



**Journal Of
Business Research
Türk**
www.isarder.org

Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma

A Research on the Applicability of Contemporary Cost Methods in Accommodation Enterprises

Ayşe KURTLU

Karabük Üniversitesi
Turizm Fakültesi
Karabük, Türkiye

orcid.org/0000-0001-8543-5617

ayseegul@karabuk.edu.tr

Mehmet UÇAR

Karabük Üniversitesi
Turizm Fakültesi
Karabük, Türkiye

orcid.org/0000-0001-5116-8573

mehmed_ucar47@hotmail.com

Sibel ÇOBANOĞLU

Karabük Üniversitesi
Turizm Fakültesi
Karabük, Türkiye

orcid.org/0000-0003-2448-9042

sibelcobanoglu74@gmail.com

Özet

Çağdaş maliyet yöntemleri küreselleşme ve teknolojik gelişmelerle birlikte, yoğun rekabet ortamında hızla değişen müşteri istek ve beklentileri karşısında ürün ve hizmet maliyetlerini daha doğru ve sağlıklı hesaplamak amacıyla geliştirilmiştir. Çalışmanın amacı, çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, söz konusu maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğine etkisini konaklama işletmeleri ölçeğinde araştırmaktır. Bu çerçevede araştırmanın evrenini, Bartın-Amasra ile Karabük-Safranbolu il ve ilçelerinde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri yöneticileri olmak üzere toplam 480 kişi oluşturmaktadır. Araştırma verilerinin toplanmasında yüz yüze anket tekniği kullanılmış olup kabul edilebilir 396 anket araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırma verilerinin analizi sonucunda çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği üzerinde etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Çağdaş maliyet yöntemleri, konaklama işletmeleri, Karabük, Bartın

Abstract

Contemporary cost methods has been developed to calculate product and service costs more accurately and healthily together with globalization, technological developments and rapidly changing customer demands and expectations in today's

intense competition environment. The purpose of this study is to investigate the effect of contemporary cost methods advantages on applicability of these methods. The universe of the research consists of 480 people, being managers in accomadation enterpracises operating in provinces and districts of Bartın-Amasra and Karabuk-Safranbolu. Collecting research data were used face-to-face survey technique and acceptable 396 surveys were included in the survey. As a result of the analysis of the research data it was determined that there has been effects of contemporary cost methods advantages on applicability of these methods

Keywords: *Contemporary cost methods, accomadation institutions, Karabük, Bartın*

GİRİŞ

Küreselleşen turizm ortamında konaklama işletmeleri uluslararası düzeyde hizmet vermek, rekabet edebilir düzeye gelebilmek ve aynı zamanda müşteri memnuniyetini sağlayarak ürün yaşam döngüsünü kısaltmak için belirli başarı faktörlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu başarı faktörlerinden bazıları; maliyet, zamanlama, yaratıcılık ve farklılaşmadır (Apak vd., 2012, s. 529). Böyle bir ortamda konaklama işletmelerinin rakiplerine oranla daha fazla kâr edebilmeleri için maliyet ve farklılaşma üstünlüğünü yakalamaları gerekmektedir. Bunun için zamanı iyi değerlendirerek ve yaratıcılığını kullanarak mevcut ürünlerinin maliyetini düşürüp rakiplerine karşı üstünlük sağlamak ya da müşterinin yüksek ücret ödemeye razı olacağı farklılaşmaya başvurmak durumundadır (Sarvan, vd., 20013, s. 81).

Günümüzde konaklama işletmeleri her alanda kaliteyi ön plana çıkartarak müşteri memnuniyetini arttırıp rekabetçi konumda avantaj sağlamayı istemektedirler (Koşan ve Geçgin, 2013, s. 395). Ancak bu rekabetçi avantajın geleneksel maliyet yöntemleriyle sağlanması oldukça güç görünmektedir. Çünkü geleneksel maliyet yöntemleri, ne kadar birim ürün veya hizmet üretilirse o kadar çok maliyetin olacağını ileri sürmektedir. Ürün giderlerinin tek bir havuzda toplandığı bu maliyetleme yönteminde, üretim hacmine paralel tek bir maliyet dağıtım anahtarı bulunmakta ve maliyetler bu anahtara göre hesaplanmaktadır (Unutkan, 2010, s. 93). Bu da doğru ölçüm yapmayı güçleştirmektedir (Gürsoy, Yöntem, Onursal, 2016, s. 68). Geleneksel maliyet yöntemlerinin üretim maliyetlerine odaklanması, ürün yaşam dönemi maliyetlerini göz ardı etmesi de konaklama işletmelerinin maliyet etkinliği sağlamalarında engel teşkil etmektedir.

Geleneksel maliyet yöntemlerinin gelişen rekabet ortamında yetersiz kalması (Şaban ve İrak, 2009, s. 98), gerçek maliyetleri belirtmemeleri (Karğın, 2013, s. 24) ve maliyet hesabında etkin ve reel olmamaları (Gürsoy, Yöntem, Onursal, 2016, s. 67) gibi nedenlerden dolayı 1980'li yıllarda çağdaş maliyet yöntemleri ortaya çıkartılmıştır (Okutmuş ve Ergül, 2015, s. 97). Teknolojinin gelişmesi ile işletmeler hayatta kalabilmek ve müşteriye daha kaliteli hizmet sunabilmek, işletme performanslarını arttırmak, ürün maliyetlerini düşürmek gibi gereksinimleri geleneksel maliyet yöntemlerinin karşılayamaması sonucu yeni yöntemler geliştirerek çağdaş maliyet yöntemini ortaya çıkarmışlardır (Faraşi ve Reiszadeh, 2013, s. 368).

Çağdaş maliyet yöntemleri ile ilgili yapılan çalışmalar çok olmakla birlikte araştırmanın yapıldığı alanda çağdaş maliyet yöntemlerinin kullanılmaması, çalışmanın yapılmasında büyük bir etken olmuştur. Bu çerçevede araştırmada konaklama işletmelerinde, çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, söz konusu

maliyetleme yöntemlerinin uygulanabilirliği üzerine etkisinin belirlenerek konaklama işletmelerine ve ilgili yazına katkıda bulunması amaçlamaktadır.

ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

Maliyet yöntemi süreci dört farklı dönemden oluşmaktadır. İlk dönem 19. Yüzyılda askeri ve tekstil işletmelerinin, demiryollarının maliyet bilgi sistemini kullanmaya başlamaları ile oluşmuştur. İkinci dönem 19.yy'ın ortalarında oluşmuş ve sipariş maliyeti olarak kullanılmış 20.yüzyıla gelindiğinde standart maliyet muhasebesi sistemi geliştirilerek kullanılmıştır. Üçüncü dönem yaygın olarak kullanılan 1925-1980 yıllarını kapsayan geleneksel maliyet yöntemi dönemidir (Ağyar, 2006, s. 52). Az miktarda ürün üreten direkt işçilik ve ürün maliyetinin yüksek olduğu dönemlerde tasarlanan (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010, s. 2; Wang vd., 2010, s. 367) kitle üretimi yapan işletmelerde direkt işçilik ve genel üretim giderlerini belirlemek ve kontrol etmek için (Ergül, 2014, s. 4) sanayi işletmeleri tarafından tercih edilen maliyet sistemi (Gürsoy, Yöntem ve Onursal, 2016, s. 68) olarak tanımlanan geleneksel maliyet yöntemleri küreselleşme, teknolojik gelişmeler, üretim teknolojilerinin değişmesi ve müşteri istek ve beklentilerinin günden güne farklılaşması ile birlikte yetersiz kalmaktadır.

Rekabetin artması, modern üretim ortamındaki gelişmeler, teknolojinin düzeyi, müşteri ihtiyaçlarındaki çeşitlilik durumlarıyla baş edebilmenin geleneksel maliyet yöntemleri ile imkânsız olduğu ileri sürülerek (Ghafeer, Rahman ve Mazahrih, 2014, s. 250), geleneksel maliyet yöntemlerinin modern işletme ihtiyacını karşılamada eksik olduğu anlaşılmıştır (Bufi, 2014, s. 10). İhtiyaç duyulan maliyet bilgilerini karşılamakta yetersiz kalan geleneksel maliyet yöntemleri ekonomik ve teknolojik gelişmelere cevap verememektedir (Okutmuş, Kurar ve Kahveci, 2014, s. 52). Ürün ve hizmetlerin tasarlanmasından başlayarak müşteriye ulaşmasına kadar olan süreçte kullanılan kaynaklara ilişkin maliyeti doğru bir şekilde ortaya koymadığı için geleneksel maliyet yöntemleri yetersiz kalmaktadır (Kargın, 2013, s. 24). Geleneksel maliyet yöntemleri işletmeleri yanlış yönlendirerek hata yapmalarına yol açmaktadır (Utku ve Ersoy, 2008, s. 1630). Genel üretim giderleri için hazırlanan faaliyet raporları objektif değildir. Belirlenen giderler gerçeği yansıtmamaktadır. Farklı fonksiyonlar ve benzer faaliyetler arasında ilişki kurabilmek geleneksel maliyet yöntemlerinde oldukça güçtür (Gürsoy, Yöntem ve Onursal: 2016, s. 69).

Geleneksel yöntemlerde sadece ürün ile ilgili giderler dikkate alınarak üretim aşamasında oluşan maliyetlerin kontrolüne önem verilir. Ayrıca üretimde işçi, değişimlerin olumsuz sebebi olarak görülmektedir. Geleneksel maliyet sistemi ürün maliyetinin çarpıtılmasına ve eksik stratejik kararlara neden olmaktadır (Altunay, 2007, s. 10-24). Ürün giderleri göz önüne alınarak üretim öncesi fiyat belirlendiğinden üretim esnasında oluşabilecek yeni maliyetlerin fiyata eklenememektedir. Ayrıca fiyat belirlemede diğer bir ölçüt olan piyasanın baz alınarak fiyat belirlememe nedeniyle rekabet edilebilirlik azalmakta kâr payının da düşük olmasına neden olmaktadır (Kaya,2010, s. 327).

Geleneksel maliyet yöntemi sistemi stratejik planlama açısından da yetersizdir. Çünkü geleneksel maliyet yöntemi ile stratejik planlama sistemi arasında sağlıklı geribildirim bulunmamaktadır. Bu doğrultuda geleneksel maliyet yöntemi stratejilerin etkinliğini ölçmede yetersiz kalmaktadır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010, s. 7). Geleneksel maliyet yöntemi bilgi sunumunda yavaş, bilgi kullanımında da oldukça pahalıdır. Etkili

karar vermede ve yararlı bilgi üretmede, ayrıca rekabetçi ortama ayak uydurmakta oldukça başarısızdır. Yanlış sorunlara odaklanan, yanlış müşterilere yönelen pazarlama, tedarik vb. konularda yanlış karar alan bu durum sonucunda da işletmenin rekabetçi konumunu zayıflatan bir sitemdir (Effiong ve Beredugo, 2015, s. 6).

Teknolojinin gelişmesi ile birlikte rekabet düzeyi artmış ve bu durum muhasebe sistemini etkilemiştir (Sönmez ve Gerekan, 2016, s. 13). Değişen rekabet koşulları, teknolojideki hızlı değişimler yeni maliyet yöntemlerinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Dünyada yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler neticesinde üretim teknolojisi büyük derecede etkilenecek işletmelerin yeni yaklaşım ve tekniklere başvurmasına yol açmıştır (Bekçi ve Özal, 2010, s. 80). Geleneksel maliyet yöntemlerinin eksiklikleri sonucunda (Cardos ve Pete, 2011, s. 155) şirketler 1970'li yıllardan sonra rekabete karşı gelememe ve maliyetlerini etkin bir şekilde hesaplayamama gibi nedenlerle alternatif yöntemler aramaya başladılar (Popesco, 2010, s. 104). Bu yöntemler Dördüncü dönem olarak adlandırdığımız 1980li yılların sonrasını kapsayan çağdaş maliyet yöntemi dönemidir (Ağyar, 2006, s. 52).

Çağdaş maliyet yöntemleri mamul maliyeti, kalite maliyeti, birden fazla mamul üretiminde her mamulün maliyetini belirlemede etkili bir yöntemdir. Ayrıca bu yöntem müşteri beklentisinin ne olduğunu ve müşterinin ödemeye razı olduğu fiyatı belirlemede de etkindir. İşletmelerin mamul geliştirme amaçlarını anlaşılır hale getirir. Mamul tasarım aşamasında tedarikçilerin, mamul üretim aşamasında da tüm çalışanların sürece dâhil olmalarını sağlar (Okutmuş, Kurar ve Kahveci, 2014, s. 55). Yeni gelişme ve değişimler neticesinde çağdaş maliyet yöntemlerinin temel ilkesi, zamanla farklılaşan tüketici beklentilerine kısa zamanda, yüksek kalitede ve düşük maliyetlerle cevap verebilmektir. Bu hususların gerçekleşebilmesi sadece ürün veya hizmetin üretim sürecinde yer alan geleneksel maliyet yöntemlerinin yerine yalnızca üretim aşamasını kapsamayan ürünün yaşam dönemi boyunca izlenmesi, kontrol edilmesi ve yönetilmesini kapsayan yeni bir süreç olan çağdaş maliyet yöntemleri gereklidir (Ergül, 2014, s. 13).

Çağdaş maliyet yöntemlerini gelişmesinde belirli amaçlar bulunmaktadır. Bu amaçlar; ulusal ve uluslararası rekabet ortamında etkin kararlar almak, kaynak kullanımındaki kayıpları en aza indirerek etkinliği artırıcı eylemlerde bulunmak, ürün veya hizmetin maliyetine yönelik reel hesaplamalarda bulunmaktır (Hassaoğlu, 2011, s. 16). Bu kapsamda maliyet etkinliği sağlamak için yeni teknik ve modeller geliştirilmiştir (Faraji ve Reiszadeh, 2013, s. 368). Geliştirilen temel çağdaş maliyet yöntemi yaklaşımları; faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün yaşam dönemi maliyetleme, hedef maliyetleme, tam zamanlı üretim ve tam zamanlı maliyetleme, kalite maliyetleri (Basık ve Türker, 2005, s. 53) ve stratejik maliyetleme olarak sıralanmaktadır (Hassasoğlu, 2011, s. 16).

Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme, yıllarca gizli kalmış bir kavram olarak, 1960-1970'li yıllarda Japonya'da ortaya çıkmış çağdaş yönetim muhasebesinden biridir (Feil, Yook ve Kim, 2014, s. 10; Idowu, 2014, s. 97; Şentürk, 2015, s. 101). 1960'larda Japon işletmelerce etkin bir şekilde kullanılmış ve 1963 yılında Toyota daha sonra 1970'li yıllarda Sony ve Nec gibi köklü firmalar tarafından rekabet için güçlü bir silah olarak kullanılan bir yaklaşım olmuştur (Koşan ve Geçgin, 2013, s. 393; Şentürk, 2015, s. 101). 1990'lı yıllardan itibaren de Chrysler ve Caterpillar gibi ABD'li işletmeler hedef maliyetleme

yöntemini kullanmış ve başarılı olmuşlardır (Kutay ve Akkaya, 2013, s. 53). Hedef maliyetleme; müşteri isteklerine odaklanmak, pazarda belirlenen fiyat doğrultusunda maliyeti belirlemek için kullanılan bir araçtır (Ghafeer, Rahman ve Mazahrih, 2014, s. 253). Satış fiyatı piyasa tarafından önceden belirlendiği için işletmeler kârlılığı arttırmak amacıyla maliyetleri azaltıcı düzenlemeler yapmaktadır (Baharudin ve Jusoh, 2015, s. 526). Maliyetleri düşürmeyi amaçlayan işletmeler ürünün maliyetinin büyük bir kısmının ürünün tasarım döneminde gerçekleştiğini varsaymaktadırlar. Bu sebeple ürün maliyetinin düşürülmesinin erken yaşam döneminde gerçekleşmesinin gerektiğinin altı çizilmektedir (Ağyar, 2006, s. 53). Ürün maliyetlerinin elde edilmek istenen uzun vadeli kâra yönelik belirlenmesi amaçlanmaktadır. Hedef maliyetleme yönteminin işlenebilmesi için müşteri ihtiyaç ve beklentilerini tanımak, ürünün piyasa fiyatını öğrenerek kârlılığı arttırmak için maliyeti dengelemek, ürünü müşteriye uygun olarak tasarlamak, üretim sürecini etkin bir şekilde izleyerek maliyet iyileştirmesi çalışmaları yapmak gerekmektedir (Sobotka ve Czarnigowska, 2007, s. 3). Hedef maliyetleme, özellikle konaklama işletmeleri gibi satış fiyatının piyasada, müşteri odaklı bir şekilde belirlendiği işletmelerde hedef bir maliyet belirleyerek maliyet etkinliği sağlamayı ve uzun dönem karlılık hedeflerine ulaşmayı sağlamaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminin amacı bir ürün veya hizmeti oluştururken müşterinin istek ve ihtiyaçlarını göz önüne alarak bu istek ve ihtiyaçlar doğrultusunda üretim, üretim yönetimi, ar-ge, pazarlama gibi maliyetlerini azaltmaktır (Ceran ve Özdemir, 2013, s. 457). Hedef maliyetleme bir ürünün maliyeti ne olmalıdır? Sorusuna yanıt aramaktadır (Feil, Yook ve Kim, 2014, s. 14). Hedef maliyetleme hedef satış fiyatından hedef kârın çıkarılması ile elde edilir (Baharudin ve Jusoh, 2015: 526). *Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kâr* şeklinde gösterilir (Bozdemir ve Orhan, 2011, s. 165). Hedef satış fiyatı; ürün veya hizmetin piyasa araştırması yapıldıktan sonraki süreçte müşterinin alım gücünde göz önünde bulundurularak müşterinin ödemeye razı olduğu fiyata verilen isimdir. Hedef kâr marjı ise; ürün veya hizmetin işletmenin devamlılığını sağlamada ve işletme amaçlarına ulaşabilmede etkili olan kâr oranıdır (Ceran ve Özdemir, 2013, s. 459).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet; bir malzemenin işletmeye girmesinden, o işletmeden çıkması sürecine kadar geçen süreyi kapsayan işlemlerin bütünüdür (Basık ve Türker, 2005: 54). Faaliyete tabanlı maliyetleme; işletmelerin ürettikleri ürün veya hizmetlerin üretim aşamasından başlayarak tüm faaliyetlerini içine alan maliyetlerinin toplamıdır (Akin, 2013, s. 22). Faaliyete tabanlı maliyetleme sistemi işletmenin kaynaklarını, faaliyetlerini, maliyet etkeni ve taşıyıcılarını, faaliyet performans ölçütü ile finansal ve işleme dayalı verileri toplayan sistem olarak tanımlanmaktadır (Otlu ve Çukacı, 2006, s. 397). 1980'li yıllarda ortaya çıkan (Utku ve Ersoy, 2008, s. 1641) faaliyete dayalı maliyetleme tam olarak 1988 yılında Johnson tarafından kullanılmış olup kavram, 1989'un sonlarına doğru tam olarak oturmaya başlamıştır (Moisello, 2012, s. 55). 1990'lı yıllara gelindiğinde ise performans ölçümlerini de içerisine alan bir yöntem olduğu ortaya konulmuştur (Utku ve Ersoy, 2008, s. 1641). Faaliyete dayalı maliyetleme bir işletmenin maliyetlerini belirlemede kullanılan bir araç olmakla birlikte, mevcut maliyetin altında yatan faaliyetleri de belirlemede kullanılan bir yöntemdir. Maliyetler hakkında doğru bilgi almak için ortaya çıkmıştır (El-Deep vd., 2011, s. 320). Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesne ve taşıyıcıları, finansal verileri hatta finansal olmayan verileri bile sitemli bir şekilde

bilgiye dönüştürebilmektedir (Akın, 2013, s. 22). Başlangıçta faaliyet maliyetleri, elde edilmek istenilen kâr marjını, ürünün satış fiyatını hesaplamaya yönelik iken daha sonraları karar destek sistemi, sermaye bütçelemesi ayrıca müşteri değerinin ölçülmesi için üretim sisteminin değerlendirilmesinde kullanılmıştır (Utku ve Ersoy, 2008, s. 1642). Faaliyet tabanlı maliyetleme, üretim teknolojilerinin gelişmesi, otomasyonun yaygınlaşması, direkt işçiliklerin azalmasıyla önemi ve toplam maliyetler içindeki payı artan genel üretim giderlerinin belirlenmesi ve dağıtılması geliştirilmiş ve kullanılmıştır. Bu yöntemle, genel üretim giderleri finansal ve finansal olmayan dağıtım anahtarları ile faaliyetler ve maliyetler arasında neden sonuç ilişkisi kurarak hesaplanmakta ve böylece daha doğru maliyet verileri sağlanmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme süreci aşamaları; eylemleri faaliyetlerde toplama, faaliyet maliyetlerini raporlama, faaliyetle ilgili maliyet gruplarını tespit etme, maliyet taşıyıcısının ilk aşamasını tespit etme ve ikinci aşama maliyet taşıyıcısını tespit etmeden oluşmaktadır (Akın, 2013, s. 24). Bu süreç sayesinde birçok işletme önemli ölçüde kâr geliştirme, müşteri ilişkilerini arttırma, düşük maliyetli ürün tasarlama gibi konularda fırsat elde etmiştir (Kaplan ve Anderson, 2004, s. 2). Bu yöntem işletmelere bir ürünün birim maliyetinin hesaplanmasından çok birim maliyeti meydana getiren süreç hakkında bilgi vermektedir (Berikol ve Güner, 2016, s. 463). Ayrıca bir ürünün veya hizmetin maliyetinin doğru biçimde hesaplanmasını sağlayan bir yöntem olmasının dışında toplam kalite yönetiminin oluşmasını da sağlamaktadır (Köroğlu, 2012, s. 5).

Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme

1965 yılında ABD Lojistik Yönetim enstitüsü tarafından kullanılan ürün yaşam dönemi maliyetleme ile ilgili 1970'lerden birçok yayın oluşturulmuştur (Okana, 2001, s. 317). Product Life-Cycle Costing olarak adlandırılan ürün yaşam döngüsü maliyetleme (Aksu ve Apak, 2014, s. 239); bir ürünün oluşum aşamasından başlayarak tasarım, üretim aşamaları ile ürünün tüm ömrü boyunca desteklenmesi için harcanan fonları kapsamaktadır (Yılmaz ve Arı, 2011, s. 81). Başka bir deyişle, ürünün yaşamı boyunca ürün ile ilgili tüm maliyet unsurlarının göz önünde bulundurulmasını ifade eder (Woodward, 1997, s. 335; Bian, vd., 2014, s. 489). Yaşam döngüsü maliyeti; bir ürünün ömrü boyunca performans gerekliliklerini yerine getirirken tüm maliyetlerinin değerlendirilmesi süreci (Schau, vd., 2011, s. 2270) olarak, bir ürünün yaşam dönemi boyunca yatırım maliyetleri, sermaye maliyetleri, kurulum maliyetleri, enerji maliyetleri, işletme maliyetleri, bakım maliyetleri ve bertaraf maliyetlerinin tümünü kapsamaktadır (Fuller, 2005, s. 4).

Tam Zamanlı Üretim Maliyetleme

Taiichi Ohno ve Shigeo Shingo tarafından ortaya atılmış ve ilk defa Toyota Motor Company şirket tarafından kullanılmıştır (Duman, Arsu ve Apak, 2014: 15; Erdoğan, Haşit ve Taşer, 2006, s. 192; Kootanaee, Babu ve Talari, 2013, s. 7). Tam zamanlı üretim maliyetleme Monden (1983)'e göre; bir üretim sistemindeki ürünlerin tam zamanında ve gerekli ölçülerde üretilmesidir (Savaş, 2003b, s. 204). Tam zamanında üretim; gerekli ölçüde, talep düzeyinde, ihtiyaç duyulduğu kadar üretimin gerçekleştirilmesidir. Tam zamanlı üretimde temel felsefe sıfır stok, kısa süreli üretim, minimum hata payı ve maksimum kâr oranıdır (Atmaca ve Terzi, 2007, s. 295). Yöntemde, öncelikle üretim miktarı belirlenerek buna göre hammadde ve malzeme tedarik edilmekte ve böylece sıfır stok ve sıfır israf amaçlanmaktadır.

Tam zamanlı üretim maliyetlemenin temel amacı, ürün kalitesini yükseltip, maliyeti azaltmak ve ürünün dağıtım olanaklarını arttırmaktır (Savaş, 2003b, s. 204). Doğru miktarda doğru kaliteye sahip olma felsefesini benimseyen bu yöntemin düzgün işlemesi durumunda kalite, üretkenlik ve verimlilik artacağı düşünülmektedir (Kootanaee, Babu ve Talari, 2013, s. 8). Tam zamanında üretim uygulaması üreticiye, müşteri taleplerini yerine getirme, stok azaltma ve kaliteyi artırma ve tedarikçilerle iyi ilişki kurma konusunda fayda sağlamaktadır (Bon ve Garai, 2011, s. 3).

Kalite Maliyetleme

Kalite maliyeti ilk olarak 1930'lu yıllardaki Shewhart (1931) ve Miner (1933) ve Crocket (1935) çalışmalarıyla birlikte yayılma alanı bulmuştur (Sower, Quarles ve Broussard, 2007, s. 122). Dale ve Plunkett (1995)'e göre kalite maliyeti; kaliteli ürün veya hizmet için kalite yönetim sisteminin tasarlanması ve bu sistemin uygulanmasının yanı sıra ürünün iyileştirilmesi için gerekli olan kaynakların maliyetlerini, sistem maliyetlerini, ürün ve hizmet arızalarını ve diğer tüm masrafları içine alan bir yöntemdir (Schiffauerova ve Thomson, 2006, s. 1). Kalite maliyeti; işletmelerin bir ürün veya hizmetin kalite geliştirme süreci içerisinde, herhangi bir aşamasında maliyeti düşürmeye yönelik gerçekleştirdiği çabalar olarak ifade edilir. Kalite maliyetinin kullanım alanları ise kalite faaliyetlerini ölçmek, yüksek maliyetli üretim sürecini belirlemek, müşteri ilişkilerini düzenleyerek kalite bütçesi oluşturmak ve işletme personelini güçlendirmektir (Topçu, 2013, s. 8). Dört çeşit kalite maliyeti kategorisi bulunmaktadır (Sower, Quarlesve Broussard, 2007, s. 122). Bunlar; önleme maliyeti, değerlendirme maliyeti, iç başarısızlık maliyeti ve dış başarısızlık maliyetidir (Waisarayutt ve Wongiwat, 2015, s. 26). Kalite maliyetlerindeki bu dört maliyeti uygunluk (kalite) ve uygunsuzluk (kalitesizlik) maliyeti olarak iki gruba ayrılır (Koç ve Demirhan, 2007, s. 88). Kalite maliyetleri tatmin edici kâr elde etmek için gerekli maliyetler iken kalitesizlik maliyetleri düşük kalite düzeyinden kaynaklanan maliyetlerdir (Song ve Lee, 2004, s. 2). Kalite maliyeti içerisinde önleme ve değerlendirme maliyeti yer alırken kalitesizlik maliyeti içerisinde iç başarısızlık maliyeti ve dış başarısızlık maliyeti bulunmaktadır (Koç ve Demirhan, 2007, s. 88). Bu sınıflandırma kalite maliyetinin kolay bir şekilde kontrolünü sağlamaktadır (Hamzaçebi ve Kutay, 2001, s. 288). Önleme ve değerlendirme maliyetleri kaliteyi sağlamak için oluşturulurken, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri ise başarısızlığı önlemek ve kalite performansını arttırmak için oluşturulmuş maliyetlerdir (Brad, 2010, s. 97). Önleme maliyeti; hatayı, başarısızlığı araştırma ve önlem almaya dayalı maliyetlemedir. Değerlendirme maliyeti ise; üretilen bir ürünün tasarım aşamasından başlayarak uygunluğunun ölçüldüğü ölçme, yürütme ve denetleme faaliyetlerine yönelik maliyettir (Demir ve Mazanitik, 2015, s. 248). İç başarısızlık maliyeti; bir ürünün üretim aşamasında ortaya çıkan hata ve kusurları önleme faaliyetlerinin oluşturduğu maliyetler iken dış başarısızlık maliyeti ise; ürünün müşteriye ulaştıktan sonra kalite yetersizliği nedeniyle oluşan maliyetleridir (Koç ve Demirhan, 2007, s. 90). Önleme ve değerlendirme maliyetindeki artış üründe istenilen kalite değerinin artmasını sağlamaktadır. Üründe istenilen kalite düzeyinin uygunluğu artarsa üründeki kusurlar nedeniyle oluşacak maliyet değeri azalacaktır. Kısacası kalite yükseltme maliyetleri artarsa kalitesizlikten kaynaklanan maliyetler azalır. Bu bakımdan kalite maliyetleri sınıflandırmaları (uygunluk, uygunsuzluk) arasında bir ilişki söz konusudur (Şentarlı, 2008, s. 2). Kalite maliyetlemede amaç kalite maliyetlerinden önleme maliyetlerini

iyileştirip geliştirirken değerlendirme maliyetlerini azaltmak ve kalitesizlik maliyetlerini ortadan kaldırarak maliyet etkinliği sağlamaktır.

Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik maliyet yöntemi; hedef pazara yönelik geliştirilen stratejik planlama ve kontrol süreçlerinin desteklenmesi olarak tanımlanmaktadır (Hassasoğlu, 2011, s. 17). Bu maliyetleme yöntemi işletmelerin rekabet avantajı sağlayabilmeleri için maliyet bilgilerinin etkin bir şekilde kullanılması için ortaya çıkarılmıştır (Utku ve Ersoy, 2008, s. 1650). Gelişen rekabet ortamında işletmenin başarısında etkin rol oynayan, kesin, doğru ve güvenilir bilgiler üreten stratejik maliyet yönetimi, işletmenin geleceğe yönelik strateji geliştirmesinde oldukça etkilidir (Koroğlu, 2012, s. 5). Stratejik maliyet yönetiminde amaç strateji oluşturmak, bu stratejiyi geliştirmek, kontrol etmek ve rekabet avantajı sağlamaya yardımcı olan stratejik kararlar için mantıklı bir yol oluşturmaktır (Gliubicic ve Kanapickiene, 2015, s. 256). Stratejik maliyet yönteminde işletmeler sürekli olarak işletmenin devamlılığı için maliyet avantajlarını koruma yollarını öğrenme ve farklılaşma maliyetine odaklanmaktadır (Bekçi ve Özal, 2010, s. 85). Aynı zamanda stratejik maliyet yönetimi müşteri için daha fazla değer yaratarak stratejik kurumsal pozisyonu geliştirme ve maliyetlerin düşürülmesinin kolaylaştırılmasını amaçlamaktadır (Savic, Vasiljevic ve Dordevic, 2014, s. 1008). Stratejik maliyetleme yönteminde diğer bir amaç ise işletmelerin stratejik pozisyonlarını güçlendirirken işletmeye ait tüm maliyetlerini azaltmaktır. Bu amacı gerçekleştirirken geleneksel maliyet yönteminden farklı olarak, işletme sınırlarının dışına çıkarak, maliyeti dâhili-harici kaynak ve müşteri bakımından geniş bir şekilde incelemektedir. Bu bütüncül yaklaşım sayesinde işletme, müşteri istek ve ihtiyaçlarına uyumlu hale gelmekte, örgüt amacına ve yeteneklerine sahip ve işletmenin ihtiyaçlarına yönelik maliyet modeli oluşturmaktadır (Utku ve Ersoy, 2008, s. 1650). Stratejik maliyet yöntemi sistemine sahip olmanın rekabetçi piyasada ayakta kalabilmeye yardımcı olma, müşteri taleplerini karşılama, yeni ürünlerin çeşitlendirmesine ve tanıtmasına yardımcı olma, mevcut ürünlerin maliyetini düşürme, yöneticilerin maliyet yapısını anlamalarını sağlayarak maliyet planlama ve kontrolünü daha etkili gerçekleştirme gibi faydaları bulunmaktadır (Effiong ve Beredugo, 2015, s. 4).

Kısıtlar Teorisi

1980 yılında İsrail bilimcisi Dr. Eliyahu Goldratt tarafından geliştirilmiştir (Cyplik ve Hadas ve Domanski, 2009, s. 2). Dr. Eliyahu Goldratt tarafından ortaya atılan kısıtlar teorisinin temel çıkış noktası, bir işletmenin performansının kısıtlar tarafından belirlendiği ve her sistemin en az bir kısıta sahip olduğudur (Aytekin ve Yörükoğlu ve Akman, 2012, s. 41). Kısaca işletmenin üretim performansını arttırmasına yönelik ortaya çıkan kısıtlar teorisi zamanla yönetim ve maliyet muhasebesi ile birlikte kullanılan bir sistem haline dönüşmüştür (Demirel, Utku ve Ersoy, 2008, s. 1627). Kısıtlar teorisi; bir sistemin daha yüksek bir performans seviyesine ulaşmasını engelleyen bir kısıt üzerinde odaklanarak, yönetimde önemli gelişmeler sağlama felsefesidir (Grunt ve Moroz, 2013, s. 71). Kısıtlar teorisi; işletmenin hedeflerine ulaşmasındaki engelleyici kısıtların belirlenmesi ve bu kısıtların yönetilmesidir (Şahin, 2012, s. 2). Bahsi geçen kısıt ise işletmenin amaçlarına ulaşabilmesinde karşılaştığı her türlü engeldir (Büyükyılmaz ve Gürkan, 2009, s. 179). Kısıtlar teorisinde amaç, içinde bulunulan durumda ve gelecekte verimliliği ve kârlılığı arttırmaktır. Bu durumun gerçekleşmesi için engelleyici kısıtların ortadan kaldırılması gerekmektedir (Şahin,

2012, s. 17). Kısıtlar teorisinde karar verilmesi gereken üç adım vardır. Dolayısıyla ilk olarak neyin değişeceğine karar verilmelidir (en zayıf halkayı tanımlamak). İkinci olarak neyi değiştirileceğine karar verilmelidir (daha güçlü bir bağlantı tasarlamak). Üçüncüsü ise değişime nasıl başlanacağına karar verilmelidir (zincirin güçlenmesini sağlayan bu bağlantıyı çalıştırmak). Bu düşünme sürecinde problem tanıma gerçekleştirilerek, bu probleme ilişkin basit ve pratik çözümler üretilmiş olacaktır (Grunt ve Moroz, 2013, s. 73).

Kaynak Tüketim Muhasebesi

Küreselleşmenin oluşturduğu rekabet ortamında geleneksel maliyet yönteminin ve faaliyet tabanlı maliyet yönteminin etkin olamaması sonucunda 1990'lı yılların ortasında kaynak tüketim muhasebesi (KTM) ortaya çıkmıştır. KTM, karar alma sürecine destek olan yönetim ve maliyet muhasebesidir (Kurtlu, 2016, s. 2). KTM modelinde amaç, maliyetleri minimum seviyeye indirerek geliri maksimum seviyeye ulaştırmaktır (Dönmez ve Başçıl, 2017, s. 31). Üretkenliği arttırmayı amaçlayan KTM (Abbas, 2015, s. 14), güvenilir bilgiye odaklanarak kapasite verimliliğini arttırmak ve rekabet ortamında başarıya ulaşmayı sağlayan muhasebe yöntemi olarak ele alınmaktadır (Dönmez ve Başçıl, 2017, s. 31). KTM, işletmeye kaynak tabanlı bakış açısı ile bakarak tüketilen kaynak miktarı ve bu kaynağa ilişkin davranışları gözlemlemektedir. KTM'nin özelliği atıl kapasiteyi izleyerek yerine koyma maliyetini kullanıp çeşitli düzeydeki maliyet bilgilerini izlemek ve gruplandırmaktır (Aktaş, 2013, s. 62). KTM, faaliyet tabanlı maliyetleme ve alman maliyetlendirme modelinin birleşimi olarak ele alınmaktadır (Tse ve Gong, 2009, s. 42). Faaliyetlerden çok kaynaklara odaklanan KTM, maliyetlerin faaliyet seviyesinde değil kaynak seviyesinde kontrol edilebileceğini vurgulamaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2015, s. 53). KTM'de kaynak maliyetleri öncelikle kaynak havuzuna atılır daha sonra faaliyet havuzuna atılarak oradan ürünlere dağıtılmaktadır (Kurtlu, 2016, s. 2). KTM, üç temel unsura dayalı uygulama sürecine sahiptir. Bunlar; kaynaklara bakış açısı, maliyetlere bakış açısı ve miktara dayalı yaklaşımdır. Kaynaklara bakış açısında maliyete sebep olan kaynağı ortadan kaldırmadıkça ya da başka bir faaliyete yönlendirmedikçe maliyeti minimize etmek güçleşmektedir. Bu noktada KTM, maliyet kontrolünün etkin bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2015, 53-58).

YÖNTEM

Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini, Bartın-Amasra ve Karabük-Safranbolu il ve ilçesinde faaliyette bulunan konaklama işletmelerinin yöneticileri olmak üzere toplam 480 kişi oluşturmaktadır. Araştırmada çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği üzerindeki etkisi incelenmeye çalışılmıştır. 2016 Eylül ve 2017 Temmuz dönemi arasında yapılan araştırmanın evrenini oluşturan üst yöneticilerin özelliklerini temsil edebilecek örneklem belirlenmesinde, tabakalı örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında ise evren büyüklüğünün bilinmesi durumunda kullanılması önerilen aşağıdaki formül kullanılmıştır (Özdamar, 2001, s.157).

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{d^2(N-1) + t^2 \cdot p \cdot q}$$

Yukarıdaki formülde, evren hacminin 480, anlamlılık düzeyi 0,05 ve Z tablosundaki değeri 1,96, hata oranı $\pm 0,05$, incelenen olayın görülüş ve görülme sıklıkları 0,05 olarak yerine konulduğunda, örneklem hacminin 213,7 kişi olduğu hesaplanmış olup bu araştırmaya 396 kişi dâhil edilmiştir.

Veri Toplam Yöntemi

Araştırmada anket tekniği kullanılmış olup söz konusu anket iki bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde, üst yöneticiler (2 soru), işletme (1 soru) ve çağdaş maliyetleme (4 soru) ile ilgili olarak toplam 7 soruya yer verilmiştir. İkinci bölümde ise Okutmuş, Kurar ve Kahveci (2014) tarafından yapılan çalışmadan yararlanılarak geliştirilen toplam 30 ifadeye yer verilmiştir. Bu ifadeler 5’li Likert Ölçeği’nde çoktan seçmeli (1-Kesinlikle Katılmıyorum; 5-Kesinlikle Katılıyorum) şeklinde tasarlanmıştır. Alan araştırması sonucunda 450 anket dağıtılmıştır. Ancak eksik ve geçersiz verilerin elenmesinden sonra kalan 396 kullanılabilir anket değerlendirmeye alınmıştır.

Verilerin Analizi

Elde edilen veriler SPSS 20 for Windows paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmada kullanılan ölçek varimax rotasyonlu faktör analizine tabi tutulmuş olup ölçeğin geçerlilik ve güvenilirliğine ilişkin bulgular Tablo 1’de verilmiştir. Araştırma verilerinin analizi kapsamında, araştırmaya katılan örneklem grubu, işletme ve çağdaş maliyetleme ile ilgili tanımlayıcı soruların frekans dağılımları belirlenmiştir. İkinci aşamada, yöneticilerin, faktör analizi sonucunda ortaya çıkan çağdaş maliyet yöntemleri avantajları ile çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğine ilişkin görüşlerini belirlemek için aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Üçüncü aşamada çağdaş maliyet yöntemlerinin avantajlarının, çağdaş maliyetle yöntemlerinin uygulanabilirliği ile olan olası ilişki ve etkisini belirlemek için korelasyon ve çoklu regresyon testleri yapılmıştır. Nakip (2013), korelasyon katsayılarının -1 ile +1 arasında değer aldığını ve korelasyon katsayısının +1’e yaklaştıkça değişkenler arasındaki ilişkinin pozitif ve güçlü, -1’e yaklaşması durumunda negatif ve güçlü bir ilişki olduğunu ifade etmiştir. Benzer şekilde Kalaycı (2010), boyutlar arasındaki ilişkinin düzeyi, korelasyon katsayısının 0,00-0,25 aralığında olması durumunda “çok zayıf”, 0,26-0,49 için “zayıf”, 0,50-0,69 için “orta”, 0,70-0,89 için “yüksek” ve 0,90-1,00 için “çok yüksek” şeklinde yorumlanması gerektiğini belirtmiştir.

BULGULAR

Araştırmanın bu kısmında, elde edilen veriler üzerinden ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir. Bu kapsamda Tablo 1’de ölçeğin yapı geçerliğine ilişkin varimax rotasyonu ve temel bileşenler (principal components) yöntemi kullanılarak yapılan faktör analizi, Cronbach’s Alpha değerleri ve ifadelerle ilişkin aritmetik ortalama değerleri sunulmuştur. Aynı tabloda Kaiser-Meyer-Olkin örneklem yeterliliği 0,845 ($p < .000$), verinin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir. Kalaycı (2010)’ya göre bu değerlerin faktör analizi yapmak için uygun düzeyde olduğu söylenebilir. Benzer şekilde 350 ve üzerindeki veri sayısı için faktör ağırlığının 0,30 ve üzerinde olması gerekmektedir (Eroğlu, 2005). Dolayısıyla Tablo 1’deki ifadelerle ilişkin tüm faktör yükleri 0,30’un üzerinde olduğu için faktör yüklerinin de kabul edilebilir seviyede olduğunu söylemek mümkündür. Ayrıca çağdaş maliyet yöntemleri ile ilgili faktörler ile

genel ölçeğin Cronbach's Alpha değerlerinin 0,60'in üzerinde olması, ölçeğin iç tutarlılık düzeyinin de yeterli olduğu söylenebilir (Kayış, 2009).

Tablo 1.Çağdaş Maliyet Yöntemlerine Yönelik Faktör Analizi

FAKTÖRLER	Faktör Yükleri	Değer Öz Varyans	Açıklanan an	Cronbach h Alpha
Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Uygulanabilirliği				
ÇMY18: Çağdaş maliyet yöntemlerine geçiş ek maliyet gerektirir.	,774			
ÇMY20: Çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanması nitelikli ve eğitimli personel gerektirir.	,741			
ÇMY30: Çağdaş maliyet yöntemleri işletmelerde değişime karşı esnek bir örgüt kültürü gerektirir	,669			
ÇMY16: Çağdaş maliyet yöntemleri tüm sektörlerde (üretim, hizmet, ticaret) uygulanabilir.	,626	6,015	20,049	,831
ÇMY24: Çağdaş maliyet yöntemleri, işletmelerin diğer bölümlerindeki sistemlerle uyumlu bir şekilde entegre edilebilir.	,626			
ÇMY22: Çağdaş maliyet yöntemlerine kullanımına geçmek ürün maliyetlerini aşabilir.	,593			
Maliyet Etkinliği Avantajı				
ÇMY21: Çağdaş maliyet yöntemleri aynı kalite ve fonksiyondaki ürün maliyetlerinin nasıl minimize edileceği konusunda işletmelere yön verir.	,727			
ÇMY19: Çağdaş maliyet yöntemleri ile daha detaylı ve güvenilir maliyet bilgilerine ulaşılır.	,707			
ÇMY17: Çağdaş maliyet yöntemleri, ürün maliyetlerinin daha doğru ve gerçekçi hesaplanmasını sağlar.	,680			
ÇMY26: Çağdaş maliyet yöntemleri geleneksel maliyet yöntemlerinin aksine geniş ürün yelpazesi olan işletmelerde her ürünün maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanmasını sağlar.	,679	4,011	13,369	,799
ÇMY23: Çağdaş maliyet yöntemleri toplam maliyetler içindeki payı gün geçtikçe artan genel üretim giderlerinin daha doğru hesaplanmasını sağlar.	,673			
ÇMY15: Çağdaş maliyet yöntemleri işletmelerde daha gerçekçi maliyet hedefleri belirlenmesine izin verir.	,642			
Kurumsallaşma Avantajı				
ÇMY9: Çağdaş maliyet yöntemleri büyük ölçekli işletmeler için daha elverişlidir.	,824			
ÇMY7: Çağdaş maliyet yöntemleri işletmelerin sürdürülebilirliğine katkı sağlar.	,749			
ÇMY10: Çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği işletmelerin kurumsallaşma düzeyleri ile doğru orantılıdır.	,724	2,187	7,288	0,808
ÇMY8: Çağdaş maliyet yöntemleri küçük ölçekli işletmeler için uygun değildir.	,712			
Rekabet Edebilme Avantajı				
ÇMY12: Çağdaş maliyet yöntemleri, geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha fazla rekabet avantajı sağlar.	,772			
ÇMY13: Çağdaş maliyet yöntemleri, yoğun rekabet ortamında ihtiyaca dönük bilgi üretir.	,764	1,732	5,773	,742
ÇMY11: Çağdaş maliyet yöntemleri pazara daha rekabetçi ürün ile girmeye yardımcı olur.	,698			

ÇMY14: Çağdaş maliyet yöntemleri, yoğun rekabet ortamında işletmelere maliyet liderliği açısından önemli kolaylıklar sağlar.	,491			
Teknoloji Avantajı				
ÇMY27: Çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmak için ek teknolojik altyapı gereklidir.	,725			
ÇMY29: Çağdaş maliyet yöntemleri, işletmelerin ar-ge faaliyetlerine önem vermesini sağlar.	,664	1,496	4,986	,719
ÇMY28: Çağdaş maliyet yöntemlerinin kullanımı işletmelerde teknoloji ve otomasyonun gelişmesini sağlar.	,630			
Yönetim Desteği Avantajı				
ÇMY2: Çağdaş maliyet yöntemleri, yöneticilerin planlama, kontrol gibi faaliyetleri yerine getirmelerine destek olmaktadır.	,752			
ÇMY1: Çağdaş maliyet yöntemleri yeniliğe direnç gösteren yöneticiler ile uygulanamaz.	,715			
ÇMY3: Çağdaş maliyet yöntemleri yöneticilerin karar alma sürecine destek olmaktadır.	,702	1,164	3,881	,618
ÇMY25: Çağdaş maliyet yöntemleri maliyet hesaplamalarına tüm çalışanların katılımına izin verir.	,384			
Müşteri/Piyasa Odaklılık Avantajı				
ÇMY6: Çağdaş maliyet yöntemleri, fiyatlandırma kararlarında müşteri odaklı bir bakış açısı sağlar.	,764			
ÇMY5: Çağdaş maliyet yöntemlerinin piyasa odaklılık ilkesi karlılığın artmasına katkı sağlar.	,737	1,110	3,699	,637
ÇMY4: Müşteri istek ve ihtiyaçlarının hızlı değişimi çağdaş maliyet yöntemlerinin kullanımını gerekli kılmaktadır.	,665			
			59,045	,845
<i>Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)=0,845</i>		<i>Bartlett testi: $\chi^2=4136,097$; $p=0,000$</i>		

Tablo 1’de görüldüğü üzere; araştırmada elde edilen veriler üzerinden, çağdaş maliyet yöntemlerinin avantajları ve uygulanabilirliğine ilişkin boyutlar faktör analiziyle ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Çağdaş maliyet yöntemlerine ilişkin 30 ifadeyle yapılan faktör analizinde; yüklenme değeri 0,30’un üzerinde, özdeğerleri 1’in üzerinde ve toplam varyansın yaklaşık %59’unu açıklayan 7 faktör elde edilmiştir. örneklem yeterliliği ve ölçeğin uygulanabilir olduğunu gösteren Kaiser-Meyer-Olkin değeri 0,845 ($p<.000$) olarak bulunmuştur. Ayrıca hem alt boyutlarının hem de genel ölçek ($\alpha=0,845$) güvenilirliğinin 0,60 üzerinde olması ölçeğin kabul edilebilir güvenilirlikte olduğunu göstermiştir.

Verilerin analizinde en yüksek varyansı açıklayan (%20.049) Faktör 1 (*Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Uygulanabilirliği*), 6 ifadenin bir araya gelmesiyle oluşmuştur. Bu ifadeler, beklenildiği gibi çağdaş maliyet yöntemlerine geçişin ürün maliyetlerini aşması, işletmedeki diğer sistemlerle entegre edilebilirliği ve ek maliyet, nitelikli ve eğitilmiş personel ile esnek bir örgüt kültürü gerektirmesi gibi özelliklerden oluşmaktadır. Faktör 2 (*Maliyet Etkinliği*) varyansın %13.369’unu açıklayan 6 ifadeden meydana gelmiştir. Bu ifadeler; çağdaş maliyet yöntemlerinin aynı kalite ve fonksiyona sahip ürünlerin minimize edilmesi, ürün ve genel üretim maliyetlerinin daha doğru, gerçekçi hesaplanması ve işletmelerin daha gerçekçi hedef maliyetler belirleyebileceğini ortaya koymaktadır. Faktör 3 (*Kurumsallaşma Düzeyi*) varyansın %7.288’ini açıklayan 4 ifadeden oluşmuştur. Dolayısıyla çağdaş maliyet yöntemlerinin büyük ölçekli işletmelerin kurumsallaşma düzeyi ile doğru orantılı, daha elverişli, sürdürülebilir ve

küçük işletmelerde kullanılmasının zor olması gibi ifadeler bu faktöre yüklenmiştir. Faktör 4 (*Rekabet Edebilme*) 4 ifadeden oluşmakta ve varyansın %5.773'ünü açıklamaktadır. Bu faktör, çağdaş maliyet yöntemlerinin, konaklama işletmelerine rekabet ortamında ihtiyaca yönelik bilgi üretme, pazara daha rekabetçi ürünlerle girme ile konaklama işletmelerine maliyet liderliği ve rekabet etme konusunda avantajlar sağlamasını ifade eden özelliklerinden oluşmaktadır. 5. Faktör (*Teknoloji*), varyansın %4,986'sını açıklan 3 ifadeden oluşmaktadır. 5. Faktör beklendiği üzere, çağdaş maliyet yöntemlerinin ek teknolojik alt yapı gerektirmesinin yanı sıra işletmelerin ar-ge çalışmaları ile teknoloji ve otomasyonun geliştirilmesi gibi teknolojik özelliklerinden oluşmuştur. Faktör 6 (*Yönetim Desteği*) varyansın %3.881'ini açıklamakta olan ve katılımcılık, planlama, kontrol ve karar alma gibi yönetici fonksiyonlarını içeren 4 ifadeden oluştuğu görülmektedir. Son olarak, Faktör 7 (*Müşteri/Piyasa Odaklılık*) varyansın %3,699'unu açıklayan ve çağdaş maliyet yöntemlerinin müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre hareket emesini, müşteri odaklı fiyatlandırma kararları verilmesini ve piyasa odaklı hareket etmeyi sağlamak gibi özelliklerini ifade eden 3 ifadeden meydana gelmiştir.

Tablo 2'de araştırmaya katılan yöneticilerin ve çalıştıkları konaklama işletmesinin tanımlayıcı bilgileri ile çağdaş maliyet yöntemlerine ilişkin temel bilgilere yönelik bulgular sunulmuştur.

Tablo 2. Tanımlayıcı Bilgilere Yönelik Bulgular

Değişkenler		f	%
Sektördeki Hizmet Süresi	5 Yıl ve Altı	105	26,5
	6-10 Yıl	140	35,4
	11 Yıl ve Üstü	151	38,1
İşletmedeki Çalışma Süresi	5 Yıl ve Altı	160	40,4
	6-10 Yıl	130	32,8
	11 Yıl ve Üstü	106	26,8
İşletmenin Faaliyet Süresi	5 Yıl ve Altı	82	20,7
	6-10 Yıl	100	25,3
	11-15 Yıl	105	26,5
	16 Yıl ve Üstü	109	27,5
ÇMY ile ilgili bilginiz var mı?	Evet	276	69,7
	Hayır	120	30,3
ÇMY geçmeyi düşünüyor musunuz?	Evet	220	55,6
	Hayır	176	44,4
İşletmeniz ÇMY uygulamak için uygun mudur?	Evet	180	45,5
	Hayır	216	54,5
ÇMY uygulamak için Aslarınız eğitilmiş midir?	Evet	128	32,3
	Hayır	268	67,7
TOPLAM		396	100

Tablo 2'deki sonuçlar, araştırmaya katılan 396 konaklama işletmeleri yöneticinden %26,5'inin 5 yıl ve altında, %35,4'ünün 6-10 yıl ve %38,1'inin 11 ve üzeri yıldır bu sektörde çalıştığını göstermektedir. Yöneticilerden %40,4'ü 5 yıl ve altında, %32,8'i 6-10 yıl ve %26,8'i 11 ve üzeri yıldır söz konusu konaklama işletmesinde çalıştığını belirtmiştir. Konaklama işletmesinin faaliyet süresi itibarıyla, yöneticilerden %20,7'si 5 yıl ve altı, %25,3'ü 6-10 yıl, %26,5'i 11-15 yıl ve %27,5 ise

16 ve üzeri yıldır faaliyette bulunan bir konaklama işletmesinde çalışmaktadır. Çalışmada, çağdaş maliyet yöntemleri ile ilgili olarak katılımcılardan %69,7'si detaylı bilgiye sahip olduğunu belirtirken, çağdaş maliyet yöntemleri ile ilgili detaylı bilgisi olmayanların oranı ise %30,3'tür. Çağdaş maliyet yöntemlerine geçmeyi düşünenlerin oranı %55,6 ve geçmeyi düşünmeyenlerin oranı %44,4'tür. Araştırmaya katılan yöneticilerden %45,5'i işletmelerinin çağdaş maliyet yöntemlerine uygun olduğunu belirtirken, işletmelerinin çağdaş maliyet yöntemlerine uygun olmadığını ifade edenlerin oranı ise %54,4'tür. Benzer şekilde çağdaş maliyet yöntemlerini uygulamak için astlarının eğitimi olduğunu beyan edenlerin oranı %32,3 ve astlarının eğitimi olmadığını ifade edenlerin oranının %67,7 olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3'te araştırmaya katılan yöneticilerin çağdaş maliyet yöntemlerinin avantajlarına ve uygulanabilirliğine ilişkin ifadelerle verdikleri cevapların genel aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri sunulmuştur.

Tablo 3. Fonksiyonel Değişkenlere Yönelik Bulgular

Değişkenler	\bar{x}	SD
Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Uygulanabilirliği	3,057	1,080
Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Avantajları	3,522	0,511
Maliyet Etkinliği Avantajı	3,593	0,992
Kurumsallaşma Düzeyi Avantajı	3,450	0,960
Rekabet Edebilme Avantajı	3,674	0,828
Teknoloji Avantajı	3,000	1,180
Yönetim Desteği Avantajı	3,726	0,770
Müşteri/Piyasa Odaklılık Avantajı	3,518	0,866

Tablo 3'te görüldüğü üzere; araştırmaya katılan yöneticiler, çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği konusunda kararsız kalırken, genel olarak çağdaş maliyet yöntemleri avantajlarına olumlu yönde katıldıkları tespit edilmiştir. Bu çerçevede çağdaş maliyet yöntemleri avantajlarından teknolojik avantaja ilişkin olarak bir kararsızlık olmasının yanı sıra diğer avantajlara olumlu düzeyde katıldıkları söylenebilir.

Tablo 4'te çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği arasındaki ilişkiyi belirlemek için yapılan pearson korelasyon testi sonuçları sunulmuştur.

Tablo 4. Çağdaş Maliyet Yöntemleri Avantajlarının Uygulanabilirliği Arasındaki İlişkiye Yönelik Bulgular

	Boyutlar		ÇMY Uygulanabilirlik
Pearson Korelasyon	Maliyet Etkinliği	r	,399**
		p	,000
	Kurumsallaşma	r	,154**
		p	,000
	Rekabet Edebilirlik	r	,172**
		p	,000
	Teknoloji	r	,590**
		p	,000
	Yönetim Desteği	r	,222**
		p	,000
	Müşteri/Piyasa Odaklılık	r	,209**
		p	,000

Not: **Korelasyon 0.05 seviyesinde anlamlı (p<0,05)

Tablo 4'te görüldüğü üzere; çağdaş maliyet yöntemlerinin maliyet etkinliği (r=0,399), kurumsallaşma düzeyi (r=0,154), rekabet edebilirlik (r=0,172), teknoloji (r=0,590), yönetim desteği (r=0,222) ve müşteri/piyasa odaklılık (r=0,209) avantajları ile çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği arasında pozitif bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 5'te çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğine etkisini belirlemek için yapılan çoklu regresyon testi sonuçları sunulmuştur.

Tablo 5. Çağdaş Maliyet Yöntemleri Avantajlarının Uygulanabilirliği Üzerine Etkisi

Değişkenler	β	Std. Hata	Beta	t	p
Sabit	,725	,303		2,392	,017*
Maliyet Etkinliği	,268	,043	,246	6,264	,000*
Kurumsallaşma	,033	,052	,029	,628	,530
Rekabet Edebilirlik	,017	,060	,013	,291	,772
Teknoloji	,449	,036	,491	12,362	,000*
Yönetim Desteği	,180	,051	,144	3,556	,000*
Müşteri/Piyasa Odaklılık	,178	,054	,127	3,310	,001*
R	0,673				,000*
R²	0,453				
Düzeltilmiş R²	0,444				
Standart Hata	0,805				
F	53,587				

Tablo 3'te yapılan çoklu regresyon analizi ile ilgili olarak düzeltilmiş determinasyon katsayısının %44,4 olduğu ortaya çıkmıştır. Yani çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğinde meydana gelen değişimin %44,4'ü çağdaş maliyet

yöntemlerinin avantajlarına bağlı olarak açıklanmaktadır. Tabloya göre; F değeri 53,587 olup, anlamlılık düzeyi $p = 0,000$ 'dır. F değeri ve anlamlılık düzeyini dikkate alarak yapılan analiz sonucunda çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği ile avantajları arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Bağımsız değişkenlerin etkileri ayrı olarak incelendiğinde; maliyet etkinliğinde yaşanan bir birimlik artışın çağdaş maliyet yöntemlerinde $\beta=0,194$ birimlik artışa neden olduğu saptanmıştır. Bağımsız değişken olan kurumsallaşma ve rekabet edebilirliğe yönelik avantajlar ile çağdaş maliyet yöntemleri arasında anlamlı bir etki bulunamamıştır. Bununla birlikte çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğine teknolojik avantajın $\beta=0,449$, yönetim desteğine ilişkin avantajın $\beta=0,180$ ve müşteri/piyasa odaklılığına ilişkin avantajının $\beta=0,178$ birimlik etkileri olduğu tespit edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bugün, bütün işletmeler gibi konaklama işletmelerinin de hedef ve amaçlarına ulaşmak için kabul edilebilir kalitede ve en düşük maliyetle hizmet vermeye çalıştıkları bilinen bir gerçektir. Bu gerçeklik ancak maliyetleri daha doğru ve etkin bir biçimde hesaplamaya yardımcı olan çağdaş maliyet yöntemleri ile sağlanabilmektedir. Araştırmanın konusunu oluşturan çağdaş maliyet yöntemleri, önemi gün geçtikçe artan bir durum arz etmektedir. Bu önemden hareketle konaklama işletmelerinde çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip olduğu avantajların, uygulanabilirliklerine ne düzeyde etki ettiği araştırılmaya çalışılmıştır.

Bu çerçevede araştırmada, çağdaş maliyet yöntemlerine geçişin kısmen ek maliyet, nitelikli ve eğitimli personel, esnek bir örgüt kültürü gerektirdiği ve konaklama işletmesindeki diğer sistemlerle kısmen de olsa entegre edilebildiğine yönelik bir algının olduğu ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda çağdaş maliyet yöntemlerinin hizmet sektöründe uygulanabilmekle birlikte çağdaş maliyet yöntemlerine kullanımına geçmenin ürün maliyetlerini aşabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Çağdaş maliyet yöntemlerinin maliyet etkinliği avantajı kapsamında yöneticilerin, çağdaş maliyet yöntemlerinin, aynı kalite ve fonksiyondaki ürün maliyetlerinin nasıl minimize edileceği konusunda işletmelere yön verdiği ile ilgili bir görüş birliği olduğu saptanmıştır. Bunun yanı sıra çağdaş maliyet yöntemleri ile daha detaylı ve güvenilir maliyet bilgilerine ulaşılabildiği, ürün maliyetlerinin daha doğru ve gerçekçi hesaplanmasını sağladığı, geleneksel maliyet yöntemlerinin aksine geniş ürün yelpazesi olan işletmelerde her ürünün maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanmasını sağladığı ortaya çıkmıştır. Benzer şekilde yöneticilerin, çağdaş maliyet yöntemlerinin, toplam maliyetler içindeki payı gün geçtikçe artan genel üretim giderlerinin daha doğru hesaplanmasını sağladığını ve daha gerçekçi maliyet hedefleri belirlenmesine izin verdiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Araştırmada yöneticilerin, çağdaş maliyet yöntemlerinin küçük işletmeler için değil aksine büyük ölçekli işletmeler için daha elverişli olduğunu düşündükleri, dolayısıyla çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğinin işletmelerin kurumsallaşma düzeyleri ile doğru orantılı olduğunu ve işletmelerin sürdürülebilirliğine katkı sağladığını düşündükleri saptanmıştır. Rekabet avantajı kapsamında, çağdaş maliyet yöntemlerinin geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha fazla rekabet avantajı sağladığı, yoğun rekabet ortamında ihtiyaca dönük bilgi ürettikleri, pazara daha rekabetçi ürünle girmeye yardımcı oldukları ve işletmelere maliyet liderliği açısından önemli kolaylıklar sağladıkları söylenebilir.

Konaklama işletmeleri yöneticileri, çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmanın ek teknolojik altyapı gerektirdiği ve çağdaş maliyet yöntemlerinin daha çok ar-ge faaliyetlerine önem verilmesini sağladığı fikrine katılırken, söz konusu yöntemlerin konaklama işletmelerindeki teknoloji ve otomasyonun geliştirmesini sağladığı fikrine katılmadıkları tespit edilmiştir. Çalışmada yönetim desteği avantajı kapsamında, çağdaş maliyet yöntemlerinin, yöneticilerin planlama, kontrol, karar alma süreci gibi faaliyetleri yerine getirmelerine destek olduğu, yeniliğe direnç gösteren yöneticiler ile uygulanamayacağı ortaya çıkmıştır. Ancak çağdaş maliyet yöntemlerinin, maliyet hesaplamalarına tüm çalışanların katılımına izin verdiğine ilişkin düşünce konusunda yöneticilerin kararsız kaldıkları saptanmıştır. Bunun yanı sıra çalışmada çağdaş maliyet yöntemlerinin, fiyatlandırma kararlarında müşteri odaklı bir bakış açısı sağladığı, karlılığın artmasına yardımcı olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Araştırma amacına yönelik olarak yapılan analizler sonucunda çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği ile avantajları arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre maliyet etkinliğinde yaşanan bir birimlik artışın çağdaş maliyet yöntemlerinde artışa neden olurken, kurumsallaşma ve rekabet edebilirliğe yönelik avantajlar ile çağdaş maliyet yöntemleri arasında anlamlı bir etki bulunmamıştır. Bunun yanı sıra çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğine teknolojik avantajın, yönetim desteğine ilişkin avantajın ve müşteri/piyasa odaklılığına ilişkin avantajının belirli düzeylerde etkileri olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, konaklama işletmelerinde bugünün şartlarında maliyetlerin tam ve doğru hesaplanması, maliyet yöntemlerinin doğru bilgiler vermesi ve stratejik karar almada kilit nokta oluşturması açısından geleneksel maliyet yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Çalışmadan da anlaşılacağı üzere çağdaş maliyet yöntemlerinin sağladığı avantajlar konaklama işletmelerinde bu yöntemlerin uygulanabilirliği üzere olumlu etkiler yaratmaktadır. Bu tür çalışmaların artması sektöre örnek teşkil etmesi açısından önem taşımaktadır. Sonraki çalışmalara çağdaş maliyet yöntemlerinin konaklama işletmelerinde ampirik çalışmalar olarak uygulanması önerilmektedir.

KAYNAKLAR

- Abbas, M., K., (2015). “Viability of Some Applied Cost Systems In Manufacturing Firms: Egypt's Case”, *Scientific Papers Series Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development*, Vol. 15, No. 1, 10-18.
- Ağyar, E., (2006). *Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Antalya.
- Akın, O., (2013). “Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi St (Este) Hattı Örneği”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt. 5, Sayı: 8, 21-49.
- Aksu, İ., Apak, İ., (2014). “Yeni Mamul Geliştirme Kararlarında Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Örnek İşletme Uygulaması”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt. 13, Sayı: 48, 235- 253.
- Aktaş, R., (2013). “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55-76.

- Altunay, A., M., (2007). *Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Isparta.
- Apak, S., Erol, M., Elagöz, İ., Atmaca, M., (2012). “The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management”, *Science Direct Social and Behavioral Sciences*, No: 41, 528-534.
- Atmaca, M., Terzi, S., (2007). “Stratejik Maliyet Yöntemi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt. XXII, Sayı: 1, 293-309.
- Aytekin, G., F., Yörükoğlu, H., Akman, G., (2012). “Kısıtlar Teorisi Yaklaşımı ile Kurumsal Bilgi Teknolojileri Yönetimi Talep Sistemlerinin İyileştirilmesi”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt. 4, Sayı: 2, 39- 49.
- Baharudin, N., Jusoh, R., (2014). “Target Cost Management (TCM): A Case Study Of An Automotive Company”, *Science Direct Social And Behavioral Sciences*, No: 172, 525-532.
- Basık, O., F., Türker, İ., (2005). “Stratejik Maliyet Analizi ve Yönetimi”, *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu*, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, 53-58.
- Bekçi, İ., Özal, H., (2010). “Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt. 2, Sayı: 3, 78- 97.
- Berikol, Z., B., Güner, F., M., (2016). “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemleri”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 461-473.
- Bian, J., Sun, X., Wang, M., Zheng, H., Xing, H., (2014). “Probabilistic Analysis of Life Cycle Cost for Power Transformer”, *Journal of Power and Energy Engineering*, Vol. 2, 489-494.
- Bon, T., A., Garai, A., (2011). “Just in Time Approach in Inventory Management”, [http://Eprints.Uthm.Edu.My/1624/1/Talib_Bon_Ftpk_\(Icber_2011\).Pdf](http://Eprints.Uthm.Edu.My/1624/1/Talib_Bon_Ftpk_(Icber_2011).Pdf) (Erişim: 07.06.2017).
- Bozdemir, E., Orhan, S., M., (2011). “Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt. 25, Sayı: 2, 163-179.
- Brad, S., (2010). “A General Approach of Quality Cost Management Suitable for Effective Implementation in Software Systems”, *Informatica Economică*, Vol. 14, No: 4, 97-113.
- Bufi, E., (2014). *Designing An Activity-Based Costing System for A Specialty Retail Store*, Unpublished Master’s Thesis, Oulu Business School Department of Accounting, Finlandiya.

- Büyükıylmaz, O., Gürkan, S., (2009). “Süreçlerde En Zayıf Halkanın Bulunması: Kısıtlar Teorisi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt. 5, Sayı: 9, 177-195.
- Cardos, I., Pete, S., (2011). “Activity-based costing (ABC) and Activity based Management(ABM) Implementation- Is this the solution for organizations to gain profitability?”, *Romanian Journal of Economics*, Vol. 32 1(41), 151-168.
- Ceran, Y., 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*, Sayı: 26, 450- 478.
- Crocket, H., (1935). “Quality, but just enough”, *Factory Management and Maintenance*, Vol. 93, 245-6.
- Cyplik, P., Hadas, L., Domański, R., (2009). “Implementation of The Theory of Constraints in the Area of Stock Management Within the Supply Chain-A Case Study”, *Electronic Scientific Journal of Logistics*, Vol. 5, No: 6, 1-12.
- Dale, B.G., Plunkett, J.J., (1995). *Quality Costing*, 2nd edition, Chapman and Hall, London.
- Demir, M., İtik, M., Ü., (2015). “Bir Üretim İşletmesinde Kalite Maliyet Kategorileri Arasındaki İlişkinin Analizi”, *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt.6, Sayı: 12, 245- 262.
- Dönmez, A., Başçıl, G., (2017). “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2017 Sayısı, 29-56.
- Duman, H., Arsu, T., Apak, İ., (2014). “ Tam Zamanında Üretim Sistemi (TZÜ)/Maliyetleme: Türkiye Örneği (Literatür Taraması)”, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt. 1, Sayı: 3, 14-24.
- Effiong, A., S., Beredugo, B., S., (2015). “Balanced Scorecard and Strategic Cost Management: Recipes for Productivity Rating of Nigerian Manufacturing Company”, *Open Journal of Finance*, Vol. 2, No: 1, 1-12.
- El-Deeb, S., M., Tawfik, Y., Bassim, M., Elwy, E., (2011). “Activity Based Costing (Abc) As an Approach to Optimize Purchasing Performance in Hospitality Industry”, *International Journal of Social Sciences and Humanity Studies*, Vol. 3, No: 2, 319- 329.
- Erdoğan, Z., B., Haşit, G., Taşer, A., (2006). “Tam Zamanlı Üretim Sisteminin Kütahya İlinde Seramik Üretimi Yapan KOBİ’lerde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 16, 191-212.
- Ergül, A., (2014). *Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Antalya.

- Eroğlu, A. (2005), Faktör Analizi., Ş. Kalaycı (Editör), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (15. Bölüm). 4. Baskı. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Faraji, F., Reiszadeh, A., (2013). “The Activity Based Costing and Target Costing as Modern Techniques In Determination of Product Cost”, *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, Vol. 6, No: 3, 368-372.
- Feil, P., Yook K., Kim, W., (2004). “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, *International Journal of Strategic Cost Management*, Spring, 10-19.
- Fuller, S., K., (2005). “Guidance on Life-Cycle Cost Analysis Required by Executive Order 13123”, *Federal Energy Management Program*, Dept. of Energy. Washington.
- Ghafeer, M., A., N., Rahman, A., A., A., Mazahrih, J., B., (2014). “The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies”, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 5, No: 2, 250-263.
- Gliaubicas, D., Kanapickien, R., (2015). “Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Companies”, *Science Direct Social and Behavioral Sciences*, Vol. 213, 254-260.
- Grunt, N., J., Moroz, E., (2013). “Theory Of Constraints as An Effective Tool for Supply Chain Management”, *Advanced Logistic Systems*, Vol. 7, No: 1, 71-78.
- Gürsoy, A., Yöntem, O., Onursal, S., (2016). “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi İle Doğru Maliyetlendirme Araçları: Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt. 17, Sayı: 1, 67-81.
- Hamzaçebi, C., Kutay, F., (2001). “Kalite Maliyetlerine Genel Bir Bakış : Taguchi Kayıp Fonksiyonu”, *Pamukkale Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Mühendislik Bilimleri Dergisi*, Cilt. 7, Sayı: 2, 287-293.
- Haşşasoğlu, U., (2011). *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Karaman.
- Idowu, S., A., (2014). “Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: A Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria”, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 4, No: 3, 97-108.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 5. Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kaplan, S., R., Anderson, R., S., (2004). “Time- Driven Activity- Based Costing”, *Harvard Business Review*, 131-138.
- Karcıoğlu, R., Binboğa, G., (2010). “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt. 24, Sayı: 1, 1-13.

- Kargın, S., (2013). “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 21-40.
- Kaya, A., G., (2010). “Hedef Maliyetleme”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt. 20, Sayı: 1, 313-332.
- Kayış, A. (2009). Güvenirlilik Analizi. Ş. Kalaycı (Editör), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Koç, T., Demirhan, O., (2007). “Önleme Ve Değerlendirme Maliyetleri İle Uygunsuzluk Maliyeti Arasındaki İlişkinin Analizi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, Sayı:11, 87-97.
- Kootanaee, J., A., Babu, N., Talari, F., H., (2013). “Just-In-Time Manufacturing System: From Introduction to Implement”, *International Journal of Economics, Business and Finance*, Vol. 1, No: 2, 7-25.
- Koşan, L., Geçgin, E., (2013), “Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama ve Sonuçları”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt. 22, Sayı: 2, 391- 410.
- Koroğlu, Ç., (2012). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi Ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Aydın.
- Köse, T., Ağdeniz, Ş., (2015). “Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 45, 51-74.
- Kurtlu, E., A., (2016). “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt. 9, Sayı: 3, 1-14.
- Miner, D., (1933). “What price quality?”, *Product Engineering*, 300-2.
- Moisello, M., A., (2012). “ ABC: Evolution, Problems Of Implementation And Organizational Variables”, *American Journal Of Industrial And Business Management*, No: 2, 55-63.
- Nakip, M. (2013) *Pazarlama Araştırma Teknikleri*, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Okano, K., (2001). “Life Cycle Costing - An Approach To Life Cycle Cost Management: A Consideration From Historical Development”, *Asia Pacific Management Review*, Vol.6, No: 3, 317-341.
- Okutmuş, E., Ergül, A., (2013). “Konaklama İşletmelerinin Yiyecek İçecek Faaliyetlerinde Tedarik Zinciri Maliyetlerinin Hedef Maliyetleme İle Birlikte Uygulanması”, *Journal Of Yasar University*, Cilt. 8, Sayı: 32, 5409-5432.
- Okutmuş, E., Kurar, İ. ve Kahveci, A. (2014) Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Ortaya Çıkışına İlişkin Nitel Bir Araştırma, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (3), 51-77.
- Okutmuş, E., Kurar, İ., Kahveci, A., (2014). “Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Ortaya Çıkışına İlişkin Nitel Bir Araştırma”, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt. 14, Sayı:3, 51-77.

- Otlu, F., Çukacı, C., Y., (2006). “Genel İmalat Maliyetlerinin Dağıtımında Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi”, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt. 20, Sayı: 1, 393- 411.
- Özdamar, K. (2001) *Spss İle Biyoistatistik*, 4. Basım, Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Popesko, B., (2010). “Activity-Based Costing Application Methodology for Manufacturing Industries”, *Ekonomika a Management*, No: 1, 103-114.
- Sarvan, F., Arıcı, D., E., Özen, J., Özdemir, B., İçigen, T., E., (2003). “On Stratejik Yönetim Okulu: Biçimleşme Okulunun Bütünleştirici Çerçevesi”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 6, 73-122.
- Savaş, O., (2003a). “Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 20, 183-201.
- Savaş, O., (2003b). “Tam Zamanında Üretim Sisteminin Gerektirdiği Maliyet Muhasebesinin Temel Nitelikleri”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 20, 203-218.
- Savic, B., Vasiljevic, Z., Dordevic, D., (2014). “ Strategic Cost Management as Instrument for Improving Competitiveness of Agri Business Complex”, *Economics of Agriculture*, No: 4, 1005-1022.
- Schau, M., E., Traverso, M., Lehmann, A., Finkbeiner, M., (2011). “Life Cycle Costing in Sustainability Assessment-A Case Study of Remanufactured Alternators”, *Sustainability*, No: 3, 2268-2288.
- Schiffauerova, A., Thomson, V., (2006). “A Review of Research on Cost of Quality Models and Best Practices”, *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol.23, No: 4, 1-13.
- Sobotka, A., Czarnigowska, A., (2007). “Target Costing in Public Construction Projects”, http://Leidykla.Vgtu.Lt/Conferences/MBM_2007/2pdf/Sobotka_Czarn.Pdf (Erişim: 09.07.2017).
- Song, H., S., Lee, S., H., (2004). “Analysis and Utilization of Quality Cost in Construction Projects”, *In: Proceedings of 21st International Symposium on Automatization and Robotics in Construction*, Jeju, Korea.
- Sower, E., V., Quarles, R., “Cost Of Quality Usage and Its Relationship to Quality System Maturity”, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 24 No: 2, 121-140.
- Sönmez, F., Gerekan, B., (2016). “ Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Biri Olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Hazır Beton Sektörü Üzerinde Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, 13- 26.
- Şaban, M., İrak, G., G., (2009). “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt. 5, Sayı: 10, 97-108.

- Şahin, Ş., (2012). *Kısıtlar Teorisine Göre Sanayi İşletmelerinde Çalışanların Motivasyonu ve İşletme Başarısına Etkisi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Konya.
- Şentarlı, İ., (2008). “Quality Cost Modeling Process for Production Systems”, Lund University Campus Helsingborg, 1-8i
- Şentürk, F., (2015). “Bir Stratejik Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulanabilirliği”, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.15, Sayı:2, 99-134.
- Topçu, K., M., (2013). “Güncel Maliyetleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir İnceleme”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 34, 1-18.
- Tse, C., S., M., Gong Z., M., (2009). “ Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing And Resource Consumption Accounting Models”, *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol. 7, No: 2, 41-54.
- Unutkan, Ö., (2010). “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 86-106.
- Utku, D., B., Ersoy, A., (2008). “Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel Ve Çağdaş Yönetim/Maliyet Muhasebesi Yöntemleri İle Karşılaştırılması”, *Journal of Yasar University*, Cilt. 3, Sayı: 11, 1627-1661.
- Waisarayutt, C., Wongwiwat, T., (2015). “Potential Application of A Quality Cost Model for Fresh Produce Packhouses”, *Science Direct Agriculture and Agricultural Science Procedia*, No: 3, 26-31.
- Wang, P., Du, F., Lei, D., Lin, W., T., (2010). “The Choice of Cost Drivers In Activity-Based Costing: Application at a Chinese Oil Well Cementing Company”, *International Journal of Management*, Vol. 27 No: 2, 367-381.
- Woodward, G., D., (1997). “Life Cycle Costing-Theory, Information Acquisition and Application”, *Internattonal Journal of Project Management*, Vol. 15, No: 6, 335-344.
- Yılmaz, R., Arı, M., (2011). “Urun Yaşam Seyri Maliyet Analizi ve Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımları İçin Durum Değerlendirmesi ve Kavramsal Çözümleme İhtiyacı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 75-88.

A Research on the Applicability of Contemporary Cost Methods in Accommodation Enterprises

Ayşe KURTLU

Karabük University
Faculty of Tourism
Karabük, Turkey

orcid.org/0000-0001-8543-5617

ayseegul@karabuk.edu.tr

Mehmet UÇAR

Karabük University
Faculty of Tourism
Karabük, Turkey

orcid.org/0000-0001-5116-8573

mehmed_ucar47@hotmail.com

Sibel ÇOBANOĞLU

Karabük University
Faculty of Tourism
Karabük, Turkey

orcid.org/0000-0003-2448-9042

sibalcobanoglu74@gmail.com

Extensive Summary

Introduction

The rise of economic boundaries along with the globalization and the development of information communication technologies, has led to a rapid change in customer requests and expectations. As customers become more conscious, competition has become increasingly global. Technological developments on the one hand have enabled the development of production Technologies, on the other hand shortened product life cycles. The prevailing mass production of uniform products has now taken place in pieces production, where the product variety is very high. In addition, with the increase of automation, the share of general production expenses in total costs and its importance increased whereas the share of direct labor in total costs decreased. As a result of all these developments, the sales price has been determined in a customer-oriented manner in the market and the profit has been determined by the partners. In this case, the only variable that businesses can control is the cost to be able to respond to the expectations of both the customers and the partners. However, traditional costing methods have been inadequate to meet the needs of businesses and have driven businesses to seek contemporary costing methods.

These changes and developments have also affected the accommodation enterprises in the tourism sector. Due to the price pressure of tour operators in the accommodation enterprises, the sales price is determined in a customer-focused manner on the market. In addition, the shareholders' expectation of profit also led to loss of control of the accommodation enterprises. It is important for accommodation enterprises to respond to the expectations both their customers and their partners to effectively manage costs under their control. Contemporary costing methods are only able to respond to the needs of accommodation enterprises in cost effectiveness.

The purpose of working in this framework is to measure of the effect of the advantages of contemporary costing methods (such as target costing, activity based costing, product life cycle costing, full time production, resource consumption accounting, constraint theory) on applicability of these methods in accommodation enterprises.

Methodology

Survey technique was used as method of data collection in this study and the questionnaire was composed of two parts. In the first part, there are 7 questions about top managers (2 questions), business (1 question) and contemporary costing (4 questions). In the second part, a total of 30 expressions were used which were developed by using the work done by Okutmuş, Kurar and Kahveci (2014). These expressions are designed in the 5-point Likert Scale as multiple choice (1-Absolutely not, 5-Absolutely). The universe of the research consists of 480 people, being managers in accomadation enterpracises operating in provinces and districts of Bartın-Amasra and Karabuk-Safranbolu. Collecting research data were used face-to-face survey technique and acceptable 396 surveys were included in the survey. In the reaserch, it has been tried to measure the effects of the advantages of contemporary costing methods on applicability of these methods in accommodation enterprises. Layered sampling method was used in the research conducted between September 2016 and July 2017. The following formula is used to calculate the sample size (Özdamar, 2001, s.157):

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{d^2(N-1) + t^2 p q}$$

In the above form, it is estimated that the sample size is 213.7 persons, and 396 people were included in this survey. The obtained data were analyzed using the SPSS 20 for Windows package program. Within the analysis of the research data, the frequency distributions of the descriptive questions related to the sample group participated in the survey, business and contemporary costing were determined. In the second step, the arithmetic mean and standard deviation values were calculated to determine the opinions of managers on the applicability of contemporary costing methods and the advantages of contemporary costing methods resulting from factor analysis. In the third stage, correlations and multiple resression tests were conducted to determine the relationship and effect of the advantages of contemporary costing methods with the applicability of contemporary costing methods.

Findings

The dimensions of the advantages and applicability of contemporary costing methods have been tried to be revealed by factor analysis. Seven factors were obtained from the factor analysis of 30 expressions of contemporary costing methods. Factor 1 (Applicability of Contemporary Costing Methods), which explains the highest variance in the analysis of the data (20.049%), was formed by the combination of 6 words. Factor 2 (Cost Efficiency) has come to 6 formulas explaining 13.369% of variance. Factor 3 (Level of Institutionalization) is composed of 4 words describing 7.288% of the variance. Factor 4 (Competitiveness) is composed of 4 expressions and explains 5.773% of the variance. 5. Factor (Technology), 4,986% of the variance has 3

expressions. It is seen that Factor 6 (Management Support) is composed of 4 expressions explaining 3.881% of variance. Factor 7 (Customer / Market Orientation) came to a 3-point scale that explained 3,699% of variance. Managers who participated in the survey were found to have positively participated in the advantages of contemporary costing methods in general while remaining indecisive about the applicability of contemporary costing methods. It can be said that although there is an ambiguity about the technological advantage from the advantages of the contemporary costing methods, they are participating positively to the other advantages.

Pearson correlation test was performed to determine the relationship between the advantages of contemporary costing methods and the applicability of contemporary costing methods and It has been found a positive relationship between the advantage of contemporary costing methods (such as cost effectiveness, level of institutionalization, competitiveness, technology, management support and customer / market orientation advantages) and applicability of contemporary costing methods. The research also conducted multiple regression tests to determine the effect of contemporary costing methods on the applicability of contemporary costing methods. 44,4% of the change in the applicability of contemporary costing methods is explained by the advantages of contemporary costing methods. It can be said that there is a meaningful relation between the applicability and the advantages of modern costing methods as a result of the analysis made.

Conclusion and Discussion

Today, it is a well known fact that, like all businesses, accommodation companies are trying to provide services at the highest quality and lowest cost to reach their goals and objectives. This reality can only be achieved through contemporary costing methods that help to calculate costs more accurately and efficiently. The contemporary costing methods that make up the subject of research are increasingly prevalent. With this in mind, it has been tried to investigate to what extent the advantages of contemporary costing methods in accommodation enterprises affect their applicability.

According to the findings obtained, contemporary cost methods provide advantages such as cost efficiency, institutionalization, competitive advantage, technological infrastructure, management support and customer orientation to accommodation enterprises and these advantages have a positive effect on the applicability of contemporary cost methods. Also, as a result of the analyzes made for the purpose of the research, it was determined that there is a meaningful relation between the applicability and the advantages of contemporary costing methods.

As a result, traditional cost methods are inadequate in terms of exact and accurate calculation of costs in accommodation enterprises, providing accurate information on costing methods and a key point in strategic decision making. The benefits of contemporary costing methods, as evidenced by work, are positively impacting the applicability of these methods in accommodation enterprises. The increase of such studies is important in terms of establishing the sector as an example. Subsequent studies suggest that contemporary cost methods should be applied as empirical studies in accommodation enterprises.