



T.C.  
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

STRATEJİK MALİYET YÖNETİM ARACI: HEDEF MALİYETLEME

Uğur HAŞAŞOĞLU

İşletme Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

**KARAMAN – 2011**





T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

STRATEJİK MALİYET YÖNETİM ARACI: HEDEF MALİYETLEME

Uğur HAŞAŞOĞLU

İşletme Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Yrd. Doç.Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

**KARAMAN – 2011**

## STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ ARACI:HEDEF MALİYETLEME

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 21. / 07 / 2011

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

İmzası

Başkan : Yrd.Doç.Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ.

Üye : Yrd.Doç.Dr. Selda BAŞARAN ALAGÖZ.

Üye : Yrd.Doç.Dr. Sinem YAPAR SAÇIK



Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 07.07.2011 tarih ve 21/234 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Osman ÇEVİK  
Fast. Müd. V.



Müdür  
İmza

## ÖNSÖZ

Çalışmanın amacı Stratejik Maliyet Yönetiminin bir enstrümanı olan Hedef Maliyetleme Yöntemini teorik bazda inceleyerek Ev Tekstili mobilya sektöründe Hedef Maliyetlemenin uygulanabilirliğini ortaya koymaktır.

Yüksek lisans öğrenimim süresince bana emeği geçen tüm hocalarıma, bu tez çalışmamda tez danışmanlığımı yapan, bilimsel olarak yardım ve katkılarını esirgemeyen hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ' ye, özellikle yetişmeme, eğitime ve öğrenimime katkıları olan başta aileme, babam Durmuş, annem Gülsen ve kardeşlerim Esra ve Vakıf HAŞAŞOĞLU' na, çalışmanın uygulama bölümünde desteklerini esirgemeyerek yardımcı olan ERGÜL Ev Tekstili Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş. ailesine, çalışmamın her anında beni yalnız bırakmayan ve yardımcı olan Elif ÖZKALIPÇI' ya ve beni çalışmalarımda motive eden arkadaşım Serkan YILDIRIM' a sonsuz teşekkür ederim.

**Karaman, 2011**

## ÖZET

Ekonomik ve sosyal değişmelerle gelişen ileri teknoloji, yüksek düzeyde ve her geçen gün sertleşen bir rekabet ortamını beraberinde getirmiştir. Bu rekabet ortamı işletmeleri kısa süre içinde, yüksek kaliteli ve düşük maliyetli mamul üretimi hedeflerini aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirmek zorunda bırakmıştır. İşletmeler bu hedeflerine ulaşmada birçok maliyet yönetim tekniklerinden yararlanmaktadır. Hedeflerine ulaşırken işletmelerin yararlandıkları veya yararlanabilecekleri bu tekniklerden biri de stratejik kar ve maliyet planlama aracı ve yönetim sisteminin bir parçası olan Hedef Maliyetleme yöntemidir. 1970'li yıllarda Japon elektronik ve araç üreticileri tarafından geliştirilmiş olan Hedef Maliyetleme, işletmelerin ürünlerini en uygun bir fiyatla müşterilerin isteklerine göre üretmelerine ve mümkün olan en kısa zamanda pazarda satışına olanak sağlamaktadır.

Bu çalışma ile yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi üzerinde doğurduğu etkiler üzerine değinilerek, Maliyet Yönetimi ve Stratejik Maliyet Yönetimi sistemlerinin, Stratejik Maliyet Yönetimi enstrümanı olan Hedef Maliyetleme'nin teorik bazda incelenmesi amaçlanılmaktadır. Ayrıca, Kayseri ilinde ev tekstili mobilya sektöründe faaliyet gösteren işletme üzerinde yapılan bir röportaj çalışması ile Hedef Maliyetleme'nin ev tekstili mobilya sektöründe uygulanabilirliğinin tespiti de amaçlanmıştır.

Yapılan çalışmanın sonuçlarından göre bazı sorunlara rağmen Hedef Maliyetlemenin ev tekstili mobilya sektöründe uygulanabileceği anlaşılmaktadır

**Anahtar Kelimeler:** Hedef maliyetleme, Maliyet yönetimi, Stratejik maliyet yönetimi.

## ABSTRACT

Nowadays, economic, social and technological changes bring forth an oppressive and pressing competitive environment. This competitive environment forces companies to manufacture high-quality and low-cost products in the short run to meet customers' requirements. For the mentioned purpose, the companies derive benefit from numerous cost management techniques. One and important of these cost management techniques is Target Costing methodology that has been cultivated by Japanese electronic and vehicle manufacturers during 1970's. Target Costing methodology enables companies to manufacture products according to their customers' requirements in consideration of appropriate price and time.

In this study, the effects of economic and technological changes on costing and management accounting are discussed and in the light of the discussion, an important strategic cost management instrument, Target Costing methodology is overviewed theoretically. In addition, the report house textile of furniture manufacturers in Kayseri Region, the applicability of Target Costing methodology on furniture manufacturing industry is purposed.

Results of the study show that, despite of some problems, Target Costing methodology can be used in furniture manufacturing industry.

**Keywords:** Target Costing, Cost management, Strategic cost management.

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ASBTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ.....	1

## I.BÖLÜM

### STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

I.1. MALİYET MUHASEBESİ KAVRAMI.....	5
I.1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı.....	5
I.1.2. Maliyet Muhasebesinin Gelişimi Aşamaları.....	6
I.2.MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI.....	8
I.2.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı.....	8
I.2.2. Maliyet Yönetiminin ilgili Olduğu Alanlar.....	10
I.2.3.Maliyet Muhasebesi ile Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması.....	12
I.3. MALİYET YÖNETİM TÜRLERİ.....	16
I.3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	16
I.3.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Amacı.....	17
I.3.1.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramının Ortaya Çıkışı.....	19
I.3.1.2.1.Değerler Zinciri Analizi.....	19



I.3.1.2.2. Stratejik Konum Analizi.....	20
I.3.1.2.3. Maliyet Etkenleri Analizi.....	22
I.3.1.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri.....	23
I.3.1.4 .Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yöntemine Geçiş.....	24
I.3.2.Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi.....	27
I.3.3.Tam Zamanında Maliyet Yönetimi.....	30
I.3.4.Ürün Yaşam Döneminde Maliyet Yönetimi.....	32
I.3.5.Hedef Maliyet Yönetimi.....	34
I.3.6. Kaizen Maliyet Yönetimi.....	36
I.4.STRATEJİK KONTROL SİSTEMLERİ.....	38
I.4.1. Rekabet Aracı Olarak Kalite.....	39
I.4.2. Rekabet Aracı Olarak Zaman.....	39
I.4.3. Rekabet Aracı Olarak Maliyet.....	41

## II.BÖLÜM

### HEDEF MALİYETLEME

II.1. Hedef Maliyetlemenin Kavramı.....	43
II.1.1 Hedef Maliyetlemenin Tanımı.....	43
II.1.2. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi.....	44
II.1.3. Hedef Maliyetlemenin Kullanılma Nedenleri .....	47
II.1..4.Hedef Maliyetlemenin Amaçları.....	50
II.1.5. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri ve nitelikleri.....	51
II.1.6. Hedef Maliyetlemenin Başarısını Etkileyen Faktörler ve Uygulanan Bazı Teknikler.....	53
II.1.6.1. Tedarikçilerin Katılımı.....	54
II.1.6.2. Eş Zamanlı Tasarım.....	54

II.1.6.3. Müşteri Talepleri.....	55
II.1.6.4. Tasarım Basitliği ve Ölçümü.....	55
II.1.6.5. Hedef Maliyetleme Ekibi.....	56
II.1.6.6. Örgüt Kültürü.....	56
II.1.6.7. Diğer Tekniklerden Yararlanma.....	57
II.2. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri.....	57
II.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme.....	58
II.2.2 Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma.....	58
II.2.3. Mamul Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma.....	59
II.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım.....	61
II.2.5. Yaşam Dönemince Maliyet Düşürme.....	61
II.2.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme.....	62
II.3.Hedef Maliyet Yönteminin Türleri.....	62
II.3.1. Pazara Yönelik Maliyetleme (Market-Driven Costing).....	63
II.3.2. Ürüne Yönelik Maliyetleme (Product Level Target Costing).....	64
II.3.3. Birime Yönelik Maliyetleme (Component Level Target Costing.....	64

### **III.BÖLÜM**

#### **HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI VE AŞAMALARI**

III.1. Hedef Maliyetleme Uygulaması.....	66
III.2. Hedef Maliyet Sürecinin Aşamaları.....	69
III.2.1. Hedef Maliyetin Saptanma Yöntemleri.....	72
III.2.1.1. Çıkartma Metodu .....	73
III.2.1.2. Toplama Metodu.....	75
III.2.1.2.1. Benzer Ürünlerin Esas Alınması.....	75
III.2.1.2.2. Dizayn Özelliklerinin Esas Alınması.....	76

III.2.1.2.3.Yeni Yaklaşımların Esas Alınması.....	77
III.2.1.3. Kombinasyon Metodu.....	77
III.2.2. Hedef Maliyetin Ayrışılması.....	78
III.3. Geleneksel Maliyet Yöntemi ile Hedef Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması...85	
III.3.1. Maliyet Artı Yöntemi İle Karşılaştırma.....	86
III.3.2. Standart Maliyet Yöntemi İle Karşılaştırma.....	87
III.4. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler.....	90
III.4.1. Ürün Yapısı.....	90
III.4.2. Müşteri Türü.....	91
III.4.3. Taşeronlar ve Parça Tedarikçileri.....	92
III.4.4. Özel Ürün ve Durum Analizi.....	92
III.5.Hedef maliyetlemenin Yararları.....	93
III.6.Hedef Maliyetlemenin İşletmelerde Kullanılması Durumunda Karşılaşabilecek Problemler.....	93
III.7. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları.....	95

## **IV. BÖLÜM**

### **MOBİLYA SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI**

IV.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	97
IV.2.Araştırmanın Kapsamı.....	98
IV.3. Araştırmanın Yöntemi.....	99
IV.4. Araştırma Bulguları ve Röportaj Soruları.....	99
IV.5. Araştırma Bulguların Değerlendirmesi.....	107
<b>SONUÇ</b> .....	119
<b>KAYNAKÇA</b> .....	122

## KISALTMALAR LİSTESİ

**GMM:**Geleneksel Maliyet Muhasebesi

**MY:** Maliyet yönetimi

**MYS :** Maliyet Yönetim Sistemi

**SMY :** Stratejik Maliyet Yönetimi

**HM :** Hedef Maliyetleme

**ABCM :** Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi

**DM :** Değer Mühendisliği

**DZ:** Değer zinciri

**KMY :** Kaizen Maliyetleme Yönetimi

**Ar-ge :**Araştırma Geliştirme

**JIT (Just In Time):** Tam Zamanında Üretim Sistemi

**TZÜ :**Tam Zamanlı Üretim

**AFM:** Ana Fonksiyonların Maliyeti

**EFS:** Ekstra Fonksiyonların Sayısı

**MFS:** Mevcut Fonksiyonların Sayısı

**BDÜ:** Bilgisayar Destekli Üretim

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1.1.</b> Maliyet Muhasebesi ile Maliyet Yönetiminin Hareket Noktaları Karşılaştırması.....	15
<b>Tablo 3.1.</b> Hedef Maliyetleminin uygulama aşamaları.....	71
<b>Tablo 3.2.</b> Hedef maliyet endeksinin sonuçlarının özeti.....	84
<b>Tablo 3.3.</b> Geleneksel Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme Süreçleri Arasındaki Farklar.....	89
<b>Tablo 4.1.</b> ERGÜL EV TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.'nin 2009- 2010 Yıllarına Ait Karşılaştırmalı Gelir Tablosu.....	109
<b>Tablo 4.2.</b> ERGÜL EV TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.'nin 2009-2010 Yıllarına Ait Gelir Tablosu Dikey Yüzde Analizi.....	112
<b>Tablo 4.3.</b> ERGÜL EV TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.'nin 2009- 2010 Yıllarına Ait Üretim Kapasitesini Karşılaştırılması.....	116
<b>Tablo 4.4.</b> ERGÜL EV TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.'nin 2009-2010 Yıllarına Ait Üretim Miktarlarını Karşılaştırılması.....	116

## GİRİŞ

Teknolojik gelişmeler, bilgisayar destekli üretim, üretimde otomasyonun artırılması, işletmelerde özellikle 1980'li yıllardan başlayarak ileri üretim teknolojilerinin kullanılmasına ve yeni yönetim ve üretim yaklaşımlarının uygulanmasına neden olmuştur. Ayrıca, Japon işletmelerinin etkisiyle maliyetlerin düşürülmesi kalitenin yükseltilmesiyle ilgili olarak gerek ülkeler gerekse de işletmeler arasındaki rekabetin yoğunlaşması yeni bir üretim ortamının oluşmasına zemin yaratmıştır. Yeni üretim ortamı ise bir yandan maliyetleme, diğer yandan da yeni maliyet dağıtım sorunlarını ortaya çıkarmıştır. Maliyet dağıtım sorunları işletmelerin stratejik amaçlarıyla uygun olarak yeniden, daha hassas ele alınmaya başlanmış ve bu bakış açısının sonucu olarak yeni maliyet kavramları ve maliyetleme yöntemleri ortaya çıkmıştır

Maliyet yüksekliğiyle ilgili tüm önemli kararlarda geleneksel maliyet muhasebesi sistemleriyle sağlanan bilgilerin yeterli ve güvenilir olmaması, daha doğrusu geleneksel maliyet muhasebesinin birçok konuda yetersiz kalması, maliyetleme ve maliyet dağıtım sorunlarının ortaya çıkmasının temel sebebi sayılmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesinin ürün maliyetlemede sorunlarının olması, birçok konuda yetersiz kalması ve geleneksel sistemlere yapılan eleştiriler sonucunda giderek önemini kaybetmesi ve yoğun rekabet baskısı sonucu ortaya çıkan maliyet baskısı işletmeleri, maliyet oluşumunun geri planındaki nedenlerin analiz edilmesine ve maliyetleri oluşumundan önce kaynağında etkilemeye zorlaması Maliyet Yönetimi yaklaşımını ortaya çıkarmıştır

Ürün fiyatının müşteriler için en önemli satın alma kriterlerinden biri olması ve geleneksel maliyet muhasebesi ve fiyat hesaplamanın bugünkü alıcı pazarları için yeterli olamaması nedeniyle maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi gerekmiştir. Maliyet muhasebesinde stratejiye yönelim ve strateji belirleme, maliyet önderliği stratejisi için destek sağlamaktadır. Maliyet muhasebesinin genişlemesi, maliyet yönetiminin stratejik yararlarıyla stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleriyle olan ilişkilerinden elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejileriyle ilgili olarak, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyiyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren Stratejik Maliyet Yönetimi kavramı geliştirilmiştir.

Stratejik maliyet yönetimi için, uygulayıcılar tarafından çok sayıda enstrüman geliştirilmiştir. Bunlar stratejik maliyet yönetimi enstrümanları olarak ifade edilmektedir. Bu enstrümanlar Hedef Maliyetleme (Target Costing), Maliyet Kıyaslama (Cost Benchmarking), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing) ve Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme (Product Life Cycle Costing)'dir. Ürün yaşam döneminin ilk safhalarında maliyet düşürmeye başlamakta olan ve ürün şekillendirmede pazara ve müşteriye yönelik olmayı amaçlayan Hedef Maliyetleme, stratejik maliyet yönetiminin enstrümantal düzenlemesinin ayaklarından birini oluşturmaktadır

Günümüzde her geçen gün uygulaması yaygınlaşan ve etkin bir maliyet yönetim aracı olan Hedef Maliyetleme 1970'li yıllarda Toyota tarafından geliştirilen ve halen pek

çok Japon ve batılı işletmelerce uygulanmakta olan ve Japon yazarlar tarafından literatüre kazandırılan bir kavramdır. Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını savunan Hedef Maliyetleme Yöntemi, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerinin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir

20. yüzyılın ikinci yarısında Japon bilim adamları tarafından geliştirilen Hedef Maliyetleme işletmelere maliyete dayalı rekabet stratejileri geliştirmelerine olanak sağlamaktadır. Günümüz piyasa koşulları işletmeleri daha fazla kar sağlayarak faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için maliyetlerin düşürülmesi üzerine yoğunlaşmaya zorlamaktır. Geleneksel maliyetlemede üretilen ürünün maliyeti ancak, tasarım ve geliştirme aşamasından sonra belli olurken, Hedef Maliyetlemede maliyetler daha araştırma geliştirme ve tasarım aşamasında belli olmaktadır. Yani, Hedef Maliyetlemede ürünün maliyeti pazardan gelen verilere dayanılarak müşteriye memnun edecek düzeyde belirlemeye imkan sağlamaktadır. Yalnız üretilmesi düşünülen ürünün maliyeti belirlendikten sonra bu maliyet rakamları sınırlarında üretilen ürünün tasarımı yapılır. Bu ise işletmelere istikrarlı maliyet ve fiyatlama politikaları yürüterek devamlı rekabet edebilme şansı tanımaktadır(Ahmadov, 2006: 1-3).

Bu çalışmanın amacı; geleneksel maliyet muhasebesinin küresel rekabet ortamında ürün maliyetlerinin belirlenmesinde ve maliyet azaltımı konusundaki yetersizliklerini ortaya koyarak; yüksek teknolojik, üretim ve istihdam gücüne sahip



etkileşim içinde olduğu diğer sanayi kollarıyla, ülke ekonomisindeki öncü sektörlerden biri olması nedeniyle, ülkenin en önemli sektörlerinden biri olarak kabul edilen Ev tekstili mobilya sektöründe Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanabilirlik düzeyini analiz etmektir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, geleneksel maliyet muhasebesinin yetersiz kaldığı alanlar ve stratejik maliyet yönetimi kavramının ortaya çıkmasının nedenleri, özellikleri, kullanılan teknikler ve yaklaşımlar incelenmiştir. İkinci bölümde, maliyet yöntemi kavramıyla bağlantılı olarak Hedef maliyetleme yönteminin kavramı, gelişimi, özellikleri ve prensipleri incelenmiştir. Üçüncü bölüm ise Hedef Maliyet Yönteminin uygulanması ve aşamaları üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde ise ev tekstili mobilya sektöründe faaliyet yapan bir firma ile hedef maliyetleme yönetimi üzerinde bir röportaj yapılarak firmanın gelir tablosu, üretim miktarı ve kapasite miktarı verileri üzerinde bir takım analiz yapılarak bulguların değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Sonuç kısmında, yapılan bu çalışma ile ilgili genel değerlendirmelere yer verilmiştir.

# I.BÖLÜM

## STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

### I.1. MALİYET MUHASEBESİ KAVRAMI

Bu bölümde Maliyet muhasebesinin tanımı, gelişim aşamaları ve yöntemleri ele alınacaktır.

#### I.1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı

Muhasebe, işletmelerde finansal yapıya sahip olayların ve işlemlerin hesaplanması, kayıt edilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması sürecinde ortaya çıkan bilgilerin, karar vericilerle paylaşılması sürecidir. (Kutay, 2000: 3).

Hem finansal muhasebenin hem de yönetim muhasebesinin bir parçası olarak açıklanan maliyet muhasebesi, üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet unsurlarını; türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları ürün ve hizmet türleri itibariyle belirlemeye ve izlemeye olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir(Karakaya, 2007: 7).

Maliyet muhasebesi, mal ve hizmetlerin üretildiği ve satıldığı ortamlarda; ortaya çıkarılan mamul ve hizmetlere ait tüketilen çeşitli giderleri maliyet unsurlarına göre toplayıp değerlendirme, toplam ve birim maliyetleri ölçme ve raporlama ve analiziyle uğraşır. Maliyet muhasebesi sisteminin ana amacı; planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal, gerekse finansal olmayan bilgilerin sunulmasıdır. Maliyet muhasebesi sisteminde finansal muhasebeden elde edilen bilgiler yardımıyla üretilen mamul maliyetleri hesaplanabilirken; finansal muhasebe sisteminde işletme sorunlarının ortaya konulmasında maliyet muhasebesi sisteminin sunacağı

bilgilere gereksinim vardır. Sonuçta, finansal ve maliyet muhasebesi sistemleri birbirlerini tamamlayan, finansal bilgi sisteminin iki kümesi konumundadırlar(Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 3).

### **I.1.2. Maliyet Muhasebesinin Gelişim Aşamaları**

Maliyet muhasebesi temel işlevi maliyet bilgilerini üretmek ve raporlamaktır. Maliyet muhasebesi kavramı bugünkü anlamda ortaya çıkması ve gelişmesi sanayi devrimi ile başlamıştır. Bu nedenle de maliyet kavramı ağırlıklı olarak sınıai üretimle bütünleşmiştir. Maliyet muhasebesi denince akla gelen ilk şey sınıai üretim işletmeleridir.

Geleneksel anlamda maliyet bilgilerine ağırlıklı olarak finansal tabloların düzenlenmesi açısından ihtiyaç duyulmuştur. Bir başka ifadeyle, maliyet muhasebesi işletme muhasebe sistemi içerisinde bir genel envanter değerlendirme aracı olarak görülmüştür. Bu nedenle de, maliyet muhasebesi çoğu zaman “üretilen mamul maliyetinin hesaplanmasını sağlayan” bir muhasebe türü biçiminde tanımlanmıştır.

Maliyet kavramı ele alınması halinde pazarlama fonksiyonu ile ilgili yapılan faaliyetlerin de maliyet muhasebesi kapsamında incelenmesi gerektiği vurgulanmaktadır.(Akdoğan,1994: 5). Tek düzen muhasebe sisteminde yer alan maliyet hesaplarında bu kapsam, daha geniş olarak ele alınarak yönetim, araştırma ve geliştirme gibi faaliyetleri de içermektedir.

Maliyet muhasebesi tarafından üretilen bu bilgiler aşğıdaki işlevlerin (fonksiyonların) yerine getirilmesini sağlamaktadır.

1. Birim maliyetlerin belirlenmesi
2. Gider kontrolünün sağlanması
3. Planlamanın yapılması

#### 4. Özel amaçlı kararlara yardımcı olunması.

Bu amaçlar, maliyet muhasebesinin işletme içerisindeki fonksiyonlarını da ortaya koymaktadır(Karakaya, 2007: 10-11).

Maliyet muhasebesi, özellikle yöneticilerin karar almasına yardımcı olacak bilgileri sunması nedeniyle, işletmelerde her geçen gün daha da bir öneme sahiptir.

Sayıları artan ve büyüyen üretim işletmelerinde; kapasitesinin ve verimliliğin korunması, zaman zaman türlü biçim ve yöntemlerle ortaya çıkan işletmeler arası rekabetin etkisiz hale getirilmesi sağlayacak önlemlerin alınması ve bir çok verilerin elde edilmesi zorunluluğu artık kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu bağlamda;

- İşletme içi ve veya işletme dışı riskleri daha bilinçle karşılanabilmesi
- Çalışmaların aksatılmadan yürütülebilmesi için üretime başlamadan maliyetin ne olması gerekeceği konusunda bilimsel tahminler yapılması gereği
- Yalnız geçmişteki maliyet hesaplamaları üzerine kurulmuş bir yöntemle geleceğe ait kararların verileceğinin anlaşılmış olması maliyet muhasebesinin önemini artmasında önemli etkenler olmuştur.

Ayrıca artık işletmelerde maliyet muhasebesi, planlamadan kontrole kadar her faaliyetin tamamlayıcı bir parçasıdır. Bu nedenle tedarikle başlayıp, üretimle süren ve pazarlama hatta satış sonrası hizmetler devam eden süreçte, tüm faaliyetlere ait maliyetlerin tamamlanması ve sürekli olarak kontrol altında tutulabilmesi günümüzde işletmeler için hayati bir öneme sahip olmuştur.

## **I.2. MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI**

### **1.2.1.Maliyet Yönetiminin Tanımı**

İşletmelerde yönetim kavramı ile sonradan maliyet karşılaştırılmalarına dayanan maliyet kontrolü asılarak maliyetlerin etkilenmesi boyutu yani maliyet yönetimine ulaşılmıştır. Maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etmenlerini tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve tanımlanmaktadır(Yüzbaşıoğlu, 2004: 392).

Maliyet yönetimi, yöneticiler ve diğer ilgililerin kısa ve uzun vadede kendi planlama ve kontrol fonksiyonlarını icra ederken ortaya çıkan maliyet göstergeleri ile performanslarını ölçmek için kullanılmaktadır. Maliyet sistemleri işletme ile ilgili kararların alınmasında yöneticilere yardımcı olmaktadır. Ancak sistemlerin kendileri maliyet yönetimi değildir, aksine sistemler maliyet yönetimine yardımcı olmaktadır. Bununla beraber, maliyet yönetimi, kısaca “işletme yapı ve faaliyetlerinin, maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesi” olarak tanımlanabilir. Maliyet yönetim kavramıyla beraber, önerilen sistem modelleri ve yeni yöntemler maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarına yeni bir boyut kazandırdı.(Karcıoğlu, 2000: 62).

Geleneksel maliyet muhasebesinin amaçlarından biri “maliyet kontrolü”dür; halbuki günümüzde operatif düzeydeki bu görev aşılarak, maliyetlerin oluşumunu da etkileyen, maliyet yönetimi (Cost Management) önem kazanmıştır(Bilginoğlu,1996: 3).

Yeni teknolojik ve ekonomik değişim ortamlarında maliyet muhasebesinin rolünü tanımlamak üzere, gelişmiş endüstri işletmeleri, bağımsız muhasebe işletmeleri ve hükümet temsilcilerinden oluşan konsorsiyum (Computer Aided Manufacturing-

International; CAM-I) kurulmuştur. Bu birleşmede maliyet yönetimi uzmanlarının fikirleri ve deneyimlerini paylaşacakları bir ortam yaratmak amaç edinilmiştir. Söz konusu çalışma grupları karşılıklı etkileşim sürecinde maliyet yönetimi konusundaki yaklaşımları birleştirmişler ve yeni fikirler uygulanmasını teşvik etmişlerdir. Bu kapsamda çalışmalarını sürdüren konsorsiyum, sonuçları değerlendirmeye yönelik sırasıyla 1986 Kavramsal Tasarım, 1987 Sistem Tasarımı ve 1988 Uygulama olmak üzere yaklaşık birer yıllık dönemlerden oluşan üç safha belirlemiştir. Böylece, maliyet yönetimi kavramının, esas itibarıyla maliyet ve yönetim muhasebesindeki yeni gelişmeler olarak değerlendirilmesi ve mevcut sistemlerin bu gelişmelere paralel olarak yeniden ele alınması gerektiği söylenebilir(Şakrak,1997: 48).

Değişken piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkması veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermek yoluyla sağlanabilir. Zira gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa şartlarında kendiliğinden oluşmaktadır. Rasyonellik bakımından büyük öneme sahip olan verimliliğin, iktisadiliğe dönüşebilmesi de piyasada oluşan fiyat ile ilgili olmaktadır. O halde işletmeler, “Neyi hangi maliyette üretirsem üreteyim, istediğim fiyatta satarım” klasik yaklaşımından kurtulmalı, “Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edebileyim” yaklaşımını hedef edinilmesi gerekmektedir. İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında kantitatif verilerin (gelir ve maliyet) ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet kavramının işletmeler açısından önemi bir kat daha artmakta ve bu değerlerin işletmeler için sağlıklı bir şekilde belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Maliyet yönetimi bir taraftan maliyet belirlemeye hizmet ederken, diğer taraftan da maliyet öğelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede israfın önlenmesi,

performans denetimi, gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır(Alkan, 2001:179).

### **I.2.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar**

Maliyet yönetimi, günümüzde muhasebenin bir alt disiplini olmaktan çıkmış yönetimin bir görevi olmuştur. Zira burada maliyet büyüklüğünün (yüksekliğinin) zamanında belirlenmesi ve nedenleri üzerinde durulması söz konusudur. Maliyet yönetimi; tüm işletmelerde maliyet bilincinin oluşmasına katkı sağlamakta olup, esas olarak ilgili olduğu alanların her biri aşağıda kısaca incelenmiştir (Ceran, 2002: 121).

**Mutlak ve Göreceli Maliyet Düzeyini Etkileme:** İşletmenin toplam maliyetlerinin veya belirli maliyet yerleri maliyetlerinin mutlak tutarlarının düşürülmesi, aynı zamanda göreceli maliyet düzeyinin düşürülmesi demektir. Bu nedenle, kapasiteye ilişkin sabit maliyetlerle, üretimin ve faaliyetlerin değişken maliyetlerinin ayrımı yapılmaktadır. Sabit maliyetlerle ilgili etki, kapasiteye bağlı sabit maliyetlerin kontrol altında tutulmasına bağlıdır. Kapasitenin optimal olarak bölünmesiyle, sabit maliyetler gerekli olan en düşük düzeyde tutulabilir. Sabit maliyet yönetiminde, kapasite düzeyi saptama ve kapasite yapısı iç içe girmiş kavramlardır. Zamana göre belirlenen kapasite yapısıyla, kapasite büyüklüğü sabit maliyetlerin oluşumunda belirleyici faktördür. Büyük makine, küçük makineye göre sürekli olarak daha büyük maliyet bloğuna neden olur, yine iki yıldan fazla süreli kira sözleşmesi sabit maliyet yönetimini olanaksız duruma getirir. Sabit maliyet düzeyinin belirleyicisi, kapasiteyle ilgili kararlardır. Değişken maliyet düzeyinin etkilenmesi, verimliliğin yükseltilmesiyle sağlanır; araçların yakıt tüketiminin veya enerji kullanımının düşürülmesi gibi.

**Maliyet Yapısının Optimizasyonu:** Maliyet yapısı, izlenecek olan politikalar etkilenebilir. Burada potansiyel etki alanlarını şöylece sıralamak olanaklıdır. Bunlar, faktör fiyatları, yardımcı alanlardan dağıtımla gelen tutarlar, değer yaratma faaliyetleri, ürüne bağlı maliyet ilişkileri, direkt ve endirekt maliyetler ilintisi, ürün ömrüne bağlı maliyetlerdir.

**Maliyet Esnekliğinin Optimizasyonu:** Bu tür bir esneklik sabit-değişken maliyet ilişkisini ifade eder; teknoloji ve personel politikası, esnekliği belirler.

**Maliyet Davranışını Etkileme:** Maliyet politikalarına bağlı olarak, uzun dönemde maliyet gelişmelerini etkilemek olanaklıdır.

**Karmaşıklık Maliyetini Etkileme:** Ürün, faaliyet ve kaynak düzeyinde karmaşıklıktan doğan fazla maliyet, standardizasyon ve normlaştırma uygulamasıyla ortadan kaldırılabılır.

**Maliyet Şeffaflığının Sağlanması:** Maliyet dağıtım tablosunda, tüm maliyet türlerinin sabit, değişken ve yarı değişken biçimde gösterilmesi maliyet şeffaflığını yükseltir; tüm alanlardaki hizmet alışverişlerinin, özellikle işletme içi üretim göz önünde bulundurularak rakamlaştırılması gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan etki alanlarından da anlaşılacağı üzere günümüzde amaçlanan “maliyet yönetimi” ürün, faaliyet ve kaynak yönetimi ile gerçekleştirilmektedir. Ürün, faaliyet ve kaynak arasındaki ilişki aşağıdaki gibi gösterilebilir (Bilginöglü, 1994: 4).

**KAYNAKLAR → FAALİYETLER → ÜRÜNLER**

**← Geri Besleme ←**



Üretim sürecinin nihai çıktısı olan ürünler, çeşitli faaliyetleri gerekli kılmakta ve faaliyetler de kıt olan kaynakları tüketmektedir. Kısaca, ürünler faaliyetleri, faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. Bu durumda dünyada kıt olan kaynakların optimum kullanımı için maliyet yönetimi gerekli olup, konunun önemini daha da artırmaktadır. Maliyet kontrolü, fiili maliyetlerin izlenmesini asan bir faaliyet olup, burada sibernetik yönetim ilkesine göre geri besleme ile maliyet kontrolü yapılır ve sapmalar önlenir. İzlenen bu yol maliyet yönetimiyle kısaltılır ve daha da iyileştirilir. Stratejik maliyet kontrolü ile planlama safhasındaki öncelikler incelenir ve maliyetleri etkileme (maliyet yönetimi) faaliyetleri yürütülür. Burada maliyet muhasebesine düşen görev, özel maliyet hesaplamalarına olanak vererek, yönetimin bilgi gereksinimini karşılayacak bir raporlama sistemi oluşturmaktır(Karcıoğlu, 2000: 65-86).

### **I.2.3.Maliyet Muhasebesi ile Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması**

İşletmelerdeki hızlı değişimin geri planında, maliyet muhasebesinde geleneksel yöntemlerin önem kaybından söz edilebilir. Böylece, işletmelerde gittikçe artan bir biçimde stratejiye yönelim gözlenmektedir. Bu durum, maliyet muhasebesinde önemli derecede uzun vadeli planlama anlayışının da gerekli olduğu sonucuna yol açmıştır. Aynı zamanda, strateji seçiminde maliyet muhasebesinin desteğinin artırılması istenmektedir. Strateji seçiminde kantitatif (niceleyici) büyüklüklerin yanında diğerlerinin de, finansal olmayan anahtar faktörler kalite, esneklik ve zaman avantajları gibi göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Maliyet muhasebesinde geleneksel yöntemler, çok defa matematiksel açıdan zor anlaşılabilen faktörlerin sınırlarını dikkate alma konusuyla karşılaşmışlardır. Keza, güncel sistemler kısalan ürün yaşam süreleri eğilimini görmezden gelmektedirler. Bu nedenle, yönetimin artan ihtiyacına göre tam,

doğru ve geniş kapsamlı maliyet yönetimi bilgileri karşılanamamaktadır(Ceran, 2002: 110)

Bu durum, sürekli olarak işletmenin diğer alanlarında değişen çerçeve şartlarının oluşmasına ve üretimde artan yeni teknoloji kullanımına da yol açmıştır. Hızlanan yeni teknoloji kullanımı; müşterilere özel, yeni problem çözümlerine sürekli olanak sağlamaktadır. Teknolojik güçler, işletmelere bir taraftan büyük fırsat potansiyeli oluştururken, diğer taraftan da işletmenin yaşam tehlikesiyle karşı karşıya olma ve varlığını devam ettirememeye krizlerine neden olmaktadır. Bu da işletmedeki mevcut Know-how'un hızlı eskimesi sonucuna yol açmaktadır. Bu durum, özellikle yeni üretim yöntemlerinin kullanımında, bilgi ve iletişim teknolojilerinin ve hem de bilgisayarlarla tümleşik kavramların uygulanması için söz konusu olmaktadır. Gittikçe artan otomasyonlaşma, yükselen tesis, sermaye, yatırım ve üretim yoğunluğunu gerektirmiş ve bununla birlikte işletmeyle ilgili sabit maliyet ve dolaylı maliyet problemlerini artırmıştır. Sonuçta, sözü edilen eğilim ve hem de işletmelerin gittikçe artan bir biçimde pazara yönelmeleri zorunlu olarak organizasyon yapılarının değişmesi sonucunu doğurmuştur, işletmeler, klasik fonksiyonel organizasyon yapısından vazgeçmişler ve faaliyetlerini, pazara uygun bir biçimde faaliyet alanı organizasyonu, daha doğrusu bölümlü organizasyon şeklinde düzenlemişlerdir. Pazarda sağlanan odaklaşma nedeniyle, olanaklı olduğu kadar daha çok değer yaratma zinciri enstrümanları aracılığıyla yükselen maliyet şeffaflığı gerçekleştirilebilir. Bunun için, maliyet muhasebesinin değişen işletme yapılarına uydurulması gerekmektedir. Böylece üretimin olanaklı olduğu kadar verimli kılınması potansiyelleri de tamamen kullanılabilir. Bu durum yalın organizasyon biçimi kurulması ve yerleştirilmesinde de aynı biçimde söz konusu olmaktadır. Böylece “Yalın-X” olarak tanınan kavramların kullanımı ve

uygulanması, sadece üretim alanlarında değil, işletmenin bütün alanlarında gözle görülür bir şekilde gerçekleşmektedir(Ceran, 2002: 111).

Değişime uymaya çalışan işletme yönetiminin maliyet muhasebesinden beklediği nitelikler şöyle sıralanabilir(Bilginoğlu, 1996: 78-79).

- **Bütünleşme:** İşletmenin üretim süreci, işletme içi değer dönüşümü ile ilgili olduğundan, ürün parça listesi veya reçeteden faturalamaya kadar tüm faaliyetleri kapsamı gerekmektedir.
- **Dinamik maliyetleme:** Maliyetleme sisteminin değişim karşısında esnek olması nedeniyle yeni ürünlere, yeni stratejilere açık, dış satım ve yabancı sermayeye uygun olması gerekmektedir.
- **İşletme içi ve dışı bilginin içirilmesi:** Geleneksel maliyet muhasebesi içe dönük niteliktedir (intern muhasebe), ancak dışa dönük başarı değerlemesi yapabilecek özellikte olması gerekmektedir.
- **Davranış yönlendirme:** Maliyet etmenlerini ayrıntılı olarak göstermesi gerekmektedir; ürünler düzeyinde maliyet etmenlerinin, maliyet parametrelerinin gösterildiği “maliyet tabloları” (Cost Tables) buna örnek gösterilebilir.
- **Güncellik:** Maliyetleme sisteminin güncel bilgi verebilmesi gerekmektedir. Bu özellikle ileriye dönük bilgi üretilmesinde önemli bir noktayı oluşturmaktadır.

- **Çok boyutluluk:** Geleneksel maliyet muhasebesinin çok boyutlu nitelik kazanması, tüm işletme verilerinden, değişik amaçlara göre esnek ve dinamik raporlama yapabilmesi ile mümkün olabilmektedir. Böyle bir nitelik maliyet muhasebesini, yönetim bilişim sistemi durumuna getirir ki, bu da çok boyutlu bir veri bankası uygulaması ile sağlanmaktadır.

Yoğun rekabet baskısı ve bu baskı sonucu ortaya çıkan maliyet baskısı, güncel maliyet muhasebesinden istenildiği gibi rekabet pozisyonlarının, müşteri istek ve arzularının da dikkate alınarak taslak safhası ve tasarım safhasında öncelikle maliyetlerin düzenlenebilmesi yoluyla maliyetlerin düşürülmesine ve geleneksel olarak tanımlanan, bilinen ve uygulanan maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet birimi hesabı çerçevesinde maliyet yönetimi enstrümanları tarafından desteklenmesine neden olmuştur. Aşağıdaki Tablo 1.1’de maliyet yönetimi ve geleneksel maliyet muhasebesinin hareket noktaları karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

**Tablo 1.1.** Maliyet Muhasebesi ile Maliyet Yönetiminin Hareket Noktaları Karşılaştırması

<b>Hareket Noktası</b>	<b>Maliyet Muhasebesi</b>	<b>Maliyet Yönetimi</b>
<b>Hedefe Yönelik Olma</b>	İç standart maliyetler	Dış standart maliyetler pazardan izinli hedef maliyet
<b>Maliyet Etkilemenin Temel Noktaları</b>	Önceden belirlenen çerçeve şartlarında maliyetlerin optimize edilmesi	Maliyet düzenleme (müşteri ve rekabete yönelik ürün ve süreç düzenleme)
<b>Standart Maliyet ilişkisi</b>	Maliyet standartlarının elde edilmesi	Maliyet standartlarının Düzeltilmesi ve iyileştirilmesi
<b>Maliyet Bilgileri ilişkisi</b>	Maliyet türü, maliyet yeri, maliyet taşıyıcı (birimi)	Süreçle ilgili kesişme yerlerinin aşılması
<b>Maliyet Sorumluluğu</b>	Özel maliyet yerleri sorumluluğu	Takım ve süreç sorumluluğu
<b>Doğruluk Derecesi</b>	Hesaplamayla ilgili özenli, yüksek ayrıntıya gitme	Maliyet etkileme gereğince öncelikli kararları yeterli derecede ayrıntılaştırma

**Kaynak**(Ceran, 2002: 112)

### **I.3. MALİYET YÖNETİMİ TÜRLERİ**

Maliyet yönetim sistemini bütünleyen yaklaşım ve yöntemlerin gelişmesine esas teşkil eden üç amaç mevcuttur. Her üç amaçta birbiriyle etkileşim içinde olan ve birbirini tanımlayan yaklaşımlardır.

- Küresel rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar alınmasına yardımcı yaklaşımlar
- Kaynak kullanımında kayıpları azaltıp, etkinliği artırmayı hedefleyen yaklaşımlar,
- Mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin daha sağlıklı şekilde hesaplanmasına yönelik yaklaşımlardır.

Maliyet Yönetim Türleri; Stratejik maliyet yönetimi, Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi, Tam zamanında maliyet yönetimi, Mamül yaşam döneminde maliyet yönetimi, Hedef maliyet yönetimi, Kaizen maliyet yönetimi olup 6 tanedir. Aşağıda bunlar detaylı olarak incelenecektir.

#### **I.3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi**

Küreselleşmenin etkisiyle, stratejik yönetimle birlikte stratejik maliyet yönetiminde de (SMY) önemli gelişmeler olmuştur. Stratejik maliyet yönetimi, stratejik yönetimle ilişkili stratejik unsurlara odaklanmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin temel amacı, küresel ölçekli rekabet ortamında, işletmenin rekabet gücünü koruma ve rekabet gücünü artırma amacıyla stratejiler oluşturmaktır(Şakrak, 2002: 97).

SMY, işletmenin karar alma sürecinde finansal bilgiler yanında finansal olmayan bilgiler de sunmaktadır. Küresel ölçekli rekabette, işletmelerin rekabet gücünü arttırmak için finansal olmayan ölçümler daha da önem kazanmaktadır. Stratejik maliyet

yönetimi, işletmenin stratejik konumunda, rakipleriyle olan rekabetini sürekli bir şekilde iyileştirmek için stratejiler üretmektedir. Bu ifadeler ışığında stratejik maliyet yönetimi, "işletmenin misyonunu, amaç ve stratejilerinin gerektirdiği maliyet bilgilerini üretecek maliyet yönetim sisteminin planlanması örgütlenmesi, yönetilmesi, koordine edilmesi ve denetlenmesi çabalarının tümü" olarak ifade edilebilir(Erden, 2003: 255-256).

SMY ile işletmeler, küreselleşmenin işletmelere ve onların dış çevrelerine olan etkilerini analiz etmede daha geniş ve daha uzun vadeli bir bakış açısına sahip olmaktadır. Bu nedenle, stratejik planlama çerçevesinde karşı karşıya bulunulan alternatifler değerlendirilirken, stratejik maliyet yönetiminin analiz sonuçları da karar sürecinin etkin bir unsuru olarak değerlendirilme durumundadır(Karcıoğlu, 2000:72-73).

### **I.3.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Amacı**

SMY'nin kapsamlı bir tanımı Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Certified Management Accountants - ICMA) tarafından yapılmıştır. SMY, işletme stratejileriyle özellikle de, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyi ve yönüyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içermektedir(Ceran, 2002: 162).

SMY, kaynakların tüketimiyle ilgili olarak değerlendirilen müşteriye daha doğrusu pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme olarak da tanımlanabilir. SMY kavramı, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de ele alarak hareket edilmesini, düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da üstün

ürünleri pazara sürerek ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyetlere göre faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir(Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

Literatürde, tanınmış ve önemli yazarlar SMY'ni farklı biçimde ele almışlar ve onun yerine daha çok stratejiye yönelik maliyet yönetimi terimini kullanmışlardır. Stratejiye yönelik maliyet yönetimi, işletmede uzun vadeye yönlendirilmiş etkililik hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadır. Bunun işletmenin maliyet yapısında ulaşılan bütün bilgi detayları tarafından ve elde edilen rekabet avantajına göre araştırma yoluyla desteklenmesi gerekmektedir(Ceran, 2002: 161).

Karar almaya yönelik ve uzun vadeli olarak düzenlenen maliyet yönetiminin hedef grupları her şeyden önce, işletme yöneticisi, finans bölümü yöneticisi, üretim bölümü yöneticisi ve işletmede ayrı ayrı durumda iş verilerek çalıştırılan işletme danışmanları ya da proje yöneticileridir. Bu gruplara, bilgileri (örneğin, maliyet yerleri raporları, özel maliyet yerleri bilgileri gibi) maliyet yönetimi sağlamaktadır. SMY, bütün işletme kollarında (sanayi, hizmet, el sanatları, ticaret ve diğerleri) uygulanabilir. Burada uzun vadeli maliyet planlama ve yönetimi problemiği her bakımdan benzer durumlar göstermektedir. SMY, en üst düzeydeki her yöneticiye şans sunmaktadır ve işletmenin geleceği için gerçekten önemli olan sorunlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Rutin işlerle ilgili aktiviteler ve problemler için genellikle orta ve alt yönetimin üst düzey yöneticileri üzerine temsilci tayin edilebilir. Bu önemli yardım ve stratejik enstrümanların kullanılabilirliği yardımıyla, yol gösterici kararları almak kolayca ve küçük bir hata olasılığıyla gerçekleştirilebilir(Yüzbaşıoğlu, 2004: 402).

### **I.3.1.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramının Ortaya Çıkışı**

SMY'nin doğuşu, her biri stratejik yönetim literatüründe yer almış olan üç önemli konudan kaynaklanmaktadır:

- Değerler Zinciri (Value Chain) Analizi
- Stratejik Konum (Strategic Positioning) Analizi
- Maliyet Etkenleri (Cost Driver) Analizi

#### **I.3.1.2.1. Değerler Zinciri Analizi**

Değer zinciri (DZ) (value chain), tedarikçilerden nihai tüketicilere kadar olan tüm aşamalardaki değer yaratan faaliyetlerin bütünüdür. DZ kavramı, işletmeyi, değer yaratan faaliyetler zincirinden oluşan bir bütünün parçası olarak görmektedir. İşletme, hem kendi bünyesinde yer alan faaliyetleri sürekli iyileştirdiğinde hem de değer zincirinde yer alan diğer işletmelerle ilişkilerini kuvvetlendirdiğinde değer yaratabilmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesi ise maliyet analizine tedarikçilerden başlamakta mal ve hizmetlerin satış aşamasında sona erdirmektedir. Temel amaç, satın alma maliyetleri ile satışlar arasındaki farkı maksimum kılmaktır. Maliyet analizini tedarikçilerden başlatmak ve satış aşamasında sonlandırmak, gerek tedarikçilerle gerekse tüketicilerle kurulan ilişkilerden yararlanma derecesini düşürmektedir (Şakrak ve Hacırüstemoğlu, 2002: 105).

İşletme bir değer yaratıyorsa bu, çevresel bağlılık zinciri ile ortaya çıkmaktadır. İşletme bir yandan kendi içsel faaliyetlerini geliştirmenin yollarını ararken, diğer taraftan da değerler zincirindeki işletmelerle (tüm işletme ve kişilerle) çevresel bağlarını geliştirmeye çalışarak ortaya çıkacak fırsatlarla durumunu güçlendirmesi gerekmektedir.



Değer yaratan kavramını, değer zinciri kavramıyla birlikte düşündüğümüzde, değer yaratan faaliyetlerin ürün/hizmetin kavramsal gelişiminden başlayarak, tasarımı, ilk madde ve malzeme tedariki, üretimi ve pazarlanmasına kadar birbirine bağlı bir sıralama içerisinde olduğu görülmektedir. DZ'nin farklı aşamaları arasındaki ilişkinin anlaşılması için her bir aşamaya bir öncekinin müşterisi gibi bakılması gerekmektedir. Böylece, maliyet etkinliği ile son kullanıcı tatmininin daha da yükseltilmesi sağlanacaktır.

DZ, maliyet düşürme potansiyellerini ortaya çıkarmamaktadır. SMY, buradan hareketle sadece kendine özgü katma değeri değil, toplam DZ'ni kontrol etmek zorundadır(Yüzbaşıoğlu, 2004: 402).

Maliyet analizine satın alma noktasından başlamak, işletmenin satıcıları ile ilişkilerini kullanabilmesine yönelik, bütün fırsatların kaçırılmasına neden olmaktadır. Bu tür fırsatlar, işletme için çok büyük öneme sahip olabilmektedir(Şakrak, 1997: 106).

#### **I.3.1.2.2. Stratejik Konum Analizi**

SMY'de, maliyet analizlerinin rolü, işletmenin rekabet için seçtiği yollara bağlı olarak farklılaşmaktadır. İşletme stratejilerinin maliyet analizi ve kontrolündeki önemine yönelik açıklamalar ve SMY kapsamındaki yaklaşımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir(Titiz ve Çetin, 2000: 133).

- İşletmeler düşük maliyetlere sahip olarak (maliyet liderliği stratejisi) ya da
- Üstün ürünler sunarak (ürün farklılaştırma stratejisi) rekabet edebilmektedirler.

Bu iki yaklaşım, strateji literatüründe geniş kabul gören çok farklı kavramsal yapılara dayanmaktadır. Yönetim muhasebesi alanında stratejik konum alma konuları yeteri kadar incelenmemiştir. Farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejileri, farklı yönetim görüşlerini kapsadığı için, bu stratejiler aynı zamanda farklı maliyet analizi bakış açılarını da kapsamaktadır. Stratejik konum almanın, maliyet analizlerinin rolünü önemli ölçüde nasıl etkileyebildiğinin bir örneği olarak; çok daha özenli bir teknik tasarım ve geliştirme aşamasından geçmiş bir ürüne yapılan yatırım kararı dikkate alınabilir. Maliyet liderliği stratejisini izleyen gelişmiş bir ticari işletmede, özenle belirlenmiş hedef maliyetler, tipik bir yönetim aracı olarak çok önemlidir. Ancak, pazarın etken olduğu, hızla büyüyen ve değişen bir is kolunda, ürün farklılaştırma stratejisini izleyen bir işletme için, hassas olarak belirlenmiş üretim maliyetleri, çok daha az öneme sahip olabilmektedir.

Yönetim kontrol sistemlerini tasarlayanların, kontrolün uygulanacağı stratejik konuların açık uyarılarını değerlendirmeleri gerekmektedir. Ayrıca kontrol sistemlerinin, her organizasyonun dış çevre, teknoloji, strateji, yapı, kültür ve üst yönetim biçimine uygun olarak kurulmaları gerekmektedir. Bu çerçevede, yönetim muhasebesi sisteminin, maliyet kontrolü ve analizlerinde, izlenen stratejileri temel veri olarak kullanan SMY yaklaşımına uygun olarak tasarımı gerekmektedir. Strateji ve kontrol arasındaki bağlantılar aşağıda sıralanan bir dizi düşünce üzerine oturtulabilmektedir(Şakrak, 1997: 110).

- Farklı stratejiler; etkin bir yürütme için farklı görev öncelikleri, farklı başarı anahtarları ile farklı hüner, bakış açısı ve davranışlara gereksinme duymaktadırlar.
- Yönetim kontrol sistemleri, faaliyetleri ölçülen kişilerin davranışlarını etkileyen

ölçümleme sistemleridir.

- Bu çerçevede, kontrol sistemlerinin tasarımındaki sürekli çabaların, strateji ile uyum içinde gerekmektedir.

### **I.3.1.2.3. Maliyet Etkenleri Analizi**

SMY’de, maliyetlerin birbirleriyle birçok yönden ilişkili, çeşitli faktörlerin sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Geleneksel bakış açısına göre; maliyet muhasebesinde maliyet, esas olarak yalnızca tek bir maliyet etkeninin (üretim miktarının) fonksiyonu olmaktadır. Üretim miktarıyla ilişkili maliyet kavramları olarak sabit ve değişken maliyet ayrımı, ortalama ve marjinal maliyet ayrımı, maliyet-hacim kâr analizi, başa baş noktası analizi, esnek bütçeler, katkı payı vb. maliyet literatüründe yaygın olarak kullanıldığı halde, SMY’de üretim miktarı, maliyet yapısının zenginliğini çok az yansıtan bir etken olarak görülmektedir(Titiz ve Çetin, 2000: 134).

SMY, maliyetlerin tek bir maliyet etkeninden değil, birçok maliyet etkeninin birbirleriyle etkileşimi sonucu ortaya çıktığını savunmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesinde ise maliyetler sadece üretim hacmiyle ilişkilendirilmektedir. SMY’ye göre, geleneksel yaklaşımın bu düşüncesi maliyetlerin davranışlarını anlamada çok yetersiz kalmaktadır(Şakrak, 1997: 111).

Muhasebe literatürü, deneyim faktörünü, birçok maliyet etkeninden biri olarak görmek yerine, daha dar kapsamda, maliyetler ile üretim hacmi arasındaki ilişkilerin bir açıklaması olarak görmektedir. Bu da, muhasebede yer alan öğrenme eğilimleri literatüründe de, çıktı düzeyinin (üretim hacminin) temel maliyet etkeni kabul edildiği anlamına gelmektedir. Porter 1985 yılında anlaşılır bir maliyet etkenleri listesi

oluşturmak için, bir yaklaşımda bulunmuştur. Daha sonra da stratejik yönetim literatüründe daha iyi listeler sunulmuştur. Riley listesi yapısal maliyet etkenlerinden oluşmaktadır. Bu bakış açısından; bir işletmenin, her hangi bir ürün grubu için maliyet yapısını etkileyen temel ekonomik yapısı ile ilgili en az beş stratejik seçim söz konusudur(Şakrak, 2000:112-113).

- **Ölçek:** Üretim, AR-GE ve pazarlama kaynaklarına yapılacak yatırımın büyüklüğünün ne kadar olacağı.
- **Kapsam:** Dikey bütünleşme derecesi. Yatay bütünleşme daha çok ölçek ile ilgili olmaktadır.
- **Deneyim:** Tekrarlanan şeylerin geçmişte ne kadar yapıldığı.
- **Teknoloji:** İşletmenin değerler zincirinin aşamalarında hangi teknolojilerin kullanılacağı.
- **Zorluk:** Müşterilere sunulacak ürün ya da hizmet hattının hangi genişlikte olacağı.

Yapısal etkenlerin her biri, ürün maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini kapsamaktadır. Belirli varsayımlardan hareketle, her bir yapısal etkenin maliyet hesabı belirtilebilir.

### **I.3.1.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri**

Strateji, stratejik yönetim ve maliyet yönetimi ilişkisinden yararlanarak SMY'nin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabilir(Aydemir, 2006: 158, Karcioğlu, 2000: 78–79):

- Taktiğin bir parçası olmaktadır. Carl Von Clausewitz'e göre stratejide zaferler yoktur, sadece taktikler zafere götürmektedir. Bununla beraber, işletmelerde maliyet yönetimi stratejinin bir parçası olmadıkça, işletme değerinde radikal ve uzun vadeli bir artış başarılmaktadır.
- **Faaliyetlerin desteklenmesi gerekmektedir.** Ticaret birlikleri ve işçi temsilcilerinin maliyet yönetimine katılmaları gerekmektedir. Etkin ve zamanlı haberleşme, maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesinde önceden geçerli olan şeydir.
- **Bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duymaktadır.**
- **Etkin proje yönetimi gerekmektedir.** Proje lideri veya proje sahibinin işletme süreç yönetimini anlaması ve kendi görevini bir yıldan daha kısa bir süre içerisinde yerine getirmesi gerekmektedir.
- **Bir takım oluşturulması gerekmektedir.** Proje lideri, yaratıcı düşünce yeteneğine sahip kişilerden oluşan bir multidisipliner (çok yönlü disiplin eğitimi) takıma ihtiyaç duymaktadır.
- **Sebatkârlık anlayışı hakim olmaktadır.** Önemli başarılar elde etmiş olan güçlü işletmeler, başarılarını bazen deneyimli yöneticilerin suni olarak yaratmış oldukları sebatkârlık anlayışına atfetmektedirler.

#### **I.3.1.4.Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yöntemine Geçiş**

Maliyet problemleri çoğunlukla stratejik nedenlerle vardır. Bu saptama teori ve pratikte geniş kesimlere yayılmıştır. Oysaki bu durum mevcut maliyet muhasebesi sistemi içine yansımamış ya da yetersiz yansımıştır. Maliyet muhasebesinin genişletilmesiyle, daha doğrusu Maliyet Yönetiminin (MY) stratejik yararlarıyla ilgili olarak çok sayıda maliyet muhasebesi uzmanının talebi olmuştur. Bu durum “Stratejik

ya da “Stratejiye Yönelik Maliyet Yönetimi” sürecinde, uzun vadeli maliyet saptama faktörlerinin temel görevleri için de uygun olmaktadır. Stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve hem de bu faktörlerin birbirlerine olan bağımlılıklarından elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri belirlenebilir ve rekabet avantajları elde edilebilir. MY’de, kısa ve uzun vadeli maliyet saptama faktörlerinin açıklanması ve MY enstrümanlarının ideal tipiyle ilgili bütünlüğe ve maliyetlerin en uygun maliyet yüksekliğine, daha doğrusu en uygun maliyet yapılarına yönelik olarak değiştirilmesi ve amaca uygun bir biçimde etkilenmesi söz konusu olmaktadır (Ceran, 2002: 159).

Yıllardır tam maliyetleme karşısındaki değişken maliyetleme problemi açısından teoride ve uygulamadaki maliyet muhasebesiyle ilgili tartışmalara, çok uzun zamandan bu yana takılıp kalınmış gibi görünmesi sonucunda, işletme uzmanları direkt maliyet sistemi ya da standart maliyet sisteminin uygulanması konusundaki tartışmada iki ayrı kampa bölünmüşlerdir. Bu bağlamda geniş ölçüde doğruluğu kabul edilmeyen tartışma konuları, doğrusu son yıllarda maliyet muhasebesiyle ilgili tartışmaların arkasında bulunan kanıların ve yeni kavramların miktarının artmasına yol açmıştır. Bu tartışmalara, Hedef Maliyetleme, Faaliyete Tabanlı Maliyetleme ve Ürün Yaşam Döneminde Maliyetleme gibi yeni kavramlar egemen olmuştur. Stratejik bir düşünce tarzında, anılan bu kavramlar için taleplerin yükselmesi yanında gittikçe artan bir biçimde SMY’nin gerekliliğinden söz edilebilir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 400-401).

MY’de sorun, yeni bir paradigma ya da yalnızca bir trendin söz konusu olup olmadığı, moda eğilim olan İngilizce terimlerin kullanımı altında bütün çarelere başvurulup, başvurulmadığı üzerinde toplanmaktadır. MY’nin temsilcileri inanmaktadır ki, maliyet etkilemenin yeni bir boyutu söz konusudur ve maliyet etkileme (maliyet yönetimi), maliyetlerin sonradan karşılaştırılmaları (ex-post) üzerine çıkmıştır. MY’nin

özünde, maliyet blokları içindeki etkili maliyet saptama faktörlerinin ortaya çıkarılmasını ve etkilenmesini ve hem de yapıların ve akışların optimize edilmesi söz konusu olmaktadır. MY, buna göre işletme maliyetlerini bilinçli bir biçimde etkilemeye ve yönetmeye yönelik olarak maliyetlerin önceden düzenlenmesi ve operatif kontrolü olarak anlaşılabilir. MY, bu nedenle hem kısa vadeli bileşenleri (geleneksel maliyet yönetimi anlayışı) ve hem de uzun vadeli, stratejik bileşenleri (modern maliyet yönetimi anlayışı) içermektedir(Ceran, 2004: 160).

Piyasa koşullarındaki değişimle birlikte maliyet hacmi, Satış ve araştırma geliştirme bölümlerinde alıcılardan-müşterilerden, satıcı pazarına doğru artmaktadır. Aynı zamanda esnek otomasyonlaşmanın üretim yapılarını değiştirmesi nedeniyle önceden ve sonradan stoklama yapılan üretim alanlarında yer değiştirme işlemi gerçekleşmektedir. Bunun nedeni, maliyet muhasebesinde bir anlam ve önem kaybına bağlanabilir. Maliyet bloğunun küçük bir kısmı her zaman uygun şeklini gösterebilir. Bu nedenle, maliyet muhasebesinden sürekli bir düzeltme ve iyileştirme değil, aksine endirekt alanlar üzerindeki kontrol ufkunun genişletilmesine yönelik “stratejik bir yeni yönelim” talep edilmektedir. Bu yeni yönelim maliyet muhasebesinde kullanımın türünde ve onların değerinin saptanmasında değişen bir paradigma ortaya çıkarmıştır. Muhasebe biliminde stratejiye yönelimle ilgili tartışmalar, stratejik yönetimin gelişmesine reaksiyon olarak 80’li yılların başında başlamıştır. Gerçi maliyetler için uzun vadeli stratejik yönetimin enstrümental esasları, deneyim eğrileri kuralı biçiminde ilk olarak 60’lı yılların hemen öncesinde oluşturulmuştur. Yönetim muhasebesinde ortaya çıkan bu yeni yönelim, 1981 yılında Oxford’da Kenneth SIMMONDS tarafından “Counsils of the Chartered Institute of Management Accountants”in bir sempozyumunda ilk defa stratejik kararlar için maliyet muhasebesi verileri de göz önünde tutularak ana

hatlarıyla anlatılmıştır. Bu yeni yönelim, tam olarak yeni paradigmayla birlikte yeni bir disiplin ortaya çıkarmıştır.

MY'nin özü, maliyet bilgi sistemin içindedir. Bugün özellikle önemli stratejik performans faktörlerine (esneklik, kalite ve zaman avantajı gibi) finansal muhasebe ve Geleneksel Maliyet Muhasebesi (GMM) ile ulaşılamayacağı anlaşılmıştır. Horvath'a göre GMM sistemleri çok defa yönetimde kararlara uygun bilgileri sağlayacak durumda değildir. Bu nedenle Horvath, Operatif (işlevsel) Maliyet Yönetimi (OMY) ve SMY olarak bir ayırım yapmaktadır. Karar alanlarında karar vermede kullanılan bilgiler (örneğin; üretme ya da satın alma kararları) OMY tarafından sağlanırken, yeni karar alanlarının oluşumu, düzenlenmesi ve araştırılmasıyla ilgili bilgiler (planlama ve kontrollerdeki "performans potansiyelleri", stratejilerin düzenlenmesi, değiştirilmesi ve rekabet avantajlarını araştırma gibi) SMY tarafından sağlanmaktadır. Oluşan bu yapısal çerçevede önceden saptanan rekabet durumuna göre düzenlenen üretim programında, belirlenen kapasitelerde maliyetlerin optimize edilmesi amaçlanmaktadır. Belki bu gelişmelerin bir sonucu olarak ağırlık merkezinin OMY'den, SMY'ye doğru kaydığı görülmektedir. SMY, stratejik analiz, strateji formüle etme ve strateji düzenleme için önemli ve anlamlıdır. Burada hammadde kaynaklarının kullanımıyla ilgili stratejik maliyet bilgileri de gerekmektedir(Yüzbaşıoğlu, 2004: 393-394).

### **I.3.2.Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**

Genel anlamda faaliyete dayalı maliyet yöntemi, bir işletme bünyesindeki faaliyetlerin maliyetini hesaplayan ve bu maliyetleri mamullere ve müşterilere yansıtan bir muhasebe teknolojisi olarak tanımlanabilir. Yöntemin temel mantığı, faaliyetlerin belirli maliyetle elde edildiği, mamul ve müşterilerin farklı oranda faaliyet tükettiği



esasına dayanır. Geniş anlamda ise faaliyet tabanlı maliyet sistemi şöyle tanımlanabilir; “Bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, yönetim tarafından hem mamullerle hem de faaliyetlerle ilgili çeşitli amaçlar için kullanılmaktadır (Alkan, 2002: 42-43).

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, maliyetleme sürecinde mamullere odaklanan geleneksel maliyetleme sistemlerinden farklı olarak faaliyetlere odaklanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede kaynak tüketimleri mamuller için değil, faaliyetlerin yürütülmesi için yapılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde faaliyetlerle maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisi kurulmakta ve buna göre faaliyetler sebep, maliyetler ise sonuç olarak değerlendirilmektedir (Parlakkaya, 2004: 232).

İşlem bazında maliyetleme olarak da adlandırılan faaliyet tabanlı maliyetleme kısaca, bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesi amacına dayanmaktadır. Geleneksel maliyet sistemlerinde, doğrudan üretilen mamul ve hizmetler üzerinde yoğunlaşılmasına karşın faaliyet tabanlı maliyetleme, gerçekleştirilen faaliyetlerdeki büyük çeşitlilik ve farklılığı ön planda tutmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme, toplam mamul maliyetini oluşturan indirekt unsurların, diğer bir ifadeyle de genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:25).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) özellikle faaliyet ve süreçlerle ilgili verimlilik araştırmalarında ve faaliyetler- süreçlerde değişiklikler yapma konusunda önemli katkılar sağlamaktadır. FTM bir yandan üretilecek ürün ve hizmetlerin belirlenmesini sağlarken diğer yandan faaliyetler ve süreçlerin performansının artırılması yoluyla verimliliğin artırılmasını amaçlamaktadır( Hacirüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 49).

FTM uygulaması, beraberinde faaliyet tabanlı yönetiminin de ( activity based management) uygulanmasını gerektirmektedir. Faaliyet tabanlı yönetim (FTY), işletmenin sahip olduğu kaynakları daha etkin kullanarak daha fazla çıktı sağlama ve işletmeyi daha iyi bir geleceğe taşıyacak kararların alınmasında aktif bir rol oynama amacını taşımaktadır(Figen, 2003: 64).

FTY, bir örgütün yapmakta olduğu işlere, bu işlerin ne şekilde yapıldığı ve yapılmakta olan işlerin maliyetlerine odaklanarak, işletme yönetimin karar alma sürecinin daha da etkinleştirilmesini amaçlamaktadır. FTY, bir işletmede gerçekleşen faaliyetlerin analiziyle ilgilenmektedir. Faaliyet analizi, işletmede gerçekleşen faaliyetlerin daha iyi anlaşılmasını, faaliyetlerin daha etkin bir şekilde nasıl gerçekleştirileceğini, faaliyetlerin tükettiği kaynakların belirlenmesini ve bu kaynakların yol açtığı maliyetlerin saptanmasını sağlamaktadır(Burak, 2002: 84).

FTY'nin ilk aşamasında, faaliyetler, değer yaratıp yaratmamasına bağlı olarak basit bir ayırımla sınıflandırılmaktadır. Tüketiciler için değer yaratmayan faaliyetlerde kullanılan kaynakların azaltılması, maliyetleri azaltma amacıyla ürünün fonksiyonelliğinin düşürülme riskini azaltmaktadır.

FTM, stratejik maliyet yönetiminin temelidir. FTM maliyetleri tükettikleri kaynaklara bağı olarak ürünlere veya tüketicilere tahsis etmektedir. Böylece, faaliyetlerin kaynakları nasıl tükettiği ortaya çıkacaktır. FTM, bir işletmeyi tüketici ihtiyaçlarını tatmin etmek üzere tasarım edilmiş faaliyetler serisi olarak tanımlamaktadır. Faaliyetler stratejik seçimlerle belirlenmektedir. FTM ve FTY, yöneticilerin işletmenin stratejisi, faaliyetleri ve stratejiyi uygulamak için gerekli kaynaklar arasındaki ilişkiyi anlamalarına yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda FTM ve FTY yöneticilere tüketici stratejisi geliştirme, teknolojik liderlik stratejisi sağlama, anahtar faaliyetleri, süreçleri, maliyet etkenlerini ve gelişim yöntemlerini saptayarak ve analiz ederek fiyatlama stratejisi oluşturma konularında yardımcı olmaktadır.

### **I.3.3.Tam Zamanında Maliyet Yönetimi**

İşletmelerde çeşitli üretim sistemlerinden söz edilebilmektedir. Kullanılan üretim yöntemine göre bir sınıflandırma yapıldığında; birincil üretim, analitik üretim, sentetik üretim, fabrikasyon üretimi ve montaj üretimi söz konusu olmaktadır. Üretim akısına göre yapılan bir sınıflandırma ise, sipariş üretimi, parti üretimi ve sürekli üretim şeklinde gerçekleşmektedir. Son zamanlarda ortaya çıkan ve Japon sistemi olarak adlandırılan JIT (Just-in-Time) üretim sistemi ise bu üretim sistemlerine göre bir takım farklılıklar göstermektedir. Bu üretim sistemine tam zamanında üretim veya kısaca JIT üretim sistemi de denilmektedir (Özkan ve Esmeray, 2002:129).

Tam zamanında üretim sisteminin temelinde, malzemeleri, ara mamulleri ve mamulleri tam ihtiyaç olduğu zaman yaratmak veya teslim almak/teslim etmek bulunmaktadır. Bunun temel faydası, stok seviyesinin ve tedarik süresinin azalmasıdır. Diğer taraftan işletmelerin çok çeşitli ürünler üretmesini ve bunların üretim süreçlerinin

kısa bir hazırlık zamanı ile bir ürünün üretiminden diğerine hızlı bir şekilde geçmeye olanaklı olması, tam zamanında üretim uygulamasını kolaylaştırmaktadır (Acar ve diğerleri, 2006:22).

Tam zamanında üretim sisteminin üretim işlemlerinde belirlediği amaçlar; mamul kalitesini yükseltmek, mamulün maliyetini azaltmak ve mamulün dağıtım imkanlarını arttırmak şeklinde belirlenebilmektedir (Savaş, 2003 :204).

İşletmelerin yüksek kalite, düşük maliyet arayışları sonucunda üretimde Tam zamanında yaklaşımı ortaya çıkmıştır. JIT (Just In Time) karşılığında kullanılan Tam zamanında yaklaşımı üretim ortamlarında yaşanan önemli gelişmelerden biri olarak nitelendirilmiştir(Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 10).

Tam Zamanında Üretim Sistemi ile ilgili literatürde farklı tanımlarla karşılaşmak mümkündür. Bunlardan bazıları bu üretim sistemini, “gerekli ürünleri, gerekli miktarlarda üretme yaklaşımı”, bir başka tanımlamaya göre ise, “bir üretim işletmesinde verimsizliklerin sürekli elimine edilmesi suretiyle mükemmelliğe ulaşma yaklaşımı” olarak belirtmektedir(Savaş, 2003: 10).

Tam zamanında üretim, kavramsal olarak kısaca, gerekli görülen ve talep edilen faaliyetlerin derhal devreye sokulmasını esas alan bir felsefe olarak tanımlanabilir. Tam zamanında üretim sistemlerinin, “sıfır stok” ve “sıfır israf” olmak üzere iki temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar çerçevesinde tam zamanında üretimden beklenen yararlar ise şu şekilde sıralanabilir (Aydemir, 2005:171).

1. Ürün tasarımında ekonomik üretimin önde tutulması sağlanır.
2. Üretim akışı kolaylaştırılır.
3. Çalışanların katılımı sağlanır.

4. Doğru veri sağlanmasına yönelik yöntemler belirlenir.
5. Bürokraside, üretim sürecinde ve stoklarda azaltım sağlanır.
6. Bütün alanlarda sürekli gelişmeyi sağlamak esastır.

Tam Zamanında Üretim yaklaşımı ilk kez, Toyota Motor Fabrikası Başkanı Taiichi Ohno tarafından 1940 yılında, Amerikan imalat Sistemi'ndeki temel ilkelerin Japonya ortamında şekillendirilmesi ile geliştirilmiş, Taiichi Ohno'nun Amerikan süpermarket fikrinden etkilenmesi ve süpermarketlerin işletilmesindeki temel ilkeleri benimsemesiyle sistemin kavramsal alt yapısı oluşturulmuştur(Firuzan, 2004: 19).

Japon firmaların özellikle 1970'li yıllarda makine takımları, otomotiv ürünleri ve elektronik alanlarında fiyat ve kalite boyutlarında dünya pazarlarında üstünlük kazandıkları gözlemlenmiştir. Bu üstünlüklerin de Japon yönetim biçimi, yeni teknoloji geliştirme ve uygulama yetenekleri, malzeme yönetim ve denetimindeki yeni yöntemlerin etkili olduğu söylenebilir(Aydoğan, 2006:16).

#### **I.3.4. Ürün Yaşam Döneminde Maliyet Yönetimi**

Ürün yaşam süresince maliyetleme yönetimi (Product Life Cycle Cost Management), üretim aşaması öncesi, sonrası ve esnasında katlanılan tüm maliyetleri dikkate alan bir maliyetleme yöntemidir. Bu yöntem, yöneticilere bir ürünün tüm yaşamı boyunca maruz kaldığı maliyetleri yönetme ve anlama konusunda bilgi sağlayan bir sistemdir (Doğan, 2000: 91).

Ürün yaşam dönemine yönelik maliyet yönetimi yaklaşımı, maliyet ve karlılık analizi temeline dayanmaktadır. Bu yeni yaklaşımda amaç, söz konusu değişik

aşamalarda işletmenin alacağı en uygun üretim ve pazarlama kararları ile işletmeye en yüksek karı sağlayabilmektir (Karcıoğlu, 2000: 91).

Ürün yaşam süresince maliyetleme, araştırma ve geliştirme aşamasından başlayarak, en son olarak müşteriye teslim ve sonrası verilen hizmetlere kadar her bir mamul ya da hizmetin ortaya çıkardığı maliyetleri izleyerek maliyetlerle ilgili verileri toplamaktadır. Önceleri pazarlama giderleri çerçevesinde ele alınmakta olan bu kavram, daha sonraki yıllarda ürün yaşam süresince maliyetleme yaklaşımı olarak muhasebe literatürdeki yerini almıştır (Ersoy, 2002:49).

Ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi (product life cycle costing), bir ürünün tüm yaşam süresiyle ilgili gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili maliyetlerin biriktirilerek toplanması yaklaşımıdır. Ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi ürün yaşam seyrini, ürünün tasarım aşamasında başlatmakta ürünün pazardan çekilmesi aşamasında bitirmektedir. Böylece bir ürünün bütün yaşam ömrüyle ilgili gerçekleşen ve öngörülen tüm maliyetlerin belirlenmesi, ölçülmesi, biriktirilerek toplanması ve ürünle ilgili yapılacak analizlerin (fiyatlama, kârlılık, vb) ürünün yaşam seyri temelinde olmasını sağlamaktadır. Ürün yaşam seyri yöntemi yaşam seyri kısa olan ürünler için daha fazla önem kazanmaktadır. Çünkü ürün yaşam seyri kısa olan ürünlerde, o ürün için yapılan tüm giderleri karşılayacak satış gelirlerinin kazanılması için yeterli zaman yoktur. Ayrıca, fiyatlama ve kârlılık politikalarını değiştirmek için yeterli bir zaman olmamaktadır.

Temelde her ürünün sınırlı bir yaşama sahip olduğu ve bu yaşamın farklı evrelerden oluştuğu felsefesine dayanan ürün yaşam seyri yaklaşımı, yönetim stratejilerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi bakımından önemli bir çerçeve

oluşturmaktadır. Ürün yaşam seyri yaklaşımı uygulamada daha çok pazarlama stratejilerinin belirlenmesi maksadıyla kullanılmaktadır. Günümüzde ürün yaşam seyrindeki kısalmaya dayalı olarak yeni ürün tasarımlarına ya da geliştirilmesine ihtiyaç duyulan zaman kesitleri de oldukça kısalmıştır. Bu değişim, toplam mamul maliyetleri içindeki ürün tasarım ve geliştirme maliyetlerini oransal olarak arttırmıştır. Buna göre, ürün yaşam seyrine ait toplam maliyetlerin önemli bir bölümü, üretim öncesi aşamalarda oluşmaktadır. Dolayısıyla, muhasebenin ilgisinin sadece üretim maliyetlerinin olduğu üretim aşamasına değil, aynı zamanda üretim maliyetlerinin yönünün belirlendiği üretim öncesi tasarım aşamasına da yoğunlaşması zorunlu olmuştur. Literatürde ürün yaşam süresince maliyetleme olarak yer alan yaklaşımın temel felsefesi de bu noktadadır. Ürün yaşam süresince maliyetleme yaklaşımında, tasarım, mühendislik, planlama, satınalma, üretim, satış ve dağıtım gibi fonksiyonel alanlara ait maliyetler; ürünlere yüklenme süreçleri açısından, “tasarım ve geliştirme maliyetleri” ve “üretim aşamasındaki faaliyet maliyetleri” olmak üzere iki grupta toplanmaktadır (Karakaya, 1999:106).

### **I.3.5.Hedef Maliyet Yönetimi**

Hedef maliyetleme (HM) (target costing), fiyatı pazar tarafından belirlenmiş veya tahmini satış fiyatından belli bir kâr payı düşülerek bir ürünün maliyetlendirilmesidir. Pazar tarafından belirlenmiş fiyat veya tahmini satış fiyatı, hedef fiyatı temsil etmektedir. İşletmenin o ürün için arzuladığı kâr marjı hedef kâr marjını ifade etmektedir. Hedef fiyat ile hedef kâr marjı arasındaki fark hedef maliyeti verecektir(Figen, 2003: 76).

Hedef maliyetleme; müşteri beklentileri ve pazarda ortaya çıkan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme stratejisi olup, stratejik kâr ve maliyet

yönetim süreci olarak adlandırılmaktadır(Yükçü, 2000: 923). Hedef maliyet yöntemi, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya konulan tüm alternatiflerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam boyu maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet olarak görülmektedir.

Kavram olarak hedef maliyetleme ise bir mamulden beklenen gerçekleşecek kâr oranı için azaltılabilir bir maliyet düzeyidir(Can, 1999: 9).

Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde işlemler müşteriye göre yönlenmekte, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat döngüsüne yayılmaktadır. Hedef maliyetlemenin amacı, istenen kârı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır.

Geleneksel fiyatlama yaklaşımında bir ürünün fiyatı, maliyetine belirli bir kâr ilave edilerek bulunmaktadır(Şakrak ve Hacırüstemoğlu, 2002: 90).

$$F = C + P$$

F: Fiyat,

C: Maliyet,

P: Kâr,

Hedef maliyetleme yaklaşımı ise;

$$C = F - P$$

eşitliğine dayanır. Bu eşitliği;

Hedef Maliyet = Hedef Fiyat – Hedef Kâr

şeklinde formüle edebiliriz.



HM yönteminin geleneksel maliyet sisteminin “maliyet + kâr = fiyat” şeklindeki yaklaşımını, “Hedef maliyet=hedef fiyat - hedef kar” fiyatı şekline dönüştürmesi, dikkâtlere maliyet yönetimine yönelmesine neden olmuştur. Çünkü geleneksel maliyet sistemi ürünün üretim bittikten sonra ortaya çıkan maliyetin üzerine karı ekleyerek satış fiyatını bulurken, hedef maliyet yöntemi ürünü üretmeden önce hedef satış fiyatını belirleyip bundan hedef karını çıkarıp hedef maliyete ulaşmaktadır. Geleneksel yaklaşımda maliyetleri karşılamak önem kazanmışken, HM yönteminde maliyetlerin yönetimi ve planlanması ön plana çıkmıştır. HM yöntemi bir maliyet kavramı olmasıyla beraber, fiyatlama konusuyla da yakından ilişkilidir. HM yönteminin uygulanmasıyla birlikte belirlenen hedef maliyetlerin daha da aşağı seviyelere çekilme çabaları yoğunlaşacaktır.

İşletmenin belirlediği HM'nin, üretim maliyetinden daha düşük olması durumunda, üretim maliyeti hedef maliyet düzeyine yaklaştırılmaktadır. Üretim maliyetinin hedef maliyet düzeyine yaklaştırılmasında en önemli süreç, ürünün tasarım sürecidir. Sağlam ve kalıcı tasarıma sahip olmayan ürünler yaşam seyri boyunca aşırı maliyetler oluşturacaktır. Bu aşırı maliyetlerin düşürülmesi çabaları da etkisiz kalacaktır. Geleneksel düşüncede maliyetlerin düşürülmesi için üretim/işlemler yönetimine odaklanılırken, HM düşüncesinde tasarım aşamasına yoğunlaşmaktadır(Şakrak ve Hacırüstemoğlu,2002: 118).

### **1.3.6. Kaizen Maliyet Yönetimi**

KMY programının amacı, verimsizlikleri üretim prosedüründen uzaklaştırarak toplam üretim maliyeti ve bunun sonunda mamul maliyetinin düşmesini sağlamaktır.

KMY hedeflerine ulaşılmasında mamule değer katmayan maliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın elimine edilmesi ve sürekli gelişmeler üzerine odaklaşır. KMY'nin odak noktası, şirket stratejisinin üretim maliyetlerini en etkin bir şekilde düşürebileceğini hissettiği maliyet unsurlarına göre belirler(Yükçü,1999: 938).

Kaizen maliyetleme, bir ürünün ömrünün üretim aşamasındaki maliyetleri düşürmeye yönelik uygulanan sürekli gelişim olarak ifade edilebilir. Kaizen maliyetleme mevcut ürünlerin üretim maliyetlerini, üretim sürecinin etkinliğini arttıracak yeni yollar olarak düşürmektedir. Çok kısa ömürlü ürünler üreten pek çok işletmede üretim süreci ürünün ömründen uzun olmaktadır. Dolayısıyla, üretim sürecine yoğunlaşarak ürünün kendisine dikkat edildiğinden daha fazla maliyet tasarrufu elde etmek mümkündür.

Kaizen maliyetlemenin temelinde sürekli iyileştirme prensibi bulunmaktadır. Sürekli iyileştirme çalışmalarına, işletmedeki iş görenlerin tümü çaba göstermelidir. Personelin çabası küçük olabilir ama sürekli olmalıdır. Çünkü çabalar sürekli olabilirse maliyetler de sürekli düşürülebilir. Bu yöntemde, bir önceki dönemde gerçekleşen fiili maliyetler, cari dönemde maliyet azaltımı için temel alınır ve hedef maliyet azaltma oranı belirlenmektedir. Sürekli maliyet azaltımı çabalarında işletmeler hangi maliyet unsuruna daha çok önem vereceğine stratejik amaçları doğrultusunda karar vermelidir(Selman, 2003: 99).

Kaizen maliyetleme yöntemi dikkatini maliyetleri düşürmek için mevcut bir sistemin yöneticilerinin ve çalışanlarının neler yapabileceklerine odaklamaktadır. Bu nedenle, planlamacılar tarafından ürün üretimde değilken kullanılan hedef maliyetin aksine operasyon personeli, kaizen maliyetlemeyi ürün üretimdeyken kullanmaktadır. Yine de, hedef ve kaizen maliyetleme yöntemleri hedefleri açısından benzerdir. Kaizen

maliyetlemenin yürüttüğü maliyet düşürme çabalarının odağı mevcut üretim sürecidir. Bu çabalar gelişmiş kurulum süreçleri, atıkları-israfı azaltmak için gelişmiş makine performansı ve çalışanları, maliyet ve kalite performansını yükseltebilecek değişimleri belirlemek ve uygulamak konusunda cesaretlendirmek üzere motive etmek şekillerinde ortaya çıkmaktadır.

#### **I.4. STRATEJİK KONTROL SİSTEMLERİ**

Kalite, zaman (hız) ve maliyet işletmelerin pazarda rekabet ettiği üç önemli konudur. Bu konularda stratejik önceliklerin belirlenmesinde yönetim muhasebesinin yöneticilere nasıl yardımcı olacağı sorgulanmaktadır. Kalite, zaman ve maliyet kriterleri; AR-GE, ürün tasarımı, üretim işlemleri, dağıtım ve müşteri hizmetleri gibi işletme fonksiyonlarını etkileyerek, yöneticilerin rekabet sınırını belirlemektedir(Karcıoğlu, 2000: 79).

İşletmelerin rakiplere göre kalite, maliyet, zaman (hız) açısından üstünlüğü, rekabet gücü üstünlüğü sağlamaktadır. Rekabet gücü, mutlak ölçülerle ifade edilememektedir. Ancak, karşılaştırmalı olarak bir anlam taşımaktadır. Yaklaşık yarım yüzyılı aşan bir deneyim göstermiştir ki; bu ölçü arasında simetrik olmayan bir ilişki vardır. Maliyetten ya da zaman (hız)'dan hareketle diğer iki faktörü geliştirmek olanaksız olmasına karşın, kaliteden hareketle diğer iki faktöre gerek kalmadan, net üretimi artırmak, gecikmeleri ortadan kaldırmak ve aşırı stokları önlemek mümkün olmaktadır. Kısaca kalite maliyetleri düşürdüğü gibi, hız avantajı da sağlamaktadır. Kalite, maliyet ve zaman üçlüsü bir araya geldiğinde yüksek rekabet gücü sağlanmış olmaktadır(Üstün, 1996: 349-350).

#### **I.4.1. Rekabet Aracı Olarak Kalite**

Bir mal veya hizmetin kalitesi, önceden belirlenen ve çoğunlukla açıklanan standartlara uygunluğudur. Gerek müşterilerin ve gerekse yöneticilerin bir ürün açısından düşündükleri en önemli özellik kalitedir. İşletmeler arasındaki kalite farklılıkları etkileyici olabilmektedir(Karcıoğlu, 2000: 81).

#### **I.4.2. Rekabet Aracı Olarak Zaman**

İşletmeler rekabette zamanın gittikçe artan bir öneme sahip değişken olduğunu düşünmektedirler. Zamanın üç noktada önemli olduğu belirlenmiştir. Bunlar, yeni ürün hazırlama süresi, siparişi zamanında yerine getirme ve müşteri taleplerini cevaplama süresidir. Bunları aşağıda incelenmiştir( Karcıoğlu, 2000: 83).

- **Yeni ürün hazırlama süresi:** Başarılı yeni ürün girişimi pek çok işletme için gerekli olmaktadır. Rakiplerden daha kısa zamanda piyasaya yeni ürün getirilmesi işletmenin pazar payı kazanmasını ve ürünü nasıl geliştireceği konusunda müşterilerden daha çabuk bilgi sağlamasını mümkün kılmaktadır. Yeni ürün hazırlama süresi -gerekli zaman- (pazarlama süresi adı da verilir), yeni bir ürünün başlangıç konseptinden (tasarımından) başlayıp, piyasaya sunulmasına kadar geçen süredir. İşletmelerin yeni ürün hazırlamaları için gerekli olan zaman büyük ölçüde farklılık göstermektedir.
- **Siparişi zamanında yerine getirme:** Bir müşteri herhangi bir mal veya hizmet sipariş ettiğinde, bu sipariş işleminde belirli bir zaman boyutu vardır. Örneğin, bir bilgisayar işletmesi satıcı işletmeden yarı iletici chip'ler sipariş ettiğinde,

- **Müşteri taleplerini cevaplama süresi:** Müşteri talebine cevap verme süresi pek çok sanayi dalında önemli bir rekabet unsurudur. Örneğin, iki gün içinde çamaşır makinesini teslim eden bir perakende satış mağazası iki haftalık teslim süresiyle çalışan satış mağazasından büyük ihtimalle daha çok müşteri çekecektir. Benzer şekilde, müşteri basına hesap ödeme sırasında bekleme süresi 5 dakika olan bir market, 20 dakika olan başka bir marketten büyük ihtimalle daha çok müşteri çekecektir. Bir müşterinin sıradan harcadığı zaman bankalar, otomobil kiralama acenteleri ve fast-food mağazalarını da içine alan pek çok sanayide yaşanan sorundur.

Bir zaman taşıyıcısı, bir faaliyetin gerçekleştirildiği hızda değişmeye neden olan bir faktördür. Bu faaliyet, piyasaya yeni bir ürün sunan bir saat işletmesinden, bir müşteriye yeni bir televizyon seti siparişi için cevap veren perakendeciye kadar uzanan faaliyetler dizisidir. Kendi faaliyetlerinin zaman taşıyıcılarını belirleyen şirketler, zaman boyutunda daha fazla rekabet yapabilmesi için kendi faaliyetlerini yeniden planlayacak yollar araştırılabilir. Örneğin araştırmalarda, işletme fonksiyonlarını asgari düzeyde bir araya getirerek yeni ürün geliştiren projelerin, işletme fonksiyonlarını büyük ölçüde bir araya getiren projelerden daha uzun hazırlanma süresine sahip olduğu anlaşılmıştır. İşletmelerin tedrici bir ürün meydana getirecek AR-GE faaliyetlerine sahip olmak için hiçbir çabaları olmayabilir. Ayrıca ürünü planlayacak mühendislere, ürünün nasıl imal

edileceğini belirleyecek üretim yöneticilerine, ürünü satmaya çalışacak pazarlama yöneticilerine ve ürünün pazarda tutmaya çalışacak müşteri hizmet yöneticilerine sahip olmayabilir. Bugün pek çok işletme, yeni ürün hazırlama süresini azaltmak için bütün işletme fonksiyonlarının (imalat ve müşteri hizmetleri gibi) yeni ürün geliştirme projeleriyle daha erkenden ilgilenilmesini teşvik etmektedir(Karcıoğlu, 2000: 84).

### **I.4.3. Rekabet Aracı Olarak Maliyet**

Globalleşme ortamında bir rekabet aracı olarak maliyeti kullanan işletmelere uygun maliyet analizleri sunulmaktadır. Yönetim muhasebesindeki gelişmeleri içeren bu iki konu şunlardır: 1) Katma değer yaratan/katma değer yaratmayan maliyet analizleri ve 2) Müşteri-kârlılık analizi

**Katma değer yaratan/katma değer yaratmayan maliyet analizleri:** maliyet sınıflandırması, daha çok maliyet açısından rekabette saldırganlığı benimsemiş bazı işletmeler tarafından ortaya konmuştur. Sınıflandırma; performans, fonksiyon veya ürünün kalitesindeki bozulmayı müşteri anlamadan azaltılıp azatılamayacağı noktasında toplamaktadır. İşletme katılmamış değerini indirmek suretiyle, müşterinin gözündeki kalite kaybının farkına varmadan, ürünlerini daha düşük değerle fiyatlandırabilir. Bir diğer ifadeyle, MY kapsamındaki söz konusu yeni yaklaşımda işletme yönetiminin, dikkatini sürekli olarak maliyetlere çekmek amacıyla yapılmış ve yapılabilecek maliyet azaltmalarının maliyet analizi raporlarında ayrıntılı olarak yansıtılması ileri sürülmektedir.

**Müşteri-Karlık Analizi:** Önemi belirtmek için müşteri sınıfına ve hizmetlere yüklenecek fiyat, yöneticilerin karşılaştıkları önemli stratejik kararlardır. Günümüz yönetim muhasebecilerinin böyle kararlarda uygun maliyetleri analiz etmeye yönelik

dikkatleri artmıştır. Faaliyete dayalı muhasebe müşteri-kârlılık analizlerinde önemli rol oynayabilir(Karcioğlu, 2000: 86).

Özet olarak, işletmelerin rekabet ettiği stratejik alanlarda atık davranarak kalite ve maliyet alanlarında yol gösterici kararlarda bilgi sağlamak suretiyle yöneticilerin değerini artırabilir. Kaliteyle ilgili yönetim kontrol önceliklerine kalite programlama maliyeti ile kaliteye dayalı yönetim ölçüleri dahildir. Zamanla ilgili yönetim öncelikleri sermaye bütçelemesinde başa baş zamanı ve zamana dayalı başarı ölçülerinin kullanımını içermektedir. Maliyetle ilgili yönetim kontrol öncelikleri; Katma değer yaratan/katma değer yaratmayan maliyet analizleri ile müşteri-kârlılık analizlerini kapsamaktadır.

## **II.BÖLÜM**

### **HEDEF MALİYETLEME**

#### **II.1. Hedef Maliyetleme Kavramı**

Bu bölümde hedef maliyetlemenin tanımı, tarihsel gelişimi, amaçları ve özelliklerinden anlatılacaktır..

##### **II.1.1 Hedef Maliyetlemenin Tanımı**

Hedef maliyetleme; müşteri beklentileri ve pazarda ortaya çıkan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme stratejisi olup, stratejik kâr ve maliyet yönetim süreci olarak adlandırılmaktadır(Yükçü, 1999: 923). Hedef maliyet yöntemi, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya konulan tüm alternatiflerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam boyu maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet olarak görülmektedir. Kavram olarak hedef maliyetleme ise bir mamulden beklenen gerçekleşecek kâr oranı için azaltılabilir bir maliyet düzeyidir(Can, 2004: 9).

Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde işlemler müşteriye göre yönlenebilir, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat döngüsüne yayılmaktadır. Hedef maliyetlemenin amacı, istenen kârı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır.

Geleneksel fiyatlama yaklaşımında bir ürünün fiyatı, maliyetine belirli bir kâr ilave edilerek bulunmaktadır(Şakrak, 1997: 90).



$$F = C + P$$

F: Fiyat,

C: Maliyet,

P: Kâr,

Hedef maliyetleme yaklaşımı ise;

$$C = F - P$$

eşitliğine dayanır. Bu eşitliği;

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Hedef Kâr}$$

şeklinde formüle edebiliriz.

Hedef satış fiyatı ve satış hacmi müşterilerden elde edilen bilgilerle ortaya çıkar. Hedef kâr ise, tüm ürün hayat döngüsünde istenen kâr oranlarına bakılarak, uzun vadeli kârlılık analizleri sonucunda bulunur. Hedef maliyet ise ikisi arasındaki farkı oluşturur.

Hedef maliyetlemenin diğer bir tanımında ise mamulün planlama aşamasında kullanılan tahmini satış fiyatı, satış miktarı ve hedef fonksiyonları önceden belirlenmiş mamullerin kabul edilebilir kâr seviyesini yakalayabilmek için belli bir maliyetle üretilbileceği mamul ve mamul üretim hattı seçim sürecidir şeklinde açıklanmıştır.

Hedef maliyet yönetim sistemi, firmanın gelecekte elde etmeyi planladığı kârların yönetimine yönelik bir sistemdir. Bu sistemde yeni bir ürünün üretilmesine karar verilmeden önce, bu ürünle ilgili satış fiyatının, elde edilmesi düşünülen kâr oranının, ürün maliyetlerinin bilinmesi ve kabul edilmesi gerekmektedir.

### **II.1.2. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi**

Hedef maliyetleme ilk olarak 1960'lı yıllarda Japonya'da ortaya çıkmış ve literatüre "Target Costing" olarak yerleşmiştir. Japonya'da ilk olarak Toyota firmasında

uygulamaya başlanmış daha sonra ise Nissan firmasında geliştirilmiştir. Bundan sonra ise hedef maliyetleme başta ABD ve Almanya olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.

HM'nin gelişimi Japon yönetim düşüncesindeki gelişmeler paralelinde gerçekleşmiş ve Japonların yeni yönetim felsefesinin bir gereği olarak ortaya çıkmıştır(Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002: 117; Karcıoğlu 2000: 176). Japonlar, Pasifik Savaşı'nda yenilmelerinin ardından, büyük işletmeleri vasıtasıyla kar etmekten ziyade daha değerli hedefler doğrultusunda hareket etme yolunu seçmişlerdir. Bu hedeflerden en önemlisi de "pazar payı"nı artırmak olarak ifade edilmektedir. Savaş sonrasında Japonya'yı büyük bir güç haline getiren temel esas, işletmelerin çok uzun süre kardan fedakarlık ederek bütün kaynaklarını pazar payına yönlendirmeleridir. Bu da oldukça yeni bir yaklaşımı beraberinde getirmektedir (Karcıoğlu 2000: 176). Pazara yöneliminin nedeni olarak ise sanayi devriminden sonra değişen pazar çevresinin işletmeleri "üretebildiğini satma"ya değil, "satabildiğini üretme" düşüncesinin yerleşmesine zorlaması olarak nitelendirilebilmektedir. Japon yönetim felsefesi olarak nitelendirilebilmektedir. Japon yönetim felsefesinde ağırlığın pazara dayalı olmasının önemli bir sonucu olarak ön plana çıkan müşteri memnuniyeti ilkesinden hareketle tasarımı edilen mamulün fiyatının yine müşteriler tarafından belirlenebileceği anlayışı ve bu anlayış temelinde arzu edilen kar rakamının elde edilmesi ve işletmenin varlığını koruyabilmesi ve devamlılığı açısından maliyetlerin kabul edilebilir düzeyde kalması ve ortaya HM'nin çıkmasıdır (Can 2004: 28).

Japonya'da HM, maliyet yönetim sisteminin bir parçası olarak Japon yönetim felsefesi kısaca IKM olarak ifade edilen, yenilik (Innovation), sürekli iyileştirme

(Kaizen) ve devamlılık (Maintenance) üç temel ana bileşeninden oluşmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002: 117).

1973 yılında yaşanan petrol krizinden sonra düşük hacimli ve çok varyanslı ürünler üretme eğilimi yoğunluk kazanmış ve buna bağlı olarak işletmeler yüksek kalitedeki ve çok fonksiyonlu yeni ürünleri en kısa zamanda pazara sunmak zorunluluğuyla karşı karşıya kalmışlardır. Sürekli olarak artan bir biçimde ağırlaşan rekabet ve hızlı teknolojik yenilikler beraberinde ürün yaşam sürelerini kısaltmış ve buna bağlı olarak da HM yoğun olarak montaj sanayinde ve büyük işletmeler tarafından ürün geliştirmenin ilk safhasında uygulanmaya başlanmıştır(Ceran 2004: 30-31).

Özellikle Japonya'da yoğun olarak uygulanan HM bazı Amerikan ve Avrupa şirketleri tarafından da uygulanmış ve bu işletmelerin yerel ve küresel pazarlarda başarısına önemli katkılarda bulunmuştur. Ancak yöntemin tüm uygulamalarının başarılı olmadığı gözlemlenmiş hatta Fortune-500 listesindeki Amerikan işletmeleri üzerine yapılan bir araştırmada, Amerika'daki uygulamalarının genellikle başarısız olduğu görülmüştür.

HM'nin literatürümüze girişi ise 1994 yılında Bursal ve Ercan'ın kavrama "Maliyet Muhasebesi" isimli kitaplarında yer vermesiyle başlamış ve daha sonra 1995 yılında Bilginoğlu'nun makalesiyle giriş yapmıştır. 2000'li yılların başlarına doğru ise birkaç makale ile sempozyum bildirisi olmuş ve "Target Costing" teriminin karşılığı olarak "Hedef Maliyetleme" ifadesi yerleşmiştir(Bahşi ve Can 2001: 50; Can, 2004: 23).

### **II.1.3. Hedef Maliyetlemenin Kullanım Nedenleri**

Küresel pazarlarda geçerli olan küresel rekabet koşullarında işletmelerin ayakta kalabilmeleri noktasında; kalite, maliyet (fiyat) ve zaman (hız) ile müşteriye hizmet boyutunda rekabet yeteneğine sahip olmaları ve rekabet edebilme yeteneklerini sürekli geliştirmeleri gerekmektedir. Geçmişte maliyet, kalite ve zaman faktörlerinden herhangi iki tanesi işletmenin yaşam savaşında yeterli olurken; bugünün koşullarında üç faktörün bir araya gelmesiyle işletmeler önemli rekabet avantajı sağlayabilmektedirler. Bu noktada bu faktörlerden bir tanesi olan maliyet faktörünün öneminde; küresel rekabet ortamında yoğun maliyet baskısını yaşayan işletmelerin rekabet gücü elde etmeleri ve rekabet edebilmeleri için düşük maliyetli üretim yaparak, düşük fiyattan satmaları gereğine vurgu yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında Porter'ın geliştirdiği maliyet liderliği stratejisiyle işletme pazar payını dolayısıyla karlılığını, daha da önemlisi işletme değerini artıracaktır. Bu da beraberinde maliyet yönetiminin stratejiye ve pazara dayalı olarak yeniden düzenlenmesi gereğini ortaya çıkarmakta ve stratejiye ve pazara dayalı maliyet yönetimi olan HM'nin önemini ortaya koymaktadır(Ceran 2002: 28-30).

Geleneksel yöntemler bugünün ileri teknoloji ve üretim ortamının gerektirdiği finansal bilgileri, küresel rekabetin beraberinde getirdiği hız, yararlılık ve doğrulukta üretmede yetersiz kaldığı noktasında sıkça eleştirilmektedir. Hatta daha 1950'lerde fark edilen ve dile getirilmeye başlanan bu yetersizlik karar verme süreçlerinde daha hızlı, daha doğru ve daha yararlı bilgiler üretebilecek yöntem, sistem ve modellerin geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. HM'ye olan gereksinimin şiddet derecesini gün geçtikçe artıran altı ana faktör belirlenmiştir.

Teknolojik yeniliklerdeki hızlı gelişim müşteri isteklerinin farklılaşmasına neden olmakta, farklılaşan müşteri istekleri ürün yaşam dönemlerinin kısalmasına ve büyük miktarlarda (yığın) üretime izin vermeyerek ölçek ekonomisinden yararlanmalarını güçleştirici etki yapmaktadır. Maliyetlerin özellikle de sabit maliyetlerin birim üretim miktarları içindeki payının artması ise geniş ürün yelpazesinden kaynaklanmakta ayrıca farklılaşan müşteri istekleri yeni ürün geliştirmeyi gerekli kılmakta, bunu sağlayabilmek içinde araştırma ve geliştirme maliyetleri yükselmektedir. Bu temel değişim beraberinde işletme yönetiminde “yalın yönetim” ve “yalın üretim” olarak ifade edilen yeni yönetsel kavramları gündeme getirmiş, bu yeni yönetim felsefesi de muhasebe verilerinde değişimi gerektirmiştir(Can 2004: 32-33).

Yalın yönetim Womack ve Jones'un yalın üretim terimi ile birlikte geliştirdikleri bir kavram olma özelliğini taşımaktadır. Yalın üretim “yalın”dır. Bunun nedeni ise yalın üretimin seri üretim sistemi ile kıyaslandığında her şeyin daha azını kullanmakta olmasıdır. Bu sistem; daha az stok bulundurulmasını gerektirmekte, daha az bozuk mal ve daha fazla çeşitlilikte ürünler üretilmesini sağlamaktadır. Yalın üretim kavramından gelişerek “yalın yönetim” anlayışına dönüşen, “yalın düşünce” yaklaşımının önemli unsurlarından bir tanesi üretim faaliyetleri için sağladığı özgün teknikler olmaktadır. Sistemin temel esası; yalın organizasyon içinde yer alan her kesimin aynı anda memnun edilmesi, kitlesel üretimin aksine herkesin kazanmasını sağlayabilecek güçlü bir potansiyeli içermesidir. İşte bu noktada HM yalın yönetimin esasını teşkil eden “israfın önlenmesi” noktasında kritik bir öneme sahip olup, israftan arınmış bir maliyetin ortaya çıkarılmasında kilit rol oynamaktadır (Öndaş 2004: 79-79).

HM'nin gelişmesinde, piyasa ve maliyetler ile ilgili kabul edilen iki önemli özellik rol oynamaktadır. Bunlardan ilki; birçok işletmenin fiyatlar konusunda düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olmaları, gerçekte fiyatların piyasa tarafından belirlenmesidir. Bu durumu göz ardı eden işletmelerin ise önemli tehlikelerle karşı karşıya kalmasıdır. Bu nedenden ötürü de HM'de tahmin edilen piyasa fiyatı veri olarak kullanılmaktadır(Coşkun 2002: 26). İkinci özellik ise; bir mamulün maliyetinin büyük bir oranda tasarım aşamasında belirlenmesidir. Mamulün tasarımı tamamlanıp üretim aşamasına geçildikten sonra maliyetleri düşürmek için yapılabilecek pek fazla alternatif kalmamakta, bu nedenle HM, mamulü tasarlayıp kaç mal olduğunu öğrenmektense bir hedef maliyet belirleyip mamulün ona göre tasarlanması ve böylelikle hedeflenen maliyete ulaşılmasını sağlamaktadır(Erden 2004: 213). Bunların yanı sıra HM sadece pazar fiyatı tahmin edilerek hedef maliyetleri belirlemekle kalmamakta ayrıca pazar payı ve olası satış hacmini de belirlemektedir. Pazarın olası büyüklüğü ve pazardaki eğilimin incelenmesi pazardaki rekabet durumu, satılması hedeflenen fiyat konusundaki pazarın duyarlılığı ve diğer şartların dikkatlice gözden geçirilmesini sağlamaktadır.(Karcıoğlu 2000: 177).

Ayrıca geleneksel yöntemlerin sınırları olarak ifade edilen; üretim öncesi aşamaları dikkate almadan üretim maliyetlerinin belirlenerek buna bir kar payı ilave ederek pazar fiyatını belirlemek, işletmeleri telafi edilemez zararlarla karşı karşıya bırakmakta ve küresel rekabet ortamında müşterilerin en uygun mamulü, en uygun kalitede ve en uygun fiyata alma hedefleri, geleneksel yöntemlerin sunuş öncesi aşamaları dikkate almaması gibi hataları kapatma noktasında HM'nin gerekliliğini gözler önüne sermektedir(Erden 2004: 215).

Bu ihtiyaçlardan hareketle ileri maliyetleme tekniklerinde maliyetler üç yoldan yönetilmektedir( Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002: 117)

- Birinci yol: Gelecekteki mamullerin maliyetlerini yönetmek,
- İkinci yol: Mevcut mamullerin maliyetlerini yönetmek,
- Üçüncü yol: İşgücünün girişimci ruhundan yararlanmaktır.

Bu üç teknik Japon maliyet yönetiminin tanımlayıcısı niteliğindedir. Bu yollardan ilki olan gelecekteki mamullerin maliyetlerini yönetmek için geliştirilen üç maliyet yönetim tekniği bulunmaktadır. Bunlar,

- Hedef Maliyetleme,
- Değer Mühendisliği,
- Organizasyonlar arası maliyet yönetim sistemleridir.

Bu noktada; HM gelecekteki mamullerin maliyetlerini yönetmede de önemli bir maliyet yönetim tekniği özelliği taşımakta ve her şeyden önce bir stratejik maliyet yönetimi aracı olmaktadır(Can, 2004: 50).

#### **II.1..4. Hedef Maliyetlemenin Amaçları**

Hedef maliyetleme bir stratejik kâr planlaması tekniği olup, bu tekniğin amacı gelecekte üretilecek mamullerle hedeflenen kârı elde etmektir. Bu amacı gerçekleştirebilmek için üretilen mamullerin müşteri beklentilerini en üst seviyede karşılamalı ve mamullerin kalitesi maksimum düzeyde olmalıdır. Başka bir yönden ise mamulü etkileyen maliyetlerin, hedef maliyeti tutacak şekilde düşürülmesi için

çalışmalar yoğunlaştırılmalıdır. Üretim öncesi mamul tasarımları bu belirtilen ekseninde sürdürülmeli ve mamul dizaynı buna göre yapılmalıdır.

Hedef maliyetleme ile teknolojik yenilikleri tasarım ve üretime uyarlayarak, toplam yaşam dönemi boyunca maliyet tasarrufuna odaklanarak, maliyetlerin kapsamlı olarak yönetilmesi amaçlanır. Hedef maliyet yönetim sisteminde temel amaç, işletmenin stratejik planlarının içerisinde yer alan hedef kâra ulaşmaktır. Tüm maliyet tasarrufu faaliyetleri, müşteri memnuniyeti çalışmaları hepsi hedeflenen kâra ulaşmak için yapılan çalışmalar bütünü olarak adlandırılabilir (Şakrak, 1997: 301). Doğal olarak bu belirlenen çalışmaların başarılı olabilmesi için işletmedeki çalışanlarında değişik etkinlikler ve programlarla motivasyonlarının artırılması ve devamlılığının kazandırılması gerekmektedir.

Hedef maliyetleme yönetim sistemini, üretilen ürünleri pazara ve kaynaklara bağlayan bir sistem olarak gören Alman yazarlar Horvath ve Seidenschwarz'e göre bu yöntemin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- a. İşletmenin tamamının ve özellikle maliyet yönetiminin piyasa ile uyumunu sağlamak,
- b. Piyasa uyumlu araştırma geliştirme faaliyetleri için stratejik bağlantı sağlanması,
- c. Ürünün ilk proje safhasında maliyet yönetiminin desteklenmesi,
- d. Maliyet hedefleri sürekli kontrol edilerek, dinamik maliyet yönetimini sağlamak,
- e. İşletme hedeflerinin doğrudan piyasaya yönelik ihtiyaçlardan etkilenmesine yardımcı olmak.

#### **II.1.5. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri ve Nitelikleri**

Hedef maliyetleme tekniğiyle ilgili her şeyden önce vurgulanması gereken özellik, tekniğin uygulanmasında asıl önemli olanın, uygulanma biçimi olduğu şeklinde ortaya



konmaktadır. Çünkü Japonya'da bu teknik, yönetim alanındaki yeniliklerin ortaya çıkardığı ilişkiler ağı içinde oturmaktadır. Bu aynı zamanda, hedef maliyetleme tekniğinin aşağıda sıralanan bazı önemli özelliklere sahip personel tarafından uygulandığı anlamına gelmektedir(Hacıüstemoğlu ve Şakrak 2002: 1128).

- Gruplar halinde daha iyi çalışırlar,
- İş rotasyonu için gerekli değer zinciri yaklaşımında daha olgun bir bakışa sahiptirler,
- Her biri kendilerini, yenilik, sürekli iyileştirme ve istikrar için adanmışlardır.

Hedef maliyetleme ile tasarım ve üretimdeki yenilikler doğrultusunda ve toplam yaşam dönemi boyunca maliyet tasarrufu üzerinde yoğunlaşarak maliyetlerin kapsamlı olarak yönetilmesi amaçlanır. Bu teknik, maliyetlerin düşürülmesi doğrultusunda, temel disiplin olarak mühendislik yoluyla üretim ve pazarlama işlevlerini bütünleştirir. Ayrıca bağımsız olarak, bilgisayar destekli üretim (BDÜ) ortamı da üretim, teknoloji ve pazarlama işlevlerini bir iletişim ağıyla bütünleştirmektedir.

Hedef maliyetleme uygulamada hem bir kâr planlaması aracı, hem de maliyet kontrol tekniğidir. Bu bağlamda hedef maliyetleme işletmelerde birden fazla yönetim fonksiyonuna hizmet etmektedir. Bu bilgiler ışığında hedef maliyetleme yönetim sisteminin özelliklerini aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralamak mümkündür(Ergun, 2002: 33-48).

- Hedef maliyetleme yönetim sistemi bir mamulün üretimine başlanmadan önce planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Buradaki planlanan amaç, piyasada bağımsız olarak oluşan fiyattan daha düşük maliyetle mamul üretebilmek için alternatifli üretim teknikleri ve malzeme çeşitleri geliştirmektir.

- Hedef maliyetleme, bir maliyet planlama aracıdır. Üretim aşamasından önce gerekli üretim teknikleri ve mamul üretim planlaması yapıldığı için, fiili üretim aşaması önceden planlanmış olur.

- Hedef maliyetleme yöntemi birden fazla parçanın birbirine eklenmesi ile oluşan yeni ürün gruplarında yani montaj endüstrisinde daha fazla kullanılır.

- Hedef maliyetleme yöntemi yeni bir ürünün üretimine başlanmadan önce tasarım aşamasında ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu özelliğinden dolayı yöntem muhasebe biliminden daha çok mühendislik ve yönetim bilimi ile iç içedir.

- Hedef maliyetleme yöntemi uygulamada maliyetleri düşürürken, üretim ve pazarlama fonksiyonlarının daha da bütünleşmesini sağlar. Tüm bunlardan ayrı olarak ta bilgisayar desteği ile üretim bölümü, pazarlama ve teknoloji fonksiyonları iletişim ağı ile birbiri ile etkileşim içerisinde olmaktadır.

#### **II.1.6. Hedef Maliyetlemenin Başarısını Etkileyen Faktörler ve Uygulanan Bazı Teknikler**

Hedef maliyetleme yönteminin başarılı olabilmesi için işletme içerisinde bazı ön çalışmaların yapılmış olması gerekmektedir. Bu çalışmalar şu şekilde sıralanabilir.

- İşletmede takım çalışmasının olması,
- Maliyet muhasebesinden yönetim muhasebesine geçilmesi,
- Teknik işlerdeki mühendislik biriminde maliyet mühendisinin istihdam edilmesi,
- Üretim merkezli bir mühendislik kültürünün baskın olma özelliğinin aşılması,
- Yönetim kademelerinde fonksiyonlar arası bir örgüt kültürünün oluşturulması.

İşletme bu ön çalışmaların yanında hedef maliyetlemede bazı teknikler ve uygulamalardan da yararlanmaktadır. Bunlar;

### **II.1.6.1. Tedarikçilerin Katılımı**

Üretim işletmeleri, mamul üretimde tedarikçilerin sağladığı hammadde ve malzemeler ile bir takım hizmetlerden yararlanırlar. Dolayısıyla tedarikçilerin sağladığı ürün ve hizmetlerin kalitesi, üretilen mamulün kalitesini de doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle hedef maliyetlemede üretimin tam zamanında ve kaliteli olarak gerçekleşebilmesi için ürün geliştirme sürecine tedarikçilerinde dahil edilmesi gerekir. Hedef maliyetlemeyi ilk uygulayan işletmelerden Toyota'da bir otomobil için kullanılan parçaların % 70'i dışarıdan yani tedarikçilerden sağlanmaktadır. Kısaca Toyota'nın başarısında ve gelişmesinde tedarikçilerin payının çok önemli olduğunu söyleyebiliriz(Can, 2004: 55).

### **II.1.6.2. Eş Zamanlı Tasarım**

Hedef maliyetleme yönteminin başarılı olmasında üretilecek mamullerin ve mamul üretim sürecinin eş zamanlı olarak hazırlanması çok önemlidir. Çünkü bu sayede üretilecek ürün tasarlanırken, üretim departmanında kendi içerisinde bir takım değişiklikler yapacak ve yeni mamul üretimine kendi bölümünü hazırlayacaktır. Böylelikle işletme yeni mamul üretimine eş zamanlı olarak hazırlandığı için gereksiz zaman kaybına uğramamış olacaktır. Bunun sonucunda ise işletme rakiplerine karşı süre yönü ile avantaj sağlamış olmaktadır.

### **II.1.6.3. Müşteri Talepleri**

Hedef maliyetleme sürecinde üretime başlamadan önce müşterilerin istek ve talepleri mutlak surette dikkate alınmalıdır. Çünkü üretilen ürünün piyasada kabul görmesi müşterilerin memnuniyet derecesi ile doğru orantılıdır. Piyasada müşterinin istifadesine sunulan mal ve hizmetler beğenilmesi ve tercih edilmesi durumunda işletmenin pazar payı artacak, aksi takdirde ise pazar kaybolacaktır. Bu durum ise işletme yöneticileri tarafından tercih edilen bir durum değildir. Bu nedenle maliyet azaltma çalışmaları yapılırken mutlak surette müşterilerin düşüncelerine ve onların taleplerine değer verilmeli ve bu hususlar dikkate alınarak maliyet azaltma çalışmaları yapılmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus müşteri istekleri dikkate alınırken müşterilerden gelecek bilginin doğru ve iyi tespit edilmiş olması gerekir. Bunun içinde işletmenin iyi bir bilgi sisteminin oluşturulması gerekmektedir(Can, 2004: 56).

### **II.1.6.4. Tasarım Basitliği ve Ölçümü**

Hedef maliyetleme de müşteri istekleri tespit edildikten sonra üretilen ürünün tasarımı kararlaştırılmalıdır. Burada dikkat edilecek husus taleplere cevap verecek noktada sade bir ürün tasarımına gidilmesidir. Çünkü daha karmaşık tasarımlar fazla ürün parçalarının oluşmasına yol açmakta, bu durum ise üretilen mamulün maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla üretilen ürün az parçanın bir araya gelmesiyle daha kısa zamanda üretilmeli ve müşteri isteklerine cevap verecek ölçülerde tasarlanmalıdır. Aksi durumlar ise maliyetlerin artmasına, maliyetlerin artması ise fiyatın daha yüksek oluşmasına neden olur. Fiyatın yüksek belirlenmesi ise beklenen satış hedefinden uzaklaşılmasına neden olur.

Ayrıca üretim sisteminin değişmesi veya tasarımda küçük çapta değişikliklerin olması durumunda kullanılan parçaların değiştirilebilir olmasına dikkat edilmeli ve aynı görevi yapacak daha ucuz maliyetli parçalar tercih edilmelidir.

#### **II.1.6.5. Hedef Maliyetleme Ekibi**

Hedef maliyetleme sürecinin kontrol edilmesinde işletmenin tüm departmanlarından temsilcilerin olduğu bir “hedef maliyetleme ekibi” oluşturulur. Oluşturulan bu ekip, hedef maliyetlemenin başarılı olmasında büyük pay sahibidir ve elde edilen maliyet sonuçlarından da bu ekip sorumlu tutulur.

Hedef maliyetleme de tasarımdan ürüne ulaşmadaki süreç yoğun geçmekte ve hedeflenen maliyet rakamlarına ilk defasında ulaşmak mümkün olmayabilir. Bu nedenle bu sürecin kontrol edilmesi için oluşturulan ekipte endüstriyel pazarlamacılar, tasarım ve üretime karar veren teknik personele, yönetim ve maliyet muhasebecisi gibi uzman personele yer verilmeli ve bu şekilde etkin bir ekip oluşturulabilir. Böyle uzman bir ekip kurulması işletme de zamanın en optimal kullanılmasını sağladığı gibi, ürünün hedeflenen zamanda piyasaya sunulmasına da katkı sağlar. Bu durum ise rekabet ortamında işletmeye rakiplerinden daha fazla avantaj sağlamış olur (Can 2004: 57).

#### **II.1.6.6.Örgüt Kültürü**

Hedef maliyetlemenin başarısında örgüt kültürünün önemi büyüktür. Başarılı bir örgüt kültüründe olması gereken özellik, değişime açıklık ve sürekli yeniliktir. Çünkü ekonomik çevre sürekli kendisini yenileyen ve çağın şartlarına ayak uydurabilenlerin,

varlıklarını muhafaza edebildiği bir ortamdır. Maliyet azaltma çalışmaları da bu amaçla yapılmalı ve işletme örgütünün bu felsefeye sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde değişimlere karşı kararsız kalındığında ve bu tür yenilikler geç algılandığında işletme çok zaman kaybına uğrar ve ekonomik yarışta rakiplerinden arkada kalabilir. Diğer bir hususta işletmedeki örgüt kültürü hatalardan ders çıkaran ve aynı hataları tekrar eden bir yapıdan uzak durmalıdır. Bu durum ise işletmede sürekli gelişim ile açıklanabilir(Yükçü, 1999: 7).

### **II.1.6.7. Diğer Tekniklerden Yararlanma**

Hedef maliyetlemenin başarılı olmasında işletmenin bir takım istatistiksel teknikleri biliyor ve kullanıyor olması da önemli bir etkidir. Çünkü elde edilen sonuçların analizi ve yorumu işletmenin geleceği ile ilgili adımların atılmasında bir rehber konumunda olacaktır. Dolayısıyla işletmelerin bu tür özel yöntem ve tekniklere önem vermesi ve bu teknikler hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Bu tür tekniklere örnek olarak değer mühendisliği, balık kılçığı diyagramları ve değer zinciri analizleri verilebilir.

## **II.2. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri**

Hedef maliyetleme süreci ile ilgili olarak geleneksel maliyetleme sisteminden farklı olarak bir takım ilkeler ortaya çıkmıştır. Bu ilkeler;

- Fiyata göre maliyetleme,
- Müşteriler üzerinde yoğunlaşma,
- Mamul tasarımı üzerinde yoğunlaşma,
- Geniş kapsamlı katılım,

- Yaşam döneminde maliyet düşürme,
- Değerler zinciriyle ilgilenme, şeklinde sıralanabilir(Ergun, 2002: 33-48).

### **II.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme**

Fiyata göre maliyetleme de işletmede hedeflenen maliyeti yakalayabilmek için serbest piyasada oluşan satış fiyatından, beklenen kâr düşülür. Burada dikkat edilmesi gereken iki önemli unsur vardır (Şakrak ve Hacırüstemoğlu, 1997: 92-93). Bunlardan birincisi; piyasa şartları ürünlerin satış fiyatlarını belirlediği için işletmenin burada fiyat mekanizmasına bir etkisi yoktur. Bunun sonucunda işletmenin beklenen kârı gerçekleştirebilmesi için sıklıkla maliyet bileşenlerini kontrol altına almalı ve bunları sıklıkla analize tabi tutarak, maliyet planlarını revize etmelidir.

İkinci olarak ta bu süreçte rakiplerle yarışabilmek ve güçlü olabilmek için, pazar fiyatının nasıl oluştuğu çok iyi tespit edilmelidir. Çünkü rekabet ortamında fiyatın hangi aşamalardan sonra meydana geldiği bilinmeli ki, bu bilgi mamulle ilgili değişik maliyet düşürme tekniklerinin daha kolay uygulanmasına zemin hazırlayabilsin. Bu durum ise, işletmenin rakiplerden bir adım daha önde olmasını sağlar(Alkan, 2003: 71).

### **II.2.2 Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma**

Hedef maliyetleme sürecinde müşteriler sistemin en önemli noktasını oluşturmaktadır. Çünkü pazarda istenilen düzeyde pay alabilmek için bir ürün üretilmeden önce müşteri talepleri ve beklentileri iyi analiz edilmeli ve buna uygun ürün piyasaya sunulmalıdır. Çünkü burada müşteri memnuniyeti mamullerle ilgili kalite, zaman ve ürün fiyatı ile ilgilidir. Bu unsurlar maliyet çalışmalarında devamlı göz önünde

bulundurulmalı ve çalışmaları yönlendirici nitelikte olmalıdır. Hedef maliyete ulaşmak için mamulün kalitesinden, performansından eksiltmeler yaparak veya pazara geç sunma gibi faaliyetlerle ulaşılamaz.

Hedef maliyetlemede müşteri odaklı yaklaşım, pazardaki beklentileri, talepleri dikkate alarak mamul geliştirme faaliyetlerini de biçimlendirmektedir. Hedef maliyetleme sürecinde mamulün özellikleri;

- Müşteri beklentilerine cevap vermeli,
- Müşterilerin ödemeyi kabul ettikleri düzeyde fiyata sahip olmak,
- Ek pazar payı veya satış hacmini sağlamalıdır.

### **II.2.3. Mamul Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma**

Hedef maliyetleme sürecinin üçüncü ilkesi üretilecek mamulün tasarımı üzerinde yoğunlaşmaktır. Hedef maliyet sistemi, mamul tasarımını maliyet yönetimi için anahtar kabul etmektedir. Mamul maliyetlerinin yaklaşık %80-85'i tasarım aşamasında belirlendiğinden tasarım aşaması hedef maliyetleme sisteminin odak noktasıdır. Bu nedenle tasarım aşamasına yoğunlaşarak, maliyeti artırıcı ve sonradan işletmeye zaman kaybettirecek değişiklikleri yok etmektedir. Hedef maliyetleme mamulün kalite, fonksiyonellik ve maliyetinin büyük bir bölümünün, tasarım aşamasında tespit edildiği gerçeğine dayanmaktadır. Sonrasında ise bu üç unsuru geliştirmek için çok az şey yapılabilmektedir. Mamul tasarım sürecinin önemli unsurlarından biri tüketiciler tarafından değeri olmayan, mamulün fiyatını arttırmadığı halde maliyetini arttıran fonksiyon ve özelliklerin ortadan kaldırılmasıdır. Geleneksel maliyet azaltma yöntemleri, maliyetlerin yönetimi için ölçek ekonomilerine, öğrenme eğrilerine, hurda



atıkların azaltımına yoğunlaşmaktadır(Aksoylu ve Dursun, 2001: 364). Tasarıma yönelik yaklaşımın dört alt ilkesi vardır;

a) Hedef maliyetleme sistemi maliyetler ortaya çıkmadan maliyetleri yönetmektedir. Üretimden önce maliyetleri tasarlamak, üretim sırasında maliyetleri kontrol etmekten daha kolaydır. Hedef maliyet yönetim sisteminde maliyetlerin önemli bir kısmı tasarım aşamasında iken önceden tespit edilir, üretim aşamasında ise ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle süreç, maliyetlerin belirlendiği tasarım aşamasına odaklanmaktadır.

b) Hedef maliyetleme sistemi teknik personeli, mamulün, teknolojinin ve tasarımının mamul maliyetine etkilerini araştırmaya yönlendirmektedir. Tüm mühendislik kararları, tasarım başlamadan önce müşteri için değeri bakımından gözden geçirilmektedir.

c) Hedef maliyetleme sistemi, tüm işletme fonksiyonlarını, tasarımı gözden geçirmeye yönlendirmektedir. Böylece mamul üretime girmeden önce mamul veya mühendislik değişiklikleri yapılmaktadır. Geleneksel maliyet sistemlerinde bu değişikliklerin çoğu üretim başladıktan sonra gerçekleşmektedir. Hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelerde üretim başladıktan sonra mühendislik bakımından çok az değişiklik yapılırken, hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmeler üretim başladıktan sonra önemli sayıda tasarım değişikliği yapmaktadırlar.

d) Hedef maliyetleme sistemi mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı mühendislik açısından incelenmesini içermektedir. Sürecin başlangıç safhasında problemleri çözüme kavuşturarak, mamul geliştirme süresini ve maliyetini azaltmaktadır. (Aksoylu ve Dursun, 2001: 364).

#### **II.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım**

Hedef maliyetlemenin güçlü yönlerinden biri takım çalışmasını gerektirmesidir. Hedef maliyetleme tasarım mühendisliği, üretim, satış, pazarlama, maliyet muhasebesi, hizmet ve destek bölümlerini temsil eden kişilerden oluşan takımlardan yararlanmaktadır. Bu takımlara dışardan tedarikçiler, müşteriler, dağıtıcılar gibi gruplarda dahil edilmektedir. Hedef maliyetleme eş zamanlı tasarım olarak adlandıracağımız fonksiyonlar arası bir süreçtir. Eş zamanlı tasarımda, tasarım ekibindeki herkes, belirli bir pazar bölümü için hedef fonksiyonellik, kalite ve fiyatta mamul üretmek gibi aynı amaca odaklanmaktadır. Bu takımlar mamulün kavram aşamasından üretimine kadar tüm süreçten sorumludurlar ve herkese takım amacının çerçevesinde mamul kalitesi, fonksiyonelliği ve fiyatıyla ilgili olarak bireysel sorumluluklar verilmektedir(Alkan, 2003: 75).

#### **II.2.5. Yaşam Dönemince Maliyet Düşürme**

Dünyadaki hızlı teknolojik değişiklikler mamul yaşam dönemlerinin kısılmasına neden olmakta bu da üretim maliyeti dışındaki birçok maliyet unsurunun önemini artırmaktadır. Bu maliyet unsurlarını tespit edebilmek ve mamulle ilişkisini kurabilmek için işletmenin maliyet yönetim sistemi, mamul yaşam döneminin her aşamasındaki maliyetleri incelemelidir. Hedef maliyetleme yönetim sistemi tasarım merkezli ve mamulün yaşamı boyunca oluşan tüm maliyetleri yönetmeyi amaçlayan bir yaklaşımdır. Hedef maliyetlemenin amacı mamul yaşam seyri maliyetlerinin hem tüketici hem de üretici açısından azaltılmasıdır. Örneğin televizyon için tüketicinin yaptığı harcama, satın almak için ödediği fiyattan fazladır. Tüketici elektrik, tamir ve televizyonun kullanım süresi sonunda hurdaya atma gibi pek çok ek harcama yapacaktır. Üretici bakış

açısından yaşam dönemi maliyetlemesinin anlamı, bir mamulün ortaya çıkmasından hurdaya ayrılana kadar tüm maliyetleri en aza indirmektir(Can, 2004: 64).

Yaşam döneminde maliyet düşürme ilkesinin üretici ve tüketici yönünden olmak üzere iki ilkesi vardır.. Bu ilkeler;

a) Üretici bakış açısından mamul geliştirme, üretim, pazarlama, dağıtım, destek, hizmet ve elden çıkarma gibi maliyetlerin azaltılması,

b) Tüketici açısından ise ürünün yaşamı boyunca elde edilmesinden elden çıkarılmasına kadar ki süreçte maliyetlerinin en aza indirilmesidir.

### **II.2.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme**

Hedef maliyetleme tedarikçilerden dağıtıcılara ve tüketici hizmeti sunanlara kadar değer zincirinin tüm üyelerini hedef maliyetleme sürecine dahil etmektedir. Böylece maliyet azaltma çalışmaları, işletme dışında kalan taraflarla ilişkilerin geliştirilmesi suretiyle tüm değer zincirine yayılmaktadır. Hedef maliyetleme sistemi değer zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun süreli yararlı ilişkilere dayanmaktadır.

Maliyete odaklanılarak her bir değer zinciri üyesinden hedef maliyetin ve stratejik amaçların başarılmasına katkıda bulunmaları istenmekte ve böylece istenen amaca ulaşılması beklenmektedir.

### **II.3.Hedef Maliyet Yönteminin Türleri**

Hedef maliyetlemenin etkili olabilmesi, çok iyi kontrol edilen bir süreci takip etmesine bağlıdır. Bu süreç üç bölümden oluşmaktadır: Pazar yönelik maliyetleme, Ürüne yönelik maliyetleme ve Birime yönelik maliyetleme.

### **II.3.1. Pazara Yönelik Maliyetleme (Market-Driven Costing)**

Bu aşamada piyasa incelenerek, müşterinin isteklerine ve ödemek istediği fiyata göre ürünün yenilenecek özellikler belirlenir. Böylece ürünün satış fiyatı, hedeflenen kâr miktarı ve ürünün hedef maliyeti belirlenir. Bir bütün olarak pazara güdümlü hedef maliyet yönetim süreçlerinin yöneldiği amaç; yeni ürünle ilgili piyasa gerekliliklerini ve firmanın stratejik beklentilerini ürün tasarımcılarına aktarmaktır.

Pazar güdümlü maliyetlemede piyasa analizi önemli rol oynamaktadır. Pazar güdümlü maliyetleme, müşteri ihtiyaçlarına dikkat etmekte ve olası maliyeti belirleyerek, maliyet baskısını ürün tasarımcılarına aktarmaktadır.

Sonuçta pazar güdümlü maliyetleme, mamullerin planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Bu aşamalarda yoğunlaşan yöntemin amacı, piyasada oluşan fiyatlardan daha düşük maliyetlerle üretime olanak sağlayan mamuller ve tekniklerin geliştirilmesidir. Bu aşamada mamul programları ve üretim tekniklerinin belirlenmesi esastır.

Pazar güdümlü maliyetlemeyi beş aşamaya ayırabiliriz. Bu aşamalardan ilk ikisi firmanın tüm ürünlerini kapsarken, son üç aşama her bir yeni ürün için uygulanmaktadır.

Söz konusu aşamalar şunlardır:

- Firmanın uzun dönem satış ve kar hedeflerini belirlemek.
- Maksimum karlılığa ulaşmak için ürün hatları planlamak.
- Ürünün hedef satış fiyatını belirlemek.
- Firmanın üründen, uzun vadedeki kar hedeflerine ulaşması için, kazanması gereken kar marjını belirlemek.

- Hedef kar marjı ile hedef satış fiyatının arasındaki fark olan olası maliyeti hesaplamak.

### **II.3.2. Ürüne Yönelik Maliyetleme (Product Level Target Costing)**

Bu aşamada ürün tasarımcıları, firmanın müşterilerini tatmin edecek maliyetteki ürünlerin geliştirilmesi yolları üzerinde çalışırlar. Ürün düzeyinde maliyetleme, ürün tasarımcılarının yaratıcılığını ve maliyet amacına tüm yönleri ile ulaşmalarını kontrol altına alır.

Ürün düzeyinde maliyetlemede nihai hedef, pazar güdümlü hedef maliyet yönetim süreci ile belirlenen hedef maliyete fiilen ulaşıldığını garanti etmektir. Yani fiili üretim aşamasındaki maliyetlerin kontrolü standart maliyet sistemleri ile sağlanmaktadır

Ürün düzeyinde maliyetlemeyi üç aşamaya ayırabiliriz:

- Ulaşılabilir ürün düzeyinde maliyetin belirlenmesi.
- Hedef maliyetleme sürecini, hedef maliyetin makul olduğu anda ulaşılacağı konusunda garantiye almak.
- Ürünün maliyetini hedef maliyete, değer mühendisliği ve diğer mühendislik esaslı maliyet düşürme teknikleri kullanarak, işlevsellikten ve kaliteden taviz vermeden ulaştırmak.

### **II.3.3. Birime Yönelik Maliyetleme (Component Level Target Costing)**

Bu aşamada amaç, yeni ürünle ilgili firmanın stratejik tercihlerini ve piyasa baskısını, dışardan temin edilecek ürün parçaları yoluyla tedarikçilere aktarmak, onların

yaratıcılıklarından yararlanmak ve satın alınacak ürün parçaları için alış fiyatlarını belirlemektir.

Parça düzeyinde maliyetlemede maliyet baskısı tedarikçilere taşınmış olur. Tedarikçiler, parçaları firmaya sattıklarında yeterli geliri elde edebilmek için, parçaların tasarımı ve üretim yolları üzerinde çalışmalar yaparlar. Bu nedenle, parça düzeyinde maliyetleme tedarikçilerin yaratıcılıklarını geliştirmekte ve alıcılara fayda sağlamaktadır.

Parça düzeyinde maliyetleme üç aşamadan oluşur:

- Ürün seviyesindeki maliyeti temel işlev seviyelerine göre ayırmak. (Örneğin, bir aracın temel işlevleri: Motor, vites, ısıtma sistemi, ses düzeni gibi parçalardan oluşmaktadır.)
- Parça düzeyinde maliyetleri belirlemek.
- Tedarikçileri yönetmek.

Tasarım ekibi hedef maliyeti yakalayan, bir planlanan maliyet bulana kadar devam etmektedir. Bu süreçte tasarım ekibi üzerinde büyük baskı oluşmaktadır. Tasarım ekibinin ortak amacı hedef maliyete ulaşmaktır. Hedef maliyetin yeniden belirlenmesi gibi bir olasılık olmadığından dolayı, bu ekip hedef maliyete ulaşmadıkça üretim aşamasına geçilemez. Tasarım ekibi, hedef maliyetlemeye ulaşabilmek için, değer mühendisliği gibi yöntemler kullanmaktadır.

Rekabetin artışıyla fırsatları, tehditleri, güçleri ve zafiyetleri tanımlamak ve bunlardan yararlanabilmek için işletmeler artık, birbiriyle etkileşim içerisinde çalışan fonksiyonel grupları içeren bir ürün tasarım ve geliştirme sürecini uygulamaya koymaktadır. Bu sistemin kritik özelliği, üretim aşamasından satış sonrası hizmet aşamasına kadar tüm aşamalarda maliyetleri en aza indirme üzerinde odaklanmasıdır.

## III.BÖLÜM

### HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI VE AŞAMALARI

#### III.1. Hedef Maliyetleme Uygulaması

HM uygulaması, bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanımlanmasını gerektirmektedir. Bu genel ilke gereği, ürünü oluşturan her bir ana parça veya kısmın dökümü ve değerlemesi yapılmaktadır. Pazarda müşteri tarafından tanımlanan ürün işlevi ile buna bağlı oluşan ürün ana parçaları üst üste getirilmektedir. Bu tür bir değer analizi (Value Engineering), ürünün işleviyle orantılı maliyet düşürülmesine ve ürünü oluşturan ana parçaların pazar isteklerine uygun fiyatlama kararına neden olmaktadır.

Büyük bir işletmenin bir üretim bölümünde, ürün geliştirme ve tasarım safhasından başlanmak suretiyle üretim safhasına kadar olan süreç içerisinde hedef maliyetin belirlenmesindeki aşamalar aşağıdaki gibi belirlenmiştir(Karcıoğlu, 1997: 6)

1. Ürünün sahip olacağı işlevlerin belirlenmesi
2. Her bir işlevin göreceli öneminin belirlenmesi
3. Ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi
4. Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi
5. Ürünü oluşturan parçaların göreceli öneminin belirlenmesi
6. Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması
7. Hedef maliyet endeksini en iyileme
8. Diğer maliyet düşürme girişimleri

Bu aşamaları kısaca aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür(Yükçü 1999: 930–931).

**1. Ürünün sahip olacağı işlevlerin belirlenmesi;** Bu aşamada üründen beklenen tüm işlevler tanımlanmakta, listelenmekte ve bir form haline getirilmektedir. Bir ürünün başarısı ürünün yerine getireceği işlevlerle belirlenmektedir. Bu safha, yoğun olarak pazar araştırmasına ve tüketici tercihlerinin saptanmasına dayanmaktadır.

**2. Her bir işlevin göreceli öneminin belirlenmesi;** Bu aşamada, pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde ürünün sahip olacağı her bir işlev değerlendirilmektedir. Birinci aşamada belirlenen her bir işlevin göreceli önemi belirlenerek bu işlevlerin ağırlığı saptanmaktadır.

**3. Ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi;** Üçüncü safhada belirlenen işlevlerin, ürün tarafından yerine getirilmesi için ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan parçalar belirlenmektedir. Bu aşama ürünün prototipinin oluşturulması aşamasıdır.

**4. Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi;** Ürünün parçalarını ve prototipinin belirlenmesi ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesinde temel oluşturacaktır. Eğer, söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa üretimin birim maliyeti saptanmaktadır. Söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa buna göre piyasa araştırılarak parçanın maliyeti hesaplanmaktadır.

**5. Ürünü oluşturan parçaların göreceli önemlerinin belirlenmesi;** Ürün pazar araştırmalarına dayanarak oluşturulan işlevleri ile ürünü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Ürünü oluşturan parçalar ile ürünün işlevleri



arasında bir ilişki kurulmakta ve böylece her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmektedir.

**6. Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması;** Ürünü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların ürün içindeki maliyet payları daha önceki aşamalarda belirlenmiştir. Bu aşamada, söz konusu iki veri kullanılarak parçaların hedef maliyet endeksi bulunmaktadır. Buna göre;

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Diğer Parçalara Göre Önem Yüzdesi}}{\text{Parçanın Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$$

Örneğin, parçanın önem yüzdesi %15 ve parçanın toplam maliyet içerisindeki payı %15 ise söz konusu parçanın hedef maliyet endeksi (1) olacaktır. En uygun koşullarda bu endeks değerinin (1) olması beklenmektedir. Ancak bazı sektörler için (1)'den sapmalar normal karşılanmaktadır.

**7. Hedef maliyet endeksini en iyileme;** Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin birbirine uyum içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar belirlendikten sonra bu parçalar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifade ile, bu parçalar satın alınıyorsa işletme içerisinde daha ucuza mal edilip edilemeyeceği veya ikame edilmesi gibi alternatifler üzerinde durulacaktır. Bu endeks, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçanın sorunlu olduğunu gösterecektir.

Hedef maliyet endeksi, ürünün bir işlevinin şekillendirilmesinin “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir. Söz konusu endeks (1)’den büyükse parça ucuz, (1)’den küçükse parça pahalı kabul edilebilir.

**8. Diğer maliyet düşürme girişimleri;** Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, maliyet ve işlevleri karşılaştıran önemli bir araçtır. Bunun yanında ürün geliştirme ve tasarım aşamasında maliyetleri düşürecek diğer kararlar da söz konusudur. Bu aşamada diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararlar alınmaktadır.

Bu sekiz uygulama adımıyla tanınan HM yöntemi, ürün maliyetlerinin, ürünü oluşturan en küçük kalemlere veya üründen beklenen işlev göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Ürün işlevinin müşteri tarafından nasıl değerlendirildiğinin belirlenmesi, bir kısım bilimsel analizleri gerekli kılmakta ve bu şekilde üründen beklenen işlevlerin önemine göre bir değerlendirme yapılmaktadır(Doğan, 1998: 202). Daha önce de belirtildiği üzere, HM yöntemi ilk olarak Japonlar tarafından kullanılmıştır. Sonradan ABD ve Avrupa ülkeleri söz konusu yöntemi kullanmaya başlamıştır. Avrupa işletmelerinin yeni bir piyasada rekabetçi bir ortam oluşturmadaki tipik bir yaklaşımı HM’dir(Karcıoğlu, 1997: 6).

### **III.2. Hedef Maliyet Sürecinin Aşamaları**

Hedef maliyet sürecinin aşamalarına geçilmeden önce vurgulanması gereken genel bir ilke şudur: Hedef maliyetleme uygulaması, öncelikle bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanımlanmasını gerektirir. Bu genel ilke gereği, ürünü oluşturan her bir ana parça veya kısmın dökümü ve değerlemesi yapılır. Pazarda müşteri tarafından

tanımlanan ürün fonksiyonları ile buna bağlı oluşan ürün ana parçaları üst üste getirilmek suretiyle bir değer mühendisliği çalışması veya analizi gerçekleştirilir. Böylece ürün fonksiyonları ile orantılı maliyet azaltımları olanaklı hale gelir ve ürünü oluşturan ana parçaları pazar taleplerine uygun fiyatlama kararları gerçekleştirilebilir(Ergun, 2002: 37). Hemen belirtilmesi gerekir ki, üretim derinliği fazla olmayan işletmelerde veya ürünü oluşturan parçaların (veya elemanların) açıkça sınırlana birliği iş kollarında, değer analizi (mühendisliği) aşaması yapılmadan da, hedef maliyetleme uygulanmasının gerçekleştirilebileceği görülmektedir.

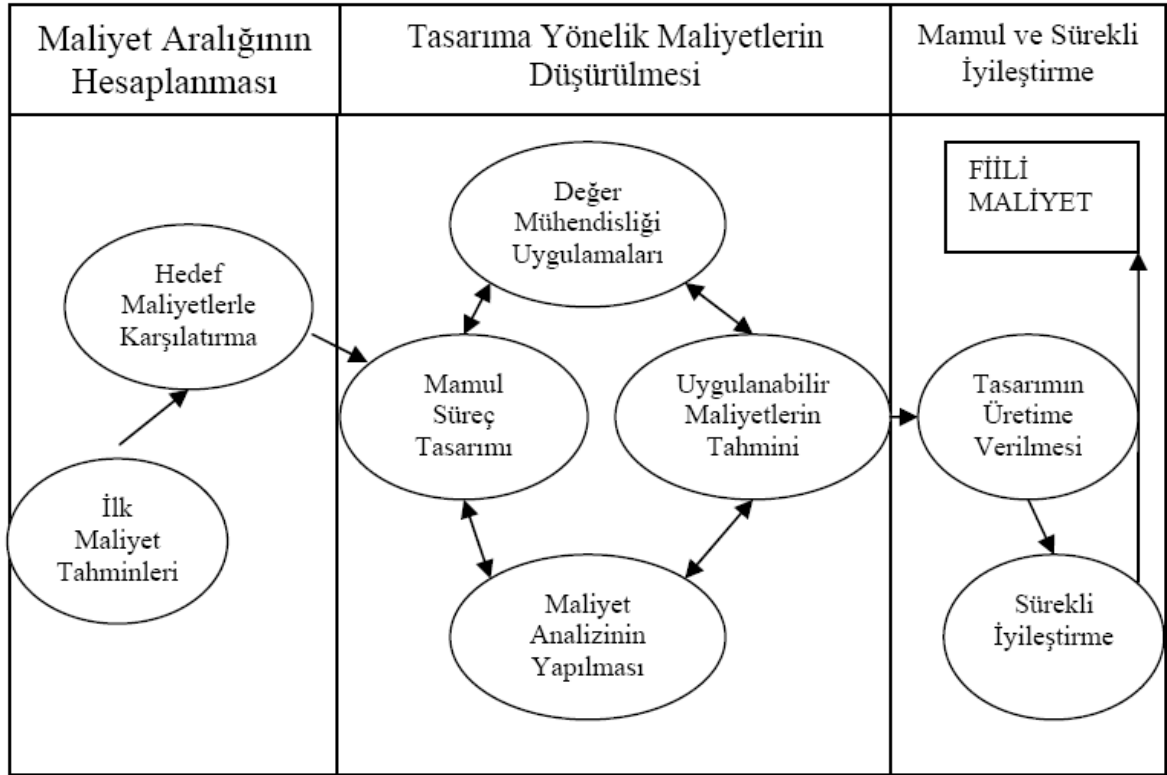
Gelişmiş maliyet sistemlerinde, maliyetler üç yoldan yönetilmektedir. Birinci yol, gelecekteki mamullerin maliyetlerini yönetmek; ikincisi mevcut mamullerin maliyetlerini yönetmek ve üçüncüsü, işgücünün girişimci ruhundan yararlanmaktır. Japon işletmeleri tarafından, gelecekteki mamullerin maliyetlerini yönetmek üzere geliştirilen üç maliyet yönetimi tekniği, sırasıyla hedef maliyetleme, değer mühendisliği ve organizasyonlar arası maliyet yönetim sistemleri şeklinde sıralanmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminin etkin bir şekilde uygulanması için gerekli koşullar aşağıdaki gibidir:

- Tedarikçinin mamul geliştirme sürecine dahil edilmesi,
- Mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı olarak tasarlanması,
- Bütün maliyet azaltma çalışmalarının müşterilerin istekleri doğrultusunda yönlendirilmesi,
- Tasarımda basitleşmeye gidilmesi ve bunun ölçümlenmesi(Şakrak, 1997: 229)
- Hedef maliyetleme ile ilgili faaliyetlerde farklı bölümlerin temsilcilerinden oluşan ekiplerin kurulması,

- Sürekli değişim ve gelişime açık bir örgüt yapısı ve kültürüne sahip olunması gerekmektedir.

**Tablo 3.1. Hedef Maliyetleminin uygulama aşamaları**



- **Kaynak**(Ergun, 2002: 37)

Hedef maliyetleme doğrusal bir süreç niteliğine sahip değildir. Süreç daha ziyade çok aşamalı ve yinelemelerden oluşmaktadır.

. Çok işlevli mamul tasarım ekibi:

- Müşterilerin istediği işlev ve kalitede,
- İşletmenin arzu ettiği karı elde etmesini sağlayacak,
- Hedef maliyet düzeyinde üretilebilecek olan mamullerin tasarımını sağlamak durumundadır(Şakrak, 1997: 229).

Bir mamulün hedef maliyetine ulaşmak için yapılan çalışmalar, mamul tasarım sürecinde ileri düzeyde maliyet disiplini yaratmaktadır.

### III.2.1. Hedef Maliyetin Saptanma Yöntemleri

Hedef maliyetin saptanması aşamasında öncelikle işletmede üretilen ürünlerin hangilerinin hedef maliyetleme uygulamasına dahil edileceği belirlenmelidir. Hedef maliyetlemenin sınırlı sayıda belirli anahtar ürünler üzerinde yapılan bu tür uygulamaları için literatürde “yalın hedef maliyetleme (lean target costing)” teriminin veya kavramının kullanıldığı görülmektedir. Üzerinde hedef maliyetleme uygulanacak anahtar (stratejik) ürünlerin belirlenmesinde ise anahtar pazarlar önem kazanmaktadır. Anahtar ürünler, anahtar pazarlara ilişkin verilere göre belirlenecektir. Dolayısıyla isabetli ürünlerin seçilmesi ve hedef maliyetlemenin başarılı olabilmesi iyi bir pazar araştırmasına dayanmaktadır.

Anahtar ürünlerin belirlenmesinin ardından her bir ürün için toplam hedef maliyet belirlenir.

Hedef maliyetin saptanmasında üç farklı yöntem saptanmaktadır:

1. Çıkartma Metodu
2. Toplama Metodu
3. Kombinasyon Metodu

Çıkarma metodu rakiplerin ürünlerinin fiyatlarına göre belirlenen bir metoddur. Bu metot da hedef maliyet piyasa fiyatından geriye doğru giderek oluşturulmaya çalışır. Bu metot sonuçta gerçekleştirilmesi zor bir hedef maliyeti ortaya çıkabilir. Yani firmanın var olan teknoloji ve arz edicileri ile bu sonuca ulaşması mümkün olmayabilir.

İkinci metot; mevcut teknolojinin türüne ve şirketin kendisinin ve arz edicilerinin geçmiş maliyet bilgilerine dayanan toplama metodudur. Bu yöntemle normal olarak sonuca çabuk ulaşılabilir. Çünkü sonuç zaten firmanın ve arz edicilerinin yaptıkları işlemlerin toplamından ibarettir. Toplama metodu çok içe dönüktür ve Pazar koşullarını dikkate almaz. Bu metotta ayrıca pazarda rekabet edemeyecek bir maliyet hedefi de ortaya çıkabilir.

Üçüncü metot ise; toplama ve çıkartma metodunun karışımından oluşan birleştirilmiş bir metottur. Üst yönetimin etkin liderliği altında bu iki metot birleştirilir ve sonuçta ortaya çıkan hedef maliyet şirket için bir yönetim kılavuzu haline gelir. Bu metot pratikte bir çok problemi ve tartışmayı ortadan kaldırır.

### **III.2.1.1. Çıkartma Metodu**

Çıkartma metoduna göre hedef ürün maliyeti belirlemedeki temel faktör, rakip firmaların koyduğu fiyatlardır. Çıkartma yönteminde mamullerin hedef maliyetleri, piyasa araştırmaları sonucu belirlenen satış fiyatından geriye doğru gidilerek hesaplanır. Satış fiyatı piyasa tarafından oluşturulur. Nitekim, bir mamulün satış fiyatı oluşturulurken, mamulün maliyetinden ziyade, piyasa şartları, müşteri ihtiyaçları ve rekabet durumu öncelikli olarak dikkate alınır. Daha sonra işletmenin bu mamulden beklediği kar belirlenir. Bu kar belirlenirken, piyasadaki müşteriler ve rakip işletmeler göz önüne alınmalıdır. Piyasa tarafından oluşturulan satış fiyatından, işletme tarafından belirlenen kar çıkarılarak hedef maliyet hesaplanır.

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar}$$

Çıkartma metodunda rakiplerin fiyatları ile müşteri arzu ve gücü hedef maliyeti belirlemedeki temel etkenlerdir.

Burada hedef satış fiyatı belirlenirken, müşteriler tarafından kabul görecektir bir fiyatın belirlenmesine özen gösterilir. Bunun dışında, satış fiyatı belirlenecek olan mamulün, rekabetçi bir piyasada maliyet ve kalite (tasarım, uygunluk ve kullanım) boyutlarında incelenmesi, tarihsel maliyetlerin, enflasyonun, dağıtım kanalındaki toptancı ve perakendeci kar marjlarının dikkate alınması gerekmektedir. Hedef kar marjı da mamul için yapılan yatırım ya da satış tutarının belirli bir yüzdesi olarak hesaplanabilmektedir.

Hedef maliyetin türü beklenen kar'ın türüne göre değişir. Örneğin; beklenen kar gayri safi kar ise; hedef maliyet tam maliyettir. Beklenen kar sadece katkı payı ise; hedef maliyet sadece ürünün değişken maliyetlerini içerir. Pratikte daha çok tam maliyet uygulanmaktadır.

Tam maliyeti esas alan hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Satış Fiyatı} - [ \text{Satış Fiyatı} \times \text{Brüt Kar} ]$$

Satışlar

Bu yöntemde fiyat beklenen rekabet ve belirli pazarlarda gelecekte beklenen durumlar göz önüne bulundurulduktan sonra belirlenir. Bu nedenle; tahminin geçerli olması için, çok ayrıntılı pazar bilgisi, yeni ürünün beklenen fiyatının çok değişken olması ve mevcudun farklılaşması ile ilgili uzman kişilerin görüşleri istenir. Bununla beraber pazar hakkındaki gelecekteki beklentilerin tahmini, yönetim muhasebesi bilgi sistemi ile gerçekleştirilir. Yeni ürünün brüt kar/satışlar oranı belirli ürünlerin gelecekte beklenen brüt kar oranını temsil etmelidir.

Bu tür bir hedef maliyeti hesaplarırken iki nokta göz önünde tutulmalıdır. Bunlardan birincisi, ürünün bu formülde belirlenen gelecekteki beklenen karının, ürün grubunun brüt karına ve aynı zamanda şirketin gelecekteki brüt karına bağlı olmasıdır. Yani gelecekte beklenen brüt karın şirketin finansal planlarına da uyumlu olması gereği vardır. İkincisi; bu hedef maliyetin, piyasa perspektifinden hazırlanmış olsa dahi, pratikte iç maliyet tahmin sistemleri tarafından bir ölçüde uyumlaştırılabilir. Bu çerçevede pazarı esas alan hedef maliyetle iç maliyet sistemlerinin karşılaştırılabilir olması önemlidir.

### **III.2.1.2. Toplama Metodu**

Toplama metoduna göre hedef maliyet oluşturulurken iç faktörler ve kapasite ögesinden hareket edilir. Bu yöntem, teknolojik seviye, üretim planı ve makineler, dağıtım tarihi, üretim hacmi ve işletme stratejisini de kapsar. Toplama metoduna göre hedef maliyet oluşturulurken üç farklı unsur esas alınabilir. Bu unsurlar: benzer ürünler, dizayn özellikleri ve yeni yaklaşımlar.

#### **III.2.1.2.1. Benzer Ürünlerin Esas Alınması**

Bu yöntemde hedef maliyet benzer ürünlere veya benzer parça bloklarına göre belirlenir. Bu maliyete kısaca bir önceki davranışı tekrar ederek veya son performansı kolayca geliştirerek ulaşılabilir. Bu tür bir hedef maliyet daha önceki üretim tecrübelerinden çıkan maliyet verilerine göre ortaya çıkar.

Bu yolla hedef maliyet belirlemenin üç temel adımı vardır. Birinci adımda; benzer ürünlerin gerçek maliyetleri, normal olmayan maliyetleri dışarıda bırakacak ve üretim



hacmi ve enflasyon gibi faktörleri de hesaba katacak şekilde uyarlanmaktadır. İkinci adımda; hedef maliyet, ürün grubu veya hatlarının uyumlaştırılmış gerçek maliyetlerine bağlanmaktadır. Üçüncü adımda ise; hedef maliyet, geçmiş performansta gelişme kaydedecek şekilde belirlenmektedir.

### III.2.1.2.2. Dizayn Özelliklerinin Esas Alınması

Hedef maliyeti ürünün çok önemli dizayn özelliklerini esas alarak belirlerken, faktör analizi ve regresyon analizi gibi istatistiksel teknikler de kullanılmaktadır. En kolay yaklaşım, normal gerçek maliyet ile dizaynın spesifik özelliklerinden biri arasında ilişki bulup; benzer ürünlerde geçmişteki verileri kullanma yaklaşımıdır. Bu ilişki aşağıdaki basit regresyon eşitliği ile ifade edilebilir.

$$\text{Hedef Maliyet} = a + bx$$

Burada - a ve b, sabitler;

- x ise, dizaynın diğer en önemli değişken özelliğini temsil etmektedir.

Uygulamada ispat edilmiş çok yararlı bir ilişki de;

$$\text{Hedef Maliyet} = a + [X_1/X_2]^n$$

a: sabit

$X_1$  : dizaynın en önemli eski özelliği 1

$X_2$  : dizaynın en önemli yeni özelliği 2

n: yaklaşık 0,6 veya 0,7 bulunmuştur(Acar, 2002: 81).

Ekstra fonksiyonların da dahil edildiği başka bir denklem ise şöyledir

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{AFM} + [1 - \text{EFS}/\text{MFS}]$$

AFM: Ana Fonksiyonların Maliyeti

EFS: Ekstra Fonksiyonların Sayısı

MFS: Mevcut Fonksiyonların Sayısı

### **III.2.1.2.3.Yeni Yaklaşımların Esas Alınması**

Bu metot, ürün dizaynının bazı temel fonksiyonlarının veya bazı temel boyutlarının, işletmenin önce kullanmadığı yeni bir yaklaşıma ulaştığı bir süreçte kullanılmasını içermektedir. Bu durumda yeni yaklaşım maliyetlerde uygun bir düşüş imkanı veriyorsa kullanımı uygun olmaktadır.

Yeni hedef maliyetin mevcut hedef maliyetinin %70'i kadar olması, genel bir kabul görmektedir. Japonya'da bu oran yaklaşık %50'dir(Acar, 2002: 81-95).

### **III.2.1.3. Kombinasyon Metodu**

Kombinasyon metodu, toplama metodu (mevcut teknoloji ve yeterliliklere bağlı) ile çıkartma metodunu (pazar yaklaşımına bağlı) birleştirmektedir. Bu metot toplama ve çıkartma metotlarının sonuçlarının elde edilmesinden sonra yapılacak bir müzakere sürecini de içermektedir. Kombinasyon metotta toplama metodu daha önemli bir rol oynamakla beraber, söz konusu metodun her iki metodun birleştirilmiş şekli olduğu ve daha uzun vadeli bir bakış açısından bir hedef maliyet verdiği göz ardı edilmektedir.

Bu yöntemde müzakerelere katılan her kişi değişik fonksiyonel alt yapılardan gelmektedir. Bu müzakereler teşvik müzakereleri olmasına rağmen; bunlarda anlaşma sağlamak mümkün olmayabilir. Eğer müzakerelerde birkaç anlaşmazlık noktası kalmışsa;

hedef maliyetle ilgili nihai kararı tepe yönetimi verecektir. Bu şekilde oluşturulan hedef maliyet yöntemi önemli bir motivasyon unsuruna da sahip bulunmaktadır.

### **III.2.2. Hedef Maliyetin Ayrılması**

Bu aşamada tüm üretim için belirlenen hedef maliyetler müşteri talepleri doğrultusunda ürünün bileşenlerine yani her bir parça ve fonksiyonlarına kadar indirgenerek ayrılır. Hedef maliyetin saptanması aşamasında cevaplanmaya çalışılan “ürünün maliyeti (en çok) ne olmalı?” sorusunun yerini bu aşamada fonksiyonel olarak “ürün ne yapabilmeli?” sorusunu almaktadır.

Ancak ürün için saptanan toplam hedef maliyetin ayrılması aşamasına geçilmeden önce müşteri talep ve beklentilerinin kesin bir açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Müşterilerin üründe aradıkları karakteristikler ve/veya sahip olmasını bekledikleri nitelikler ve bunların birbirleri arasındaki bağ (relasyon), bilgi ve tecrübe edinmiş olmalı ki, hedef maliyetin ayrılması gerçekleştirilebilsin.

Hedef maliyetlemede müşteri arzu ve beklentilerinin belirlenmesi ise önemli bir sorundur. Müşteri talep ve beklentilerinin görece olarak daha düşük, dolayısıyla belli fonksiyonlara sahip ve parçaları sınırlı sayıda, basit diyebileceğimiz ürünlerde çok daha kolay baş edilen bu sorun, teknoloji yoğun, çok fonksiyonlu ve dolayısıyla parça sayıları korkunç rakamlara varan kompleks ürünlerde çözülmesi neredeyse imkansız hale gelen bir derinlik kazanmaktadır (Can, 2004: 176).

Müşteri talep ve beklentileri üzerinde yaptığı uzun araştırmalar neticesinde, bunları ürün fonksiyon veya özellikleri açısından üç kategoride ele alan bir model geliştirilmiştir.

- **Temel Beklentiler (expected attributes):** Bir ürünün deyim yerindeyse “olmazsa olmaz” larıdır. Yasalara ve standartlara uygunluk gibi üründe bulunmama olasılığı bile düşünülmemeyen özelliklerdir.

- **Arzu ve İstekler (desired attributes):** Temel fonksiyonlarının dışında bir üründe bulunması mutlaka istenen veya en azından arzu edilen özelliklerdir. “normal beklentiler” de denilebilir. Örneğin: kullanım kolaylığı veya otomobilin dizaynı, kliması vb.

- **Heyecanlandırıcı/Sürpriz Özellikleri (exciting/surprising attributes):** Üründe aranan olağanüstü özellikler veya önceden bilinmeyen ancak birden bir yenilik olarak ortaya çıkan özellikler. “lüks beklentiler” veya “ çarpıcı yeni özellikler” de denebilir. Örneğin: bir otomobilin sileceklerinin yağmur sensörü, dikiz aynasının sürücünün gözlerini kamaştırabilecek ışıkları soğurma özelliği, navigatör sistemi vb.

Burada en anlamlı ilişkilerin normal beklentiler, diğer bir ifadeyle olağan veya doğal müşteri arzu ve istekleri düzeyinde oluşturulabileceği görülmektedir. Müşterilerden bu konuda toplanan bilgiler ışığında üründen somut olarak ne bekledikleri ve bu beklentileri veya fonksiyonları hangi ürün bileşenleri ile yerine getirmenin olanaklı olduğu belirlenebilecek dolayısıyla hedef maliyetin ürün ana bileşenleri (ana montaj parçaları) veya fonksiyonları düzeyinde bir ayırlama olanaklı hale gelebilecektir.

Toplam hedef maliyetin en küçük parçalarına kadar ayrılmasını şu iki metot içinde özetlenebilir(Can, 2004: 95):

- Parça esaslı metodu
- Fonksiyon esaslı metodu

## a. Parça Esası Metodu

Parça esaslı metodunda hedef maliyetler daha ilk aşamada mevcut bir ürün modeli referans alınarak benzer şekilde ürünün her bir (ana) parçasına dağıtılır. Her bir parçaya isabet eden hedef maliyetler ile parçaların fiili maliyetleri karşılaştırılır. Ortaya çıkan sapmalar (veya farklar) belirlenen maliyet hedefleri yönünde maliyet azaltımlarında bulunulması gerektiğini gösterir.

Parça esaslı metodu daha çok yenilenme ve geliştirilme derecesi düşük ve fiili maliyet bilgileri bir önceki ürün modellerinden kolaylıkla çıkarılabilir ürünlere uygun bir yapı göstermektedir. Burada ayrıca “benchmarking (kıyaslama)” tekniğinden ve potansiyel (anahtar) müşterilerin değerlemelerinden de yararlanılabilir. Parçalarda bir değişikliğin söz konusu olması durumunda ise değer takdirine dayalı maliyet tahminlerinde bulunulur. Ancak bu metotta, araştırma ve geliştirmede çalışan teknik elemanların (mühendislerin) daha çok üretim için gereksinim duyulan hammadde ve malzemeler ile üretim teknik ve yöntemine konsantre olmaları sonucu gerçekte müşterilerin üründen yerine getirmesini bekledikleri fonksiyonların gözden kaçırılması tehlikesi söz konusudur. Görüleceği üzere basit ve kolay uygulanabilir oluşu metodun hem üstün yanını hem de sakıncalı yönlerini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte yeni ürünün maliyet paylarının müşteri taleplerine uygun değerlemesi başarılabilirdiği oranda metodun sakıncalarını azaltma olanağı doğar ve artar

Bir önceki ürün modellerinin tecrübelerinden faydalanılabildiği, ürün gelişiminin birincil olarak materyal ve teknoloji oryantasyonlu olduğu ve yenilik veya yenilenme derecesi düşük olan ürünlerde parça metodu tavsiye edilmektedir. Özellikle hedef maliyetleme ile ilk defa tanışacak olan işletmeler için parça metodunun ayrı bir öneme sahip olduğu vurgulanmaktadır.

## **b. Fonksiyon Esası Metodu**

Fonksiyon esası metodunun temel dayanağını oluşturan düşünce şudur: müşteri aslında ürünü oluşturan parçaların hangi materyaller kullanılarak üretildiğiyle değil, ürünün kendince önem ve değer verdiği belirli fonksiyonları yerine getirmedeki yetenek ve performansı ile ilgilenmektedir. Daha açık ve özet bir ifadeyle müşteri ürün parçaları ile değil fonksiyonları ile ilgilenmektedir. Bu nedenle hedef maliyetin ayrımlanması parça metodunda olduğu gibi parçalar üzerinde değil fonksiyonlar üzerinde gerçekleştirilmelidir. Fonksiyon oryantasyonu yeni çözümlerin gerçekleştirilmesi için gerekli koşulları oluşturur. İşletmeyi mevcut yapısından soyutlayarak yenilikler için gerekli olan bağımsız ve yaratıcı bir alan sunar.

Parça esası metodunun daha çok bir önceki ürün modellerinin tecrübelerinden faydalanılabildiği, ürün gelişiminin birincil olarak materyal ve teknoloji oryantasyonlu ve gelişme-yenilenme derecesinin görece olarak daha düşük olduğu ürünlerde uygulanması önerilirken, fonksiyon metodu ise özellikle kompleks ve çok fonksiyonlu ürünler için önerilmektedir. Ancak yeni, kompleks ve çok fonksiyonlu ürünlere uygun bir yapıda olduğu belirtilen metodun açıklamalarına ilişkin verilen örneklerde ise, karmaşık olmayan, çok basit ve ancak bir elin parmaklarını geçemeyecek sayıda işleve sahip olan ürünlerin seçildiği dikkati çekmektedir.

Hedef maliyet uygulamasında şu aşamalar söz konusudur(Bilginoğlu, 1995: 21):

- İşlev yapısının saptanması,
- İşlevlerin ağırlıklarının belirlenmesi

- Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi,
- Ürün parçalarının tahmin edilmesi,
- Ürün parçalarının ağırlıklarının belirlenmesi,
- Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
- Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu,
- Diğer maliyet kısıntılarını gerçekleştirme

Aşağıda bir dolmakalem örneğinde hedef maliyetleme uygulaması ele alınarak, her bir aşama ayrı ayrı irdelenecektir(Bahşi ve diğerleri, 2001: 57-71).

**a. Yeni Ürünün İşlevsel Yapısının Belirlenmesi:** Bu yeni yöntemin temel hareket noktasını, ürünün pazar tarafından tanımlanan başarısı oluşturur; başarı ise ürünün yerine getirdiği işlevleri ile belirlenir. Üründen beklenen her işlev tanımlanmalı, listelenmeli ve bir form içine sokulmalıdır. Sert işlevler ürünün teknik başarısını, yumuşak işlevler ise, kullanıcı dostu olma gibi, ürünün müşteri gözündeki değerini tanımlar. Dolmakalem örneğinde, yazma, doldurma, uç değiştirme gibi nitelikler sert işlevleri; yazma zevki, dizayn, kullanım kolaylığı yumuşak işlevleri oluşturur.

**b. Ürün İşlevlerinin Ağırlıklarının Belirlenmesi:** Ürünü oluşturan parçaların, göreceli önemini belirleyebilmek için, her bir işlevin ağırlıkları saptanır. Dolmakalem örneğinde 1200 potansiyel müşteriye soru yöneltilmiş ve bunun sonucunda sert işlevler %35, yumuşak işlevler %65 olarak puanlanmıştır.

**c. Yeni Ürünün Ana Parçalarının ve Konstrüksiyonun Belirlenmesi:** Ürünün işlevsel ağırlıklarının belirlenmesini takiben, ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan ana parçalar belirlenir.

**d. Ürünü Oluşturan Ana Parçaların Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi:** Ürün konstrüksiyonunun ve prototipinin belirlenmiş olması, ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetinin tahminine olanak verir. Parçanın işletme içinde üretilmesi veya dışarıdan sağlanmasına göre, birim maliyetleme veya araştırılarak maliyet belirlenir. Dolmakalem örneğinde parçaların maliyet payları hazne %7, uç %18,5, kapak, %10 şeklinde belirlenmiştir.

**e. Ürünü Oluşturan Ana Parçaların Ağırlıklarının Belirlenmesi:** Ürünün müşteri araştırmasına göre oluşturulan işlev grupları ile ürünü oluşturan parçalar bir matrisde karşılaştırılır. Ürünü oluşturan kısım ile işlev arasında bir ilinti kurulmuş olur; diğer bir deyişle hangi ağırlıktaki bir parçanın bu kısmi işlevi yerine getirdiği belirlenir. Dolmakalem örneğinde bu husus, mürekkep sızdırmama güvenilirliği işlevinin, metal ile desteklenmiş bir plastik hazne ile yerine getirilmesi şeklinde ifade edilebilir. Buna göre ürün oluşturan ana parçalar ve işlevler ağırlıkları ile bir matrisde karşılaştırıldığında, işlevlerin gerçekleşmesini sağlayacak parçalar yine tartılı olarak ortaya konmuş olur.

**f. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi:** Ana parçaların göreceli önemi ve bunların ürün içindeki maliyet payları belirlenmiş olduğuna göre, söz konusu ilintiyi ifade eden bir endeks oluşturulur:

Ana Parçanın Ağırlığı

Değer Endeksi : -----

Ana Parçanın Maliyet Payı

Hedef maliyet endeksi diye de tanımlayabileceğimiz bu değer en uygun durumda (1) değerini alması gerekir; ancak sektör özelliğine göre bir tolerans da söz konusu olmalıdır.



**g. Hedef Maliyet Katsayılarının Optimizasyonu:** Hedef maliyet endeksi, aynı zamanda parçaların maliyetleri ile göreceli önemliliklerinin birbirleriyle uyum içerisinde olup olmadığının bir göstergesidir. Önem dereceleri ile maliyetleri birbiriyle uyum içinde olmayan parçalar belirlendikten sonra söz konusu parçalar için diğer alternatifler araştırılarak, bunların üzerinde durulmaktadır. Diğer bir anlatımla hesaplanan endeks, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiğini veya hangi kısmın sorunlu olduğunu gösterdiğinden bu parçaların önemi ile maliyetlerini uyumlu hale getirecek seçeneklerin düşünülmesini gerektirmektedir. Örneğin söz konusu sorunlu parçalar işletme içinde üretiliyorsa ya daha ucuza işletmeye dışarıdan temin edilmesi ya da ikame edilmesi, eğer zaten işletmeye dışarıdan temin ediliyorsa daha ucuza işletme içinde üretilmesi gibi seçenekler üzerinde durulmaktadır(Can, 2004: 106).

**Tablo 3.2. Hedef maliyet endeksinin sonuçlarının özeti**

Hedef Maliyet Endeksi	Parça	Alternatif
HME > 1	ucuz	Araştırılır
HME = 1	En uygun	
HME < 1	pahalı	Araştırılır

**Kaynak**(Can, 2004: 107)

Hedef maliyet endeksi, ürünün bir fonksiyonunun şekillendirilmesinin “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir. Tablodan da anlaşılacağı gibi söz konusu endeks (1)’ den büyükse parça ucuz, (1)’den küçükse parça pahalı kabul edilmektedir.

**h. Değişik Maliyet Düşürme Yöntemlerinin Kullanılması:** Hedef maliyetleme yöntemi ile maliyetlerin düşürülmesi ve sürekli gelişmenin sağlanması mümkün olmakla birlikte; işlevlerin tekrar incelenmesi yapı (construction) değişikliği ve değer analizi yöntemleri ile işletmede maliyet düşürücü ve önleyici kararların alınması mümkün olacaktır. Günümüzün

gelişmeleri işletmeleri teknolojik gelişme baskısı ve ürün araştırma-geliştirme maliyetleri ve piyasada düşen fiyatlarla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu nedenle de bu tür sorunlara cevap verecek yeni maliyetleme yöntemleri önem kazanmıştır(Şakrak, 1997: 302).

### **III.3. Geleneksel Maliyet Yöntemi ile Hedef Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması**

Klasik maliyet muhasebesi geçmişe odaklanmaktadır. Diğer bir anlatımla hesaplara tarihi maliyet hakimdir. Bu nedenle maliyet raporları ancak ne olup bittiğini açıklayabilmekte ve gelecek ile ilgili konularda yetersiz kalmaktadır. Hedef maliyetleme geleceğe dönük olma yönü ile klasik maliyetlemeden ayrılmaktadır(Öndaş, 2003: 197).

Diğer yandan tarihi olarak maliyet muhasebesinin üzerine yoğunlaştığı nokta üretim süreci olmaktadır. Geleneksel yaklaşımda üretim öncesi olarak adlandırabileceğimiz maliyetler olan araştırma geliştirme, yarı mamul geliştirme ve üretim sonrası maliyetler olan dağıtım ve servis maliyetleri dönem maliyeti olarak algılanmış ve her birinin ürüne yansıtılması veya yüklenmesi hep bir sorun olmuştur(Can, 2004: 192).

Geleneksel maliyet, departmanlar üzerinde yoğunlaşması departman yöneticilerinin yalnız kendi departman maliyetleri üzerinde durmalarına sebep olmuş, bir ürünün tüm hayatına ait olan maliyetin göz ardı edilmesine yol açmıştır. Hedef maliyetleme ise mamul maliyetlemede klasik maliyet yöntemlerinden farklı olarak yaklaşmakta ve bir mamulün araştırma geliştirme ve mühendislik çalışması aşamalarını o mamulün üretim maliyetine eklemeyi dolayısıyla yeni mamul geliştirme ve dizayn aşamasına yoğunlaşılması gerektiğini söylemektedir. Geleneksel maliyet sisteminde mamul maliyetinden sorumlu

yöneticiler üzerinde yoğunlaşılırken, hedef maliyetleme de ise müşteri ihtiyaçları ve mamul tasarımı üzerinde durulmaktadır(Şakrak ve Hacıüstemoğlu, 2002: 126).

Geleneksel yaklaşım, kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım bir örgüt ile içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı etmekte, sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakta, düzeltici önlemleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmakta ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çaba göstermektedir. Hedef maliyetleme ise bir açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım bir işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumunu ön planda tutmakta, sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşim ağını dikkate almakta, fiili sonuçlar öncesinde hataları önlemeye yönelik çabaları devreye sokmakta ve zaman içinde sürekli daha iyi standartlara ulaşmayı hedeflemektedir(Erol, 2002: 80).

Aşağıda geleneksel maliyet yöntemlerinden maliyet artı yöntemi ve standart maliyet yöntemi üzerinde durulmaktadır.

### **III.3.1. Maliyet Artı Yöntemi İle Karşılaştırma**

Maliyet kontrolü evreleri zaman içinde; geleneksel tam maliyetleme değişken maliyetleme ve direkt maliyetleme aşamalarından geçerek günümüze kadar gelmiştir.

Maliyet artı yaklaşımında, öncelikle üretim maliyetleri belirlenir ve bu maliyetlerin üzerine bir kar payı eklenerek satış fiyatı elde edilir. Eğer piyasa bu fiyatı ödemek istemiyorsa, işletme maliyet düşürme yollarını aramaya başlar. Buna karşın, hedef maliyetleme yaklaşımında, öncelikle piyasa fiyatı ve mamuller için planlanmış bir kar payı ile başlanır ve daha sonra kabul edilebilir bir maliyet düzeyi oluşturmaktadır(Yalçın, 1999: 41).

Bu farklılığı formül yardımı ile göstererek olursak;

Geleneksel Maliyetleme Yöntemi;

Beklenen Satış Fiyatı=Beklenen Maliyet+Beklenen Kar Marjı

Hedef Maliyetleme Yöntemi;

Hedef Maliyet=Hedef Satış Fiyatı-Hedef Kar Marjı

Formülde görüldüğü üzere, geleneksel yöntemde satış fiyatı bağımlı değişken iken, hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyet bağımlı değişkendir.

Hedef maliyetleme de rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirirken ve dolayısıyla bu faktörler maliyet planlamasının bir parçası olurken, geleneksel maliyetleme de (maliyet artı) böyle değildir. Burada yalnızca maliyetler fiyatı belirler. Diğer bir anlatımla tam maliyetleme esasına dayanan geleneksel sistemler pazara fiyatı sunarken hedef maliyetleme de fiyatı pazar sunmaktadır. Diğer bir ifadeyle maliyet artı yönteminde bir ürünün toplam birim maliyete arzu edilen kar payı eklenerek pazar fiyatına ulaşılırken hedef maliyetleme de bir “fiyat eksi” yaklaşımı hakimdir. Maliyet artı yönteminde fiyat sadece bir figür olmakta, ürünü dizayn edenlerin bir maliyet hedefi bulunmamaktadır(Can, 2004: 193).

### **III.3.2. Standart Maliyet Yöntemi İle Karşılaştırma**

Bazı işletmeler maliyetlerini kontrol altında tutabilmek için standart maliyeti kullanırlar. Standart maliyetler, endüstriyel mühendisler tarafından işletme içi analiz ile oluşturulan önceden belirlenmiş maliyetlerdir.

Bilindiđi gibi hedef maliyetleme de pazarda oluşacak tahmini fiyattan işletmenin uzun vadeli beklediği kar marjının dūřulmesiyle maliyete ulaşılır. Bu aynı zamanda yeni ũr¼n i¼in kabul edilebilir en y¼ksek maliyet sınırırdır.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken ‐Pazar tarafından izin verilen maliyet‐, işletmenin mevcut teknik standartlarından ve sahip olduğu ũretim y¼ntemlerinden bağımsız olarak tespit edilmektedir. İşte bu noktada işletmenin mevcut teknik yapısından bağımsız olarak belirlenen bu maliyetin karşılanıp karşılanamayacağını sınanmak durumundadır(Can, 2004: 194).

Diğer bir anlatımla pazara dayalı olarak elde edilen verilerinin işletme ger¼eklerine g¼re ortaya ¼ıkan verilerle karşılaştırılabilmesi i¼in geleneksel maliyet sistemlerinin yardımına daha doğrusu standart maliyet y¼ntemi tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Standart maliyetler, hedef maliyetleme de maliyetin ayrılması aşamasında son derece ¼nemli bir yere sahiptir.

Birbirlerine ihtiya¼ duymakla birlikte farklılıkları da bulunmaktadır. Standart maliyetler istisnalara g¼re y¼netim ilkesine, hedef maliyetleme ise ama¼lara g¼re y¼netim ilkesine dayanmaktadır. Standart maliyette ama¼ b¼t¼celenen ile fiili maliyet arasındaki farkın saptanması ve azaltılması olurken, hedef maliyetleme de ise vurgulanan, pazar koşullarında istenen performans derecesini başarmak olmaktadır. Ayrıca standart maliyetler ile maliyet standartlarının ger¼ekleřmesi ama¼lanırken, hedef ve Kaizen maliyetleme de maliyetleri dūřürme hedeflerinin başarması ama¼lanmaktadır. Standart maliyetler cari d¼nemle ilgili olup altı aylık yada bir yıllık hazırlanırken, hedef maliyetleme s¼rekli iyileştirme ile ilgili olup maliyet dūřürme aylık olmaktadır(Ceran, 2002: 295).

**Tablo 3.3. Geleneksel Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme Süreçleri Arasındaki Farklar**

<b>Geleneksel Maliyetleme Süreci</b>	<b>Hedef Maliyetleme Süreci</b>
Piyasa Faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir	Rekabete dayalı piyasa faktörleri, maliyet Planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Maliyet azaltma için anahtar tasarımıdır.
Maliyet azaltmayı yönlendiren müşteri değildir.	Müşteri, verileri ve maliyeti azaltmada rehberdir.
Maliyet azaltmada maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar, maliyet azaltmada sorumludur.
Satıcı ile mamul tasarımından sonra ilgilenilir.	Satıcılar ile tasarım öncesinde ilgilenilir.
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin, sahiplik maliyetlerinin toplamının azaltılması hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değer zinciri ile çok az ilgilenir yada göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında, değer zinciri ön planda tutulur.

**Kaynak:** (Şakrak ve Hacırüstemoğlu, 2002:126)

Geleneksel maliyetleme ile hedef maliyetleme arasındaki farklar, bu iki sistemin uygulanma süreçleri karşılaştırıldığında da görülmektedir. Geleneksel sistemde yeni bir mamulün üretilmesi düşünüldüğünde öncelikle piyasanın bu mamule ihtiyacı olup olmadığı belirlenmekte, mamulü oluşturacak parçaların işletmede üretilmesi ya da satın alınması kararları alınmakta, mamul üretilmesine ilişkin bazı planlar yapılmakta, mamul üretilmekte, mamul maliyetine bağlı olarak satış fiyatı belirlenmektedir. Hedef maliyet sisteminde ise, öncelikle müşteri ihtiyaçlarını ve hedef fiyatı belirlemek için Pazar araştırması yapılmakta, hedef kar marjı belirlenmekte, mamul tasarımı için bir ekip oluşturulmakta ve mamulün tasarımı gerçekleştirilmekte ve ihtiyaç hissedildiğinde maliyet azaltma tekniklerinden faydalanılmaktadır.

Sonuç olarak hedef maliyet, rekabet ortamında işletmeyi başarılı kılacak satış fiyatı ve makul bir kar marjını dikkate alarak belirlenmektedir. Mamulün özellikleri ve üretim süreci bu hedef maliyetleme göre biçimlendirilip tasarımı yapılmaktadır.

### **III.4. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler**

Fiyat, maliyet, kâr öğelerini dikkate alarak oluşturulacak olan hedef maliyetleri etkileyen faktörler şöyle sıralanabilir(Acar, 1998: 85):

- Ürün Yapısı
- Müşteri Türü
- Taşeronlar ve Parça Tedarikçileri
- Özel Ürün ve Durum Analizi

#### **III.4.1. Ürün Yapısı**

Üretilen ürünün türü HM'de önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü ürünün maliyeti, karmaşıklığı ve tasarım zorluğu arttıkça, HM sisteminin önem ve karmaşıklığı da artmaktadır. Aynı zamanda HM ürün tasarımı ile doğrudan ilişkili olmasından dolayı, karmaşık bir ürün tasarımı daha karmaşık bir HM sistemine yol açmaktadır.

HM sistemlerinin geliştirilmesinde zaman unsuru ile sermaye yoğunluğu arasında doğrudan bir ilişki söz konusu olmaktadır. Örneğin; yüksek oranda sermaye yoğun üretim gerçekleştiren Nissan ve Komatsu şirketlerinin geliştirilmiş HM sistemlerini oluşturmaları 4 yıl alırken; daha az gelişmiş olan Olymplus ve Topcan işletmelerininki 18 ay almıştır.

Görüldüğü gibi büyük işletmelerde uzun ve daha karmaşık ürün geliştirme döngüleri işletmelerin değer mühendisliği programlarına sıkı sıkıya bağlı HM sistemleri ile sonuçlandığından daha uzun süre almaktadır. Uzun geliştirme döngüleri aynı zamanda; belirlenen ilk hedef maliyetlerin tam olarak kesin olmadığı anlamına da gelmektedir. Kısa ürün geliştirme döngüleri ise daha az gelişmiş HM sistemleri ile sonuçlanmaktadır. Bununla beraber ilk veya orta kademedeki belirlenen hedef maliyetler, model HM sisteminin dışına pek çıkmamaktadır. Çünkü kısa geliştirme döngüleri, ürünlerin işlevselliğini hızlı bir şekilde artırdığından, hedef maliyetleri elde etme zamanını düşürmekte ve işletmeler rakipleriyle daha kolay rekabet edebilmektedir

Sermaye yoğun yatırımlar açısından daha küçük bir işletme olan Sony HM'yi oluştururken kârlılığı büyük oranda etkilemeyen benzer özellikli farklı modellerden dolayı, daha az çaba sarf etmektedir. Bu şirketteki kısa geliştirme döngüsünde şirket satış hacmini, satış fiyatını ve üretim maliyetini çoğunlukla son yılın modelleri ile benzerlik taşıyan ve tahminde başlangıç teşkil eden eski ürünleri esas alarak daha kolay tespit edebilmektedir. Çünkü yeni ürün bir önceki yılın ürününü ikame için tasarlanmakta ve yeni ürünün başarısındaki en iyi gösterge benzer özellikler taşıyan önceki ürünün satış fiyatı ve satış hacmi olmaktadır(Acar, 1998: 86).

#### **III.4.2. Müşteri Türü**

HM'de hizmet verilen müşterinin türü sistemin işleyişinde önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü maliyet, fiyat, kâr öğelerine göreceli olarak önem veren ve hangisine önem verileceğini gösteren müşterinin kendisidir. Eğer müşteri kamuysa ve ürünü değişik testlere tabi tutuyorsa ürünün maliyeti içindeki tasarım maliyeti çok kritik hale



gelmektedir. Dolayısıyla kamu için üretimde bulunan işletmelerin HM sistemlerinin müşteri analizi oryantasyonları fazla olmaktadır. Yani bu tip işletmeler müşterinin tercihlerini göz önünde bulundurmakta ve bunu maliyetlere aksettirmektedirler. Eğer müşteri işlevsellikten daha çok kaliteye önem veren bir ticari alıcı ise onun açısından dayanıklılık önem taşımakta ve işlevselliğinin fazla olması pek anlam ifade etmemektedir. Bu tür müşterilere hitap eden işletmelerin hedef maliyetleri ve sistemleri müşteri analizinden ziyade maliyet düşürme üzerinde yoğunlaşmaktadır.

#### **III.4.3. Taşeronlar ve Parça Tedarikçileri**

HM'yi etkileyen üçüncü faktör, tedarikçiler üzerinde işletmenin sahip olduğu güçtür. Bunun nedeni, HM sürecinin girdilerinden bir tanesinin de işletmenin tedarikçilerden aldığı ürünler için ödemeye hazır olduğu fiyat olmasıdır. Pazarlık gücünün bulunması bu girdinin maliyetinin aşağıya çekilmesine imkan sağlayabilir.

#### **III.4.4. Özel Ürün ve Durum Analizi**

Hedef maliyetin gerçekçi bir şekilde belirlenebilmesi, ürün türü ile üretim koşullarına da bağlı olmaktadır. Üretilmesine karar verilen özel bir ürün için geliştirilen özel planlama ve tasarım ekibinin özellikleri, ekiplerin ne kadar tecrübeli olduğu, planlamaya katılan kişi sayısı, planlama programı, ürünün yeniliği de göz önünde bulundurulması gereken hususların arasında gelmektedir. İlave olarak mevcut planlamada amaçlanan teknoloji, tasarım ve üretim aşamaları da HM'nin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Benzer şekilde HM örgütü mevcut üretim sistemi tipine de bağlı olabilmektedir(Acar, 1998: 87).

### **III.5. Hedef Maliyetlemenin Yararları**

HM'nin yararlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür(Acar, 1999: 93).

- Gelecekte oluşacak maliyetlerin daha oluşmadan etkin şekilde kontrolünü sağlamaktadır,
- İşletmeleri müşterilerin istediği kalitede ve fiyatta üretim yapmaya zorlamaktadır
- İşletmede çalışan herkes için belirlenmiş bir maliyet düşürme hedefi olması çalışan kişileri bu hedefe ulaşmaya zorlamaktadır,
- Hedef maliyet, işletmenin bütün birimlerinin birlikte ulaşmaya çalıştıkları bir hedef olduğundan birimleri aynı hedef doğrultusunda birleştirmeye yardımcı olmaktadır,
- İşletme bütçesinin hazırlanmasında ve bununla ilgili hedeflere ulaşmada kolaylık sağlamaktadır,
- İşletme içinden ve dışından işletmeye mal ve hizmet sunanlara maliyet indirimi konusunda baskı yaratarak tüketicinin lehine bir durum yaratmaktadır,
- Hedef maliyet uygun bir seviyede oluşturulduğunda çalışanları motive etmektedir,
- Uygun bir hedef maliyet sistemi bir rekabet aracı olarak kullanılabilir.

### **III.6. Hedef Maliyetlemenin İşletmelerde Kullanılması Durumunda Karşılaşılabilecek Problemler**

HM yönteminin işletmelerde kullanılması durumunda birçok problemler ile karşılaşılabilir. Bu problemler şu şekilde belirtilmektedir(Doğan, 1998. 206).

- Uzun süren geliştirme zamanı, pazar karmaşıklığı, fonksiyonlar (muhasabe, pazarlama gibi) arası çatışma, işgören ve tedarikçilere hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskının yarattığı stres ve hatta işten kopma veya ayrılma durumları, HM'nin uygulanmasında karşılaşılan en önemli problemlerden biridir. Örneğin, işletme hedef maliyete ulaşmak için tedarikçilerini maliyet düşürmeye zorlar ise, bu baskı işletme ve tedarikçileri arasında problemlerin çıkmasına neden olabilmektedir. Özellikle tedarikçi sayısının az olduğu rekabet ortamlarında veya işletmenin büyük oranda tedarikçilerin ürünlerine ihtiyaç duyduğu hallerde işletme için büyük bir problem oluşturacağı belirtilmektedir(Şimşek ve Arıçay, 1998: 75-76).

- HM süreci, özünde bir takım çalışması olduğundan, bölümler arası işbirliğinin az olduğu işletmelerde HM, işletme içi fonksiyonlar arasında bir çatışmaya neden olabilmektedir. Çatışmalar, üretim maliyetlerini sürekli olarak düşürmeye çalışan mühendisler ile amaçlarına ulaşmak için her türlü harcamayı hoş gören pazarlamacılar arasında ortaya çıkabileceği gibi, üst yönetimin ne pahasına olursa olsun hedef maliyete ulaşmak arzusu sonucunda da ortaya çıkabilmektedir.

- HM'ye dahil edilen faktörlere ilişkin yapılan tahminlerin doğruluk derecesinin düşmesi ile beraber HM'nin de yararı düşmektedir. Özellikle, ürün maliyetlerinin, fiyatlarının ve üretim hacmine ilişkin tahminlerin zor yapılabilmesi, HM'nin etkinliğini azaltabilmektedir. Örneğin, yüksek çevresel belirsizlik (yüksek orandaki enflasyon gibi), hedef fiyatların ve hedef üretim miktarının tahmin edilmesini güçleştirmektedir.

- İşletmeler, HM sürecinin zorunlu olarak uyulması gereken bazı aşamaları uygulamada ve izlemede bazı zorluklarla da karşılaşabilmektedirler. Örneğin, müşteri ihtiyaçlarının ve gereklerinin tespit edilmesi her işletme için kolay olmayabilir.

Yukarıda belirtilen bu problemlere rağmen, işletme içi bölümler arasında sorumluluğun paylaşımı ve ürün tasarlama sürecinde tedarikçilerle ortak hareket edilmesi durumunda bu problemler ortadan kaldırılabilir(Doğan, 1998: 207).

### **III.7. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları**

HM'nin uygulama sürecini iyi takip ederek, gerekli aşamaları gerçekleştirirken; tekniklerin uygulamasında başarı elde edebilmek için aşağıdaki şartlara da dikkat edilmesi gerekmektedir(Çoşkun, 2003: 32-33).

- Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almaktadır. Bu açıdan HM'de tedarikçiler, sürece dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Tedarikçilerle iyi ilişkilerin kurulması ve mümkünse daha az sayıda tedarikçi ile çalışılması stratejik öneme sahip olmaktadır.

- Hızın önemli olduğu bu yöntemde, ürün ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak tasarlanması, çatışan parça ve faaliyetlerin çabuk belirlenmesini sağlayacaktır. Bu tip aksaklıklar, daha az zaman harcanarak düzeltilebilecektir.

- HM'de fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgiler

işğında yapılması gerekmektedir. Tabi ki, bu da işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasını gerektirmektedir.

- Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek, tasarımda sadeliğe ve müşteri isteklerine tam olarak uyulmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, aynı işi görebilecek parçalardan, daha düşük maliyetli olanın tercih edilmesi gerekmektedir.

- HM ile ilgili oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanların dahil edilmesi gerekmektedir. Ekip, hem çok işlevsel olmakta hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan tasarruf sağlayabilmektedir.

- Değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olmak gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, işletme kendini yenilemeli ve hatalardan ders alarak, aynılarını tekrarlamaması gerekmektedir. Ayrıca, örgütün bölümleri arasındaki uyum da yöntemin etkinliğini artırmaktadır(Doğan, 1998: 209)..

## IV. BÖLÜM

### MOBİLYA SEKTÖRÜNDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

#### IV.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Günümüz rekabetçi piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin rekabet gücü kazanmaları ve bunu sürdürmelerinin ön koşulu etkili bir maliyet yönetimidir. Fiyat, piyasa tarafından belirlendiğinden karlılığı artırmanın yolu verimlilik ve maliyet azaltımından geçmektedir.

Küreselleşme, geliştirilen yeni teknolojiler, gittikçe kısalan mamul ömürleri, pazara giren yeni rakipler ve artan müşteri ihtiyaçları günümüzün iş dünyasını çok karmaşık hale getirmiştir. Bugünün müşterileri daha bilinçli olup daha kaliteli ve fonksiyonel ürünleri daha ucuza istemektedir. Artık işletmeler mamullerini, piyasadaki müşterinin isteklerine göre tasarlamak ve üretmek zorundadır.

Üretim sürecinin kısaltılmasının, maliyetler üzerindeki etkisini ortaya koyan maliyetleme yöntemleri arasında en fazla ilgi gören Hedef Maliyet Yöntemi olmuştur. Hedef Maliyet Yöntemi maliyetlerin henüz gerçekleşmeden yönetilmesini ve ürünün kalitesini koruyarak, hedeflenen karı gerçekleştirebilecek bir maliyet düzeyinde üretilmesini amaçlayan bir yöntemdir.(Ahmadov, 2006: 144)

Birçok maliyet yönetimi yaklaşımı daha spesifik maliyet indirimleri üzerine yoğunlaşılması sonucu ortaya çıkmıştır. Hedef maliyetleme ise mevcut bir felsefe ve hatta

yaşam tarzı olarak algılanabilinen fiyattan doğmuş, hayatın birçok yönünde uygulanabilen sonuçtan çok, sürece önem veren bir olgunun parçasıdır.

Hedef maliyetleme, hiçbir zaman mevcut ile yetinmeme, her zaman daha iyiye gidilebilme inancının temel alındığı, sıfır hatayı amaç edinen ve çözüme gerek kalmadan tedbir almayı benimseyen Hedef Maliyet Yöntemi, işletmelerin maliyete konu olabilecek her türlü biriminde uygulanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, geleneksel maliyet muhasebesinin küresel rekabet ortamında ürün maliyetlerinin belirlenmesinde ve maliyet azaltımı konusundaki yetersizliklerini ortaya koyarak; yüksek teknolojik, üretim ve istihdam gücüne sahip, etkileşim içinde olduğu diğer sanayi kollarıyla, ülke ekonomisindeki öncü sektörlerden biri olarak kabul edilen Ev Tekstili Mobilya sektöründe Hedef Maliyetleme Yönteminin incelenmesidir.

#### **IV.2.Araştırmanın Kapsamı**

Çalışmanın teorik incelemesi sonucunda hedef maliyetleme yönteminin süreç ve montaj endüstrileri için uygun olduğu görülmüştür. Hedef maliyetleme yönteminin tekstil ve Mobilya sektörü için uygunluğunu araştıran bir çalışmada, yöntemin mobilya alanında da uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.(Ahmadov, 2006: 145) İlgili çalışmada, Ev tekstili Mobilya sektöründe müşteri memnuniyetinin önemli hale geldiği, fiyatlara duyarlı ve yoğun rekabetin yaşandığı günümüz piyasasında hedef maliyetleme yönteminin uygun olduğu ileri sürülmektedir. Bu çalışmada ise hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak için mobilya sektöründe faaliyet gösteren bir işletme incelenmiştir. Bu işletme ile hedef maliyetleme yöntemi hakkında röportaj yapılarak,

işletmenin genel yapısından, hedef maliyetleme yöntemini kullanma nedenlerine ve kullanma sonuçlarına kadar birçok soru sorulmuştur.

### **IV.3. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırmada görüşme yönteminden yararlanılmıştır. Örnek olarak incelediğimiz işletme ERGÜL Ev Tekstili Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.dir. Bu uygulamada yer alan işletmenin ev tekstili ve mobilya sektöründe hedef maliyetlemenin kullanım nedenleri ve hedef maliyetlemeye geçmeden önceki yılda ve geçtiği yıldaki üretim kapasitesi ve maliyetleri karşılaştırmaya yönelik bilgi almak ve veri toplamak üzere görüşmenin yapıldığı firmanın Mali Müşaviri Serkan KILINÇ'la gerçekleştirilmiştir. Bu görüşmede ev tekstili ve mobilya sektöründe faaliyet gösteren Ergül Ev tekstili Mobilya sanayi ve Ticaret A.Ş.'den hedef maliyetleme yöntemiyle ilgili oluşturduğumuz sorulara cevaplar aldık. Ayrıca 2009 ve 2010 yılına ait gelir tablosu ve ürün bazında üretim kapasitesine yönelik bilgiler ve veriler elde edilmiştir. Elde edilen bilgiler ve veriler değerlendirilmek suretiyle konuya uyarlanmaya çalışılmıştır.

### **IV.4. Araştırma Bulguları ve Röportaj Soruları**

Ergül Ev tekstili Mobilya sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin Mali Müşaviri Serkan Kılınç'a yöneltilen sorular ve cevaplar aşağıda verilmiştir.

#### **1. Genel olarak işletmeniz hakkında bilgi verir misiniz?**

1989 yılında kurulan firmamız, dürüst, kaliteli ve müşteri memnuniyetini ilke edinmesiyle birlikte cari dönemde ortalama 247 çalışanıyla, 30.000 m<sup>2</sup>'lik kapalı alanda



Kayseri Organize Sanayide faaliyet göstermektedir. “Kanepe, Çekyat, Koltuk takımı, Oturma grubu, Yatak-baza, Ev tekstili ve Modüler Mobilya” üretim Entegre Tesisi haline gelen ERGÜL MOBİLYA, 1992 yılında ilk olarak geliştirdiği özel dizayn ve özel müşteri siparişi imatlarıyla, kaliteli ve uygun fiyat politikasıyla birlikte bayi ağı ile tüm yurttan ve ayrıca birçok ülkeye de ihracat yapmaktadır.

Üretim kapasitesini her yıl gelişen teknolojiye paralel olarak yenileyen ve genişleten ERGÜL MOBİLYA, ana malzemelerini özenle seçmekte, insan sağlığına ve çevreye zarar vermemektedir. Bu konuda: Avrupa normlarına uyulmakta, kanserojen etkisi bulunmayan E1 normunda ürün kullanılmaktadır. Üretimlerimiz CNC sistemli makinelerde yapılmaktadır.

İşletmemiz birçok departmandan oluşmaktadır. Bunlar muhasebe, üretim, satış ve pazarlama ve Ar-ge'dir. Aynı zamanda bu ana departmanların yardımcı departmanları ile beraber, bütün departmanlara gerekli verileri hazırlayan bir personel departmanımızda mevcuttur.

## **2- İşletmenin misyonu ve vizyonu hakkında bilgi verebilir misiniz?**

İşletmemizin misyonu: Müşterilerimizin beklentilerinin ötesinde yeni ürünler tasarlanmalı, dünya standartlarına uygun, kaliteli, insan sağlığı ön planda tutulan ürünler üretmek, satış öncesi olduğu gibi satış sonrasında da tüketicimizin yanı başında olmayı hedeflemekteyiz.

İşletmemizin vizyonu: Üretim kapasitesini her yıl gelişen teknolojiye paralel olarak yenilemek ve istihdam hacmini genişletmek, ihracatla ülke ekonomisine katkıda bulunmak, dünyanın tercih edilen markaları arasında yer almaktır.

### 3. Kendiniz hakkında bilgi verir misiniz?

İsmim Serkan KILINÇ, 32 yaşında ve evliyim. İşletme mezunuyum ve mali müşavirlik ünvanına sahibim. Şu anda Kayseri ilinde Nokta Mali Müşavirlik bürosuna sahibim ve ayrıca Ergül A.Ş.'nin muhasebe bölümü departmanında çalışıyorum.

### 4. İşletmenizin üretim kapasitesi ve bunun ürün yelpazenizdeki dağılımı nedir?

2010 yılı itibariyle işletmemizin 2 trilyon ihracat hedefi vardı, 2011 yılında ise daha fazla ihracat hedeflemiş durumdadır. 30 trilyon'luk bir işlem hacmine sahip olan işletmemizin 2010 yılı ürün bazındaki üretim kapasitesi şöyledir:

Kanepe	: 38.000	Çift Kişilik Baza	: 7.800
Otr. Grb. Takımı	: 9.000	Tek Kişilik Baza	: 6.000
Yemek Odası Takımı	: 1.500	Çift Kişilik Y. Yatak	: 27.000
Yatak Odası Takımı	: 1.200	Tek Kişilik Y. Yatak	: 18.000
Genç Odası Takımı	: 900	Sehpa	: 15.000

### 5. İşletmenizin ulusal / uluslararası pazardaki pazar payı nedir?

Uluslar arası pazarda yer alan bir işletmeyiz. İhracatımız son yıllarda artmış durumdadır. İthalat yapmayan bir işletmeyiz. İhracatı ağırlaştırılmış bir işletmeyiz. Irak, Suriye, Arabistan, İran ülkelerinin yanında üçüncü dünya ülkelerinden Avrupa'ya, Amerika'dan Fildişi Sahillerine kadar birçok ülkeye ihracat yapıyoruz. Ulusal pazarımızda da önemli bir pazar payına sahibiz.

## **6. İşletmenizin muhasebe bölümü hangi alt departmanlara ayrılmaktadır?**

İşletme olarak kurumsallaşmaya yönelik faaliyetler sürdürmekteyiz. Muhasebe departmanımız ön muhasebe ve genel muhasebe olarak ayrılmıştır. Şubeler ön muhasebe yaparak verileri genel müdürlükte ki genel muhasebe departmanına yollarlar ve orada bütün veriler kayıt altına alınır.

## **7. Muhasebe bölümünüzün işleyişi hakkında bilgi verir misiniz?**

Ergül A.Ş. şube ağırlıklı faaliyet gösteren bir işletmedir. Böylece nihai tüketiciye daha rahat ulaşmaktadır. Tüketicilerin neler istediği neyi arzuladığını ortaya çıkararak biz bunu nasıl meydana getiririz ve hangi fiyattan satarız şeklinde bilgi toplamaya yönelmiş durumdayız.

Şubelerimiz de ön muhasebe tutulmakta ve bu veriler genel merkeze yollanarak tüm muhasebe kayıtları genel merkezde birleştirilerek muhasebeleştirilmektedir. Profesyonel kişi yani yetişmiş personel üzerinde firma olarak ciddi bir şekilde yoğunlaşmış durumdayız ve bunun arayışları içindeyiz. İşletme olarak şu anda muhasebe departmanında eğitimli personele sahibizdir.

## **8- İşletmeniz hangi maliyet muhasebesi yöntemini kullanmaktadır?**

İşletmemiz 2009 yılına kadar geleneksel maliyet muhasebesi yani üretim bittikten sonra “maliyet + kâr = satış fiyatı” muhasebesini kullanmış, daha sonra 2010 yılı itibariyle

hedef maliyetleme yöntemine yani üretime başlamadan önce “hedef satış fiyatı – hedef kar = hedef maliyet” yöntemini kullanmaya başlamıştır.

**9- Hedef Maliyetleme Yöntemi hakkında bilginiz var mı?**

Hedef maliyetleme yöntemi hakkında yeterince bilgiye sahibim. Firma olarak müşterilerin arzu ve istekleri bizim için çok önemli ve bu konuda biz bunu nasıl tedarik ederiz diye düşündük ve bunu en iyi sağlayan yöntemin hedef maliyetleme yöntemi olduğuna kanaat getirdik ve firma olarak tüm ürünlerimizde kullanmaya başladık.

**10- İşletmenizde Hedef Maliyetleme Yöntemini kullanıyor musunuz?**

İşletmemiz hedef maliyetleme yöntemini kullanıyor ve aşağı yukarı tüm ürün yelpazemizde kullanmaya çalışıyoruz.

**11- Eğer Hedef maliyetleme yöntemini kullanıyor iseniz bu yönteme geçme nedeniniz nedir?**

İşletme olarak hedef maliyetleme yöntemine geçme nedenimiz günümüz rekabet ortamında tüketicinin istek ve arzuları çok önemli hale gelmiştir. Bizde firma olarak bunu nasıl üretebiliriz, satış fiyatı ne olacak, maliyeti ve karını önceden ortaya koyabilmek için ve belli bir tahminde bulunabilmek için hedef maliyetleme yöntemine geçmiş durumdayız.

**12- Hedef maliyetleme yöntemini kullanıyor iseniz kaç yıldır hedef maliyetleme yöntemini kullanmaktasınız.**

İşletme olarak hedef maliyetleme yöntemini 2 yıldır kullanıyoruz.

**13- Hedef maliyetleme yöntemini ürün yelpazenizdeki tüm ürünlere mi uygulamaktasınız?**

İşletmemiz hedef maliyetleme yöntemini tüm ürün yelpazesinde kullanmaktadır.

**14-Hedef Maliyetleme yöntemini kullanıyor iken hangi amaçları güdüyorsunuz?  
(Aşağıdakileri önem sırasına göre sıralayınız)**

Müşteriden gelen istek ve talepler ön planda olduğu için yani müşteri memnuniyetine çok önem veriyoruz onun için ilk başta müşteri memnuniyeti gelir. Daha sonra Pazar payını artırmak ve sırasıyla diğerleri gelir.

( 5) Maliyet azaltımı

( 1 ) Müşteri memnuniyeti

( 3 ) Kaliteyi artırmak

( 2 ) Pazar payını artırmak

( 4 ) Kar marjını artırmak

( 6 ) Yeni ürünleri en uygun zamanda tanıtmak

**15- Pazara Yönelik Maliyetleme, Ürüne Yönelik Maliyetleme ve Birime Yönelik Maliyetleme yöntemleri gibi Hedef Maliyetleme Yöntemlerinden hangisini işletme olarak daha çok kullanıyorsunuz?**

İşletme olarak pazara yönelik maliyetleme yöntemini daha çok kullanıyoruz. Bu aşamada piyasa incelenerek, müşterinin ne istediğini ve ödemeyi düşündüğü fiyata göre üründe yenilenecek özellikler belirlenir. Böylece ürünün satış fiyatı, hedeflenen kâr miktarı ve ürünün hedef maliyeti belirlenir. Burda işletme olarak amacımız; yeni ürünle ilgili piyasa gerekliliklerini ve firmanın stratejik beklentilerini ürün tasarımcılarına aktarmaktır.

**16- İşletmenizin hedef maliyetlemeye geçmeden önceki maliyet verileri ile hedef maliyetlemeye geçtikten sonraki maliyet verileri nelerdir?**

Ergül A.Ş.'nin 2009 ve 2010 yılı gelir tablolarını size vereceğiz.

**17-Yeni veya mevcut mamuller ile ilgili maliyet düşürme çalışmalarını aşağıda sıralanan hangi aşamada yapmaktasınız?**

- ( X ) Ürün tasarım ve geliştirme aşamasında  
( ) Üretim esnasında  
( ) Hem ürün tasarım hem de üretim aşamasında  
( ) Hiçbir aşamada maliyet düşürme çalışması yapılmamaktadır

İşletme olarak hedef maliyetleme yönteminde pazara yönelik maliyetleme kullandığımız için ve müşterilerden gelen istek ve talep doğrultusunda ürün tasarım ve geliştirme aşamasında maliyet düşürme çalışmaları yapmaktayız.

**18-Müşteri beklentilerini belirlerken hangi yöntemleri uygularsınız?**

İşletmemizde şube ağırlıklı faaliyet yürütmekteyiz. Sebebi bu sayede nihaiyi tüketici yani müşterilere ulaşmamız daha kolay oluyor. Müşterilerden gelen istekler doğrultusunda

hareket etmeye çalışıyoruz ve bu sayede müşterilerimizin beklentilerine karşılık vermeye çalışıyoruz.

**19- Son zamanlarda birçok işletmenin Hedef Maliyetlemeye yönelmiş olmasının sebepleri, sizce neler olabilir?**

Firmaların son zamanlarda hedef maliyetlemeye yönelmelerinin sebebi bana göre teknolojik yenilikteki hızlı gelişimin, müşteri isteklerinin farklılaşmasına neden olması, farklılaşan müşteri isteklerinin ürün yaşam dönemlerinin kısılmasına yol açması ve bu gelişmelerin büyük miktarlarda (yığın) üretime izin vermeyerek ölçek ekonomisinden yararlanmalarını güçleştirici etki yapmasıdır. Maliyetlerin özellikle de sabit maliyetlerin birim üretim miktarları içindeki payının artması ise geniş ürün yelpazesinden kaynaklanmakta ayrıca farklılaşan müşteri istekleri yeni ürün geliştirmeyi gerekli kılmakta, bunu sağlayabilmek içinde araştırma ve geliştirme maliyetleri yükselmektedir. Bu koşulları en iyi sağlayan hedef maliyetleme yöntemi olmuştur.

Bir başka sebebi, piyasa koşullarının bunu gerektirdiği içindir. Müşteri memnuniyeti ön planda olduğu için günümüzde bu yolla firmalar ihracatı nasıl arttırırız arayışı içine girdi ve en olumlu yanı ise hedef maliyetlemeye yönelmek olduğunu sonunda anladılar.

**20- Hedef maliyetleme yönteminin sizce yararları var mıdır? Varsa nelerdir?**

Hedef maliyetleme yönteminin birçok yararı var. Bunlar; gelecekte oluşacak maliyetlerin daha oluşmadan etkin şekilde kontrolünü sağlamak, işletmeleri müşterilerin

istediği kalitede ve fiyatta üretim yapmaya zorlamaktır. Bu nedenle günümüz piyasa koşullarında müşteri memnuniyeti, müşterinin isteğine nasıl cevap verebiliriz ve bunu nasıl üretebiliriz, ne fiyatta satabiliriz ön planda olduğu için bunların hepsine hedef maliyetleme yöntemi cevap verdiğinden şu anda en gözde maliyetleme yöntemi olarak görüyorum.

**21- Hedef maliyetleme yönteminin sizce zararlı veya eksik yönleri var mıdır? Varsa nelerdir?**

Müşterilerden gelen istek ve talepleri toplamak için geçen süre, uzun süren geliştirme zamanı, pazar karmaşıklığı, fonksiyonlar (muhasabe, pazarlama gibi) arası çatışma, işgören ve tedarikçilere hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskının yarattığı stres ve hatta işten kopma veya ayrılma durumları, hedef maliyetme yönteminin uygulanmasında karşılaşılan en önemli problemlerden biridir.

Hedef maliyette eksiklik olarak devletin ar-ge çalışmalarındaki eksikliği, araştırma konusu olmaması, akademik çalışmaların azlığı, firmalar olarak hedef maliyetleme hakkında yeterince bilgi sahibi olunmaması ve yeterince tanıtılmaması bir eksiklik olarak görüyorum. Devletin, firmaların ve üniversitelerin işbirliği yaparak hedef maliyetleme yöntemini tanıtması gerekir.

**IV.5. Araştırma Bulguların Değerlendirilmesi**

Ergül mobilyanın 2009 ile 2010 yılına ait gelir tablolarına finansal analiz tekniklerinden karşılaştırmalı tablo analizi ile yüzde analizi uygulanarak, işletmenin hedef maliyetlemeyi kullanmadığı ve kullandığı yılların değerlendirmesi yapılacaktır.



Karşılaştırmalı mali tablolar analizinde mali analist işletmenin birkaç döneme ait mali tablolarını yan yana koymak süretiyle inceleyerek, işletmenin iktisadi ve mali yapısındaki, karlılığındaki, verimliliğindeki gelişmeler konusunda önemli bilgiler elde edebilir. Karşılaştırmalı mali tablolar amacı yıllar itibariyle alınan sonuçları diğer yıllarla karşılaştırarak başarı durumu hakkında fikir elde edinmektir. (Çabuk ve Lazol, 2009:141)

Dikey yüzdeler yönteminde, finansal tablolarda yer alan her kalem aynı tabloda yer alan belirli bir kaleme veya toplam kısmına oranlanmakta ve bulunan yüzdeler göre ifade edilmektedir (Şamiloğlu ve Akgün, 2010:235). Burada ki amaç firmanın geleneksel maliyetlemeyi kullandığı 2009 yılı ile hedef maliyetleme yöntemine geçtiği 2010 yılını analiz ederek, hedef maliyetlemeye geçildiği yıl nasıl bir değişiklik ortaya çıkmış onu ortaya koyabilmektir.

**Tablo IV.1:ERGÜL EV TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.’nin  
2009-2010 Yıllarına Ait Karşılaştırmalı Gelir Tablosu**

KALEMLER	YILLAR		DEĞİŞİM	
	2009(Y1) Önceki Dönem	2010(Y2) Cari Dönem	FARK (Y2-Y1)	% (FARK/Y1)
A.Brüt satışlar	16.099.546,32	17.484.855,01	1.385.308,69	8,604
.1.Yurtiçi Satışlar	15.699.947,39	15.683.422,51	-16.524,88	-0,105
.2.Yurtdışı Satışlar	399.598,93	1.666.641,55	1.267.042,62	317,078
.3.Diğer Gelirler	0,00	134.790,95	134.790,95	0,00
B. Satış İndirimleri(-)	127.267,81	28.742,53	-98.525,28	-77,415
.1. Satış İadeleri(-)	127.267,81	28.742,53	-98.525,28	-77,415
C.Net Satışlar	15.972.278,51	17.456.112,48	1.483.833,97	9,290
D.Satışları Maliyeti(-)	13.368.412,00	14.878.515,78	1.510.103,78	11,296
.1. Satılan Mamul Maliyeti(-)	13.368.412,00	14.783.509,32	1.415.097,32	10,585
.4. Diğer Satışların Maliyeti(-)	0,00	95.006,46	95.006,46	0,00
Brüt satış karı veya zararı	2.603.866,51	2.577.596,70	-26.269,81	-1,008
E. Faaliyet Giderleri(-)	1.716.195,00	1.622.231,04	-93.963,96	-5,475
2.Pazarlama, Satış ve Dağ. Gid. (-)	618.715,00	714.883,04	96.168,04	15,543
.3. Genel Yönetim Giderleri(-)	1.097.480,00	907.348,00	-190.132	-17,324
Faaliyet Karı veya Zararı	887.671,51	955.365,66	67.694,15	7,626
F.Diğer Faal. Olağan Gelir ve Karlar	168.425,60	83.848,66	-84.576,94	-50,216
.7. Kambiyo Karları	97.285,31	65.295,00	-31,990	-32,882
.10. Diğer Olağan Gelir ve Karlar	71.140,29	18.553,66	-52.586,63	-73,919
G. Diğer Faal. Olağan Gider ve Z.(-)	73.055,72	170.596,74	97.541,02	133,515
.4.Kambiyo Zararları(-)	69.370,14	170.596,74	101.226,6	145,922
.7. Diğer Olağan Gider ve Z(-)	3.685,58	0,00	-3.685,58	-100
H.Finansman Giderleri(-)	593.084,00	341.112,62	-251.971,38	-42,484
.1.Kısa Vadeli Borçlanma Gider.(-)	593.084,00	341.112,62	-251.971,38	-42,484
Olağan Kar veya Zarar	389.957,39	527.504,96	137.547,57	35,272
I. Olağan Dışı Gelir ve Karlar	243,04	18.844,32	18.601,28	7.653,587
.2.Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	243,04	18.844,32	18.601,28	7.653,587
J. Olağandışı Gider ve Zararlar(-)	7.332,21	0,00	-7.332,21	-100
.3.Diğer Olağandışı Gider ve Z (-)	7.332,21	0,00	-7.332,21	-100
Dönem Karı veya Zararı	382.868,22	546.349,28	163.481,06	42,699
.K.Dönem Karı Vergi ve D. Yasal Yükümlülükler(-)	77.796,04	110.276,71	32.480,67	41,751
Dönem Net Karı veya Zararı	305.072,18	436.072,57	131.000,39	42,940

**Tablo IV.1’deki, Ergül Ev Tekstil Mobilya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.’nin 2009-2010 Yıllarına Ait Karşılaştırmalı Gelir Tablosuna göre firma 2009 yılında geleneksel maliyet**

muhasebesini kullanırken 2010 yılı itibariyle hedef maliyetleme yöntemini kullanmaya başlamıştır.

Gelir tablosunu incelediğimizde brüt satışların 2010 yılında 2009 yılına göre 1.385.308,69 TL'lik yani % 8,604'lük bir artış gösterdiği görülmektedir. Brüt satışları oluşturan kalemler incelendiğinde ise yurtiçi satışlarda 2010 yılında 2009 yılına göre 16.524,88 TL'lik bir azalma, yurt dışı satışlarda 1.267.042,62 TL'lik bir artış ve diğer gelirlerde ise 1.267.042,62 TL'lik bir artış görülmektedir. Diğer ana kalemlerden olan satış indirimleri yıllar itibariyle % 77,415'lik yani 98.525,28 TL azalış göstermiştir. Net satış kaleminde ise % 9,290'lık yani 1.483.833,97 TL'lik artış görülmektedir. Satışların maliyeti yıllar itibariyle 1.510.103,78 TL. artmıştır. Satışların maliyeti kalemini oluşturan satılan mamül maliyeti 1.415.097,32 TL. artar iken, diğer satışların maliyeti ise 95.006,46 TL. artmıştır. Brüt satış karı veya zararının 2010 yılında 2009 yılına göre 26.269,81 TL. azaldığı görülmektedir. Bu azalışta net satışların %9,290 artarken satışların maliyetinin %11,296 artmasının etkili olduğu görülmektedir. .

Faaliyet giderlerinin 2010 yılında 2009 yılına göre 93.963,96 TL azaldığı görülmektedir. Faaliyet giderleri içerisindeki pazarlama ve satış dağıtım giderleri 96.168,04 TL artar iken, genel yönetim giderleri ise 90.132 TL olarak yaşamıştır. Faaliyet karı veya zararı 67.694,15 TL artarak %7,626 değişim göstermiştir.

Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar 84.576,94 TL olup %50,216 azalış gerçekleşmiştir. Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar kalemini oluşturan kambiyo karları 31,990 TL azalır iken diğer olağan gelir ve karlar da 52.586,63 TL azalış yaşamıştır. Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar 97.541,02 TL artarak %133,515 olarak gerçekleşmiştir. Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararları oluşturan kalemler

incelendiğinde ise kambiyo zararları 2010 yılında 2009 yılına göre 101.226,6 TL artar iken diğer olağan gider ve zararları 3.685,58 TL olarak bir düşüş yaşamıştır.

Diğer bir ana kalem olan finansman giderlerinde 2010 yılında 2009 yılına göre 51.971,38 TL düşüş gerçekleşmiştir. Finansman giderleri içerisindeki kalemlerden olan kısa vadeli borçlanma giderleri ise 251.971,38 TL 'lik bir azalış göstermektedir. Olağan kar veya zarar 2010 yılında 2009 yılına göre 137.547,57 TL olarak bir artış göstermiş %35,272 değişim olmuştur. Olağan dışı gelir ve karlar 2010 yılında 2009 yılına göre 18.601,28 TL yani % 7.653,587 olarak bir artış olup diğer olağandışı gelir ve karlarda ise 18.601,28 TL bir artış olmuştur. Olağan dışı gider ve zararlar cari dönemde gerçekleşmediği için 7.332,21 TL azalış gerçekleşmiştir. Dönem karı veya zararı 2010 yılında 2009 yılına göre 163.481,06 TL artış göstermiştir.

Brüt satış karı, 2010 yılında 2009' a göre 26.269,81 TL ve %1,008 azalış göstermiştir. Bu azalışın nedeni; satışların maliyetindeki %11,296'lık artışın, net satışların artışı olan %9,290 dan fazla olmasıdır. Brüt satış Karında 2010 yılında 2009 yılına göre bir azalış olmasına rağmen, faaliyet karında %7,626'lık bir artış meydana gelmiştir. Bundan da genel yönetim giderlerindeki %17,324'lük azalma ile pazarlama satış dağıtım giderlerindeki %15,543'lük artışın etkisini görmekteyiz.

Brüt satış karı veya zararının 26.269,81 TL azalırken, faaliyet karı veya zararının 67.694,15 TL artması ve özellikle finansman giderleri 251.971,38TL azalması, olağan kar veya zararın 137.547,57 TL oluşmasına neden olmuş. Olağan dışı gelir ve karlarda ki 18.601,28 TL'lik artış ve bununla beraber olağan dışı gider ve zararların sıfıra inmesiyle dönem karı veya zararında 163.481,06 TL artış meydana gelmiştir.

**Tablo IV.2:ERGÜL EV TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.’nin  
2009-2010 Yıllarına Ait Gelir Tablosu Dikey Yüzde Analizi**

KALEMLER	YILLAR		Gelir Tablosu Kalemlerinin Net Satışlar İçindeki Payı	
	2009(Y1) Önceki Dönem	2010(Y2) Cari Dönem	2009(Y1) Önceki Dönem	2010(Y2) Cari Dönem
A.Brüt satışlar	16.099.546,32	17.484.855,01	100,796	100,164
.1.Yurtiçi Satışlar	15.699.947,39	15.683.422,51	98,294	89,844
.2.Yurtdışı Satışlar	399.598,93	1.666.641,55	2,501	9,547
.3.Diğer Gelirler	0.00	134.790,95	0	0,772
B. Satış İndirimleri(-)	127.267,81	28.742,53	0,796	0,164
.1. Satış İadeleri(-)	127.267,81	28.742,53	0,796	0,164
C.Net Satışlar	15.972.278,51	17.456.112,48	100	100
D.Satışları Maliyeti(-)	13.368.412,00	14.878.515,78	83,697	85,233
.1. Satılan Mamul Maliyeti(-)	13.368.412,00	14.783.509,32	83,697	84,689
.4. Diğer Satışların Maliyeti(-)	0.00	95.006,46	0,00	0,544
Brüt satış karı veya zararı	2.603.866,51	2.577.596,70	16,302	14,766
E. Faaliyet Giderleri(-)	1.716.195,00	1.622.231,04	10,744	9,293
2.Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	618.715,00	714.883,04	3,873	4,095
.3. Genel Yönetim Giderleri(-)	1.097.480,00	907.348,00	6,871	5,197
Faaliyet Karı veya Zararı	887.671,51	955.365,66	5,557	5,472
F.Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	168.425,60	83.848,66	1,054	0,480
.7. Kambiyo Karları	97.285,31	65.295,00	0,609	0,374
.10. Diğer Olağan Gelir ve Karlar	71.140,29	18.553,66	0,445	0,106
G. Diğer Faaliyetlerden Olağan gider ve zararlar(-)	73.055,72	170.596,74	0,457	0,977
.4.Kambiyo Zararları(-)	69.370,14	170.596,74	0,434	0,977
.7. Diğer Olağan Gider ve Zararları(-)	3.685,58	0,00	0,023	0,00
H.Finansman Giderleri(-)	593.084,00	341.112,62	3,713	1,954
.1.Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	593.084,00	341.112,62	3,713	1,954
Olağan Kar veya Zarar	389.957,39	527.504,96	2,441	3,021
I. Olağan Dışı Gelir ve Karlar	243,04	18.844,32	1,521	0,107
.2.Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	243,04	18.844,32	1,521	0,107
J. Olağandışı Gider ve Zararları(-)	7.332,21	0,00	0,045	0,00
.3.Diğer Olağandışı Gider ve Zararları(-)	7.332,21	0,00	0,045	0,00
Dönem Karı veya Zararı	382.868,22	546.349,28	2,397	3,129
.K.Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	77.796,04	110.276,71	0,487	0,631
Dönem Net Karı veya Zararı	305.072,18	436.072,57	1,910	1,747

**Tablo IV.2'**ye göre Ergül Ev Tekstil Mobilya Sanayi Ticaret A.Ş'nin 2009-2010 yılı gelir tablosu dikey yüzde analizi incelendiğinde, brüt satışların dikey yüzdesinin 2009 yılında %100,796, 2010 yılında ise %100,164 olduğu görülmektedir. Brüt satışlar kalemini oluşturan yurtiçi satışların 2009 yılındaki tutarının net satışlara oranı %98,294 olup 2010 yılında ise bu oran %89,844'tür. Brüt satışlar kalemi içerisindeki yurtdışı satışların satış lar içindeki payı %2,501 olup 2010 yılında bu oran %9,547'dir. Diğer gelirlerin satış içindeki payı %0 olup bu oran 2010 yılında %0,772'dir. Satış indirimlerinde satışlar içindeki payı 2009 yılında %0,796 olup 2010 yılında ise bu oran %0.164'tür. Satış iadelerinin ise satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %0.796 olup 2010 yılında bu oran %0.164'tür. Net satışların satışlar içindeki payı her iki yılda da net satışlar baz alındığı için oranlar 2009-2010 yılında %100'dür.

Satışların maliyetinin satışlar içindeki payı 2009 yılında %83,697 olup 2010 yılında bu oran %85,233 olmuştur. Satılan mamul maliyetinin ise satışlar içindeki payı 2009 yılında %83,697 olup bu oran 2010 yılında %84,689 olarak gerçekleşmiştir. Diğer satışların maliyetinin satışlar içindeki payı 2009 yılında %0 olup, bu oran 2010 yılında %0,544 olarak gerçekleşmiştir. Brüt satış karı veya zararının satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %16,302 olup bu oran 2010 yılında %14,766 olarak gerçekleşmiştir. Faaliyet giderlerinin ise satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %10,744 olup bu oran 2010 yılında %9,293 olarak gerçekleşmiştir. Faaliyet giderleri içerisindeki pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %3,873 olup bu oran 2010 yılında %4,095 olarak gerçekleşmiştir. Genel yönetim giderleri ise 2009 yılında %6,871 olup bu oran 2010 yılında %5,197'dir. Faaliyet karı veya zararının satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %5,557 olup 2010 yılında bu oran %5,472 olarak gerçekleşmiştir. Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karların satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %1,054 olup

bu oran 2010 yılında %0,480 olarak gerçekleşmiştir. Kambiyo karlarının satışlar içerisindeki payı ise 2009 yılında %0,609 olup 2010 yılında bu oran %0.374 olarak gerçekleşmiştir. Diğer olağan gelir ve karlar satışlar içerisindeki payı ise 2009 yılında %0,445 olup bu oran 2010 yılında ise %0,106 olarak gerçekleşmiştir. Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararların satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %0,457 olup bu oran 2010 yılında %0,977 olarak gerçekleşmiştir.Kambiyo zararları satışlar içerisindeki payı ise 2009 yılında %0,434 olup bu oran 2010 yılında %0,977 olarak gerçekleşmiştir.Diğer olağan gider ve zararlar satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %0,023 olup 2010 yılında ise bu oran %0 olarak gerçekleşmiştir.Finansman giderinin satışlar içerisindeki payı ise 2009 yılında %3,713 olup bu oran 2010 yılında %1,954 olarak gerçekleşmiştir.Kısa vadeli borçlanma giderlerinin satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %3,713 olup bu oran 2010 yılında %1,954 olarak gerçekleşmiştir.Olağan kar veya zararların satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %2,441 olup bu oran 2010 yılında %3,021 olarak gerçekleşmiştir.Olağan dışı gelir ve karların satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %1,521 olup bu oran 2010 yılında %0,107 olarak gerçekleşmiştir.Diğer olağan dışı gelir ve karların satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %1,521 olup 2010 yılında bu oran %0,107 olarak gerçekleşmiştir.Olağan dışı gider ve zararların satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %0,045 olup bu oran 2010 yılında %0 olarak gerçekleşmiştir.Diğer olağan dışı gider ve zararların satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %0,045 olup bu oran 2010 yılında %0 olarak gerçekleşmiştir.Dönem karı veya zararının satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %2,397 olup bu oran 2010 yılında %3,129 olarak gerçekleşmiştir.Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin satışlar içerisindeki payı 2009 yılında %0,487 olup bu oran 2010 yılında %0,631 olarak gerçekleşmiştir.İşletmenin dönem net karı veya zararın satışlar içerisindeki payı ise 2009 yılı itibariyle %1,910 olup bu oran 2010 yılında %1,747 olarak gerçekleşmiştir.

İşletme 2009 yılında geleneksel maliyet muhasebesi yöntemini kullanırken 2010 yılında hedef maliyetleme yöntemini kullanmaya başlamıştır. İşletmenin 2009 yılı gelir tablosunun dikey yüzde analizine baktığımızda satışların maliyetinin net satışların % 83,697'sini oluşturup brüt satış karında %16,302 olarak ortaya çıktığı görülmektedir. İşletmenin 2009 yılındaki fiili toplam üretim miktarı olan 68.865 adet yani %90 'lık kapasite kullanım oranı ile ortaya çıkan brüt satış karı net satışların %16,302'si olarak görülmektedir. İşletme hedef maliyetleme yöntemini kullandığı 2010 yılında ise toplam fiili üretim miktarının 73.057 adet olduğu ancak üretim kapasitesinin sadece %58' ni kullanarak bu üretim miktarına ulaştığını tablo IV.42'de görmekteyiz. İşletmenin hedef maliyetleme yöntemini kullandığı 2010 yılında satışların maliyeti net satışların %85,233'ü brüt satış karıda net satışların %14,766'sı olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin 2009 yılında yaptığı her 100 TL' lik satışından 16,302 TL, 2010 yılında ise 14,766 TL kar etmesi maliyetlerinin çok yüksek olduğunun göstergesidir.

Faaliyet karı, kalemi 2009 yılında net satışların % 5,557'sine karşılık gelmektedir. 2010 yılı faaliyet karının o yılın net satışlarına oranı ise %5,472 dir. Her 100 liralık satışın 5,472TL faaliyet karı bırakması, işletmenin faaliyet giderlerinin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.

Dönem net karı 2009 yılında o yılın net satışlarının %1,910'u oranında gerçekleşmiş olup 2010 yılında ise bu oran %1,747 oranında gerçekleşmiştir. İşletmenin fiili üretim miktarının %6,05 artmasına rağmen dönem net karının satışlar içerisindeki payının %1,910'dan %1,747'ye düşmesi olumlu bir durum olarak gözükmemektedir.



İşletmenin hedef maliyetlemeye geçtiği 2010 yılında toplam üretim kapasitesini 75.700 ‘den 124.400’e çıkardığını görmekteyiz. Buna rağmen 2010 yılında meydana gelen kapasite artışı kadar fiili üretim miktarını artırması, kapasite artışından dolayı katlandığı sabit maliyetlerin gelir tablosuna yansımalarının olumsuz olmasına neden olmuş olabilir.

**Tablo IV.3: ERGÜL EV TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.’nin  
2009-2010 Yıllarına Ait Üretim Kapasitesinin Karşılaştırılması**

Ürün Adı:	2009 Yılı Üretim Kapasitesi(Y1)	2010 Yılı Üretim Kapasitesi(Y2)	Fark (Y2-Y1)	% Oran
KANEPE	25.000	38.000	13.000	52
KÖŞE OTR.GRB.TAKIMI	6.000	9.000	3.000	50
TEK KİŞİLİK BAZA	5.100	6.000	900	17,64
ÇİFT KİŞİLİK BAZA	6.900	7.800	900	13,04
TEK KİŞİLİK YAYLI YATAK	12.000	18.000	6.000	50
ÇİFT KİŞİLİK YAYLI YATAK	18.000	27.000	900	5
YATAK ODASI TAKIMI	900	1.200	300	33,33
GENÇ ODASI TAKIMI	600	900	300	50
YEMEK ODASI TAKIMI	1.200	1.500	300	25
SEHPA	0	15.000	15.000	0
<b>TOPLAM</b>	<b>75.700</b>	<b>124.400</b>	<b>48.700</b>	<b>64,33</b>

**Tablo IV.4: ERGÜL EV TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.’nin  
2009 - 2010 Yıllarına Ait Fiili Üretim Miktarlarının Karşılaştırılması**

Ürün Adı:	2009 Yılı Üretim Miktarı(Y1)	2010 Yılı Üretim Miktarı(Y2)	Fark (Y2-Y1)	%Oran
KANEPE	23.450	35.644	12.194	52
KÖŞE OTR.GRB.TAKIMI	5.850	5.695	-155	-2,64
TEK KİŞİLİK BAZA	4.750	3.688	-1.062	-22,35
ÇİFT KİŞİLİK BAZA	6.350	3.330	-3.020	-47,55
TEK KİŞİLİK YAYLI YATAK	10.225	7.820	-2.405	-23,52
ÇİFT KİŞİLİK YAYLI YATAK	15.650	12.215	-3.435	-21,94
YATAK ODASI TAKIMI	895	1.123	228	25,47
GENÇ ODASI TAKIMI	590	15	-575	-97,45
YEMEK ODASI TAKIMI	1.125	1.399	274	24,35
SEHPA	0	2.128	2.128	0
<b>TOPLAM</b>	<b>68.885</b>	<b>73.057</b>	<b>4.172</b>	<b>6,05</b>

Tablo IV.3 ve Tablo IV.4'deki Ergül Ev Tekstil Mobilya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.'nin 2009-2010 yıllarına ait üretim kapasitesi ve fiili üretim miktarlarını incelediğimiz de, işletmenin 2009 yılında toplam fiili üretim miktarının 68.885 adet olup bu miktarın 2010 yılında 73.057 adete çıktığını görmekteyiz. İşletmenin 2009 yılında toplam üretim kapasitesi 75.700 adet iken 2010 yılında 124.400 adete çıkardığını görmekteyiz. Buna göre işletmenin 2009 yılında ki, kapasite kullanım oranı (fiili kapasite/teorik kapasite) %90 olup, atıl kapasitesi ise %10 olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin 2010 yılında kapasite kullanım oranı (fiili kapasite/teorik kapasite) %58 olup, işletmenin atıl kapasitesi %42 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda işletmenin 2010 yılında meydana gelen kapasite artışı kadar fiili üretim miktarını artırmadığı görülmektedir.

Tablo IV.3 ve Tablo IV.4'deki Ergül Ev Tekstil Mobilya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.'nin 2009-2010 yıllarına ait üretim kapasitesi ve fiili üretim miktarını incelediğimizde kanepeler üretimi kapasitesindeki artışın 13.000 adet, fiili üretim miktarındaki artışın ise 12.194 adet olduğu ve işletmenin kanepeler üretiminde %93,8 'lik kapasite kullanım oranı ile üretim yaptığını görmekteyiz. İşletmede fiili üretim miktarı artışı olan diğer bir ürün ise yatak odası takımıdır. Yatak odası takımının kapasite artışı 300 adet olup fiili üretim miktarındaki artış ise 228 adet olarak gerçekleşmiş ve kapasite kullanım oranı da %76 olarak ortaya çıkmıştır. İşletmede fiili üretim miktarı artan diğer ürün ise yemek odası takımıdır. Yemek odası takımındaki kapasite kullanım oranı %91 olup üretim kapasitesinin 300 adet, fiili üretim miktarının ise 274 adet olarak gerçekleştiği yukarıdaki tablolardan görülmektedir. İşletmeyle yaptığımız görüşme neticesinde hedef maliyetlemenin kullanıldığı yıl olan 2010 yılında müşterilerden gelen talepler doğrultusunda sehpa üretimine başlanıldığı beyan edilmiştir. Aynı zamanda yukarıdaki tabloları incelediğimizde 2009 yılında sehpa üretim kapasitesi ve fiili üretim miktarının olmadığı görülmektedir.

Müşterilerden gelen talep doğrultusunda 2010 yılı ürün yelpazesine dahil edilen sehpanın üretim kapasitesini 15.000 adet, fiili üretim miktarının da 2.128 adet olarak oluştuğu görülmektedir.

İşletmenin hedef maliyetleme yöntemine geçtiği 2010 yılında müşterilerden gelen talepler doğrultusunda kanepeler, yatak odası takımı, yemek odası takımı ve sehpa üretim miktarlarında artış olmasına rağmen, diğer ürünlerin fiili üretim miktarında azalış olduğunu tablo IV.4'den görmekteyiz. Bunun nedeni de hedef maliyetleme yönteminin pazar araştırması yaparak tüketici talepleri doğrultusunda üretim yapma anlayışıdır.

İşletmenin şu an bir çok üründe kapasitenin altında üretim yapıyor olması hedef maliyetleme yöntemine göre hedeflediği kâra göre üretip satabileceği ürünlere yönlendiğini göstermektedir.

## SONUÇ

Günümüz rekabetçi piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin rekabet gücü kazanmaları ve bunu sürdürmelerinin ön koşulu etkili bir maliyet yönetimidir. Fiyat piyasa tarafından belirlendiğinden dolayı karlılığı artırmanın yolu verimlilik ve maliyet azaltımından geçmektedir(Can, 2004: 10).

Küreselleşme, geliştirilen yeni teknolojiler, gittikçe kısalan mamul ömürleri, pazara giren yeni rakipler ve artan müşteri ihtiyaçları günümüzün iş dünyasını çok karmaşık hale getirmiştir. Bugünün müşterileri daha bilinçli olup daha kaliteli ve fonksiyonel ürünleri daha ucuza istemektedir. Ürün yelpazesi de artmış durumdaki günümüz de artık işletmeler mamullerini, piyasadaki müşterinin isteklerine göre tasarlamak ve üretmek zorundadır. Müşteriler ne ister ve biz bunu nasıl üretiriz durumunu yaşamaktadırlar.

Geleneksel yöntemler bugünün ileri teknoloji ve üretim ortamının gerektirdiği finansal bilgileri, küresel rekabetin beraberinde getirdiği hız, yararlılık ve doğrulukta üretmede yetersiz kaldığı noktada eksiklikler ortaya çıkmıştır. Birçok işletme geleneksel maliyet muhasebesinin bu şartlara ayak uyduramayacağını anlamış ve müşterilerine daha iyi hitap eden ve maliyet indirimi sağlayabilmek için stratejik maliyet yönetim aracı olan hedef maliyetleme yöntemini kullanmaya başlamıştır.

Hedef maliyetleme, müşteri beklentileri ve pazarda ortaya çıkan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme stratejisi olup, stratejik kâr ve maliyet yönetim süreci olarak adlandırılmaktadır. Hedef maliyetleme, hiçbir zaman mevcut ile yetinmeme, her zaman daha iyiye gidilebilme inancının temel alındığı, sıfır hatayı amaç edinen ve çözüme

gerek kalmadan tedbir almayı benimseyen hedef maliyet yöntemi, işletmelerin maliyete konu olabilecek her türlü biriminde uygulanmasıdır(Yükçü, 2000: 923).

Kayseri’de mobilya sektörünün yükselişi kanepeler, koltuk ve yataklarla başlamıştır. Teknolojik gelişmeler ve yeni yatırımlarla bugün mobilyanın her dalında üretim yapan işletmeleri ile Kayseri, Türkiye’nin önemli bir mobilya merkezi haline gelmiştir. Bu işletmelerden biri olan Ergül Ev Tekstili Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile yapmış olduğumuz röportaj ile hedef maliyetleme yöntemi hakkında bilgi aldık. İşletme 2010 yılı itibarıyla geleneksel maliyet yöntemini bırakarak hedef maliyetleme yöntemini tüm ürün yelpazesinde kullanmaya başlamıştır. İşletme hedef maliyetleme yöntemine “günümüz rekabet ortamında müşterilerin istek ve talepleri çok önemli bir hale geldiği için ve bunu işletme olarak nasıl en uygun şekilde üretiriz”i gerçekleştirmek için geçtiklerini beyan etmişlerdi. Mobilya sektörü, direkt müşteriye yani tüketicinin isteğine hitap ettiği için hedef maliyetleme yönteminin kullanılmasının mümkün olduğu sektörlerden biridir.

Ergül Ev Tekstili Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş. 2010 yılında yani hedef maliyetleme yöntemini kullandığı yıl üretim kapasitesini 75.700’den 124.400’e çıkarmıştır. Buna karşılık işletmenin fiili üretim miktarı 68.885’den 73.057’ye çıkarak %6,05’lik bir artış göstermiştir. Bu da işletmenin satabileceği miktar kadar üretim yaptığının bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin gelir tablosunun dikey analizinde satışların maliyetinin net satışlar içindeki payının artmış olması, hedef maliyetlemeye geçildiği ilk yıl olması ve kapasite artışına gidildiği için, sabit maliyetlerden satışların maliyetine gelen payın yüksek olmasından kaynaklanabilir. İşletme hedef maliyetlemeyi kullandığı 2010 yılında tüketicilerin isteklerine göre ürün ürettiği için gelir tablosu satış iadeleri kaleminde % 77,415’lik bir azalma görülmektedir. İşletmenin hedef maliyetleme

yöntemini kullanmaya devam etmesi ile birlikte net satışlar içerisindeki satışların maliyeti kaleminde de yıllar itibariyle göreceli bir azalma olacağı tahmin edilmektedir.

Sonuç olarak Hedef Maliyetlemenin temel ilkeleri ve özellikle de araştırmadan elde edilen veriler göz önüne alındığında Hedef Maliyetlemenin mobilya sektöründe uygulanabilirliği olanaklı görülmektedir. İşletmelerde hedef maliyetleme konusunda bilgi ve personel yetersizliği görülmektedir. Hedef Maliyetleme Yönteminin sağlayabileceği avantajlar ve bu yöntemden nasıl yararlanılacağı işletmelere hizmet içi eğitim çalışmalarıyla, konferanslarla, panellerle anlatılmalıdır. Yapılan röportaj uygulaması sadece bir şirket üzerinde gerçekleştirilmiş olup, röportajın hedef maliyetlemeyi uygulayan aynı sektördeki birden fazla işletmeye uygulanarak, elde edilen sonuçların karşılaştırılarak, o sektördeki hedef maliyetleme uygulamaları ile ilgili daha detaylı bilgilerin elde edilebilmesi mümkündür.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- BİLGİNOĞLU, F. (1996). *İşletmelerde Maliyet ve Karın Planlanması ve Kontrolü* (Mühendisler için). İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No: 265, İstanbul,
- BÜYÜKMİRZA, K. (2000). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Barış Yayın Evi, Ankara
- CAN V. A. (2004) *Hedef Maliyetleme, (Kuram ve Uygulama)*, Sakarya kitapevi Adapazarı
- ÇABUK, A ve LAZOL, İ (2009)*Mali Tablolar Analizi*, Ekin Yayınevi, Bursa
- DİNÇER, Ö. (1994). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. z Yayınları, İstanbul
- DOĞAN, S. (2001). *Vizyona Dayalı Liderlik*. Ofset, Niğde
- ERDOĞAN, N. (2001). *Maliyet Muhasebesi*, Fakülteler Kitabevi, Barış Yayınları, 2. Baskı, İzmir
- EROL, E. (1990). *İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim*, İstanbul
- HACİRÜSTEMOĞLU, R. (1995). *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- HACİRÜSTEMOĞLU, R. ve ŞAKRAK, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul
- HALİS, M. (2000). *Paradigmadan Uygulamaya Toplam Kalite Yönetimi ve ISO-9000 Kalite Güvence Sistemleri*, Beta Yayınları, İstanbul
- KARAKAYA, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara
- KARCIOĞLU, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi (Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar)*. Aktif Yayınevi, Erzurum
- KÜÇÜKSAVAŞ, N. (2007)*Finansal muhasebe*, Çukurova Üniversitesi, Adana kitabevi, Adana
- ŞAMILOĞLU, F ve AKGÜN, A (2010) *Finansal raporlama standartlarına uygun finansal tablolar analizi*, Ekin Yayınevi, Bursa

- ŞİMŞEK, M, (1996) *Kalite Yönetimi*, Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Yayınları, İstanbul,
- ŞİMŞEK, M. (2000). *Sorularla Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemleri*. Alfa Yayınları, İstanbul
- ÜSTÜN, R. (1996). *Maliyet Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, Eskisehir
- YÜKÇÜ, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir

### **Makaleler**

- ACAR, D.(1998).“ İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme.”*Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, (3): 81–95
- AKAL, Z. (1995). “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, *Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Özel Sayısı, Milli Prodüktivite Merkezi*
- AKSOYLU, S. ve DURSUN, Y. (2001). “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme.”*Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,(11)s.56-75
- ALKAN, H. (2001). “ İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar .”*Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, (2):s.177–192
- ATABEY, A. ve YILMAZ, B. (2001). “Stratejik Maliyet Yönetiminde Bir Araç: Hedef Maliyetleme.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*.s.23-24
- AYDOĞAN, E. ve SEM Z, S. (2004). “ İşletmelerde Teknoloji Yönetimi Bağlamında “İleri Üretim Teknolojileri.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (11):115–133
- AYDOĞAN, E. (2004). “ İşletmelerde Teknoloji Yönetimi Bağlamında İleri Üretim Teknolojileri ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama.” *Gazi Üniversitesi İİBF*



*Dergisi*, 6(1):131-147

BAHŞI, C. G. ve CAN, A. V. (2001). “Hedef Maliyetleme.” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (4):47–64

BİLGİNOĞLU, F. (1994). “İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi.” *Yönetim Dergisi*, 5(19):3–5

BİLGİNOĞLU, F. (1999). “Ekonomik Değişim ve Maliyet Muhasebesine Düşen Yeni Görevler.” *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Kasım, 24(2):73–83

CERAN, Y. (2002). “Stratejik Maliyet Yönetimi Enstrümanı Olarak Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi-PDHMY.” *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2(4):91–119

CERAN, Y. (2004). “Küresel Rekabet Ortamında Rekabetçi Üstünlük Sağlayan Sihirli Üçgen: Maliyet-Kalite-Zaman.” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak (11):27–51

COŞKUN, A. (2002–2003). “Stratejik Maliyetleme Aracı Olarak Hedef Maliyetleme.” *Akademik Araştırmalar Dergisi*, (15):25–34

KUTAY, N. ve AKKAYA G. C. (2000). “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme.” *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(12):1–15

ŞAKRAK, M. (1998). “Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme ve Örnek Olay Analizi.” *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2):311–320

ŞAKRAK, M. (1998a) “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye – Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir”, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000’li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitim Bildiri Kitabı, *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, Antalya, s.293-303

TİTİZ, ve ÇETİN G. (2000). “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi.” *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2):121–138

YÜKÇÜ, S. (1999a). “Yeni Bir Fiyatlama Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme.”  
*Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül, 1(3):1–10 197

YÜZBAŞIOĞLU, N. (2004). “ İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından  
Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü Dergisi*, (12):387–410

## **Tezler**

ACAR, F. (2005).”*Hedef maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul  
Geliştirme Aşamasında Uygulanması*”,(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Uludağ  
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

AHMADOV, T. (2006), (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Niğde Üniversitesi Sosyal  
Bilimler Enstitüsü

CERAN, Y. (2001). *Yeni Bir Maliyetleme Yöntemi Olarak Hedef Maliyetleme (Target  
Costing) – Pazara Yönelik Hedef Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış  
Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

ÇOŞKUN, A. (2008) “*Hedef Maliyetleme ve Uşak İline Battaniye Üretim İşletmelerinde  
Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*”,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Afyon  
Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

NUBİN, S. (2006) “*Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*,  
(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

SAYGIN, T. (2008) “*Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlardan Kaizen Maliyetleme ve  
Hedef Maliyetlemenin Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama*”,(Yayınlanmış Yüksek Lisans  
Tezi), Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

YAIÇIN, S. (2005) “Müşteri Odaklı Yeni Bir Ürün Geliştirme Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Kalite Fonksiyon Yayılımının Mobilya Sektöründe Uygulanabilirlik Analizi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

### **İnternet Kaynakları**

[www.eso.org.tr/yayinlar/yeniufuk/sayi21](http://www.eso.org.tr/yayinlar/yeniufuk/sayi21).

[www.ekutup.dpt.gov.tr](http://www.ekutup.dpt.gov.tr)

[www.gençbilim.com](http://www.gençbilim.com)

[www.ergul.com.tr](http://www.ergul.com.tr)

<http://www.maaw.info/5partsofcostsystem.htm>

[http://www.hm.maliyet\\_kavram\\_ve\\_yontemler.pdf](http://www.hm.maliyet_kavram_ve_yontemler.pdf)

[www.yok.gov.tr](http://www.yok.gov.tr)

[www.ulusaltez.com.tr](http://www.ulusaltez.com.tr)