

STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN HAVAYOLU İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ*

Öğr. Gör. Nazlı Ebru AKDENİZ^a
Dr. Öğr. Üyesi Ergün KAYA^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2021; 14 (3): 1079-1107

ÖZ

Ekonomik ilişkilerin ve ticaretin küreselleşmesi ile birlikte havayolu işletmelerinde rekabetin şiddeti giderek artmakta ve birim gelirler azalmaktadır. Bu ortamda havayolu işletmelerinin değişen maliyet yapıları ve artan talep karşısında, geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri çözüm üretmekte yetersiz kalabilmektedir. Buna karşılık maliyetlerini etkili şekilde yöneten, sürekli iyileştirme yapan havayolu işletmeleri rekabet üstünlüğü elde etmektedir. İşletmelerin rekabet üstünlüğü elde etmesinde gerekli stratejik bilgiyi sağlaması için stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları geliştirilmiştir. Bunlardan biri olan hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanma durumunu araştırmak bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Türkiye’de faaliyette bulunan havayolu işletmelerinde maliyet yönetimi konusunda yetkililere uygulanan, hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğine yönelik açık uçlu ve çoktan seçmeli sorulardan oluşan soru formu ile derlenen sonuçlar analiz edilerek değerlendirilmiştir. Araştırmaya katılan havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin kısmen uygulandığı ya da yöntemin bazı özelliklerinden maliyet planlamasında yararlandığı sonucuna varılmıştır. Araştırma sonuçlarından, havayolu işletmeleri ve benzer hizmet sektörlerinde faaliyette bulunan işletmelerin yararlanması ve makalenin alanyazına katkı sağlaması beklenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Havayolu Maliyetleri, Hedef Maliyetleme, Stratejik Maliyet Yönetimi.

JEL Kodları: M00, M10, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Akdeniz, N. E., Kaya, E. (2021). Stratejik Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Havayolu İşletmelerinde Uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (3), 1079-1107.

* Makalenin gönderim tarihi: 15.03.2021; Kabul tarihi: 02.08.2021, iThenticate benzerlik oranı %8
^aRecep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, nazli.akdeniz@erdogan.edu.tr ORCID: [0000-0002-4991-2778](https://orcid.org/0000-0002-4991-2778).

^b Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi, ergunk@anadolu.edu.tr ORCID: [0000-0003-3676-3811](https://orcid.org/0000-0003-3676-3811).

APPLICABILITY OF TARGET COSTING METHOD AS A STRATEGIC MANAGEMENT TOOL IN AIRLINE COMPANIES

ABSTRACT

With the globalization of economic relations and trade, the severity of competition in airline companies is increasing and unit revenues are decreasing. In this environment, traditional cost accounting systems may be insufficient to produce solutions in the face of changing cost structures and increasing demand of airline companies. On the other hand, airline companies that manage their costs effectively and make continuous improvement gain a competitive advantage. Strategic cost management approaches have been developed to provide the necessary strategic information for businesses to gain competitive advantage. The aim of this study is to investigate the application of the target costing method, which is one of strategic cost management approaches, in airline companies.

The results compiled with a questionnaire consisting of open-ended and multiple-choice questions on the feasibility of target costing, applied to the authorities on cost management in airline companies operating in Turkey, were analyzed and evaluated. It has been concluded that the target costing method is partially applied in the airline companies participating in the research or that some features of the method are used in cost planning. It is expected that airline companies and companies operating in similar service sectors will benefit from the results of the research and contribute to the literature of the article.

Keywords: Airline Costs, Target Costing, Strategic Cost Management.

JEL Codes: M00, M10, M41.

EXTENDED SUMMARY

Introduction

It is known that worldwide air transport has developed since the 1950s and has become widespread rapidly after the 1980s. Civil air transport in our country is governed by the State Airlines Administration, which was established on 20 May 1933 by Law No. 2186 (it was reorganized as Turkish Airlines A.O. with Law No. 6623 enacted on May 21, 1955). It started with the expedition on the Ankara - Eskişehir line (Gerede, 2015:167). The development course of air transport in our country, similar to the world, showed a rapid development in the 1980s with the effect of legal regulations and the participation of the private sector in air transport. In the beginning, the aviation sectors, which generally included state-owned and state-managed enterprises, witnessed liberalization, liberalization and privatization practices that started in the USA, seen in the UK and a few European examples, and then spread rapidly to various parts of the world. Globalization, on the other hand, has emerged as a concept before, but since the 2000s, its effects have begun to be felt.

Despite the liberalization of domestic flights started in our country with the entry into force of the Turkish Civil Aviation Law No. 2920 in 1983, various regulations were made to restrict the entry of private airline companies into the domestic flights market. With the decision of the

General Directorate of Civil Aviation (SHGM) dated 12.01.1996, domestic air transportation was completely regulated according to the situation of our flag carrier national airline THY, and the domestic flights of private sector airlines were restricted. With the decision of the Ministry of Transport dated 20.10.2003, the 1996 DGCA decision was repealed and the development of aviation gained momentum with the complete liberalization of domestic routes (Gerede, 2011:511). In this period, very important developments were observed in airport investments, business models of airline companies and rapidly increasing airline demand.

In parallel with the developments experienced in aviation enterprises, which are generally owned by the state and managed by the state, issues such as cost management, profit planning, efficiency and cost analysis have gained importance over time. The formation of an intense competitive environment in aviation with the effects of privatization practices and globalization has reinforced the importance of cost management. Airline management is international in nature and therefore is subject to strict international regulations both in terms of safety and security, and in economic and commercial aspects. Moreover, the general structure of air transport is based on high costs and low profits. This situation increases the need for accounting systems and cost management models that provide data for detailed cost and profit analysis.

Cost accounting systems, which are thought to solve the problem to a large extent in traditional business structures, and at least provide cost information focused on the amount of production (based on cost plus), have not been able to meet the need over time. Airline companies, which want to gain strategic advantage in the global competitive environment, have started to need strategic cost information intensively while making the necessary arrangements in other areas. Thus, the applicability of modern methods such as full-time cost management, product life cycle costing, and activity-based costing developed in manufacturing businesses to service businesses and thus to airline businesses has begun to be investigated. The target costing method, which is one of these methods and used as a strategic cost management approach, is the subject of this study. When the literature is examined, no study has been found on the application of the target costing method in airline companies. However, in a study examining postgraduate thesis studies conducted in Turkey between 2000 and 2014, it is seen that target costing is among the top three most studied topics (Akın and Onat, 2016:11).

In this study, the approaches of the airline companies operating in Turkey to the target costing method and their use of target costing method in cost management practices were examined.

Literature on Research

The two factors that will most positively affect the applicability of target costing in airline businesses are “The best period in cost reduction is the design and production stage” and “It is possible to determine the sales price of a new product / service in the sector before production”. It is stated that the factor that will affect the application of the target costing method most negatively is “the opportunities for analyzing target markets and determining customer needs are frequently used in our business”.

The factor seen as an obstacle to the applicability of the target costing method in the automotive industry is that “it is not possible to determine the sales price of a new product in the sector before production”. The factor that positively affects the applicability of the method in the automotive industry is that “all necessary information and training is provided to the employees about the cost reduction and management activities in enterprises and interdepartmental cooperation” (Bozdemir and Orhan, 2011: 178). A similar determination was made in a research on accommodation establishments; As the reason why the method is not applied in accommodation businesses; It has been shown that the method is not suitable for accommodation businesses and is not well known (Acar & Şenol, 2014). In forest nursery establishments, the method can be applied and how it should be applied has been put forward with a model (Alkan, 2003: 302). In another study, it was revealed that target costing can be applied in the home textile-furniture sector and the need to eliminate the lack of information and personnel about the method for this (Haşşoğlu, 2011: 121). This situation shows that different results emerge in different sectors regarding the applicability of the target costing method.

Method of The Research

In the research part, a preliminary interview was held with Corendon Airlines cost control specialist, Sunexpres Airlines assistant general accounting specialist, Tailwind Airlines sales specialist, ACT Airlines senior manager, ULS Airlines trade manager. It was planned to get information by meeting face-to-face with the businesses within the scope of the research, but due to the Covid-19 pandemic measures, the prepared questionnaire was sent to the people who were interviewed by phone via e-mail and was collected back in the same way. When necessary, additional information was provided to answer open-ended questions by making telephone interviews with the participants. In this process, no guidance was given to the participants, extreme care was taken to reveal the real situation and the principle of voluntary participation was applied.

In the research, a questionnaire consisting of closed and open-ended questions developed as a data collection tool was used. The questions used were created by making use of the literature review and the researches

carried out in different sectors on this subject (Bayazıtlı and Koçsoy, 2009; Bozdemir and Orhan, 2011; Ata, 2014). It is assumed that the research population is fully reached, that the experts in the field answered the questions sincerely and truthfully with their own preferences, and it was assumed that the answers received in accordance with the research purpose would be sufficient to explain the current situation. In addition to closed-ended questions, open-ended questions were also used in the study. Quantitative validity-reliability results could not be obtained due to the small number of participant enterprises and respondents. The results of the research are limited by the interpretation capacity of the authors, as well as the correct intelligibility of the questions posed by the participants and the explanatory answers of the answers. Similar answers given by the participants to the research questions posed were combined, and the different ones were interpreted by considering them one by one.

Findings of The Research

The answers given by the business officials participating in the research were collected via e-mail, and the results of the analysis of the data obtained from the answers received from an official from each business (5 participants in total) are explained below.

The fact that the airline companies participating in the research are mainly engaged in cargo transportation and charter / non-scheduled passenger transportation provided the opportunity to evaluate the data of companies with a relatively similar structure. All of the business officials who answered the research questions have undergraduate education. The research questions are evaluated in four groups below.

A research was conducted to determine the target costing method application levels of airline companies operating in Turkey. It was stated that the target costing method was applied within the existing accounting system in two of the five airline companies participating in the research, while the target costing method was not applied in the other three.

On the other hand, it has been determined that the enterprises that stated that they do not apply the method also work in accordance with some principles and features of target costing. Participants stated that they attach the most importance to the cost of competition tools. These enterprises determine the sales price of the new service by comparing the prices of their counterparts in the market, and determine customer expectations through feedback from suppliers and vendors and pre-design market research. Businesses also prefer a differentiation strategy that aims to discover and develop services that will create value for the customer.

It is seen that the direct operating costs of airline companies have a significant share in their total costs. It is understood that the determining

factor in determining the service characteristics of airline companies is the level of market competition and the main components of target costing are generally used in cost reduction studies. It is stated that the new service sales price to be introduced to the market in the airline sector can be determined before production. With the application of the target cost method, it becomes easier to meet the demands and expectations of the customers, service production costs are reduced, so a more accurate marketing policy can be determined in terms of profitability.

One of the interesting results of the study is that the companies, which stated that they do not apply the target costing method, act in accordance with most of the target costing principles. With the participation of value chain members in cost estimation and cost reduction processes in enterprises, it is seen that the target costing method meets the comprehensive participation principle. It is understood that these enterprises adopt the principle of focusing on the customer by determining customer expectations through feedback from suppliers and pre-design market research. Thus, it is seen that the enterprises that do not apply the method benefit from the main components of the target costing method.

Conclusion

In the light of the information obtained as a result of the research, it has been concluded that the target costing method can be applied and partially applied in airline companies. The details of the application of the method, especially for air cargo businesses, can be investigated. Thus, in order for the enterprises to gain competitive power in the market in which they operate, the profit rate of the newly developed service can be determined according to the profitability of the sales, the first consideration of customer expectations in determining the characteristics of the services offered will be effective in increasing customer satisfaction and profitability, and the employees can easily adapt to change in the implementation of target costing and similar innovations in the enterprises. It is suggested that it would be appropriate to give importance to education and motivation-enhancing practices for because, in the research findings, the main reasons for not applying the method are the views that lack of sufficient knowledge about the method and that the necessary trainings are seen as a waste of time.

By applying the target costing method, airline companies will not only reduce the cost of the service offered throughout its life cycle, but also increase its competitive advantage and profitability. In order to achieve the expected benefit from target costing, continuous improvement can be made in the accounting system of the enterprise, and a working environment in which both the technological and human resources aspects of the system are

strengthened can be provided for the successful implementation of the method.

1. GİRİŞ¹

Dünya genelinde hava taşımacılığının 1950'lerden itibaren geliştiği ve 1980'lerden sonra hızla yaygınlaştığı bilinmektedir. Ülkemizde sivil hava taşımacılığı, 20 Mayıs 1933'te 2186 sayılı Kanun ile kurulan Hava Yolları Devlet İdaresi'nin (21 Mayıs 1955'te çıkarılan 6623 sayılı Kanun ile Türk Hava Yolları A.O. olarak yeniden düzenlenmiştir) Ankara-Eskişehir hattındaki seferi ile başlamıştır (Gerede, 2015:167). Ülkemizde hava taşımacılığının gelişme seyri, dünyadakine benzer şekilde, 1980'li yıllarda hem yasal düzenlemelerin etkisi hem de özel sektörün hava taşımacılığına katılması ile hızlı bir gelişme göstermiştir. Başlangıçta genellikle devlet mülkiyetinde ve devlet eliyle yönetilen işletmelerin yer aldığı havacılık sektörleri, ABD'den başlayıp, Birleşik Krallıkta ve az sayıda Avrupa örnekleri görülen ve devamında dünyanın çeşitli yerlerine hızla yayılan serbestleşme, liberalleşme ve özelleştirme uygulamalarına sahne olmuştur. Küreselleşme ise kavram olarak daha önce ortaya çıkmış olsa da 2000'li yıllardan itibaren etkilerini iyiden iyiye hissettirmeye başlamıştır.

Ülkemizde 1983 yılında 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle iç hatlarda serbestleşme başlamış olmasına rağmen, özel havayolu işletmelerinin iç hatlar pazarına girişini kısıtlayan çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 12.01.1996 tarihli Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü (SHGM) kararıyla iç hatlarda havayolu taşımacılığı tamamen bayrak taşıyıcı milli havayolu işletmemiz THY'nin durumuna göre düzenlenmiş ve özel sektör havayollarının iç hatlar faaliyeti kısıtlanmıştır. 20.10.2003 tarihli Ulaştırma Bakanlığı kararıyla, 1996 tarihli SHGM kararı yürürlükten kaldırılmış ve iç hatların tamamen serbestleşmesiyle havacılığın gelişimi ivme kazanmıştır (Gerede, 2011:511). Bu dönemde havaalanı yatırımlarında, havayolu işletmelerinin iş modellerinde ve hızla artan havayolu talebinde çok önemli gelişmeler gözlenmiştir.

Genellikle devlet mülkiyetinde olan ve devlet eliyle yönetilen havacılık işletmelerinde yaşanan gelişmelere koşut olarak maliyet yönetimi, kâr planlaması, verimlilik ve maliyet analizi gibi konular, zaman içinde önem kazanmıştır. Özelleştirme uygulamaları ve küreselleşmenin etkileriyle havacılıkta yoğun bir rekabet ortamının oluşması maliyet yönetiminin önemini pekiştirmiştir. Havayolu işletmeciliği doğası gereği uluslararası nitelik taşımakta ve bu nedenle hem emniyet ve güvenlik boyutunda hem de ekonomik ve ticari boyutta sıkı uluslararası düzenlemelere tabi

¹ Bu çalışma Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan "Havayolu İşletmelerinde Stratejik Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliği" Başlıklı Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

tutulmaktadır. Üstelik havayolu taşımacılığının genel yapısı, yüksek maliyet ve düşük kâr temeline dayanmaktadır. Bu durum, ayrıntılı maliyet ve kâr analizlerine veri sağlayan muhasebe sistemlerine ve maliyet yönetimi modellerine gereksinimi artırmaktadır.

Geleneksel işletme yapılarında büyük ölçüde sorunu çözdüğü düşünülen, en azından üretim miktarına odaklı maliyet bilgilerini sağlayan (maliyet artı temeline dayanan) maliyet muhasebesi sistemleri, zaman içinde ihtiyacı karşılamakta yetersiz kalmıştır. Küresel rekabet ortamında stratejik avantaj sağlamak isteyen havayolu işletmeleri, diğer alanlarda gerekli düzenlemeleri yaparken stratejik maliyet bilgisine de yoğun olarak ihtiyaç duymaya başlamıştır. Böylece imalat işletmelerinde geliştirilen tam zamanlı maliyet yönetimi, mamul yaşam seyri maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme gibi çağdaş yöntemlerin hizmet işletmelerine ve dolayısıyla havayolu işletmelerine uygulanabilirliği araştırılmaya başlanmıştır. Bu yöntemlerden biri olan ve stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı olarak kullanılan hedef maliyetleme yöntemi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Alan yazın incelendiğinde hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanmasına ilişkin bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bununla birlikte Türkiye’de 2000-2014 yılları arasında yapılan lisansüstü tez çalışmalarının incelendiği bir araştırmada, hedef maliyetlemenin en çok incelenen ilk üç konu içinde yer aldığı görülmektedir (Akın ve Onat, 2016:11).

Bu çalışmada Türkiye’de faaliyette bulunan havayolu işletmelerinin hedef maliyetleme yöntemine yaklaşımları ve maliyet yönetimi uygulamalarında hedef maliyetleme yöntemine yer verme durumları incelenmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde hedef maliyetleme yönteminin kavramsal boyutu yanında, yöntemin uygulama süreci ve başarı koşullarını sağlayacak araçlardan yararlanma durumu, literatür taraması ile birlikte ele alınmıştır.

2.1. Hedef Maliyetleme Yönteminin Tanımlanması

Genel olarak maliyet, hedeflenen sonuca ulaşmak için katlanılması gereken fedakârlıkların para ile ölçülebilen tutarıdır. Ulaşılmak istenen her farklı sonuç için ayrı bir maliyet söz konusu olabilir (Büyükmirza, 2009: 44). Muhasebeciler maliyeti, özel amaçları gerçekleştirmek için feda edilen ya da vazgeçilen kaynaklar olarak tanımlar (Horngren, vd. 2012: 49). Maliyet bir şeyi edinme ya da bir şeyden yararlanmanın bedeli olarak tanımlanabilir. Bir şeyi edinme ya satın alma ya da üretme yoluyla olur. Bir şeyden yararlanma ise ya sahip olunan ya da belli bir süreliğine kiralanan varlığın veya hakkın kullanılması şeklinde ortaya çıkar.

Hedef maliyetleme yönteminin, İkinci Dünya Savaşı sonrasında ABD’de yaşanan kuraklık ve ekonomik buhranın etkisiyle, işletmelerin verimlilik

artışı ve uzun vadede kârlılık arayışı çabalarının sonucu olarak ortaya çıkan değer mühendisliğinin Japonya'da geliştirilmesiyle bulunan bir maliyet yönetim sistemi olduğu anlaşılmaktadır (Terzi, 2021:371). Yeni maliyet yönetimi yöntemlerinden biri olarak ortaya çıkan ve maliyetleme sürecinde planlama ve tasarım aşamasına odaklanan hedef maliyetleme, istenen kalite ve özellikle ürünlerin/hizmetlerin hedef müşterilere uygun fiyatlarla sunulmasını sağlayan ve maliyetlerin oluşmadan önce yönetilmesini amaçlayan çağdaş maliyetleme yaklaşımıdır (Atmaca ve Terzi, 2007:314). Müşteri beklentileri ve fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisi olarak da değerlendirilen hedef maliyetleme, stratejik kâr ve maliyet yönetim sürecinin araçlarından biridir (Yükçü, 1999:923).

Kavram olarak hedef maliyetleme, bir üründen/hizmetten beklenen kâr oranı için azaltılabilir maliyet düzeyi olarak ifade edilebilir (Can, 2004:9). Hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmeler pazar araştırmaları yaparak ürünün özelliklerini belirledikten sonra hedeflenen fiyatı ortaya koyarlar. Burada hedef fiyat, müşterinin ödemeye razı olduğu fiyat olarak kabul edilir. Belirlenen hedef fiyattan geriye doğru bir yol izlenir. Beklenen kâr, hedef fiyattan çıkarılarak hedef maliyet bulunur (Kutay ve Akkaya, 2000:7).

Hedef maliyet şöyle formüle edilebilir:

$$\text{Hedef maliyet} = \text{Hedef fiyat} - \text{Hedef kâr}$$

Hedef maliyetleme, önce satış fiyatının belirlenmesi ile başlar. Satış fiyatından, elde edilmesi istenen kârın düşülmesiyle kalan maliyet belirlenir. Satış fiyatı ve maliyete göre kârlılığın belirlendiği geleneksel yaklaşımdan farklı olarak, bu yöntemde maliyet satış fiyatı ve kâra göre belirlenmektedir. Hedef maliyetleme yönteminde önce hedef satış fiyatı, sonra hedef kâr ve son olarak hedef maliyet belirlenmektedir. Dolayısıyla hedef maliyetleme, bir mal veya hizmetten beklenen kâr oranını elde etmek için katlanılabilir maliyet düzeyi şeklinde tanımlanmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:121). Böylece toplam üretim maliyetinin önemli bir kısmını oluşturan tasarım, mühendislik ve tedarik maliyetleri önceden belirlenmiş olur (Kutay ve Akkaya, 2000:7).

İşletmelerin hedef maliyetleme yöntemini tercih etmelerinin iki önemli nedeni vardır. Bunlardan birincisi fiyat verisinin genellikle pazarda oluşması ve işletmenin kontrolü dışında kalması, ikincisi ise üretim maliyetlerinin çok büyük bir kısmının araştırma-geliştirme, planlama ve tasarım aşamasında ortaya çıkmasıdır.

2.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Havayolu İşletmelerine Uyarlanması

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet, teknolojideki değişimle birlikte değişen üretim koşulları, mamul/hizmet yaşam süresinin kısalması ve

müşteri taleplerinin değişmesiyle birlikte geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri yetersiz kalmıştır. Havayolu işletmeleri de birer hizmet üretim işletmesi olarak söz konusu gelişmelerden etkilenecek maliyetlerini düşürmek ve yeni geliştirilen hizmetleri başarılı bir şekilde tanıtmak için yeni maliyet yöntemlerinden yararlanabilmektedir. Bu makalede hedef maliyetleme yöntemi, havayolu hizmet üretim maliyetleri açısından ele alınmaktadır.

Havayolu hizmet üretimi, yüksek maliyetlere katlanmayı gerektirir. Çünkü havayolu hizmetinin üretilebilmesi için pahalı bir yatırım aracı olan uçakları kullanmak, bunun için de bolca akaryakıt tüketmek, nitelikli insan kaynağından yüksek işçilik maliyetlerine katlanarak yararlanmak ve bu süreçte birçok prosedürün yerine getirilebilmesi için görünen-görünmeyen pek çok dolaylı maliyete de katlanmak gerekmektedir. Dolayısıyla havayolu hizmet üretimi, ileriye dönük, uzun vadeli maliyetleri öngörmeyi, planlamayı ve kontrol altında tutmayı gerektirir.

Bununla birlikte havayolu işletmeciliğinin yolcu taşımacılığında geleneksel, bölgesel, düşük maliyetli, charter gibi farklı iş modelleri ve kendi içinde farklı düzenlemelere tabi kargo taşımacılığı türleri bulunmaktadır. Yolcu ile birlikte kargo taşımacılığı yapan işletmeler yanında yalnızca kargo taşımacılığına odaklanan havayolu işletmeleri mevcuttur. Dolayısıyla havayolu işletmelerinin yönetim stratejilerine ve odaklandıkları hedef müşterilere göre üretim süreçlerinde değişiklikler olmaktadır. Bu durum havayolu işletmelerinin maliyetlerinde farklılaşmaya neden olmaktadır. Örneğin tam hizmet sunan geleneksel bir havayolu işletmesinde, yolculara sunulacak yiyecek-içecek, ikram hizmetleri önemli bir maliyet kalemi iken, sadeleştirilmiş hizmet sunan düşük maliyetli havayolu işletmesinde yalnızca kokpit ve kabin ekibinin ihtiyacı kadar yiyecek-içeceğin uçağa yüklenmesi yeterli olacaktır. Böylece aynı tip uçakla aynı mesafeyi uçacak olan iki havayolu işletmesinde hem ağırlık hem de hizmet sunumunda yararlanılacak çalışan sayısı bakımından önemli bir farklılık ortaya çıkacak, bu da işletme maliyetlerine yansıtacaktır. Her bir işletme modelinin yaptığı işe ve faaliyet gösterdiği bölgeye göre farklı öncelikleri olacağından, maliyet yönetiminde de farklı davranışları sergilemeleri olağan bir durumdur.

Havayolu işletmelerinin yararlanabileceği maliyet yönetimi araçlarından biri de hedef maliyetleme yöntemidir. Uygulayan işletmeler açısından çok olumlu ve yararlı sonuçlarına rağmen uygulanması zor bir yöntem olan hedef maliyetlemenin amaçları şöyle sıralanabilir (Karcıoğlu, 2000:180; Köroğlu, Erkan ve Erincik, 2019:304);

- İşletmenin ve özellikle maliyet yönetiminin pazar ile uyumunu sağlamak,
- Ürünün/hizmetin tasarım aşamasında maliyet yönetiminin desteğini sağlamak,

- Maliyet hedefleri sürekli kontrol edilerek maliyet yönetiminin etkinliğini artırmak,
- Doğrudan pazara yönelik işletme stratejisinin oluşturulmasına yardımcı olmak için çalışanların maliyet belirlemedeki katkısını artırmak,
- Üretilmesi düşünülen yeni ürünlerin veya hizmetlerin maliyetlerinin düşürülerek işletmenin amaçladığı kâr seviyesine ulaşmasına yardımcı olmak,
- Hedeflenen kârı elde etmek için yeni ürün geliştirme sürecinde çalışanların katılımını sağlamaktır.

Hız faktörüne dayalı, müşteri duyarlılığının ve seçiciliğin çok yüksek olduğu havacılıkta, hizmet sunumuna başlamadan önce maliyet bilgisinin elde edilmesi önemlidir. Havayolu işletmelerinde maliyet yönetimi aracı olarak yararlanılabilecek bir yöntem olarak hedef maliyetlemenin amaçlarının genel olarak havayolu işletmeleri için de geçerli olacağı düşünülmektedir.

2.3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Başarı Koşulları

Hedef maliyetleme yönteminin uygulama başarısı için literatürde genellikle uzun dönemde çok disiplinli davranış eğilimi gösteren Japon felsefesi, nitelikli personel, kararlara tam katımlı örgüt kültürü ve üst yönetim desteğinin gerekliliği vurgulanmıştır. Ancak yöntemin başarısını yalnızca bu psikolojik ve kültürel faktörlerin varlığına bağlamanın doğru olamayacağını, uygulamanın gerçekleştirildiği ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyi, ileri üretim tekniklerinin uygulanması, enflasyon ve gelir düzeylerinin öngörülebilirliği gibi ekonomik faktörlerin de belirleyici etkisinin olduğu belirtilmektedir (Terzi, 2021:369-370).

Havayolu işletmelerinde de hedef maliyetleme yönteminde başarı sağlanabilmesi için belirli koşulların oluşması gerekmektedir. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Bahşi ve Can, 2001:53-54; Yükçü, 1999:7; Bozdemir ve Orhan, 2011:167):

- İşletmenin maliyet muhasebesi sistemi hedef maliyet uygulamasına uyumlaştırılmalıdır.
- Ürün/hizmet geliştirme sürecine tedarikçilerin dahil edilmesi gerekir. Girdi maliyetlerinin etkisinden dolayı tedarikçilerle iyi ilişkiler kurulması stratejik öneme sahiptir.
- Hedef maliyetlemede müşteri isteklerine ve ödenebilecek tutara göre fiyat ayarlanmaktadır. Bu nedenle maliyet düşürme çalışmalarında müşteri istekleri öncelikle dikkate alınmalıdır.
- Yöntemin başarılı olabilmesi için hedef maliyetleme ekibinin uyumlu çalışması önemlidir. Satın alma, ürün geliştirme, tasarım mühendisliği, müşteri ilişkileri, maliyet kontrolü gibi işletmenin farklı bölümlerinde çalışanlardan oluşturulan ekip, işlevsel olacağı gibi karar alma sürecini kısaltarak zaman tasarrufu da sağlayacaktır.

- İşletmelerin sürekli gelişmeye ve değişime açık örgüt kültürüne sahip olması önem taşır. İşletmelerin değişime açık olması kadar, öğrenen örgüt kavramının hayata geçirilmesi de hedef maliyetlemenin uygulanmasına katkı sağlayacaktır.
- Önce ürün özelliği tasarlanarak onun üretilebilirliğini araştırmak yerine, ürün tasarımı ile eş zamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır hale getirilmesi gerekmektedir.
- Yöntemin uygulanmasında değer mühendisliği, kalite fonksiyon göçerimi, kaizen maliyetleme, kıyaslama gibi diğer tekniklerden de yararlanılması önem taşır.

2.4. Hedef Maliyetleme Sürecinde Yararlanılabilecek Araçlar

Hedef maliyetleme yönteminin başarıyla uygulanabilmesi için süreç içerisinde bazı araç ve yöntemlerden yararlanılmalıdır. Bunlar; değer mühendisliği, kalite fonksiyon göçerimi, kaizen maliyetleme, eş zamanlı maliyetleme, kıyaslama, dengeli sonuç kartı ve dış kaynaktan yararlanma olarak sıralanabilir.

Değer mühendisliğinin amacı ürün/hizmetin kalitesi, kullanım değeri, yaşam süreci, dışsal görünümü, müşteri istekleri özellikleri bakımından katkıda bulunmayan maliyetleri saptamaktır. Böylece ürünün işlev performansından taviz vermeden maliyeti azaltılabilir. Bu araç hedef maliyete ulaşmada anahtar rolünde olup, hedef maliyetlemenin önemli bir parçasıdır (Can, 2004:112).

Havayolu işletmelerinde pazar araştırmaları yoluyla müşteri memnuniyeti öğrenilmeye, müşterinin hizmeti tekrar satın alma sayısı ve işletmeye bağlılık düzeyi artırılmaya çalışılmaktadır. Fakat sunulan ürünün tasarımı konusuna yeterince odaklanmayı sağlayan, hizmet işletmelerinde kalite fonksiyon göçerimi kullanımı, yeni ürün tasarımı yapılırken veya mevcut ürün geliştirilirken ürün kalitesini daha geniş açıda ve daha uzun zamanda düşünme fırsatı sunar. Müşterinin istekleri önceden belirlenip değerlendirilir ve böylece daha kaliteli hizmet ile müşteri memnuniyeti artırılabilir (Öter ve Tütüncü, 2001:102).

Çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarından biri olan kaizen maliyetleme, bir hedef maliyetin belirlendiği ve hedef maliyete ulaşılabilmesi için üretim işlemlerinin sürekli iyileştirildiği bir süreç olarak da tanımlanır. Buna göre bu iki teknik iç içe geçmiş olmasına rağmen aralarındaki fark, hedef maliyetlemenin maliyet kontrolünden çok maliyet planlamaya odaklanması, kaizen maliyetlemenin ise üretim aşamasında maliyetlerin düşürülmesine odaklanmasıdır (Ata, 2014:77). Kaizen uygulamalarının takım çalışması anlayışı ile yapılması uygulamanın başarısı açısından son derece önemlidir. Kaizen maliyetlemede rekabetçi bir çevrede faaliyet gösteren işletmelerde, israfı önleme ve maliyetleri düşürmeye odaklanılarak sürekli iyileştirmeler yapmak hedeflenir (Acar ve Alkan, 2003:25).

Maliyet hesaplamaları ürünün veya hizmetin tasarım aşamasında ilk tasarımı ile başlamakta ve eş zamanlı olarak devam etmektedir. Hedef maliyetleme sürecinde tahmini maliyet bilgilerine tasarım aşamasıyla beraber gereksinim duyulmasından dolayı, eş zamanlı maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyetlemeyi destekleyici niteliktedir. Üretilen ürünlerin ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak hazırlanması hedef maliyetleme yönteminde başarı sağlama açısından önemlidir. Ürünün ve üretim süreçlerinin eş zamanlı hazırlanması ile çatışan faaliyetler ve parçalar belirlenebilir, gereksiz zaman kaybına uğramadan uyumlaştırma yoluna gidilebilir. Eş zamanlı planlama ile ürün geliştirme maliyetlerinin düşürülmesi ve ürün kalitesinin iyileştirilmesi amaçlanır ve böylece rakiplere karşı zaman yönetimi bakımından üstünlük sağlanmış olur (Ata, 2014:75).

Havayolu yönetimleri, daha başarılı işletme performanslarını gerçekleştirebilmek için, kendilerini diğer işletmelerle karşılaştırma gereği hissetmiş ve bunun için çeşitli yollar aramışlardır. Havayolu işletmeleri Uluslararası Sivil Havacılık Örgütü (ICAO), Uluslararası Hava Taşımacılığı Birliği (IATA), Uluslararası Havaalanları Birliği (ACI) gibi düzenleyici kuruluşların verileri ile Air Transport World ve Airline Business vb. yayınlardan elde edilen verilerle maliyet karşılaştırmaları yapabilmektedirler (Fry, Humphreys ve Francis, 2005:128; Yalçınkaya ve Adiller, 2011:2702).

İşletmelerde maliyet yönetimi aynı zamanda performans yönetiminin bir parçasıdır. Havayolu işletmelerinde finansal, operasyonel, hizmet kalitesi, insan kaynakları ve çevresel olmak üzere genellikle beş alanda performans göstergeleri kullanılmaktadır. Havayolu işletmelerinde kullanılan finansal performans göstergeleri; operasyonel maliyet, sunulan koltuk kilometre başına maliyet, nakit akış oranı, hisse başına kazanç oranı gibi göstergelerdir. Bu finansal göstergeler, havayolu işletmelerinin saatlik, günlük, mevsimlik trafik dalgalanmaları, rakiplerin durumu, ekonomik durumda değişkenlik gibi bilgileri sunmaktadır. Havayolu işletmelerinin performansını belirlemede finansal performans göstergelerinin önemi büyüktür. Bunun yanında finansal olmayan performans göstergeleri de finansal performansı etkileyen önemli veriler sağlamaktadır. Faaliyetlerin çok yönlü değerlendirilmesi bakımından, havayolu yönetiminde dengeli sonuç kartı gibi çok boyutlu performans yönetim sistemlerine de gereksinim duyulmaktadır (Erdoğan, 2018:234-236). Öte yandan havayolu işletmelerinde dengeli sonuç kartı kullanımında sektörün ve işletmenin özelliklerine göre performans boyutlarında değişiklikler yapılabilir.

Rekabeti yoğun, sabit maliyetleri yüksek, kâr oranları düşük olan havayolu sektöründe dış kaynak kullanımı, öteden beri yararlanılan bir yaklaşımdır. Havayolu işletmeleri temel yeteneklerine odaklanmak, maliyetlerini azaltmak, kaliteyi artırmak, tedarikçi yetkinliklerine ulaşma isteği gibi

nedenlerle dış kaynak kullanımına başvurmaktadır (Yüksel ve Gerede, 2012; Bağan ve Gerede, 2017). Havayolu işletmelerinde, biletleme, ikram, kargonun uçağa ulaştırılması, uçak kabininin temizlenmesi, VIP/CIP hizmetleri, personelin eğitim, ulaşım, yeme içme gibi ihtiyaçlarının karşılanması, havaaracı bakım faaliyetleri gibi pek çok konuda dış kaynaklardan yararlanılmaktadır. Kuşkusuz bu durum önemli maliyet tasarrufu ve yönetim kolaylıkları sunmaktadır. Ancak dış kaynak kullanımında emniyeti zafiyete uğratmamak bakımından kontrolü elde tutmak gerekir. Bu bakımdan tedarik zinciri anlaşmaları büyük önem taşır.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırma Modeli

Bu çalışma verilerin toplanmasında, ilişkilendirilmesinde ve analiz edilmesinde nicel ve nitel verilerden yararlanılan karma araştırma özelliği taşımaktadır. Araştırmacının birbirini izleyen çalışmalar içerisinde nitel ve nicel yöntem, yaklaşım ve kavramları birleştirmesi karma yöntem araştırmaları olarak tanımlanır (Creswell, 2013; Baki ve Gökçek, 2012). Çeşitli yöntemler kullanarak olayları bir çerçeve içerisinde sunma, analiz etme ve bir araya getirmek karma yöntemle araştırma yapmaktır (Baki ve Gökçek, 2012).

3.2. Evren-Örnekleme (Araştırma Grubu)

Çalışma kapsamında, Türkiye’de faaliyet gösteren tarifeli/tarifesiz yolcu taşımacılığı ve kargo taşımacılığı yapan tüm havayolu işletmelerinin üst düzey yöneticileri ile muhasebe-finansman sorumlusu ve ilgili departman sorumlularından bilgi ve görüş alınması planlanmıştır. Araştırma kapsamında, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü tarafından tescilli 10 havayolu işletmesi ile telefonla yapılan ön görüşme sonucu, 4 işletmeden olumsuz cevap alınmış, bir işletmeden ise olumlu cevap alınmasına rağmen devamında veri alınamamıştır. Araştırma sorularının elektronik ortamda ulaştırıldığı 6 işletmeden 5’i tarafından sorular cevaplanmış olup geri dönüş oranı %83,33’tür. Araştırma soruları her bir işletmeden yetkili bir kişi tarafından cevaplanmıştır.

Araştırmaya katılan havayolu işletmeleri şunlardır: ACT Hava Yolları A.Ş., Tailwind Havayolları A.Ş., Turistik Hava Taşımacılık A.Ş. (Corendon), ULS Hava Yolları Kargo Taşımacılık A.Ş. ve Güneş Ekspres Havacılık A.Ş. (Sunexpress).

3.3. Veri Toplama Aracı

Araştırma kısmında Corendon Havayolları maliyet kontrol uzmanı, Sunexpress Havayolları genel muhasebe uzman yardımcısı, Tailwind Havayolları satış uzmanı, ACT Havayolları üst düzey yöneticisi, ULS

Havayolları ticaret müdürü ile ön görüşme yapılmıştır. Araştırma kapsamındaki işletmeler ile önce yüz yüze görüşülerek bilgi alınması planlanmış, ancak Covid-19 pandemi tedbirleri nedeniyle, düzenlenen soru formu, telefonla ön görüşme yapılan kişilere e-posta yoluyla gönderilmiş ve aynı yoldan geri toplanmıştır. Gerektiğinde katılımcılar ile telefonla görüşmeler yapılarak açık uçlu soruların yanıtlanması için gerekli ek bilgiler verilmiştir. Bu süreçte katılımcılara herhangi bir yönlendirmede bulunulmamış, gerçek durumun ortaya çıkarılması için son derece dikkatli davranılmış ve gönüllü katılım esası uygulanmıştır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak geliştirilen, kapalı ve açık uçlu sorulardan oluşan soru formu kullanılmıştır. Kullanılan sorular, literatür taraması ile bu konuda daha önce farklı sektörlerde gerçekleştirilen araştırmalardan yararlanılarak oluşturulmuştur (Bayazıtlı ve Koçsoy, 2009; Bozdemir ve Orhan, 2011; Ata, 2014). Araştırma evrenine tam olarak ulaşılması, alanında uzman katılımcıların kendi tercihleriyle soruları samimi ve gerçeğe uygun şekilde yanıtladıkları kabul edilmiş ve araştırma amacına uygun olarak alınan yanıtların mevcut durumu açıklamada yeterli olacağı varsayılmıştır. Araştırmada kapalı uçlu soru ifadeleri yanında açık uçlu sorular da kullanılmıştır. Katılımcı işletme ve yanıtlayıcı sayısının az olması nedeniyle nicel geçerlik-güvenilirlik sonuçları elde edilememiştir. Araştırma sonuçları, yöneltile soruların katılımcılar tarafından doğru anlaşılabilirliği ve verilen cevapların açıklayıcı olması yanında, yazarların yorumlama kapasitesiyle sınırlıdır. Yöneltile araştırma sorularına katılımcılar tarafından verilen benzer cevaplar birleştirilerek, farklı olanlar ise tek tek ele alınarak yorumlanmıştır.

3.4. Verilerin Analizi

Hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanmasına/ uygulanabilirliğine yönelik durum tespitinde bulunmak amacıyla yapılan araştırma ile sıklık, ortalama gibi istatistik yöntemlerden yararlanılarak tanımlayıcı analizler yapılmıştır. Verilerin toplanması, bulguların desteklenmesi ve değerlendirilmesinde yazılı kaynaklardan da yararlanılmıştır.

Analizlerde sayısal olmayan değişkenlerin sayısallaştırılmasında sıra istatistiği kullanılmış; 5’li likert tipi sorularda “en önemsiz = 1, önemsiz = 2, önemli = 3, çok önemli = 4, en önemli = 5” şeklinde sıralama yapılmıştır. Diğer bir sıralama ise “hiçbir zaman = 1, nadiren = 2, bazen = 3, genellikle = 4, her zaman = 5” şeklindedir.

Araştırma sorularına verilen cevaplar ayrıntılı şekilde incelenmiş, cevapların değerlendirmeye uygunluğu kontrol edilmiştir. Araştırma kapsamındaki 5 işletmeden alınan cevaplar değerlendirilmiştir. Daha sonra soru formunda yer alan soruların cevapları bilgisayar ortamına aktarılmış ve Excel programı yardımıyla analizler yapılmıştır.

4. BULGULAR VE SONUÇLARIN YORUMLANMASI

Araştırmaya katılan işletme yetkililerinin verdiği cevaplar yine e-posta kanalıyla toplanmış ve her bir işletmeden bir yetkiliden (toplam 5 katılımcıdan) alınan cevaplardan elde edilen verilerin analiz sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

Araştırmaya katılan havayolu işletmelerinin ağırlıklı olarak kargo taşımacılığı ve charter/tarifesiz yolcu taşımacılığı yapıyor olması, nispeten benzer yapıdaki işletmelerin verilerini değerlendirme olanağı sağlamıştır. Araştırma sorularını yanıtlayan işletme yetkililerinin tamamı lisans düzeyinde eğitime sahiptir. Araştırma soruları aşağıda dört grupta değerlendirilmiştir.

4.1. Yeni Ürün Geliştirme Yöntemi ile İlgili Soruların Değerlendirilmesi

"Hedef Fiyat – Hedef Kâr Payı" formülü ile ifade edilen hedef maliyetleme ürün/hizmet yaşam seyri boyunca maliyetlerin düşürülmesini amaçlayan stratejik bir yönetim aracıdır. Hedef maliyetleme süreci önce satış fiyatının belirlenmesi ile başlamaktadır. Belirlenen satış fiyatından, elde edilmesi istenen kârın düşülmesi ile maliyet belirlenir. Yukarıdaki hedef maliyetleme hakkındaki açıklama dikkate alındığında hedef maliyetleme havayolu işletmelerinde uygulanabilir mi? Uygulanamaz ise nedenini belirtiniz.

Bu soruya katılımcıların verdikleri cevaplara bakıldığında hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliğine yönelik olumlu görüş ağırlık kazanmaktadır. Katılımcılardan yalnızca biri hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanamayacağını belirtmiştir. Bunun nedeni olarak, değişken giderlerin çok fazla olması ve havayolu işletmelerinin dinamik maliyet yapısına sahip olması nedeniyle yöntemin uygulanamaz olduğu ifade edilmiştir.

Bir işletme ise yöntemin uygulanabilir olduğunu ancak wet-lease (bakımının ve sigortasının tamamen uçağı kiraya veren şirketin sorumluluğunda olan uçuşa elverişli bir uçağın pilot ve kabin ekibiyle birlikte kiralanması) yönteminin uygulandığı işletmelerde bu yöntem gerekliliğini ifade etmiştir.

İşletmenizde yeni bir ürünün kâr oranı belirlenme şeklini belirtiniz.

Araştırmaya katılan işletmelerin tamamı yeni ürünün kâr oranını ürün hattındaki toplam ürünlerin kârlılığına göre belirlediklerini ifade etmişlerdir. İşletmelerin yeni ürünün kâr oranını belirlerken, satışlar üzerinden belli bir getiri oranı veya ürün için yapılan yatırımın beklenen kâr oranı yöntemlerinden yararlanmadıkları görülmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme yönteminin kâr oranı belirleme usulünü uyguladıkları söylenemez.

İşletmenizde yeni bir ürünün satış fiyatının belirlenmesinde aşağıda verilen etmenlerin kullanılma sıklığını belirtiniz.

İşletmelerin bu soruya verdikleri cevaplara göre; fiyatlama etmenlerinden en fazla kullanılan, benzer ürünlerin fiyatlarıdır. İşletmelerin hedef maliyetlemenin önemli unsurlarından biri olan pazar fiyatını belirlemede benzer ürünlerin fiyatını ortalama 4,4 ile genellikle; müşterilerce arzulanan fiyatın bazen dikkate alındığı görülmektedir. Bu durumda pazar araştırmaları ile müşterilerce arzu edilen piyasa fiyatı dikkate alınarak hedef maliyetlemenin işletmelerde uygulanabilirliği artırılabilir.

İşletmenizde müşteri beklentilerini belirlerken aşağıdaki durumları hangi sıklıkla dikkate alırsınız?

Araştırma kapsamındaki tüm işletmelerin müşteri beklentilerini belirlerken tasarım öncesi pazar araştırması yöntemini ve tedarikçilerden ve satıcılardan geribildirim alınması yöntemini uyguladıkları görülmektedir. Bu durum, hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini artırmaktadır.

İşletmeniz ürün geliştirme sıklığı nedir?

Araştırma kapsamındaki işletmelerden ikisi 1 ile 2 yıl arasında değişen sürelerde yeni ürün geliştirerek ve mevcut ürünü yeniden tasarlayarak pazara sunmakta olduklarını belirtmiştir. Araştırmaya katılan iki havayolu işletmesinin ürün tasarım ve geliştirme sıklığı ortalama 2 yıl veya daha azdır. Böylece hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasına ilişkin temel özelliklerden birine sahip oldukları görülmektedir. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmamasının nedeni olarak da, işletme yapılarına uygun olmadığını düşündüklerini belirtmişlerdir.

Müşterilerin satın aldıkları hizmetin konfor, emniyet, maliyet gibi özelliklerine karşı genellikle yüksek derecede duyarlılığa sahip olduğu bilinen havayolu sektöründe, yeni ürün geliştirme süreleri daha kısa olabilir. Ancak araştırma kapsamındaki işletmelerin yolcudan çok kargo pazarına hitap ediyor olmaları, bu sürenin temel nedeni olarak değerlendirilebilir.

İşletmenizde ürün özelliklerinin belirlenmesinde hangi yöntem kullanılmaktadır?

Bir ürünün özelliklerinin belirlenmesinde katılımcı işletmelerin ikisi en belirleyici faktör olarak pazar rekabet düzeyini görmektedir. Araştırmaya katılan işletmenin biri müşterilerin beklentilerinin belirleyici faktör olduğunu belirtmiştir. Bu sonuçtan hareketle müşteri odaklı ürün tasarımını amaçlayan hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği, katılımcıların bakış açısına göre %20'lerde kalmaktadır. Havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini artırmak için ürün özelliklerinin belirlenmesinde müşteri odaklı hareket edilmelidir. Böylece pazara sunulan ürün/hizmet pazarda talep edilene yakın özelliklere sahip olacaktır.

4.2. Rekabet Stratejisinin Belirlenmesine Yönelik Soruların Değerlendirilmesi

İşletmenizin rekabet üstünlüğü sağlamada kullanacağı araçları öncelik sırasına göre belirtiniz. (Bu soruda katılımcılara işletme imajı, maliyet, seyahat süresi, hizmet kalitesi, konfor seçenekleri verilmiştir.)

Havayolu işletmeleri için rekabet, stratejik öneme haiz bir konudur. Maliyet bilgisi ise rekabet avantajı oluşturmada anahtar faktör konumundadır. Çünkü havayolu işletmesinin en azından belli bir oranda kontrol edebileceği unsur, genellikle işletme maliyetleri olmaktadır. Nitekim bu soruya verilen cevaplar incelendiğinde, işletme yetkililerinin değerlendirmesine göre en önemli rekabet aracı maliyet olarak görülmektedir.

Küresel rekabet ortamında havayolu işletmelerinin diğer işletmelere karşı rekabet üstünlüğü sağlamaları müşterinin istek ve ihtiyaçlarının doğru belirlenip karşılanmasına ve müşteri memnuniyetine bağlıdır. Havayolu işletmelerinde müşteri memnuniyeti emniyet, dakiklik, sıklık, uygun fiyat ve konfor gibi hizmet kalitesi göstergeleri ile sağlanabilir. Ayrıca işletmelerin hizmet kalitesine önem verirken diğer rekabet araçlarını da ihmal etmemeleri önem taşır. Müşteri beklentisi durumundaki konfor ve diğer hizmet kalitesi bileşenleri yanında, fiyat da satın alma kararını doğrudan etkileyen önemli bir memnuniyet belirleyicisidir. Dolayısıyla müşterinin kabul edebileceği fiyatın sunulabilmesi, işletme maliyetlerini kontrol edebilmeye bağlıdır.

Genellikle düşük maliyetli iş modelini uygulayan havayolu işletmelerinde maliyet bilgisinin rekabet aracı olarak kullanıldığı ve bu amaçla uçakta tek sınıf bulundurarak satılabilecek koltuk sayısını artırmak, ikramsız uçuşlarla daha az kabin personeli çalıştırmak, seyrek kullanılan havaalanlarını tercih ederek havaalanı maliyetlerini düşük tutmak gibi tasarruf politikalarının uygulandığı görülmektedir. Bakım hizmetlerini bu konuda uzman havaaracı bakım işletmelerinden satın alarak, önemli bir maliyet kalemi olan bakım maliyetlerini de düşürmektedirler. Bu nedenle diğer araçlara verilen önem maliyete verilen öneme göre daha düşük kalmaktadır.

İşletmenizde rekabet stratejilerine ne derecede önem verilmektedir? 1'den 5'e doğru sıralayınız. (Bu sorudaki seçenekler; yeni ürün/hizmet sunarak rekabet etme, ürünü/hizmeti rakipten önce müşteriye ulaştırma, rakiplerden daha kapsamlı ve nitelikli hizmet sunma, pazarda belli bir müşteri grubunu hedefleme, daha düşük maliyetle üretip daha düşük fiyatla satmadır.)

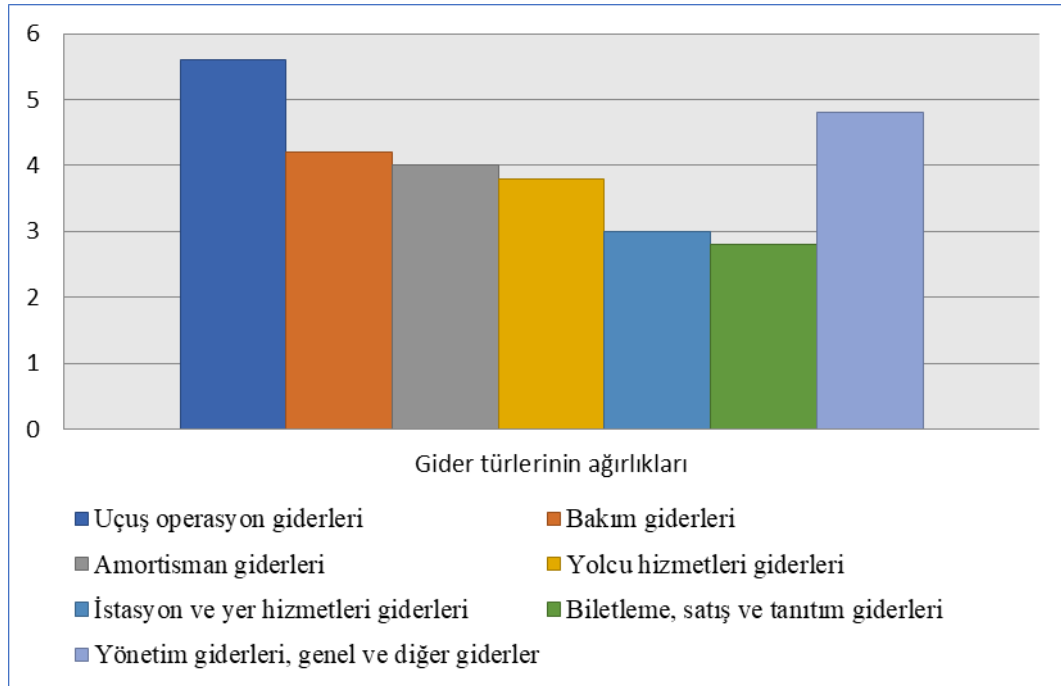
İşletmelerde pazara yeni ürün sunma, rakiplerden daha iyi ürün özellikleri sunma, rakiplerden daha önce ürünleri pazara sunma, işletmelerin müşteri ve tasarım odaklı olma anlayışına sahip olduğunu göstermektedir. Müşteri ve tasarım odaklı olma anlayışı hedef maliyetleme yönteminin kullanılmasının sonucu olarak gerçekleşmektedir. Havayolu işletmelerinde

hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği için hedef maliyetlemenin önemli unsurlarından biri olan düşük maliyet stratejisine daha çok önem verilmelidir.

4.3. İşletme Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Yönetimi ile İlgili Soruların Değerlendirilmesi

İşletmenizin maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerini ağırlıklarına göre 1'den 7'ye doğru sıralayınız. (Bu soruda uçuş operasyon, bakım, amortisman, yolcu hizmetleri, istasyon ve yer hizmetleri, biletleme-satış-tanıtım, genel ve yönetim giderleri seçenekleri verilmiştir.)

Şekil 1'de görüldüğü üzere havayolu işletmesi faaliyetlerinin temelini oluşturan doğrudan işletme maliyetleri maliyet sınıflandırmasında ağırlıklı giderlerdir. Doğrudan işletme maliyetleri; uçuş operasyon, bakım ve amortisman giderleridir. Havayolu işletmeleri temel yetenekleri dışında kalan faaliyetleri hedef maliyetleme yönteminin ana bileşeninden biri olan dış kaynaklardan yararlanarak gerçekleştirmektedir. Böylece hedefledikleri maliyete ulaşmaları kolaylaşmaktadır. İşletmeler bakım, yolcu hizmetleri, yer hizmetleri gibi faaliyetlerini gerçekleştirmek için dış kaynaktan yararlanmaktadırlar.



Şekil 1: İşletmelerin maliyet sınıflandırmasında yer alan gider türlerinin ağırlıkları

Araştırma kapsamındaki işletmelerin genel yönetim giderlerinin uçuş operasyon giderlerine yakın olması da dikkat çekici bir saptamadır.

İşletmenizde yeni veya mevcut ürünler/hizmetler ile ilgili maliyet düşürme çalışmaları hangi aşamalarda yapılmaktadır?

Araştırmaya katılan işletmelerin ikisi ürün tasarım ve geliştirme aşamasında, biri üretim esnasında, biri hem ürün tasarım hem de üretim aşamasında maliyet düşürme çalışmaları yaptıklarını belirtirken, bir işletme de maliyet düşürme çalışması yapmadıklarını belirtmiştir.

Hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyete ulaşılabilmesi için yeni veya mevcut ürünlerin maliyet düşürme çalışmaları tasarım aşamasında yapılmaktadır. Tasarım aşamasında hedef maliyete ulaşamadıysa, ürün/hizmetin üretimi tamamlanmadan maliyet düşürme çalışmaları yapılmalıdır.

İşletmenizde maliyet azaltma çalışmalarında kullanılan araçları kullanım sıklığına göre değerlendiriniz. (Seçenekler; değer mühendisliği, kalite fonksiyon göçerimi, kaizen maliyetleme, eşzamanlı maliyetleme, kıyaslama, dengeli sonuç kartı, irdeleme analizleri, dış kaynaktan yararlanma şeklindedir.)

Maliyet azaltımında işletmelerin değer mühendisliğinden genellikle yararlandıkları görülmektedir. Değer mühendisliği ile ürünün değerini artırmak amacıyla müşteri beklentilerine göre ihtiyaç duyulan fonksiyonlar yeniden gözden geçirilip daha düşük bir maliyete ulaşmayı sağlayacak tasarım yapılmaktadır. İşletmeler maliyet azaltımında kalite fonksiyon göçeriminden genellikle yararlanmaktadır. Kalite fonksiyon göçerimi müşterileri ürünün tasarım sürecinin başında dikkate almaktadır. Ürün/hizmetlerin müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre tasarlanması gerektiğini savunmaktadır. Bu yönüyle hedef maliyetleme yöntemiyle benzerdir.

Hedef maliyetin belirlenip, hedef maliyete ulaşabilmek için üretim aşamalarında sürekli iyileştirmeler yapılan bir süreç ve hedef maliyetleme yönteminin ana bileşenlerinden biri olan kaizen maliyetlemeden iki işletme maliyet azaltma çalışmalarında genellikle yararlandıklarını belirtmişlerdir. İşletmelerin üçü her zaman maliyet azaltımında eş zamanlı maliyetleme yaklaşımını ana bileşen olarak uygulamaktadır. Maliyet azaltımında işletmelerin üçü, her zaman kıyaslama (benchmarking) aracından yararlandığını belirtmektedir. Havayolu işletmelerinde maliyetin önemli bir rekabet aracı olması nedeniyle kıyaslama, işletmelere sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlama noktasında çok önemli avantajlar sunabilmektedir.

Dengeli sonuç kartını maliyet azaltma ana bileşeni olarak bir işletmenin her zaman uyguladığı görülmektedir. Çok sayıda havayolu işletmesinin faaliyet gösterdiği, düşük kâr oranlarıyla yoğun rekabetin yaşandığı bir ortamda, havayolu işletmeleri ayakta kalabilmek için, değişen koşullara hızlı bir şekilde uyum sağlamak zorundadır. Havayolu işletmeleri, şimdiki ve gelecekteki performanslarını çok boyutlu olarak değerlendirebilecekleri performans yönetimine gereksinim duymaktadır. Rekabet üstünlüğü

sağlamada hedef maliyetleme yönteminin uygulanması aşamasında dengeli sonuç kartı yöntemi faydalı bir araç olmaktadır. İşletmelerin ikisi maliyet azaltma çalışmalarında irdeleme analizlerini her zaman kullandıklarını belirtmiştir. İrdeleme analizleri ile rakiplerin ürünleri her yönüyle tanınabilmektedir. Bu yaklaşım ile müşterilerin istekleri daha iyi belirlenecek, müşteri odaklı ürün tasarımını amaçlayan hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği artacaktır.

Havayolu işletmeleri temel yeteneklerine, havayolu hizmet ağında faaliyet göstermeye, odaklanmakta temel yetenekler dışında kalan faaliyetleri dış kaynaklardan temin etmektedir. Havayolu işletmelerinde bakım hizmetleri önemli bir maliyet kalemi olması nedeniyle bakım faaliyetlerini bu konuda uzman diğer işletmelerden satın alarak gerçekleştirmektedir.

İşletmenizde çalışanların maliyet tahminine ve maliyet azaltma sürecine katılma durumlarını belirtiniz.

Araştırmaya katılan işletmelerde, çalışanların maliyet tahmini ve maliyet azaltma süreçlerine katılma durumları şöyle özetlenebilir; üç işletme muhasebe-finance departmanını, üç işletme satış ve pazarlama departmanını her zaman, iki işletme ürün planlama departmanını bazen, üç işletme satın alma departmanını her zaman, iki işletme üretimi hiçbir zaman, iki işletme kalite kontrolü her zaman, iki işletme dağıtım ve lojistik bölümünü her zaman, üç işletme tedarikçileri her zaman ve işletmelerin tümü üst yönetimi her zaman maliyet belirleme sürecine dahil ettiklerini belirtmiştir.

Hedef maliyetleme uygulamasında başarı için, değer zinciri üyelerinin sürece katılımına gereksinim vardır. İşletmeler hedef maliyetlere ulaşabilmek için ürünün temel tasarımından üretimine kadar sorumlu olan, üretim ve tasarım mühendisliği, fiili üretim, satın alma, maliyet muhasebesi, pazarlama ve diğer hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiple birlikte çalışmak durumundadır. Hedef maliyetlemenin ilkelerinden olan geniş kapsamlı katılım, bu noktada önem taşımaktadır.

4.4. Hedef Maliyetleme Yönteminin Kullanımı ile İlgili Soruların Değerlendirilmesi

Aşağıdakilerden hangisini hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda engel olarak görüyorsunuz? Önem derecesine göre belirtiniz. (Bu soruda verilen seçenekler; yöntemin bilinmemesi, yöntemin işletmeye uygun olmaması, üst yönetimin destek vermemesi, eğitim ve deneyim yetersizliği, bölümler arası işbirliği sağlamanın zorluğu, çalışanların direnç göstermesi, yöntemin yarar sağlamayacağı düşüncesi, muhasebe sisteminin yetersizliği, kaynak yetersizliği, müşteri verisine ulaşamaması, mevcut sistemin yeterince iyi olduğu düşüncesi, yarar sağlasa bile olumlu bir karşılığının olmayacağı düşüncesi şeklindedir.)

Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını en düşük ortalama (3,2) sahip olması nedeniyle en olumsuz etkileyecek faktör “işletmemizde hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkânlardan sıkça yararlanıldığı” şeklinde belirtilmiştir. Ortalama 4,4 ile “Maliyet düşürmede en iyi dönem tasarım ve üretim aşaması olduğu” ve “Sektörde yeni bir ürünün/hizmetin satış fiyatının üretim yapılmadan önce belirlenmesinin mümkün olduğu” görüşleri, hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda en olumlu yönde etkileyecek iki faktör olarak belirlenmiştir.

Hedef maliyetleme yönteminin otomotiv sanayi dalında uygulanabilirliği konusunda ise engel olarak görülen etmen “sektörde yeni bir ürünün satış fiyatının üretim yapılmadan önce belirlenmesinin mümkün olmadığı”dır. Yöntemin otomotiv sanayi dalında uygulanabilirliğini olumlu yönde etkileyen faktör “işletmelerde yapılan maliyet azaltımı ve yönetim faaliyetleri ile bölümler arası işbirliği hakkında çalışanlara gerekli her türlü bilgi ve eğitim sağlandığı”dır (Bozdemir ve Orhan, 2011: 178). Konaklama işletmeleri üzerine yapılan bir araştırmada da benzer tespit yapılmış; yöntemin konaklama işletmelerinde uygulanmamasının nedeni olarak; yöntemin konaklama işletmeleri için uygun olmaması ve yeterince bilinmemesi gösterilmiştir (Acar ve Şenol, 2014). Orman fidanlık işletmelerinde ise yöntemin uygulanabileceği ve nasıl uygulanması gerektiği bir model eşliğinde ortaya konulmuştur (Alkan, 2003:302). Başka bir çalışmada da ev tekstili-mobilya sektöründe hedef maliyetlemenin uygulanabileceği ve bunun için yöntem hakkında bilgi ve personel eğitiminin giderilmesi gerekliliği ortaya konulmuştur (Haşasoğlu, 2011:121). Bu durum, hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği ile ilgili olarak farklı sektörlerde farklı sonuçların ortaya çıktığını göstermektedir.

Hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda önemli engel olarak görülen etmenler; çalışanların değişime karşı çıkması, eğitim ve deneyim yetersizliği, yöntemin kullanılmasından herhangi bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi, bölümler arası iş birliği sağlamanın zorluğu şeklinde sıralanabilir. Kullanılan muhasebe sisteminin yeterli kabul edilmesi, hedef maliyetlemenin havayolu işletmelerinde uygulanabilirliği bakımından engel olmadığı şeklindedir. Katılımcılardan üçü yöntemin, işletme yapısına uygun olmadığı görüşündedir. Yine katılımcıların üçü hedef maliyetleme kullanımının yarar getirmeyeceği görüşünü belirtmiştir.

Eğer katılımcılarla yüz yüze görüşme imkânı olsaydı, bu konuda muhtemelen farklı saptamalar da yapılabilirdi. Genel olarak insanların alışageldikleri iş yapma şekillerinin değişmesinden hoşlanmadıkları, hatta bu konuda ne ile karşılaşacakları hakkındaki belirsizlik nedeniyle belli oranda değişime direnç gösterdikleri de bilinen bir gerçektir. Bununla birlikte her yeni uygulamanın getirdiği maliyet ve bünyesinde barındırdığı

riskler olacaktır. Özellikle üst yönetimlerin, işleyen sistemi bozmama konusunda temkinli oldukları, değişim yanlısı yöneticilerin ise uygulamacılardan gelen direnç ile karşılaşma olasılıklarının yüksek olduğu söylenebilir.

Hedef maliyetleme yöntemi mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabilir mi?

Araştırmaya katılan işletmelerin mevcut maliyet muhasebesi sistemlerine dair soruya üç işletme cevap vermiştir. İki işletme ise soruyu cevapsız bırakmıştır. İşletmelerin uyguladığı maliyet muhasebesi sistemleri birbirinden farklı olup; tam maliyetleme, değişken maliyetleme, normal maliyetleme şeklindedir. İşletmelerden biri dışında, hedef maliyetlemenin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabileceği ifade edilmiştir.

İşletmenizde kaç yıldır hedef maliyetleme yöntemini kullanmaktasınız?

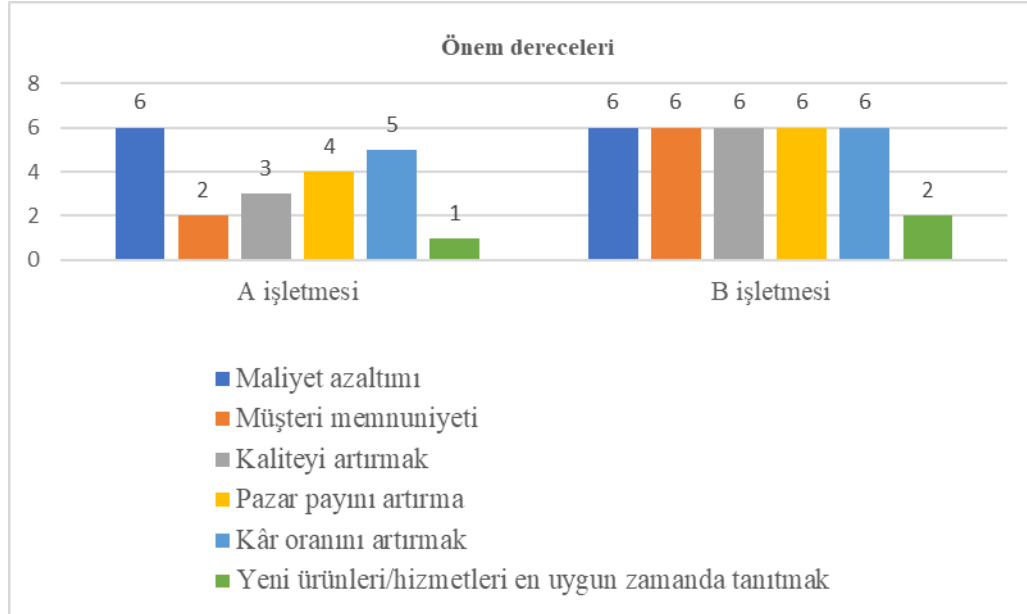
Hedef maliyetleme yöntemini uygulayan iki işletme tespit edilmiştir. Birinci işletme 5 yıldan fazla süredir, ikinci işletme ise 4-5 yıldır hedef maliyetleme yöntemini kullandıklarını belirtmiştir. Buradan hareketle yöntemin havayolu işletmelerinde kullanımının yeni olduğu söylenebilir. Araştırmaya katılan işletmelerden dördü hedef maliyetleme yönteminin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabileceğini, biri ise uygulanamayacağını belirtmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden ikisinin hedef maliyetleme yönteminin kullanımına yönelik sorulara olumlu yanıt verdikleri belirlenmiştir. İşletmelerin “hangi maliyet muhasebesi yöntemini kullanıyorsunuz” sorusuna normal maliyetleme yöntemi yanıtını verdikleri ve hedef maliyetleme kullanımına yönelik sorulara da verdikleri cevapla hedef maliyetleme yöntemini kullandıkları anlaşılmaktadır. Buradan hareketle hedef maliyetleme yönteminin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulanabilir olduğu görülmektedir.

İşletmenizde hedef maliyetleme yöntemini kullanıyorsanız sağladığı faydalara katılma düzeyinizi belirtiniz.

Araştırma kapsamındaki katılımcı sayısının az olması ve yöntemin nispeten kısa süreli uygulanmakta oluşu, bu konudaki beklentimizi tam karşılamamakla birlikte, verilen cevaplardan çıkarılan sonuçların da olumlu olduğu söylenebilir. Hedef maliyetleme yönteminin havayolu işletmelerince kullanılmasının yararlı olacağı ve bu konuda işletme yetkililerinin, yöntemin uygulanmasıyla elde edilebilecek kazanımlar konusunda bilgilendirilmesi gereği vurgulanabilir.

Hedef maliyetleme yöntemini kullanıyorsanız kullanım amacınızı öncelik durumuna göre 1'den 6'ya doğru sıralayınız. (Bu soruda; maliyetleri azaltma, müşteri memnuniyetini artırma, kaliteyi artırma, pazar payını artırma, kâr oranını artırma, yeni ürünü/hizmeti en uygun zamanda tanıtma seçenekleri verilmiştir.)

Hedef maliyetleme uygulayan işletmelere bu yöntem ile başarmak istedikleri amaç düzeyini ölçmek için verilen faktörleri; 1 en önemsiz, 6 en önemli olacak şekilde değerlendirmeleri istenmiştir. Hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmeler A ve B olarak kodlanmıştır. Bu işletmelerin başarmak istedikleri amaçların önem düzeyleri Şekil 2’de gösterilmektedir.



Şekil 2: İşletmelerin hedef maliyetleme ile başarmak istedikleri amaçların önem düzeyi

Hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmelerin her ikisinde de maliyet azaltmanın en önemli amaç olduğu belirlenmiştir. A işletmesinin başarmak istediği amaçlara verdiği önem derecesinin sıralaması şu şekildedir: Maliyetleri azaltmak (6), kâr oranını artırmak (5), pazar payını artırmak (4), kaliteyi artırmak (3), müşteri memnuniyeti (2), yeni ürün/hizmetleri en uygun zamanda tanıtmak (1). Maliyet azaltımı ile kâr oranları artırılır, kaliteyi artırmak suretiyle de müşteri memnuniyetinde artış sağlanır. Yeni ürün/hizmetin en uygun zamanda tanıtımının yapılması ile pazar payı artar. İşletme için önemli amaçlardan biri olan kâr oranını artırma bu yollarla gerçekleşecektir. B işletmesi ise yeni ürünleri en uygun zamanda tanıtmak (2) amacını önemsiz olarak değerlendirirken, diğer amaçların hepsini en önemli (6) olarak değerlendirmiştir. Bu iki işletme yetkilisinin tercihleri arasında, hedef maliyeti uygulama amaçlarında etkili faktörlerin sıralaması bakımından önemli bir farklılık ortaya çıkmıştır.

5. SONUÇ

Hedef maliyetleme yönteminin başarıyla uygulanabilmesi için iyi işleyen bir ekonomik sistem, fiyat istikrarı, şeffaf piyasa kuralları, gelişmiş üretim teknikleri, güçlü tedarik zinciri, yüksek kaliteli işgücü, kurum içi güçlü işbirliği ve çalışma disiplini, güçlü bir örgüt kültürü ve katılımcı yönetim anlayışı gibi özelliklerin bir araya getirilmiş olması gerekmektedir. Tabii her şey yolundaysa hangi yöntemin uygulanacağını bir önemi de kalmayabilir. Ancak teorik olarak sayılanların mevcudiyeti oranında hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği ya da uygulama başarısının artacağı söylenebilir.

Havayolu pazar bölümlerinde müşteri istek ve ihtiyaçları farklılık göstermektedir. Buna karşılık havayolu işletmeleri genel olarak sunulan hizmetlerde farklılaştırmaya giderek rekabet üstünlüğü elde etmek istemektedir. Bu rekabet koşullarında, işletme yöneticilerinin maliyete göre satış fiyatını belirleyen geleneksel maliyet yönetimi yerine; maliyetin satış fiyatı ve kâra göre belirlenmesini savunan hedef maliyetleme yönteminden yararlanması önerilmektedir.

Türkiye’de faaliyet gösteren havayolu işletmelerinin hedef maliyetleme yöntemi uygulama düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Araştırmaya katılan beş havayolu işletmesinden ikisinde hedef maliyetleme yönteminin mevcut muhasebe sistemi içinde uygulandığı, diğer üçünde ise hedef maliyetleme yönteminin uygulanmadığı belirtilmiştir.

Buna karşılık yöntemi uygulamadıklarını belirten işletmelerin hedef maliyetlemenin bazı ilke ve özelliklerine uygun çalışmalar yaptığı belirlenmiştir. Katılımcılar, rekabet araçlarından en fazla maliyete önem verdiklerini belirtmişlerdir. Bu işletmeler yeni hizmetin satış fiyatını, pazardaki benzerlerinin fiyatlarına göre kıyaslama yaparak, müşteri beklentilerini tedarikçiler ve satıcılardan geribildirim yolu ve tasarım öncesi pazar araştırmasıyla belirlemektedirler. İşletmeler rekabet stratejilerinden müşteri için değer yaratacak hizmetleri keşfedip geliştirmeyi amaçlayan farklılaştırma stratejisini de tercih etmektedirler.

Havayolu işletmelerinin doğrudan işletme maliyetlerinin, toplam maliyetleri içinde önemli paya sahip olduğu görülmektedir. Havayolu işletmelerinde hizmet özelliklerinin saptanmasında belirleyici faktörün pazar rekabet düzeyi olduğu ve maliyet azaltma çalışmalarında hedef maliyetlemenin ana bileşenlerinden genellikle yararlandığı anlaşılmaktadır. Havayolu sektöründe pazara sunulacak yeni hizmet satış fiyatının, üretim yapılmadan önce belirlenebileceği ifade edilmektedir. Hedef maliyet yöntemi uygulaması ile müşterilerin talep ve beklentilerinin karşılanması kolaylaşmakta, hizmet üretim maliyetleri azalmakta, böylece kârlılık açısından daha isabetli bir pazarlama politikası belirlenebilmektedir.

Araştırma ile elde edilen bulgulardan hedef maliyetleme yöntemini uygulamadıklarını belirten işletmelerin hedef maliyetleme ilkelerinin çoğuna uygun hareket etmesi de araştırmanın ilginç sonuçlarından biri olmuştur. İşletmelerde değer zinciri üyelerinin maliyet tahmini ve maliyet azaltma sürecine katılım göstermeleri ile hedef maliyetleme yönteminin geniş kapsamlı katılım ilkesini karşıladığı görülmektedir. Bu işletmelerin müşteri beklentilerinin tedarikçilerden geribildirimle ve tasarım öncesi pazar araştırmasıyla belirlenmesi ile de müşteri üzerinde odaklanma ilkesini benimsedikleri anlaşılmaktadır. Böylece yöntemi uygulamayan işletmelerin hedef maliyetleme yönteminin ana bileşenlerinden yararlandığı görülmektedir.

Araştırma sonucu elde edilen bilgiler ışığında, havayolu işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabileceği ve kısmen uygulandığı kanaati oluşmuştur. Özellikle hava kargo işletmeleri için yöntemin uygulanmasının detayları araştırılabilir. Böylece işletmelerin faaliyette buldukları pazarda rekabet gücü elde edebilmesi için, yeni geliştirilen hizmetin kâr oranının satışların kârlılığına göre belirlenebileceği, sunulan hizmetlerin özelliklerinin belirlenmesinde müşteri beklentilerinin öncelikle dikkate alınmasının müşteri memnuniyetini ve kârlılığı artırmada etkili olacağı, hedef maliyetleme ve benzeri yeniliklerin işletmelerde uygulanmasında çalışanların değişime kolay uyum sağlayabilmesi için eğitim ve motivasyon artırıcı uygulamalara önem verilmesinin yerinde olacağı önerilmektedir. Çünkü araştırma bulgularında, yöntemin uygulanmamasının ana nedenleri olarak, yöntem hakkında yeterince bilgi sahibi olunmaması ve bunun için gerekli eğitimlerin zaman kaybı olarak görülmesi şeklindeki görüşler öne çıkmıştır.

Havayolu işletmeleri hedef maliyetleme yöntemini uygulayarak sunulan hizmetin yaşam dönemi boyunca maliyetini azaltmakla birlikte, rekabet üstünlüğü ile kârlılığını da artırabilecektir. Hedef maliyetlemeden beklenen yararın sağlanabilmesi için, işletmenin muhasebe sisteminde sürekli iyileştirme yapılarak, yöntemin başarıyla uygulanması için sistemin hem teknolojik hem de insan kaynağı yönünün güçlendirildiği bir çalışma ortamı sağlanabilir.

KAYNAKÇA

Acar, D. ve Alkan, H. (2003). Üretim Maliyetinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 5 (1), 21-36.

Acar, D. ve Şenol, H. (2014). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(20), 1-25.

Akın O. ve Onat O. K. (2016). Modern Maliyet Yönetimi Teknikleri ve 2000-2014 Döneminde Bu Teknikleri Ele Alan Lisansüstü Tezler Dair Bir Değerlendirme. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 3(5), 6-15.

Alkan, H. (2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği (Yayımlanmamış Doktora Tezi). *Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.

Ata, F. (2014). Hedef Maliyetleme ve İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Analizi (Yayımlanmamış Doktora Tezi). *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.

Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 22(1), 293-309.

Bağcı, H. ve Gerece, E. (2017). Havayolu İşletmelerinde Havaaracı Bakım Faaliyetlerinin Dış Kaynaklardan Temin Edilmesi: Ortaya Çıkması Muhtemel Emniyet Tehlikelerinin Belirlenmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 86-108.

Bahşi, C. G. ve Can, A. V. (2001). Hedef Maliyetleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (4), 47-64.

Baki, A. Ve Gökçek, T. (2012). Karma Yöntem Araştırmalarına Genel Bir Bakış. *Electronic Journal of Social Sciences*, 11(42), 1-21.

Bayazıtlı, E. ve Koçsoy, M. (2009). Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 58-75.

Bozdemir, E. ve Orhan, M. S. (2011). Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 163-179.

Büyükmirza K. (2009). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Can, A. V. (2004). *Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama*. Adapazarı: Sakarya Kitabevi.

Creswell, J. W. (2003). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (2nd ed.), Thousand Oaks, CA: Sage.

Erdoğan, D. (2018). Havacılık İşletmelerinde Performans Yönetimi, (Edt. A.A. Karagül) Havacılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları. Eskişehir: *Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını*.

- Fry, J., Humphreys, I., & Francis, G. (2005). Benchmarking in Civil Aviation: Some Empirical Evidence. *Benchmarking: An International Journal*, 12(2), 125-137.
- Gerede; E. (2015). Havayolu Taşımacılığı ve Ekonomik Düzenlemeler: Teori ve Türkiye Uygulaması. SHGM Ya.No. HUD/T-01
- Gerede, E. (2011). Türkiye'deki Havayolu Taşımacılığına İlişkin Ekonomik Düzenlemelerin Havayolu İşletmelerine Etkisinin Değerlendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(2), 505-537.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haşasoğlu, U. (2011). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Horngren, C.T., Datar, S.M., & Rojan, M.V. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Pearson Education Limited.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Köroğlu, Ç., Erkan, D. ve Erincik, A. (2019). Hedef Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (2), 301-315.
- Kutay, N. ve Akkaya, G. C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 15(2), 1-15.
- Öter, Z. ve Tütüncü, Ö. (2001). Turizm İşletmelerinde Kalite Fonksiyon Göçerimi: Seyahat Acentelerine Yönelik Varsayımsal Bir Yaklaşım. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), 95-117.
- Terzi, A. (2021). Hedef Maliyetleme Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar ve Çok Boyutlu Nedenleri Üzerine Bir Tartışma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(1), 363-395.
- Türk Sivil Havacılık Kanunu (1983). 2920 sayılı Kanun (R.G. tarih: 19.10.1983, sayı: 18196).
- Yalçınkaya, A. ve Adiller, L. (2011). Havayolu İşletmelerinde Benchmarking: Türkiye'de Faaliyet Gösteren Havayolu İşletmelerinde Bir Uygulama. *Saraybosna: Uluslararası 9. Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi*, 2700-2709.
- Yükçü, S. (1999). Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1(3), 1-11.

Yüksel, S. ve Gerede E. (2012). Türkiye’de Havaaracı Bakım Faaliyetlerinde Dış Kaynak Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. *Eskişehir Osmangazi Üni. İ.İ.B.F. Dergisi*, 7(1), 121-153.

