalışma sayısının oldukça sınırlı olduğu görülmüştür. Diğer taraftan hem ulusal hem de uluslararası alan yazınında, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme yöntemi'nin birlikte kullanıldığı herhangi bir menü analizi çalışmasına da ulaşamamıştır. Ayrıca zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme yöntemleri ile Menü analizinin gerçekleştirilmesinde otel işletmesinin restoranına yönelik bir araştırmaya rastlanmamıştır. Literatürdeki bu açığı kapatmada bu araştırma büyük bir önem arz etmektedir.

Bu çalışmada işletmede öncelikle otel işletmesinin yiyecek içecek bölümüyle ilgili maliyetlerin tümü üzerine odaklanılarak yiyecek içecek

bölümündeki birim işçilik ve genel üretim giderleri belirlenecektir. Bu maliyetler zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanılarak menü öğelerine yansıtılacaktır. Sonrasında ZDFTM yöntemiyle elde edilmiş verilerle birlikte menü analizi yapılarak işletmedeki yiyecek maliyetlerine elde edilen birim işçilik ve genel üretim giderleri eklenerek maliyetlerin doğru tespit edilmesi sağlanacak ve hedef maliyet yöntemiyle birlikte yeni bir menü analizi yapılarak hedef maliyetlere ulaşmak için süreçte gerçekleştirilmesi gerekenler belirlenecektir.

Araştırmanın amacı; bir otel işletmesinin yiyecek içecek bölümüne stratejik maliyet yöntemlerinden ZDFTM yöntemi ve hedef maliyetleme yönteminin birlikte uygulanarak daha sağlıklı ve doğru maliyet bilgisini elde etmektir. Ayrıca HM yöntemi kullanılarak maliyetlerin azaltılmasında hangi faaliyetlerde maliyet düşürme çalışmaları yapılabileceğini belirlemektir.

3.2. Araştırmanın Metodolojisi

3.2.1. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi

Bu çalışmada araştırma yöntemi olarak örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay bir veya az sayıda birbirleriyle ilgili denek üzerinde yapılan detaylı çalışmalardır. Yapılan derinlemesine sorgulamalarla bir kişi, grup veya işletme hakkında detaylı veriler sağlanmaktadır. Bu şekilde üzerinde çalışılan örneklemin o anki durumunu açıklayan faktörler ve bu faktörler arasındaki ilişkiler belirlenmeye çalışılır. Bu şekilde araştırmaya konu olan örnekleme ilişkin ne, niçin ve nasıl sorularına yanıt alınmış olmaktadır. Bu yöntemde veri toplama aracı olarak anket, mülakat, gözlem kullanılabilir (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017, s. 73). Örnek olay araştırması kapsamında gerekli olan veriler için Otel işletmesine gidilerek işletme yöneticileri ve çalışanları ile yapılan görüşmeler ve gözlem sonucunda; faaliyet merkezleri, faaliyet merkezlerinin gerçekleştirdiği faaliyetler, faaliyetlerin süresi ve faaliyetlerin fonksiyonları açısından incelenmiş işletmeden gerekli olan bilgiler elde edilmiştir.

Araştırmanın ikinci aşamasında faaliyetlerin görece önemlilik düzeylerini belirlemek için müşterilere değer analizi anketi uygulanırken 2019 yılında işletmenin

restoranını kullanan müşteri sayısı ana kütle olarak belirlenmiş ve bu ana kütlede örneklem hesaplanarak değer analizi uygulanmıştır. Örneklemin evreni yansıtabilmesi için belli evrenler için kabul edilebilir örnek büyüklükleri tablosunda evren 4500 ise örneklemin 354 olması gerekmektedir (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017, s. 145). Uygulama yapılan konaklama işletmesinde faaliyet fonksiyonları belirlenirken konaklama işletmesinde 2019 yılında otelin restoranını kullanan 4245 kişi sayısı ana kütle olarak alınmış ve ana kütlede örneklem çekilmek yoluyla 374 kişiye Temmuz ve Ağustos ayında değer analizi uygulanmıştır. Bunlardan 356 adet anket değerlendirmeye alınmıştır. Değer analizi anketi EK 1’de verilmiştir. Değer analizi uygulamasında müşterilerden yiyecek içecek faaliyet merkezinin faaliyetlerinin fonksiyonlarını 1’den 5’e kadar değerlendirmeleri istenmiş ve her bir fonksiyonun değerlendirmeleri toplanarak hesaplanmıştır.

3.2.2. Veri Toplama Araçları

Araştırma yapılan işletmenin 2020 bilançosu, gelir tablosu vb tüm maliyet bilgileri içeren veriler işletmeden alınmıştır. İşletmedeki faaliyetler ve faaliyet süreleri ilgili yöneticilerle ve çalışanlarla görüşülerek belirlenmiştir. Ayrıca işletme müşterilerine 2019 yılında restoranı kullanan müşteri sayısı evren alınarak örneklem hesaplanmış ve örnekleme faaliyet fonksiyonları ile ilgili değer analizi uygulanmıştır. 356 müşterinin verileri esas alınmıştır. Verilerin toplanması sürecinde bir aylık bir faaliyet dönemi dikkate alınmıştır. Otel yöneticileri ile yapılan yüz yüze görüşmelerde otel restoranın Temmuz ayında en yoğun olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle araştırma dönemi olarak 2020 yılı Temmuz ayı olarak belirlenmiştir. Araştırma döneminde restoranın en yoğun olduğu saatler olan 19.00-23.00 arasında işletmeye gidilmiş ve gerekli olan incelemeler ve veriler doğrudan elde edilmiştir. Anketin uygulanmasında olasılığa dayalı olmayan örnekleme yöntemlerinde kolayda örneklem yöntemi veri toplamak için kullanılmıştır. Yaygın olarak kullanılan bu yöntemde ankete cevap veren herkesin örneğe eklenmesine dayanmaktadır. İstenen anket sayısına ulaşıncaya kadar uygulanmaya devam edilmektedir (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017, s. 148).

3.2.3. Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtılması

Uygulama yapılan otel işletmesi Çanakkale'nin Gelibolu ilçesinde bulunan 4 yıldızlı bir otel işletmesidir. İşletmede toplamda 80 oda ve 1 adet alakart restoranı bulunmaktadır. Odalar, 23 m² 32 adet standart kara manzaralı ve 26 m² 48 adet standart deniz manzaralı odalardan oluşmaktadır. İşletmede 2 adet havuz ve 1 adet fitness salonu bulunmaktadır. Alakart restoran 08.00-24.00 saatleri arasında hizmet vermektedir.

3.3. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde uygulama yapılan otel işletmesinden elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

3.3.1. Klasik Menü Analizi

Otel işletmesinin restoran menüsünü analiz etmek için ilk olarak menü mühendisliği yöntemi kullanılarak klasik menü analizi yapılmıştır ve sonuçları Tablo 7'de gösterilmektedir.

Tablo 7: Menü Mühendisliği Yöntemi ile Menü Analizi Sonuçları

Menü Öğeleri	Satış Fiyatı (1)	Malzeme Maliyeti (2) ₺	Satış Âdeti (3)	Birim Katkı Payı (4) (1-2)	Toplam Katkı Payı (3x4)	Karlılık	Beğenilme	Sınıfı
A1	15	4,36	18	10,64	191,52	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
A2	18	5,86	8	12,14	97,12	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
A3	29	7,92	4	21,08	84,32	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
A4	39	14,97	1	24,03	24,03	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
A5	25	6,25	9	18,75	168,75	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
A6	28	4,95	60	23,05	1383	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A7	36	14,65	119	21,35	2540,65	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A8	36	13	114	23	2622	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A9	36	13	25	23	575	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A10	25	5,6	34	19,4	659,6	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B1	36	12,78	31	23,22	719,82	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B2	54	24,53	5	29,47	147,35	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B3	54	24,1	19	29,9	568,1	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B4	74	33,6	2	40,4	80,8	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B5	54	16	2	38	76	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B6	119	56	1	63	63	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>

B7	49	25,5	21	23,5	493,5	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B8	49	21,3	7	27,7	193,9	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B9	46	17,38	10	28,62	286,2	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B10	29	6,85	35	22,15	775,25	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B11	28	6	32	22	704	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B12	28	7,2	15	20,8	312	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B13	28	7,65	23	20,35	468,05	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B14	24	2,7	10	21,3	213	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C1	24	9,5	6	14,5	87	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
C2	24	3,9	6	20,1	120,6	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
C3	24	2,2	2	21,8	43,6	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C4	24	6,8	16	17,2	275,2	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
C5	38	14,85	2	23,15	46,3	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C6	24	7,2	21	16,8	352,8	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
D1	18	8,7	9	9,3	83,7	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D2	18	3,75	12	14,25	171	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D3	18	3,8	11	14,2	156,2	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D4	18	4	8	14	112	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D5	18	4,95	36	13,05	469,8	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
Toplam			734		15365,16			
Beğenilme (Popülarite) Sınırı = $(1/35) \times 0,7 = 0,2 = \% 2$								
Katkı Payı Ortalaması = $15.365,16 / 734 = 20,93$								
Birim katkı payı değeri katkı payı ortalamasından az ise Düşük, eşit ve çok ise Yüksek.								
Menü mükemmellik seviyesi (çarpan oranı) %70 olarak hesaplanmıştır.								

Tabloda başlangıç menü öğeleri için A, ana yemek menü öğeleri için B, Ana yemeğe eşlik eden yemekler için C kodu ve tatlı menü öğeleri için D kodu kullanılmıştır. Bu kapsamda menüde yer alan 10 adet başlangıç ya da iştah açıcı yiyecek kalemi A1,.....,A10; 14 adet ana yemek B1,.....,B14; 6 adet Ana yemeğe eşlik eden yemekler C1,....C6; 5 adet tatlı ise D1,....., D5 şeklinde adlandırılmıştır. Çalışmamızın veri analiz sürecinde ilk olarak yukarıdaki tablo verileri kullanılarak klasik menü analizi yapılmıştır. Microsoft Excel yazılımı ile yapılan analiz sonucunda elde edilen veriler Tablo 7’de gösterilmektedir.

Otel işletmesinin restoranında gerçekleştirilen klasik menü analizinin sonuçları Şekil 7’deki matris üzerinde gösterilmektedir.

Popülerlik(% 2)

	Yüksek	Düşük
--	--------	-------

Katkı Payı (20,93)	Düşük	BEYGİRLER A1, A10,B12,B13,C6,D5	SORUNLULAR A2,A5,C1,C2,C4,D1,D2,D3,D4
	Yüksek	YILDIZLAR A6,A7,A8,A9,B1,B3,B7,B10,B11	ŞAŞKINLAR A3,A4,B2,B4,B5,B6,B8,B9,B14,C3,C5

Şekil 7: Klasik Menü Analizi Matrisi

Menü analiz sonuçları incelendiğinde;

- 19 adet menü öğesinin beğeni düzeyi sınırın altında kalırken, 16 adet menü öğesinin beğeni düzeyi yeterli olarak ortaya çıkmıştır. İşletme açısından menüdeki yiyecek öğelerinin büyük bir kısmının beğenilmemesi olumsuz bir durum olarak değerlendirilebilmektedir.
- Katkı payı ortalamasına göre menü öğeleri değerlendirildiğinde 20 adet menü öğesinin katkısı yüksek, kalan 15 adet menü öğesinin katkısı ise yetersiz olarak belirlenmiştir. Tek başına bu sonuç, işletme açısından çok olumsuz bir gösterge olarak kabul edilebilmektedir.
- Beğeni düzeyi ve katkı payı birlikte değerlendirildiğinde performansı en iyi olan menü öğeleri 9 adet(A6,A7,A8,A9,B1,B3,B7,B10,B11).
- Performansı en kötü olan yani hem popülerliği hem de katkı payı değerlerinin altında yer alan menü öğeleri 9 adet (A2,A5,C1,C2,C4,D1,D2,D3,D4).

3.3.2. Otel Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Faaliyetlere Dağıtılması

Otel işletmesine ait gider bilgileri

Araştırma yapılan otel işletmesinin ismi, menü içerikleri ve 2020 Temmuz ayına ait maliyet bilgileri işletme yönetiminin isteği ile gizlenmiştir. Bu belgelerden elde edilen bilgiler Tablo 9’da gösterilmiştir.

Faaliyetlerin ve faaliyet merkezlerinin belirlenmesi

Otel işletmesinin yöneticileri ile yapılan görüşmeler ve otelde yapılan gözlemler sonucunda, bu otelde meydana gelen faaliyetler ve bu faaliyetlerin bağlı olduğu faaliyet merkezleri Tabloda 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Otel İşletmesine Ait Faaliyetler ve Faaliyet Merkezleri

Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	Ön büro Faaliyetleri: • Rezervasyon • Giriş ve çıkış işlemleri • Müşterilere bilgi verilmesi Kat Hizmetleri Faaliyetleri • Günlük temizlik • Çıkış işlemlerinden sonra temizlik
Yiyecek İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	Servis Bölümü Faaliyetleri • İletişim • Masa düzenleme • Servis • Temizlik • Yönetim Mutfak Bölümü Faaliyetleri • Temizlik • Hazırlık • Pişirme • Tabak Düzenleme
Otelin Geneli Faaliyet Merkezi	• Muhasebe Faaliyetleri • Yönetim Faaliyetleri • Satış ve pazarlama Faaliyetleri

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde giderler faaliyet merkezlerine dağıtılırken, maliyet etkenlerinden yararlanılmaktadır. Otel işletmesinin gider kalemleri ve giderlerin dağıtımında kullanılacak olan maliyet etkenleri aşağıdaki Tablo 9 ve Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 9: Otel İşletmesine Ait Gider Kalemleri

Gider Kalemleri	Tutarlar (TL)	Payı
Personel Ücreti	73.730,00	0,39
Personel Ücreti(Mutfak-Servis)	41.000,00	0,22
Elektrik	28.220,96	0,15
Su	905,44	0,005
Gaz	11.140,09	0,06
Telefon Gideri	2.750,00	0,01
Kırtasiye Giderleri	3.019,92	0,02

Pazarlama Gideri	8.294,82	0,04
Temizlik Gideri	3709,50	0,02
Bakım-Onarım Gideri	10.626,16	0,06
Diğer Giderler	5.287,40	0,03
Toplam	188.684,29	1,00

Tablo 10: Otel İşletmesine Ait Maliyet Etkenleri

Gider Kalemleri	Maliyet Etkeni
Personel Ücreti	Direkt
Elektrik	Kws
Su	Ton
Gaz	Kg
Telefon Gideri	Direkt
Kırtasiye Giderleri	Direkt
Pazarlama Gideri	Direkt
Temizlik Gideri	Metrekare
Bakım-Onarım Gideri	Direkt
Diğer Giderler	Metrekare

Giderlerin Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezine Dağıtılması

Temizlik giderinin Yiyecek İçecek faaliyet merkezine dağıtılması

Otel işletmesinin alanı ile ilgili bilgiler Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11: Otel İşletmesinin Faaliyet Merkezlerinin Alanı

Faaliyet Merkezi	Metrekare
Odalar Bölümü	3800
Yiyecek-İçecek Bölümü	145
Otelin Geneli	1366
Toplam	5311

İşletmenin bir ayda katlandığı temizlik gideri 3709,50 TL’dir. Buna göre, temizlik giderine ilişkin yükleme oranı şu şekilde belirlenmektedir:

Yükleme Oranı: $3709,50/5311=0,69/$ Metrekare

	Toplam Tutar	Miktar/metrekare	Yükleme Oranı
--	---------------------	-------------------------	----------------------

Yükleme Oranı	3709,50	5311	0,698456035/ Metrekare
---------------	---------	------	------------------------

Faaliyet Merkezi	Dağıtım Ölçüsü	Kapladığı Alan (Metrekare)	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Yiyecek-İçecek Faaliyet Merkezi	Metrekare	145	0,698456035	101,2761

Pazarlama giderinin Yiyecek İçecek faaliyet merkezine dağıtılması

İşletme bir ayda toplam 8.294,82 TL'lik pazarlama gideri yapmış olup, bu gider kapsamında reklam faaliyetleri ve seyahat acentesi komisyonları bulunmaktadır. Bu giderlerin tamamı satış ve pazarlama faaliyetlerini içerdiği için direkt olarak otelin geneli faaliyet merkezine dağıtım yapılmıştır.

Elektrik Su ve Gaz Giderlerinin Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezine dağıtımı

Otel işletmesinde Temmuz ayı toplam elektrik gideri 28.220,96 TL olup, 39.772,74 kws harcanmıştır. Otel yöneticileri ile yapılan görüşme sonrasında yiyecek-içecek faaliyet merkezinde ortalama %10 oranında kws tüketildiği belirlenmiştir. Buna göre, yiyecek içecek bölümü faaliyet merkezinde, 39.772,74 kws x 0,10 = 3.977,274 kws harcanmıştır.

	Toplam Tutar	Miktar /kws	Yükleme Oranı
Yükleme Oranı	28.220,96	39.772,74	0,709555/Kws

Faaliyet Merkezi	Dağıtım Ölçüsü	Harcanan Elektrik (Kws)	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Yiyecek-İçecek Faaliyet Merkezi	Kws	3.977,27	0,709555	2.822,095

Otel işletmesinde temmuz ayı içerisinde meydana gelen toplam su gideri 905,44 TL olup, toplam 275 ton su tüketilmiştir. Otel yöneticileri ile yapılan görüşme

sonrasında yiyecek-içecek faaliyet merkezinde ortalama %15 ton su tüketiildiği belirlenmiştir. Buna göre, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinde, 275 Ton x0,15 = 41,25 ton su tüketilmiştir.

	Toplam Tutar	Miktar /Ton	Yükleme Oranı
Yükleme Oranı	905,44	275	3,292509/Ton

Faaliyet Merkezi	Dağıtım Ölçüsü	Tüketilen Su (Ton)	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Yiyecek-İçecek Faaliyet Merkezi	Ton	41,25	3,292509	135,816

Otel işletmesinde Temmuz ayı içerisinde meydana gelen toplam gaz gideri 11.140,09 TL olup, 1373 Kg gaz tüketilmiştir. Otel yöneticileri ile yapılan görüşme sonrasında yiyecek-içecek faaliyet merkezinde ortalama % 10 gaz tüketiildiği belirlenmiştir. Buna göre, yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezinde, 1373 Kg x 0,10 = 137,3 Kg tüketilmiştir.

	Toplam Tutar	Miktar /Kg	Yükleme Oranı
Yükleme Oranı	11.140,09	1373	8,113685/Kg

Faaliyet Merkezi	Dağıtım Ölçüsü	Tüketilen Gaz(Kg)	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Yiyecek-İçecek Faaliyet Merkezi	Kg	137,3	8,113685	1.114,00

Bakım ve onarım giderlerinin Yiyecek İçecek faaliyet merkezine dağıtılması

İşletmenin Temmuz ayı katlandığı bakım-onarım gideri, 10.626,16 TL'dir. İşletmenin muhasebe kayıtları incelendiğinde temmuz ayında yiyecek içecek bölümümün toplam bakım onarım gideri 826,00 TL'dir.

Faaliyet Merkezi	Dağıtım Ölçüsü	Toplam Tutar (TL)
Yiyecek-İçecek Faaliyet Merkezi	Direkt	826,00

Kırtasiye giderlerinin Yiyecek İçecek faaliyet merkezlerine dağıtılması

Otelin temmuz ayı içerisinde işletmenin katlandığı toplam kırtasiye gideri 3019,92 TL'dir. İşletmenin muhasebe kayıtlarından servis bölümün kullanılması için alınan malzemelere 380,60 TL'dir.

Faaliyet Merkezi	Dağıtım Ölçüsü	Toplam Tutar (TL)
Yiyecek-İçecek Faaliyet Merkezi	Direkt	380,6

Telefon giderlerinin Yiyecek İçecek faaliyet merkezlerine dağıtılması

Otel yöneticileri ile yapılan görüşme sonrasında işletme telefon giderinin odalar ve diğer faaliyet merkezine ait olduğu belirtildiği için yiyecek içecek faaliyet merkezine telefon gideri dağıtılmamıştır.

Diğer giderlerin Yiyecek İçecek faaliyet merkezlerine dağıtılması

Diğer giderler, işletmenin yukarıda sıralanan gider kalemleri dışında kalan giderlerden oluşmaktadır. Örneğin, bina sigorta giderleri, otel'in ilaçlanması ve benzeri unsurlar bu gider türüne örnek oluşturmaktadır. Otel yöneticileri ile yapılan görüşmeye göre, bu giderlerin otelin faaliyet merkezlerine metrekare üzerinden dağıtılması uygun görülmüştür. İşletmenin katlandığı diğer giderlerin toplamı 5.287,40 TL'dir.

	Toplam Tutar	Miktar /Kg	Yükleme Oranı
Yükleme Oranı	5.287,40	5311	0,995556/Metrekare

Faaliyet Merkezi	Dağıtım Ölçüsü	Kapladığı Alan (Metrekare)	Yükleme Oranı	Toplam Tutar (TL)
Yiyecek-İçecek Faaliyet Merkezi	Metrekare	145	0,995556	144,35562

Yiyecek içecek faaliyet merkezinde toplanan giderler Tablo 12’de gösterilmektedir.

Tablo 12: Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezinde Toplanan Giderler

Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezinde Toplanan Gider Kalemleri	Toplam Gider (TL)	Payı
Mutfak Bölümü Personel Gideri	15.000	0,32
Servis Bölümü Personel Gideri	26.000	0,56
Temizlik Gideri	101,28	0,002
Bakım-Onarım Gideri	826	0,018
Elektrik	2.822,095	0,06
Su	135,82	0,003
Gaz	1.114,00	0,02
Kırtasiye Giderleri	380,6	0,01
Diğer Giderler	144,36	0,003
TOPLAM	46.524	1,00

Yiyecek içecek faaliyet merkezine ait kaynak gruplarının dağılımı Tablo 13’de gösterilmektedir.

Tablo 13: Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezine Ait Kaynak Gruplarının Dağılımı

Gider Türleri	Toplam Maliyet	Maliyet Etkeni	Servis Merkezi	Mutfak Faaliyet Merkezi
Personel	41.000	Direkt	26.000	15.000
Elektrik	2.822,095	Tahmini	846,63 (%30)	1.976,00 (%70)
Su	135,82	Direkt		135,82
Gaz	1.114,00	Direkt		1.114,00
Temizlik	101,28	Direkt	50,64	50,64
Kırtasiye	380,6	Direkt	380,6	
Bakım Onarım	826	Direkt		826,00
Diğer	144,36	Direkt	72,18	72,18
Toplam	46.524			

*Değerler Faaliyet merkezlerinde dağıtımda yuvarlanmıştır.

Belirlenen Kaynak Gruplarının Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Personel ücretlerinin Birim Maliyetinin Hesaplanması

Mutfak bölümünde çalışanlar için teorik kapasite 4 personel x 8 saat x 26 gün= 832 saat (49.920 dakika) şeklinde belirlenmektedir. Servis bölümünde bu kapasite 7 personel x 8 saat x 26 gün = 1.456 saat ya da 87.360 dakika olmaktadır. Yiyecek İçecek faaliyet merkezinin mutfak bölümünde pratik kapasite 39.936 dakika (49.920x0,80), Servis bölümünde ise 69.888 dakika (87.360 x0,80) olarak hesaplanmıştır. Personel gideri için birim maliyet hesaplamaları pratik kapasite değerlerine göre yapılmıştır. Yani 23.000 TL olan Servis bölümü personel giderleri 69.888 dakikaya, 18.000 TL olan Mutfak bölümü personel giderleri ise 39.936 dakikaya bölünmüştür. Böylece Tablo 14’de görüldüğü gibi servis bölümü birim personel gideri 0,3720 TL/dk, mutfak bölümü birim personel gideri ise 0,3756 TL/dk. olarak belirlenmiştir.

Tablo 14: Servis ve Mutfak Bölümü Birim Personel Ücretinin Belirlenmesi

Faaliyet Merkezi	Personel sayısı	Çalışma saati	Gün	Toplam Saat	Toplam Dakika/ Teorik Kapasite	Pratik Kapasite	Personel Gideri	Birim Personel Ücreti /Dk
Servis	7	8	26	1.456	87.360	69888	26.000	0,3720
Mutfak	4	8	26	832	49.920	39936	15.000	0,3756

Servis Bölümünde Yapılan Faaliyetlerin Belirlenmesi

İşletmenin Servis bölümünde yöneticilerle yapılan görüşmeler ve gözlem sonucunda Tablo 15’deki faaliyetler ve süreleri belirlenmiştir.

Tablo 15: Servis Bölümü Faaliyetleri ve Süreleri

Servis Bölümü Faaliyetleri	Süre/Dakika
İletişim	3
Masa düzenleme	2
Servis	2
Temizlik	2
Yönetim	2
Toplam	11

Servis Faaliyet Maliyetlerinin Menü Öğelerine Dağılımı

İşletmede Temmuz ayında satılan menü öğesi sayısı 734 adettir. Toplam menü öğesi sayısını toplam servis bölüm faaliyet süresi ile çarpılarak gerçekleştirilen faaliyet süresi 8074 dakika olarak belirlenmiştir.

Servis Bölümü	Toplam Satılan Menü öğesi	Toplam servis Birim Faaliyet Süresi	Toplam
Gerçekleştirilen faaliyet süresi	734	11	8074

Personel gideri dışındaki birim maliyetinin hesaplanmasında personel giderlerine göre farklı bir yol izlenmiştir. İlk olarak bu gider türlerinin menü öğeleri ile olan bağlantısı işletme yöneticileri ve çalışanları ile olan görüşmeler ve izlemeler yoluyla belirlenmiştir. Buna göre elektrik gideri, servis ve mutfak faaliyetlerin toplam süresine bölünerek hesaplanmıştır. Bu durumda faaliyet süresi fazla olan menü öğelerine yüklenen elektrik giderinin fazla olması beklenmektedir. Tablo 15'de gösterildiği gibi her bir menü öğesi için gerçekleştirilen Servis faaliyet süresi ortalama 11 dakikadır. Tablo 18'de görüldüğü üzere toplam 734 adet menü öğesi satılmıştır. Dolayısıyla menü öğeleri için servis bölümünde gerçekleştirilen faaliyet süresi toplam 8074 dakika (734×11 dk.) olarak belirlenmiştir.

Tablo 16: Servis Bölümü Faaliyetlerinin Birim Giderleri

Servis Bölümü	Toplam gider (TL)	Toplam Faaliyet Süresi	Birim Gider
Elektrik Birim gideri	846,63	8074	0,1049
Temizlik gideri	50,64	8074	0,0063
Diğer gider	72,18	8074	0,0089
Kırtasiye Gideri	380,60	8074	0,0471
Toplam	1.350,05		

Servis bölümünün menü öğelerine dağıtılacak giderlerin birim maliyeti Tablo 16'da hesaplanmıştır.

Tablo 17: Servis Faaliyet Maliyetlerinin Menü Öğelerine Dağılımı

	Kullanılan Kaynak (DK)	Personel Maliyet Değeri (TL)	Birim Personel Maliyeti (TL)	Elektri k Maliyet Değeri (TL)	Birim Elektrik Maliyeti (TL)	Temizlik Maliyet Değeri (TL)	Birim Temizlik Maliyeti (TL)	Kırtasiye Maliyet Değeri (TL)	Birim Kırtasiye Maliyeti (TL)	Diğer Maliyet Değeri (TL)	Birim Diğer Maliyeti (TL)	Toplam Maliyet
Birim düzeyindeki faaliyetler												
İletişim	3	0,372	1,116	0,1049	0,3147	0,0063	0,0186	0,0471	0,1413	0,0089	0,0267	1,6173
Masa düzenleme	2	0,372	0,744	0,1049	0,2098	0,0063	0,0124	0,0471	0,0942	0,0089	0,0178	1,0782
Servis	2	0,372	0,744	0,1049	0,2098	0,0063	0,0124	0,0471	0,0942	0,0089	0,0178	1,0782
Temizlik	2	0,372	0,744	0,1049	0,2098	0,0063	0,0124	0,0471	0,0942	0,0089	0,0178	1,0782
Yönetim	2	0,372	0,744	0,1049	0,2098	0,0063	0,0124	0,0471	0,0942	0,0089	0,0178	1,0782
Toplam birim faaliyetler	11											
Servis Faaliyet Maliyet Toplamı			4,092		1,1539		0,0693		0,5181		0,0979	5,93

Menü Öğelerine Ait Mutfak Faaliyetleri ve Faaliyet Süreleri

İşletme mutfak çalışanları ile yapılan görüşme ve izlemeler sonucunda mutfak bölümündeki menü öğeleri için gerçekleştirdiği faaliyetler ve faaliyet süreleri Tablo 18’de gösterilmiştir.

Tablo 18: Mutfak Bölümü Faaliyet Süreleri

Menü Öğeleri	Temizlik (Dk.)	Hazırlık (Dk.)	Pişirme Gaz (Dk.)	Pişirme Elektrik (Dk.)	Tabak Düzenleme (Dk.)	Toplam Birim Süre (Dk.)	Aylık Satış Miktarı	Toplam Faaliyet Süresi
A1	1	1	0	4	1	7	18	126
A2	1	1	0	4	1	7	8	56
A3	1	1	4	0	1	7	4	28
A4	1	1	5	0	1	8	1	8
A5	1	1	4	0	1	7	9	63
A6	2	7	3	0	1	13	60	780
A7	2	6	8	0	1	17	119	2023
A8	2	6	8	0	1	17	114	1938
A9	2	6	8	0	1	17	25	425
A10	2	1	5	0	1	9	34	306
B1	2	7	7	0	1	17	31	527
B2	2	6	7	0	1	16	5	80
B3	2	6	8	0	1	17	19	323
B4	2	6	10	0	1	19	2	38
B5	2	6	7	0	1	16	2	32
B6	2	9	12	0	1	24	1	24
B7	2	7	10	0	1	20	21	420
B8	1	4	4	0	1	10	7	70
B9	2	9	3	0	1	15	10	150
B10	2	9	4	0	1	16	35	560
B11	2	5	11	0	1	19	32	608
B12	2	3	8	0	1	14	15	210
B13	2	5	11	0	1	19	23	437
B14	2	5	11	0	1	19	10	190
C1	1	3	0	0	1	5	6	30
C2	1	3	0	0	1	5	6	30
C3	1	3	0	0	1	5	2	10

C4	1	3	0	0	1	5	16	80
C5	1	3	8	0	1	13	2	26
C6	1	3	7	0	1	12	21	252
D1	2	3	0	5	1	11	9	99
D2	2	3	0	5	1	11	12	132
D3	2	3	0	5	1	11	11	121
D4	2	3	0	7	1	13	8	104
D5	2	3	0	7	1	13	36	468
Toplam							734	10.774

Mutfak faaliyetler ise Tablo 18'de yer aldığı üzere her menü ögesi için ayrı sürelerde gerçekleştirilmiştir. Aynı şekilde Tablo 18'deki menü öğelerinin aylık satış miktarı ile yer alan her bir menü öğesine ait mutfak faaliyet süreleri çarpıldığında, mutfak da menü öğeleri için toplam 10.774 dakika harcandığı ortaya çıkmaktadır. Su ve gaz gideri dışındaki giderler mutfak bölümündeki gerçekleştirilen toplam faaliyet süresine bölünerek birim giderler oluşturulmuştur. Su ve gaz giderlerinin birim maliyetleri hesaplanırken ise daha detaylı bir inceleme yapılmıştır. Bu incelemeler sonunda su giderinin büyük bir kısmının temizlik faaliyeti için kullanıldığı belirlenmiştir. Bu nedenle birim su gideri; toplam su giderinin mutfak temizlik faaliyetinin ve ayrıca hazırlanırken ve pişirilirken su kullanılan menü öğelerinin hazırlık veya pişirme faaliyetinin toplam süresine bölünmesiyle hesaplanmıştır. Gaz giderinin hesaplanmasında menü öğelerinin bazılarında hiç ısı işlemi görmemekte veya fırında ya da elektrikle pişirilmektedir. Bu nedenle pişirme faaliyeti pişirme (elektrik) ve pişirme(Gaz) olarak ayrılmış ve birim gaz gideri hesaplanırken pişirme(Gaz) faaliyetinin toplam süresi kullanılmıştır. Tablo 19'da mutfak bölümüne dağıtılan giderlerin birim maliyetleri hesaplanmıştır.

Tablo 19: Mutfak Bölümü Menü Öğeleri Birim Giderleri

Mutfak Faaliyet Merkezi	Toplam gider (TL)	Toplam Menü Öğeleri Faaliyet Süresi	Birim Gider
Elektrik Birim gideri	1.976,00	10.774	0,1834
Su Gideri	135,82	2362	0,0575
Gaz Gideri	1.114,00	4327	0,2575
Bakım Onarım Gideri	826,00	10.774	0,0767
Temizlik gideri	50,64	10.774	0,0047

Diğer gider	72,18	10.774	0,0067
Toplam	4.174,64		

Mutfak Bölümü Faaliyet Maliyetlerinin Dağılımı

Belirlenen birim giderlerinin menü öğelerine dağıtımı ve menü öğelerinin maliyetlerinin hesaplanması Tablo 20’ de gösterilmiştir. Ayrıca menü öğelerine ait mutfak faaliyetlerinin toplam maliyetlerinin dağıtımı Tablo 21’de gösterilmiştir.



Tablo 20: A1 Menü Ögesine Mutfak Faaliyet Maliyetlerinin Dağılımı

Faaliyetler	Kullanılan Kaynaklar (Dk.)	Personel Gideri Birim Maliyeti (TL/Dk.)	Toplam Personel Gideri (TL)	Elektrik Gideri Birim Maliyeti (TL/Dk.)	Toplam Elektrik Gideri (TL)	Su Gideri Birim Maliyeti (TL/Dk.)	Toplam Su Gideri (TL)	Gaz Gideri Birim Maliyeti (TL/Dk.)	Toplam Gaz Gideri (TL)	Bakım Onarım Gideri Birim Maliyeti (TL/Dk.)	Toplam Bakım Onarım Gideri (TL)	Temizlik Gideri Birim Maliyeti (TL/Dk.)	Toplam Temizlik Gideri (TL)	Diğer Gideri Birim Maliyeti (TL/Dk.)	Toplam Diğer Gideri (TL)	Toplam Maliyet (TL)
Birim Düzeyinde Faaliyetler																
Temizlik	1	0,3756	0,3756	0,1834	0,1834	0,0575	0,0575			0,0767	0,0767	0,0047	0,0047	0,0067	0,0067	0,7046
Hazırlık	1	0,3756	0,3756	0,1834	0,1834	0	0			0,0767	0,0767	0,0047	0,0047	0,0067	0,0067	0,6471
Pişirme (Gaz)	0	0,3756	0	0,1834	0	0	0	0,2575	0	0,0767	0	0,0047	0	0,0067	0	0
Pişirme (Elektrik)	4	0,3756	1,5024	0,1834	0,7336	0	0			0,0767	0,3068	0,0047	0,0188	0,0067	0,0268	2,5884
Tabak Düzenleme	1	0,3756	0,3756	0,1834	0,1834	0	0			0,0767	0,0767	0,0047	0,0047	0,0067	0,0067	0,6471
Parti Düzeyinde Faaliyetler																
Temizlik	0	0,3756	0	0,1834	0	0,0575	0			0,0767	0	0,0047	0	0,0067	0	0
Hazırlık	0	0,3756	0	0,1834	0	0	0			0,0767	0	0,0047	0	0,0067	0	0

Piştirme (Gaz)	0	0,3756	0	0,1834	0	0	0	0,2575	0	0,0767	0	0,0047	0	0,0067	0	0
Piştirme (Elektrik)	0	0,3756	0	0,1834	0	0	0			0,0767	0	0,0047	0	0,0067	0	0
Toplam	7		2,6292		1,2838		0,0575		0		0,5369		0,0329		0,0469	4,59

Tablo 21: Menü Öğelerine Ait Mutfak Faaliyetleri Faaliyet Maliyetlerinin Dağılımı

Menü Öğeleri	Personel Gideri (TL)	Elektrik Gideri (TL)	Su Gideri (TL)	Gaz Gideri (TL)	Bakım Onarım Gideri (TL)	Temizlik Gideri (TL)	Diğer Gider (TL)	Toplam Gider (TL)	Aylık Satış Miktarı	Birim Gider (TL)
A1	47,33	23,11	1,04	0,00	9,66	0,59	0,84	82,57	18	4,59
A2	21,03	10,27	0,46	0,00	4,30	0,26	0,38	36,70	8	4,59
A3	10,52	5,14	0,23	4,12	2,15	0,13	0,19	22,47	4	5,62
A4	3,00	1,47	0,06	1,29	0,61	0,04	0,05	6,52	1	6,52
A5	23,66	11,55	0,52	9,27	4,83	0,30	0,42	50,55	9	5,62
A6	292,97	143,05	6,90	46,35	59,83	3,67	5,23	557,99	60	9,30
A7	759,84	371,02	13,69	245,14	155,16	9,51	13,55	1567,91	119	13,18
A8	727,91	355,43	13,11	234,84	148,65	9,11	12,98	1502,03	114	13,18
A9	159,63	77,95	2,88	51,50	32,60	2,00	2,85	329,39	25	13,18
A10	114,93	56,12	3,91	43,78	23,47	1,44	2,05	245,70	34	7,23
B1	197,94	96,65	3,57	55,88	40,42	2,48	3,53	400,46	31	12,92
B2	30,05	14,67	0,58	9,01	6,14	0,38	0,54	61,36	5	12,27
B3	121,32	59,24	2,19	39,14	24,77	1,52	2,16	250,34	19	13,18

B4	14,27	6,97	0,23	5,15	2,91	0,18	0,25	29,97	2	14,98
B5	12,02	5,87	0,23	3,61	2,45	0,15	0,21	24,54	2	12,27
B6	9,01	4,40	0,12	3,09	1,84	0,11	0,16	18,74	1	18,74
B7	157,75	77,03	2,42	54,08	32,21	1,97	2,81	328,27	21	15,63
B8	26,29	12,84	0,40	7,21	5,37	0,33	0,47	52,91	7	7,56
B9	56,34	27,51	1,15	7,73	11,51	0,71	1,01	105,94	10	10,59
B10	210,34	102,70	4,03	36,05	42,95	2,63	3,75	402,45	35	11,50
B11	228,36	111,51	23,92	90,64	46,63	2,86	4,07	508,00	32	15,87
B12	78,88	38,51	8,63	30,90	16,11	0,99	1,41	175,42	15	11,69
B13	164,14	80,15	17,19	65,15	33,52	2,05	2,93	365,12	23	15,87
B14	71,36	34,85	7,48	28,33	14,57	0,89	1,27	158,75	10	15,87
C1	11,27	5,50	1,38	0,00	2,30	0,14	0,20	20,79	6	3,47
C2	11,27	5,50	1,38	0,00	2,30	0,14	0,20	20,79	6	3,47
C3	3,76	1,83	0,46	0,00	0,77	0,05	0,07	6,93	2	3,47
C4	30,05	14,67	3,68	0,00	6,14	0,38	0,54	55,45	16	3,47
C5	9,77	4,77	0,46	4,12	1,99	0,12	0,17	21,40	2	10,70
C6	94,65	46,22	4,83	37,85	19,33	1,18	1,69	205,75	21	9,80
D1	37,18	18,16	1,04	0,00	7,59	0,47	0,66	65,10	9	7,23
D2	49,58	24,21	1,38	0,00	10,12	0,62	0,88	86,80	12	7,23
D3	45,45	22,19	1,27	0,00	9,28	0,57	0,81	79,56	11	7,23
D4	39,06	19,07	0,92	0,00	7,98	0,49	0,70	68,22	8	8,53
D5	175,78	85,83	4,14	0,00	35,90	2,20	3,13	306,98	36	8,53
TOPLAM	4046,71	1976,00	135,82	1114,00	826	50,64	72,18	8221,87	734	

Servis ve mutfak faaliyetlerinin maliyetleri hesaplandıktan sonra her menü öğesinin toplam faaliyet maliyeti belirlenmiş Tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 22: Servis ve Mutfak Faaliyet Maliyetlerinin Menü Öğelerine Dağıtılması

Menü Öğeleri	Servis Faaliyet Maliyetleri (TL)	Mutfak Faaliyet Maliyetleri (TL)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
A1	5,93	4,59	10,52
A2	5,93	4,59	10,52
A3	5,93	5,62	11,55
A4	5,93	6,52	12,45
A5	5,93	5,62	11,55
A6	5,93	9,3	15,23
A7	5,93	13,18	19,11
A8	5,93	13,18	19,11
A9	5,93	13,18	19,11
A10	5,93	7,23	13,16
B1	5,93	12,92	18,85
B2	5,93	12,27	18,20
B3	5,93	13,18	19,11
B4	5,93	14,98	20,91
B5	5,93	12,27	18,20
B6	5,93	18,74	24,67
B7	5,93	15,63	21,56
B8	5,93	7,56	13,49
B9	5,93	10,59	16,52
B10	5,93	11,5	17,43
B11	5,93	15,87	21,80
B12	5,93	11,69	17,62
B13	5,93	15,87	21,80
B14	5,93	15,87	21,80
C1	5,93	3,47	9,40
C2	5,93	3,47	9,40
C3	5,93	3,47	9,40
C4	5,93	3,47	9,40
C5	5,93	10,7	16,63
C6	5,93	9,8	15,73
D1	5,93	7,23	13,16

D2	5,93	7,23	13,16
D3	5,93	7,23	13,16
D4	5,93	8,53	14,46
D5	5,93	8,53	14,46

3.3.3. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Yapılan Menü Analizi

Tüm maliyetler belirlendikten sonra zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile belirlenen maliyetlere göre menü analizi gerçekleştirilmiş olup sonuçları Tablo 23’de gösterilmiştir.

Tablo 23: ZDFTM Menü Analizi Sonuçları

Menü Öğeleri	Satış Fiyatı (1)	Malzeme Maliyeti (2) TL	ZEFTM Maliyet Payı (3)	Aylık Satış Âdeti (4)	Geliştirilmiş Birim Maliyet (5) (2+3)	Geliştirilmiş Birim Katkı Payı (6) (1-5)	Toplam Katkı Payı (4x6)	Karlılık	Beğenilme	Sınıfı
A1	15	4,36	10,52	18	14,88	0,12	2,16	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
A2	18	5,86	10,52	8	16,38	1,62	12,96	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
A3	29	7,92	11,55	4	19,47	9,53	38,12	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
A4	39	14,97	12,45	1	27,42	11,58	11,58	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
A5	25	6,25	11,55	9	17,8	7,2	64,8	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
A6	28	4,95	15,23	60	20,18	7,82	469,2	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A7	36	14,65	19,11	119	33,76	2,24	266,56	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
A8	36	13	19,11	114	32,11	3,89	443,46	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A9	36	13	19,11	25	32,11	3,89	97,25	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A10	25	5,6	13,16	34	18,76	6,24	212,16	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B1	36	12,78	18,85	31	31,63	4,37	135,47	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B2	54	24,53	18,2	5	42,73	11,27	56,35	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B3	54	24,1	19,11	19	43,21	10,79	205,01	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B4	74	33,6	20,91	2	54,51	19,49	38,98	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B5	54	16	18,2	2	34,2	19,8	39,6	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B6	119	56	24,67	1	80,67	38,33	38,33	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B7	49	25,5	21,56	21	47,06	1,94	40,74	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B8	49	21,3	13,49	7	34,79	14,21	99,47	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>

B9	46	17,38	16,52	10	33,9	12,1	121	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B10	29	6,85	17,43	35	24,28	4,72	165,2	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B11	28	6	21,8	32	27,8	0,2	6,4	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B12	28	7,2	17,62	15	24,82	3,18	47,7	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B13	28	7,65	21,8	23	29,45	-1,45	-33,35	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B14	24	2,7	21,8	10	24,5	-0,5	-5	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
C1	24	9,5	9,4	6	18,9	5,1	30,6	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C2	24	3,9	9,4	6	13,3	10,7	64,2	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C3	24	2,2	9,4	2	11,6	12,4	24,8	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C4	24	6,8	9,4	16	16,2	7,8	124,8	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
C5	38	14,85	16,63	2	31,48	6,52	13,04	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C6	24	7,2	15,73	21	22,93	1,07	22,47	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
D1	18	8,7	13,16	9	21,86	-3,86	-34,74	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D2	18	3,75	13,16	12	16,91	1,09	13,08	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D3	18	3,8	13,16	11	16,96	1,04	11,44	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D4	18	4	14,46	8	18,46	-0,46	-3,68	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D5	18	4,95	14,46	36	19,41	-1,41	-50,76	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
Topla m				734		232,57	2789,4			

Beğenilme (Popülerite) Sınırı = $(1/35) \times 0,7 = 0,2 = \% 2$

Katkı Payı Ortalaması = $2789,4 / 734 = 3,80$

*Birim katkı payı değeri katkı payı ortalamasından az ise Düşük, eşit ve çok ise Yüktir.

** Menü mükemmellik düzeyi (çarpan oranı) %70 olarak dikkate alınmıştır.

Tablo 23’de yer alan verilere göre ortaya çıkan ZDFTM-MA matrisi gösterilmiştir.

Popülerlik(% 2)

Katkı Payı (3,80)		Yüksek	Düşük
	Düşük	BEYGİRLER A1, A7,B7,B11 ,B12,B13,C6,D5	SORUNLULAR A2, B14 ,D1,D2,D3,D4
	Yüksek	YILDIZLAR A6,A8,A9, A10 ,B1,B3,B10, C4	ŞAŞKINLAR A3,A4, A5 ,B2,B4,B5,B6,B8,B9, C1,C2 ,C3, C5

Şekil 8: ZDFTM-MA matrisi

ZDFTM yöntemiyle yaptığımız menü analizi sonuçlarına göre;

- 9 menü öğesinin yeri değişmiştir.
- ZDFTM-MA yöntemi klasik menü analizine göre diğer giderleri de yansıttığı için daha doğru bilgiler sağlamaktadır.
- 5 menü öğesi negatif katkı sağlamaktadır.
- Farklı sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 24: Otel işletmesi Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezinin Temmuz Ayı Raporu

Faaliyet	Dakika	Atanan Maliyet
Servis	8.074	4.353,52
Mutfak	10.774	8.221,87
Toplam Kullanılan Kapasite	18.848	12.575,39
Toplam Tedarik edilen (Servis)	69.888	27.349,59
Toplam Tedarik edilen (Mutfak)	39.936	19.173,65
Toplam Tedarik edilen	109.824	46.523,24
Kullanılmayan (Atıl)Kapasite	90.976	33.947,85

Tablo 24’ü incelediğimizde otel işletmesinin yiyecek içecek faaliyet merkezindeki faaliyetleri için harcanan süreyi ve faaliyet taleplerini karşılamak için gereken kaynak maliyetlerini ortaya koymaktadır. İşletme’nin yiyecek içecek faaliyet merkezindeki faaliyetleri için kullanılan toplam süreye ve atanan toplam maliyete baktığımızda işletmenin çok fazla kullanılmayan(atıl) kapasiteye sahip olduğu belirlenmiştir. Yöneticiler, **90.976** dakikalık yaklaşık olarak **1.516** saatlik

kullanılmayan kapasitenin 33.947,85 TL'lik maliyetini incelemeli ve ilgili giderleri azaltmak için eylemler tasarlamalıdır. İşletme yöneticileri şu anda kullanılmayan kapasiteyi azaltmak yerine bu kapasiteyi gelecekteki büyüme için koruyabilirler. Bu durumda müşteri talebinde artış oluşturmak yani menü ögesi satışlarını artırmak için yöneticiler ürün tanıtımları ve yeni pazarlara açılmayı düşünmelidirler. Özetleyecek olursak; işletme bu Atıl kapasiteyi ya maliyetleri düşürerek minimize etmeli ya da satışlarını artırmalıdır. İşletmede gerçekleşen menü ögesi satış adetlerine göre işletmenin katlandığı kapasite fazla gelmektedir. İşletmenin hangi faaliyetlerde maliyet azaltma çalışması yapması gerektiği ilgili hedef maliyet yöntemine başvurulması gerekir. Bu yöntemde fiyat piyasa tarafından belirlenirken hedef kar işletme politikaları gereğince oluşturulur. Hedef maliyet ise müşterinin işletmedeki faaliyetlerin hangi faaliyetlere hangi oranda değer verdiğinin belirlenmesi için müşterilerin görüşlerini öğrenmeye dönük anket ve görüşmeler yapılması gereklidir. İşletme ile ilgili hedef maliyeti belirlemeye yönelik bilgiler aşağıda açıklanmıştır.

3.3.4. Hedef Maliyetleme Yöntemi ile Yapılan Menü Analizi

Hedef Maliyetin Hesaplanması

İşletme yöneticileri ile yapılan görüşme sonucunda işletmenin restoran menü öğelerinin satışından %25 kar marjı hedefledikleri belirlenmiştir. Satış fiyatı piyasa tarafından belirlendiği için işletme çevresinde menü öğelerinin satış fiyatlarını belirlemek için yapılan piyasa araştırmasında işletmenin satış fiyatlarının piyasa fiyatları ile benzer olduğu belirlenmiştir. Buna göre işletmede ZDFTM yöntemi kullanılarak belirlenen birim maliyetlerinin hedef maliyete ulaşılması için menü öğeleri bazında yüzde kaç indirilmesi gerektiği Tablo 25’de gösterilmiştir.

Tablo 25: Menü Öğelerinin Hedef Maliyetleri

Menü Öğeleri	ZDFTM Geliştirilmiş Birim Maliyet(1)	Hedef Satış Fiyatı (2)	Hedef Maliyet (3)	Hedef Kar (4)	Düşürülmesi Gereken Maliyet (5) (1-3)	Düşürülmesi Gereken Maliyet Oranı
A1	14,88	15	11,25	3,75	3,63	24,40%
A2	16,38	18	13,5	4,5	2,88	17,58%
A3	19,47	29	21,75	7,25	-2,28	-11,71%

A4	27,42	39	29,25	9,75	-1,83	-6,67%
A5	17,8	25	18,75	6,25	-0,95	-5,34%
A6	20,18	28	21	7	-0,82	-4,06%
A7	33,76	36	27	9	6,76	20,02%
A8	32,11	36	27	9	5,11	15,91%
A9	32,11	36	27	9	5,11	15,91%
A10	18,76	25	18,75	6,25	0,01	0,05%
B1	31,63	36	27	9	4,63	14,64%
B2	42,73	54	40,5	13,5	2,23	5,22%
B3	43,21	54	40,5	13,5	2,71	6,27%
B4	54,51	74	55,5	18,5	-0,99	-1,82%
B5	34,2	54	40,5	13,5	-6,3	-18,42%
B6	80,67	119	89,25	29,75	-8,58	-10,64%
B7	47,06	49	36,75	12,25	10,31	21,91%
B8	34,79	49	36,75	12,25	-1,96	-5,63%
B9	33,9	46	34,5	11,5	-0,6	-1,77%
B10	24,28	29	21,75	7,25	2,53	10,42%
B11	27,8	28	21	7	6,8	24,46%
B12	24,82	28	21	7	3,82	15,39%
B13	29,45	28	21	7	8,45	28,69%
B14	24,5	24	18	6	6,5	26,53%
C1	18,9	24	18	6	0,9	4,76%
C2	13,3	24	18	6	-4,7	-35,34%
C3	11,6	24	18	6	-6,4	-55,17%
C4	16,2	24	18	6	-1,8	-11,11%
C5	31,48	38	28,5	9,5	2,98	9,47%
C6	22,93	24	18	6	4,93	21,50%
D1	21,86	18	13,5	4,5	8,36	38,24%
D2	16,91	18	13,5	4,5	3,41	20,17%
D3	16,96	18	13,5	4,5	3,46	20,40%
D4	18,46	18	13,5	4,5	4,96	26,87%
D5	19,41	18	13,5	4,5	5,91	30,45%

Tablo 25’i incelediğimizde; A1,A2 A7, A8, A9, A10, B1, B2, B3, B7, B10, B11, B12, B13, B14, C1, C5, C6, D1, D2, D3, D4, D5 olmak üzere 23 adet menü öğesinde maliyet düşürülmesi gerekirken; A3, A4, A5, A6, B4, B5, B6, B8, B9, C2,

C3, C4 olmak üzere 12 adet menü öğesinin maliyetinin düşürülmesine gerek olmadığı belirlenmiştir.

Faaliyetlerin Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Araştırma örneklemini olan 356 müşteriye uygulanan değer analizi bulgularına göre yiyecek içecek faaliyet merkezinin faaliyet fonksiyonlarının görece önem dereceleri Tablo 26’da gösterilmiştir.

Tablo 26: Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Fonksiyonlarının Görece Önem Dereceleri

Fonksiyonlar	Görece Önem Dereceleri	
	Puan	Payı
Lezzet	1694	0,16
Hijyen	1515	0,14
Servis Hızı	1353	0,12
Porsiyon Büyüklüğü	1138	0,10
Sunum/ Görsellik	1255	0,12
Yemek Çeşitliliği	957	0,09
Restoran ve Masaların Temizliği	1554	0,14
Personelin iletişimi	1411	0,13
Toplam	10877	1.00

Yukarıdaki tabloyu incelediğimizde müşterilerin yiyecek içecek faaliyet merkezinde sırasıyla faaliyetlerin lezzet, restoran ve masaların temizliği ve hijyen fonksiyonlarına en fazla değer verdiği görülürken en az değeri sırasıyla yemek çeşitliliği ve porsiyon büyüklüğü fonksiyonlarına verdiği görülmektedir.

Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezinin Faaliyetlerinin ve Maliyetlerinin Belirlenmesi

Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile belirlenmiştir.

Tablo 27: Yiyecek İçecek Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Dağılımı

Faaliyetler	Toplam Gider (TL)	Maliyet Payı
Servis Bölümü		
İletişim	1187,32	0,09

Masa düzenleme	791,55	0,06
Servis	791,55	0,06
Temizlik	791,55	0,06
Yönetim	791,55	0,06
Mutfak Bölümü		
Temizlik	963,89	0,08
Hazırlık	2450,65	0,19
Pişirme	4332,36	0,34
Tabak Düzenleme	474,97	0,04
TOPLAM	12575,39	1,00

Tablo 27'e göre yiyecek içecek faaliyet merkezindeki faaliyetlerin giderlerini incelediğimizde en fazla gideri sırasıyla pişirme, hazırlık, iletişim faaliyetlerinin oluşturduğu en düşük gideri ise tabak düzenleme, masa düzenleme, servis, temizlik ve yönetim faaliyetlerinin oluşturduğu görülmektedir.

Yiyecek - İçecek Faaliyetlerinin Görece Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Hedef maliyet ayrıştırmalarının bu aşamasında yiyecek-içecek faaliyetlerinin fonksiyonlarının göreceli önem dereceleri ile yiyecek - içecek faaliyet merkezinin servis ve mutfak faaliyetlerini oluşturan faaliyetler bir matris üzerinde karşılaştırılmıştır. Her bir faaliyetin görece önem derecelerinin hesaplanması aşağıda açıklanmaktadır. Faaliyetlerin hizmet fonksiyonlarını karşılama yüzdeleri işletme yöneticileriyle yapılan görüşmeler ile elde edilmiştir.

Tablo 28: Yiyecek – İçecek Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Görece Önem Dereceleri

Yiyecek İçecek Faaliyetler	Lezzet (0,16)	Hijyen (0,14)	Servis Hızı (0,12)	Porsiyon Büyüklüğü (0,10)	Sunum/ Görsellik (0,12)	Yemek Çeşitliliği (0,09)	Restoran ve Masaların Temizliği (0,14)	Personelin iletişimi (0,13)	Faaliyetlerin Görece Önemi
Servis									
İletişim								70	0,09
Masa düzenleme							35		0,05
Servis			30		20				0,06
Temizlik							65		0,09
Yönetim			10			100		30	0,14
Mutfak									
Temizlik		30							0,04
Hazırlık	20	35	25	30	20				0,17
Pişirme	80	25	20	70	20				0,28
Tabak Düzenleme		10	15		40				0,08
Toplam	100	100	100	100	100	100	100	100	1

Yiyecek-içecek faaliyetlerinin görece önem derecelerinin hesaplanması Tablo 29’da gösterilmiştir.

Tablo 29: Yiyecek – ecek Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Görece nem Derecelerinin Hesaplanması

Servis Bölümü	
İletişim Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,1*0,7) = \mathbf{0,09}$
Masa düzenleme Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,14*0,35) = \mathbf{0,05}$
Servis Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,12*0,3) + (0,1*0,2) = \mathbf{0,06}$
Temizlik Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,14*0,65) = \mathbf{0,09}$
Yönetim Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,12*0,1) + (0,09*1) + (0,13*0,3) = \mathbf{0,14}$
Mutfak Bölümü	
Temizlik Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,14*0,3) = \mathbf{0,04}$
Hazırlık Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,16*0,2) + (0,14*0,35) + (0,12*0,25) + (0,1*0,3) + (0,12*0,2) = \mathbf{0,17}$
Pişirme Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,16*0,8) + (0,14*0,25) + (0,12*0,2) + (0,1*0,7) + (0,12*0,2) = \mathbf{0,28}$
Tabak Düzenleme Faaliyetinin Görece nem Derecesi	$(0,14*0,1) + (0,12*0,15) + (0,12*0,4) = \mathbf{0,08}$

Faaliyetlerin Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması ve Optimizasyonu

Faaliyetlerin hedef maliyet endeksi Tablo 27, Tablo 28’e göre oluşturulmuştur.

Tablo 30: Faaliyetlerin Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Faaliyetler	Faaliyetlerin Görece nemi	Faaliyetlerin Maliyet Ağırlığı	Faaliyetlerin Maliyet Endeksi
Servis Bölümü			
İletişim	0,09	0,09	1,000
Masa düzenleme	0,05	0,06	0,833
Servis	0,06	0,06	1,000
Temizlik	0,09	0,06	1,500
Yönetim	0,14	0,06	2,333
Mutfak Bölümü			
Temizlik	0,04	0,08	0,500
Hazırlık	0,17	0,19	0,895
Pişirme	0,28	0,34	0,824
Tabak Düzenleme	0,08	0,04	2,000

Hedef maliyet endeksi, faaliyetlerin maliyetleri ile görece önemliliklerinin birbirleriyle uyumlu olup olmadığını göstermektedir. Önem dereceleri ile maliyetleri birbiriyle uyum içinde olmayan faaliyetler belirlendikten sonra endeks değerlerine göre ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiğini veya hangi kısmın sorunlu olduğu belirlendiğinden bu faaliyetlerin önemi ile maliyetlerini uyumlu olmasını sağlayacak çözüm önerilerinin düşünülmesi gerektirmektedir. Hedef maliyet endeksi'nin yorumlanması şu şekildedir (Nubin, 2006, s. 90-91):

Hedef Maliyet Endeksi	Faaliyet	Alternatif
HME > 1	Ucuz	Araştırılır
HME = 1	En uygun	-
HME < 1	Pahalı	Araştırılır

Hedef maliyet endeksi, ürünü oluşturan bir fonksiyonunun “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir. Tablodan da anlaşılacağı gibi söz konusu Hedef Maliyet Endeksi değeri 1’ den büyükse faaliyet ucuz, 1’den küçükse faaliyet pahalı olarak kabul edilmektedir (Nubin, 2006, s. 91).

Otel işletmesinin yiyecek içecek faaliyet merkezinin değer endeksi Tablo 30’da gösterilmektedir. Yiyecek içecek faaliyet merkezinin servis bölümünde masa düzenleme; mutfak bölümünde ise temizlik, hazırlık ve pişirme faaliyetlerinin değer endeksi 1’den küçüktür. Bu faaliyetler için otel işletmesi müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanmaktadır. İşletmenin bu faaliyetlerin maliyetlerini minimize etmesi gerekmektedir. Servis bölümünde yönetim; mutfak bölümünde ise tabak düzenleme faaliyetinin maliyet endeksinin 1’den büyük olması ise bu faaliyetlere otel işletmesinin müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlandığını göstermektedir. İşletme yönetim ve tabak düzenleme faaliyetinin maliyetlerini düşürerek ya da aynı seviyede kalmasını sağlayarak bu faaliyetleri geliştirmelidir. İşletmede servis bölümünde iletişim ve servis faaliyetinin maliyet endeksinin 1’ e eşit olduğu ve işletmenin bu faaliyette müşterinin verdiği değere eşit değerde maliyete katlandığı görülmektedir.

Yukarıdaki tüm araştırma sonuçlarında göre özetleyecek olursak;

- Otel işletmesinin yiyecek içecek faaliyet merkezindeki masa düzenleme, temizlik, hazırlık ve pişirme faaliyetlerinin maliyetlerini incelemesi gerekmektedir.
- Otel işletmesinin yiyecek içecek faaliyet merkezindeki personel sayısı işletmenin gerçekleştirdiği menü öğesi satış adetlerine göre fazla olduğu görülmektedir.
- İşletmenin menü öğesi satış adetlerine göre yiyecek içecek bölümünün genel üretim giderleri yüksek olduğu görülmektedir.
- Otel işletmesi yiyecek maliyetlerini düşürmek için daha uygun tedarikçilerle anlaşma yapabilir ve müşteri değeri korunarak porsiyon miktarını küçültebilir.

Tablo 31: Hedef Maliyet ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Birlikte Menü Analizinde Uygulanması

Menü Öğeleri	Satış Fiyatı (1)	Aylık Satış Adeti (2)	Geliştirilmiş Birim Maliyet (3)	Geliştirilmiş Birim Katkı Payı (4) (1-3)	Toplam Katkı Payı (2x4)	Karlılık	Beğenilme	Sınıfı
A1	15	18	11,25	3,75	67,5	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
A2	18	8	13,5	4,5	36	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
A3	29	4	19,47	9,53	38,12	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
A4	39	1	27,42	11,58	11,58	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
A5	25	9	17,8	7,2	64,8	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
A6	28	60	20,18	7,82	469,2	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
A7	36	119	27	9	1071	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A8	36	114	27	9	1026	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A9	36	25	27	9	225	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
A10	25	34	18,75	6,25	212,5	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B1	36	31	27	9	279	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B2	54	5	40,5	13,5	67,5	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B3	54	19	40,5	13,5	256,5	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B4	74	2	54,51	19,49	38,98	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B5	54	2	34,2	19,8	39,6	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B6	119	1	80,67	38,33	38,33	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B7	49	21	36,75	12,25	257,25	Yüksek	Yüksek	<i>Yıldız</i>
B8	49	7	34,79	14,21	99,47	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>

B9	46	10	33,9	12,1	121	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
B10	29	35	21,75	7,25	253,75	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B11	28	32	21	7	224	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B12	28	15	21	7	105	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B13	28	23	21	7	161	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
B14	24	10	18	6	60	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
C1	24	6	18	6	36	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
C2	24	6	13,3	10,7	64,2	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C3	24	2	11,6	12,4	24,8	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C4	24	16	16,2	7,8	124,8	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
C5	38	2	28,5	9,5	19	Yüksek	Düşük	<i>Şaşkın</i>
C6	24	21	18	6	126	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
D1	18	9	13,5	4,5	40,5	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D2	18	12	13,5	4,5	54	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D3	18	11	13,5	4,5	49,5	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D4	18	8	13,5	4,5	36	Düşük	Düşük	<i>Sorunlu</i>
D5	18	36	13,5	4,5	162	Düşük	Yüksek	<i>Beygir</i>
Toplam		734		338,96	5959,88			
Beğenilme (Popülarite) Sınırı = $(1/35) \times 0,7 = 0,2 = \% 2$								
Katkı Payı Ortalaması = $5959,88 / 734 = 8,1197$								
*Birim katkı payı değeri katkı payı ortalamasından az ise Düşük, eşit ve çok ise Yüksek.								
** Menü mükemmellik düzeyi (çarpan oranı) %70 olarak dikkate alınmıştır.								

Tablodaki ZDFTM-HM İle geliştirilmiş Menü Analizi Sonuçları incelendiğinde menünün toplam katkı payı yükseldiği görülmektedir. ZDFTM+HM/MA matrisi Şekil 9’da gösterilmiştir.

Popülerlik(% 2)

Katkı Payı (8,12)	ZDFTM+HM/MA	Yüksek	Düşük
	Düşük	BEYGİRLER A1, A6 , A10, B10 , B11 , B12, B13, C4 , C6, D5	SORUNLULAR A2, A5, B14 , C1, C2, C3 , D1, D2, D3, D4
	Yüksek	YILDIZLAR A7, A8, A9, B1, B3, B7	ŞAŞKINLAR A3, A4, B2, B4, B5, B6, B8, B9, C5

Şekil 9: ZDFTM+HM/MA Matrisi

**KMA, ZDFTM/MA, ZDFTM+HM/MA Yöntemlerine Göre Yapılan
Menü Analizin Karşılaştırılması**

Tablo 32: KMA, ZDFTM/MA, ZDFTM+HM/MA Yöntemlerine Göre Yapılan
Menü Analizi Sınıflandırmaları

Menü Öğeleri	KMA	ZDFTM/MA	ZDFTM+HM/MA
A1	Beygir	Beygir	Beygir
A2	Sorunlu	Sorunlu	Sorunlu
A3	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
A4	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
A5	Sorunlu	Şaşkın	Sorunlu
A6	Yıldız	Yıldız	Beygir
A7	Yıldız	Beygir	Yıldız
A8	Yıldız	Yıldız	Yıldız
A9	Yıldız	Yıldız	Yıldız
A10	Beygir	Yıldız	Beygir
B1	Yıldız	Yıldız	Yıldız
B2	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
B3	Yıldız	Yıldız	Yıldız
B4	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
B5	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
B6	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
B7	Yıldız	Beygir	Yıldız
B8	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
B9	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
B10	Yıldız	Yıldız	Beygir
B11	Yıldız	Beygir	Beygir
B12	Beygir	Beygir	Beygir
B13	Beygir	Beygir	Beygir
B14	Şaşkın	Sorunlu	Sorunlu
C1	Sorunlu	Şaşkın	Sorunlu
C2	Sorunlu	Şaşkın	Şaşkın
C3	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
C4	Beygir	Yıldız	Beygir
C5	Şaşkın	Şaşkın	Şaşkın
C6	Beygir	Beygir	Beygir
D1	Sorunlu	Sorunlu	Sorunlu
D2	Sorunlu	Sorunlu	Sorunlu
D3	Sorunlu	Sorunlu	Sorunlu

D4	Sorunlu	Sorunlu	Sorunlu
D5	Beygir	Beygir	Beygir

Tablo 33: KMA, ZDFTM/MA, ZDFTM+HM/MA Yöntemlerine Göre Yapılan Menü Analizi Sınıflandırmaları

	YILDIZLAR Katkı payı ve popülerliği yüksek	ŞAŞKINLAR Katkı payı yüksek, popülerliği düşük	BEYGİRLER Katkı payı düşük ve popülerliği yüksek	SORUNLULAR Katkı payı ve popülerliği düşük
KMA	A6,A7,A8,A9, B1,B3,B7,B10, B11	A3,A4,B2,B4,B5,B6,B8, B9,B14,C3,C5	A1,A10,B12,B13,C6, D5	A2,A5,C1,C2,C4, D1,D2,D3,D4
ZDFTM/MA	A6,A8,A9, A10 , B1,B3,B10, C4	A3,A4, A5 ,B2,B4,B5,B6, B8,B9, C1,C2 ,C3,C5	A1, A7,B7,B11 ,B12, B13,C6,D5	A2, B14 ,D1,D2,D3,D4
ZDFTM+HM/MA	A7, A8, A9, B1, B3, B7	A3, A4, B2, B4, B5, B6, B8, B9, C5	A1, A6 , A10, B10 , B11 , B12, B13, C4 , C6, D5	A2, A5, B14 , C1, C2, C3 , D1, D2, D3, D4

Tablo 32 ve Tablo 33 incelendiğinde bütün yöntemlerde benzer olan menü öğeleri:

- Katkı payı ve popülerliği yüksek olan menü öğeleri;A8, A9, B1, B3
- Katkı payı ve popülerliği düşük olan menü öğeleri; A2, D1, D2, D3, D4
- Katkı payı yüksek, popülerliği düşük olan menü öğeleri; A3, A4, B2, B4, B5, B6, B8, B9, C5
- Katkı payı düşük ve popülerliği yüksek olan menü öğeleri; A1, B12, B13, C6, D5
- 23 menü öğesinin sınıflandırılması aynı olurken 12 menü öğesinin sınıfının değiştiği görülmektedir.

SONUÇ

Küreselleşen rekabet ortamında işletmelerin karlılıklarını arttırabilmeleri için stratejik maliyet yöntemlerini kullanmaları gerekmektedir. Yoğun rekabet ortamında fiyat piyasa tarafından belirlenirken ürün veya hizmetin fiyatı işletme hissedarlarının etkisi ile işletme yöneticileri tarafından belirlenmektedir. İşletmenin düzenleyebileceği tek unsur olan maliyet işletme karlılığının arttırılmasında en büyük etken olmaktadır. Hizmet sektöründe bulunan otel işletmelerine baktığımızda müşteri memnuniyetinin çok önemli olduğu bilinmektedir. Bu nedenle işletmenin alacağı kararlarda müşterilerin tercihlerini dikkate almaları gerekmektedir. Stratejik maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme tam olarak bu amaca hizmet etmektedir. Ayrıca işletme maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesinde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi günümüz işletmelerinde stratejik olarak kullanılmaktadır. Ülkemizde de bu stratejik maliyet yöntemlerinin işletmeler tarafından kullanımının yaygınlaşması açısından bu alandaki araştırmaların yapılması büyük önem arz etmektedir.

Araştırmanın literatüre katkısına baktığımızda;

- Yiyecek içecek işletmelerinde ZDFTM ve HM yöntemleri birlikte kullanılarak yapılan ilk menü analizi çalışmasıdır.
- Otel işletmelerinin restoranında gerçekleştirilen ZDFTM ve HM entegrasyonu ile yapılan ilk menü analizi çalışmasıdır.
- Otel işletmelerinin restoranında gerçekleştirilen ZDFTM yöntemi kullanılarak yapılan ilk menü analizi çalışmasıdır.
- Otel işletmelerinin restoranında gerçekleştirilen HM yöntemi kullanılarak yapılan ilk menü analizi çalışmasıdır.

Araştırmanın uygulama bölümü aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

- Otel işletmesinin restoran menüsüne işletme verilerine dayalı olarak klasik menü analizi gerçekleştirilmiştir.
- Otel işletmesinde zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyet yöntemi uygulanmıştır.

- Uygulamada öncelikle, otel işletmesinin Temmuz ayında katlanmış olduğu giderler belirlenmiştir. Daha sonra otel yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucunda otel işletmesinin faaliyet merkezleri ve faaliyetleri belirlenmiştir. Daha sonra işletmenin katlanmış olduğu bu giderler çeşitli maliyet etkenleriyle araştırmamızın konusunu oluşturan yiyecek içecek faaliyet merkezine yüklenmiştir.
- Yiyecek içecek faaliyet merkezinin giderleri belirlendikten sonra işletme yöneticileri ve çalışanlarıyla yapılan görüşme ve gözlemler sonucunda her faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan faaliyet süreleri belirlenmiştir.
- Çalışmanın temel konusunu oluşturan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması için, ilk önce her bir faaliyet merkezinde çalışan personelin pratik kapasitesi yani, yemek ve dinlenme sürelerinin çıkarılarak net çalışma süreleri belirlenmiştir. Her faaliyet merkezinin toplam işçilik maliyeti, o merkezde çalışanların pratik kapasitesine bölünerek birim süre maliyeti belirlenmiştir.
- Servis bölümü faaliyet merkezi için; işletmede Temmuz ayında satılan menü ögesi sayısı **734** adettir. Toplam menü ögesi sayısını Toplam Servis bölüm faaliyet süresi ile çarpılarak gerçekleştirilen faaliyet süresi **8074** dakika belirlenmiştir. Servis bölümünü ilgilendiren giderler servis bölümünde gerçekleşen toplam faaliyet süresine bölünerek her gider için ayrı ayrı birim gider hesaplanmıştır. Birim giderler hesaplandıktan sonra servis bölümünde gerçekleşen faaliyetlere dağıtılarak her menü ögesi için gerçekleştirilen faaliyetlerin toplam maliyeti hesaplanmıştır.
- Mutfak bölümü faaliyet merkezi için; her menü ögesi için ayrı sürelerde gerçekleştirilmiştir. Menü Öğelerinin aylık satış miktarı ile yer alan her bir menü ögesine ait mutfak faaliyet süreleri çarpıldığında, mutfak da menü öğeleri için toplam **10.774** dakika harcandığı ortaya çıkmaktadır. Su ve gaz gideri dışındaki giderler mutfak bölümündeki gerçekleştirilen toplam faaliyet süresine bölünerek birim giderler oluşturulmuştur. Su ve gaz giderleri için daha detaylı bir çalışma yapılmıştır. Menü öğelerine ait mutfak faaliyetlerinin maliyetlerinin dağıtımı

menü öğelerinin faaliyet süreleri farklı olduğu için her bir menü öğesinin maliyetleri ayrı olarak hesaplanmıştır.

- Maliyetler belirlendikten sonra otelin restoran menüsü için ZDFTM yöntemi ile menü analizi yapılmıştır.
- İşletme yöneticileri ile yapılan görüşme sonucunda işletmenin restoran menü öğelerinin satışından % 25 kar marjı hedefledikleri belirlenmiştir. Satış fiyatı piyasa tarafından belirlendiği için işletme çevresinde menü öğelerinin satış fiyatlarını belirlemek için yapılan piyasa araştırmasında işletmenin satış fiyatlarının piyasa fiyatları ile benzer olduğu belirlenmiştir. Buna göre işletmede ZDFTM yöntemi kullanılarak belirlenen birim maliyetlerinin hedef maliyete ulaşılması için menü öğeleri bazında yüzde kaç indirilmesi gerektiği belirlenmiştir.
- Araştırma örnekleme olan 356 müşteriye uygulanan değer analizi bulgularına göre yiyecek içecek faaliyet merkezinin faaliyet fonksiyonlarının görece önem dereceleri belirlenmiş ve ZDFTM yöntemi ile belirlenen maliyet verileri kullanılarak faaliyetlerin hedef maliyet endeksi oluşturulmuştur
- En son KMA, ZDFTM/MA, ZDFTM+HM/MA yöntemlerine göre yapılan menü analizin karşılaştırılması yapılmıştır.

KMA, ZDFTM/MA, ZDFTM+HM/MA yöntemlerine göre otelin restoranının **35 menü öğesine** yapılan menü analizinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- MM yöntemi kullanılarak yapılan KMA sonucunda; 6 adet menü öğesi BEYGİRLER, 9 adet menü öğesi SORUNLULAR, 9 adet menü öğesi YILDIZLAR ve 11 adet menü öğesi ŞAŞKINLAR olarak sınıflandırılmıştır.
- ZDFTM/MA yöntemi ile yapılan menü analizinde işletmenin işçilik ve genel üretim giderleri de menü öğelerine yansıtılarak daha doğru sonuçlar elde edilmiştir. ZDFTM yöntemiyle yaptığımız menü analizinde 9 menü öğesinin yeri değişmiştir. 8 adet menü öğesi BEYGİRLER, 6 adet menü öğesi SORUNLULAR, 8 adet menü öğesi YILDIZLAR ve 13 adet menü öğesi ŞAŞKINLAR olarak sınıflandırılmıştır.

- ZDFTM+HM/MA yöntemi ile yapılan menü analizinde 5 menü öğesinin yeri değişmiştir. 10 adet menü öğesi BEYGİRLER, 10 adet menü öğesi SORUNLULAR, 6 adet menü öğesi YILDIZLAR ve 9 adet menü öğesi ŞAŞKINLAR olarak sınıflandırılmıştır. Bu yöntemde menü analizinde istenen grup olan yıldızlar sınıflandırmasına baktığımızda 6 adet menü öğesi bunu sağlamaktadır. Bu yöntemin daha gerçekçi bir menü analizi sağladığını söyleyebiliriz.
- Bütün yöntemlerin menü analizi sonuçlarında baktığımızda 23 menü öğesinin sınıflandırılması aynı olurken 12 menü öğesinin sınıfının değiştiği görülmektedir.
- ZDFTM yöntemiyle yapılan menü analizi sonuçlarına göre 5 menü öğesi negatif katkı sağlamaktadır.

İşletme'nin yiyecek içecek faaliyet merkezindeki faaliyetleri için kullanılan toplam süreye ve atanan toplam maliyete baktığımızda işletmenin çok fazla kullanılmayan (Atıl) kapasiteye sahip olduğu belirlenmiştir. Yöneticiler, **90.976** dakikalık yaklaşık olarak **1.516** saatlik kullanılmayan kapasitenin **33.947,85** TL'lik maliyetini incelemeli ve ilgili giderleri azaltmak için eylemler tasarlamalıdır.

İşletme yöneticileri ile yapılan görüşme sonucunda işletmenin restoran menü öğelerinin satışından **%25 kar marjı** hedefledikleri belirlenmiştir. Satış fiyatı piyasa tarafından belirlendiği için işletme çevresinde menü öğelerinin satış fiyatlarını belirlemek için yapılan piyasa araştırmasında işletmenin satış fiyatlarının piyasa fiyatları ile benzer olduğu belirlenmiştir. ZDFTM yöntemi ile geliştirilen birim maliyeti belirlenen menü öğelerinin bu verilere göre işletmenin menü öğeleri için ulaşması gereken hedef maliyetleri belirlenmiştir.

İşletmenin menü öğelerindeki hedef maliyetlere ulaşmak için hangi faaliyetlerin maliyetlerinde azaltıma gidebileceği araştırma örnekleme olan 356 müşteriye uygulanan değer analizi bulgularına göre yiyecek içecek faaliyet merkezinin faaliyet fonksiyonlarının görece önem dereceleri belirlenerek otel işletmesinin yiyecek içecek faaliyet merkezinin değer endeksi hesaplanmıştır. Yiyecek içecek faaliyet merkezinin servis bölümünde **masa düzenleme**; mutfak bölümünde ise **temizlik**,

hazırlık ve **pişirme** faaliyetlerinin değer endeksi 1’den küçüktür. Bu faaliyetler için otel işletmesi müşterinin verdiği değerden daha fazla maliyete katlanmaktadır. İşletmenin bu faaliyetlerin maliyetlerini minimize etmesi gerekmektedir. Servis bölümünde **yönetim**; mutfak bölümünde ise **tabak düzenleme** faaliyetinin maliyet endeksinin 1’den büyük olması ise bu faaliyetlere otel işletmesinin müşterinin verdiği değerden daha az maliyete katlandığını göstermektedir. İşletme yönetim ve tabak düzenleme faaliyetinin maliyetlerini düşürerek ya da aynı seviyede kalmasını sağlayarak bu faaliyetleri geliştirmelidir. İşletmede servis bölümünde **servis** ve **iletişim** faaliyetinin maliyet endeksinin 1’ e eşit olduğu ve işletmenin bu faaliyette müşterinin verdiği değere eşit değerde maliyete katlandığı görülmektedir.

Araştırmanın sınırlılığına baktığımızda; bir otelin restoranında örnek olay çalışması yapılmış olması ve restoranın menüsündeki 35 adet yiyecek dikkate alınmasıdır. Burada önemli olan ZDFTM ve HM yöntemlerinin menü analiz sürecinde birlikte kullanılmasıyla daha doğru ve güvenilir sonuçların sağlanmasıdır.

Otel yöneticilerine öneriler:

- ZDFTM yöntemi ile belirlenen faaliyetler ve faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi sonucunda elde edilen bilgiler işletmenin faaliyetleri ve bu faaliyetler için sağladığı kapasite miktarı ve maliyetin işletmenin menü ögesi satış adetine göre çok fazla olduğu belirlenmiştir. İşletme de önemli bir atıl kapasite oluşmuştur. İşletmenin ya bu maliyetleri azaltması gerekiyor ya da işletmenin satışlarını arttırmaya dönük çalışmalar yaparak menü ögesi satışlarını arttırması gerekmektedir.
- İşletmenin menüsü incelendiğinde ve elde edilen sonuçlara baktığımızda işletmenin menüsünde bulunan menü ögesi sayısını azaltması gerektiği belirlenmiştir. İşletme bazı ürünlerde 1 adet satış sayısı bulunmaktadır. Ancak restoranlar menüsünde bulunan menü ögesine ait tüm malzemeleri elinde olarak bulundurmak ve bu menü ögesi ile ön hazırlıklarını yapmak zorundadır. İşletme popülerliği çok düşük olan bu menü öğelerini menüde tutarak gereksiz maliyet oluşturmakta ve karlılığını azaltmaktadır. İşletme iyi

bir menü planlaması yaparak iş gücü, hammadde ve genel üretim giderlerinin azaltılmasını sağlayabilir.

- İşletme menü öğelerinin maliyetlerini düşürmede hedef maliyetleme yönteminde kullanılan değer analizi anketi sonuçlarına göre menü öğelerinin hammadde maliyetlerini azaltmak için porsiyon miktarını düşürebilir. Ayrıca hammaddeyi daha ucuza tedarik etmek için yeni tedarikçilerden fiyat alabilirler.

Özetlersek; ZDFTM ve HM ile yapılan menü analizi işletmenin daha doğru bilgiler elde etmesini sağlamaktadır. İşletmelerin bu yöntemleri kullanması karlılıklarını önemli ölçüde artıracaktır. İşletmeler de bu yöntemlerin kullanılabilmesi için bu yöntemlerin işletmelere anlatılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. İşletmelerin yöneticileri ve çalışanları bu tür araştırmalar sayesinde stratejik maliyet yöntemlerinden haberdar olmaktadır. Ancak bu yöntemler hakkında eğitimler vb yollarla bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Literatüre baktığımızda otel işletmelerinin restoranı ve yiyecek içecek işletmelerinden bazılarında menü analizi yapılmadığı belirlenmiştir. Akademisyenler farklı yiyecek içecek işletmelerinde farklı stratejik maliyet yöntemlerini uygulayarak araştırma yapabilirler. Araştırmada uygulanan yöntem farklı yiyecek içecek işletmelerinde uygulanabilir.

KAYNAKÇA

- Adamu, A.,ve Olotu, I. A. (2009) The Practicability of Activity-Based Costing System in Hospitality Industry. **Journal of Finance and Accounting Research** , 1 (1), 36 – 49.
- Akay, A. (2012) **Restoran Yöneticilerinin Mönü Planlaması ve Analizi Konusuna Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma**. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Akkaya, F. A. (2010) **Hedef Maliyetleme Yönetiminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama**. Dumlupınar Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001) Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. Erciyes Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** , 357-371.
- Aktaş, A. (2011) Ağırlama Hizmet İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi (3. Baskı b.). Ankara: **Detay Yayıncılık**.
- Alagöz, A. (2006) Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management). **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (15), 61-83.
- Alkan, A. T. (2005) **Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Kompen Pvc Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması**. Selçuk Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış
Doktora Tezi.

- Alpkan, S. (2012) **Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği.** Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Altınbay, A. (2006) Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme sistemi ve TMMT uygulaması. **Dumlupınar Üniversitesi sosyal Bilimler Dergisi** (16), 141-164.
- Altınel, H. (2014) Menü Yönetimi ve Menü Planlama (2. Baskı). Ankara: **Detay Yayıncılık.**
- Altuntaş, C. (2014) Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi** , 1 (1), 1-16.
- Anasız, İ. (2019) Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü İçin İsrafi Azaltacak Farklı Bir Uygulama Önerisi “Hedef Maliyetleme ". **Kapadokya Akademik Bakış** , 2 (2), 179-214.
- Anklesaria, J. (2008) The Supply Chain Cost Management The Aim Drive Process for Achieving Extraordinary Results. New York: **American Management Association.**
- Annaraud, K., Raab, C. ve Schrock, J. R. (2008) The Application of Activity-Based Costing in a Quick Service Restaurant. **Journal of Foodservice Business**

Research , 11 (1), 23-44 .

Aracı, Ö. N., Arısoy, K. ve Dalgıç, H. (2020) Otel İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Ve Hedef Maliyetleme Yönteminin Entegrasyonuna Yönelik Bir Model Önerisi. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** , 22 (1), 192-217.

Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M. ve Young, S. M. (2012) Management Accounting Information For Decision-Making and Strategy Execution (6.Baskı). New Jersey,: **Pearson Education Inc.**

Atkinson, H. ve Jones, P. (1994) Menu Engineering: Managing The Food Service Micromarketing Mix, **Journal of Restaurant & Food Service Marketing** , 37-55.

Atrill, P. ve McLaney, E. (2009) Management Accounting For Decision Makers (6.Baskı). Harlow: **Pearson Education Limited.**

Attarwala, A. A. ve Balasubramaniam, C. S. (2019) Target Costing in Service Organizations – A Case Study of Hotel Kohinoor Continental, Mumbai and Emerging Strategies. Seventeenth AIMS International Conference on Management (s. 1410-1417).
<http://www.aims-international.org/aims17/17ACD/PDF/A323-Final.pdf>. 12 Aralık 2020.

Bahnub, B. J. (2010) Activity-Based Management for Financial Institutions Driving Bottom-Line Results. New Jersey: **JohnWiley & Sons Inc.**

Basuki, B. ve Riediansyaf, M. D. (2014) The Application of Time-Driven Activity-Based Costing In The Hospitality Industry: An Exploratory Case Study. **Journal of Applied Management**

Accounting Research , 12 (1), 27-55.

- Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010) Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi** , 2 (3), 78-97.
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2013) 20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım Stratejik Maliyet Yöntemi. **Muftav Dergisi** (4), 50-72.
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2012) Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi** (37), 1-24.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızılyalçın, D. A. (2014) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması. **Muhasebe ve Finansman Dergisi** , Nisan, 19-36.
- Biçici, F. (2016) **Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama.** Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Bilginoğlu, F. (1995) Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı. **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi** (21), 13-15.
- Blocher, E. J., Stout, D. E. ve Cokins, G. (2010) Cost Management, A Strategic Emphasis (5.Baskı). New York: **McGraw-Hill Companies Inc.**
- Bozdemir, E. (2010) **Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Otomotiv**

Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi.

Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Bozkurt, R. (2010)

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ve beş yıldızlı

bir otel işletmesinde örnek uygulaması. Süleyman

Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Bölükoğlu, İ. ve Türksoy, A. (2001)

Menü Analiz Sürecinde Kullanılan Yöntemlerden Menü

Mühendisliğindeki Son Gelişmeler: İşgücünü Dikkate

Alan Bir Model. Dokuz Eylül Üniversitesi **Sosyal**

Bilimler Enstitüsü Dergisi , 22-36.

Büyükşalvarcı, A. (2006)

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir

Uygulama. **Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F.**

Dergisi (10), 160-180.

Ceran, Y. (2004)

Küresel Rekabet Ortamında Rekabetçi Üstünlük

Sağlayan Sihirli Üçgen : Maliyet-Kalite-Zaman.

Muhasebe ve Denetime Bakış dergisi , Ocak , 27-52.

Ceran, Y. ve Özdemir, Ş. (2013)

Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem Fiyat Uygulamasının

Hedef Maliyetleme Yöntemi Ve Stratejik Pazarlama

Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Özel X

Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama. **Selçuk Üniversitesi**

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve

Ekonomik Araştırmalar Dergisi (26), 450-478.

Chen, R. C. ve Chung, C. H. (2002)

Cause-Effect Analysis for Target Costing. *Managment*

Accounting Quarterly , 1-9.

Chou, S. F. ve Fang, C. Y.

Exploring Surplus-Based Menu Analysis in Chinese-

Style Fast Food Restaurants. **International Journal of**

- (2013) **Hospitality Management** (33), 263-272.
- Cooper, R. (1989) The Rise of Activity Based Costing-Part Four: What Do Activity Based System Look Like? **Journal Of Cost Management** , 38-44.
- Cooper, R. ve Chew, W. B. (1996) Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs. **Harvard Business Review** , 88-97.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1991, Mayıs) Profit Priorities from Activity-Based Costing. **Harvard Business Review** , 130-135.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (1999) Statagic Cost Management. **Accounting and Tax Periodicals** , 80 (8), 20-25.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (2003) Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries. **Journal of Cost Management** , 17 (1), 23-30.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (1997) Target Costing and Value Engineering. New Jersey: **Productivity Press**.
- Coşkun, A. (2008, Haziran) **Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma**. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Coşkun, R., Altunışık, R. ve Yıldırım, E. (2017) Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı. Sakarya: **Sakarya Yayıncılık**.
- Çolak, O. (2018) **Her Şey Dâhil Sistemde Fiyat Duyarlılık Ölçümü ve Kalite Maliyetleri Yönetiminin Hedef Maliyetleme Sürecine Entegrasyonu: Bir Otel İşletmesinde Uygulama**. Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı

Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Dalcı, İ., Tanış, V. ve Koşan, L. (2010) Customer Profitability Analysis With Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study in A Hotel. **International Journal of Contemporary Hospitality Management** , 22 (5), 609-637.
- Daly, J. L. (2002) Pricing for Profitability Activity-Based Pricing for Competitive Advantage. New York: **John Wiley & Sons Inc.**
- Datar, S. M. ve Rajan, M. V. (2018) Horngren's Cost Accounting A Managerial Emphasis (16. Baskı). Essex: **Pearson Education Limited.**
- Davis, B., Lockwood, A., Alcott, P. ve Pantelidis, I. S. (2018) Food and Beverage Management (6. Baskı). New York: **Routledge.**
- Demirel Utku, B. ve Ersoy, A. (2008) Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel Ve Çağdaş Yönetim Maliyet Muhasebesi Yöntemleri İle Karşılaştırılması. **Journal of Yasar University** , 3 (11), 1627-1661.
- Dittmer, P. R. ve Keefe, D. J. (2009) Principle Of Food, Beverage and Labor Cost Control (9. Baskı). New Jersey.: **John Wiley & Sons Inc.**
- Doğan, A. (1996) **Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması.** Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Dopson, L. R., Hayes, D. K. ve Miller, J. E. (2008) Food and Beverage Cost Control. New Jersey: **John Wiley & Sons Inc.**
- Dumaner, A. (2021) **Turizm Sektöründe Hedef Maliyet Sistemi Üzerine 5**

Yıldızlı Konaklama İşletmesinde Bir Araştırma.

Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Sosyal Bilimler Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Eker, M. Ç. (2002) Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı. **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** , XXI (1), 237- 242.
- Ellram, L. M. (2000) Purchasing and supply management's participation in the target costing process. **The Journal of Supply Chain Management** , 36 (1), 39-51.
- Eraslan, İ. H., Helvacıoğlu Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi ile Türk Tekstil Kuyucu, A. D. ve Bakan, ve Hazır Giyim Sektörünün Değerlendirilmesi. **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** , 10 (11), 307-332.
- Ergül, A. (2014) **Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması.** Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Erol, M. (2008) Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönteminde Kullanımı. **Muhasebe ve Finansman Dergisi** , 101-109.
- Everaert, P., Bruggeman, Cost Modeling In Logistics Using Time-Driven ABC: W., Sarens, G., Anderson, Experiences From A Wholesaler. **International Journal Of Physical Distribution & Logistics** S. R. ve Levant, Y. (2008)

- Management** (3), 172-191.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W. ve Brewer, P. C. (2010) **Managerial Accounting** (13. Baskı). New York: **The McGraw-Hill Companies Inc.**
- Geçgin, E. (2013) **Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama ve Sonuçlar.** Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi .
- Göde, M. Ö. (2019) **Yiyecek İçecek İşletmelerinde Zaman Temelli Faaliyete Dayalı Maliyetleme Kullanılarak Menü Mühendisliği Analizi: Bir Karma Yöntem Çalışması.** Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Haşasoğlu, U. (2011) **Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme.** Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi .
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., Burgstahler, D. ve Schatzberg, J. (2014) **Introduction to Management Accounting** (16.Baskı). New Jersey: **Pearson Education Inc.**
- İrdem, A. (2010) **Konaklama İşletmeleri İçin Bir Maliyetleme Modeli Önerisi.** Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı Doktora Tezi.

- İrdem, A. (2014) Konaklama İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Maliyetlerinin Düşürülmesine Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım Üretim Planlaması Üzerine Bir Model Önerisi. **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** , 17 (32), 81-104.
- İtik, Ü. M. (2020) Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi: Bir Termal Otel İşletmesinde Uygulama. **İşletme Araştırmaları Dergisi** , 12 (4), 3879-3894.
- İyitoğlu, V. (2016) **Menü Analizinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Veri Zarflama Analizinin Birlikte Kullanılması Lüks Bir Restoran İşletmesinde Uygulama**. Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi
- Jones, P. ve Mifli, M. (2001) Menu Development And Analysis in UK Restaurant Chains. **Tourism And Hospitality Research** , 3 (1), 61-71.
- Jung, L. E. ve Sook, L. Y. (2006) Menu Analysis Using Menu Engineering And Cost/Margin Analysis-French Restaurant Of The Tourism Hotel in Seoul. **Journal of the Korean Society of Food Culture** , 21 (3), 270-279.
- Kang, H. O., Lee, S. M. ce Kim, Y. H. (2010) Menu Analysis for Coffee Shop Operation: Using Activity-Based Costing. (s. 1-9), **International CHRIE Conference-Refereed Track Event 2**.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2003) SSRN,https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=485443 15 Aralık 2020.
- Kaplan, R. S. ve Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit. Boston: **Harvard**

- Anderson, S. R. (2007) **Business School Press.**
- Kaplan, R. S. ve Atkinson, A. A. (1998) Advanced Management Accounting (3. Baskı). New Jersey: **Prentice Hall.**
- Kaplan, R. S. ve Cooper, R. (1997) Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston: **Harvard Business School Press**
- Karcıoğlu, R. (2000) Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. Erzurum: **Aktif Yayınevi:.**
- Kato, Y. (1993) Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies. **Management Accounting Research** , 4 (1), 33-47.
- Kaur, M. (2014) Poising Between Price and Quality Using Target Costing. **GE-International Journal of Management Research** , 2 (1), 17-33.
- Kaygusuz, S. Y. (2000) **Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama.** Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi
- Ketz, J. E., Campbell, T. L. ve Baxe, S. J. (1991) Managemenet Accounting. San Diego: **Harcourt Brace Jovanovich Inc.**
- Kivela, J. (2003) Results Of A Qualitative Approach to Menu Planning Using Control And Experimental Groups. **Journal Of Foodservice Business Research** , 6 (4), 43–65.
- Kocakülâh, M. C. ve Austill, A. D. (2006) Product Development and Cost Management Using Target Costing A Discussion and Case Analyses. **Journal of Business & Economics Research** , 4 (2),

61-72.

- Koç, N. (2015) Yiyecek İçecek Yönetiminde Performans Analizi- Sayısal ve İstatistiksel Yöntemler. Ankara: **Detay Yayıncılık**.
- Korkmaz, E. (2019) **Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama Örneği**. Muğla Sıtkı Koçma Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisan Tezi.
- Kostakis, H., Boskou, G., & Palisidis, G. (2011) Modelling Activity-Based Costing In Restaurants. **Journal of Modelling in Management** , 6 (3), 243-257.
- Koşan, L. (2013) Menü Analizinde Geleneksel ve Çağdaş Yöntemlerin Karşılaştırılması. **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** , 6 (1), 203 - 219.
- Koşan, L. (2007) **Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama**. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Kotschevar, L. H. ve Withrow, D. (2008) Management by menu (4. Baskı). New Jersey: **John Wiley & Sons Inc.**
- Köroğlu, Ç. (2012) **Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama**. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yayınlanmamış Doktora Tezi.

- Kutay, N. ve Akkaya, G. C. (2000) Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. **D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi** , 15 (2), 1-15.
- Kwong, L. Y. (2005) The Application Of Menu Engineering and Design İn Asian Restaurants. **Hospitality Management** (24), 91–106.
- Lebruto, S. M., Ashley, R. A. ve Quain, W. J. (1995) Menu Engineering: A Model Including Labor. **Hospitality Review** , 13 (1), 41–50.
- LeBruto, S. M., Ashley, R. A. ve Quain, W. (1997) Using The Contribution Margin Aspect Of Menu Engineering to Enhance Financial Results. **International Journal of Contemporary Hospitality Management** , 4 (9), 161 - 167.
- Linassi, R., Alberton, A. ve Marinho, S. V. (2016) Menu Engineering and Activity-Based Costing: An Improved Method Of Menu Planning. **International Journal of Contemporary Hospitality Management** , 28 (7), 1417-1440.
- Lord, B. R. (1996) Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes. **Management Accounting Research** , 7 (3), 347 – 366.
- McVety, P. J., Ware, B. J. ve Ware, C. L. (2009) Fundamentals of Menu Planning (3. Baskı). Canada: **John Wiley & Sons Inc.**
- Mhamdia, A. B. ve Ghadhab, B. B. (2012) Value Management and Activity Based Costing Model in The Tunisian Restaurant. **International Journal of Contemporary Hospitality Management** , 24 (2), 269-288.
- Monden, Y. ve Hamada, Target Costing and Kaizen Costing in Japanese

- K. (1991) Automobile Companies. **Journal of Management Accounting Research**, (3), 16-34.
- Morgan, M. J. (1993) Testing Activity-Based Costing Relevance: Pharmaceutical Products Limited – A Case Study. **Management Decision** , 3 (31), 8-15.
- Morrison, P. (1996) Menu Engineering in Upscale Restaurants. **International Journal of Contemporary Hospitality Management** , 4 (8), 17 - 24.
- Ninemeier, J. D. (2009) Planning and Control for Food and Beverage Operations (7. Baskı). Michigan: **The American Hotel and Lodging Educational Institute**.
- Nubin, S. (2006) **Hizmet işletmelerinde hedef maliyetleme ve uygulama örneği**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Oral, T. (2013) Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Genel Üretim Maliyetleri Analizi. Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi.
- Özal, H. (2004) **Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme (Beş Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Uygulama)**. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek lisans Tezi.
- Özdemir, B. (2012) A Review on Menu Performance Investigation and Some Guiding Propositions. **Journal of Foodservice Business Research** (15), 378–397.
- Özer, S. ve Bilici, N. Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı

- (2017) Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Van İl Merkezindeki Otel İşletmelerinde Bir Uygulama. **AÇÜ Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi** , 3 (2), 1-22.
- Pajrok, A. (2014) Application of Target Costing Method in The Hospitality Industry. **Journal of Education Culture and Society** , 5 (2), 154-165.
- Pavesic, D. V. (1983) Cost-margin analysis A third approach to menu pricing and design. **International Journal of Hospitality Management** , 3 (2), 127-134.
- Pavlatos, O. (2011) The Impact of Strategic Management Accounting and Cost Structure on ABC Systems in Hotels. **The Journal of Hospitality Financial Management** , 19 (2), 37-55.
- Porter, M. E. (1985) Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. New York: **The Free Press**.
- Porter, M. E. (1980) Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. The Free Press .
- Raab, C. ve Mayer, K. J. (2003) Exploring the Use of Activity Based Costing in the Restaurant Industry. **International Journal of Hospitality & Tourism Administration** , 4 (2), 79-96.
- Raab, C. ve Mayer, K. (2007) Menu Engineering And Activity-Based Costing-Can They Work Together in A Restaurant? **International Journal Of Contemporary Hospitality Management** , 19 (1), 43-52.
- Raab, C., Hertzman, J., Mayer, K. ve Bell, D. Activity-Based Costing Menu Engineering A New and More Accurate Way to Maximize Profits from Your

- (2006) Restaurant Menu. **Journal Of Foodservice Business Research** , 9 (1), 77-96.
- Raab, C., Mayer, K.,
Ramdeen, C. ve Ng, S.
(2005) The Application Of Activity-Based Costing in A Hong Kong Buffet Restaurant. **International Journal Of Hospitality & Tourism Administration** , 6 (3), 11-26.
- Raab, C., Mayer, K.,
Shoemaker, S. ve Ng, S.
(2009) Activity-Based Pricing: Can it Be Applied in Restaurants? **International Journal Of Contemporary Hospitality Management** , 21 (4), 393-410.
- Raab, C., Shoemaker, S.
ve Mayer, K. J. (2007) Activity-Based Costing: A More Accurate Way To Estimate The Costs For A Restaurant Menu. **International Journal of Hospitality & Tourism Administration**, Vol. 8(3) 2007 , 8 (3), 1-15.
- Reynolds, D. Ve Taylor, J.
(2011) Validating a DEA-Based Menu Analysis Model -Using Structural Equation Modeling. **International Journal of Hospitality Management** , 30 (3), 584-587.
- Rızaoğlu, B. ve Hançer,
M. (2013) Menü ve Yönetim. Ankara: **Detay Yayıncılık**.
- Sarıışık, M. ve Kaya, Ü.
(2014) Yiyecek - içecek işletmelerinde Brüt Kar Analiz Yöntemi ve Uygulaması. **Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi** , 14 (1), 62-70.
- Saygın, T. (2008) **Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama**. Biga: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Shank, J. K. (1989) Strategic Cost Management :New Wine, or Just New Bottles? **Journal of Management Accounting Research** (1), 47 – 65.
- Shank, J. K. ve Govindarajan, V. (1994) Strategic Cost Management –The New Tool for Competitive Advantage. New York: **The Free Press**.
- Simons, R. (1999) Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy. New Jersey: **Prentice-Hall Inc.**
- Smith, K. L. (2008) Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years. **Accounting, Auditing & Accountability Journal** , 21 (2), 204-228.
- Soyaltın, T. (2007) **Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama**. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Sucu, Ö. E. (2011) **Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetiminin Önemi ve Bir Uygulama**. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J. ve Kim, I. W. (2003) Best practices in target costing. **Management Accounting Quarterly** , 4 (2), 12-17.
- Şen, L. M. (2008) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve FTM Sisteminin Otel İşletmelerinde Kullanılması**. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Şenol, H. (2011) **Konaklama İşletmelerinde Herşey Dahil Sisteminin**

- Hedef Maliyetleme Bağlamında Analizi.** Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Tanç, Ş. G. (2012) Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Tespit Etmeye Yönelik Araştırma: Kapadokya Bölgesi Örneği. **Nevşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** , 2 (1), 170-182.
- Tandoğan, U. ve Şahin, Ö. (2014) Yiyecek - İçecek İşletmelerinde Standart Reçetelerin ve Hedef Maliyetlemenin Stratejik Kararlarda Kullanılmasına Yönelik Bir Uygulama. **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** , 7 (1), 242-259 .
- Taşpınar, O. (2011) **Menü Yönetimi Kapsamında Menü Mühendisliğinin Yiyecek-İçecek İşletmelerine Etkilerinin İncelenmesi İstanbul'daki On İşletme Üzerine Bir Örnek.** Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Taylor, J. J. ve Brown, D. M. (2007) Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches. **Hospitality Review** , 2 (25), 72-82.
- Traster, D. (2018) Foundations of Menu Planning (2. Baskı). Boston: **Pearson.**
- Unutkan, Ö. (2010) Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. **Mali Çözüm Dergisi** (97), 87-106.
- Ülgen, H. ve Mirza, S. K. İşletmelerde Stratejik Yönetim. İstanbul: **Literatür**

- (2004) **Yayınevi.**
- Ülker, Y. ve İskender, H. (2005) **Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği.** Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi , 8 (13), 189-217
- Vaughn, P., Raab, C. ve Nelson, K. B. (2010) The Application Of Activity-Based Costing to A Support Kitchen in A Las Vegas Casino. **International Journal of Contemporary Hospitality Management** , 22 (7), 1033-1047.
- Weil, R. L.ve Maher, M. W. (2005) Activity-Based Costing and Management. M. W. Maher içinde, Handbook of Cost Management (2.Baskı, s. 217-241). New Jersey: **John Wiley & Sons.**
- Wong, M. (1996) Strategic Cost Management. **Management Accounting** , 74 (4), 30-31
- Yalçın, S. (2006) Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri. **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** (15), 15-34
- Yılmaz, R. (2009) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Temelinde Kurumsal Kaynak Planlama Sisteminin Geliştirilmesi.** Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Yükçü, S. (2015) Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. İZMİR: **Altın Nokta Yayınevi.**
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004) İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. **Selçuk**

Üniversitesi SBE Yayınları (12), 387-410.



EKLER

EK 1- Müşteri Değer Analizi Formu

Değerli Misafir,

Elinizdeki anket formu, konakladığınız bu otelde maliyet muhasebesine yönelik bir doktora tezine veri elde etmek amacıyla yapılmaktadır. Anket formunun yanıtlanmasında, düşüncelerinizi içtenlikle belirtmeniz, araştırma sonuçlarının doğruluğu ve geçerliliği için büyük önemi bulunmaktadır. Elde edilecek veriler bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Anketi doldurmak için 1’den 5’e kadar puan vermeniz gerekmektedir.

YİYECEK-İÇECEK	
Lezzet	
Hijyen	
Servis Hızı ve Servis Şekli	
Porsiyon Büyüklüğü	
Sunum/ Görsellik	
Yemek Çeşitliliği	
Restoran ve Masaların Temizliği	
Personelin iletişimi	

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Tuncay HABİL

Yabancı Dil : İngilizce

Eğitim Durumu

Mezun Olduğu Lise : Perşembe Anadolu Otelcilik ve Turizm Meslek Lisesi, Ön Büro Bölümü- 2007

Lisans Diploması : Gazi Üniversitesi,Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Konaklama İşletmeciliği Öğretmenliği-2012

Yüksek Lisans Diploması: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı, Turizm İşletmeciliği- 2016

Tez Konusu : Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Maliyetlerinin Etkinliğinin Ölçülmesi

Mesleki Deneyim

Milli Eğitim Bakanlığı	Yiyecek İçecek Hizmetleri Öğretmeni	2013-Görevi Devam Etmektedir
Piri Reis Üniversitesi	Öğretim Görevlisi	2019 Güz 2020 Güz