

**T.C.**  
**KARABÜK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TURİZM İŞLETMELERİNDE STRATEJİK**  
**MALİYET YÖNETİM ARACI OLARAK HEDEF**  
**MALİYETLEME VE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**Selahattin ALPKAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**KARABÜK – 2012**

**Öğrenci Adı:**

**Selahattin**

**Soyadı:**

**ALPKAN**

**TEZ ADI**

**TURİZM İŞLETMELERİNDE  
STRATEJİK MALİYET YÖNETİM  
ARACI OLARAK HEDEF  
MALİYETLEME VE  
UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**Yüksek Lisans**

**Tezi**

**Karabük**

**2012**

**T.C.**  
**KARABÜK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TURİZM İŞLETMELERİNDE STRATEJİK**  
**MALİYET YÖNETİM ARACI OLARAK HEDEF**  
**MALİYETLEME VE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**Selahattin ALPKAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman**

**Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA**

**KARABÜK –2012**

## YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı, ..... Bilim Dalı'nda, Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA danışmanlığında, Selahattin ALPKAN tarafından hazırlanan bu çalışma 15 / 06 / 2012 tarihinde jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA

Jüri Başkanı-Danışman

Jüri

Yrd. Doç. Dr. Murat YILDIRIM

Jüri

Yrd. Doç. Dr. Halim AKBULUT

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun  
...../...../..... tarih ve ...../..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

**Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA**

**Enstitü Müdürü**

### **Ek-6: Tez Bildirim Sayfası**

Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama" adlı tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu, hazırlanması, yürütülmesi, araştırılmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmada kullanılan doğrudan kendime ait olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

...../...../ 2012

Selahattin ALPKAN

**İÇİNDEKİLER**

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>I</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>V</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>VI</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>VII</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>IX</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>X</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>XI</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. MALİYET VE MALİYET İLE İLGİLİ KAVRAMLAR</b> .....	<b>2</b>
<b>1.1. MALİYET</b> .....	<b>2</b>
1.1.1. Maliyet Kavramı .....	2
1.1.2. Maliyetin Unsurları .....	4
1.1.3. Maliyet Türleri .....	6
<b>1.2. MALİYET YÖNETİMİ</b> .....	<b>10</b>
1.2.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Önemi .....	11
1.2.2. Maliyet Yönetiminin Amaçları .....	13
1.2.3. Stratejik Maliyet Yönetimi .....	14
1.2.3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı .....	14
1.2.3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi .....	16
<b>1.3. MALİYET YÖNETİMİ İLKELERİ</b> .....	<b>18</b>
1.3.1. Maliyet İlkeleri .....	19
1.3.2. Performans İlkeleri .....	19
1.3.3. Yatırım Yönetimi İlkeleri .....	20

<b>2. MALİYET YÖNETİMİ SİSTEMLERİ</b> .....	21
<b>2.1. GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ</b> .....	23
2.1.1. Sipariş Maliyet Sistemi .....	23
2.1.2. Evre Maliyet Sistemi .....	24
<b>2.2. STRATEJİK MALİYET SİSTEMLERİ</b> .....	28
<b>2.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDE KULLANILAN</b>	
<b>ARAÇLAR</b> .....	29
2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi .....	30
2.2.2. Yaşam Seyri Maliyet Sistemi .....	33
2.2.3. Kaizen Maliyet Sistemi .....	38
2.2.4. Hedef Maliyetleme Sistemi .....	40
<b>3. HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİ</b> .....	42
<b>3.1. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI</b> .....	42
3.1.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi .....	44
3.1.2. Hedef Maliyet Yönteminin Fayda ve Sakıncaları .....	49
3.1.2.1 Hedef Maliyet Yönteminin Faydaları .....	49
3.1.2.2. Hedef Maliyet Yönteminin Sakıncaları .....	50
3.1.3. Hedef Maliyetlemenin Uygulaması .....	51
3.1.3.1. Hedef Maliyetleme Uygulamasının Başarı Koşulları .....	51
3.1.3.2. Hedef Maliyetlemenin Uygulanma Sorunları .....	52
3.1.4. Geleneksel Maliyetleme Sistemleri ile Karşılaştırılması .....	53
<b>3.2. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ</b> .....	55
3.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme .....	55
3.2.2. Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma .....	56
3.2.3. Tasarım Üzerinde Yoğunlaşma .....	56

3.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım .....	57
3.2.5. Yaşam Seyri Yaklaşımı .....	57
3.2.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme .....	57
<b>3.3. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN EVRELERİ .....</b>	<b>57</b>
3.3.1. Hizmet Sunumunda Kullanılan Ürünlerin Özellikleri Evresi .....	58
3.3.2. Hizmet Bileşenlerine İlişkin Bulgular Evresi .....	58
3.3.3. Ürünü Oluşturacak Bileşenlerin Belirlenmesi .....	58
3.3.4. Ürün Bileşenlerinin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi .....	58
3.3.5. Ürün Bileşenlerinin Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi .....	59
3.3.6. Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması .....	59
3.3.7. Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksini En İyileme .....	59
3.3.8. Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri .....	60
<b>4. OTEL İŞLETMESİNDE HEDEF MALİYETLEME ÖRNEĞİ .....</b>	<b>62</b>
<b>4.1. ARAŞTIRMANIN ALANI VE KAPSAMI .....</b>	<b>62</b>
4.1.1. Konaklama Sektörü .....	63
4.1.2. Konaklama İşletmesi .....	64
<b>4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI .....</b>	<b>66</b>
<b>4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....</b>	<b>66</b>
<b>4.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI .....</b>	<b>67</b>
4.4.1. Hizmet Sunumunda Kullanılan Ürünlerin Özellikleri Evresi .....	67
4.4.2. Hizmet Bileşenlerine İlişkin Bulgular Evresi .....	68
4.4.3. Geleneksel Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Oluşumu ve Analizi Evresi .....	69
4.4.4. Hedef Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumu ve Analizi ...	70



4.4.5. Her Bir İşlevin Göreceli Öneminin Belirlenmesi Evresi .....	70
4.4.6. Ürünü Oluşturan Bileşenlerin Maliyetinin Tahmin Edilmesi Evresi .....	71
4.4.7. Ürün Bileşenlerinin Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi Evresi .	72
4.4.8. Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması Evresi ...	73
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b> .....	74
<b>KAYNAKLAR</b> .....	77
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	84

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

Şekil 1: Harcama-Maliyet-Gider İlişkisi .....	3
Şekil 2: İşletme Stratejisini Belirleyen Unsurlar .....	15
Şekil 3: Geleneksel Maliyetleme Sistemleri .....	27
Şekil 4: Stratejik Maliyetleme Sistemleri .....	29
Şekil 5: Mamul Yasam Süreci ve Dönemleri .....	35
Şekil 6: Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyetler .....	36
Şekil 7: Hedef Maliyet Sisteminin Bileşenleri .....	41
Şekil 8: Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü .....	45
Şekil 9: Hedef Maliyetleme Süreci .....	46
Şekil 10: Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları .....	48
Şekil 11: Otelin Hedef Maliyetini Belirleyen Unsurlar .....	67

**TABLolar LİSTESİ**

Tablo 1: Maliyetler ve Maliyetlerin Türleri .....	10
Tablo 2: Geleneksel Maliyet Sistemi ve Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması .....	54
Tablo 3: Hedef Maliyet Endeksinin Özeti .....	60
Tablo 4: Geleneksel Maliyete Göre Konaklama Hizmeti Maliyeti ve Satış Tutarı .....	69
Tablo 5: Fonksiyonların Göreceli Ağırlıklarının Hesaplanması .....	71
Tablo 6: Hizmet Ürün Bileşenlerinin Toplam Maliyet İçindeki Payları .....	71
Tablo 7: Ürün Bileşenlerinin Fonksiyonlara Göre Yüzdelerik Dağılımı .....	72
Tablo 8: Ürün Bileşenlerinin Fonksiyonlara Göre Yüzdelerik Dağılımı .....	72
Tablo 9: Hizmet Ürün Bileşenlerinin Hedef Maliyet Endeksi .....	73

## ÖNSÖZ

Günümüzde meydana gelen sürekli değişim ve gelişmeler, tüketici istek ve ihtiyaçlarının farklılaşması ve artması bununla beraber kaliteli mal ve hizmet talebinin daha düşük fiyatlarla talep edilmesi ve bu talebi en düşük maliyet ve işletme içinde beklenen kâr ile karşılama isteği, teknolojinin üretim safhalarına oldukça dahil olması sonucu küreselleşen pazarlar hizmet sektörünün en önemli ayaklarından olan turizm sektöründe de yaşanan değişim ve gelişmelere paralel, değişmeyi ve gelişmeyi zorunlu hale getirmiştir. Bunun yanında turizm sektörü yelpazesinin geniş olması, sektörün tüm dünyayı içine alan ve insan memnuniyetine dayalı pazarının olması ve pazarda hizmet arzını sunacak işletmelerin her geçen gün artmasına ve pazarda rekabetin şiddetlenmesine neden olmaktadır.

Turizm sektöründe pazar sınırının olmaması nedeniyle, hizmet arzında bulunan otel işletmeleri pazar payını mümkün oldukça genişletmek istemektedirler. Bu bağlamda pazardan farklı ve en iyi kalitede, en düşük fiyatla ve arzulanan kâr hedeflerine ulaşmak için hizmet arzında bulunmak isteyen otel işletmelerini, alternatif hizmet üretebilmek, tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarına cevap verebilmek ayrıca hizmet arzı ile birlikte bu arzı en düşük maliyetle gerçekleştirerek yoğun rekabet ortamı içerisinde ayakta kalabilmek için hem doğru hem de pazara yönelik gerçek bilgileri elde etmeye yöneltmiştir.

Dolayısıyla bu çerçevede yapılacak en önemli çalışma, sunulan hizmetin kalitesi ve çeşitliliğinin artırılması kadar, maliyetlerin de kontrol altında tutulması ve işletme faaliyet sonuçlarının iyi analiz edilmesi olmalıdır. Bu bağlamda çalışmanın amacı, turizm sektöründe meydana gelen bu gelişme ve değişimler göz önünde bulundurularak hizmet işletmelerindeki tüketici istek ve ihtiyaçlarına modern hizmet anlayışıyla en iyi şekilde cevap vermek ve işletme açısından da istenen maliyette, kalitede, verimlilikte ve beklenen kâr marjına ulaşmada hedef maliyetin önemi ve gerekliliğini ortaya koymaktır.

Yüksek lisansa başladığım andan tez çalışmasına geldiğim ana kadar kendilerinden ders alma imkânı bulduğum ayrıca tez çalışma konusunun seçiminden, hazırlanmasına ve sonuçlandırılmasına kadar, çalışmanın her aşamasında, gerek kaynak ve bilgi gerekse engin hayat tecrübeleriyle, değerli fikir ve katkılarıyla bana yol gösteren ve onunla çalışmaktan gurur duyduğum çok değerli hocam ve danışmanım olan sayın **Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA'YA** sonsuz şükranlarımı sunarım. Ayrıca

tez çalışma konusuyula ilgili önceki çalışmalarımızda benden ilgi ve desteğini esirgemeyen ve tecrübelerinden yararlanma imkânı bulduğum çok değerli hocam **Yrd. Doç. Dr. Halim AKBULUT'A** ve yüksek lisans öğrenimime başladığım andan tez çalışmamın bitimine kadar her türlü çalışmalarımnda her daim destekleriyle yanımda olan değerli öğretmen arkadaşım **Jankat KILIÇ'A** yardımlarından dolayı sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tezin uygulama bölümünde de gerekli ilgi ve desteğini esirgemeyen Safranbolu Bağlar Saray Oteli Yöneticilerine ve tüm çalışanlarına ayrıca teşekkür ederim.

Bu çalışmanın turizm sektöründe faaliyet gösteren hem otel işletmeleri ve diğer tüm işletmelere ve hem de Stratejik Maliyet Yönetim Aracı olan Hedef Maliyetleme Yöntemiyle ilgilenenlere yararlı olmasını temenni ederim.

**Selahattin ALPKAN**

**KISALTMALAR**

**DİMM** = Direkt İlk Madde ve Malzeme

**DİM** = Direkt İşçilik Maliyetleri

**DİŞ** = Direkt İşçilik

**DM** = Değişken Maliyetler

**E** = Ürünün Estetiği

**G** = Ürünün Güvenliği

**GÜM** = Genel Üretim Maliyetleri

**HK** = Hedef Kâr

**HKO** = Hedef Kâr Oranı

**HM** = Hedef Maliyet

**HME** = Hedef Maliyet Endeksi

**HMS** = Hedef Maliyetleme Süreci

**HSF** = Hedef Satış Fiyatı

**İ** = Ürünün İşlevselliği

**K** = Ürünün Konforu

**KM** = Karma Maliyetler

**ÖM** = Öngörülemeyen Maliyetler

**SHM** = Satılan Hizmet Maliyeti

**SM** = Sabit Maliyetler

**SMM** = Satılan Malın Maliyeti

**SF** = Satış Fiyatı

**TM** = Toplam Maliyet

**VUK** = Vergi Usul Kanunu

**QFD** = Kalite Fonksiyonunun Yayılımı

**ÖZET****TURİZM İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİM  
ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME VE UYGULAMA ÖRNEĞİ****Öğrenci Adı****ALPKAN Selahattin****YÜKSEK LİSANS TEZİ / İŞLETME ANABİLİM DALI****Danışman****Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA**

Modern işletmeler üretim satış odaklı anlayışlarını geride bırakmalarıyla birlikte pazar hakkında sağlıklı ve detaylı bilgi almaya çalışırken, üretim, ulaşım ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler tüketici ihtiyaç ve taleplerinin değişmesi, işletmeleri küreselmeye doğru sürüklemektedir. Bu gelişme ve değişimler işletmelerin iletişim kurmak zorunda olduğu coğrafyayı genişletmiş ve elde edilecek bilgilerinin yorumlanmasını zorlaştırmakla beraber pazar ağını da genişletmiş ve rekabeti daha şiddetli hale getirmiştir.

Bu bağlamda çalışmanın amacı ve önemi; günümüzde ekonomik açıdan turizm işletmelerinde artan şiddetli rekabet ortamı, bu işletmelerin üzerinde etkili olan dışsal faktörleri maliyet ve kalite fonksiyonlarını en iyi şekilde yönetmek, aynı zamanda değişen koşullar ve rekabet baskıları altındaki turizm işletmelerinin yeni koşulların gereklerini yerine getirerek, hem rekabet üstünlüğünü sağlayabilmek hem de hizmet işletmelerindeki tüketici istek ve ihtiyaçlarına modern hizmet anlayışıyla en iyi şekilde cevap vermek ve işletme açısından da istenen maliyette, kalitede verimlilikte ve beklenen kâr marjına ulaşmada hedef maliyetin önemi ve gerekliliğini ortaya koymaktır.

Çalışma kapsamında maliyet ve maliyet ile ilgili kavramlar, maliyet sistemleri, maliyet yönetimi incelenecektir. Ayrıca stratejik maliyet yönetim araçları ve bu araçlardan hedef maliyetleme kuramsal olarak incelenmiş ve bir konaklama işletmesi üzerine örnek bir uygulama yapılmıştır.

Araştırma yönteminde ise tek bir otel işletmesi ele alınmıştır. Uygulamanın istenen hedefe ulaşabilmesi için belirli bir odasının hedef maliyetinin hesaplanması şeklinde sınırlı tutulmuştur. Bu çerçevede söz konusu konaklama işletmesinin hedef maliyetleme ile ilgili verileri; doküman, inceleme, mülakat (otel yöneticileri, bölüm yetkilileri) ve gözlemler neticesinde elde edilmiştir.

Veriler ve bulgular çalışma kapsamında ayrı ayrı açıdan ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:**

- 1-Maliyet Kavramı
- 2- Maliyet Yönetim Sistemi
- 3- Stratejik Maliyet
- 4- Hedef Maliyetleme
- 5- Turizm İşletmesi

**ABSTRACT****STRATEGIC COST MANAGEMENT AS A TOOL FOR TOURISM  
BUSINESS AS TARGET COSTING AND A CASE STUDY****Student Name****ALPKAN Selahattin****MASTER'S THESIS / DEPARTMENT OF BUSINESS****Consultant****Assoc. Prof. Dr. Abdullah KARAKAYA**

With the modern enterprises' laying down their manufacturing sale focused concept while the enterprises trying to get healthy and detailed data about the market, the developments in the fields of manufacturing, transportation and communication technologies besides the changing consumer need and demands pull the enterprises to the globalization. These developments and transformations widened the geography that the enterprises must contact with and complicated the interpretation of the data which will be derived while enlarging the market area and increasing the intensity of competition.

In this context the purpose and the emphasis of this study is to state the increasing competition among the tourism facilities, to manage the extrinsic factors, cost and quality functions, that affect these enterprises. Also, to reveal the importance and the necessity of target cost for the enterprises for reaching the desired quality, efficiency and margin of profit while these enterprises, which are under pressure because of changing conditions and the competition, are fulfilling the new conditions of changing terms and trying both to get competitive advantage and in terms of responding with a modern maintenance concept to the consumer demands and necessities in the best manner.

In the scope of this study, the cost and the terms about the cost, cost systems and cost management will be analysed. Besides, strategic cost management devices and among these reins target costing was analysed theoretically and a sample practice was done about a hotel management.

In the experimental method only one hotel operation was dealt. In order to reach the desired target it was restricted to costing of a certain room's target cost. In this frame the being talked hotel operation's data about target costing are; documents, analysis, interview (hotel administrators, department authorities) and results of remarks.

Data and findings in the scope of the study were argued out in eight different points and evaluated.

**Key Words:**

- 1- Concept of Cost**
- 2- Cost Management System**
- 3- Strategic Cost**
- 4- Target Costing**
- 5- Tourism Facility**



## GİRİŞ

Değişen ve gelişen dünyada, küreselleşen pazardaki rekabet şartlarının ve teknolojideki hızlı gelişmelerin, üretim sistemlerinin değişmesi ve değişen üretim sistemlerine paralel olarak mevcut maliyet sistemlerini de değiştirme ihtiyacı doğurmuş ve geleneksel maliyet yöntemlerini yetersiz hale getirmiştir. İşte bu noktada Hedef Maliyetleme örgütlerin değişen bu şartlara uyum sağlaması, küresel pazardaki makro ve mikro rekabet gücüne sahip olabilmesi, pazar payını arttırmak ve sürekliliğini sağlayabilmesi açısından oldukça önem kazanmıştır. Hedef maliyetleme örgütlerin sağlıklı hareketine ve sağlıklı karar alma fonksiyonuna da yardımcı olan bir yöntemdir. Hedef maliyetleme yöntemi örgütlerin hem ürün maliyetine, hedeflenen kârlılığın hem de müşteri memnuniyetine, beklentilerine uygun kalitede ve maliyette ürün geliştirmesine olanak sağlayan bir yöntem olarak uygulanmaktadır.

Maliyetler ile ilgili yapılan çalışmalarda maliyet sistemleri, dünya ticaretindeki mal ve hizmetlerin üretimi ve pazarlanmasında her zaman önemli olmuştur. Ayrıca, elde edilen gelirlerin niteliğinin, mal ve hizmetlerin fonksiyonel ve kaliteli üretimi, tanıtım, satış ve dağıtım işlemleri, geleneksel maliyet yapılarını önemli ölçüde etkilemiş ve geleneksel maliyeti değişen koşullara yeterince cevap veremez konumuna getirmiştir.

Bu durum son yıllarda turizm sektöründe hızlı bir ilerlemenin kaydedilmesi değişen koşullar ve artan rekabet baskıları altında tüketici istek ve ihtiyaçlarının değişmesi ve çeşitlenmesi, tüketici profiline kaliteli, verimli ve ucuz hizmet alabilmek üzerinde yoğunlaştığı modern çağımızda tüketici memnuniyetini en üst düzeyde tutabilmek maksadıyla pazardaki rekabet ortamına uygun fiyat kaliteli ve verimli ürün ortaya koyabilmek aynı zamanda işletmeler açısından da en uygun maliyet, satış fiyatı ve kâr marjına ulaşmak açısından modern bir maliyet yönetim tekniği olan hedef maliyetlemeyi turizm işletmeleri açısından oldukça önemli hale getirmektedir.

Bu kapsamda işletmeler açısından, küresel ekonomi bünyesindeki en önemli yeniliklerden biri olan hedef maliyetlemenin pazardaki sorunların aşılabilmesi, güçlü bir rekabete sahip olabilmek, üretim ve pazarlama konusunda sağladığı avantajlar büyük önem arz etmektedir. Çalışmada öncelikle maliyet kavramı ve maliyet sistemleri ile ilgili kuramsal çerçeve ve daha sonra stratejik maliyet yönetim sistemi araçları ve bu araçlardan hedef maliyetleme incelenmiş olup bir otel işletmesi üzerinde örnek uygulama yapılmıştır.

## **1. MALİYET VE MALİYET İLE İLGİLİ KAVRAMLAR**

### **1.1. MALİYET**

Maliyet, her dönemde olduğu gibi, değişimin süreklilik kazandığı, müşteri isteklerinin çeşitliliğinin arttığı, rekabetin yoğunlaştığı günümüz iş dünyasında sektör farklılıkları gözetmeksizin tüm işletmeler açısından başarı için vazgeçilmez bir olgudur (Koşan ve Geçgin, 2011:54).

#### **1.1.1. Maliyet Kavramı**

Maliyet, hem üretim işletmeleri hem de ticari işletmeler açısından karar süreçlerinde değerlendirilmesi gereken önemli bir veridir. Bu durum ticari işletmelerde basit bir yapıdayken, üretim işletmelerinde daha karmaşık bir hal almaktadır (Yağmurlu, 2009:3). Bu açıdan maliyet kavramı esnek bir kavram olarak değişik şekillerde tanımlanabilmektedir.

VUK'da ise maliyet şu şekilde tanımlanmaktadır: Maliyet iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.

Bir başka deyişle, maliyet; herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır şeklinde de tanımlayabiliriz (Şen, 2008:29).

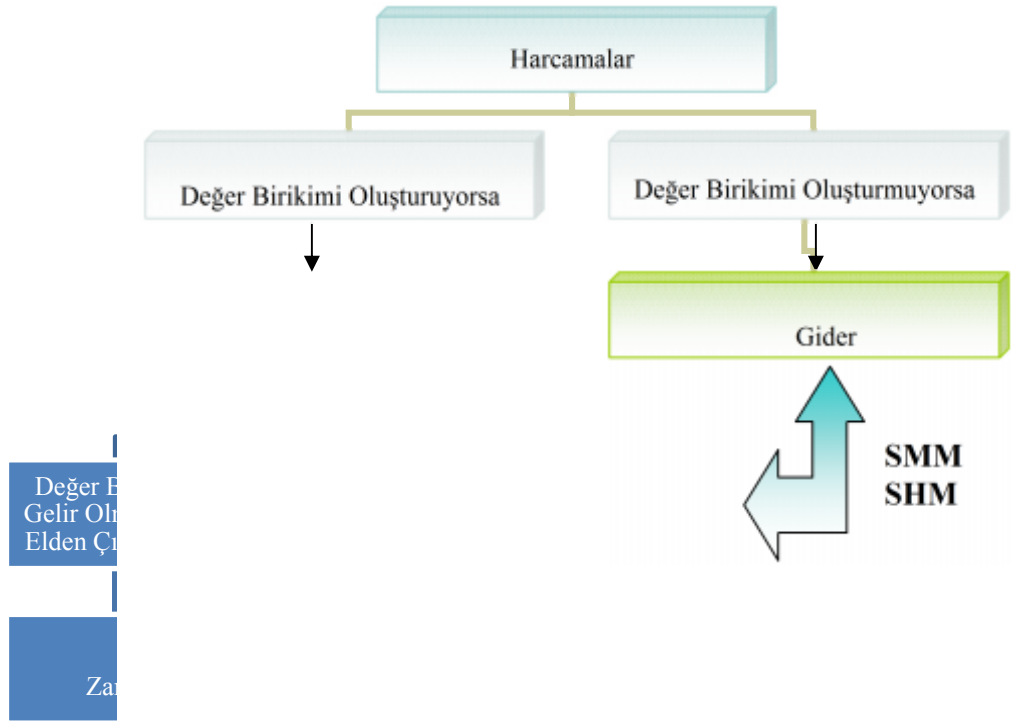
Maliyet kavramı harcama kavramına dayanılarak tanımlandığı görülmektedir. Buna göre mal veya hizmet elde etmek için yapılan her harcama bir maliyet doğurur.

Harcama bir varlığa sahip olabilmek veya bir hizmetten yararlanmak için, yapılan ve para ile ölçülebilen fedakârlıklardır. Harcama nakit veya başka bir ödeme aracı ile yapılabileceği gibi borçlanma ya da aktiften kaynak tüketimi şeklinde olabilir (Şen, 2008:30).

Bu tanımlardan bu çalışma kapsamında işletme sistemi ile ilgili olanlar ele alınacaktır. İşletmeler her zaman çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek, bunlardan toplum gereksinimlerin karşılamaya yarayan biçim, nitelik ve miktarda ürünler veya hizmetler meydana getirirler. Bu ürünler mamul veya hizmet olabilir. İşte, her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı

çeşitli üretim faktörlerinin parayla ölçülen değerine o ürünün maliyeti denir (Bursal ve Ercan, 1987:43)

Maliyetleme ile ilgili kavramlardan olan maliyet-gider ve harcama terimleri arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki Şekil 1'den yararlanabiliriz.



**Şekil 1: Harcama-Maliyet-Gider ilişkisi**

Maliyetin olağan koşullarda tükenmesi gideri oluşturmakla beraber, harcama: Aktiften bir azalma ya da pasifte bir artıştır. Buna göre yapılan harcama bir değer birikimi oluşturuyorsa maliyet, oluşturmuyorsa giderdir. Elde edilen değer birikimi olağan biçimde elden çıkıyorsa maliyet gidere dönüşmüştür. Elde kalan kısım ise stok'a dönüşmüştür. Bir değer birikiminin olağan dışı bir yolla elden çıkışı ise zararı ifade eder.

Maliyet ile gidere bakıldığında ise bu kavramlar birbirinden farklı olmasına rağmen literatürde çoğu zaman birlikte kullanılmaktadır. Maliyetin gider haline gelebilmesi için işletilme, kullanılma, zaman aşımı ve teknolojik yıpranma gibi dört faktörden birinin ortaya çıkmış olması gerekmektedir. Maliyetlerin üretime etkisi esas olarak alındığında, belirtilen bu dört unsurdan birinin ortaya çıkması nedeniyle

maliyetler üretime dönüştürülmektedir ve gider olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında gider, belirli bir zaman dilimi içerisinde kullanılan ve tüketilen varlıkların parasal değeridir diyebiliriz (Yazıcı, 2007:6).

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü gibi, gider kavramı, hâsıllardan düşülen, yararı tükenmiş maliyet biçiminde tanımlanabilir. Bunun yanında harcama ise genellikle işletmelerden nakden yapılan ödeme ve borçlanmaları anlatmak için kullanılır. Harcamayı şu şekilde tanımlamak mümkündür (Akdoğan, 2000:9):

Harcama bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır.

Harcamaya konu olacak değerler, para vb. ödeme araçları ile maddi ya da maddi olmayan varlıklar olabileceği gibi; enerji, zaman, yer, emek, makine gücü vb. üretim faktörleri de olabilir. Harcanan bu faktörler, faydaları gelecek dönemlere taşıyorsa maliyet, faydaları içinde bulunulan dönemde tamamlanıyorsa gider olarak ortaya çıkarlar. Diğer bir ifadeyle, harcama bir tüketim ise maliyet ya da gider, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi ise ödeme özelliği taşır. Bu kapsamda, ödeme kavramı ile maliyet-gider kavramları arasında ortak bir anlam bulunmamaktadır. Zaman içinde ödeme ile maliyet ve gider kavramları arasında farklı ilişkiler ortaya çıkar. Buna göre (Nubin, 2006: 16–17);

Maliyet karşılığı bir ödeme aynı anda gerçekleşebilir. Örneğin; Nakit ödeme karşılığı ticari mal satın alınması. (Nakit ödeme ve alım maliyeti aynı anda). Ya da bozulan makine tamiri karşılığında alıcı çeklerinin ciro edilerek verilmesi (Çek ile ödeme ve genel üretim maliyeti aynı anda).

Ödemeler, ilgili maliyetlerden önce gerçekleşebilir. Örneğin; Fabrika kirasının bir yıllık peşin olarak nakden ödenmesi (Önce nakit ödeme, sonra genel üretim maliyeti).

Bedeli ödenmiş duran varlıkların amortismanları (önce ödeme, sonra genel üretim maliyeti).

### **1.1.2. Maliyetin Unsurları**

Bir mal veya hizmet üretim sürecine yönelik maliyetler, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri olmak üzere üç grupta toplanabilir.

Bununla birlikte VUK'da maliyetler daha geniş kapsamlı olarak değerlendirilmektedir.

**Direkt İlk Madde Ve Malzeme Maliyetleri:** DİMM üretilen ürünün bünyesine giren, ürünün temel yapısını oluşturan hangi ürün ya da ürün grubu için ne kadar kullanıldığı izlenebilen ve iktisadi nitelik taşıyan hammadde ve malzemelerin oluşturduğu maliyetlerdir. Örneğin demir madeni, demir çelik fabrikaları için ilk madde ve malzeme olurken, işlenip demir çubuk haline gelen ürün, bu ürünü kullanan inşaat işletmeleri için demir çubuk, ilk madde ve malzeme olmaktadır (Kartal vd., 2007:31)

**Direkt İşçilik Maliyetleri:** DİM daha çok ana üretim gider yerlerinde yapılan ve üretilen mal ve hizmetlerin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen üretici işçilikler, direkt işçilik olarak tanımlanabilir. Bir işçiliğin DİM olarak kabul edilebilmesi için ana üretim yerinde yapılmış olması ve ürünün maliyetine herhangi bir dağıtım kriteri kullanılmadan doğrudan yüklenebilmesi gereklidir (Uslu, 1985:91).

**Genel Üretim Maliyetleri:** GÜM işletmenin mal ve hizmet üretimi için yaptığı direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetlerinin dışında kalan giderlere genel üretim maliyetleri denir. Bu giderlerin üretim maliyeti ile ilgili gider niteliği taşıması ve gerek çeşit ve gerekse değer yönüyle dorudan doğruya değil de ancak dağıtım yoluyla üretim maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir. Örneğin elektrikte enerji girdisi olarak kullanılan elektrikten aydınlanma amacıyla yararlanılmasında olduğu gibi. Belli başlı Genel üretim maliyetlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Savcı, 1999:41):

Endirekt Malzeme Maliyetleri, Endirekt İşçi Ücret Ve Maliyetleri, Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmet Maliyetleri, Çeşitli Maliyetleri (Sigorta ve Kira Giderleri), Amortisman Maliyetleri, Genel Yönetim Maliyetleri, Finansman Maliyetleridir.

Ayrıca VUK'a göre maliyet kapsamı içine aşağıdaki unsurlar da dâhil edilmektedir (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>).

Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli. Yani ambalajlama harcamaları.

Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir). Diğer bir deyişle genel yönetim giderlerinden verilebilecek paylardır.

### 1.1.3. Maliyetin Türleri

Maliyetleri türlerine ayırmamızın nedeni hem maliyetleri ayrıntılı bir şekilde tanımak hem de maliyet hesaplamalarını daha sağlıklı bir şekilde yapabilmektir. Maliyetleri türlerine ayırırken, maliyet yönetiminden beklenen amaçlar da, sürekli göz önünde tutulmalıdır. Dolayısıyla yapılacak sınıflama şu sonuçları elde etmeyi kolaylaştırmalıdır (Savcı, 1999:67).

Etkili bir kontrole olanak vermesi gerekir.

Planlama ve karar verme bakımından yönetimin gereksinimlerini karşılayabilmeli.

Maliyetler yönetimin verdiği önem, yasal sınırlar, işin niteliği vb. faktörlere bağlı olarak değişik biçimlerde sınıflandırılabilir.

Hesaplandığı noktaya göre maliyetler

Hesaplandığı zamana göre maliyetler

Yönetim açısından maliyetler

Mamullerle İlişisine Göre Maliyetler

Üretim Hacmine (Miktarına) Göre Maliyetler

Diğer maliyet türleri

**Hesaplandığı Noktaya Göre Maliyetler:** Bu maliyetlerden birincisi satın alış bedeli ile çeşitli masraflar (yükleme, taşıma, depolama, sigorta, ambalajlama) için yapılan ödemeleri kapsayan alış maliyetleridir. Diğeri ise bir üretim döneminde üretim faaliyetlerinin tamamlandığı veya üretimin gerçekleştiği noktada oluşan maliyet olan üretim maliyetidir. Bir diğeri ise mamullerin alıcılara hazır duruma getirilmesi ve satışı sırasındaki tedarik, üretim, yönetim, finansman ve satış faaliyetleriyle ilgili bütün fedakârlıkları kapsayan satış maliyetleridir. Üretime sevk maliyeti ise satın alınan mamullerin üretime gönderilmesi sırasında oluşan maliyetlerdir (Savcı, 1999:68–69).

**Hesaplandığı Zamana Göre Maliyetler:** Bu maliyetleri aşağıda kısaca açıklayabiliriz: Sonradan saptanan (Fiili Maliyet) maliyetler maliyetlerin faaliyette bulunduktan sonra giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları esas alınarak hesaplandığı yöntem olan maliyetlerdir. Diğeri ise önceden saptanan maliyetlerdir ki bu maliyetleri

iki kısımda incelemek mümkündür bunlardan ilki maliyetlerin geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından yararlanılarak önceden tahmin edilmesi ve kayıtları bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanan tahmini maliyet yöntemidir. İkincisi ise maliyetlerin olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtları bu maliyetlere göre tutulmasını öngören standart maliyet yöntemidir (Akdoğan, 2000:44–45).

**Yönetim Açısından Maliyetler:** Bu maliyetler belirli bir amacı gerçekleştirmek için başka bir amacın gerçekleşmesinden vazgeçilmesi durumunda, vazgeçilen amacın sağlayacağı çıkarın net tutarı, tercih edilen amacın alternatif maliyetini ifade eden fırsat maliyetidir. Diğerleri ise geçerli maliyet ve batmış maliyettir. Geçerli maliyetler bir yönetim kararının alınmasında göz önünde bulundurulması zorunlu olan maliyetlerdir, batmış maliyetler ise, alınacak kararlardan etkilenmeyen, bu nedenle karar alma sırasında göz önünde bulundurulması gerekmeyen maliyetlerdir. Geçerli maliyet özelliği taşımayan tüm maliyetler, batmış maliyet olarak nitelendirilebilir. Ayrıca bu maliyetler içerisinde yapısal maliyetler olarak adlandırılan ve işletme yönetiminin kısa dönemde vazgeçemediği kontrol edilemeyen maliyetler (amortismanlar, bina vergileri, yönetici ve üretim personelinin maaşları) ve işletmenin uzun dönemli amaçları üzerinde olumsuz etkisi az olan, bu nedenle yönetimin kısa dönemler için vazgeçebileceği maliyetler olan (reklam gibi) kontrol edilebilen maliyetlerdir (Kartal vd., 2007:31).

Marjinal maliyetler ise üretime eklenen en son birimin neden olduğu maliyetlerdir. Bu maliyetlerin belirlenmesi kolay olmamakla beraber işletmelerde alınacak kararlarda marjinal maliyetlerin marjinal gelirleri ne şekilde etkileyeceği dikkate alınmaktadır (Savcı, 1999:76).

**Mamullerle İlişisine Göre Maliyetler:** Bu maliyetlerin kapsamına üretilen mamullerin maliyetine doğrudan yüklenebilen üretim ile ilgili bir maliyetin herhangi bir kriter yada ölçüye ihtiyaç duyulmadan, hangi mamul için ne kadar olduğu kolaylıkla belirlenebilen maliyet olan direkt (dolaysız) maliyetler (kitap için kullanılan kağıdın maliyeti) ve mamullerin maliyetine doğrudan yüklenemeyen üretimle ilgili bir maliyeti mamullerin maliyetine yükleyebilmek için bir dağıtım ölçüsü veya kriterine ihtiyaç duyulan maliyetler olan endirekt maliyetler girmektedir (Karakaya, 2006:16-17).

**Üretim Hacmine (Miktarına) Göre Maliyetler:** Bu maliyetlerin ilki iş hacmindeki değişikliklerden etkilenmeyen maliyet türü ve kapasite maliyetleri olarak da

söylenen sabit maliyetlerdir (SM). Kira, sigorta, amortisman (yıpranma/eskime) maliyetleri tipik örnekleridir. Sabit maliyetler geçen zaman dilimi (süre) ile yakından ilgilidir. Örneğin, aylık kira, yıllık kira gibi.

Bir diğeri ise değişken maliyetlerdir (DM). Bu maliyetler iş hacmindeki değişikliklerden direkt olarak etkilenen maliyet türüdür. İş hacmiyle aynı yönde değişir. Yani iş hacmi arttıkça maliyet artar, iş hacmi azaldıkça maliyet azalır. İş hacmi sıfıra düştüğünde maliyet de sıfırdır.

Direkt maliyet unsurlarının çoğu değişken nitelikteki maliyet unsurlarıdır. Ambalaj malzemesi, satış miktarı üzerinden ödenen satış primi ve komisyonlar, değişken maliyetlerin tipik örnekleridir.

Değişken maliyet kâra geçiş noktasının belirlenmesinde ve çeşitli yönetim kararlarının alınmasında da etkili bir maliyettir. Maliyetler sabit ve değişken olarak ayrıldığından yönetim alacağı kararlar karşısında etkilenebileceği değişken maliyetleri de, oluşacak değişiklikler kolayca saptanabilir. Diğer taraftan sabit maliyetlerin dağıtımı söz konusu olmadığından, maliyetlerin dağıtımındaki yanlış uygulamalarından ortaya çıkacak hatalar ve anlaşmazlıklar önlenir (Akdoğan, 2000:42).

Diğer bir üretim hacmine göre maliyet olan karma maliyetleri (KM) ise şu şekilde açıklayabiliriz.

Karma maliyetler, belli bir faaliyet hacim aralığında sabit olan, fakat bu hacim aralığı değiştiğinde bir sıçrama göstererek artan giderlerdir. Bunlara örnek olarak bakım onarım giderlerini, enerji ve temizlik giderlerini gösterebiliriz (Uslu, 1985:44).

Bünyesinde hem değişken, hem sabit değişken bulunan maliyet türüdür. Direk işçilik, bakım onarımla ilgili maliyetler tipik örneğidir.

**Diğer Maliyet Türleri:** Bu maliyet türlerini de aşağıda şu şekilde açıklayabiliriz.

**Duran Varlıkları Kullanma Maliyeti** (Amortisman ve Tükenme Payları) işletmede bir yıldan daha uzun bir süre kullanmak suretiyle kendisinden yararlanılan bina, makine, tesisat ve demirbaşların maliyetleri amortisman şeklinde karşımıza çıkar. Bu sabit kıymetlerin işletmeye ait olmayıp, kira ile sağlanması durumunda, amortismanın yerini kira maliyetleri alır. Kira maliyetleri, bir hakkın kullanılması



maliyeti sayılmaktadır. Yalnızca maddi kıymetler değil patent ve imtiyaz gibi nesnel olmayan varlıklarda amortisman konusu olabilir ( Bursal ve Ercan, 1987:47).

**Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler** işletmenin üretim, hizmet ve diğer faaliyetlerinin yürütülebilmesi için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerdir. Örneğin tanıtım, reklam, elektrik, su, doğal gaz, dışarıdan alınan bakım, onarım ve kiralama hizmetleri gibi.

**Sermaye Maliyetleri** (finansman giderleri) işletmenin varlığını, faaliyetini sürdürmek için belli bir dönemde kullanılan sermaye karşılığı değer kullanımlarıdır. Örneğin faiz ve komisyon gibi (Savcı, 1999:67).

**Çevresel Maliyetler** işletmenin çevreyi korumak, çevreye verdiği zararı azaltmak veya çevreyi güzelleştirmek amacıyla kullandığı fedakârlıklara denir. Örneğin filtrenin, arıtma tesislerinin amortismanları, tehlikeli kimyasal atıkların bertaraf edilmesi, park ve bahçelerin süslenmesi ve bakımı, ürünlerde çevreye duyarlı malzemelerin kullanılması, geri dönüşüm yapılması vb. gibi (Can, 2006:36).

**Sosyal Maliyetler** işletmenin sosyal ve kültürel amaçlar için ihtiyari ve karşılıksız olarak kendi bünyesi dışındaki bireylere veya kurumlara yaptığı yardımlar bu gruba girer. Bunların ne dereceye kadar maliyet sayılabileceği tartışmadır. Belirli bir karşılıkları olmamasına karşın bunları işletmenin sosyal düzen içindeki bir varlığının doğal gereği sayarak belirli sınırlar içinde maliyet ögesi sayma özelliği vardır. İşletmenin kendi yapısı içinde personelinin sağlığı ve ihtiyaçları için çalıştırdığı hastane, kreş veya kantinlere yaptığı maliyetlerde kimi zaman sosyal maliyet sayılmakta ise de bu düşünce maliyet türlerine göre yapılan bir ayırımdan çok işlevsel bir ayırıma uymaktadır ( Bursal ve Ercan, 1987:48).

**Vergi Resim ve Harçlar** çeşitli vergi yasaları ve mevzuatları gereğince işletme aleyhine tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların izlendiği bir maliyet grubudur (Uslu, 1985:38).

**Risk Maliyetleri** işletmeye yönelen risk, tehdit veya tehlikelere karşı önceden alınan önlemler nedeniyle katlanılan fedakârlıkları ifade eder. Örneğin sigorta ve kasko maliyetleri bu maliyetlerdendir. Ayrıca işletmenin ihtiyat için ayırdığı karşılıklar da bu başlık altına girer. Örneğin ödenmeme riskine karşılık alacaklara için karşılık ayrılması veya değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gibi (Can, 2006:36).

Yukarıda açıklanan maliyet türlerini Tablo 1’de şu şekilde gösterebiliriz:

**Tablo 1: Maliyetler ve Maliyetlerin Türleri**

AYIRIM KRİTERLERİ	MALİYETLER
Hesaplandığı Noktaya Göre Maliyetler	Alış Maliyeti Üretime Sevk (Gönderme) Maliyet Üretim Maliyeti (Sınâî Maliyet) Satış maliyeti (Ticari Maliyet)
Hesaplandığı Zamana Göre Maliyetler	Önceden Saptanan Maliyetler (Bütçelenmiş Maliyet / Ön Maliyet de denmektedir.) — Tahmini Maliyet — Standart Maliyet Sonradan Saptanan Maliyetler — Fiili Maliyet (Kesin Maliyet - Gerçek Maliyet de denmektedir.)
Yönetim Açısından Maliyetler	Fırsat Maliyeti Marjinal Maliyet Batık Maliyet ve Geçerli Maliyet Kontrol Edilebilen ve Edilemeyen Maliyet
Kapsamına Göre Maliyetler	Yatırım Maliyeti İşletme Maliyeti (İşletme Sermayesi)
Mamullerle İlişkisine Göre Maliyetler	Direkt (Dolaysız) Maliyetler Endirekt (Dolaylı) Maliyetler
Üretim Hacmine (Miktarına) Göre Maliyetler	Sabit Maliyetler Değişken Maliyetler Karma Maliyetler
Diğer Maliyet Türleri	Duran Varlıkları Kullanma Maliyeti, Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler, Sermaye Maliyetleri, Çevresel Maliyetler, Sosyal Maliyetler Vergi Resim Ve Harçlar, Risk Maliyetleri

## 1.2. MALİYET YÖNETİMİ

Küreselleşmenin ve rekabet ortamının meydana getirdiği artı maliyetler ilgili tüm önemli kararlarda geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleriyle sağlanan bilgilerin yeterli ve güvenilir olmaması, daha doğrusu geleneksel maliyet muhasebesinin birçok konuda yetersiz kalması, maliyetleme ve maliyet dağıtım sorunlarının ortaya çıkmasının temel sebebi sayılır. Geleneksel maliyet muhasebesinin ürün maliyetleme de sorunlarının olması, birçok konuda yetersiz kalması ve geleneksel yöntemlere yapılan

eleştiriler sonucunda giderek önemini kaybetmesinin yanında, yoğun rekabet 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 (Çetin, 2006:11).

### **1.2.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Önemi**

Rekabetçi ortamlarda her koşulda başarılı olmak isteyen işletmeler, yüksek kalite, düşük stok, otomasyon, esnek üretim ve teknolojik bilgi birikimi gibi faktörlerle yeni üretim ortamlarını oluşturmaya başlamışlardır. Maliyet hesaplama yöntemleri de bundan etkilenmiş, üretilen mamul ya da hizmetin maliyetinin saptanması, yerini maliyet bilgilerinin karar vermede, (planlamada, maliyet azaltmada ve kontrolde) kullanılmasına bırakmıştır. Böylece maliyet yönetimi kavramının kullanımı yaygınlaşmıştır (Alkan, 2003:5–6).

**Maliyet yönetimi**, ürün maliyetlerini doğru belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfi önlemek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolüdür. İşletmelerde ürün hatlarının gelişmesine kullanılan teknolojilerin değişmesine, ürünlerin hayat seyirinin kısılmasına, küresel rekabet koşullarının farklılaşmasına ve bilgi teknolojilerindeki büyük değişikliklere cevap vermek amacıyla, yöneticilerin daha etkin ve zamanında bilgi sunabilen bir maliyet sistemi geliştirmeleri zorunlu olmuştur. Bu önemli değişimler karşısında maliyet muhasebesi, maliyet yönetimi için ilgili ve etkin olmaktan çıkarak ilgisini yeni yöntemlere bırakmıştır (Titiz ve Çetin, 2000:125).

Maliyet yönetimi işletmedeki; üretim, pazarlama, araştırma geliştirme, mühendislik ve finansman işlevleri arasında bir uyum sağlayarak bütünlük bir sistem anlayışı içinde yöneticilere karar vermede yardımcı olmalıdır (Yağmurlu, 2009:16).

Bu bütünlük sistem anlayışına bağlı olarak maliyet muhasebesi sistemi içinde maliyetlerin maliyet taşıyıcılarına yüklenmesi gerçekleştirilir. Bu yükleme bir taraftan Finansal Muhasebede stok değerlendirme ve kâr ölçümü için kullanılırken öte yandan da söz konusu maliyetler yönetsel konularda kullanılmaktadır. (Kartal ve Bozok, 2011: 4).

Maliyet yönetiminin odaklandığı temel konular, maliyet sisteminin sürdürülebilirliği, yüksek maliyetlerin önlenmesi, düşürülmesi ve dinamik bir süreçte sürekli iyileştirmenin sağlanmasıdır (Çetin, 2006:12).

Sürekli iyileştirme sağlanması etrafında maliyet yönetim sistemi ile geleneksel maliyet muhasebesi arasındaki önemli farklardan biri de geleneksel maliyet muhasebesinin, tarihi maliyetler üzerinde odaklanması, maliyet yönetiminin ise geleceğe yönelik bir bakış açısına sahip olmasıdır. Maliyet yönetim sistemi'nin geleceğe yönelik bakış açısı ile maliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve kontrolünde daha aktif bir rol oynamaktadır. Böylece, geleneksel maliyet sistemindeki maliyetlerin niteliği değişmektedir. Geleneksel maliyet sisteminde maliyetler ortaya çıktıktan sonra maliyet düşürme çabaları başlamaktadır. Maliyet yönetim sistemi, maliyetler için yönetim işlevlerinin yerine getirilerek maliyetlerin oluşmadan yönetilmesini amaçlamaktadır (Gersil, 2006: 39).

Bu bağlamda özellikle rekabetçi ortamlarda faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet yönetiminin işletme yöneticileri açısından birçok önemi bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir (Alkan, 2003: 11–12):

Mamullerin yaşam dönemi performanslarını en uygun hale getirmek için (optimizasyon da) işletmelere yardımcı olur,

Karar verme araçlarını artırır,

Yatırım yönetimi süreçlerini yaygınlaştırır,

Performans ölçme kriterlerini finansal performans ile bütünleştirir,

Farklı üretim felsefeleri ve çeşitli otomasyon düzeylerini düzenler,

Yönetim raporlama amaçlarına yönelik maliyet takibi yapar,

Değer yaratmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması ve kaizen çalışmalarına olanak sağlar,

Hedef maliyetleme de dâhil olmak üzere dış etkilerin yönlendirildiği hedeflerin de dikkate alınmasına olanak sağlar,

İşletmede otomasyon uygulamalarıyla birlikte, maliyet için bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesini mümkün kılar,

Yatırım kararlarının değerlendirilmesinde, maliyet ve finansal oranlarla birlikte kalite, tamamlama süresi ve esneklik gibi finansal olmayan kriterler ortaya koyar,

Yatırım yönetimi kararlarında katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına olanak tanır,

Yatırım kararları sırasında, mamuller için arzu edilen Pazar payına ulaşmak için oluşturulan tüm hedef maliyet amaçlarının başarılmasını destekler,

İşletmenin gelecekteki başarısının tesisi için faaliyetler üzerinde bir değerlendirmeyi mümkün kılar ve mamul yaşam dönemi boyunca oluşan faaliyet maliyetlerinin izlenmesini sağlar,

Maliyetlerin mamullere yüklenebilme olanaklarını en uygun neden sonuç ilişkisine dayandırarak arttırır.

### **1.2.2. Maliyet Yönetiminin Amaçları**

Maliyet yönetiminin işletme performansı ve rekabet gücüyle ilgili küresel amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Yüzbaşıoğlu, 2004:393):

Maliyet yönetiminin genel olarak amacı maliyet yüksekliğinin düşürülmesidir (Maliyet Düzeyi Yönetimi),

Maliyet yapılarının en elverişli duruma getirilmesi (Maliyet Yapısı Yönetimi),

Azalan maliyet akışlarını kolaylaştırma ve artan maliyet akışlarından kaçınma yoluyla maliyet akışının en uygun duruma getirilmesi (Maliyet Akışı Yönetimi),

Maliyet yönetimi ve pazarlama alanlarının birlikte çalışmasıyla, ürün geliştirme ve tasarımından, satışına kadar maliyetlerin çeşitliliğinin azaltılması yoluyla pazarda fiyat avantajları elde ederek, dinamik gelişme sağlanması ve rekabet dinamiğinin elde edilmesi,

Üretim düşüklüğünün yükselmesi nedeniyle ortaya çıkan maliyet dezavantajlarından kaçınmak için uzun değer yaratma zincirlerinde, mal ve hizmetlerin üretimi, ürünlerin ve kısmi faaliyetlerin dış alımı gibi üretme ya da satın alma kararlarında koordinasyon maliyetlerinin yükselmesi nedeniyle, işletmedeki çeşitli faaliyetlerin birleştirilmesi yoluyla olanaklı olduğu gibi, üretim düşüklüğünü azaltarak yalın, esnek ve çağdaş bir işletme yapısı oluşturma,

Maliyet şeffaflığının iyileştirilmesi,

Maliyet etkileme büyüklüklerini (maliyet etmenlerini) saptama,

Çalışanlarda maliyet bilincinin artırılması ve sağlamlaştırılması.

### **1.2.3. Stratejik Maliyet Yönetimi**

Stratejik maliyet yönetimi stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır. Daha çok rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak gruplanabilen, stratejik maliyet yönetimi alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşullar, daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir perspektif içinde ele alınması ve stratejik planlamada üzerinde durulan alternatifler karşılaştırılırken, stratejik maliyet analizleri, bu planlama kapsamına daha sıkı bir biçimde entegre edilmesi gibi açılardan ortaya çıkmaktadır (Çetinkaya, 2008:27).

Bu çerçevede aşağıda stratejik maliyet yönetimini tanımı ve önemi üzerinde durulacaktır.

#### **1.2.3.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı**

Ekonomide yaşanan gelişmeler, işletmelerde teknolojinin üretimin her safhasına ciddi bir şekilde dâhil olması, tüketici memnuniyetini sağlama ve rekabet üstünlüğü elde etme isteği, sürekli değişen ürün ve üretim süreçlerini iyileştirerek kaliteyi arttırmaya çalışma çabası yoluna gidilmiştir. Bu da hem üretim süreci hem de maliyet ve maliyet yönetiminin geliştirilmesine neden olmakla beraber yeni stratejilerin ortaya çıkmasına sebep olmuş ve bunun sonucunda da stratejik maliyet yönetimi kavramı ortaya atılmıştır.

Stratejik maliyet yönetimini tanımlamadan önce stratejiyi ve stratejik yönetim kavramından bahsetmenin faydası olacaktır. Bu bağlamda strateji kavramını şu şekilde tanımlayabiliriz:

Strateji işletmenin iç kaynakları ve becerileriyle dış çevrenin sunduğu fırsat ve tehlikeler arasında uyum sağlayabilecek şekilde amaca nasıl ulaşılacağına ilişkin gerçekleştirilen tasarıyla ilgili düşünsel faaliyetlerdir. İşletmelerin stratejik anlamda amaçlarına ulaşabilmesi için etkilendikleri önemli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörlerin önemli olanlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Terzi, 2006:30):

### **Dışsal Faktörler:**

Teknoloji (Üretim, Haberleşme, Bilgi İşlem, Genetik vs.),

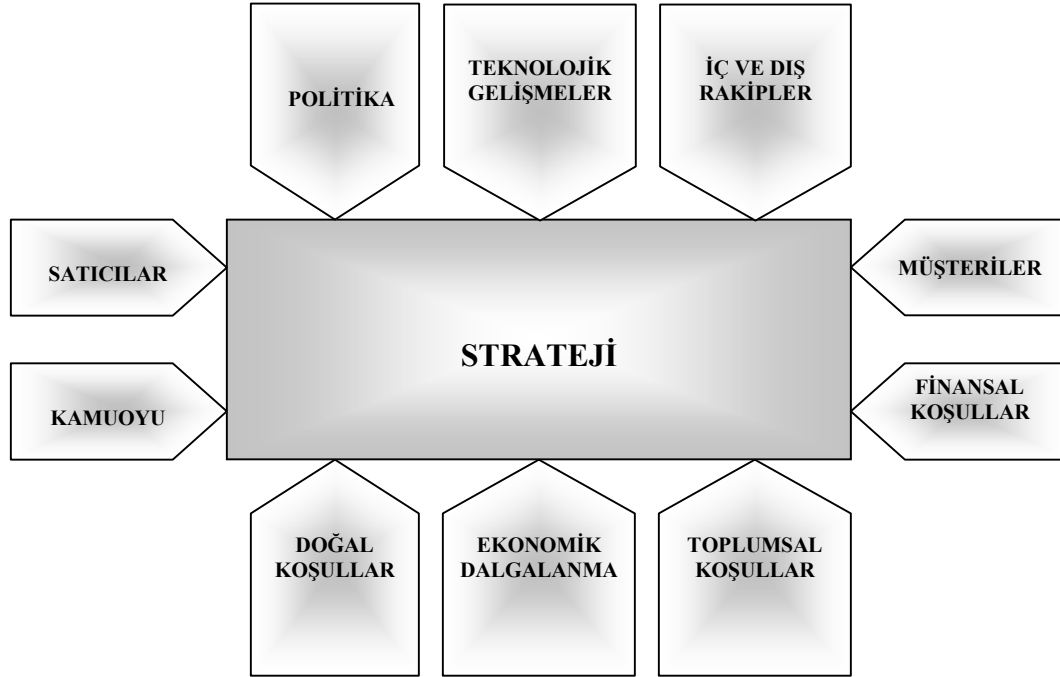
Rekabet (Küreselleşme, Ekonomik sınırların önemini yitirmesi),

Ekonomik ve Sosyal Koşullar

Kültürel ve Demografik Koşullar

### **İçsel Faktörler:**

Düşük verimlilik, satışların düşmesi, düşük moral ve motivasyon düzeyi gibi işletmenin iç bünyesinde oluşan bazı değişiklikler.



**Şekil 2: İşletme Stratejisini Belirleyen Unsurlar**

**Kaynak:** Terzi, S. (2006). Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Yeni Üretim Yöntemleri Çerçevesinde, Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Analizi, Değerlendirilmesi Ve Raporlanması. İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

Stratejik yönetim ise organizasyonun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak fonksiyonel kararların kesin ve açık olarak anlatılması, bütünlüğün tamamlanması ve değerlendirilmesi bilimi olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere stratejik yönetim; organizasyonel başarıya ulaşmak için yönetim, pazarlama, muhasebe ve finansman, üretim faaliyetleri, araştırma geliştirme ve bilgi-işlem sistemleri arasındaki

entegrasyona odaklanmıştır. Stratejik yönetimi sadece karar alma süreci olarak tanımlamak yetersiz olacaktır. Ürün veya servisin verimli üretimi, faaliyetlerin kontrolü, satış yönetimi, finansal performansın kontrolü ve yeni ürün veya sistem dizaynı yönetimin de önemli faaliyet alanlarıdır (Yüzbaşıoğlu, 2004:389).

Her ne kadar genel yönetimin sahip olduğu özellikleri kapsasa da stratejik yönetimin kendine has bir takım özellikleri vardır. Stratejik yönetimin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Yazıcı, 2007:41):

İşletmenin geleceğine yönelik olan stratejik yönetim, örgütteki en üst yönetimin bir işlevi olarak değerlendirilmelidir. Bu açıdan esas itibariyle üst yönetimi ilgilendiren bir konudur.

Stratejik yönetim, işletmenin amaçlarıyla toplumun menfaatlerini bir bütünlük içerisinde ele alır.

İşletmenin gelecekle ilgili uzun vadeli faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi, koordinasyonu, uygulanması ve kontrol edilmesine imkân sağlar. Sonuca varılmak için neler yapılması gerektiğini düşünür.

Stratejik yönetim, işletmenin temel amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik kaynak dağılımını en etkin bir şekilde düzenler.

Stratejik yönetimin belirlediği amaçlar, alınan kararlar, faaliyetleri içinde en alt birimlere kadar herkesin ortak hareket noktasını oluşturur.

Stratejik yönetim, bir bütün olarak işletmenin etkililiği ve verimliliği ile ilgilidir.

Stratejiyi ve Stratejik Yönetimi ifade ettikten sonra Stratejik Maliyet Yönetimini de şu şekilde tanımlayabiliriz;

Stratejik maliyet yönetimi; işletme stratejileriyle, özellikle işletmenin tüm kaynaklarının kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyi açısından yönetimle ilgili maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanması ve analiz edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Yağmurlu, 2009:28).

### **1.2.3.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi**

Küreselleşmenin etkisiyle ve stratejik yönetimle birlikte stratejik maliyet yönetiminde de 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. Stratejik maliyet yönetimi 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 (Gersil, 2006:44-45).

Stratejik maliyet yönetimi, hem işletmenin stratejik pozisyonunu iyileştirirken eş zamanlı olarak hem de maliyetlerin düşürülmesine yönelik maliyet yönetim tekniklerini de uygulamaktadır. Bu bağlamda stratejik maliyet yönetiminin günümüz işletmeleri açısından önemini şu özellikleriyle aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Altınbay, 2006:29-30).

Stratejik maliyet yönetimi taktiğin bir parçasıdır. Stratejide zaferler yoktur, sadece taktikler zafere götürür. Bununla beraber, işletmelerde maliyet yönetimi stratejinin bir parçası olmadıkça, işletme değerinde radikal ve uzun vadeli bir artış başılamayacaktır.

Stratejik maliyet yönetimi; çalışanların değer sistemlerini, inançlarını isteklerini dikkate almalıdır. İşletme süreçlerindeki ve faaliyetlerin yerine getirilme tarzlarındaki değişimler, teşvik edici ve parasal olmayan sistemler tarafından desteklenmelidir.

Stratejik maliyet yönetimi, kazanç durumları yaratmalı ve bunu bütün ilgililere etkin bir şekilde bildirmelidir.

Stratejik maliyet yönetimi, öncelikle üst yönetimin daha sonra işletmenin stratejik işletme birimlerini yöneten idarecilerin sorumluluğudur. Stratejik maliyet yönetiminde etkin olabilmek için yeterli kaynakların tecrübeli yöneticiler tarafından dağıtılması gerekir.

Stratejik maliyet yönetiminde çok erkenci olmaktan ve çok geç kalmaktan kaçınılmalıdır.

Stratejik maliyet yönetimi, bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duymaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi, ayrıntılı bir problem tanımlaması esasına dayandırılmalıdır. Proje hacminin daralması, maliyet yönetimi fırsatlarını azaltmaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi, etkin proje yönetimini gerektirir. Proje lideri veya proje sahibi süreç yönetimini anlamalı ve kendi görevini bir yıldan daha kısa bir süre içerisinde yerine getirmelidir.

Stratejik maliyet yönetimi, geleneksel yönetim muhasebesindeki gibi fabrikanın dört duvarı arasında kalmaksızın veya işletmenin sınırlarına bağlı olmaksızın maliyetleri düşürmeyi amaçlarken aynı zamanda da işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirmeyi amaçlamaktadır.

Stratejik maliyet yönetiminde bir takım oluşturulmalıdır. Proje lideri, yaratıcı düşünce yeteneğine sahip kişilerden oluşan çok fonksiyonlu bir takıma ihtiyaç duymaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi sürecinde sebatkârlık anlayışı hâkim olmalıdır. Önemli başarılar elde etmiş olan güçlü işletmeler, başarılarını tecrübeli yöneticilerin yaratmış oldukları sebatkârlık anlayışına atfetmektedir.

Geleneksel yönetim muhasebesinde performans değerlendirmesi yapılırken bazı önemli ölçütler ihmal edilerek tamamen finansal veriler esas alınmaktadır. Oysa stratejik maliyet yönetiminde; müşteri tatmini, esneklik ve yenilik gibi finansal olmayan veriler de dikkate alınmaktadır.

Yönetici ve diğer çalışanlar, istisnai bir performans (başarı) durumunda derhal ödüllendirilmelidir. Maliyet yönetiminin iyi kavrandığı ancak başarılmadığı durumlarda ise ceza verilmemelidir.

Tecrübeli yöneticiler iyi bir örnek teşkil etmelidir. Maliyet yönetimini etkin bir şekilde gerçekleştiren tüm işletmelerde tecrübeli yöneticiler, katılımcı bir düşünce tarzıyla davranmaktadır. Aynı yöneticiler; fonksiyonel alanlar, hiyerarşik seviyeler ve bölgesel birimler arasındaki engelleri kaldırmaktadır.

İşletme, kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmektedir. Başarılı işletmeler, işletmeyle ilgili tüm menfaat gruplarının tatminini arttırmak ve yeni pazarlar oluşturmak için sürekli olarak geliştirilen iç yeterlilikler (potansiyeller) üzerine yoğunlaşmaktadır.

### **1.3. MALİYET YÖNETİMİ İLKELERİ**

Maliyet yönetim sistemlerinin kavramsal tasarımı, bir dizi temel ilkelere dayanmaktadır. Bu ilkeler genelde, mevcut maliyet yönetimi yapısına uygundur.

Buna karşın genel bir sistem olarak bakıldığında, mevcut maliyet yönetimi teori ve uygulamalarının amaç ve kapsamlarından çıkışla, önemli bir farklılığı temsil ederler. 1986 yılında Uluslararası imalat Konsorsiyumunca (CAM-I Consortium for Manufacturing – International) belirlenen ilkeler şöyledir (Yılmaz, 2007: 24–25);

### **1.3.1. Maliyet İlkeleri**

Maliyet yönetim sistemlerinin amaçlarından biri de, işletmenin belli başlı faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetlerini ölçmektir. Bu kapsamdaki raporlama, stratejik işletme kaynaklarının alınması, tek düze faaliyetlerin planlama ve kontrolü ile kar ve finansal durum gibi iç ve dış gereksinimleri karşılayabilecek düzeyde yeterli olmak zorundadır. Maliyet yönetiminin geliştirilmesine yardımcı olacak başlıca rehber ilkeler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Kaynak kullanımını iyileştirmek üzere değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetler belirlenmelidir.

Bir mamule direkt yüklenebilen ve değer yaratmayan bir unsur olarak, bağlı varlık maliyetlerinin dikkate alınması gerekir.

Önemli maliyetlerin, yönetim raporlama amaçları açısından direkt izlenebilir olması gerekir.

Her homojen faaliyet grubu için ayrı bir maliyet merkezi oluşturulmalıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetlerin toplanması ve raporlanması, maliyetlerin direkt izlenebilirliğini iyileştirecektir.

Maliyetlerin dağıtımı için belirlenen ölçümler, yönetim raporlama amaçları ile faaliyet maliyetleri arasında da nedensellik ilişkilerini yansıtmak üzere geliştirilmelidir.

Maliyetler Yasam dönemi yönetimini destekleyecek bir uyumlulukta olmalıdır.

Teknoloji maliyetleri, maliyetlere direkt olarak yansıtılmalıdır.

Fiili mamul maliyetleri, hedef maliyetlerden ayrı olarak hesaplanmalıdır.

İç kontrol için maliyet etkinliği yaklaşımı gerçekleştirilmelidir.

### **1.3.2. Performans İlkeleri**

Stratejik planlama süreçlerinde geliştirilen belirli amaç ve hedefler ile ilgili bulunan işletme faaliyetlerinin, gerçekleşme düzeyini ölçmek. Kayıpların ortadan

kaldırılmasına yardımcı olmak, şeklinde iki grupta toplanır. Bir firma, performans ölçümünde hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere ihtiyaç duyar. Bu iki tür bilgi grubu, belli bir uyumun sağlandığı düzeyde anlamlı olmalıdır. Diğer bir ifadeyle; performans gelişimi, finansal terimlerle de ifade edilebilir, yani finansal açıdan anlaşılır olmalıdır.

İstenen performans ölçüleme amaçlarına ulaşma doğrultusunda belirlenen ilkeler aşağıdaki gibidir:

Performans ölçüleri, işletme amaçları ile benzerlik taşınmalıdır.

Performans ölçüleri, önemli faaliyetler için oluşturulmalıdır.

Performans ölçüleri, maliyet etkenlerinin görünebilirliğini iyileştirecek şekilde oluşturulmalıdır.

Gerek finansal gerekse de finansal olmayan faaliyetler, performans ölçüleme sisteminde yer almalıdır.

### **1.3.3. Yatırım Yönetimi İlkeleri**

Yatırım yönetiminin temel amacı, işletmelerin belirlenmiş amaç ve hedeflerine, en az kayıpla ulaşmalarında yardımcı olacak, en uygun kaynak ve faaliyet yapısının belirlenmesidir. Yatırım yönetiminin rehber ilkeleri şunlardır:

Yatırım yönetimi, sermaye bütçeleme sürecinden daha geniş kapsamlı görülmelidir.

Yatırım yönetimi kararları işletme hedefleri ile uygun olmalıdır.

Yatırım kararlarının değerlendirilmesinde çeşitli ölçütler kullanılmalıdır.

Yatırımlar ve beraberindeki riskler, bir yatırım stratejisinin ilişkili unsurları olarak görülmelidir.

Faaliyet verileri, belirli yatırım fırsatlarıyla direkt olarak ilişkilendirilebilir olmalıdır.

Yatırım yönetimi kararları değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasına destek olmalıdır.

Yatırım yönetimi kararları hedef maliyetlere ulaşmayı desteklemelidir.

## 2. MALİYET YÖNETİMİ SİSTEMLERİ

Küreselleşen piyasalar, şiddetlenen rekabet şartları, hızlı gelişen teknoloji ve bu teknolojinin üretimdeki payının artması üretilen mamulün ve sunulan hizmetin maliyet bilgileri bir işletmenin politikalarının ve geleceğinin belirlenmesinde her geçen gün hayati bir önem kazanmıştır. Sürekli değişim halinde olan piyasa şartlarına ve piyasalardaki rekabet koşullarında ayakta durabilmek ve tüketici taleplerine cevap verebilmek için geleneksel maliyet yöntemlerinin yöneticilere ihtiyaç duydukları maliyet bilgilerini sağlama konusunda yetersiz kaldığı gözlenmektedir.

Bu bağlamda İşletmeler küresel piyasada rekabet güçlerini artırmak ve piyasaya cevap verebilmek için modern maliyet yöntemlerini kullanmalıdırlar. Modern üretim sistemlerinin kullanılması, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin yetersizliğine neden olmuştur (Gersil, 2007:122).

Geleneksel maliyet sistemleri sadece ürünün üretimi ile ilgilenirken değişen koşullar ve özellikle genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetlerindeki payının artması, işletmeleri üretim öncesi ve sonrası süreçleri de takip etmek durumunda bırakmış ve işletmelerin daha etkin bir şekilde çalışması için maliyet ve maliyetleme sistemlerinde değişimine ve gelişimine sebep olmuştur.

**Maliyetleme sistemi**, maliyet hesaplama ve analizleri ile bir yandan yönetimin gereksinme duyduğu bilgileri sağlayan, diğer yandan da maliyet kayıt sistemi için gerekli girdileri sağlayan bütünü oluşturur. Üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur. Maliyet sistemleri, bir parça, ürün, servis, faaliyet veya başka bir maliyet objesinin elde edilmesi esnasında tüketilen kaynakların değerini doğru bir şekilde hesaplamayı amaçlar. İşletmeler finansal muhasebenin kuralları çerçevesinde kendi üretim ortamlarına uygun maliyet sistemini geliştirmişlerdir (Altunay, 2007: 10–11).

Bu kapsamlarda geliştirilen maliyet sistemlerinin amacı işletme yönetimine geçerli ve zamanında bilgiyi sağlamaktır. Bu sayede uygun ve doğru bilgiye sahip olan işletme yönetiminin alacakları kararların daha doğru olacağı açıklanmaktadır. Maliyet

bilgileri kullanılarak ürünler, işlemler, faaliyetler, müşteriler ve hizmetlerle ilgili alınabilecek çeşitli kararlar şu şekilde açıklanmaktadır (Koşan, 2007: 53–54).

Müşteri istek ve ihtiyaçları doğrultusunda kâr sağlayacak şekilde üretilecek ve dağıtılacak ürün ve hizmetlerin belirlenmesi,

Kalite, verimlilik ve işlem hızıyla ilgili gerekliliklerin belirlenmesi, Çalışanların gelişmelerine ve öğrenmelerine destek olacak faaliyetlerin belirlenmesi,

Ürün karışımı ve yatırım ile ilgili kararlar,

Tedarikçilerin seçimiyle ilgili kararlar,

Müşterilere sunulacak ürün ve hizmetin özellikleri, kalitesi, fiyatı, dağıtım ile ilgili kararlar,

Hedef Pazar ve müşteri bölümlerine sunulacak hizmetin etkin ve verimli olabilmesi için alınacak kararlar.

Mevcut müşteri ve ürünler içerisinde hangilerinin karlı ve hangilerinin karsız olduğunun anlaşılması,

İşletme faaliyetleriyle ilgili olarak değer yaratan ve değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve süreklilikleriyle ilgili alınacak kararlar.

İşletmelerde uygulanan sistemler üretim çeşitleriyle yakından ilgilidir. Bu nedenle, işletmeler kendi üretimine uygun maliyet sistemlerini kendi işletmelerinde kurmaları gerekir. Bu sistemler belirlenirken bazı kriterler rol oynar, bu kriterlere de dikkat etmek gerekmektedir. Yeni maliyetleme sistemlerinin gelişmesiyle geleneksel maliyetleme sistemlerinin birim maliyetleme sistematiğinde de değişiklikler olduğu görülmektedir (Güzeldere, 2007: 26).

Ortaya çıkan bu değişikliklere bağlı olarak üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur. İşletmeler için üretim ya da hizmet süreçlerinin günümüzde çok karmaşık hale gelmesi ve çeşitliliğinin artması maliyet sistemlerinin özelleşmesine sebep olmuştur. Muhasebenin kuralları içinde kalmak şartıyla işletmelerin üretim ortamlarına, üretim tekniklerine ve

teknolojilerine, işletmenin büyüklüğüne, organizasyon yapısına uygun değişik maliyet sistemleri geliştirilmiştir (Uman, 2006: 14).

Bu durumlara bağlı olarak zaman içerisinde hem doğru ve zamanında maliyet bilgilerini alabilmeye olanak tanıyan hem de işletme kararlarının alınmasında yönetime sağlıklı bilgiler sunabilecek stratejik yaklaşımlar geliştirilmiştir.

Bu bağlamda bu bölümde öncelikle geleneksel maliyet sistemlerini, stratejik maliyet sistemlerini, stratejik maliyet yönetimini kavramsal olarak inceledikten sonra stratejik maliyet yönetim sistemleri olan Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Yaşam Seyri Maliyet Sistemi Kaizen Maliyet Sistemlerini kısaca açıkladıktan sonra asıl konumuz olan Hedef Maliyetleme sistemini geniş bir şekilde işleyeceğiz.

## **2.1. GELENEKSEL MALİYET SİSTEMLERİ**

Son yıllarda üretim sistemleri, teknolojilerindeki gelişmeler, küreselleşme ve rekabet sonucu ortaya çıkan maliyetler, geleneksel sistemleri, işletmelerdeki karar alma ve sağlıklı bilgi elde etme konusundaki etkinliğini azaltmaktadır.

Aslında ürün çeşitliliğinin daha az olduğu, büyük miktarlarda üretimin yapıldığı ve piyasanın talep ettiği ürünün değil, üreticinin belirlediği ürünlerin üretildiği ortamlar için tasarlanan geleneksel sistemler, neredeyse insansız çalışan otomatikleştirilmiş üretim ortamlarının ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Bu sistemlerde mamul/hizmet maliyetleri; direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır. DİMM maliyetleri ile DİŞ maliyetlerinin mamul maliyetine yansıtılmasında herhangi bir problem çıkmamasına karşın genel üretim maliyetlerinin mamul ve hizmetlere yansıtılmasında birtakım dağıtım anahtarlarına (direkt işçilik saati, direkt işçilik maliyeti, direkt malzeme maliyeti, makine saati vb.) ihtiyaç duyulması, mamul ve hizmet maliyetlerinin doğru ve gerçeğe yakın olarak belirlenmesindeki güçlüğü ortaya çıkarmaktadır (Yazıcı, 2007:19–20–21).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında geleneksel maliyet sistemleri içinde kullanılan üretime göre maliyet sistemlerinden olan sipariş maliyet sistemi ve evre maliyet sisteminden kısaca bahsedeceğiz diğer yöntemleri ise şekil halinde aşağıda belirteceğiz.

### **2.1.1. Sipariş Maliyet Sistemi**

Sipariş maliyet sistemi, belirli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden farklı tür veya nitelikteki mamuller üreten işletmeler de, her bir mamul

veya mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir yöntemdir. Sipariş maliyet sistemi inşaat, uçak, gemi, makine, mobilya, hazır giyim, döküm imalatı yapan işletmeler ve nitelikleri müşteri tarafından belirlenen mamullerin sipariş üzerine üretim yapan tüm işletmelerde kullanılabilir. Bu yöntemde önemli olan, üretim birimlerinin farklı olması ve değişik üretim işlemlerine tabi tutulmasıdır (Akdoğan, 2000:428).

Sistemin adı her ne kadar sipariş maliyet sistemi ise de, burada ki sipariş terimi sadece müşterilerin siparişi anlamına gelmemektedir. Üretim, müşteri talebini karşılamak için olabileceği gibi stok içinde olabilmektedir. Sipariş maliyet sistemi, masrafların doğrudan doğruya sipariş maliyet kartlarına biriktirilmesi temeline dayanır. Bu kartlar tamamlanan mamullerin maliyetleri ile yarı mamul maliyetlerinin hesaplanması, takibi ve maliyet kayıtlarına yardımcı olmaktadır (Kaya, 1996:16–17).

Genellikle özellikli olan yüksek değerli mamuller için kullanılan bu sistemde her sipariş gerekli olan teknik işlemlere göre farklı üretim aşamalarından geçebilir. Ayrıca bu aşamalar da siparişlere ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri doğrudan doğruya yüklenir, genel üretim maliyetleri ise tahmini tutarlarla yüklenir (Savcı, 1999:54).

### **2.1.2. Evre Maliyet Sistemi**

Evre maliyet sistemi, genellikle aynı cins mamullerin kütle üretimi ile ilgili bir maliyet sistemidir. Bu sistemde, her bir üretim safhasında oluşan toplam maliyetlerin söz konusu safhada gerçekleştirilen toplam üretim miktarına bölünmesiyle, her safhanın ortalama birim maliyeti bulunur. Her bir safhaya ait bulunan ortalama birim maliyet, ilgili safhada tamamlanıp, izleyen safhaya devredilecek birim sayısı ile çarpılmak suretiyle devredilen birimlerin toplam maliyeti bulunur. Bu sistemin kullanıldığı işletmelere örnek olarak un, kağıt, çimento ve benzer şekilde ürün üreten işletmeler verilebilir (Kartal vd., 2007:12).

Bu yöntemde üretim tipi, müşterilerin özel isteklerine veya siparişlere göre değil, stoklama ve satış için yapılır. Birbirine benzerlik gösteren, eşdeğer özellikte üretimin devamı olan endüstri işletmelerinde, üretilen mamulün maliyetini saptayabilmek için belirli dönemlerde üretimi durdurmak mümkün olmasa bile, durmuş gibi işlem yapılarak maliyetleri belirleme yoluna gidilebilir (Yılmaz, 2007:33–34).



Bazı üretim işletmelerinde hem sipariş hem de safha maliyet yöntemi birlikte uygulanabilir. Örneğin; bir üretim işletmesinde mamulün standart parçaları devamlı üretilip, daha sonra bu parçalar birleştirilmek kaydıyla müşterilerin özel talepleri karşılanabilir. Standart mamul parçalarının maliyeti safha maliyet yöntemi ile belirlenirken, her bir müşterinin özel taleplerin maliyeti sipariş maliyet yöntemine göre belirlenir (Yağmurlu, 2009:10).

Genel üretim maliyetlerinin ürünlere dağıtımında sipariş maliyet yönteminde olduğu gibi safha maliyet yönteminde de önceden belirlenmiş yükleme katsayıları kullanılır. Bu yöntemde ürünün geçtiği safha sayısı kadar yükleme katsayısı vardır. Bu katsayılar yardımıyla safhalara ait genel üretim maliyetlerinin mamule aktarımı gerçekleştirilir (Saygıner, 2007:17).

Makinelerle kitle üretiminin çok kolay ve kısa sürede yapıldığı ve daha ucuza pazara sunulduğu düşünülürse, aynı endüstri dalında faaliyet gösteren emek yoğun başka bir işletmenin rekabet ve hatta yaşama şansı kalmamaktadır. İşçiliğin yerini makinenin aldığı, direkt işçiliğin sabit olmaya başladığı, kontrolün yöneticilerden imalat teknoloji uzmanlarına geçtiği ve tarihsel maliyetlerin şu anda pek fayda sağlamadığı günümüz robot çağında geleneksel maliyetleme yöntemlerinin önemi ve işlevi azalmaktadır. Teknoloji ile üretim ortamlarında direkt işçiliğin azalması, makineleşmenin ve bilgi etkinliğinin artması, ürün yaşam evresinin kısalması, maliyet etkilerini gözlemlemede mühendislik tasarımlarının kullanılması gibi değişimler görülebilmektedir. Teknoloji çağındaki bu değişim gider türlerine de yansımaktadır (Uğurlu, 2010: 12).

Söz konusu değişimler neticesinde işletmelerin toplam maliyetleri de yapısal olarak değişikliğe uğramış ve eskiden üretim maliyetlerinin temelini oluşturan direkt işçiliğin yerini endirekt unsurlar almıştır. Bu sebepten genel üretim giderlerinin ürün ve hizmetlere dağıtılmasında direkt işçilik gibi yükleme anahtarlarının yetersiz kaldığı ayrıca bu anahtarların genel üretim gideri, üretilen mamul ve hizmetler arasındaki ilişkiyi temsil etmekten uzaklaştığı belirtilmektedir. Bahsedilen bu değişiklikleri şu şekilde sıralayabiliriz (Koşan, 2007: 55).

İşletmelerin üretim yapısında meydana gelen değişiklikler ve otomasyonun artması,

Direkt işçilik giderlerinin payını azalması ve endirekt giderlerin payının artması ve kapsamının değişmesi,

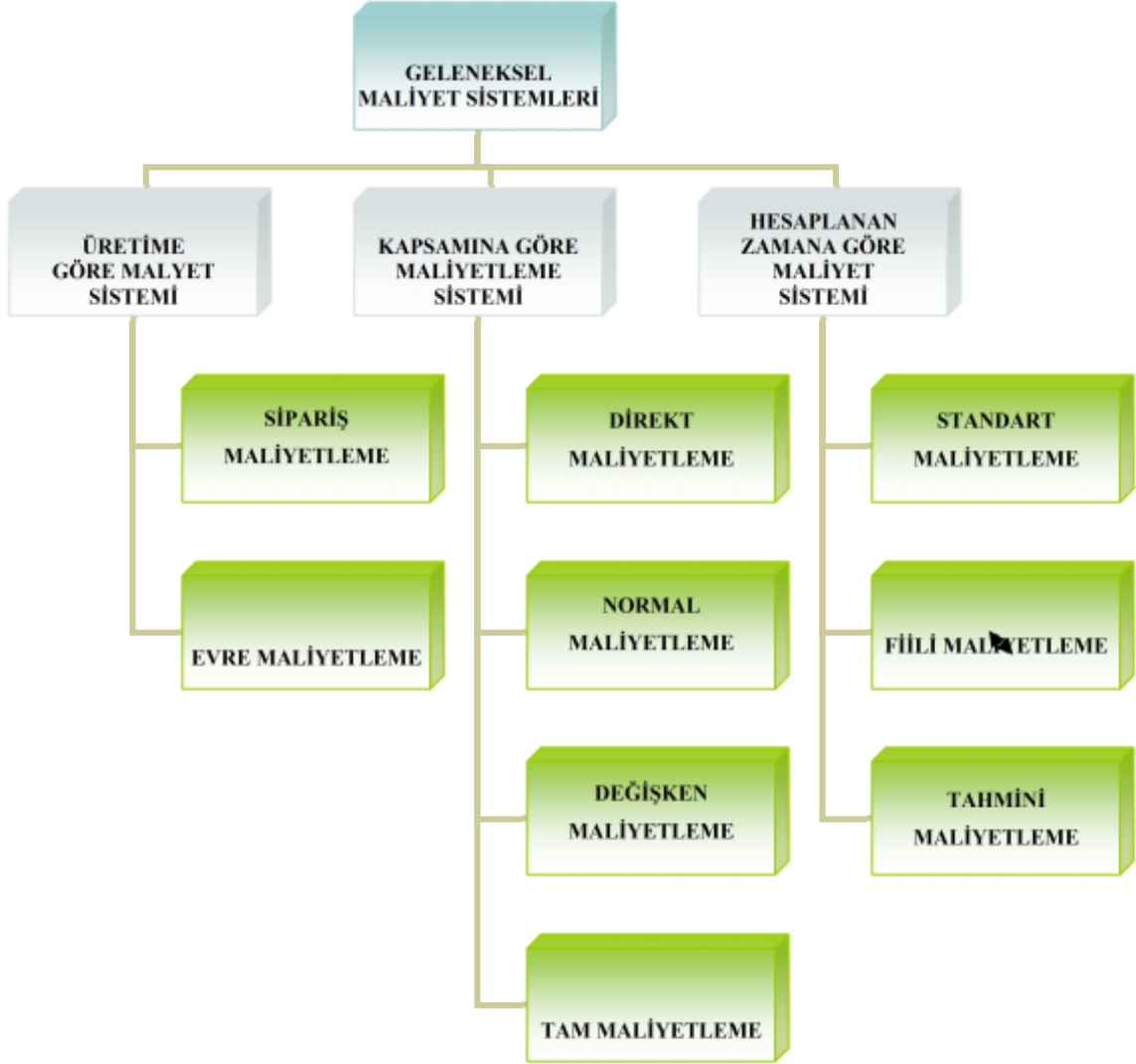
İşletmelerin ürettiği ürün ve hizmetlerin çeşitliliğinde meydana gelen artışın yanı sıra üretim hacimlerinin düşük olması,

İşletmelerin rekabet avantajı elde edebilmeleri için gerekli olan kalite kontrol, personel eğitimi, hazırlık, bilgi işlem, pazarlama, dağıtım, mühendislik gibi faaliyetlerde görülen artış ve bunların maliyetlere yansımaları.

Bütün bunlara bağlı olarak üretimde otomasyonun kullanımına bağlı olarak direkt işçilik maliyetlerinde bir düşüş yaşanırken otomasyonun işleyişini sağlayan yardımcı ve destek hizmetlerinin artmasına paralel aynı oranda genel üretim giderleri'nde de bir artış meydana gelmektedir. Teknolojideki gelişme müşterilerin değişen ihtiyaçlarına anında cevap verebilmeyi bu da mamulün ömrünün kılmasını ve işletme de çok çeşitte ürünün üretilmesine sebep olmaktadır. Geleneksel sistem bu tarz üretimin gerçekleştiği işletmelerde mamul maliyetini hesaplamada yetersiz kalmaktadır (Gençoğlu, 2006: 9-10).

Bu bağlamda işletmelerin rekabet üstünlüğü ve teknolojik ortamlara ayak uydurarak uzun dönemli bir başarı sağlayabilmeleri; politika ve yaklaşımlardan oluşan, sürdürülebilir uzun dönemli stratejilere bağlıdır (Yazıcı, 2007: 38).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında geleneksel sistemleri aşağıdaki Şekil 3'teki gibi gösterebiliriz.



**Şekil 3: Geleneksel Maliyetleme Sistemleri**

**Kaynak:** Çetin, M.A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Üretilen ürünün veya sunulan hizmetin daha doğru olarak maliyetlendirilmesi, faaliyetlere ve süreçlere ait kaynak maliyetlerinin ölçülmesi, maliyetlerin kontrolü, iyi bir mali planlama ve performans değerlemesinin yapılabilmesi iyi bir maliyet ve yönetim sisteminin kurulması ile mümkündür (Uman, 2006: 24). Bu durum işletmeleri stratejik açıdan ileriye görebilmek ve stratejik maliyetlerini destekleyebilmek için stratejik sistemlere yöneltmiştir.

## 2.2. STRATEJİK MALİYET SİSTEMLERİ

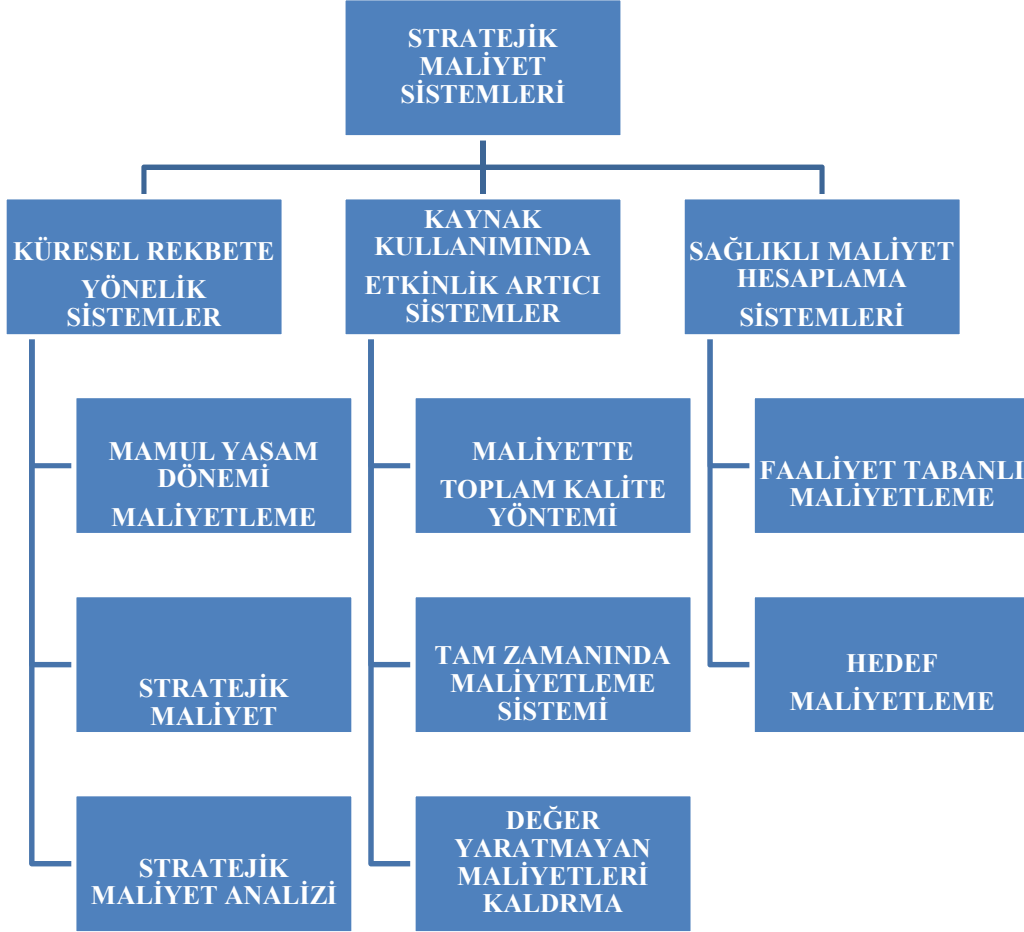
Bu bölümde stratejik maliyet sistemleri, genel hatlarıyla tanıtılacaktır. Çalışmanın kapsamında tüm stratejik maliyet sistemleri ayrıntılı biçimde geniş tutulmamıştır. Bu nedenle asıl konumuz ve stratejik maliyet sistemlerinden olan hedef maliyetleme bu bölümde kısaca tanıtılmış üçüncü bölümde ise kapsamlı bir şekilde incelenmiştir.

Günümüzde, tüketicilerin yeni mamul ve hizmetlere olan talebi gittikçe artmış ve bunun sonucunda da mamullerin pazarda kalma süreleri kısalmıştır. Böyle bir üretim ortamında işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için çok çeşitli gereksinimleri ve ihtiyaçları karşılayacak kalitede, hatta müşteri gereksinimlerini aşan kalitede mamul üretmesi zorunlu hale gelmiştir. Bunun sağlanabilmesi için ise, işletmeler üretim süreçlerini gözden geçirerek yeni üretim teknolojilerini kullanma yoluna gitmişlerdir. Yeni üretim teknolojileri aracılığı ile mamullerin rakip işletmelere göre daha kısa sürede ve daha iyi kalitede pazara sunulması olanağı sağlanmıştır (Terzi, 2006:1).

Üretimde teknoloji kullanımının artması, ekonomide yaşanan büyüme ve gelişmeler ve tüketici ihtiyaçlarının değişmesiyle, muhasebe ve maliyet sistemlerinde de bu değişim ve gelişmelere uyum sağlama zorunluluğu doğurmuştur. Bununla beraber işletmelerin bölgesel sınırları aşması, firmaların dış etkenleri ve her faaliyete girip girmeme konusunda verecekleri kararlarda artık geleneksel maliyet muhasebesi yetersiz duruma düşmüştür. Bu durum yöneticileri maliyet sisteminde ve bilgi oluşturma sürecinde yenilikler yapmaya zorlamıştır. Ayrıca yöneticiler maliyet sistemlerinin muhasebe bilgi sistemi içerisinde yönetim kararlarında da daha etkili olmasını istemişlerdir (Titiz ve Çetin, 2000:121-122).

Bu çerçevede maliyetleme sistemleri, üretilen mamullerin gerçek ya da standart rakamlar ile hesaplama dönemleri itibarı ile maliyet fiyatını hesaplayan, maliyet giderlerini izleyen, kontrol edilmesine ve raporlanmasına olanak veren yöneticilerin alacakları kararlarda onlara yol gösteren ve işletme varlığının korunmasına yardımcı olan sistemlerdir. Çeşitli aşamalarda kullanılan kaynakların değerleri toplandığında üretilen ürünün maliyeti hesaplanmış olur. İşletmelerin tek bir çeşit ürün üretmemesi ve üretim süreçlerinin bazen çok karmaşık olması maliyet hesaplamalarını zorlaştırır. Bu nedenle işletmeler finansal muhasebenin kuralları içinde kalmak şartıyla kendi üretim ortamlarına uygun maliyet sistemleri geliştirmişlerdir (Yazıcı, 2007: 10–11).

İşletmelerin küreselleşen rekabet ortamında yaşamına devam edebilmeleri etkin bir maliyet yönetimine sahip olmak, sağlıklı ve doğru bir maliyet hesaplayabilmek için kullanmakta oldukları stratejik sistemleri aşağıdaki Şekil 4'teki gibi gösterebiliriz.



**Şekil 4: Stratejik Maliyetleme Sistemleri**

**Kaynak:** Çetin, M.A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

### 2.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDE KULLANILAN ARAÇLAR

Stratejik maliyet yönetimi stratejik unsurların daha çok ön planda tutulduğu ve maliyet analizlerine dayanan bir maliyet yönetimidir. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda, stratejiler geliştirmek üzere kullanılır. Her işletmenin stratejisi farklı olduğundan, her firma almış olduğu özel stratejilerini destekleyecek farklı maliyet yönetim sistemine sahip olmalıdır. Örneğin özel bir ürünü en düşük maliyetle üretmek stratejilerden biriye, üretim ve diğer maliyetlerin azalışını sağlamaya yardım edecek bir maliyet yönetim sistemi

geliştirilmelidir. Diğer taraftan eğer strateji ürün farklılaşmasına yardımcı olmaksız, maliyet yönetim sistemi belki yenilik ve değişim tasarımıyla tecrübe sağlayacağından, araştırma-geliştirme faaliyeti ve gideri, maliyetleme sistemince hatalı ve gereksiz olarak nitelendirilmekten ziyade, tümüyle teşvik edilerek ürün farklılaştırma stratejisini desteklemeye yardımcı olmalıdır (Titiz ve Çetin, 2000:130-131).

Bir ürünün fiyatı, müşterilerin en önemli satın alma kıstaslarından biridir. Geleneksel maliyet yönetimi ve fiyat hesaplama, bugünkü alıcı pazarları için çok fazla yeterli olamamaktadır. Geleneksel bir soru olan “**ürün maliyeti ne olacak?**” yerine “**ürün maliyeti ne kadar olmalıdır**” daha doğrusu bir ürünün maliyetinin ne kadar olması gerektiği ve bunun ne kadar olmasına izin verileceği sorusuyla karşılaşmaktadır. Bu, işletmenin rekabet ve daha uzun yaşama gücünün sürekli kalması için gereklidir. Müşteriye yönelik olma ise, stratejik performans faktörü olarak teoride ve uygulamada yer bulmaktadır. Bu nedenle, maliyetleri sürekli olarak düşürmek ve pazara müşterilerin kabul edebileceği bir fiyattan arzu edilen ürünleri sunmak gerekmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004:297).

Bu bağlamda aşağıda günümüz işletmeleri tarafından üretim ve maliyetleme sistemlerine uygun olarak geliştirdikleri stratejik maliyet yönetim sistemlerinden bahsedeceğiz.

### **2.3.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi**

Rekabetçi koşulların var olduğu bir ortamda, işletmelerin rekabetin gerekleri doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir. Böyle bir durumda çözüm, sadece rekabetçi ortamda günü kurtarmak değil, ileriye dönük plan ve stratejilerle pazarda daima bulunabilmek ve bu ortamda rakiplerden farklı olmaktır. İşletmelerin, belirlenen amaçlara ulaşabilmeleri, gelişip ilerleyebilmeleri için; yenilikçi stratejiler üretmeleri, hızlı karar verebilmeleri, müşterilerine karşı esnek davranıp, beklentilerine anında cevap verebilmeleri, güçlü ve zayıf yönlerini dikkate alarak, buldukları ortamdaki fırsat ve tehditlere karşı hazırlıklı olmaları, kalite, maliyet ve müşteri tatmini konularını da daima ön planda bulduurmaları gerektiği ortaya çıkmaktadır (Kabaklı, 2007:5).

Bütün bu durumlar işletmelerde çok farklı özellikteki ürün üretimini artmış ve geleneksel sistemin maliyetleme hatalarını artırmıştır. Böyle bir üretim anlayışı ve

üretimin maliyet yapısı da yeni yaklaşımların üretilmesine neden olmuş faaliyet tabanlı maliyet sistemi'nin gelişmesini gerekli kılmıştır (Ülker ve İskender, 2005:192).

Bir maliyetleme yöntemi olarak ortaya çıkan faaliyet tabanlı maliyet sonraki yıllarda maliyet dağıtımı ve yükleme sürecinde daha gerçekçi ve daha doğru sonuçlar sunan bir yöntem olduğu savunularak modern maliyet sistemi modellerinin tanımlanmasında belirleyici bir yaklaşım olma yönünde de gelişme göstermiş ve maliyet sistemlerinde yer almaya başlamıştır ( Saygıner, 2007:29).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında faaliyet tabanlı maliyet sistemini şu şekilde tanımlamak mümkündür.

Faaliyet tabanlı maliyetlemeyi üretim hacmine bağlı olmaksızın, işletmelerin direkt maliyetleri (direkt malzeme ve direkt işçilik) dışındaki maliyetlerini kaynaklarını faaliyetler düzeyinde tükettiğine göre hesaplayan, en düşük maliyetle yüksek kalitede mal ve hizmet üretimini sağlayan kaynaklar, faaliyetler, maliyet objeleri ve başarı ölçülerine ait verileri toplayıp, bilgiye dönüştürmeyi esas alan, yöneticilere alacakları kararlarda doğru maliyet bilgisi sunan, bir maliyet sistemidir şeklinde ifade edebiliriz (Güzeldere, 2007:36–37).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, maliyet unsurlarından genel üretim giderlerinin, üretim ve işletme süreçlerinin yerine getirilmesi için yapılması zorunlu faaliyetlerden kaynaklanan giderler olduğu temel fikrine dayanır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre, mamullerin üretimi için faaliyetler yapılır ve faaliyetler işletme kaynaklarını tüketir. Faaliyetlerle maliyetler arasında sebep-sonuç ilişkisi ortaya çıkar ve faaliyetler sebebi, maliyetler sonucu doğurur. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi maliyetleri mamullere yüklemeye bu sebep-sonuç ilişkisini kullanmaktadır (Parlakkaya, 2003:74).

Bu bağlamda toplam üretim maliyetleri içindeki payı her geçen gün artmakta olan, çeşitli faaliyetlerin neden olduğu genel üretim giderlerinin yapısının daha iyi anlaşılması temel amacıyla geliştirilen faaliyet tabanlı maliyet sistemi ayrıca, maliyetlerin oluşumuna neden olan faaliyetleri belirleyerek maliyetlerin kontrolüne ve yönetimine yardımcı olmak ve maliyetleri mamul, hizmet veya proje gibi çıktılara (maliyet nesnelere) mümkün olduğunca doğru aktararak, yöneticilerin alacakları kararlarda etkin olmak amaçları taşımaktadır (Koçyiğit, 2006:22).

Bu amaçla faaliyet tabanlı maliyetleme, genel üretim maliyetlerine neyin sebep olduğu ve bu maliyetlerle mamuller arasındaki ilişkinin nasıl kurulacağı üzerinde önemle durmakla beraber faaliyet tabanlı maliyet sisteminin genel olarak aşağıda sıralanan amaçlara yönelik olduğu vurgulanmaktadır (Yıldız, 2008:29-30):

Düşük katma değere sahip, yani üretimde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en az düzeye indirmek,

Katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,

Sorunların temel nedenlerinin saptanması ve düzeltilmesi için çözüm ve fırsatlarla ilgili güvenli bir yol çizmek,

Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,

Tüm üretim işletmesinin faaliyet tüketimi, maliyet ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi vermek,

Genel üretim giderlerinin yapısının daha iyi anlaşılmasını ve maliyet nesnelere daha doğru biçimde aktarılmasını sağlayarak yöneticilere alacakları kararlarda kullanmak üzere daha doğru maliyet bilgileri sağlamak,

Maliyetlerin oluşumuna neden olan faktörleri ve faaliyetleri tespit ederek, daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak,

Daha basit ve kolay anlaşılabilir hesaplar oluşturarak yöneticilerin maliyet bilgilerini daha etkin olarak kullanmasını sağlamak,

Geçmiş, şimdiki ve gelecekteki işletme faaliyetleri ile bunlara ilişkin maliyetlerin sonuçları hakkında yöneticileri bilgilendirmek.

Bütün bu çerçevelerden bakıldığında günümüzde teknolojinin hızla gelişmesi tüketici ihtiyaçlarına bağlı üretim çeşitliliğini artırmıştır ve rekabeti daha da arttırmıştır. Buna benzer durumlar maliyete konu olan endirekt maliyetlerin maliyetteki ağırlığını arttırmakta ve maliyetleme sistemlerinde değişime neden olmaktadır.

Bu değişimler etrafında faaliyete dayalı maliyet yönetim sistemini iki önemli yararı şu şekilde sıralayabiliriz (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010:6);



a- Faaliyete dayalı maliyet yönetim sistemi, maliyetleri azaltmak ve müşteri katma değeri arttırmak için temel iş süreçleri ve faaliyetlerin etkinliklerini ölçer ve bunların nasıl iyileştirileceğini tanımlar.

b- Faaliyete dayalı maliyet yönetim sistemi, ürünler ve müşteriler için kaynakların dağıtımında katma değer yaratan faaliyetleri temel alarak yönetimin iyileştirilmesine odaklanır ve iyileştirme yöntemlerini sürekli kullanarak işletmelerin sürdürülebilir rekabet avantajını yakalamalarını sağlar.

Faaliyet tabanlı maliyet sisteminin işleyiş aşamalarını dört adımda açıklamak mümkündür (Güzeldere, 2007:64).

Birinci adım; İşletmenin organizasyonu incelenerek, girdileri çıktılara dönüştüren faaliyetler belirlenir ve bunların analizleri yapılarak tanımlanırlar.

İkinci adım; Tespit edilmiş olan faaliyetlerin maliyetlerini etkileyen faktörler belirlenir, yani kaynakların maliyetini faaliyetlere dağıtmada kullanılan maliyet etkenleri seçilir.

Üçüncü adım; Faaliyetlerin maliyetleri bu seçilmiş olan maliyet etmenleri kullanılarak maliyet havuzları oluşturulur.

Dördüncü adım; Faaliyetlerin maliyetlerini üretilen ürüne, bunları kullandıkları ölçüde maliyet etmenleriyle dağıtmaktır.

Üretim maliyetleri içerisinde öneminin ve ağırlığının giderek arttığı endirekt maliyetlerin, mamullere dağıtılmasında geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan sadece hacim temelli dağıtım anahtarları (direkt işçilik giderleri gibi) işletmelerin maliyet sonuçlarını etkilemekte ve hatalı maliyet bilgilerine ulaşmamıza neden olduğu gözlenmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde ise, endirekt maliyetler, mamullerin ya da hizmetlerin üretim sürecinde gerçekleştirdiği her bir faaliyete ilişkin ayrı bir dağıtım anahtarı (faaliyet ölçütü) aracılığı ile mamullere yüklenmekte ve daha gerçekçi maliyet bilgilerine ulaşılmaktadır (Bengü ve Arslan, 2009:76) .

### **2.3.2. Yaşam Seyri Maliyet Sistemi**

Mamul yaşam seyri maliyetleme yaklaşımı, üretim ve satış sonrası maliyetlerinin önemli bir kısmı, daha tasarım aşamasında verilen kararlarla ilgilidir. Bu nedenle üretim ve kullanım maliyetleri, daha üretim aşamasına gelmeden tasarım

aşamasında, şekillenmektedir. Ürün yaşam döngüsü maliyetleme yaklaşımı, bir ürünün karlılığını; o ürünün tüm yaşamı döneminde elde edilen gelirlerle, yine aynı dönemde o ürün için katlanılan maliyetlerin karşılaştırılarak belirlenmesidir (Altunay, 2007:22–23).

Bu bağlamda ürün yaşam seyri maliyet sistemini şu şekilde tanımlayabiliriz; ürünün, üretim öncesi safhasından başlayan ve kullanım değeri bitinceye kadar geçen sürece ait maliyetleri esas alan bir maliyet yönetimi sistemidir. Mamul yaşam seyri maliyet, finansal veya vergi raporlaması için değil, maliyet planlaması ve ürün fiyatlaması için temel kriter olarak kullanılan bir sistemdir (Gersil, 2006:72).

Bu sistem, pazarlama yönetiminde, mamul stratejilerine yönelik bir yaklaşımı temsil etmektedir. İşletmeler, yeni mamullerin pazara sunulmasından itibaren, tutunup uzun bir süre piyasada kalmasını ve kâr getirmesini isterler. Teknolojik gelişmeler nedeniyle her geçen gün ürün yaşam süreleri de kısalmaktadır. Bu çerçevede ürün yaşam seyri maliyet sisteminin başlıca yararlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Yılmaz, 2007:54–55–56):

Yaklaşım, mamul yaşamlarının sınırlı olduğunu gösterir,

Yaşam dönemi boyunca mamullerin karlarının öngörülebilir bir seyir izlediğini açıklar,

Her aşamada mamullerin farklı bir pazarlama, üretim, finansman şekli gerektirdiğini ortaya koyar,

Bir planlama aracı olarak da firmanın mamul performansını, geçmişte pazara sunulmuş benzer nitelikteki mamullerle karşılaştırılarak, ölçme olanağı verir.

Bu yararları bakılarak bir ürünün yaşam seyri maliyetleri tüketici ve üretici açısından da ayrı ayrı ele alınabilir. Tüketicinin mamul yaşam seyri maliyetleri, bir mamulün yaşam seyri boyunca mamulün özelliklerine bağlı olarak tüketicinin katlanmak zorunda olduğu bütün maliyetlerdir. Tüketicinin mamul yaşam seyri maliyetlerine örnek olarak aşağıdakiler sayılabiliriz (Altınbay, 2006:95–96):

Dağıtımın geç yapılmasının maliyeti, gecikmeler veya uzayan ( mamulün kendisi veya ilgili olduğu hizmet zamanının uzamasıyla ilgili maliyetler, yedek parçaların maliyeti ),

Kurma ya da montaj maliyetleri, İşletme maliyetleri, Destekleme maliyetleri,

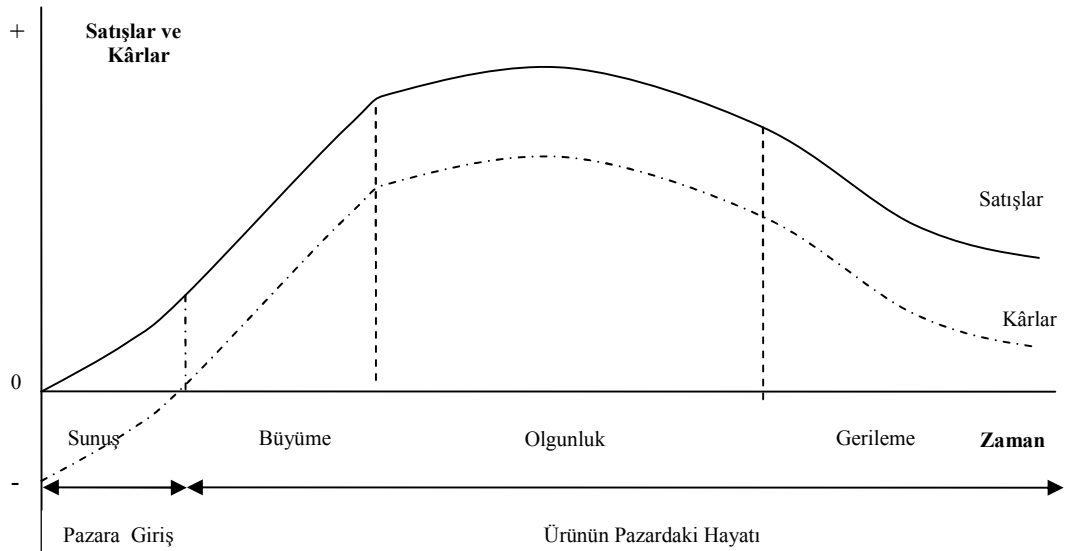
Bakım ve yenileme maliyetleri, Elden çıkarma maliyetleridir.

Üreticilerin mamul yaşam dönemi maliyetleri, üreticilerin bir üründen dolayı veya bu ürünün yaşamı boyunca maruz kaldığı tüm maliyetleri temsil etmektedir. Bu tip maliyetler aşağıda belirtebiliriz (Yazıcı, 2007:136-137):

Mamul fikrini oluşturma maliyetleri, Tasarım maliyetleri, Ürün ve süreç geliştirmeye ilgili maliyetler, Hizmet ve garanti maliyetleri, Üretim maliyetleri

Pazarlama maliyetleri, Lojistik maliyetleri.

Mamulün yaşam seyri ve dönemlerini Şekilde 5'te gösterebiliriz.



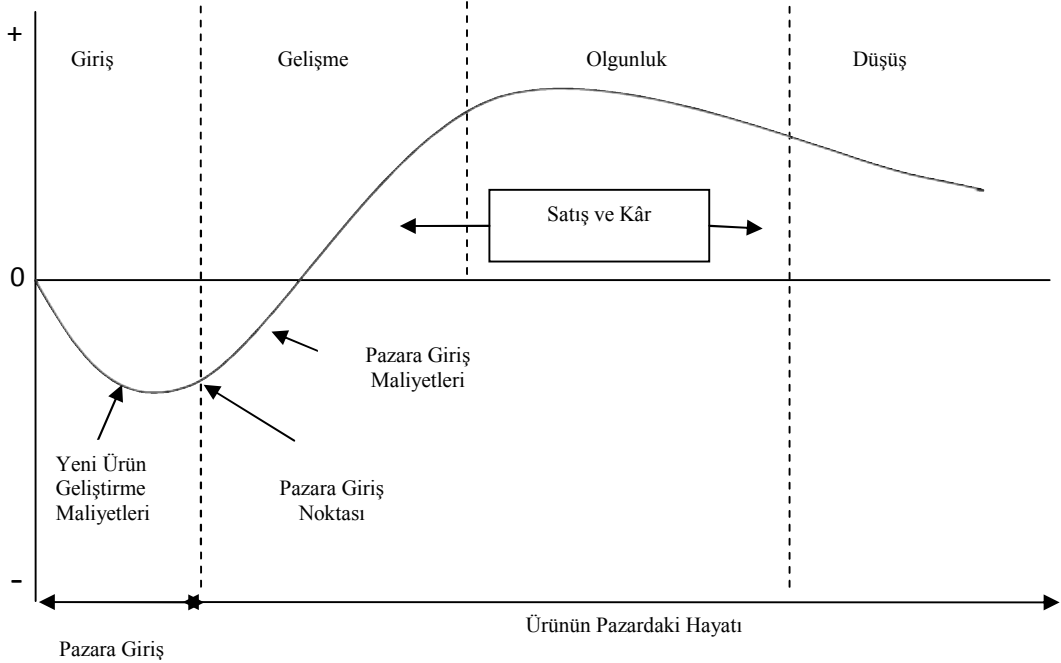
<b><u>Satış</u></b>	Düşük	Hızla Artış	Yavaşlama	Azalma
<b><u>Fiyat</u></b>	Yüksek	Düşme Eğiliminde	Düşük	Azalma
<b><u>Kâr</u></b>	Zarar	Artış Eğiliminde	Azalma	Düşüş
<b><u>Müşteri</u></b>	Yenilik Arayan	İlk Kullanıcılar	Azınlık	Diğer
<b><u>Rakipler</u></b>	Az	Artış Gösterir	Azalma	Terk Edenler
<b><u>Maliyet</u></b>				
Ar-Ge	Orta	Yüksek	Orta	Düşük
Mak.Teç.	Orta	Yüksek	Orta	Düşük
Reklâm	Artış Eğilimi	Yüksek	Orta	Düşük
Servis	Düşük	Orta	Yüksek	Düşük

### Şekil 5: Mamul Yaşam Süreci ve Dönemleri

**Kaynak:** Yağmurlu, N. (2009). **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama.** Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. **Kaygusuz, S.Y.** (2011). **Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi.** Business and Economics Research Journal. Volume.2 Number. 4.

Şekil 5.'te görüldüğü gibi, mamul yaşam süreci sunuş, gelişme, olgunluk ve düşüş aşamalarından oluşmaktadır. Sunuş aşamasında mamul pazara henüz girmiştir ve yeterince tanınmamaktadır. İşletmeler, sunuş aşamasında satış miktarı düşük olduğu için yüksek bir tanıtım çalışmasına girdikleri için maliyet de yüksek olur. Gelişme aşamasında ise sunuş aşamasında pazarda kabul gören ürünlerin talepleri hızla artmakta ve birim başına maliyetler düşmektedir. Bu aşamada kâr en yüksek düzeye ulaşabilir. Ayrıca gelişme aşamasında pazara rakip işletmelerin ürünleri de girmektedir ve rekabeti artırmaktadır. Bu aşamada işletmelerin amacı, ürünlere yönelik artan talebin daha büyük kısmını elde etmeye çalışmaktır. Olgunluk aşamasında, ürüne olan talebin artış hızında düşüş olmaktadır. İşletmeler arasındaki rekabet daha da şiddetlenmektedir. Ayrıca mamul çeşitlendirilmesi sonucunda maliyetler yükselir, büyük miktarlarda pazarlama harcaması yapılır ve kâr'da buna bağlı olarak azalır. Düşüş aşamasında, satışlardaki düşme giderek hızlanmakta ve kârlarda da hızlı düşme görülmektedir. Mamulün arz miktarı ürüne olan talep miktarını aşmakta olduğundan genellikle firmalar pazardan geri çekilebilmektedirler (Yağmurlu, 2009:21, Terzi, 2006:71).

Mamül geliştirme sürecinde oluşan maliyetleri Şekil 6'da gösterebiliriz.



### Şekil 6: Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyetler

**Kaynak:** Kaygusuz, S.Y. (2011). **Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi.** Business and Economics Research Journal. Volume.2 Number. 4.

Şekil 6'da görüldüğü gibi ürün yaşam aşamalarında maliyet iki bileşenden oluşmaktadır. (1) Ürünün ticarileştirme aşamasına kadar olan kısımda yeni ürünün pazara sürülmesi için gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin maliyeti ve (2) Ürünün pazara sürülmesi ile üretim ve dağıtım maliyetleri ortaya çıkmaktadır. Maliyet yönetim çalışmalarında genelde odaklanılan alan, üretim ve dağıtım maliyetleridir ki bu maliyet yönetimi programının amacını karşılayamayacaktır. Bu nedenle sürece maliyete neden olan faktörler açısından bakmak, maliyet yönetim programın hangi araçları kullanacağı konusunda bize fikir verecektir. Bu nedenle maliyet yönetimi açısından ürünün yaşam aşamaları, yeni ürün fikrinin geliştirilmesinden müşteriye teslim aşamasına kadar geçen süreçteki maliyetleri kapsayacak şekilde tanımlamadır (Kaygusuz, 2011:23).

Yukarıda mamul yaşam seyri maliyet sisteminin yaşam dönemlerini işletmeler açısından açıkladıktan sonra, genel amaçlarını da şu şekilde belirtmek mümkündür. Bunlar (Yazıcı, 2007:83-84):

Planlama ve pazarlama aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri kapsayan faaliyet kârının, mamulün pazarda aktif olduğu aşamada ya da üretim aşamasında kazanılıp kazanılmadığını ortaya koymak,

Planlama aşamasında, üretimle alakalı olmayan ve mamulle birlikte verilen; garanti ve çevresel maliyetler gibi başlıca maliyetleri tanımlamak ve bu maliyetleri azaltmak için mamul üzerinde yapılması gereken tasarım değişikliklerini ortaya koymak,

Bir mamul tasarımı düşük üretim maliyetlerini öngörmesine karşın, çok yüksek garanti maliyetleri içerebilir. Planlamacılara, alternatif mamul tasarımlarına ilişkin toplam yaşam dönemi maliyetlerini karşılaştırarak, bu alternatifler arasından en iyi seçimleri yapabilmeleri için destek sağlamak,

Etkin bir planlama yapabilmek ve faaliyetleri kontrol edebilmek amacıyla maliyetlerin niteliklerini ve zamanlamasını tanımlamaktır.

Mamul yaşam seyri maliyet sistemi, işletme yönetiminin dikkatini, ürünün kavram aşamasında, ürünün yaşam seyrinin sonuna kadarki tüm aşamalar üzerinde düşünmeye zorlamaktadır. Ayrıca, söz konusu aşamalarda önemli tutarlara ulaşılabilecek maliyetlerin de belirlenerek, toplam ürün yaşam seyri maliyetinde önemli maliyet tasarrufları sağlanabilir (Gersil, 2006:161).

### 2.3.3. Kaizen Maliyet Sistemi

Kaizen maliyetleme, genellikle Japon firmaları tarafından uygulanan bir maliyetleme sistemidir. Özellikle yüksek teknolojinin kullanıldığı Japon oto üreticileri tarafından üretimin her aşamasında israfın elimine edilmesi ve sürekli iyileştirmeye gidilerek maliyetleri düşürmek amacı ile kullanılmaktadır. Ürünün geliştirilmesi aşamasında başlayan hedef maliyetleme süreci, üretim aşamasında kaizen maliyetleme ile devam etmekte ve böylece maliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesi sağlanmaktadır (Türk, 1999:208).

Bu çerçevede kaizen maliyetleme, bir mamulün hayatının üretim safhasında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme ve geliştirme olarak tanımlanabilir. Sürekli iyileştirme ve gelişmeyi gerçekleştirmek için, mevcut durumu yetersiz bulmak, insan faktörünü geliştirmek ve problem çözme tekniklerinin yaygın biçimde kullanması gibi üç temel koşulu sağlamak gerekir. Kaizen maliyetlemenin temel amacı etkin olmayan her türlü unsurun ve israfın üretim süreçlerinden kaldırılmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek için kaizen maliyet sisteminde aşağıdaki altı plan oluşturulabilir (Altınbay, 2006:104–114):

**Plan 1:** Üretim, dağıtım ve satış planı (satışlara göre katkı marjının projeksiyonlarını kapsamaktadır).

**Plan 2:** Parçaların ve malzemelerin maliyetlerinin planlanması.

**Plan 3:** Tesis rasyonelleştirme planı (üretimin değişken maliyetlerindeki azaltımın planlanması)

**Plan 4:** Personel planı (direkt işçilik ve hizmet departmanı personeli)

**Plan 5:** Tesis yatırım planı (sermaye bütçesi ve amortismanı)

**Plan 6:** Sabit harcama planı (prototip tasarım maliyetleri, bakım-onarım maliyetleri, reklam ve promosyon harcamaları, genel yönetim giderleri)

Yukarıdaki planlar yapıldıktan sonra kaizen (Sürekli İyileştirme) faaliyetlerinin hem işletmeye hem de çalışanlara şu önemli yararları sağlayacağı söylenebilir (Doğanay, 2008:147):

Sistemin her an gelişmesini sağlar.

İşletmenin tüm faaliyetlerinde bir canlılık meydana getirir

İşletmenin aynı amaç ve hedef doğrultusunda bir bütün olarak çalışmasını sağlar.

Birimlerin işlerini daha etkin biçimde gerçekleştirmesini sağlar.

Birimlerin birbirleriyle sürekli etkileşim içerisinde olmasını sağlayarak ortak sorunların kolay ve kalıcı biçimde çözümlenmelerine katkıda bulunur.

Rekabette işletmeye büyük avantaj sağlar.

Çalışanların bilgi ve beceri düzeylerini yükselterek insan kaynaklarının geliştirilmesini sağlar.

Çalışanların yaptıkları işlerden gurur duymalarını sağlayarak motivasyonlarını arttırır.

Mamul yaşam döneminin üretim aşamasında kullanılmakta olan kaizen maliyetlemenin özellikleri, kısaca şu şekilde özetlenebilmektedir (Alkan, 2003:28–29):

Doğru mamul maliyetini hesaplamak yerine maliyet azaltma teknikleri üzerinde yoğunlaşan bir yöntemdir.

Maliyet azaltımın çalışmalarından tüm ekip sorumludur.

Fiili üretim maliyetleri üretim hattının ilk çalışanları tarafından grup grup hesaplanmakta, paylaştırılmakta ve analiz edilmektedir. Birçok durumda, her hangi bir muhasebe personeline ihtiyaç duyulmamaktadır.

Maliyet bilgilerini kullanan ekip kendi üretim ortamlarına yönelik olarak uzmanlaşmakta; böylece öğrenme ve geliştirme çabaları daha yüksek maliyet düşürme fırsatları üzerinde odaklanmaktadır.

Gelecekteki maliyetlerin iyileştirilmesi için maliyet standartları, fiili ve hedef maliyetlere göre sürekli olarak yenilenmekte; mevcut hedefler gerçekleştirildikçe bir üst düzeyde yeni hedefler belirlenmektedir.

Çalışma ekiplerinin sorumluluğu düşünce üretip, maliyetleri düşürmektir. O halde, yaptıkları maliyetleri düşürmede etkili olduğu sürece küçük ölçekli yatırımlar için yetkilidirler.

Kazein maliyetleme rekabete dayalı bir pazarda faaliyet gösteren işletmelerde, işletmenin gerçekleştirdiği her faaliyette, israfları önleme ve maliyetleri düşürme üzerine odaklanarak; küçük fakat sürekli iyileştirmeler yapmayı hedeflemektedir.

Kaizen maliyetleme sisteminden bir önceki aşama olan hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme birlikte uygulanırsa; ürün tasarımı, geliştirilmesi ve üretim aşaması boyunca maliyet azalımı sağlanabilir (Altunay, 2007:19).

#### **2.3.4. Hedef Maliyetleme Sistemi**

Yoğun bir rekabetin olduğu yeni iş ortamında geleneksel maliyet yönetimi ve maliyet artı fiyatlandırma stratejileri etkili olamamakla beraber bu ortamlardaki müşteri baskısı ve işletmelerin rekabet gücünü koruyabilme amacı işletmeleri maliyetlerini azaltmak zorunda bırakmıştır. Hedef maliyet müşterilerinin talepleri ve bu taleplere bağlı olarak şirketin hedeflerine en uygun ürünler tasarlamak ve sunmak için üreticiler için önemli bir maliyet sistemidir. Bu bakımdan, hedef maliyetleme yaklaşımı fiyatı pazaryerinde belirlemekle beraber, istenen kârın elde edilebilmesi, ürün tasarımı ve hedef maliyeti karşılamak şartıyla ürünü tüketiciye sunabilmektedir. Bir maliyet yönetimi ve kar planlaması sistemi olarak hedef maliyetleme 1970'lerden beri birçok rekabetçi işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Ancak hedef maliyetleme sisteminin bu işletmeler uygulanabilmesi için işletmedeki tüm departmanlarda geniş bir işbirliğine ihtiyaç bulunmaktadır (Ersoy ve Cengiz, 2010:2-20).

Bu bağlamda son yıllarda hızla değişen koşullar, tüketici istek ve ihtiyaçlarının değişmesi ve çeşitlenmesi, aynı zaman da tüketici profiline kaliteli, verimli ve ucuz hizmet alabilmek üzerinde yoğunlaştığı çağımızda tüketici memnuniyetini en üst düzeyde tutabilmek maksadıyla pazardaki rekabet ortamına uygun fiyatta, kaliteli ve fonksiyonel ürün ortaya koyabilmek aynı zamanda artan rekabet baskıları altındaki işletmeler açısından da en uygun maliyet, satış fiyatı ve kâr marjına ulaşmak açısından modern bir maliyet yönetim tekniği olan hedef maliyetlemeyi önem kılmakla beraber ihtiyaç durumuna getirmiştir (Akbulut ve Alpkın, 2011:18).

İşletmeler aşağıdaki maddeleri uygulayarak daha sağlıklı bir maliyet, hedef kâr ve tüketicinin ihtiyacına hitap eden kaliteli ürün veya hizmeti pazara sunma fırsatı bulmasında faydalı olacaktır.

Pazardaki ürün veya hizmetlerin çeşitliliği nelerdir.

Pazardaki ürünlerin veya hizmetlerin fiyatı veya fiyatları nelerdir.

Pazardaki ürünlerin veya hizmetlerin kalitesi ve tahmini maliyetleri nelerdir.



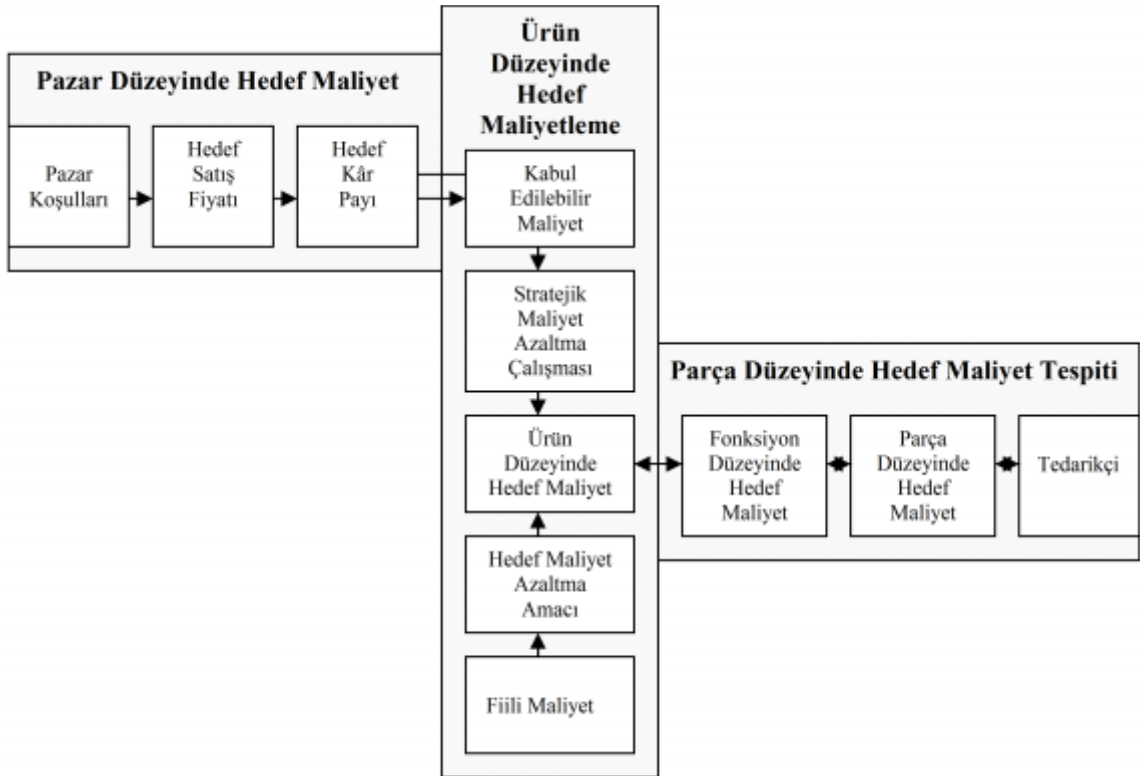
Tüketicilerin bu ürün veya hizmetlere olan talep durumu nedir.

Tüketicilerin bu ürün veya hizmetlere karşı memnuniyetleri ne durumdadır.

İşletme tarafından piyasaya sunulacak ürün veya hizmetleri sunan işletmeler var mı, varsa bu işletmelerin sayısı, pazardaki rekabet gücü ve pazardaki etkinliği nedir.

İşletme tarafından piyasaya sunulacak ürün veya hizmetlerin ne zaman ve nerede piyasaya sunulacağı ve hedef kitlesinin belirlenmesi gerekir.

Hedef maliyet yöntemi sisteminin işleyişinde, sürecin temel bileşenleri esas alınmaktadır. Hedef maliyet yöntemi sisteminin üç temel bileşeni vardır: (1) İlk adımda pazar düzeyinde hedef maliyet belirlenmektedir. (2) İkinci adımda, pazar düzeyinde belirlenen maliyet esas alınarak ürün düzeyinde hedef maliyet hesaplanmaktadır. (3) Bir sonraki adımda, üründe yer alan parçalar dikkate alınarak fonksiyon ve parça düzeyinde hedef maliyet hesaplanmaktadır. Hedef maliyet yönteminin işleyişi Şekil 7'de gösterilmektedir (Kaygusuz, 2001:26-27).



**Şekil 7: Hedef Maliyet Sisteminin Bileşenleri**

**Kaynak:** Kaygusuz, S.Y. (2011). *Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi*. Business and Economics Research Journal. Volume.2 Number. 4.

Bu çalışmamızdaki asıl konumuz olan hedef maliyetleme sistemi üçüncü bölümde daha kapsamlı olarak incelenmiştir.

### **3. HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİ**

Hedef maliyetleme ilk uygulamalarında bir maliyet yönetim aracı olarak 1960 yılında Japonya'da, tasarım aşaması boyunca ürün maliyetlerini yönetmeyi amaçlayan bir teknik olarak tanıtıldı. Pazar odaklı üretimin en belirgin sonucu, piyasada ürünlerin çok çeşitli olduğu ve bugünün müşterilerinin daha düşük fiyatlarla daha kaliteli ürünlerle piyasalardan yararlanmaktadırlar. Hedef maliyetlemenin farklı sektörlerde uygulama alanı vardır. Çeşitli çalışmalar sonucunda hedef maliyetlemenin üretim ve hizmet sektörlerinin her ikisi için de geçerli olduğunu göstermekle beraber, işletmeler hedef maliyetlemeyi rekabetçi ortamlarda bir farklılaşma stratejisi olarak ta kullanabilmektedirler (Zengin ve Ada, 2010:5593–5594–5596).

Hedef maliyetleme sisteminin 1960'lı yıllarda Japonya'da ortaya çıkıp ve literatüre "Target Costing" olarak yerleşmesiyle Japonya'da ilk olarak Toyota firmasında uygulanmaya başlanmıştır (Coşkun, 2008:4). Hedef maliyetleme literatürümüze 1995 yılında Bilginoğlu'nun "Hedef Maliyetleme ( Target Costing ) Yeni Bir Yönetim Aracı" 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 (Haşaoğlu, 2011:46).

Hedef maliyetleme, gelecekte oluşacak maliyetlerin daha oluşmadan kontrol edilmesini sağlayan bir yöntemdir. Hedef maliyetleme üretim gerçekleşmeden ve maliyetler oluşmadan etkin bir kontrol sağlamaktadır. En düşük maliyetle ve istenilen işlevlere ve özelliklere sahip ürünün üretilmesi hedef maliyetlemenin hareket noktası olmuştur. Yüksek teknolojilerin kullanıldığı üretim çevrelerinde maliyetlerin önemli bir kısmının üretim başlamadan önce ortaya çıktığı gerçeği hedef maliyetlemenin gerekliliğini ortaya koymuştur (Türk, 199:210–211).

Hedef Maliyetleme "bir dizi yönetim araçları ve yöntemleri takip eden yeni ürünler için tasarım ve planlamayı yönlendirmek için tasarlanmış ve ürünlerin yaşam döngüsü boyunca karlılık hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır (Capuşeanu ve Brıcıu, 2011:72)

#### **3.1. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI**

Küreselleşme, geliştirilen yeni teknolojiler, gittikçe kısalan mamul ömürleri, pazara giren yeni rakipler ve artan müşteri ihtiyaçları günümüzün iş dünyasını çok

karmaşık bir hale getirmiş ve bununla birlikte işletmeler üretim sistemlerini değiştirmek durumunda kalmışlardır. Değişen üretim sistemlerine paralel olarak mevcut maliyet sistemlerini de değiştirme ihtiyacı doğmuştur. Artık geleneksel maliyetleme yöntemleri bugünün rekabet koşullarında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle geleneksel maliyetleme yöntemleri bir dönüşüm süreci geçirmiş olup günümüzde artık maliyet yönetimi olarak ifade edilmektedir. Hedef maliyetleme de stratejik maliyet yönetimi içerisinde yer alan önemli bir stratejik maliyet yönetim aracıdır (Altınbay, 2006:1-2).

Rekabet ve teknolojik ilerleme ürünlerin yaşamlarının kısalması ve müşterilerinin ihtiyaçlarının değişmesinin bir sonucu olarak imalat ve hizmet sektörlerinin her ikisi için de durum pazar için kritik hale gelmiştir. Bu sektörlerde hedeflenen büyümeyi sağlayabilmek ve uygun fiyat politikaları benimsemek için ticari faaliyetlerin rekabetçi pazar koşullarına uyarlanması gerekir (Awawdeh., 2012:124).

Bu konuda geleneksel yöntemler maliyetleme konusunda sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Hedef maliyetleme ise müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisi olduğundan, dikkatleri müşteri ihtiyaçları Pazar beklentileri ve ürün tasarımı üzerine çekmektedir. Hedef maliyetleme stratejik bir kâr ve maliyet yönetimi süreci olarak ortaya konulmakla beraber üretim, mühendislik, araştırma ve geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin yardımıyla maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir stratejik maliyet yönetim aracıdır (Kutay ve Akaya, 2000:1-2).

Hedef Maliyetleme tekniği, en basit anlamıyla bir mamule ait beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyi şeklinde tanımlanmaktadır. Hedef maliyet, yeni bir ürünün veya mevcut ürünün tamamının ya da bir kısmının değiştirilmesinde, tasarım ve geliştirme aşamasında kullanılan maliyet düşürme sistemidir. Hedef maliyetlemeye ilk olarak, yönetimin optimal ürünlerin maliyet tasarımına en fazla katkıda bulunduğu ürün dizayn ve geliştirme safhasında başvurulmaktadır (Rena, 2010:89). Aynı zamanda hedef maliyetleme ve hedef fiyatlama bir işletmenin artan maliyet rekabeti çabalarının tamamını desteklemek için kullanılan yararlı bir araçtır (Raja ve Talha, 2010:56).

Günümüzün rekabetçi ortamında, birçok işletme müşterilerin beklentileri doğrultusunda yüksek kaliteli ve fonksiyonel ürünler üretmek için pazar araştırması

yapmaktadırlar. İşletmeler bugünün rekabetçi üretim ortamında, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımına karşı çıkmakla beraber işletmeler dünya çapında gelişmiş maliyet yönetim yöntemlerini tercih etmektedirler. Bu yöntemler hızlı değişen üretim ortamı ile başa çıkma, geleneksel yöntemlerin eksikliklerini aşmak için tercih edilmektedir. Üretim ortamında ki yapısal değişiklikler dolayısıyla maliyet azaltımının ve verimliliğin sürekliliğinin sağlanması için stratejik yöntemler arasında hedef maliyetleme yaygın olarak kabul edilmektedir (Hamood vd., 2011:25-26).

Maliyet azaltımı ile özdeşleşen hedef maliyet, literatürde bir maliyet yönetim sistemi olarak ifade edilmektedir. Bununla birlikte mamul geliştirme süreci maliyet azaltımının yanında birbiriyle çelişen başka amaçlar da içermektedir. Bu amaçlar; düşük maliyet, yüksek kalite, müşteri memnuniyeti ve zamanında üretimdir. İşte bir disiplin mekanizması olarak hedef maliyetleme bu farklı amaçları dengeli bir biçimde gerçekleştirme konusunda çaba sarf eder. Bu anlatımlar ışığında hedef maliyetlemenin temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yazıcı, 2007:56–57).

İşletmenin tamamının özellikle maliyetlerin piyasa ile uyumunu gerçekleştirmek,

Piyasanın istediği kaliteyi sağlamak,

Yeni mamulleri en uygun zamanda piyasaya sunmak,

Bir mamulün ilk planlama ve tasarım aşamasında maliyet yönetimi desteği sağlamak,

Maliyet hedeflerini sürekli kontrol altında tutarak dinamik maliyet yönetimini gerçekleştirmek,

İşletme stratejisinin doğrudan piyasaya yönelik ihtiyaçlardan etkilenmesine yardımcı olmak.

### **3.1.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi**

Stratejik maliyet yönetiminin bir enstrümanı olarak performansa dayalı maliyet planlama ve kontrolü olarak da tanımlanan hedef maliyetlemeye; işletmelerin rekabet gücünü artırmak için, ürettikleri ürünle ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır. Hedef maliyetlemeye, öncelikle müşteri

arzularını, beklentilerini analiz ederek, belirlemekte ve ürünün gelecekteki maliyetlerini hesaplamaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006:62).

Hedef maliyetleme" tamamen yeni bir model geliştirme ve tasarlama aşamasında, model değişikliği veya küçük bir model değişikliklerindeki maliyet azaltma sürecini desteklemek için kullanılan bir sistem olmakla beraber her bir çalışanın hedef maliyetlendirmenin etkili şekilde uygulanmasında maliyeti düşürmek için gayret göstermesi gerekmektedir (Monden ve Hamada, 1991:17).

Bu bağlamda hedef maliyetlemeyi üç temele dayandırabiliriz. Bunlar; arzulanan kâr marjı, ürünün beklenen satış fiyatı ve ürünün maliyetinin ne olması gerektiğinin mantıklı tahmin edilmesidir (Ho ve Lin, 2009:1123).

Bu yöntemde, işlemler müşteriye göre yönlenebilir, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmaktadır. Yöntemin amacı, istenen kârı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır. Şekil 8'deki maliyet hayat döngüsünün her aşamasını gerçekleştirmek için gerekli olan faaliyetler ve kaynaklar değer zincirini oluşturmaktadır. İşletme, bu değer zincirinin genelinde, kâr ve maliyet planlamasına aynı anda bakarak; değer zincirinin değişik parçalarında uyumu sağlayabilir. Değer zincirinin tamamı göz önüne alındığında, ürün geliştirme ve tasarım aşamalarının çok önemli olduğu anlaşılmaktadır. Aşağıda maliyet hayat döngüsünü şu şekilde gösterebiliriz (Coşkun, 2002–2003:25-26).



### Şekil 8: Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü

**Kaynak:** Coşkun, A. (2002–2003). *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme*. Akademik Araştırmalar Dergisi. S. 15.

Geleneksel fiyatlama yaklaşımında bir ürünün fiyatı, maliyetine belirli bir kâr ilave edilerek bulunmaktadır. Hedef maliyetleme yaklaşımında ise ürünün hedef maliyeti, hedef satış fiyatından hedeflenen kâr düşülerek bulunur. Bu fiyatlamaları aşağıdaki gibi gösterebiliriz (Savaş, 2003: 184).

F: Fiyat                      C: Maliyet                      P: Kâr Miktarı

Geleneksel Yaklaşım fiyatlamasında

$$F = C + P$$

Hedef maliyetleme yaklaşımında ise;

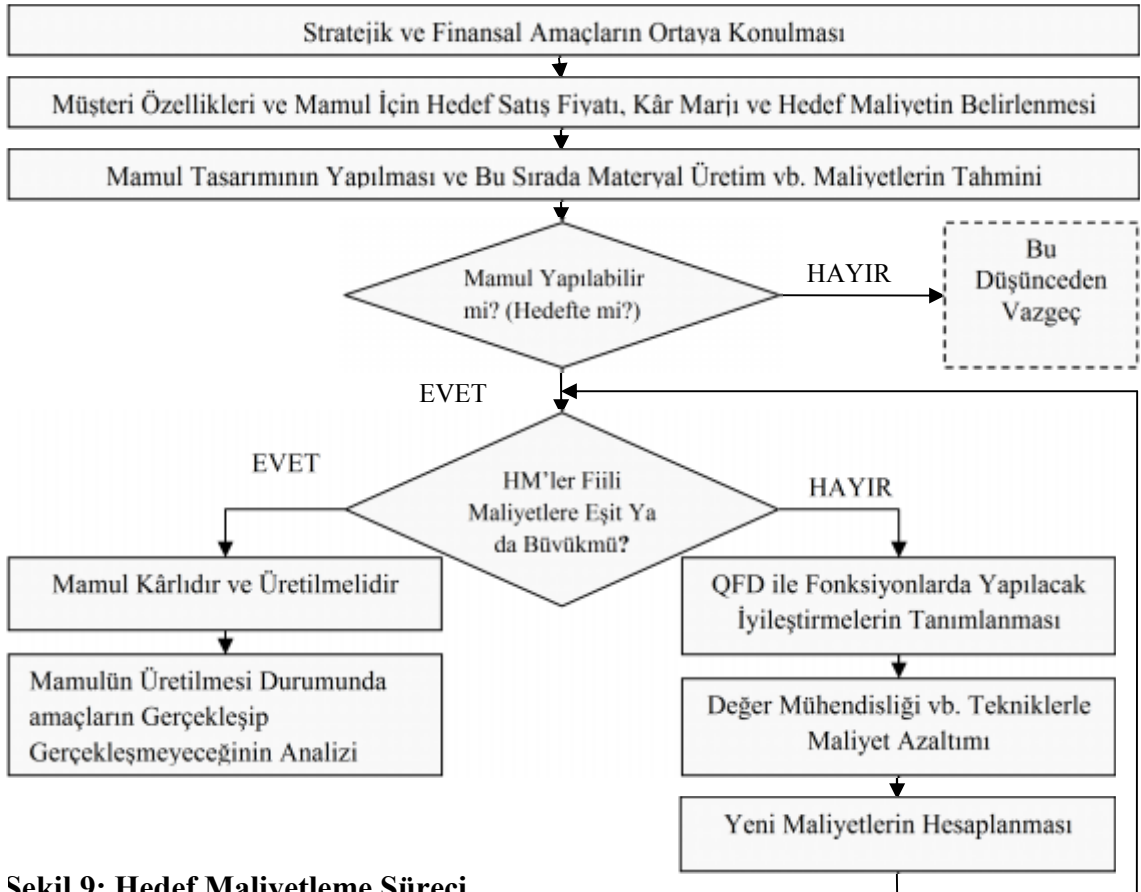
$$C = F - P$$

eşitliğine dayanır. Bu eşitliği;

**Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – 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 farktır. 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 (Coşkun, 2008: 4).

Bu bağlamda hedef maliyetleme sürecini Şekil 9’da şu şekilde gösterebiliriz (Alkan, 2003:70).



**Şekil 9: Hedef Maliyetleme Süreci**

**Kaynak:** Alkan, H. (2003). **Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği.** Doktora Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

İlk süreçte tüketici ve piyasa koşullarına cevap verebilecek, işletme içinde tatminkâr olan hedef kâr belirlenir.

İlk süreci İzleyen aşamalarda ise hedef maliyetleme de ürünün dizaynını tamamladıktan sonra maliyetinin ne kadar olduğunu bulmak yerine, önce hedef maliyet saptanır, sonra ürünün hedef maliyete ulaşılacak şekilde tasarımı yapılır. Bu bağlamda hedef maliyetleme yaklaşımının uygulanması aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesiyle sağlanabilir (Gersil, 2006:54 ):

Pazar fiyatını belirlemek,

Beklenen kârı belirlemek,

Pazar fiyatı eksi istenen kâr şeklinde hedeflenen maliyeti hesaplamak,

Ürün maliyetini düşürme yollarını belirlemek için değer mühendisliğini kullanmak,

Gelecekteki maliyetleri düşürmek için kaizen maliyetlemeyi kullanmak

Uygulamadaki adımlar çerçevesinde hedef maliyetlemenin ortaya çıkan özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yılmaz vd., 2005:48):

Hedef maliyetleme, ürün plânlama ve tasarım aşamalarında kullanılır.

Hedef maliyetleme, müşteri odaklı bir yöntemdir ve hedeflenen maliyet pazar tarafından yönlendirilmektedir.

Hedef maliyetleme, stratejik bir maliyet yönetim sistemidir.

Hedef maliyetleme, ürünün yaşam seyri üzerinde, ilk safhalarda, uygulanan bir maliyet yönetimidir.

Hedef maliyetleme, maliyet plânlamasıdır, maliyet kontrolü değildir.

Hedef maliyetleme, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır.

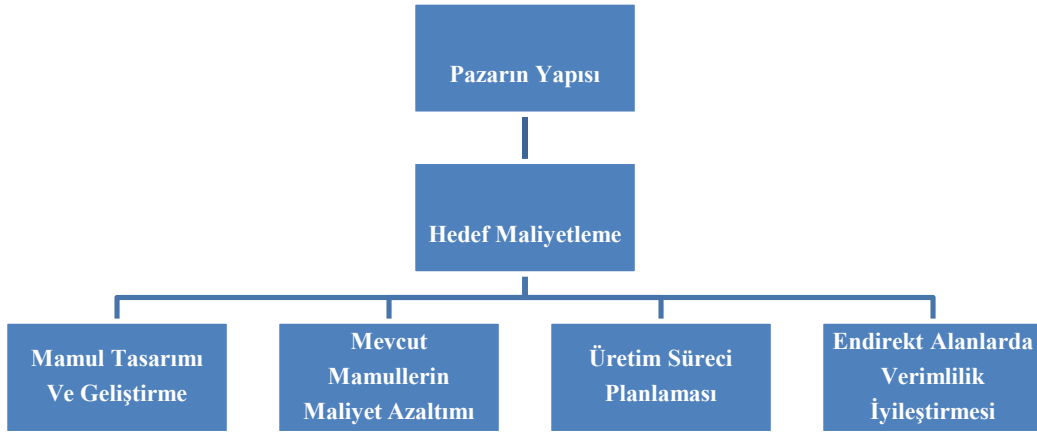
Hedef maliyetleme, mühendisleri, ilgilileri ve çalışanları ürün, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönelik olarak etkileyen bir yöntemdir.

Hedef maliyetleme, bütün işletme dallarını bir arada toplayan bir takım yönetimidir.

Hedef maliyetlemenin amaçlarına ulaşabilmek için tek mamule daha az, mamul gruplarına ise daha çok odaklanılmalıdır. Herhangi bir mamul için önemli olan, üretim sürecindeki iyileştirmelerle verilen hedefleri mamulün yasamı boyunca istikrarlı olarak başarmaktır. Hedef maliyeti hesaplamada kullanılan formüller birim ve toplam bazında olmak üzere iki şekilde yazılabilir. Yukarıda birim bazında hedef maliyetleme formülünü belirtmiştik, toplam bazda hedef maliyetleme formülünü ise şu şekilde gösterebiliriz (Altınbay, 2006:142-143):

$$\text{Hedef Maliyet}_{\text{Toplam}} = \text{Hedef Satış Tutarı} - \text{Hedef Toplam Kâr}$$

Yöntemin etkin şekilde kullanıldığı alan da gelecekteki mamul maliyetlerinin yönetilmesidir. Bununla birlikte müşteri ihtiyaç ve isteklerini daha etkili olarak yerine getiren mevcut mamul niteliklerine odaklanarak mamulün devamlılığını sağlamaya yönelik bir çaba olarak da kullanılabilir. Yöntemin üretime yönelik faaliyet gösteren işletmelerin tamamında uygulanması mümkün görünmekle birlikte, her işletme için uygulama amacı farklılıklar gösterebilmekle beraber hedef maliyetlemenin kullanım alanlarını aşağıdaki Şekil 10'da gösterebiliriz (Alkan, 2003:59).



**Şekil 10: Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları**

**Kaynak:** Alkan, H. (2003). **Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği.** Doktora Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Gelişmeler doğrultusunda hedef maliyetlemenin maliyet yönetiminde ortaya çıkmasına etki eden faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Akbulut ve Alkan, 2011:20):



Teknolojideki Hızlı Değişim

Mamul Yaşam Dönemlerinin Kısalması

Müşteri İsteklerinin Farklılaşması

Yığın Üretim Miktarlarının Küçülmesi

Maliyet Yönetimi Problemleri

Maliyetlerin Artması

Bu anlatımlar etrafında hedef maliyetleme sisteminde dikkat edilmesi gereken önemli hususlar aşağıda özetlenebilir (Kalkancı, 2008:22-23).

Mamulün tüketicilerin ya da muhtemel müşteri grubunun beklentilerini tatmin edecek şekilde tasarlanması,

Rakiplerin fiyatları ve müşteri grubunun ödeme arzu ve gücünü araştırarak ya da gözleyerek hedef satış fiyatının saptanması,

Mamul tasarımı aşamasından satış sonrası hizmetlere kadar mamulle ilgili her işletme fonksiyonunu (tasarım, üretim, promosyon, fiziksel dağıtım, satış sonrası hizmetler) sistematik şekilde inceleyerek birim hedef maliyet düzeyine inilmelidir.

### **3.1.2. Hedef Maliyet Yönteminin Fayda ve Sakıncaları**

Küreselleşen ve rekabetin yoğun olduğu piyasalarda maliyet yönetiminin en iyi şekilde yapılarak maliyet kontrolü, tüketici isteklerine tatminkâr cevap verme ve istenen kârın elde edilmesi için kullanılan hedef maliyetlemenin uygulanmasında faydalarının yanında sakıncaları da bulunmaktadır.

#### **3.1.2.1. Hedef Maliyet Yönteminin Faydaları**

Hedef maliyet yönetiminin işletmeye sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Acar, 2005:111–112):

İşletmelerin mamul geliştirme amaçlarını kesin ve anlaşılır bir şekilde tanımlamalarını sağlamaktadır.

Müşterilerin mamulden tam olarak ne beklediğini ve mamul için ödemeye istekli olduğu fiyatı tam olarak anlamaya zorlamaktadır.

Pazar odaklı yönetimle işletmenin rekabetçi konumunu oluşturmaya yardım etmekte ve rekabetçi avantaj sağlamak için çözülecek sorunları belirlemektedir.

Hedef maliyetleme kar planlaması, yapılabirlik, pazar araştırması, değer analizi, yönetim muhasebesi, bütçe kontrolü ve finansal yönetim arasında bağlantı kurmayı sağlamaktadır.

Aşağıdan yukarıya herkesin mamul ve süreç değışikliklerine katılmasını sağlamakta; ortak bir dil, ortak bir amaç sağlayarak takım çalışmasını kolaylaştırmaktadır.

Erken aşamalarda tedarikçilerin katılımını sağlayarak tedarikçilerle ilişkilerin gelişmesine yardım etmektedir.

Maliyet amaçlarının doğru belirlenmesini sağlamaktadır.

Hedef maliyetleme, maliyet performansı için bir kıyaslama sağlayarak içsel gelişmeyi desteklemektedir.

Hedef maliyetleme yönteminde işletmenin departmanları arası koordinasyon ve işbirliği yapılmasına ve bir takım ruhu oluşmasına yardımcı olur. Bunun sonucu ise maliyetler ile ilgili hedeflere daha kolay ulaşılmış olur. Çünkü belirlenen hedeflere ulaşmak sadece bir bölümün sorumluluğunda değildir. Böylece işletmedeki tüm birimlerin maliyetlere ulaşmadaki sorumlulukları önceden belirlenmiş ve maliyetler ile ilgili yapması ve yapmaması gereken tutum ve davranışlar önceden tespit edilmiş olur (Coşkun, 2008:11).

### **3.1.2.2. Hedef Maliyet Yönteminin Sakıncaları**

Hedef maliyet sistemi işletmeler açısından son derece önemli bir konuma sahip olmasına rağmen, bu öneminin yanında bazı sorunları da bünyesinde taşımaktadır. Hedef maliyet yönetim sisteminin sahip olduğu bazı sorunlar şu şekilde sıralanabilir (Nubin, 2006:58-59)

Hedef maliyet süreci ile birlikte işletme içinde ve dışında bulunan bazı gruplar arasında çatışmalar meydana gelebilmektedir. Şirketlerin, tedarikçi firmalara parçaların zamanında ulaştırılması ve maliyetlerin düşürülmesi için, baskı olabilmektedir. Ayrıca dizayn bölümü diğer bölümlerin maliyetler konusunda hassas davranmadıkları

endişesini taşımaktadırlar. Dizayn bölümünün tüm çabalarına rağmen diğer bölümlerin maliyet üzerinde hassas davranmamaları bu bölümün de inancını azaltabilmektir.

Hedef maliyet sistemini uygulayan işletmelerde maliyet hedeflerine ulaşma arzuları iş görenler üzerinde strese yol açabilmektedir. Bu stresten en fazla etkileyen kesim ise işin başlangıcını oluşturan dizayn bölümü olmaktadır.

Bazen hedef maliyet amacına ulaşmış olsa bile, fiyat düşürme için yapılan uygulamalar esnasında fazla zaman harcanması dolayısıyla ürün, pazara geç sunulabilir. Pazara geç sunum yapılması bazen çok büyük fırsatların kaçırılmasına neden olabilir. Hedef maliyete ulaşılmış olsa bile piyasada kaçırılan fırsatların maliyeti daha fazla olabilmektedir.

### **3.1.3. Hedef Maliyetlemenin Uygulaması**

Hedef maliyetlemenin uygulama aşamasında başarılı olabilmesi için bazı koşulları en iyi şekilde uygulaması gerekir. İşletmelerde bu maliyetleme uygulanırken de bazı olumsuz sorunlar ile karşılaşma durumundadırlar.

#### **3.1.3.1. Hedef Maliyetleme Uygulamasının Başarı Koşulları**

Hedef maliyetlemenin uygulama sürecini iyi takip ederek, gerekli aşamaları gerçekleştirirken; tekniklerin uygulamasında başarı elde edebilmek için aşağıdaki şartlara da dikkat edilmelidir (Coşkun, 2002–2003:32–33).

Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almaktadır. Bu açıdan hedef maliyetleme de tedarikçiler, sürece dâhil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmelidir. Tedarikçilerle iyi ilişkilerin kurulması ve mümkünse daha az sayıda tedarikçi ile çalışılması stratejik öneme sahiptir.

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.

Hedef maliyetleme de fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılması gerekir. Tabii ki, bu da işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasını gerektirir.

Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek, tasarımda sadeliğe ve müşteri isteklerine tam olarak uymasına dikkat edilmelidir. Ayrıca, aynı işi görebilecek parçalardan, daha düşük maliyetli olanı tercih edilmelidir.

Hedef maliyetleme ile ilgili oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanlar dahil edilmelidir. Bu ekip, hem çok işlevsel olabilir hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan kazanç sağlayacaktır.

Değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olunmalıdır. İşletme kendini yenilemeli ve hatalardan ders alarak, aynılarını tekrarlamamalıdır. Ayrıca, örgütün bölümleri arasındaki uyum da yöntemin etkinliğini artırır.

### **3.1.3.2. Hedef Maliyetlemenin Uygulanma Sorunları**

Hedef maliyetleme fiyatları düşürmede önemli bir stratejik maliyet yönetim aracıdır. Fakat uygulamada bazı sorunlar doğabilir. Bu sorunlardan bazıları şunlardır (Akbulut ve Alpkan, 2011:24-25):

Değişken tahminlerin güvenilirlik düzeyinin düşmesi ile hedef maliyetlemeden elde edilen faydalar azalabilir.

Ürün maliyetlerini, fiyatlarını ve hacimlerini tahminde karşılaşılan zorluklar, bu yöntemin etkisinin azalmasına neden olur.

Belirsizlik fazlaştığında, değişkenlerin maliyetlerinin doğru tahmin edilme oranı düşer ve teknik de daha zayıf çalışır. Fiyat ve hacmin doğru olarak tahmin edilememesinden dolayı, hedef kârı belirlemek de zor olacağından hedef maliyetin ortaya çıkarılması da sorun olur.

Üretimdeki belirsizliklerin fazla olması, tahmini maliyeti bulmayı, dolayısıyla da tahmini maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkı belirlemeyi zorlaştırır.

Değişkenleri tahmin etmenin bu kadar önemli olmasından dolayı, hedef maliyetleme model değişikliği gibi basit değişiklikler yapan işletmelerde, köklü değişiklikler gerektiren ürünleri üretenlere göre, daha etkin olarak kullanılabilir.

Karşılaşılan bir diğer zorluk da, müşteri isteklerini belirlemek ve buna göre ürün özelliklerini oluşturmaktır.

Toplam hedef maliyeti, bireysel parçalar arasında dağıtmak da ayrı bir sorundur.

### **3.1.4. Geleneksel Maliyetleme Sistemleri ile Karşılaştırılması**

Geleneksel maliyetleme sistemlerine yapılan başlıca eleştiri onların üretim ortamlarında meydana gelen değişikliklerle uyum içinde olmamalarıdır. Geleneksel maliyetleme sistemlerinin sabit maliyetlerin artması, genel üretim giderlerinin tespitinde direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması ve emek-yoğun işletmelerden sermaye yoğun ve teknoloji ağırlıklı işletmelere geçiş ve benzeri sorunları bulunmaktadır (Çetin, 2006:6).

Geleneksel olarak işletmelerde ürün geliştirme fikri pazar araştırmalarına bağlı olarak pazardan, ya da işletmenin ürün geliştirme çabaları sonucunda ortaya çıkmaktadır. Temel ürün tasarımından sonra satış fiyatı bütün maliyetlere arzulanan kâr marjının eklenmesi sonucunda bulunmaktadır (Yılmaz ve Baral, 2009:2).

Hedef maliyetleme gerek mamul maliyetini belirlemek için takip edilen adımlar ve gerekse de düşünce şekli açısından geleneksel maliyetleme yönteminden büyük ölçüde farklılıklar göstermektedir. İki maliyetleme arasındaki önemli farklılık, hedef maliyetleme maliyetleri daha henüz oluşmadan yönlendirmeye çalışırken, geleneksel maliyetleme maliyetleri oluştuğu esnada yönlendirmeye çalışır. Geleneksel yöntemde birçok işletme, kendi ile içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı eden ve sınırlı sayıda değişkeni dikkate alan maliyet artı yaklaşımını kullanmaktadır (Yazıcı, 2007:65).

Günümüzün artan rekabet ortamında işletmeler için geleneksel muhasebe yöntemleri, kalite, maliyet ve zaman bağlamında yetersiz kalmaktadır. Özellikle teknolojiye yaşanan hızlı gelişim, değişen müşteri istekleri, kısalan mamul yaşam dönemleri ve sabit maliyetlerdeki artış, karar verme süreçlerinde hedef maliyetleme gibi daha hızlı, daha stratejik ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini kaçınılmaz kılmıştır. Geleneksel yaklaşımlarla yani maliyet artı yöntemi ile hedef maliyet yaklaşımının karşılaştırılması Tablo 2'de görülmektedir (Öndeş, vd., 2010:254).

**Tablo 2: Geleneksel Maliyet Sistemi İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması**

<b>Maliyet Artı</b>	<b>Hedef Maliyetleme</b>
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyet düşürmek için anahtar tasarımıdır.
Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteriler değildir	Müşteri verileri, maliyet düşürmede rehberdir.
Maliyet düşürmede maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu katılımlı gruplar, maliyet düşürmede sorumludur.
Satıcılar ile mamul tasarımından sonra ilgilenilir.	Satıcılar ile tasarım öncesinden ilgilenilir.
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin sahiplik maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değerler zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında, değerler zinciri ön planda tutulur.

**Kaynak:** Öndeş, T., Ardiç, M., Öztürk, A., Kayacan, B. (2010) . **Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği.** Üçüncü Ulusal Karadeniz Ormanlık Kongresi, Cilt:1

Tablo 2’de görüldüğü gibi geleneksel yöntemler fiyatlandırma kararları ve kâr planlamasında genellikle maliyet artı yaklaşımını kullanmaktadır. Bu yaklaşımda öncelikle üretim maliyetleri belirlenmekte ve bu maliyetlerin üzerine bir kâr payı eklenerek satış fiyatı belirlenmektedir. Eğer piyasa bu fiyatı ödemeye istekli değilse firma maliyetini düşürmeyi denemektedir. Hedef maliyetleme de ise, işe piyasa fiyatı ve mamul için planlanmış bir kâr payı ile başlanmaktadır. Bu verilere göre kabul edilebilir bir maliyet belirlenmektedir (Alkan, 2003:138).

### **3.2. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ**

Hedef maliyetleme, mamul geliştirme aşamasında, işletmenin tüm fonksiyonları için kâr yönetimini kapsamaktadır. Hedef maliyetleme süreci, işletmenin kâr planlamasına yardımcı olacak şekilde düzenlenerek, genel kâr yönetimi ile bütünleştirilmelidir. İşletmenin tüm fonksiyonları için yapılacak olan çalışmaları, aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Acar, 2005:37).

Müşteriyi memnun edecek kalitede mamul planlamak.

Günün piyasa koşullarında orta ve uzun vadede yeni mamul üretmek için istenen hedef kârı kazandıracak, yatırım maliyetlerini içeren hedef maliyetleri belirlemek.

Mamul tasarımının hedef maliyeti gerçekleştirebilmesi için modeller geliştirmek,

Müşterinin kalite ve hızlı teslim ihtiyaçlarını karşılamak

Hedef Maliyetleme sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Söz konusu ilkeler maliyet yönetimi açısından kapsamlı bir yaklaşım şeklini temsil ettiği gibi aynı zamanda maliyet ve kâr planlamasına geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır. Hedef Maliyetleme temel prensibe dayanmaktadır. Hedef Maliyetleme sürecinin kavramsal temellerini oluşturan altı ilke şu şekilde sıralanabilir (Bozdemir ve Orhan, 2011:168):

Fiyata Göre Maliyetleme

Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma

Tasarım Üzerinde Yoğunlaşma

Geniş Kapsamlı Katılım

Yaşam Seyri Yaklaşımı

Değerler Zinciriyle İlgilenme

#### **3.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme**

Hedef maliyetleme yönteminde öncelikle hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil etmektedir. Bu fiyattan, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir. Fiyat, pazarın kontrolü altında iken; hedef kâr, işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde

bulunduğu sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir. Fiyata göre maliyetleme ilkesi iki alt ilkeye sahiptir (Aksoylu ve Dursun, 2001:363):

Ürün ve kâr planlarını pazar fiyatları tanımlar. Uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık gözden geçirilir.

Hedef maliyetleme süreci, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir. Pazar fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorluklarını ve tehlikelerini karşılayabilmek için önem taşır.

### **3.2.2. Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma**

Hedef maliyetleme sistemi pazar odaklı olduğundan hedef maliyetler belirlenirken piyasadaki müşterilere odaklanmak gereklidir. Burada önemli olan müşterinin taleplerini izleyebilmek ve üretim süreci boyunca müşterinin bu taleplerini karşılayabilmektir. Müşterilerin kalite, maliyet ve hız ihtiyaçları es zamanlı olarak mamul ve süreç kararlarında birleştirilmekte ve maliyet analizleri için bir rehber olmaktadır. Müşterilerin istedikleri özellikler azaltılarak, mamulün performansı veya güvenilirliği azaltılarak veya mamulün pazara sunulma zamanı geciktirilerek hedef maliyete ulaşılamaz (Acar, 2005:23).

### **3.2.3. Tasarım Üzerinde Yoğunlaşma**

Hedef maliyetleme yöntemi, ürün maliyetlerinin ortaya çıkmadan önceki maliyetlerini yönetme ilkesine dayanır. 1978'e dayanan bir istatistiğe göre bir mamulün maliyetinin % 80'den % 95'e kadar olan kısmı yani tüm maliyetlerin minimum % 80'i maksimum % 95'i daha mamulün üretimine geçilmeden tasarım safhasındayken belirlenmektedir (Altınbay, 2006:145).

Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecinde tasarım aşaması hayati önem taşımaktadır. Çünkü bu aşamada oluşan maliyetler, geleceğe taşınan maliyetlerdir. Hedef maliyetleme yöntemi, bu konuda çalışan kişileri ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Böylece, tasarım aşamasına geçilmeden, ürünün kendisi ve üretimi konusundaki fikirler, tüketici istekleri göz önünde bulundurularak incelenir. Burada tüketiciler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlendikten sonra tasarım basitliğine ulaşmaya çalışmak ve bunu ölçmek son derece önemlidir. Çünkü çok karmaşık ve gereğinden fazla kaliteli mamuller pahalıya mal olurlar. Mümkün olduğunca parça sayısı minimize edilmeli veya daha düşük maliyetli



alternatifler değerlendirilmeli ve ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere yol açacağı düşünülerek tasarım aşamasında azami özen gösterilmelidir (Kabaklı, 2007:31).

#### **3.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım**

Hedef maliyetleme sisteminin etkili uygulanabilmesi için işletme içi ve işletme dışı katılım söz konusudur. Tüm işletme çalışanlarının katılımının yanı sıra müşteri ve tedarikçiler gibi işletme dışındaki katılım da dikkate alınması gerekir. Özellikle tedarikçilerin hammadde fiyat bilgilerinden faydalanılması bu sistemi uygularken faydalı olacaktır. Hedef maliyetleme de tekrar eden bir süreç söz konusudur. Çünkü mamul tasarımcıları ender olarak hedef maliyete ilk denemede ulaşabilirler. Bu tekrar eden süreç, çok fonksiyonlu ekip tarafından yürütülmektedir. Bu ekip mamul tasarımıyla ilgili departmanların vereceği karar sürecini büyük ölçüde kısaltacak ve bürokratik işlemler nedeniyle mamulün zamanında pazara sunulmaması riskini de azaltacaktır (Kalkancı, 2008:25–26).

#### **3.2.5. Yaşam Seyri Yaklaşımı**

Hedef maliyetleme taktiksel değil, stratejik bir araç olduğundan hedef maliyete ulaşmanın bazen uzun zaman alabileceği iyi bilinmelidir. Üretim maliyetlerinin oluştuğu ve kaynaklandığı büyük bir alanı kapsamaması nedeniyle, hedef maliyetleme süreci stratejik planlama süreciyle yakın bir ilişki içerisinde. Bu yüzden, hedef maliyetleme de geleceğe dönük olmak ve bir mamulün yaşamı boyunca gerçekçi bir biçimde konumlandırılması büyük önem taşımaktadır (Altınbay, 2006:145–146).

#### **3.2.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme**

Hedef maliyetleme yaklaşımı, değerler zinciri içinde yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli olacak faydalı ilişkiler üzerine kurulmuştur. İşletme bir yandan kendi içsel faaliyetlerini geliştirmenin yollarını ararken, diğer taraftan da değerler zincirindeki taraflar ile çevresel bağlarını geliştirmeye çalışarak ortaya çıkacak fırsatlarla durumunu güçlendirmelidir. Yönetimin başarısı, değerler zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli olarak geliştirilecek yararlı ilişkilere bağlıdır (Yazıcı, 2007:61).

### **3.3. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN EVRELERİ**

Hedef maliyet yönetim sürecinin uygulanmasında aşağıdaki evrelerin takip edilmesi önem arz etmektedir. Hedef Maliyet Yönetimi sürecinin evrelerini şöyle sıralayabiliriz (Akbulut ve Alpkan, 2011:21-22).

Hizmet Sunumunda Kullanılan Ürünlerin Özellikleri Evresi

Hizmet Bileşenlerine İlişkin Bulgular Evresi

Ürünü Oluşturacak Bileşenlerin Belirlenmesi Evresi

Ürün Bileşenlerinin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Ürün Bileşenlerinin Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi

Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksini En İyileme

Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri Evresi

### **3.3.1. Hizmet Sunumunda Kullanılan Ürünlerin Özellikleri Evresi**

Üretilmesi düşünülen ürünle ilgili pazar araştırması yapılır. Bu araştırma ile tüketici ihtiyaç ve tercihlerine göre ürüne ait konfor, emniyet, sağlamlık, estetik, prestij, çok amaçlılık, kullanım kolaylığı gibi tüketici istek ve ihtiyaçlarına cevap verecek fonksiyonlar belirlenir (Alagöz ve Ceran, 2006:69).

### **3.3.2. Hizmet Bileşenlerine İlişkin Bulgular Evresi**

Bu aşamada, pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde mamul, ürün veya hizmetin sahip olacağı her bir işlev değerlendirilmektedir. Birinci aşamada belirlenen her bir işlevin göreceli önemi belirlenerek bu işlevlerin ağırlığı saptanmaktadır (Yükçü, 1999:7).

### **3.3.3. Ürünü Oluşturacak Bileşenlerin Belirlenmesi**

Bu aşamada, belirlenen fonksiyonların ürün tarafından yerine getirilebilmesi için ürün taslağı üzerinde çalışılarak ürünü oluşturacak ana parçalar belirlenir. Diğer bir ifadeyle bu aşama ürün prototipinin oluşturulma (deneme üretimine hazırlık) aşamasıdır (Koçsoy, 2008:135).

Konaklama işletmesinin oda hizmet ürününün fonksiyonunu yerine getirecek ana parçalar mobilya, tekstil, beyaz eşya ve diğer malzemeler olarak belirlenmiştir.

### **3.3.4. Ürün Bileşenlerinin Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi**

Bu safha ürünün veya hizmetin parçalarının ve prototipinin belirlenmesi ve ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesine temel oluşturacaktır. Eğer,

söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa üretimin birim maliyeti tespit edilmektedir. Söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa buna göre piyasa araştırılarak parçanın maliyeti tespit edilmelidir (Akbulut ve Alpkan, 2011:22 ).

### **3.3.5. Ürün Bileşenlerinin Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi**

Bu safhada ürünün veya hizmetin pazar araştırmalarına dayanarak oluşturulan işlevleri ile ürünü veya hizmeti oluşturan parçalar karşılaştırılmaktadır. Ürünü veya hizmeti oluşturan her parçanın üretim maliyeti hesaplanır. Ürünü oluşturan parçalar ile ürünün işlevleri arasında bir ilişki kurulmakta ve böylece her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmektedir (Yükçü, 1999:8).

### **3.3.6. Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması**

Ürünü veya hizmeti oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların ürün ve/veya hizmet içindeki maliyet payları daha önceki safhalarda belirlenmiştir. Bu safhada, söz konusu iki veri kullanılarak parçaların hedef maliyet endeksi bulunmaktadır. Buna göre (Türk, 1999:205).

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

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.

### **3.3.7. Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksini En İyileme**

Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin uyum içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar belirlendikten sonra bu parçalar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Aynı zamanda 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 (Akbulut ve Alpkan, 2011:22).

**Tablo 3: Hedef Maliyet Endeksinin Özeti**

<b>Hedef Maliyet Endeksi</b>	<b>Parça</b>	<b>Alternatif</b>
HME > 1	Ucuz	<b>Geliştirilir</b>
HME = 1	En Uygun	-
<b>HME &lt; 1</b>	<b>Pahalı</b>	<b>Maliyet Azaltılabilir</b>

**Kaynak:** Nubin, S. (2006). **Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği**. İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme ABD. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

Önem dereceleri ile maliyetleri birbiriyle uyum içinde olmayan parçalar belirlendikten sonra ilgili parçalar için diğer alternatifler araştırılacaktır. Diğer bir ifadeyle hesaplanan hedef maliyetleme endeksleri, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiğini veya hangi kısmın sorunlu olduğunu gösterdiğinden bu parçaların önemi ile yani müşterinin algıladığı değerle maliyetlerini uyumlu hale getirecek seçeneklerin düşünülmesi gerekmektedir. Örneğin, fonksiyonellik ve kaliteden ödün vermeden üründe kullanılan parça sayısını azaltmak, montajı kolaylaştırmak, ortak veya standart parçalar kullanmak, tasarım sadeliği sağlamak, modası kısa sürede geçecek parçaları kullanmamak ve müşteri ihtiyaçlarına hitap etmeyecek gereksiz mühendislik çalışmalarından kaçınmak çoğu durumda uygulanabilecek genel maliyet azaltıcı önlemlerdir (Koçsoy, 2008:143–144).

### **3.3.8. Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri**

Hedef maliyet endeksinin en uygun şekle getirilmesi, maliyet ve işlevleri karşılaştıran önemli bir araçtır. Bunun yanında ürün geliştirme ve tasarımı aşamasında maliyetleri düşürecek diğer kararlar da söz konusudur. Bu safhada diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararlar alınmaktadır

Tahmini üretim maliyeti, kabul edilebilir maksimum üretim maliyetinden büyük ise bu noktada maliyet düşürücü tekniklerden yararlanılır. Bu noktada değer mühendisliği ve değer mühendisliği devreye girer. Tahmini üretim maliyetinin kabul edilebilir maliyet düzeyine indirilmesiyle hedef maliyetin uygunluğu sağlanmış olur (Alagöz ve Ceran, 2006:69). Değer mühendisliği, müşteriler tarafından gereksinim duyulan fonksiyonları yeniden gözden geçirerek, farklı görüş açılarından daha düşük bir

maliyete ulaşmayı sağlayacak, bir mamul tasarım faaliyeti olarak tanımlanabilir (Çetinkaya, 2008:59).

Değer Mühendisliği, müşteriler tarafından ihtiyaç duyulan fonksiyonları yeniden gözden geçirerek farklı bakış açılarıyla daha düşük bir maliyete ulaşmayı sağlayacak bir mamul tasarımı faaliyetidir. Kısaca Değer Mühendisliği, kaliteden ödün vermeden maliyetlerin düşürülmesi şeklinde tanımlanabilir. Değer Mühendisliği; var olan ürünleri geliştirmek, yeni ürünler ortaya koymak, karmaşık çevresel projelerin planlarını yapmak, gereksiz maliyetlerden kaçınmak, riski azaltmak ve başarıyı artırmak amaçlarıyla yaklaşık yarım asırdır uygulanan, fonksiyon, ürün, süreç, hizmet ve sistem odaklı bir teknik olarak da tanımlanabilir (Örnek, 2003:215).

Değer Mühendisliği sürecinin özünü beş anahtar soru oluşturur. Bu sorular ve cevapları aşağıdaki gibidir (Altınbay, 2006:147–148):

Nedir?

Ne yapar?

Kaç mal olur?

Aynı görevi daha başka ne görebilir?

Onların maliyeti ne olur?

Birinci sorunun cevabı analizin odak noktasını belirler. Analizin odağı mamulün temel fonksiyonları ve daha sonra da unsurlarıdır. İkinci sorunun cevabı mamulden beklenen fonksiyonların temel ve ikincil fonksiyonlar olarak tasnif edilerek analiz edilmesidir. Fonksiyonların analizi Değer Mühendisliği uygulamasının kalbidir. Üçüncü sorunun cevabı fonksiyonların maliyetinin belirlenmesinde yatar. Dördüncü ve besinci sorular ise değer artışı sağlayarak mamul tasarımları için alternatif çözümler bulunarak cevaplanır. Bu sebeple, değer mühendisliği sürecine katılan mühendislerden büyük yaratıcılık göstererek hem mamullerin fonksiyonelliğini artırmaları hem de maliyetleri düşürmeleri istenir.

#### **4. OTEL İŞLETMESİNDE HEDEF MALİYETLEME ÖRNEĞİ**

Günümüzde turizm sektörü, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de hızlı bir gelişim içerisinde. Turizm sektörünün en önemli yapı taşlarından birini oluşturan otel işletmeleri, seyahat eden insanların barınma, yeme-içme, eğlence, dinlenme ve diğer gereksinimlerini karşılama özelliği ile toplumsal bir hizmet de sunmaktadır. Diğer işletmelerde olduğu gibi, otel işletmelerinde de ana amaç kâr elde etmek ve bu güçlü rekabet ortamında süreklilik sağlayabilmektir. Yalnızca oda satışlarından elde edilecek gelir, otelin hedeflerine ulaşması açısından yeterli bulunmamaktadır. Bu nedenle oteli, rakiplerine karşı daha cazip hale getirmek için farklı alternatifler (safari ve yat turları, konser vb.) üretmek, otele daha fazla müşteri çekebilmek için tüm maliyet ve gelir unsurlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Didin ve Köroğlu, 2008:112).

Hizmet sektörünün en önemli bileşenlerinden olan konaklama işletmelerinde günümüzde baskıcı rekabet koşullarında mal ve hizmet sunumunun kalitesi aynı zamanda sunulan hizmetlerdeki verimlilik, maliyet ve beklenen kâr marjı, her geçen gün önemini artırmaktadır. Bu durum otel işletmelerinde amaçlanan hedeflere ulaşmak için mevcut kaynakları en etkin ve verimli bir şekilde kullanmayı gerektirmektedir.

Bunlara bağlı olarak bu bölümde konaklama sektörüne genel hatlarıyla baktıktan sonra asıl konumuz olan stratejik maliyet yönetim aracı olan hedef maliyetlemenin bir otel işletmesi üzerindeki uygulamasını gerçekleştireceğiz.

##### **4.1. ARAŞTIRMANIN ALANI VE KAPSAMI**

Dünyada hızlı gelişen, tüketici ihtiyaç ve taleplerinin sürekli değiştiği sektörlerin başında turizm sektörü gelmektedir. Konaklama hizmetleri bakımından çok zengin hizmet ürün yelpazesine sahip olan Türkiye’nin turizm gelirleri de her geçen gün katlanarak artmaktadır.

Türkiye de 2011 yılının ilk çeyreğinde 3.100,3 milyon dolar, ikinci çeyreğinde 5.372,2 milyon dolar, üçüncü çeyreğinde 9.338,9 milyon dolar, dördüncü çeyreğinde ise 5.208,9 milyon dolar turizm geliri elde edilmiştir. 2010 yılının toplam turizm geliri 20.806,708 milyon dolar olmakla beraber 2011 yılı toplam turizm geliri 23.020,3 milyon dolar olmuştur. 2012 yılının ilk çeyreğinde ise 2.799,7 milyon dolar turizm gelirinin olduğu ülkemizde turizm sektörü dünyaya paralel olarak hızlı bir gelişme göstermektedir (<http://www.ktbyatirimisletmeler.gov.tr>).

Bu bağlamda gelişmelerle birlikte günümüzde giderek önemi artan hizmet üretim sektöründeki konaklama işletmeleri de teknolojik gelişmeler, ekonomik değişimler ve küresel rekabet gibi dışsal faktörlerden büyük ölçüde etkilenmektedirler. Buna bağlı olarak geleneksel maliyetle sisteminin doğru mamul veya hizmet maliyetine ulaşmada yetersiz kaldığı bir dönemde ortaya çıkan hedef maliyetleme sistemi, son zamanlarda hizmet üretim işletmelerinde de uygulanabilirliği araştırılan bir konudur. Bu amaçtan hareketle belirlenen çalışma, hizmet sektörü olan konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme sisteminin uygulanmasını kapsamaktadır (Kaynar, 2005:1).

#### **4.1.1. Konaklama Sektörü**

Dünyadaki turizm hareketleri gelişme gösterirken, Türkiye'nin dış ve iç turizm hareketleri de özellikle son yıllarda oldukça hızlı bir şekilde gelişme göstermiştir. Genel olarak Türkiye de turizm uluslararası gelişmelerin olumlu ve olumsuz yönlerinden daima etkilenmiştir. Türkiye ekonomisinde en gözde sektör haline gelen turizm ülkeye sosyal, kültürel, çevresel ve ekonomik açıdan etkileri her geçen gün artmaktadır. Turizm Türkiye ekonomisindeki ilk önemli etkisini ekonominin de en önemli ihtiyacı olan döviz kazandırıcı özelliğinde ortaya koymaktadır. Aynı zamanda yeni yatırımların yapılmasını gerektiren bir sektör niteliğinde olması sebebiyle elde edilen gelirlerin yatırım alanlarına aktarılması da istihdam alanlarının oluşturulmasına önemli katkı sağlamaktadır (Usta, 1995:107–112).

Turizm çeşitleri yönünden önemli bir güce sahip olan Türkiye, coğrafik ve iklim özellikleri itibarı ile turizm çeşitlerini turistlere en iyi şekilde sunabilmektedir. Türkiye'de turizm sezonunun üç veya dört ay ile sınırlı kalmaması turizmin önemini bir kat daha arttırmış ve faaliyetler çeşitlenerek turistlerin ilgisi daha fazla çekilmeye çalışılmıştır. Aynı zamanda turizm sektörünün, hizmet sektörü olması, istihdam sağlaması, çeşitli ülkelerden gelen insanların tanışması, kültür etkileşimini sağlaması ve ülkelerin gelişimine katkıda bulunması hasebiyle önemli bir sektör konumunda olmasını sağlamıştır (Didin ve Köroğlu, 2008:112).

Dünyada ki turizm hareketliliğinin Türkiye'ye olumlu etkileriyle turizm sektöründe sürekli bir değişimi ve gelişimi de beraberinde getirmektedir. Bu değişim ve gelişimin en önemli sacayağı hiç kuşkusuz konaklama sektörüdür.

Konaklama işletmelerinin temel vazifeleri müşterilerinin konaklama ve yiyecek içecek ihtiyaçlarını karşılamak olduğundan sert rekabet şartları altındaki otel işletmeleri mevcut pazar paylarını korumak ve genişletmek amacıyla konaklama ve yiyecek içecek hizmetleri dışında animasyon, çeşitli spor aktiviteleri, kongre ve konferanslar gibi sosyal yönü olan pek çok hizmet sunmaktadırlar. Bunun sonucunda da işletmelerin maliyetlerinde büyük bir artış meydana gelmektedir (Şen, 2008:55).

Zaten yapısı itibari konaklama sektörü diğer sektörlerden oldukça farklıdır. Temel ürünün ağırlama ve konaklama olduğu sektörün farklılığı insan faktöründen kaynaklanmaktadır. Sürekli değişen talepler, gelişen teknoloji, ulaşımın kolaylaşması, rekabet yoğunluğu, kültürel etkileşimler gibi sosyal ve ekonomik değişimler konaklama sektörünü birebir etkileyen faktörlerdir. Sektördeki işletmeler, müşterilerini daha iyi ağırlamak, daha iyi bir konaklama hizmeti sağlamak için bu değişimleri birebir takip etmek zorundadır. Konaklama işletmeleri, bu değişimleri belirli koşullar altında bünyelerine uygulamaktadır. Maliyet yapısı, yönetim anlayışı, işletme yapısı, Pazar durumu gibi koşullar işletmelerin bu değişimleri ne ölçüde bünyelerine yansıtabileceklerini belirlemektedir (Dönmez vd., 2011:202).

Bu bağlamda hizmet sektörünün en önemli bileşenlerinden olan konaklama işletmelerinde günümüzde baskıcı rekabet koşullarında mal ve hizmet sunumunun kalitesi aynı zamanda sunulan hizmetlerdeki verimlilik, maliyet ve beklenen kâr marjı, her geçen gün önemini artırmaktadır. Bu durum otel işletmelerinde amaçlanan hedeflere ulaşmak için mevcut kaynakları en etkin ve verimli bir şekilde kullanmayı gerektirmektedir.

#### **4.1.2. Konaklama İşletmesi**

Türkiye de gelişen turizm hareketliğine paralel olarak Karabük ili Safranbolu ilçesi de her yönüyle bu gelişmeden payını almaya çalışmaktadır. Türkiye deki yerli ve yabancı turistlerin her türlü ihtiyaçlarına cevap vermeye çalışan konaklama işletmeleri her geçen gün sayı olarak artmaktadır.

Buna paralel olarak Safranbolu Bağlar Saray Otelin bulunduğu Safranbolu da turizm işletme belgeli toplam 19, belediye belgeli toplam 62 konaklama tesisi olmak üzere toplam 81 konaklama tesisi bulunmaktadır (<http://www.safranbolu.gov.tr>).



Safranbolu, tarihi geçmişinde, en üstün ekonomik ve kültürel düzeyine Osmanlı döneminde ulaşmıştır. Kentin 17. yy da İstanbul-Sinop kervan yolu üzerinde önemli bir konaklama merkezi oluşu, bölgede ticaretin gelişimine olanak sağlayarak zenginleştirmiştir. Tüm ülkede bulunan yaklaşık 50 bin kadar korunması gerekli Kültür ve Tabiat varlığının 1131'i Safranbolu' dadır. Bu zenginlik kenti bir Müze Kent haline getirmiş, korumacılıktaki başarısı ise kente "Korumanın Başkenti" ünvanını kazandırmıştır. Kentin ününü oluşturan Safranbolu Evleri 18.ve 19.yy. Türk hayatının geçmişini, kültürünü, ekonomisini, teknolojisini ve yaşama biçimini yansıtan mükemmel mimarlık bilgisi ile yapılmışlardır. Yaklaşık 2000 geleneksel Türk evi bulunmaktadır. Bu evlerin 800 kadarı yasal koruma altındadır. 90'lı yılların başından bu yana küçük ve orta ölçekli turistik tesislerin oluşumu ile turizm ilçe ekonomisindeki yerini hissettirmeye başlamış, terk edilen konaklar, otel, lokanta gibi işlevlerle yaşama dönüştürülmüş, bozulan arnavut kaldırımları yeniden yapılmış, anıtsal eserler restore edilmeye başlanmış, kaybolmak üzere olan el sanatları turistik amaçla yeniden canlılık kazanmıştır (<http://www.safranbolu.gov.tr>).

2011 yılında Safranbolu da konaklama tesislerinde konaklayan turist sayıları Turizm Danışma Bürosunun hazırladığı turist istatistik verilerine göre tarihi ve turistik İlçe Safranbolu' da 2011 yılı genelinde 173.674 yerli, 32.685 yabancı ve toplamda da 206.359 turistin konakladığı tespit edilmiştir. 2011 yılı turist sayılarını 2010 yılı turist sayılarıyla karşılaştırdığımızda yerli turist sayılarında %26, yabancı turistlerde %50 ve toplam turist sayısında da %28'lik artışlar olduğu görülmüştür (<http://www.bensafranboluyum.com>).

Çalışmamızın da kapsamında olan Safranbolu Bağlar Saray Otel'de kalacak olan misafirler otele girişlerinden itibaren Safranbolu'nun tarihi yapısına uygun otantik bir atmosferde, ahşap, taş ve demirin tarihle harmanlandığı bir şehirde ipek yolunda huzurlu bir mola ile süper bir konaklama tecrübe edeceklerdir. Misafirler Safranbolu manzaralı, ahşap, şehrin otantik ve tarihi dokusunun iç içe yaşandığı 3 süit, 1 özürlü odası olmak üzere 120 lüks yataktan oluşan 42 huzurlu odadan birinde kalabileceklerdir.

Safranbolu Bağlar Saray Otel, konforu ve teknik donanım koşulları çalışanlarının tamamen müşteri memnuniyetine dayalı insana değer veren, deneyimli ekip olarak çalışmayı misyon edinmiş olarak, 200 kişilik kapalı restoranı, 150 kişilik toplantı

salonu, 60 kişilik bar ve kafesi, 600 kişi kapasiteli havuzlu açık bahçe restoranı ve özel organizasyonlara ev sahipliği yapmasıyla misafirlerin arzu ettiği kalitede ve nitelikte hizmet veren bir yapıya sahiptir. Bu çalışma Safranbolu Bağlar Saray Otelde uygulanmıştır.

#### **4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Bu araştırmadaki amaç, değişen tüketici isteklerine en iyi şekilde hitap edecek yani en uygun maliyetle kaliteli ürünlerin geliştirmesi için her geçen gün daha fazla önem kazanan ve ihtiyacı hissedilen hedef maliyetlemenin hizmet işletmelerinde uygulanabilirliği ve ne derece fayda sağlayacağını incelenmesi ve daha sonra hedef maliyetleme ile ilgili yapılacak diğer çalışmalara yol gösterici olmak ve işletmelere hedef maliyetleme konusunda yararlı olabilmektir.

Dünyada önemi her geçen gün artan ve insanların çeşitli ihtiyaçlarına cevap veren turizm faaliyetleri içinde, otel işletmeleri hizmet sektörünün en önemli bileşenlerinden birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda otel işletmelerinin tüketicinin taleplerine en iyi derecede cevap vermek ve hizmet sektöründeki şiddetli rekabet ortamında ayakta kalabilmek aynı zamanda tüketicinin talebine uygun ve rekabet üstünlüğü sağlayabilecek yeni ürünü, kaliteli ve verimli hizmeti istenen maliyette sunmak, istenen kâr marjına ulaşmak ve maliyetlerini en düşük seviyede tutabilmek için tüm unsurları göz önünde tutarak en düşük maliyete ulaşması ve bu maliyetleri iyi yönetmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda stratejik maliyet yönetim aracı olan hedef maliyetleme tüketici taleplerini ve pazar fiyatlarını da göz önünde bulundurarak istenen verimlilikte ve kalitede ürünleri üreterek istenen satış fiyatına ve beklenen kâr marjına ulaşmayı aynı zamanda rekabet üstünlüğünü sağlayarak ve hizmet işletmesindeki bir otel odasının hedef maliyetinin nasıl bulunacağına yardımcı olarak otel işletmelerine önemli katkılarda bulunacaktır.

#### **4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Uygulamanın istenen hedefe ulaşabilmesi için belirli bir odasının hedef maliyetinin hesaplanması şeklinde sınırlı tutulmuştur. Bu çerçevede söz konusu konaklama işletmesinin hedef maliyetleme ile ilgili verileri; doküman, inceleme, mülakat (otel yöneticileri, bölüm yetkilileri) ve gözlemler neticesinde elde edilmiştir.

#### 4.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışma kapsamında elde edilen veriler maliyet hesaplaması açısından geleneksel yöntem ve hedef maliyet yöntemine göre karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen bulgular her iki yönetime göre ve sekiz evreden oluşan sürecin aşamalarına uygun biçimde aşağıda sunulmuştur.

##### 4.4.1. Hizmet Sunumunda Kullanılan Ürünlerin Özellikleri Evresi

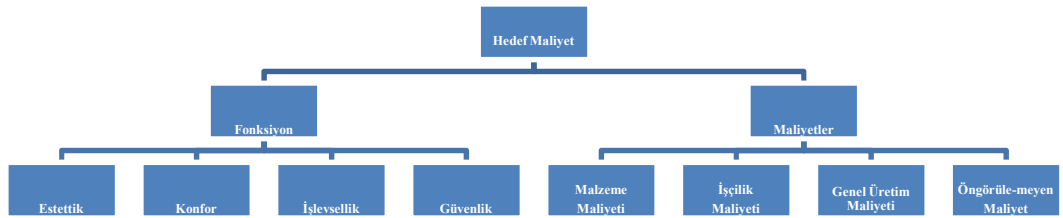
Konaklama işletmesi faaliyetleriyle sektörde lider konumda olma ve değişen koşullara uyum sağlayan daima geleceğe yönelik hizmet ve sektörde lider bir işletme olma hedefi doğrultusunda;

Misafirlerin istek ve ihtiyaçlarına cevap verecek modern, ekonomik ve görünüm açısından da estetik yapıya ayrıca bulunduğu yerin özelliklerine sahip hizmet ürünleri üretmek.

Kalite üzerinde yoğunlaşarak profesyonellik, güvenilirlik ve rahatlığın sağlanması.

Farklı fonksiyonlara sahip alternatif hizmetlerin sunulması (internet ve telefon vb).

Hizmet ürünlerinde yeni ürünler geliştirerek ihtiyaçlara cevap verecek en iyi konforun sağlanması.



#### Sekil 11: Otelin Hedef Maliyetini Belirleyen Unsurlar

**Fonksiyonlar:** 1- Estetik 2- Konfor 3- İşlevsellik 4- Güven

E = Ürünün Estetiği

K = Ürünün Konforu

İ = Ürünün İşlevselliği

G = Ürünün Güvenliği

**Maliyetler :** 1- Malzeme Maliyeti 2- İşçilik Maliyeti 3- Genel Üretim Maliyeti

4- Diğer Maliyet Çeşitleri

DİMM = Direkt İlk Madde ve Malzeme

DİM = Direkt İşçilik Maliyetleri

GÜM = Genel Üretim Maliyetleri

ÖM = Öngörülemeyen Maliyetler

#### **4.4.2. Hizmet Bileşenlerine İlişkin Bulgular Evresi**

Bu evrede müşterilerin istek ve ihtiyaçlarına cevap verecek ve tedarikçilerden uygun parçaların tedarik ile olacaktır.

Mobilya, tekstil ve beyaz eşya: Rakiplerden farklı ve bulunduğu yerin özelliklerini taşıyacak nitelikteki mobilya, tekstil ve ihtiyaca cevap verecek nitelikte kalite ve fiyatla orantılı beyaz eşya.

Bakım ve Temizlik Hizmeti: Gereksiz harcamaları, zaman ve işgücü maliyetlerini azaltmak.

Diğer servisler: Değişikliklere uyum sağlayacak diğer hizmetleri yerine getirerek talep arttırmaya yiyecek ve içecek servislerinin maliyetlerini azaltmak

Mobilya, tekstil, beyaz eşya, temizlik malzemeleri, yiyecek içecekler ve diğer servisteki malzemeler işletmenin malzeme maliyetini oluşturmaktadır.

Odalarda, Restaurantta, Barda, Oda ve Diğer Servis, Yönetim, Muhasebe, Satış-Pazarlama, Güvenlik ve Teknik departmanlarında çalışan işçiler ise işçilik maliyetlerini oluşturmaktadır.

Satın alma, fabrika müdürlüğü, bakım onarım, elektrik, akaryakıt, su, yardımcı tesis, amortisman, taşıma, planlama, kalite kontrol kalemleri genel üretim maliyetlerini oluşturmaktadır.

Değişen tüketici isteklerine ve Pazar rekabetine uyum sağlamak ve farklı ve müşteri memnuniyetini sağlayacak zamanla ortaya çıkabilecek ekstra maliyetler (müşteriye verilecek memnuniyet hediyeleri vb.) diğer maliyetleri oluşturmaktadır.

### 3.4.3. Geleneksel Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Oluşumu ve Analizi

Çalışmaya esas alınan konaklama işletmesinde geleneksel maliyetleme sistemi kullanılmakta olup hizmet maliyeti, maliyet artı yöntemine göre yapılmaktadır. Buna göre söz konusu işletmede maliyetler maliyetler ve yüzdelere ilişkin veriler Tablo 4'te sunulmuştur.

**Tablo 4: Geleneksel Maliyete Göre Konaklama Hizmeti Maliyeti ve Satış Tutarı**

<b>Maliyet Türü</b>	<b>Tutar</b>	<b>%</b>
Malzeme Maliyeti	30	45
İşçilik Maliyeti	9	14
Genel Üretim Maliyeti	11	17
Öngörülemeyen Maliyetler	16	24
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>66</b>	<b>100</b>
<b>HEDEFLENEN Kâr Oranı % 35 ( 66 x 0,35 = 23,10 )</b>	<b>23,10</b>	-
<b>Satış Fiyatı</b>	<b>89,10</b>	-

Tablo 4'te sunulan verilere göre konaklama hizmetinde işletmenin oda satış fiyatı şu şekilde hesaplanacaktır.

$$SF = \text{Satış Fiyatı}$$

$$TM = \text{Toplam Maliyet}$$

$$HKO = \text{Hedef Kâr Oranı}$$

$$SF = TM (1 + HKO)$$

$$SF = 66 ( 1 + 0,35 )$$

$$SF = 89,1 \text{ TL olarak hesaplanır.}$$

#### **3.4.4. Hedef Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Oluşumu ve Analizi**

Hedef maliyetleme sürecinin hizmetin nitelikleri, tüketici ihtiyaç ve isteklerini belirledikten sonra fiyat ve kâr marjının tespit edilmesiyle devam eder. İşletme rakipleri ve piyasa şartlarını göz önüne alarak bir gecelik tek kişi konaklama için piyasa satış fiyatını 80 TL olarak tespit etmiştir. İşletmedeki konaklama hizmetine ilişkin kâr marjı % 35 olarak belirlenmiştir.

HM = Hedef Maliyet

HSF = Hedef Satış Fiyatı

HK = Hedef Kâr

HM = HSF – HK

HM = 80 – 28 = 52 TL olarak hesaplanır.

Bu doğrultuda tek kişilik bir gece konaklama hizmeti için hesaplanan 52 TL'lik hedef maliyet, daha önce 66 TL olarak hesaplanan tahmini toplam maliyetinin 14 TL altındadır. Bu durum işletme yönetimine fiyatlama kararlarında esneklik sağlayacağından kararların etkinlik düzeyini artırarak işletmenin uzun vade de kâr maksimizasyonuna katkı sağlayacağı düşünülebilir. Bunu sağlayabilmek açısından ürünün sahip olacağı işlevler ve ürünü oluşturacak parçalar belirlendikten sonra ortaya çıkan artı maliyeti düşürebilmek için gerekli faaliyetler planlanması ve uygulanması yararlı olacaktır. İşletmede yapılacak olan maliyet düşürme sürecinin bundan sonraki evresi aşağıda sunulmuştur.

#### **3.4.5. Her Bir İşlevin Göreceli Öneminin Belirlenmesi Evresi**

Bu evrede, pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde ürününün ve/veya hizmetin sahip olacağı her bir işlev değerlendirilmektedir. Örnek uygulama temel alınarak müşterilerden anket ve soru sorma teknikleri yardımıyla ürün fonksiyonlarının önem dereceleri hesaplanmış ve müşterilerin hizmet ürün değerlendirmeler Tablo 5'te sunulmuştur. Bu değerlendirme aşağıdaki puanlama sistemine göre yapılmıştır

Mükemmel: 4 puan, İyi: 3 puan, Orta: 2 puan, Zayıf: 1 puan olarak değerlendirilmiştir.

**Tablo 5: Fonksiyonların Göreceli Ağırlıklarının Hesaplanması**

Fonksiyonlar	Mükemmel	İyi	Orta	Zayıf	Toplam	%
E	4	-	-	-	4	31
K	-	3	-	-	3	23
İ	4	-	-	-	4	31
G	-	-	2	-	2	15
<b>Toplam</b>					13	100

Tablo 5'e göre hizmet ürünün fonksiyonları önemi sırasıyla; Estetik % 31, konfor 23, kullanım kolaylığı % 31 ve güvenlik % 15'tir.

#### **3.4.6. Ürünü Oluşturan Bileşenlerin Maliyetinin Tahmin Edilmesi Evresi**

Burada artı maliyetlerin düşürülmesi için hizmet üretim maliyeti üzerinde değerlendirmeler yapılmıştır.

Hizmet Üretim Maliyeti =  $80 - 28 = 52$  TL'dir. Buradan konaklama bakım ve temizlik, servis ve kahvaltı bölümlerinin toplam maliyetleri ve toplam maliyet içindeki payları aşağıdaki Tablo 6'da gösterilmiştir.

**Tablo 6: Hizmet Ürün Bileşenlerinin Toplam Maliyet İçindeki Payları**

Hizmet Ürününün Parçaları	Hizmet Ürününün Maliyet Tutarı	%
Konaklama Hizmetleri	30	58
Bakım ve Temizlik	10	19
Servisler	8	15
Kahvaltı	4	8
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100</b>

### 3.4.7. Ürün Bileşenlerinin Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi Evresi

Bu safhada ürünün ve/veya hizmetin pazar araştırmalarına dayanarak parça ve fonksiyon ilişkisi karşılaştırılmaktadır. Bu analiz konaklama işletmesinin çalışmasında elde edilen gözlemlerden faydalanılmıştır. Değerlendirme sonucu elde edilen bulgular Tablo 7'deki gibidir.

**Tablo 7: Ürün Bileşenlerinin Fonksiyonlara Göre Yüzdeler Dağılımı**

Hizmet Ürününün Parçaları	Konaklama Hizmetleri	Bakım ve Temizlik	Servisler	Kahvaltı
E	40	10	25	25
K	30	20	25	25
İ	55	15	10	20
G	30	35	15	20

Bu aşamadan sonra hizmet ürün bileşenleri ve fonksiyonlara göre önemlerinin belirlenmesi gerekir. Bu amaçla yapılan analizler sonucu ürün bileşenleri ve fonksiyonlarının önemlerini ifade eden bulgular nispi ağırlıklarına göre Tablo 8'de sunulmuştur.

**Tablo 8: Ürün Bileşenlerinin Fonksiyonlara Göre Yüzdeler Dağılımı**

Ürün Fonksiyonları	Ürün Bileşenleri				
	Fonksiyon Ağırlıkları	Konaklama Hizmetleri	Bakım ve Temizlik	Servisler	Kahvaltı
E	31	0,12	0,03	0,08	0,08
K	23	0,07	0,05	0,06	0,06
İ	31	0,17	0,05	0,03	0,06
G	15	0,04	0,05	0,02	0,03
<b>Toplam</b>	100	40	18	19	23



### 3.4.8. Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması Evresi

Bu evrede, söz konusu iki veri kullanılarak parçaların hedef maliyet endeksi bulunmaktadır. Buna göre söz konusu endeks 1'den büyükse parça ucuz, 1'den küçükse parça pahalı kabul edilir. Endeksin 1 olması en uygun koşul olarak kabul edilir. Bu bilgiler doğrultusunda hizmet ürününün ana bileşenlerine ilişkin hedef maliyet endekslerine ilişkin bulgular Tablo 9'da sunulmuştur.

**Tablo 9: Hizmet Ürün Bileşenlerinin Hedef Maliyet Endeksi**

	<b>Hizmet Ürün Bileşenleri</b>			
	<b>Konaklama Hizmetleri</b>	<b>Bakım ve Temizlik</b>	<b>Servisler</b>	<b>Kahvaltı</b>
Hizmet Ürünü Parça Ağırlığı	40	18	19	23
Hizmet Ürünü Parçaları Maliyet Payları	58	19	15	8
Hedef Maliyet Endeksi	69	95	1.27	2.88
Yapılacak İşlemler	Maliyet Azalt	Maliyet Azalt	Geliştir	Geliştir

Tablo 9'da görüldüğü gibi hizmet ürünü parçalarından en önemlisi olan konaklama hizmetleri ve bakım-temizlik endeksi 1'den küçük olduğu için konaklama-bakım ve temizlik maliyetlerinin düşürülmesi gerektiği, servis ve kahvaltı endekslerinin 1'den büyük olması bu hizmet ürünlerine müşterilerin ilgisini çekecek ve kaliteyi artırıcı özellikler eklenerek iyileştirme yapılabileceğini ortaya çıkarmaktadır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüz dünyasında değişen ve sürekli gelişen ekonomik çevre koşulları, özellikle hızlı teknolojik gelişimin oluşturduğu düşük maliyetli mal ve hizmet üretimi işletmeleri yoğun bir rekabet ortamına sürüklemektedir. Bu rekabet ortamında işletmelerin ayakta kalabilmesi ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi açısından geleneksel maliyet muhasebesi işletmeler için gerekli olan maliyet verilerini karşılayamaz duruma gelmiştir.

Bunlara bağlı olarak işletmeler değişen bu çevrede her alanda kendisine rekabet üstünlüğü sağlayacak ve tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarına en iyi ve en düşük maliyetlerle cevap verecek mal ve hizmetleri üretecek maliyet teknikleri kullanmalıdır. Bu bağlamda işletmelerde stratejik maliyet yönetim aracı olarak kabul edilen hedef maliyetleme ürünlerin, ürün maliyetlerinin pazara ve tüketici istek ve ihtiyaçlarına yönelik olarak planlamasına ve gelecekte oluşabilecek maliyetlerin daha oluşmadan kontrol edilmesini sağlayan bir kontrol sistemi ve maliyet düşürme sistemi olarak görülmektedir.

Tüketici taleplerinin sürekli farklılaşması, artan rekabet ve rekabet baskıları, genellikle düşük fiyat, verimlilik ve yüksek kalite, daha fazla mal ve hizmet çeşitlenmesini zorunlu hale getirmiştir. Tüketici memnuniyeti gibi ön plana çıkan faktörler hedef maliyetlemeyi, geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren, daha doğrusu ileriye dönük ortaya çıkabilecek farklı tüketicilerin çeşitli gereksinimlerine duyarlı ve rekabetçi üstünlükler sağlayan bir maliyet yönetim aracı konumuna getirmiştir.

İnsanların ekonomik ve sosyal refahının her geçen gün daha iyiye gitmesi tüketicilerin ihtiyaç ve isteklerindeki çeşitlilik, hizmet talebindeki kaliteyi arttırmış ve turistik faaliyetlere daha fazla katılımın olmasını sağlamıştır. Aynı zamanda teknoloji ve ulaşımdaki hızlı gelişmeler, hizmet sektöründe modern imkânları sunan hizmet işletmelerinde her geçen gün ciddi artışların olmasına sebep olmuş bu da sektördeki rekabeti şiddetlendirmiş ve işletmelere bir baskı aracı olmuştur.

Uygulama analizinde de görüldüğü gibi piyasada ortalama bir gecelik konaklama satış tutarı Maliyet + Kâr = 80 TL olarak belirlenmiştir. İşletmenin ise toplam maliyeti 66 TL, % 35 kâr ile 23,10 TL kârın da eklenmesiyle bir gecelik 89,10

TL olan konaklama tutarı belirlenen hedef maliyetin üstünde bulunmuştur. Belirlenen hedef maliyete ulaşmak için tablo 9'da görüldüğü gibi konaklama hizmetlerinde hedef maliyet endeksinin  $\% 69 < 1$ , bakım ve temizlik hizmetlerinde hedef maliyet endeksinin  $\% 95 < 1$  olması nedeniyle maliyetlerin düşürülmesi, servis hedef maliyet endeksinin  $\%1,27 > 1$  ve kahvaltı bölümünün de hedef maliyet endeksinin  $\% 2,88 > 1$  olması nedeniyle maliyetlerde iyileştirilmeye gidilmesi gerektiği görülmektedir.

İşletmenin hedef bölgesi öncelikle Safranbolu bölgesi olmakla beraber yurt içinden ve yurt dışından gelen tüm turistler olarak belirlenmiştir. Uzun vadeli satış hedefleri olarak otel de her sezonda tam doluluk oranıyla çalışmak, hedef bölgede hizmet alanında markalaşarak, bölgedeki hizmet sektöründe pazarın belirleyici önemli bir rakibi ve etkeni olmak ayrıca hedeflenen kâr hedeflerine daima ulaşabilmektir. İşletmenin kâr marjı  $\% 35$  olmakla beraber piyasa şartlarına uygun bir kâr marjı olduğu gözlenmiş fakat bazı maliyet unsurlarında yukarıdaki analizlere göre iyileştirmeye gidilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır.

Otel işletmesi, işletme içinde ve dışında bulunan gruplarla beraber çalışma yaparak özellikle maliyet düşürmede işletmenin tüm departmanları arasında bir maliyet bilinci oluşturularak uyum içinde çalışmalıdır.

Maliyet düşürme için yapılan uygulamalar esnasında ürün veya hizmetin pazara zamanında sunulması için fazla zaman harcanmamalıdır. Ürün veya hizmetin pazara geç sunulması bazen çok büyük fırsatların kaçırılmasına neden olabilir.

İşletme hizmet geliştirme amaçlarını kesin ve anlaşılır bir şekilde tanımlayarak müşterilerin hizmet veya üründen tam olarak ne beklediğini ortaya koymalıdır.

İşletme kendini istek ve ihtiyaçlara göre en uygun maliyetle sürekli yenilemeli ve geliştirmelidir. Ayrıca oda fiyatlarını müşterinin istekleri ve ödemek istediği miktara göre ayarlamalı ve maliyet ayarlamalarını müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapmalı.

Bu bağlamda belirlenen maliyet düşürme hedeflerine hedef maliyetlemeyi kullanarak stratejik maliyet olarak daha gerçekçi bir maliyet düşürme düzeyine ulaşabileceği söylenebilir. Maliyet kontrollerini yaparken hizmet bileşenleri arasındaki maliyet dağılımlarını hedef maliyetleme yöntemi süreçlerinin sonucunda ortaya çıkan

analiz sonuçlarına göre yapılmasının işletme açısından daha sağlıklı olacağı söylenebilir.

Sonuç olarak buradaki ana amaç işletmenin kalite standartlarından ödün vermeden pazardaki rekabet gücünü koruması, hizmet ürünleri ile ürün fonksiyonlarını analiz ederek, hem piyasa şartlarına uygun maliyette ve kalitede mal ve hizmet üretmek hem de işletmenin beklediği kâr marjına ulaşmasını sağlamaya çalışmaktır.

Hedef maliyetleme şu ana kadar genellikle sanayi sektöründeki üretim işletmelerinde kullanılmaktaydı. Her işletmenin üretim açısından farklı sektörlerde olabilmelerinin yanında kendine özgü farklı bir yönetim anlayışı bulunmaktadır. Bu çalışmada ise stratejik maliyet yönetim araçlarının en önemlilerinden biri olan hedef maliyetleme sistemini, farklı bir sektör olan hizmet sektöründeki otel işletmesine uygulanmıştır. Bu açıdan hedef maliyetleme sistemini her işletme kendine özgü üretim, yönetim ve organizasyon yapısına uyumlu hale getirip uygulayabilecekleri görülmüştür.

## KAYNAKLAR

**Acar, F. (2005). Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü Ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması.** Bursa: Uludağ Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe – Finansman Bilim Dalı.

**Akbulut, H. ve Alpkan, S. (2011). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme: Bir Otel İşletmesinde Uygulama.** Karabük: Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. S.2.

**Akdoğan, N. (2000). Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları.** Ankara: Gazi Kitabevi.

**Aksoylu, A., Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme.** Kayseri: Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F., Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:11.

**Alagöz, A. ve Ceran, Y. (2006). Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management).** Konya: Selçuk üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 15.

**Alkan, A.T. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Kompen PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması.** Konya: Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Dalı.

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

**Altınbay, A. (2006). Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması.** Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:16.

**Altunay, M. A. (2007). Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması.** Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Awawdeh, W.M.A ve Sharairi, J.A.A.(2012).The Relationship Between Target Costing And Competitive Advantage Of Jordanian Private Universities.** International Journal Of Business And Management.

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

**Bursal, N. ve Ercan, Y. (1987). Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama.** Genişletilmiş İkinci Baskı. İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayın No:52. Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:4

**Can, A.V. (2006). Maliyet Muhasebesi.** Sakarya: Sakarya Kitabevi.

**Capuşneanu, S. ve Brıcıu, S. (2011). Analysis Of The Possibility To Organize The Management Accounting Through The Target Costing (TC)Method In The Romanian Entities.** Analysis Of The Possibility To Organize The Management Accounting. Theoretical And Applied Economics.

**Coşkun, A. (2008). Hedef Maliyetleme Ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma.** Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**Coşkun, A. (2002–2003). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme.** Akademik Araştırmalar Dergisi. S. 15.

**Çetin, M.A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması.** Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü . İşletme Anabilim Dalı.

**Çetinkaya, Z. (2008). Stratejik Maliyet Yönetimi.** Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Didin, S. ve Köroğlu, Ç. ( 2008 ). Konaklama İşletmelerinin Satışlar-Maliyetler Bakımından Rekabet Edebilme Durumu Ve Gelecekte Beklentileri.** Zonguldak: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt: 4. S. 7.

**Dönmez A., Arıcı A., Kutluk F.A. (2011). Antalya'daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü Ve Fiyatlandırma Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma.** Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. 3/1.

**Ersoy, A. ve Cengiz, E. (2010). A Literature Review Of Target Costing In Ssci And Scisearch-Expanded Indexes.** Journal Of Yasar University. İzmir: Yaşar Üniversitesi.

**Gençoğlu, İ. (2006). Beyaz Et Ürünleri Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.** Sakarya: Sakarya Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Enstitü Anabilim Dalı: İşletme. Enstitü Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman

**Gersil, A. (2006). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yasam Seyri Maliyet Yönteminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması.** Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Gersil, A. (2007). Üretim Sistemleri ve Teknolojideki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri.** Ankara: Ankara Üniversitesi. Siyasal Bilgiler Fakültesi.

**Güzeldere, A.T. (2007). Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama.** Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Bilim Dalı.

**Hamood, H. H., Normah, O., Suzana, S. (2011). Target Costing Practices: A Review Of Literature.** Asia-Pacific Management Accounting Journal.

**Ho, Y.C. ve Lin, C.H. ( 2009 ) . A QFD-, concurrent engineering-, and target costing-based methodology for ODM companies to formulate RFQS.** Journal of Manufacturing Technology Management Vol. 20 No. 8, pp. 1119-1146.

**Haşaoğlu, U. (2011). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme.** Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Ana Bilim Dalı.

**Kabaklı, S. (2007). Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Gelişmeler.** Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

**Kalkancı, N. (2008). Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımı, Yöneticilerin Eğitimi Ve Bir İşletmede Uygulama.** Ankara: Gazi Üniversitesi. Eğitim Bilimleri Enstitüsü. Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı.

**Karakaya, M. (2004). Maliyet Muhasebesi.** Ankara: Gazi Kitabevi.

**Karakaya, M. (2006). Maliyet Muhasebesi.** Ankara: Tutubay Yayınları.

**Karaman, D. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği.** Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Kartal A., Sevim A.,Gündüz H.E.(2007). Maliyet Muhasebesi.** Eskişehir: Anadolu üniversitesi Yayınları, 5.baskı.

**Kartal, A. ve Bozok, M.S. (2011). Çağdaş İşletme Çevrelerinde Maliyet Yönetimi.** Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi, C. XIII. S:I.

**Kaya, N. (1996). Çimento Sanayinde Mamul Maliyetlerine Etki Eden Faktörler, Kamu Özel Sektör Karşılaştırılması.** Erzurum: Atatürk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Kaygusuz, S.Y. (2011). Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi.** Business and Economics Research Journal. Volume.2 Number. 4.

**Kaynar, B. (2005). Termal Turizm İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Afyon İlinde Bir Uygulama.** Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Koçsoy, M. (2008). Hedef Maliyetleme ve Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanması.** Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Koşan, L. Ve Geçgin, E. (2011). Müşteri Beklentisi Ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi Ve Örnek Bir Uygulama.** Mali Çözüm Dergisi. İstanbul: İSMMMO

**Koşan, L. (2007). Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama.** Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.



**Kutay, N. ve Akaya, G.C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı olarak Hedef Maliyetleme. D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi. C. 15. S. 2.**

**Monden, Y. ve Hamada, K.(1991) Target Costing And Kaizen Costing İn Japanese Automobile Companies. Journal Of Management Accounting Research.**

**Nubin, S. ( 2006 ). Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği. İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme ABD. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.**

**Öndeş, T., Ardıç, M., Öztürk, A., Kayacan, B. (2010) . Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği. Üçüncü Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi, Cilt:1**

**Örnek, A.Ş. (2003). Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. C:5. S:2.**

**Raja, J.B.ve Talha, M. (2010 ). Role Of Supply Chain Management İn Target Costing. Journal of Modern Accounting and Auditing, ISSN 1548-6583, USA,July, Vol.6, No.7.**

**Rena, B.E. (2010). Maliyet Yönetimi Tekniklerinin Ve Uygulamalarının Tedarik Zinciri Açısından Değerlendirilmesi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 9 Sayı: 17.**

**Savaş, O. (2003). Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma. Kayseri: Erciyes Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. S. 20.**

**Savcı, M. (1999). Maliyet Muhasebesine Giriş. Rize: Akademi Yayınevi.**

**Saygıner, S. (2007). Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliği. İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme ABD. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.**

**Şen, L.M.( 2008). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi'nin Otel İşletmelerinde Uygulanması. Sakarya: Sakarya Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Turizm İşletmeciliği Dalı.**

**Terzi, S. (2006). Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Yeni Üretim Yöntemleri Çerçevesinde, Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Analizi,**

**Değerlendirilmesi Ve Raporlanması.** İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

**Titiz, İ. ve Çetin, C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler Ve Stratejik Maliyet Yönetimi.** Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. İktisadi ve idari bilimler fakültesi. C.5. S.2.

**Toraman, A. (2010). Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyet Hesaplaması. SDÜ Araştırma ve Uygulama Hastanesi Uygulaması.** Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kazan Maliyetleme.** D.E.Ü.İ.İ.B.F., Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1.

**Uğurlu, E. (2010). Faaliyete Dayalı Maliyetleme Ve Faaliyet Analizi: Tekstil Sektöründe Bir Uygulama.** Adana: Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Uman, S. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bankacılık Sektöründe Uygulanabilirliği.** İstanbul: Maltepe Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Uslu, S. (1985). Maliyet Muhasebesi.** Ankara: Çözüm Yayıncılık Eğitim Girişimleri ve Danışmanlık A.Ş. No:1.

**Usta, Ö. (1995). Türkiye Ekonomisinde Turizmin Genel Olarak Önemi.** Turizm. İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi.

**Yağmurlu, N. (2009). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama.** Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Yazıcı, N. (2007). Maliyet Yönetim Sistemlerinin Türk Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücüne Etkisinin İncelenmesi.** Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

**Yazıcı, T. (2007). Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri, (Yaklaşımları) İlişkileri, Marmara Üniversitesi.** İstanbul: Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

**Yılmaz, A. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama.** İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

**Yılmaz, B., Ay, M., Alagöz, A. (2005). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü Ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Arastırma.** V. Ulusal Üretim Arastırmaları Sempozyumu. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.

**Yılmaz, R. ve Baral, G. ( 2009 ). İşletme Karlılığını Arttırmada Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ( Target Costing As A Strategic Cost Management Tool For Increasing Company Profitability ).** Uluslararası Beşinci Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu. Konya: Selçuk Üniversitesi, Kadınhanı Faik İçil Meslek Yüksek Okulu.

**Yükçü, S. (1999).Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak: Hedef Maliyetleme.** Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:1,

**Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları.** Konya: Konya Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.12.

**Zengin, Y. ve Ada, E. (2010). Cost Management Through Product Design: Target Costing Approach. Research Article. International.** Journal Of Production Research. İzmir:University Of Economics. Department Of Business Administration.

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html> adresinden 01.05.2012 tarihinde erişilmiştir.

[http://www.ktbyatirimisletmeler.gov.tr/TR\\_9869/turizm-geliri-ve-gideri-gsmh-ve-gsyih-ihracat-ve-ithala-.html](http://www.ktbyatirimisletmeler.gov.tr/TR_9869/turizm-geliri-ve-gideri-gsmh-ve-gsyih-ihracat-ve-ithala-.html) adresinden 09.05.2012 tarihinde erişildi.

<http://www.safranbolu.gov.tr/default.asp> adresinden 09.05.2012 tarihinde erişildi.

<http://www.bensafranboluyum.com/karabuk-safranbolu/2011-yili-turist-istatistikleri-belli-oldu-h8690.html> adresinden 09.05.2012 tarihinde erişildi.

## **ÖZGEÇMİŞ**

Selahattin ALPKAN 1979 Batman İli Kozluk İlçesi doğumludur. İlk ve orta öğrenimini Kozluk ilçesinde tamamlamıştır. Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümü'nden 2006 yılında mezun olmuştur. Karabük İlinin Eskipazar ilçesinde, Eskipazar Çok Programlı Lisesi'ne 2007 yılında Muhasebe ve Finansman Öğretmeni olarak atanmış olup halen görevini sürdürmektedir. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda 2010 yılı güz döneminde başladığı yüksek lisans öğrenimini sürdürmektedir.