

## ÖZET

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

Bu çalışma ile yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi üzerinde doğurduğu etkiler üzerine değinilerek, Maliyet Yönetimi ve Stratejik Maliyet Yönetimi sistemlerinin, Stratejik Maliyet Yönetimi enstrümanı olan Hedef Maliyetleme’nin teorik bazda incelenmesi amaçlanılmaktadır. Ayrıca, Kayseri ilinde mobilya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üzerinde yapılan bir anket çalışması ile Hedef Maliyetleme’nin mobilya sektöründe uygulanabilirliğinin tespiti de amaçlanmaktadır. Uygulamadan elde edilen verilerin değerlendirilmesinde SPSS–10 (Statistical Package For Social Science) paket programından yararlanılarak frekans analizleri yapılmıştır. Yapılan çalışmanın sonuçlarından göre bazı sorunlara rağmen Hedef Maliyetlemenin mobilya sektöründe uygulanabileceği anlaşılmaktadır. Özellikle işletmelerin ileri üretim ve yönetim teknolojilerinden yararlanmaları ve yöneticilerin bu yöntem konusunda bilgilendirilmeleri bu süreci hızlandıracaktır.

## **ABSTRACT**

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

In this study, the effects of economic and technological changes on costing and management accounting are discussed and in the light of the discussion, an important strategic cost management instrument, Target Costing methodology is overviewed theoretically. In addition, a survey of furniture manufacturers in Kayseri Region, the applicability of Target Costing methodology on furniture manufacturing industry is analyzed by using SPSS-10 (Statistical Package for Social Sciences-10) software. Results of the study show that, despite of some problems, Target Costing methodology can be used in furniture manufacturing industry.

## ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişim alanında yaşanan hızlı teknolojik değişim üretim alanında yeni bir ortamın oluşmasına neden olmuştur. Bu yeni ortam geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesini yöneticinin karar vermede ihtiyaç duyduğu “gerekli, yeterli ve zamanlı” bilgiyi sunmada yetersiz bırakmıştır. Ayrıca, maliyet unsurlarının bileşiminde meydana gelen değişim, maliyet dağıtım sorunlarının artması, teknolojik ve rekabet baskısını ortaya çıkardığı yoğun maliyet baskısı, işletmeleri maliyet oluşumunun geri planındaki nedenleri analiz etmeye ve maliyetleri oluşumundan önce kaynağında etkilemeye, maliyet yönetimine zorlamıştır.

Küresel rekabet ortamında, işletmelerin belirli bir kar elde etmeleri şartıyla maliyetleri yöneterek müşterilere cazip bir fiyattan mal ve hizmet sunmaları gerekmektedir. Bunun için “maliyet+kar=fiyat” felsefesi yerine, “fiyat-kar=maliyet” felsefesi egemen kılınarak üstün rekabet gücü sağlanması gerekmektedir. Burada amaç satış fiyatını artırmak yerine, maliyetleri azaltarak karlılığı artırmaktır. Çünkü, küresel dünya pazarlarında fiyatı satıcılar değil alıcılar yani, müşteriler belirlemekte olup, her zaman müşterilerin alabilecekleri fiyattan ve kalitede ürünler sunan işletmeler karlarını maksimize edebilecektir. Maliyetlerin azaltılması çabası doğrultusunda ise maliyet yönetimine büyük önem vermeye başlanmıştır. Bu bağlamda, gerçek bir maliyet yönetiminin sağlanması için çeşitli yaklaşımlar ortaya çıkmış ve tartışılmaya başlanmıştır. Küresel rekabet ortamında daha sağlıklı mal ve hizmet maliyetleri hesaplamayı, karar almayı ve etkin kaynak kullanımını amaçlayan bu yaklaşımlardan biri de 1970’li yıllarda Japon işletmeleri tarafından geliştirilen ve Stratejik Maliyet Yönetimi enstrümanı olan Hedef Maliyetlemedir.

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

Son olarak, öncelikle tez çalışmamda tez danışmanlığımı yapan, bilimsel olarak yardım ve katkılarını esirgemeyen hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Yunus CERAN’a, özellikle yetişmeme, eğitimime ve öğrenimime katkıları olan başta aileme, ilkokul, ortaokul ve

lise öğretmenlerime, başta değerli Hocam Prof. Dr. Alparslan PEKER olmak üzere üniversite, yüksek lisans ders hocalarıma, çalışmamın anket kısmını hazırlanmasında ve değerlendirilmesinde yardımcı olan Sayın Doç. Dr. Zeki DOĞAN, Yrd. Doç. Dr. Hasan BÜLBÜL ve Ar. Gör. Yüksel AVCILAR hocalarıma sonsuz teşekkür ederim.

Niğde, 2006

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	i
ABSTRACT .....	ii
ÖNSÖZ .....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
EKLER LİSTESİ .....	xvii
SEMBOLLER VE KISALTMALAR LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TEKNOLOJİK VE EKONOMİK GELİŞMELERİN MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİNE ETKİLERİ

1.1. DEĞİŞİMİN GENEL ETKİLERİ.....	5
1.1.1.Yapısal Değişiklikler .....	6
1.1.1.1. Tüketici Odaklı Üretim Süreçleri .....	6
1.1.1.2. Maliyet Dağıtım Anahtarları .....	9
1.1.1.3. Esnek Üretim Sistemleri.....	10
1.1.1.4. Tam Zamanında Üretim Sistemi .....	13
1.1.1.5. Toplam Kalite Yönetimi.....	14
1.1.1.6. Küreselleşme .....	17
1.1.2. Teknolojik Değişmeler .....	18
1.1.2.1. Üretim Yöntemleri.....	20
1.1.2.2. Ofis Otomasyon Sistemleri.....	24
1.1.2.3. Uzman Sistemler .....	25
1.1.2.4.Yönetim Bilgi Sistemleri.....	27

**1.2. ÜRETİM TEKNOLOJİLERİNDEKİ DEĞİŞMELERİN MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİNE ETKİSİ..... 28**

**1.2.1. Maliyet Unsurlarının Bileşiminde Meydana Gelen Değişim ..... 28**

**1.2.2. Teknolojik Gelişmelerin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemlerine Etkileri..... 33**

**İKİNCİ BÖLÜM**

**MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ VE  
STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ**

**2.1. MALİYET DÜŞÜNCESİ VE MALİYET KAVRAMI ..... 41**

**2.2. GENEL OLARAK MALİYET YÖNETİMİ ..... 45**

**2.2.1. Maliyet Yönetim Kavramı ..... 45**

**2.2.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar..... 47**

**2.3. MALİYET YÖNETİMİ SİSTEMİ ..... 49**

**2.3.1. Genel Açıklamalar ..... 49**

**2.3.2. Maliyet Yönetimi Sisteminin Amaçları ..... 51**

**2.3.3. Maliyet Yönetimi Sisteminin Yararları..... 53**

**2.3.4. Maliyet Muhasebesi Sisteminden Maliyet Yönetimi Sistemine  
Gelişim ..... 55**

**2.3.5. Maliyet Yönetim Sisteminin Veri Yapısı..... 58**

**2.3.6. Maliyet Yönetim Sisteminin Dayandığı Temel İlkeler ..... 59**

**2.3.6.1. Maliyet İlkeleri ..... 59**

**2.3.6.2. Performans Ölçümleme İlkeleri..... 60**

**2.3.6.2. Yatırım Yönetimi İlkeleri ..... 61**

**2.4. STRATEJİK YÖNETİM..... 61**

2.4.1. Strateji Kavramı .....	61
2.4.2. Stratejik Yönetimin Tanımı.....	63
2.4.3. Stratejik Yönetimin Unsurları .....	64
2.4.4. Stratejik Yönetimin Özellikleri.....	66
<b>2.5. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ .....</b>	<b>67</b>
2.5.1. Stratejik Maliyet Yönetimi – Kavramsal Yapı .....	67
2.5.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Amacı .....	69
2.5.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri.....	70
<b>2.6. STATEJİK MALİYET YÖNETİMİ İLE GELENEKSEL YÖNETİM MUHASEBESİ MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>71</b>
<b>2.7. MALİYET YÖNETİMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE GELİŞİM .....</b>	<b>72</b>
<b>2.8. STRATEJİK KONTROL SİSTEMLERİ.....</b>	<b>76</b>
2.8.1. Rekabet Aracı Olarak Kalite.....	76
2.8.2. Rekabet Aracı Olarak Zaman .....	77
2.8.3. Rekabet Aracı Olarak Maliyet.....	79
<b>2.9. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN ANAHTAR KONULARI.....</b>	<b>80</b>
2.9.1. Değerler Zinciri Analizi .....	80
2.9.2. Stratejik Konum Analizi.....	82
2.9.3. Maliyet Etkenleri Analizi.....	84
<b>2.10. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN ENSTRÜMANLARI .....</b>	<b>86</b>

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ**

<b>3.1. GENEL BAKIŞ.....</b>	<b>89</b>
<b>3.2. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI VE KAPSAMI .....</b>	<b>90</b>
<b>3.3. HEDEF MALİYETLEMENİN ORTAYA ÇIKMA NEDENLERİ.....</b>	<b>94</b>
<b>3.4. HEDEF MALİYETLEMENİN AMAÇLARI.....</b>	<b>96</b>
<b>3.5. HEDEF MALİYETLEMENİN ÖZELLİKLERİ.....</b>	<b>96</b>
<b>3.6. HEDEF MALİYETLEMENİN YÖNETİM MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ.....</b>	<b>97</b>
<b>3.7. HEDEF MALİYETLEMENİN TEMEL İLKELERİ.....</b>	<b>98</b>
<b>3.7.1. Fiyata Göre Maliyetleme.....</b>	<b>99</b>
<b>3.7.2. Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma .....</b>	<b>99</b>
<b>3.7.3. Tasarıma Önem Verme.....</b>	<b>100</b>
<b>3.7.4. Geniş Kapsamlı Katılım.....</b>	<b>102</b>
<b>3.7.5. Yaşam Dönemince Maliyet Azaltma.....</b>	<b>102</b>
<b>3.7.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme.....</b>	<b>103</b>
<b>3.8. HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI VE AŞAMALARI .....</b>	<b>103</b>
<b>3.9. GELENEKSEL MALİYETLEME YÖNTEMİ İLE HEDEF MALİYETLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>108</b>
<b>3.10. HEDEF MALİYET SAPTAMA YÖNTEMLERİ.....</b>	<b>111</b>
<b>3.10.1. Çıkarma Yöntemi .....</b>	<b>113</b>



3.10.2. Toplama Yöntemi .....	114
3.10.3. Kombinasyon Yöntemi.....	116
<b>3.11. HEDEF MALİYETLEMİYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....</b>	<b>117</b>
3.11.1. Ürün Yapısı .....	118
3.11.2. Müşteri Türü.....	119
3.11.3. Taşeronlar ve Parça Tedarikçileri.....	119
3.11.4. Özel Ürün ve Durum Analizi.....	119
<b>3.12. HEDEF MALİYETLEMENİN YARARLARI.....</b>	<b>120</b>
<b>3.13. HEDEF MALİYETLEMENİN İŞLETMELERDE KULLANILMASI DURUMUNDA KARŞILAŞILABİLECEK PROBLEMLER.....</b>	<b>120</b>
<b>3.14. HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARI KOŞULLARI.....</b>	<b>121</b>
<b>3.15. HEDEF MALİYETLEME İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAY .....</b>	<b>123</b>
3.15.1. Çalar Saat Örneği.....	123
3.15.2. Yeni Bir Otomobil Geliştirme Örneği .....	129

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN MOBİLYA SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLİRLİĞİNE İLİŞKİN YAPILAN ARAŞTIRMA VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

<b>4.1 TÜRKİYE’DEKİ MOBİLYA SEKTÖRÜNÜN BUGÜNKÜ DURUMU.....</b>	<b>132</b>
4.1.1. Genel Açıklama.....	132
4.1.2. Sektörün Gelişimi ve Yoğunlaştığı Bölgeler.....	134
4.1.3. Türkiye’nin Dış Ticareti .....	138

4.1.3.1. İhracat .....	138
4.1.3.2. İthalat .....	141
<b>4.2. HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN MOBİLYA SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLİRLİĞİNE İLŞKİN KAYSERİ İLİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA .....</b>	<b>144</b>
<b>4.2.1. Araştırmanın Amacı.....</b>	<b>144</b>
<b>4.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları .....</b>	<b>145</b>
<b>4.2.3. Araştırmanın Modeli.....</b>	<b>146</b>
<b>4.2.4. Araştırmanın Yöntemi .....</b>	<b>146</b>
4.2.4.1. Örneklerin Seçimi.....	146
4.2.4.2. Verilerin Toplanması.....	146
4.2.4.3. Soruların Niteliği .....	147
<b>4.2.5. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....</b>	<b>147</b>
4.2.5.1. İşletmede Çalışan Personel Sayısının Dağılımı .....	148
4.2.5.2. İşletmelerde Uygulanmakta Olan Üretim Şeklinin Dağılımı .....	148
4.2.5.3. İşletmelerde Kullanılan İleri Üretim Teknoloji ve Yaklaşımlarının Dağılımı .....	149
4.2.5.4. Teknolojik Gelişmeler Sonucu Maliyet Unsurlarının Bileşiminde Ortaya Çıkan Değişimin Dağılımı .....	155
4.2.5.5. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Kullanım Sıklık Düzeylerinin Dağılımı .....	158
4.2.5.6. İşletmelerde Uygulanmakta Olan Maliyetleme Sistemlerinin Dağılımı .....	159
4.2.5.7. İşletmelerin Yeni Ürün Üretmeden Önce Müşteri veya Pazar Analiz Yapma Durumlarının Dağılımı .....	160
4.2.5.8. İşletmelerin Müşteri Veya Pazar Analizinde Araştırdıkları Faktörlerin Dağılımı .....	161

4.2.5.9. İşletmelerce Üretilen Ürünlerin Satış Fiyatını Belirleme Şekillerinin Dağılımı .....	163
4.2.5.10. İşletmelerce Üretilen Yeni Ürün Maliyetinin Belirlenme Zamanının Dağılımı.....	166
4.2.5.11. İşletmelerin Yeni Ürün Geliştirme Sürecine Tedarikçilerin Dâhil Etme Durumlarının Dağılımı.....	167
4.2.5.12. İşletmelerin Yeni Ürün Geliştirme Sürecine Ürünlerini Satan Bayilerini Dahil Etme Durumlarının Dağılımı.....	169
4.2.5.13. İşletmelerde Ürün Tasarımı İle Eşzamanlı Olarak Üretim Süreçlerinin Tasarımının Yapılma Durumunun Dağılımı.....	170
4.2.5.14. İşletmelerde Yeni veya Mevcut Ürünlerle İlgili Maliyet Düşürme Çalışmalarının Yapılma Durumunun Dağılımı .....	171
4.2.5.15. İşletmelerde Maliyet Düşürme Çalışmalarının Gerçekleştirildiği Aşamaların Dağılımı .....	172
4.2.5.16. İşletmelerce Yapılan Maliyet Düşürme Çalışmalarının Sebeplerinin Dağılımı.....	172
4.2.5.17. İşletmelerde Maliyet Düşürülmesinden Sorumlu Olan Bölümlerin Dağılımı.....	174
4.2.5.18. İşletme Yöneticilerinin Hedef Maliyetleme Yöntemi İle İlgili Yargılara Katılma Derecelerinin Dağılımı .....	175
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>184</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>190</b>
<b>EK 1:.....</b>	<b>199</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>204</b>

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.1.</b> Üretim Sitemlerindeki Değişmelerin Maliyet Muhasebesi Sistemine Etkileri .....	27
<b>Tablo 1.2.</b> Yeni Üretim Ortamlarında Direkt ve Endirekt Maliyetler .....	39
<b>Tablo 2.1.</b> Maliyet Yönetimi ve Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Hareket Noktaları Karşılaştırması .....	57
<b>Tablo 2.2.</b> Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve SMY Modellerinin Karşılaştırılması.....	72
<b>Tablo 3.1.</b> Maliyet Artı Yöntemi ile Hedef Maliyetleme Arasındaki Farklar .....	111
<b>Tablo 3.2.</b> Hedef Maliyetin Oluşturulması .....	129
<b>Tablo 3.3.</b> Çalar Saat Fonksiyonları ve Ağırlıkları.....	124
<b>Tablo 3.4.</b> Çalar Saat Ana Parçaları ve Fonksiyonların Karşılaştırılması .....	125
<b>Tablo 3.5.</b> Çalar Saat Ana Parçalarının Fonksiyonlarına Göre Önemi .....	126
<b>Tablo 3.6.</b> Parçaların Göreli Önemleri İle Maliyet Paylarının Karşılaştırılması .....	127
<b>Tablo 3.7.</b> Hedef Maliyetin Oluşturulması .....	129
<b>Tablo 4.1.</b> Ahşap Mobilya Sektöründe İşletmelerin Şehirlere Dağılımı (PS: Personel Sayısı) .....	135
<b>Tablo 4.2.</b> Metal Mobilya Sektöründe İşletmelerin Şehirlere Dağılımı (PS: Personel Sayısı) .....	136
<b>Tablo 4.3.</b> Ülkelere Göre Mobilya İhracatı (Değer: 1000 ABD Doları).....	140
<b>Tablo 4.4.</b> Ülkelere Göre Mobilya İthalatı (Değer: 1000 ABD Doları ).....	142
<b>Tablo 4.5.</b> İşletmelerin Kullandığı İleri Üretim Teknoloji ve Yaklaşımlarının Kullanım Düzeyine Göre Dağılımı.....	150
<b>Tablo 4.6.</b> Teknolojik Gelişmeler Sonucu Maliyet Unsurlarının Bileşiminde Ortaya Çıkan Değişimin Dağılımı .....	156
<b>Tablo 4.7.</b> Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Kullanım Sıklık Düzeylerinin Dağılımı .....	158
<b>Tablo 4.8.</b> İşletmelerin Yeni Ürün Üretmeden Önce Müşteri ve Pazar Analizi Yapma Durumlarının Dağılımı.....	161
<b>Tablo 4.9.</b> İşletmelerin Müşteri veya Pazar Analizinde Araştırdıkları Faktörlerin Dağılımı .....	162

<b>Tablo 4.10.</b> İşletmelerce Üretilen Ürünlerin Satış Fiyatını Belirleme Şekillerinin Dağılımı.....	164
<b>Tablo 4.11.</b> Türkiye Mobilya Sektöründe Yeni Bir Ürünün Üretimi Yapılmadan Önce Satış Fiyatını Dolayısıyla Maliyetini Belirlemek Olanaklıdır Yargısına Katılma Derecelerinin Dağılımı.....	165
<b>Tablo 4.12.</b> İşletmelerin Tedarikçilerle İlgilenme Amaçlarının Dağılımı .....	168
<b>Tablo 4.13.</b> İşletmelerde Ürün Tasarımı İle Eşzamanlı Olarak Üretim Süreçlerinin Tasarımının Yapılma Durumunun Dağılımı .....	170
<b>Tablo 4.14.</b> İşletmelerde Maliyet Düşürme Çalışmalarının Gerçekleştirildiği Aşamalarının Dağılımı .....	172
<b>Tablo 4.15.</b> İşletmelerce Yapılan Maliyet Düşürme Çalışmalarının Sebeplerinin Dağılımı.....	173
<b>Tablo 4.16.</b> İşletmelerde Maliyet Düşürülmesinden Sorumlu Olan Bölümlerin Dağılımı.....	174
<b>Tablo 4.17.</b> İşletme Yöneticilerinin Hedef Maliyetleme Yöntemi İle İlgili Yargılara Katılma Derecelerinin Dağılımı .....	176
<b>Tablo 4.18.</b> Mamulün Satış Fiyatını Belirlerken Müşterilerce Arzulanan Fiyata Önem Veren İşletmelerin “Hedef Maliyetlemede Fiyata Göre Maliyetleme İlkesi Geçerlidir” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı.....	179
<b>Tablo 4.19.</b> Yeni Bir Mamulün Maliyetini Tasarım ve Geliştirme Safhasında Belirleyen İşletmelerin “Hedef Maliyetleme Mamul Tasarımı ve Geliştirme Üzerinde Yoğunlaşmaktadır” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı .....	180
<b>Tablo 4.20.</b> Yeni Mamul Geliştirme Sürecine (veya Ekibine) Tedarikçileri Dahil Eden İşletmelerin “Hedef Maliyetleme Satıcılardan Dağıtıcılara ve Müşteri Hizmetleri Sunanlara Kadar Değerler Zincirinin Bütün Üyeleriyle İlgilenmektedir” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı.....	181
<b>Tablo 4.21.</b> Yeni Mamul Geliştirme Sürecine (veya Ekibine) Bayileri Dahil Eden İşletmelerin “Hedef Maliyetleme Satıcılardan Dağıtıcılara ve Müşteri Hizmetleri Sunanlara Kadar Değerler Zincirinin Bütün Üyeleriyle İlgilenmektedir” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı .....	182

<b>Tablo 4.22.</b> Mamul Tasarımı İle Eşzamanlı Olarak Üretim Süreçlerinin Tasarımını Yapan İşletmelerin “Hedef Maliyetleme Mamul Tasarımı ve Geliştirme Üzerinde Yoğunlaşmaktadır” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı .....	183
--	-----

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Geleneksel Ürün Tasarım ve Geliştirme Süreci.....	8
Şekil 1.2. Tüketici Odaklı Ürün Tasarım ve Geliştirme Süreci .....	9
Şekil 1.3. Tüketici Tercihlerindeki Değişmeler .....	11
Şekil 1.4. TKY'nin Sistem Olarak Görünümü.....	16
Şekil 1.5. BTÜ'in Alt Birimleri .....	22
Şekil 1.6. Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Tam Maliyet Yaklaşımında Bir Ürünün Maliyetini Oluşturan Unsurlar .....	29
Şekil 1.7. Ürün Maliyet Unsurlarının Bileşimindeki Değişim.....	32
Şekil 2.1. Stratejik Yönetimin Unsurları.....	65
Şekil 2.2. Kalite, Maliyet ve Zaman Üçlüsü .....	76
Şekil 2.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Enstrümanları.....	87
Şekil 3.1. Bir Mamul veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü .....	92
Şekil 3.2. Hedef Maliyetleme ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki İlişki .....	98
Şekil 3.3. Üretim Maliyetleri Öncesi ve Üretim Maliyetleri Arasındaki İlişki .....	100
Şekil 3.4. Mühendisliğe İlişkin Değişkenlerin Karşılaştırılması.....	101
Şekil 3.5. Alman Makine Endüstrisinde HM'nin Uygulanma Biçimi .....	107
Şekil 3.6. Geleneksel Amerikan Maliyet Azaltma Süreci ile Japon Maliyet Azaltma Sürecinin Karşılaştırılması.....	109
Şekil 3.7. Hedef Maliyet Kontrol Diyagramı .....	128
Şekil 4.1. İşletmelerde Çalışan Personel Sayısının Dağılımı .....	148
Şekil 4.2. İşletmelerde Uygulanmakta Olan Üretim Şeklinin Dağılımı.....	149
Şekil 4.3. Teknolojik Gelişmeler Sonucu Maliyet Unsurlarının Bileşiminde Ortaya Çıkan Değişimin Dağılımı.....	157
Şekil 4.4. İşletmelerde Uygulanmakta Olan Maliyetleme Sistemlerinin Dağılımı .....	160
Şekil 4.5. İşletmelerce Üretilen Yeni Ürünün Maliyetinin Belirlenme Zamanının Dağılımı.....	166
Şekil 4.6. İşletmelerin Yeni Ürün Geliştirme Sürecine Tedarikçileri Dâhil Etme Durumlarının Dağılımı.....	167
Şekil 4.7. İşletmelerin Yeni Ürün Geliştirme Sürecine Ürünlerini Satan Bayilerini Dahil Etme Durumlarının Dağılımı.....	170

**Şekil 4.8.** İşletmelerde Yeni Veya Mevcut Ürünlerle İlgili Maliyet

Düşürme Çalışmalarının Yapılma Durumunun Dağılımı.....171



## **EKLER LİSTESİ**

**EK 1: Hedef Maliyetlemenin Mobilya Sektöründe Uygulanabilirliği Anketi..... 199**

## SEMBOLLER VE KISALTMALAR LİSTESİ

Çok yazarlı eserlerde ilk yazardan sonrakiler	vd.
ve benzeri/ve benzerleri	vb.
Maliyet Yönetimi	MY
Maliyet Yönetim Sistemi	MYS
Stratejik Maliyet Yönetimi	SMY
Geleneksel Maliyet Muhasebesi	GMM
Hedef Maliyetleme	HM
Direk İlk Madde Malzeme Giderleri	DİMMG
Direkt İşçilik Giderleri	DİG
Genel Üretim Giderleri	GÜG
Esnek Üretim Sistemleri	EÜS
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	FTM
Toplam Kalite Yönetimi	TKY
Tam Zamanında Üretim	TZÜ
Bilgisayarla Tümüleşik Üretim	BTÜ
Malzeme İhtiyaç Planlama	MİP
Ofis Otomasyon Sistemleri	OOS
Uzman Sistemleri	US
Yönetim Bilgi Sistemleri	YBS
İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi	İGEME

## GİRİŞ

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

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

Ürün fiyatının müşteriler için en önemli satın alma kriterlerinden biri olması ve geleneksel maliyet muhasebesi ve fiyat hesaplamasının bugünkü alıcı pazarları için yeterli olamaması nedeniyle maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi gerekmiştir. Maliyet muhasebesinde stratejiye yönelim ve strateji belirleme, maliyet önderliği stratejisi için destek sağlamaktadır. Zira maliyet sorunları da çoğunlukla stratejik nedenlerle vardır. Maliyet muhasebesinin genişlemesi, maliyet yönetiminin stratejik yararlarıyla stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleriyle olan ilişkilerinden elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejileriyle ilgili olarak, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve

nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyiyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren Stratejik Maliyet Yönetimi kavramı geliştirilmiştir.

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

Günümüzde her geçen gün uygulaması yaygınlaşan ve etkin bir maliyet yönetim aracı olan Hedef Maliyetleme 1970'li yıllarda Toyota tarafından geliştirilen ve halen pek çok Japon ve batılı işletmelerce uygulanmakta olan ve Japon yazarlar tarafından literatüre kazandırılan bir kavramdır. Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını savunan Hedef Maliyetleme Yöntemi, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerinin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir.

20. yüzyılın ikinci yarısında Japon bilim adamları tarafından geliştirilen Hedef Maliyetleme işletmelere maliyete dayalı rekabet stratejileri geliştirmelerine olanak sağlamaktadır. Günümüz piyasa koşulları işletmeleri daha fazla kar sağlayarak faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için maliyetlerin düşürülmesi üzerine yoğunlaşmaya zorlamaktadır. Geleneksel maliyetlemede üretilecek ürünün maliyeti ancak, tasarım ve geliştirme aşamasından sonra belli olurken, Hedef Maliyetlemede maliyetler daha AR-GE ve tasarım aşamasında belli olmaktadır. Yani, Hedef Maliyetlemede ürünün maliyeti pazardan gelen verilere dayanılarak müşteriye memnun edecek düzeyde belirlemeye imkan sağlamaktadır. Yalnız üretilmesi düşünülen ürünün maliyeti belirlendikten sonra

bu maliyet rakamları sınırlarında üretilecek ürünün tasarımı yapılır. Bu ise işletmelere istikrarlı maliyet ve fiyatlama politikaları yürüterek devamlı rekabet edebilme şansı tanımaktadır.

Bu çalışma ile geleneksel maliyet muhasebesinin küresel rekabet ortamında ürün ve hizmet maliyetlerinin belirlenmesinde yetersizliklerinin ortaya konulması, yeni bir maliyetleme yaklaşımı olarak Hedef Maliyetlemenin (Target Costing) teorik olarak incelenmesi ve mobilya sektöründe uygulanabilirliğinin araştırılması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde teknolojik ve ekonomik değişmelerin genel etkileri, daha sonra ise maliyet ve yönetim muhasebesi üzerindeki etkileri açıklanmıştır. Bölümde değişimin genel etkileri yapısal ve teknolojik değişmeler olmak üzere iki ana başlık altında ele alınmıştır. Yapısal değişmelerde, Maliyet Dağıtım Anahtarları, Esnek Üretim Sistemi, Tam Zamanında Üretim Sistemi, Toplam Kalite Yönetimi ve Küreselleşme gibi konulara açıklık getirilmiştir. Teknolojik değişmelerde ise Yeni Üretim Yöntemleri, Uzman Sistemler, Ofis Otomasyon Sistemleri ve Yönetim Bilgi Sistemleri ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü Maliyet Yönetim Sistemi ve Stratejik Maliyet Yönetimi olmak üzere iki ana başlıktan oluşmaktadır.

Maliyet Yönetim Sistemi başlığı altında ilk önce maliyet düşüncesi ve maliyet kavramı açıklanmıştır. Daha sonra ise Maliyet Yönetimi kavramı ve ilgili olduğu alanlar, Maliyet Yönetim Sisteminin tanımı, amaçları, işletmelere sağladığı yararlar, veri yapısı ve dayandığı temel ilkeler ele alınarak açıklanmıştır. Ayrıca, geleneksel maliyet muhasebesinden maliyet yönetim sistemine gelişim de incelenmiştir.

Stratejik Maliyet Yönetimi başlığı altında ise ilk önce strateji ve stratejik yönetim kavramları, stratejik yönetimin unsurları ve özellikleri açıklanmış, daha sonra ise stratejik maliyet yönetiminin kavramsal yapısı, tanımı, amacı, özellikleri ele alınmıştır. Burada ayrıca maliyet yönetimi ile stratejik maliyet yönetiminin karşılaştırılması yapılarak, maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine doğru gelişim incelenmiştir. Son kısımda ise Stratejik Kontrol Sistemlerini oluşturan Rekabet Aracı

Olarak Kalite, Zaman ve Maliyet konuları ile stratejik maliyet yönetiminin anahtar konularını oluşturan Değerler Zinciri, Stratejik Konum ve Maliyet Etkenleri Analizi Konularına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde Stratejik Maliyet Yönetiminin ana enstrümanlarından olan Hedef Maliyetleme yöntemi geniş bir şekilde ele alınmıştır. Bu bölümde Hedef Maliyetleme kavramı ve kapsamı, kullanım nedenleri, amaçları, özellikleri, yönetim muhasebesi ile ilişkisi, temel ilkeleri, uygulaması ve aşamaları, geleneksel maliyetleme yöntemi ile karşılaştırılması, hedef maliyet saptama yöntemleri, Hedef Maliyetlemeyi etkileyen faktörler, Hedef Maliyetlemenin yararları, işletmelerde kullanılması durumunda karşılaşılabilecek problemler ve başarı koşulları ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde Türkiye Mobilya Sektörünün bugünkü durumu incelendikten sonra sonuncu Hedef Maliyetlemenin Mobilya Sektöründe uygulanabilirliği ile ilgili anket uygulamasının sonuçlarına yer verilmiştir. Bu bölümde Kayseri Organize Sanayi Bölgesinde Mobilya Sektöründe faaliyet gösteren işletmelere uygulanan anket çalışmasının sonuçları değerlendirilmiştir. En son kısımda ise araştırmadan elde edilen verilere dayanılarak sonuç ve öneriler sunulmuştur.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **TEKNOLOJİK VE EKONOMİK GELİŞMELERİN MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİNE ETKİLERİ**

### **1.1. DEĞİŞİMİN GENEL ETKİLERİ**

Yeni bir yüzyıla girerken dünya, zaman ve mekan farkını ortadan kaldıran bilgi oto yolları ile giderek artan oranda online (şeffaf) küresel düzen içine girmektedir. Küresel düzen dünyanın herhangi bir yerinde olup bitene ilgi duyan ve bundan etkilenen dünya vatandaşları yaratmaktadır. Bölgesel özelliklerin yanı sıra evrensel doğrular gelişme göstererek, kültürler üstü yeni bir dünya düzeni oluşturmaktadır. Değişim yaratıcılık, farklı olmak, öncülük yapmak, vizyon geliştirmek, müşteri ile bütünleşmek, bilgiden sinerji yaratmak, yakınlaşmak, esnek olmak, işbirliklerine açılmak, ekosisteme duyarlı olmak ve panik olmadan krizle başa çıkabilecek yöntemler geliştirmek vb. gibi evrensel eğilimlerin 21. yüzyılda herkesi, her kurumu ve özellikle her işletmeyi etkileyeceği açıktır. Bu durum yüzyılın iş dünyasında rekabette sürdürülebilir üstünlük sağlamak, işletmeleri öncü ve başkalarına göre fark yaratan stratejiler geliştirmeye zorlamaktadır (Düren, 1999: 18).

Dünyadaki son yirmi yıl içinde gelişen sosyal olaylar gerek ekonomik, gerekse teknolojik alanlarda önemli, değişimler yaratmıştır. Ekonomik alandaki en önemli değişimin merkezi planlama anlayışının yerini serbest pazar ekonomisine bırakması olduğu görülmektedir. Bu durum kapalı ülke ekonomisinin uluslararası ekonomik ilişkilere yönelmesine neden olmuştur. Böylece, dünya para ve sermaye piyasaları ortak bir finans piyasası haline dönüşmüş olup, girişimcilerin her yerde iş yapabileceği uluslararası rekabete açık küreselleşmiş bir ekonomik ortam doğmuştur (Erdoğan, 2001: 536).

Ekonomik alandaki bu değişim teknolojinin ilerlemesi dolayısıyla üretimde kullanılan teknolojinin gelişmesine de neden olmuştur. Teknolojik gelişmeler işletmelerde daha önceleri el emeği ile yapılabilen birçok işlemin bilgisayar kontrolü makineler ve robotlarla daha kaliteli bir şekilde yapılmasına olanak sağlamıştır. Bugün işletmelerin yoğun rekabet ortamında üretim ve satış faaliyetlerini sürdürmekte olduğu görülmektedir. Alıcıların üretim işletmelerinden; kaliteli, güvenilir mal ve hizmet, hızlı dağıtım kanalları talep etmesi sonucu, yüksek kalite, düşük stok, otomasyon, esnek üretim, teknolojik bilgi kullanımı ile yeni bir üretim ortamı oluşmuştur. Ayrıca uluslararası rekabet işletmelerin ileri üretim teknolojileri kullanmasını gündeme getirmekte, yeni üretim ortamları da maliyet muhasebesinde değişiklikler yaratmaktadır (Erdoğan, 2001: 536).

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ileri üretim teknolojilerini içeren birçok sorunla karşı karşıyadır. Maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinde karşılaşılan başlıca sorunlar yapısal değişiklikler ve teknolojik değişiklikler olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 28).

### **1.1.1.Yapısal Değişiklikler**

Yapısal değişikliklerden kastedilen; yeni çalışma şekilleri, iş uygulamaları ve maliyet ve yönetim muhasebesinde olması muhtemel gelişmelerden dolayı ortaya çıkan değişikliklerdir. Bunlar; tüketici odaklı üretim süreçleri, maliyet dağıtım anahtarı, esnek üretim sistemleri, JİT üretim, kaliteye önem verilmesi (Toplam Kalite Yönetimi) ve küreselleşme olup, sırasıyla incelenecektir (Karcıoğlu, 2000: 28).

#### **1.1.1.1. Tüketici Odaklı Üretim Süreçleri**

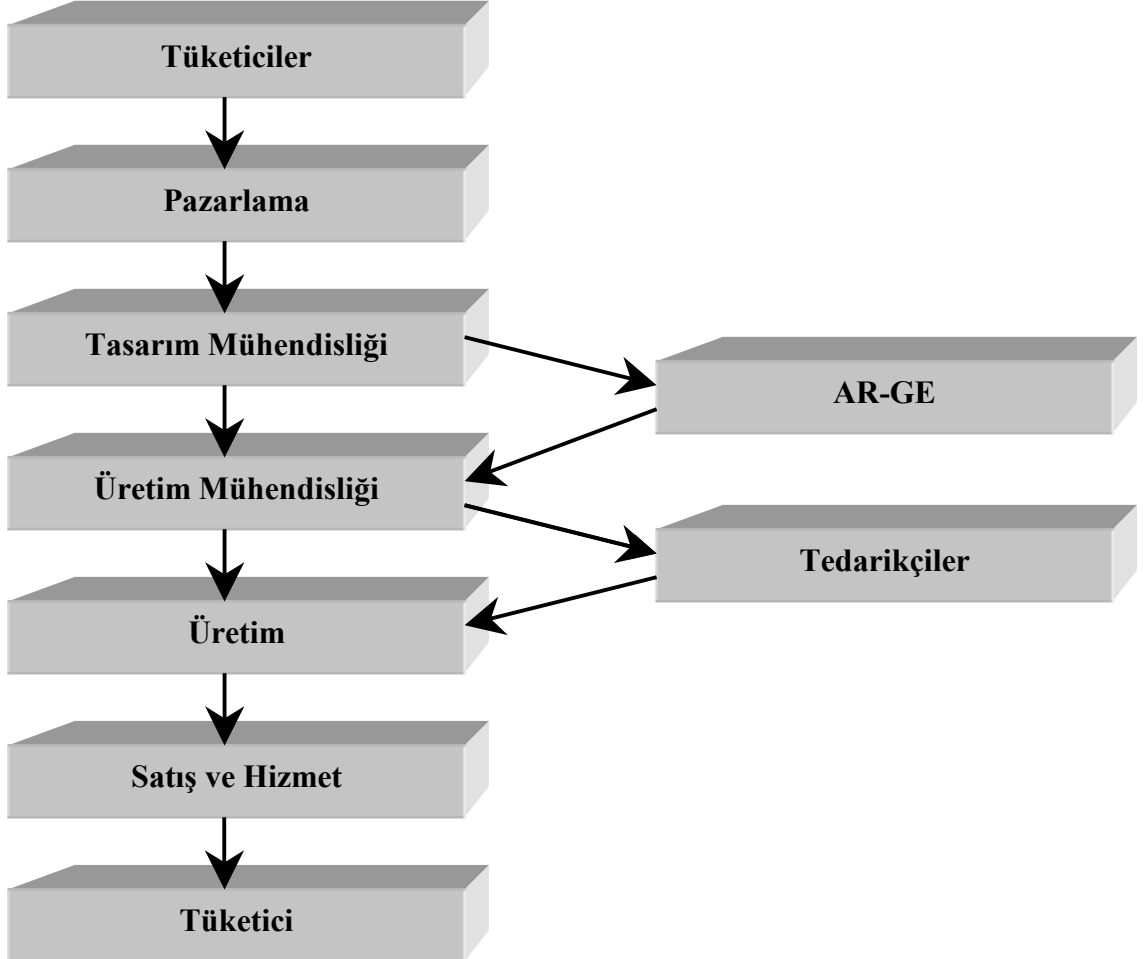
Ürünlerin tasarımı ve üretiminde ülkemizdeki işletmeler de dahil olmak üzere, birçok batılı işletme, geleneksel üretim sürecini kullanmaktadır. Şekil 1.1.'de gösterildiği gibi, geleneksel üretim süreci; birbirini izleyen ve biri sonuçlanmadan diğerine geçilmeyen aşamalardan meydana gelmektedir. Bu yaklaşımda, ürün geliştirme çabaları pazarlama bölümünce başlatılmakta, pazarlama bölümü ürünün fonksiyonlarını, özelliklerini ve tahmini maliyetini belirlemektedir. Tasarım mühendisleri ürünün bir prototipini



tasarım yapmakta ve arzulanan ürün özellikleriyle ilgili ayrıntılı dokümanları hazırlamaktadır. Bu spesifikasyonlar üretim mühendisleri tarafından ürünü üretebilmek için kullanılacak makinelerin, araç-gereçlerin geliştirilmesinde ve tasarımılanmasında kullanılmaktadır. Daha sonra, üretim bölümü ürünü üretmekte ve son olarak da, ürün satış, dağıtım ve servis ile ilgili grupların sorumluluğunda pazara sunulmaktadır.

Bu yaklaşım, etkin olmayan, zaman kaybına yol açan ve pahalı bir yaklaşımdır. Fiyatlar maliyet-artı yöntemine göre belirlenmekte, ürünün nihai fiyatı, ancak, ürün pazara sunuş aşamasına geldiğinde belirlenebilmekte, tüketicinin sesine çok geç kulak verilmekte ve mühendisler ile pazarlamacılar arasındaki işbirliği minimum düzeyde gerçekleşmektedir (Aksoylu ve Dursun 2001: 359).

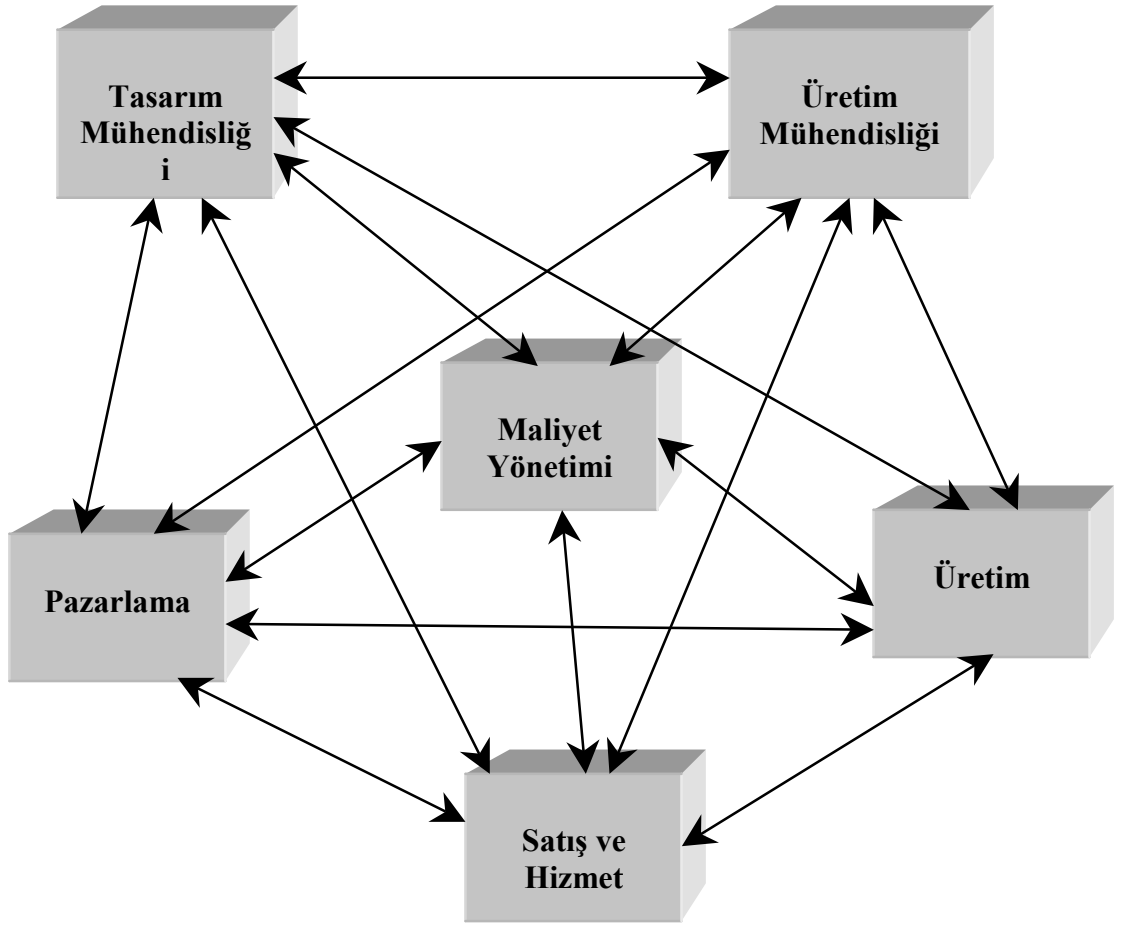
Sonuç olarak, geleneksel üretim süreci, tüketici gereksinimlerini karşılamayan, yanlış fiyatlandırılmış ürünlere ve önemli miktarlarda satış ve kâr kayıplarına yol açabilen bir yaklaşımdır.



**Kaynak:** (Aksoylu ve Dursun, 2001: 359).

**Şekil 1.1.** Geleneksel Ürün Tasarım ve Geliştirme Süreci

Rekabetçi üstünlük kazanmak amacıyla, her geçen gün artan sayıda işletme, Şekil 1.2.'de de görüldüğü gibi, problemleri tanımlamak, çözmek ve fırsatlardan yararlanabilmek için eş zamanlı olarak ve birbiriyle etkileşim içerisinde çalışan fonksiyonel grupları içeren bir ürün tasarım ve geliştirme sürecini kullanmaya yönelmektedir. Bu sistemin kritik özelliği, üretim aşamasından, satış sonrası hizmet aşamasına kadar tüm aşamalarda maliyetleri en aza indirme üzerinde odaklaşmasıdır. Planlama ve tasarım aşamasında tüm maliyetler, Hedef Maliyetleme yöntemiyle önceden belirlenmektedir. İleride detaylı bir şekilde ele alınacak bu maliyetleme yöntemiyle, ürün henüz tasarım aşamasındayken hedef fiyat, kâr marjı ve hedef maliyet belirlendiği için, işletmelerin satış veya kâr kaybı ile karşı karşıya kalma riskleri en aza indirilmektedir (Aksoylu ve Dursun 2001: 361).



**Kaynak:** (Aksoylu ve Dursun, 2001: 359).

**Şekil 1.2.** Tüketici Odaklı Ürün Tasarım ve Geliştirme Süreci

#### 1.1.1.2. Maliyet Dağıtım Anahtarları

Literatürde maliyet ve yönetim muhasebesi anlayışı üzerine birçok değişiklikler önerilmiştir. Bu önerilerin birçoğunda önceden belirlenen Genel Üretim Giderlerinin (GÜG) hesaplanmasında kullanılan değişkenleri ifade eden maliyet dağıtım anahtarı veya üretim ayırıcıları üzerinde durulmaktadır. Geleneksel durumda, direkt işçilik saatleri bir maliyet dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır. Kullanmanın ölçüsü ise, ürün maliyetinin çoğunun işçilik ve buna bağlı maliyetlerden oluşmasıdır. Bununla beraber bugün birçok işletme için bu geçerli olmamaktadır. Fabrika otomasyonunda yaygınlığın artmasından dolayı, işçilik maliyetleri ürün maliyetinin çok küçük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu durumda, maliyet dağıtım anahtarı olarak makine saatleri kullanılmalıdır. Ancak, makine saatlerinin dışında kullanılabilecek maliyet dağıtım

anahtarları; parça sayısı, satıcı sayısı, işçi sayısı ve kullanılan alan vb. anahtarlar (ölçüler) olabilir (Karcıoğlu, 2000: 28).

GÜG'nin ürünlere yüklenmesinde yaşanan sorunları ortadan kaldırmak amacıyla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) sistemi geliştirilmiştir.

FTM siteminde faaliyetlerin maliyetleri, söz konusu faaliyetlerle tüketilen kaynaklar ile elde edilen ürünlerin izlenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanılarak, maliyetlerin tahmininde doğru değerlendirmeler yapılarak başarılı olmaktadır. Bu itibarla, maliyet dağıtım anahtarı işletme kaynaklarını tüketen herhangi bir faaliyetle ilgili olan olay olmaktadır. İşletmelerde icra edilen faaliyetlerin sayısı oldukça fazla olduğundan her bir faaliyet için ayrı ve farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanmak maliyet etkinliği açısından uygun olmayabilir. Bu nedenle, herhangi bir ürün veya hizmet için gruplandırılan bütün faaliyetlerin maliyetlerini izlemek için birçok faaliyetin bir tek dağıtım anahtarı içerisinde gruplandırılması gerekmektedir. Örneğin, her bir adım hareket, gruplama, sıralama ve kısımlara ayırmayı ifade eden bir tek maliyet dağıtım anahtarı ile ilişkili olabilir. Aynı zamanda, gruplandırılan bu faaliyetlerle ve tüketilen kaynaklarla ilişkisini daha iyi yansıtan tesis etme saati gibi diğer bir maliyet dağıtım anahtarı da kullanılabilir.

Maliyetleri belirleyen etmenler olarak da nitelendirilen “cost driver”, yani maliyet dağıtım anahtarları teknolojik gelişmelerin maliyet ve yönetim muhasebesinde meydana getirdiği en önemli yapısal değişikliktir (Karcıoğlu, 2000: 30).

#### 1.1.1.3. Esnek Üretim Sistemleri - EÜS

Günümüzde pazarın yapısı, türleri ve üretilen malların özellikleri tüketiciler tarafından belirlenmektedir. Tüketiciler sürekli olarak yeni ve farklı ürünler istemekte ve bu durum talepte hem esneklik hem de dalgalanma oluşturmaktadır. Böylece üretimde hız ve esneklik ön plana çıkmaktadır. İşletmelerin bu talepleri karşılayabilmeleri ancak yeni üretim teknolojilerine uyum sağlamalarıyla mümkün olabilecektir. Aşağıdaki Şekil 1.3.'de üretim sistemlerindeki gelişmelere bağlı olarak tüketici tercihlerindeki değişimler gösterilmektedir (Gönen ve Çelik, 2004: 135).

1960'lı Yıllar	1970'li Yıllar	1980'li Yıllar	1990'lı Yıllar
Etkinlik	Etkinlik + Kalite	Etkinlik + Kalite + Esneklik	Etkinlik + Kalite + Esneklik + Yenilik

**Kaynak:** (Gönen ve Çelik, 2004: 135).

**Şekil 1.3.** Tüketici Tercihlerindeki Değişmeler

Yukarıdaki şekilde; tüketici tercihlerindeki değişimlerin, dönemler itibariyle etkinlik, kalite, esneklik ve yenilik kriterleri göz önüne alınarak gerçekleştiği görülmektedir. Bu değişimlerin gerekçesi olarak; teknolojik değişimin hızlı bir şekilde olması, rekabetin artması, ekonomik koşullarda yaşanan gelişmeler ve bunun sonucunda işletmecilik ilkelerinde görülen değişimler ifade edilmektedir. Tüketici davranışları analiz edildiğinde, onların istek ve beklentilerini ancak maksimum tatmin veya memnuniyet sağlayabilecek ürün veya ürünlerle karşılanabileceği rahatlıkla görülebilecektir. Başka bir ifade ile tüketiciler veya alıcılar işletme faaliyetlerinin planlanması ve uygulanmasında belirleyiciliği en fazla olan faktörlerden biri haline gelmişlerdir (Gönen ve Çelik, 2004: 135).

Bu durumda işletmelerin talepteki değişimleri dikkate alarak üretimde esneklik sağlamak suretiyle rekabet etmeleri zorunlu hale gelmiştir. Söz konusu ihtiyaçla ortaya çıkan Esnek Üretim Sistemleri, yani FMS (Flexible Manufacturing Systems), çok sayıda farklı ürün üretebilen bir makine veya diğer aletler grubudur. EÜS, denetleyici bir bilgisayar, otomatik takım tezgahları ve otomatik malzeme taşıma sistemlerini kapsayan, takımlar ve taşıma donanımlarının, istenilen özelliklere uygun, farklı parçaların yüzlercesini üretmek için bilgisayar talimatlarıyla yönlendirilen üretim sistemleridir. EÜS'nin temel niteliği daha dar bir ürün zincirine karşı "bir ürün ailesi"

oluşturma özelliğine sahip olmasıdır. Örneğin, Pensilvanya'daki General Elektrik fabrikasında çok farklı boyutlardaki dizel motorlar, yeni araçlar veya sistemler geliştirmeden de aynı otomatik üretim hattında üretilebilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 30).

EÜS, bir bilgisayar kontrollü üretim sistemidir. İşletmelerde yapılmakta olan, üretim planlanmasında muhasebeye katkıları en üst düzeyde olmaktadır. Zaten günümüzde işletmelerde yapılan plan hazırlıkları planlamadan daha önemli hale gelmiştir (Mc. Evoy 1998: 45).

Tipik bir EÜS'nin özellikleri şu şekilde sıralanmaktadır (Pekmezçi ve Demireli, 2005: 133–134):

- Ürün çeşidinin çok olduğu işletmelerde uygulanmaktadır,
- Aynı gruptan olup ancak farklılık gösteren parçaları üretmek amacı ile kullanılmaktadır,
- Genel amaçlı makine-teçhizat içermektedir,
- Ürün, yarı mamul ve hammaddeler otomatik taşıyıcılar ve otomatik taşıma bantları ile hareket ettirilmektedir,
- Üretimi kontrol eden bir ana bilgisayar vardır. Hammaddenin fabrikaya girişinden ürün haline gelerek çıkışına kadar tüm işlemler otomasyona dayalı olarak bilgisayarlar aracılığı ile gerçekleştirilmektedir (Tavukçuoğlu, 2002).
- Farklı parçaların üretilmesi tezgâhlar üzerinde otomatik sistemler aracılığı ile yapılacak olan değişikliklerle olanaklı kılınmaktadır,
- EÜS'de işçi müdahalesi minimum seviyeye indirilmiş ve belli bir süre insan müdahalesine gerek kalmadan çalışabilmektedir,
- Bir dizi farklı parçaların üretiminde kullanılacak esnek tezgâhlarla donatılmış olan bir EÜS'de üretim esnasında ön hazırlık süreleri ihmal edilebilir düzeyde olmaktadır (Üreten, 1991: 307).

Özetle, EÜS üretim faktörlerini hızlı bir şekilde üretime ve daha sonra da pazardaki tüketicilere ulaştırmak amacıyla, otomatik makinelerden oluşan ve bir üretimden diğerine geçmek için yeniden programlanabilen bir üretim sistemidir. Bu sistemde bir çeşit mal üretiminden sonra makineler çabuk bir şekilde farklı bir ürün üretmek için yeniden düzenlenebilmektedir. EÜS bunu yapmak için robotları ve benzer

teknolojileri kullanmaktadır. Aynı zamanda bir bilgisayar sistemi, üretim safhasını yönetir ve kontrol etmektedir. EÜS'nin avantajı uzun makine kurma (setup) zamanı olmaksızın çok sayıda farklı ürün üretebilme yeteneğine sahip olmasıdır (Karcioğlu, 2000: 31).

#### 1.1.1.4. Tam Zamanında Üretim Sistemi -TZÜ

TZÜ sistemi, ilk olarak Japonya'da Toyota firması tarafından kullanılmış ve oldukça başarılı sonuçlar elde edilmiştir. TZÜ sistemi az sayıda birçok değişik tipteki otomobilin aynı üretim işlemiyle üretilmek istenmesi ihtiyacından doğmuştur. Bu fikri ortaya atan Taiichi Ohno tarafından TZÜ, bir üretim sistemi olarak isimlendirilmekte olup, diğer Japon firmaları tarafından da benimsenerek yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Yükçü, 1999: 769).

TZÜ, bir çalışma felsefesidir. Ana fikri; ürünlerin sadece gerekli olduğu zamanlarda, müşteriler sipariş ettiğinde üretilmesidir. İşletme sadece müşterinin siparişini karşılamak için üretim yapmaktadır. Bu felsefe hammadde alımına da uygulanabilmektedir. Bu durumda hammaddenin sadece gerektiğinde ve yeteri kadar temin edilmesi söz konusu olmaktadır. TZÜ'nün avantajları, kullanılan hammadde miktarının, işçilik zamanlarının ve üretilen ürün stoklarının, fire ve hurda miktarının azalması ve daha kısa üretim süresidir. Bu sistem yaklaşık olarak şöyle işlemektedir: hammadde üretim için tam zamanında tedarikçiden işletmeye gelmekte (pratikte işletme bir miktar hammadde stoku bulundurur, fakat çok küçük miktarda), böylece üretim işlemi başlamakta ve hammaddeler işlenmeye alınmaktadır. Montaj hattı boyunca her bir işçi kendine ait işi yapmakta ve ürün olacak madde, bir sonraki işçi işlemeye hazır olduğunda montaj hattında ileriye doğru hareket etmektedir. Maliyetleri düşürmesinin yanısıra, üretimin tüm aşamalarında israfın ortadan kaldırılmasını amaçlayan TZÜ sistemini uygulayabilmek için aşağıda belirtilen hedeflerin gerçekleştirilmesi gereklidir (Papatya, 1997: 202):

- Miktar ve çeşit açısından talepteki günlük ve aylık dalgalanmalara sistemin adaptasyonunu sağlamak üzere, **kalite kontrol fonksiyonunun** geliştirilmesi,
- Her sürecin, sonraki süreçlere sadece hatasız parçaları göndermesini sağlamak üzere, **kalite güvence sisteminin** kurulması,

- Sistemin insan kaynağını kullanarak, maliyet düşürme hedefine ulaşmasını sağlamak üzere, insana saygının egemen olduğu bir **örgüt kültürünün** oluşturulması.

Ayrıca TZÜ sisteminde temel felsefeye ulaşabilmek için, öncelikle bu hedeflerin birbirleriyle olan ilişkileri de göz önüne alınarak gerçekleştirilmesi ve tedarik kaynaklarından kaliteli ilk madde ve yarı ürün sağlamak gerekmektedir (Papatya, 1997: 202)

TZÜ sisteminin başarısı, sistemin yapısal unsurlarının kendini tekrar eden bir üretim ortamında dengeli bir iş yükü sağlayabilecek şekilde ilave üretime bağlanmaktadır. Dolayısıyla sonuçta TZÜ sistemi, üretim programlarının ayrıntılı özellikleri stratejik işletme yönetimine ve maliyet muhasebesine farklı sorumluluklar getirmektedir. Bu nedenle TZÜ sistemini kullanan işletmelerde maliyet azaltımı, planlama, kontrol gibi kavramlara daha fazla yer verilmektedir (Hacırüstemoğlu, 1995: 327).

TZÜ sistemi; IBM, Hewlett-Packard, General Motors ve General Electric gibi dev firmaların da aralarında bulunduğu birçok işletme tarafından kullanılmaktadır. Bu işletmeler yukarıda açıklanan düşüncenin farklı varyasyonlarını kullanarak kendi sahalarında ilerleme kaydetmişlerdir (Karcıoğlu, 2000: 32 ).

#### 1.1.1.5. Toplam Kalite Yönetimi

Müşteri odaklı bir yaklaşım olan Toplam Kalite Yönetimi (TKY), organizasyondaki tüm çalışmaları bu doğrultuda yönlendirmeyi amaçlamaktadır. Bununla birlikte işletme çalışanlarını iç müşteri olarak görmekte ve beklentilerinin karşılanmasını hedeflemektedir. Bu durum müşterilerin ihtiyaçlarının tam olarak yerine getirilmesinde olumlu bir etkileşim sağlamaktadır (Aydoğan, 2004: 133)

TKY’de hedef, “İlk defada doğruyu yapmaktır”. Bu nedenle istenilen kalite seviyesine ulaşmak için gerekli çalışmalar tasarım aşamasından başlamakta, üretim, satış ve satış sonrası hizmetlere kadar devam etmektedir. Kalitenin daha da geliştirilebilmesi için arayış devam etmekte ve sürekli gelişme anlayışı referans alınmaktadır (Şimşek, 2000:



51).

Kalite üzerinde yoğunlaşma, ürün tasarımı, satıcılarla ilişkiler, personel eğitimi ve makine kullanım ve idamesi konularında temel değişiklikleri gerektirmektedir. Ayrıca bu yönlendirme, işletmenin ölçüm sistemlerini de kapsayacak şekilde geniş tutulmalıdır. İşte bu çerçevede gelişen bir yaklaşım olarak, TKY, günümüz rekabet ortamında işletme başarısı için ön koşul olarak tanımlanır hale gelmiştir (Hacırüstenoğlu ve Şakrak, 2002: 14).

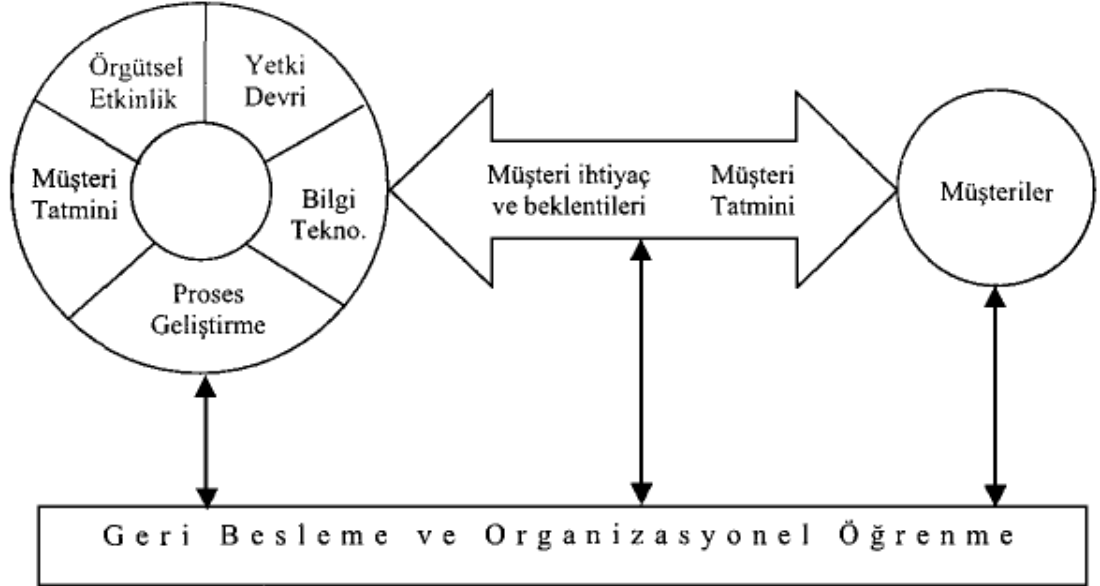
TKY; “müşteri tarafından tanımlanan kaliteye öncelik verilerek, kuruluşun ürün ve hizmetleri yanında, yönetimin de kalitesini ve verimliliğini artırmayı hedefleyen bir çalışma ya da yönetim uygulaması” şeklinde tanımlanmaktadır (Akal, 1995: 11).

İşletmeyi bir bütün olarak ele alan ve insan merkezli yönetim tarzı olan TKY’de, kaliteden sadece kalite çemberinde çalışanlar değil, organizasyonun her yerinde çalışanlar sorumlu olmaktadır. Müşteri beklentilerini her şeyin üstünde tutan ve müşteri tarafından tarif edilen kaliteye, tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ürün ve hizmet bünyesinde oluşturan bir yönetim şekli olmaktadır (Halis, 2000: 91).

Değişen pazarlara kolayca adaptasyon sağlayan esnek üretim sistemlerinin devreye sokulmasına ek olarak firmalar, topyekûn müşteri tatminine ulaşmada sürekli iyileşme süreci olarak, TKY’yi kullanmaktadır. TKY’nin amacı, üretim hattının sonunda çıktılarının kontrolünü beklemek ya da kabul edilebilir tolerans sınırları içinde kalmak için uğraşmak yerine, tüm kayıpları (israfı) ortadan kaldırmaktır. Hata oranları, üretim kesintilerindeki sıklık, hatasız tamamlanan ürün oranları, müşterilerce bildirilen hata oranları ve sıklığı hususlarındaki veriler işletmenin kalite geliştirme programının hayati bölümlerini oluşturması gerekmektedir. Aksi takdirde, kalite değişimlerinin maliyetler ve pazar payı üzerindeki etkileri çok geç ve yönetime yardımcı olmaktan uzak bir düzeyde ortaya çıkacaktır (Hacırüstenoğlu ve Şakrak, 2002: 14).

Şekil 1.4. TKY’nin sistem olarak görünümünü ifade etmektedir. Burada TKY’de müşteriler ile örgütün iç dinamikleri arasında olması gereken iletişim anlatılmaktadır. Müşteri ihtiyaç ve beklentilerinin tatmini geri besleme sistemi ile sağlanmakta ve bu ise

örgütsel öğrenmeyi oluşturmaktadır (Aydoğan, 2004: 134).



**Kaynak:** (Aydoğan, 2004: 134).

**Şekil 1.4.** TKY'nin Sistem Olarak Görünümü

Bir işletmenin ekonomik hayatını sürdürebilmesi için kalitenin sürekli olarak iyileştirilmesi ve maliyet tasarrufu gerekli bulunmaktadır. Bu yaklaşım, etkin kaynak kullanımı ile küresel rekabet ortamında başarılı olabilmek amaçları arasındaki yakın bağlantıyı açıkça ortaya koymaktadır. Bir yandan, her üretim aşamasında etkin kaynak kullanımıyla maliyetlerin düşürülmesine çalışılırken; öte yandan ürün kalitesini yükseltmek (ve amacı sürekli iyileştirme olarak koymak) suretiyle işletmenin kârlılığının artırılmasına çalışılmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 15).

TKY uygulamalarındaki başarı faktörlerini yazarlar farklı başlıklar altında değerlendirirler de, ortak beş özellikten bahsetmek mümkündür. Liderlik, müşteri odaklılık, çalışanların eğitimi, çalışanların katılımı, sürekli gelişme ve iyileşme (Şimşek, 1996: 103).

#### 1.1.1.6. Küreselleşme

Küreselleşme ve uluslararasılaşma dünyadaki ekonomik değişim olgularından birisi

olup, tüm dünya işletmeleri gelişmiş endüstriler gerçeği ile öldürücü bir rekabet ortamında yaşamsal bir maliyet ve yenilik baskısı altına girmiş bulunmaktadır. Bu durumda; yalın yönetim, esnek üretim, iş ortaklığı (joint venture), TZÜ, işletme birleşimleri gibi yeni yaklaşım ve yöntemler ortaya çıkmıştır (Bilginoğlu, 1995: 75).

Bir zamanlar ABD'deki yöneticiler, dünyanın geri kalanını dikkate almadan, alacakları kararların ABD'deki firmaları nasıl etkileyeceğini düşünürlerdi. Yöneticiler artık küresel pazar ortamının kendi işletmelerini ne derece etkileyeceğini genel olarak görmeyi faydalı saymaktadırlar. Açıktır ki, her işletme küresel ölçekte değildir, ancak her işletmedeki her bir yönetici uluslararası pazar ve rekabet potansiyelini değerlendirmek için bir karar vermek zorundadır. Çünkü dış güçlerin oldukça fazla sayıda olması kendi işini gittikçe artan oranda etkileyecektir. Yönetim muhasebesi de dahil olmak üzere yönetim uygulamaları üzerinde Japon etkisi hakkında yapılan medyatik takip ve yazılan yazılar, ABD işletmelerini ve yöneticilerini etkilemeye devam edecek olan uluslararası üretim ve dış pazarların küresel etkileriyle karşılaştırıldığında oldukça küçük kalmaktadır. Örneğin, 1992'de AET'nin (bugünkü adıyla Avrupa Birliği'nin) sergilediği durum dünyanın geri kalan kısmına göre daha meydan okuyucudur. AET 31 Aralık 1992 tarihi itibarıyla üye ülkeler arasında sınır ve engelleri planlamış ve bugün bunu gerçekleştirmiştir. 300 milyon kişilik bir ekonomik birlik oluşturmayı hedefleyen topluluk, bugün ekonomik birliğin yanısıra siyasi bir birlik (Avrupa Birliği) oluşturmuştur. Bu durumda, daha önceleri kendini Avrupa'da tesis edemeyen ABD işletmeleri bu pazardan uzak kalmak durumunda mı kalacaktır? ABD firmalarının kendilerini Avrupa'nın farklı ortamına uydurmalarının fayda ve maliyetleri neler olacaktır? Bu ve benzeri soruların cevapları, sadece hem stratejik durumun hem de yönetim muhasebesinin tam olarak anlaşılmasıyla verilebilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 37).

Bu küreselleşme sorunları yeni kavram ve metotlar gerektirmeksizin daha ziyade, geçerliliği kanıtlanmış kavram ve teknikleri bu ortama uygulayacak bir yönetim muhasebesini gerektirmektedir. Küreselleşmiş pazarda işletmenin ait olmadığı ülkeye göre metotlarını şekillendirmesi için yönetim muhasebesine ihtiyaç duymaktadır. Örneğin, Pepsico şirketi, Sovyetler Birliği şimdiki adıyla Rusya ile bir anlaşmaya girip girmemeyi düşündüğünde, zayıf bir para değerine sahip olmasından dolayı alışılmış

sermaye bütçelemesi prosedürlerini yeniden düzenlemek zorundaydı ve bu yüzden bir takas düzenlemesini istedi. Diğer bir deyişle, Pepsico bu anlaşmadan dolayı herhangi bir nakit girişi elde edemiyordu. Bunun yerine votka ve havyar gibi Sovyet mallarını aldı. Pepsico şirketi bu malları satacak ve bunların satışından bir nakit elde edecekti (ya da bunları kendisi tüketecekti). Önemli olan şudur; Pepsico şirketi, net şimdiki değeri hesaplamadan önce Rusya'dan alacağı malları değerlemek zorundaydı. Burada anlatılan kavram ve metotlar değişmezken, yönetim muhasebecileri küresel durumlarda ticari amaçları uygulamada esnek olma ihtiyacı hissetmektedirler (Karcıoğlu, 2000: 38).

### **1.1.2. Teknolojik Değişmeler**

Teknolojik değişmeler maliyet ve yönetim muhasebesini etkilemiştir ve etkilemeye devam edeceği de anlaşılmaktadır. Bu değişimler, üretim değişimleri, ofis otomasyonu, uzman sistemler ve yönetim bilgi sistemleri gibi değişimleri kapsamaktadır. Bu değişimleri incelemeden önce, bunların hangilerinin ortaya çıkmaya devam edeceği kadar şu anda hangilerinin ortaya çıkmış olduğunu ve ileri üretim teknolojileri veya yeni üretim ortamlarının nasıl bir sınıflandırmaya tabi tutulduğunu incelemek gerekmektedir.

İleri üretim teknolojisi ile bütünleşmiş yeni üretim ortamlarını oluşturan teknoloji ve tekniklere ilişkin iki ayrı sınıflama aşağıda yapılmıştır. Birinci sınıflandırmada ileri üretim teknolojileri; tasarım, planlama kontrol, üretim ve bütünleşik üretim olup, aşağıda verilmiştir (Karcıoğlu, 2000: 41):

### **İleri Üretim Teknolojileri**

#### **A-Tasarım**

- Bilgisayar Destekli Tasarım
- Bilgisayar Destekli Mühendislik
- Bilgisayar Destekli Süreç Planlama
- İmal Edebilmenin Tasarımı ve Montaj

#### **B-Planlama ve Kontrol**

- MALZEME İhtiyaç Planlaması
- Üretim Kaynakları Planlaması
- İstatistiksel Süreç Kontrolü

### **C-Üretim**

- Sayısal Kontrol
- Robotlar
- Otomatik Rehberli Araçlar
- Esnek Üretim Sistemleri
- Otomatik Depolama ve Ele Geçirme Sistemleri

### **D-Bütünleşik Üretim**

- Toplam Kalite Kontrolü
- Tam Zamanında Üretim
- Yoğunlaştırma Faktörü
- Bilgisayar Bütünleşik Üretim

İleri üretim teknolojilerine yönelik ikinci sınırlandırma ise şöyledir (Karakaya, 1999: 73).

### **Üretim Planlamasına İlişkin Teknolojiler/Teknikler:**

- Bilgisayar Destekli Tasarım
- Bilgisayar Destekli Süreç Planlaması
- Tam Zamanında Üretim
- Üretim Kaynakları Planlaması
- En Uygun Ürün Teknolojisi Planlaması
- Bilgisayar Destekli Mühendislik

### **Üretim Kontrolüne İlişkin Teknolojiler/Teknikler:**

- Üretim Süreci Planlaması ve Kontrolü
- Otomatik Materyal Taşıma
- Kalite Güvencesi
- Mühendislik Veri Yöntemi

### **Üretim Uygulamasına İlişkin Teknolojiler/Teknikler**

- Bilgisayarlı Sayısal Kontrol Makineleri
- Robotlar
- Esnek Üretim Sistemleri

### **Bütünleşik Üretime İlişkin Teknolojiler/Teknikler**

- Bilgisayar Destekli Üretim

İşletmelerin yukarıda gruplandırılan teknik ve teknolojileri üretim süreçlerine taşıyarak yeni üretim ortamlarını oluşturmaları sonucu yüksek kalitede ve tüketici ihtiyaç ve taleplerine uygun çok çeşitlilikte ürün üretimi tam zamanında gerçekleştirilmektedir. Üretimde katma değer yaratmayan işlemlerin ortadan kaldırılmasıyla verimlilik yükseltilmiştir. Üretim teknolojisinin gerek tasarım ve planlama aşamasında gerekse üretim aşamasında sağladığı hız, yeni ürünlerin kısa sürede pazara sürülmesini sağlamış ve ürün yaşam seyrini kısaltmıştır. Bu da günümüz rekabet ortamını geçmişe göre oldukça değiştirmiştir. Artık teknoloji ile bütünleşmiş otomasyona dayalı yeni üretim ortamları rekabetin temel unsuru olmuştur. Özetle, yeni üretim ortamları, teknoloji yoğun üretimin yapıldığı yeni üretim teknik, yöntem ve anlayışlarının esas alındığı bir üretim ortamını ifade etmektedir (Karakaya, 1999: 74).

#### **1.1.2.1. Üretim Yöntemleri**

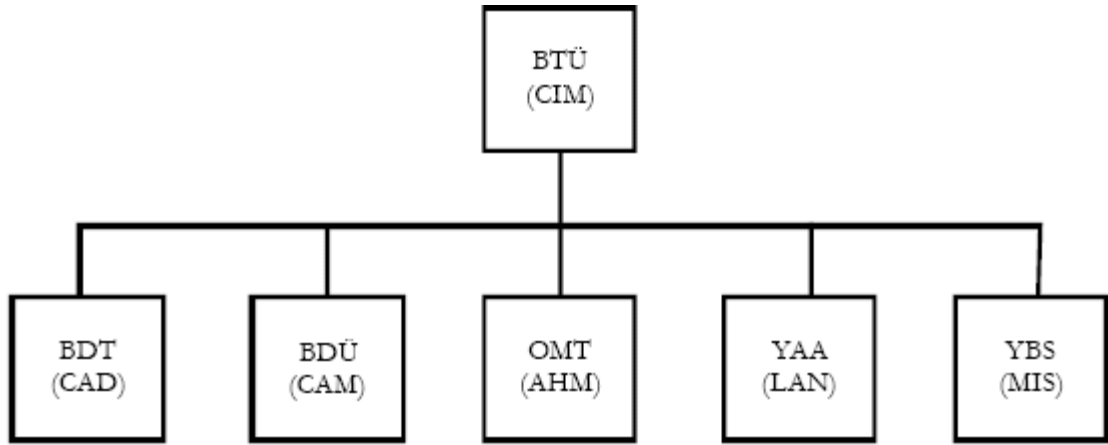
Üretim işlemleri, yakın geçmişte teknolojik olarak devrimsel değişiklikler geçirmiştir. Ölçek ekonomileri, bir yöneticinin “yığın halde üretilen özel ürün”lerden bahsedebileceği bir derecede değişime uğramıştır. Bu ürünler, yığın üretime imkan veren bir fiyatta, müşteri tarafından özellikleri belirtilmiş ürünlerdir. Genelde EÜS kullanan TZÜ kavramları, daha önceleri mümkün olarak düşünülenden daha düşük seviyede envanter tutmak için bu ortamda birbirini etkiler. Böyle bir ortam üretim teknolojisine olduğu kadar yüksek oranda da bilgi teknolojisine dayanmaktadır. Gerçekte nihai hedef, Bilgisayarla Tümüleşik Üretim (Computer Integrated Manufacturing - CİM) gibi tamamıyla komplike bir sisteme sahip olmaktır (Karcıoğlu, 2000: 44).

BTÜ kavramıyla ilgili olarak, esas itibariyle tam bir tanım birliği sağlanamamış ve iki farklı tanımlama yapılmıştır. ABD’de fonksiyona yönelik tanımlama yapılırken, Almanya da ise daha çok sisteme yönelik tanımlamalar yapılmıştır. BTÜ kavramı Anglo-Amerikan literatüründe ve Alman literatüründe farklı olarak kullanılmaktadır. AFW-”Ausschuss für Wirtschaftliche Fertigung e.V” Alman Ekonomik Üretim Komitesi’nin tanımlamasına göre BTÜ, işletmeyle ilgili birbirine bağlı çok sayıdaki bilgisayar sistemleri ağından oluşmaktadır ve üretimle ilgili tüm işletme alanlarında bilgisayar kullanılmaktadır. Esas itibariyle BTÜ sistemi bir taraftan üretim tekniği ile ilgili Bilgisayar Destekli Tasarım (BDT) / Bilgisayar Destekli Üretim (BDÜ) hattı ve diğer taraftan da yönetim ve planlamayla ilgili olarak gerçekleştirilen Üretim Planlama ve Yönetimi (ÜPY) içermektedir. Üretim, yönetim ve bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler işletmelerde BTÜ kavramının geliştirilmesine neden olmuştur. BTÜ, üretimle ilgili olarak birbiriyle ilişkili olan fonksiyonların entegrasyonunu ve hem bilgi akışı düzeyinde ve hem de malzeme akışı düzeyinde bütünleşmeyi ifade etmektedir. Bu bütünleşmeden, bir taraftan siparişlerin yerine getirilmesi için uygulanan yöntemler açısından, mevcut hammadde ve insan kaynaklarının tasarrufa yönelik olarak esnek ve etkili kullanımının sağlanması ve korunmasının gerektiği anlaşılırken, diğer taraftan da bilgiler yönünden girdi ve çıktı bileşenlerinin diğer BTÜ yapı taşlarıyla koordinasyonunun sağlanması gerektiği anlaşılmaktadır (Ceran, 2001: 68).

BTÜ bir firmadaki tüm teknolojilerin bir ürün olarak birbirine ve yapılan işe bağlı olmasını gerektiren bir felsefedir. Tasarım ve mühendislik safhaları, hammadde elde edilmesi ve programlanması fonksiyonları ve bilgi teknolojisini içeren üretim teknolojisi bir sistem haline gelmektedir. Yönetim muhasebesinin önemi, böyle bir sistemin geliştirilmesi ve uygulanması açısından kritik seviyededir, çünkü her bir aşamada finansal değerlendirme yapılması ihtiyacı vardır. Yönetim muhasebesi, mevcut durumu, uygun alternatifleri değerlemeye ve süre sonunda kararları yeniden gözden geçirmeye ihtiyaç duyabilecektir (Karcıoğlu, 2000: 44).

İşletmelerde bilgisayarlı üretime entegrasyon başarılı olduğunda yönetim BTÜ veya herhangi bir isim verilen, nihai üretim sistemine geçmeye devam edecektir. BTÜ’in alt bir kolu EÜS’dir. Daha önce de belirtildiği gibi EÜS, üretim işlemlerinin bir grubunu

otomatikleştirmek için tasarlanmış bilgisayar kontrollü makinelerin birleşik bir halidir. Bu EÜS'ler BTÜ'nin bileşenlerine sahiptir, fakat tüm yönetim sistemleriyle tamamen bütünleşmiş değildir. EÜS'nin bir temeli, nihai BTÜ'de safhaya uygun bir fırsat sağlamak olmuştur. BTÜ/EÜS'nin avantajları, esnek bir üretim sistemi sağlamak, işçilik ve stok giderlerini azaltmak ve ürün işlemlerinin genel kalitesini yükseltmektir (Ceran, 2001: 43).



**Kaynak:** (Aydoğan ve Semiz, 2004: 121).

**Şekil 1.5.** BTÜ'in Alt Birimleri

Alt birimlerden, BDT, BTÜ, Otomatik Malzeme Taşıma (OMT) ve Yerel Alan Ağları (YAA) üretim hattındaki tasarım, imalat, taşıma ve bilgi ağını ifade ederken; Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) pazarlama, finans, personel, işletim gibi işletme faktörlerini anlatmaktadır. BTÜ endüstri işletmenin tamamını organize altına almaktadır. Bu organizasyon içerisinde tasarım, süreç kontrolü, imalat, kalite kontrol, taşıma, depolama gibi işlemler ile bu işlemlerin yapılmasını sağlayan tezgâh ve araçların kontrolü bulunmaktadır. BTÜ aynı zamanda ticari veri işlemlerinin kullanılarak siparişlerin alınması, malzeme girdilerinin yapılması ve bunlara göre de üretim planlamasını desteklemektedir (Aydoğan ve Semiz, 2004: 121).

Otomatikleşmiş sistemler, bütünleşik sistemleri çalıştırabilmek için genel bir veri tabanına ihtiyaç duyarlar. bu veri tabanının genel bir ismi Üretim Kaynak Planlaması veya Malzeme Kaynak Planlaması-MKP (Material Resource Planning - MRP) dir.



MKP, çok aşamalı üretim sistemlerinde üretim çizelgelerini belirlemek için kullanılan bir malzeme yönetim tekniğidir. Ana üretim planlaması sonucu, planlama süresince üretilen son ürün miktarları o ürünlere olan talep ve zaman da dikkate alınarak belirlenir. Son ürünler için ürün ağaçları ve ürün ağacında bulunana malzemeler (yarı ürünler, parçalar vb.) için temin sürelerinin dikkate alınmasıyla belirlenen üretim ve satın alma çizelgelerinde, hem son ürünler hem de ürün ağacındaki malzemeler bulunmaktadır. Hazırlanan üretim çizelgelerinin aksamadan uygulanabilmesi, yeterli miktarda ve uygun zamanda üretim kaynaklarının bulunmasına bağlıdır. Bu nedenle MRP bu görevi yerine getiren, bilgisayara dayalı üretim planlama ve kontrol sistemi – ÜPY elemanıdır. Yapılan açıklamalar ışığında MRP, “bağımlı talebe sahip hammadde, parça ve alt montaj gruplarına oluşan gereksinimi, miktar ve zaman olarak belirlemek amacıyla tasarlanmış, bilgisayara dayalı bir bilgi sistemidir” şeklinde tanımlanabilmektedir. (Ceran, 2001: 43).

MRP'nin temeli, üretim, programlama, satın alma, mühendislik, muhasebe, finans, tahminleme ve diğer bağlantılı fonksiyonları birleştirmektir. Böyle bir ortam, bütünleşik bir sistem kullanarak organizasyonu idare etmek imkanı sağlamaktadır (Karcıoğlu, 2000: 44).

MRP, üretim süreci içerisinde herhangi bir zamanda, her hangi bir parça ya da malzeme için ortaya çıkabilecek talebi planlamayı amaçlayan bir sistemdir. Başka bir anlatımla, parça ve malzemelerin üretimde kullanılacakları aşamadan hemen önce hazır olmalarını sağlayan bir malzeme programlama süreci olmaktadır. MRP, tüm son ürünlerin zamanlamasını ve miktarını gösteren ana üretim planının geliştirilmesini gerektirir. Ana üretim planı, son ürünlere olan talebi ve siparişleri girdi olarak kullandığından çıktıları da son ürünler olacaktır. Genelde ana plan, kapasite kısıtlarına uygun olarak, maliyetleri minimize etmeyi amaçlayan bir üretim planıdır (Ceran, 2001: 44).

#### 1.1.2.2. Ofis Otomasyon Sistemleri

Ofis Otomasyon Sistemleri-OOS (Office Automation-AO) bilgisayarlaşma ve büro işlemlerinin birbirine bağlanmasıdır. Yönetim, bu ortamda karar vermek için bilgi

sistemlerine oldukça karmaşık biçimde bağlanmıştır. Bu, yöneticinin diğerleriyle bağlantılı olmadığı anlamına gelmez, fakat basit olarak söylemek gerekirse bilginin bileşimi ve birbirleriyle ilgisi, karar verilebilmesi için önem arz etmektedir (Karcıoğlu, 2000: 46).

OOS, organizasyondaki her türlü mesajın ve bilginin iletimi için oluşturulmuş bir bilgi sistemi türüdür. OOS gelişmiş bilgisayar teknolojisinin, bilgisayar yardımıyla işleyen yan teknolojinin ve iletişim teknolojisinin bütünleşmesi ile meydana gelmektedir (www.gencbilim.com).

OOS, iş ortamındaki yazılı, sözlü ve görüntülü mesajı yaratan, saklayan, değiştiren, gösteren veya ileten sistemlerdir (Sayın ve Şen, 2001: 27). Başka bir tanıma göre OOS, çalışanların kırtasiyeye ilişkin iş yüklerini azaltmak ve kurumsal işlemleri bilgisayarlaştırmaktır. OOS, verileri elektronik ofis iletişimi formunda toplayan, süreçleyen, saklayan ve iletimini sağlayan bilgi sistemleridir (Öğüt, 2001: 148).

OOS, kurulmasındaki temel amaçlar, ofis çalışanlarının iletişimlerinin ve aralarındaki bilgi alış verişini hızlandırmak, günlük işlerin hızlanmasını sağlamak ve kurumsal işlemleri bilgisayarlaştırmaktır. OOS'ler, bilgi teknolojilerinin sağladığı imkanlarla organizasyondaki rutin işlerin etkinliğini ve verimliliğini artırma da yardımcı olmaktadır. Bu sistemlerde bilgisayarlar başta olmak üzere yazıcı, tarayıcı, data show gibi bilgisayar destekli araç-gereç, çeşitli yazılım ve paket programlar, e-posta, internet veya intranet, telefon sistemleri, faks gibi iletişim araçları, fotokopi makineleri, kelime işlemciler gibi çıktı alma ve belge çoğaltma araçları kullanılmaktadır. Bu araçların tümü işlemlerin hızlanması, verimin artırılması, yeni düşünce biçimlerinin geliştirilmesi, iletişimin hızlanması, kırtasiye giderlerinin azaltılması yönünde kullanılmaktadır. OOS'ler sadece çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticilere değil, tüm organizasyon çalışanlarına yardımcı olur. Masa üstü yayıncılık, grafik tasarım, reklamcılık gibi farklı düşünceleri ve yetenekleri gerektiren işlemler için uygun bir bilgi sistemi türüdür. OOS sayesinde tele-konferans ve diğer elektronik toplantılar, organizasyon içi yazışmalar elektronik mesaj uygulamalarını yapmak mümkündür (www.gencbilim.com).

Bütünleşik bir sistem olan OOS'de, işletme-tüketici ilişkilerini sağlamak için

tüketicilere özel bir hat kurabilir. Bu elektronik bilgi değişimi olarak isimlendirilir. Tüketicilere verdikleri siparişleri sisteme sorabilmeleri için erişim kodları verilebilir. Bu ise tüketici ile satıcı arasında artan oranda karlılık için daha yakın ilişki kurmayı sağlamaktadır. Örneğin, bir tüketici yaptığı siparişin teslim tarihini on-line olarak değiştirmek isterse MİP/BTÜ/OOS sistemi anında değişimi gerçekleştirecektir. Diğer tüketiciler, bu değişimden etkilenen kendi teslim tarihlerini sistemde bulabilmektedirler (Karcıoğlu, 2000: 46).

### 1.1.2.3. Uzman Sistemler

İşletmelerde otomasyon yaygınlaştığında yönetim, otomatikleşmiş karar sisteminin bazı çeşitlerini geliştirmeksizin yönetmenin imkansız olduğunu görecektir. Bu sistemlere; uzman sistemler, yapay zeka, bilgi sistemi veya uzman destek sistemi gibi isimler verilmektedir. Ne denilirse denilsin amaçlanan fayda aynıdır; Amaç, yönetim uzmanlığına dayalı karar verme işlemi elemanlarının otomatikleştirilmesi olmaktadır. Şunu belirtmek gerekir ki, bu yaklaşım yönetim uzmanlığının bileşenlerini otomatikleştirir, tüm yöneticileri etkilememektedir. Bir Uzman Sistem (US), genel olarak birbirleriyle bağlantılı bir kurallar grubu olarak uzman bir insanın bilgisini elde etmeye çalışan bir bilgisayar programıdır. Kurallar, stokların alım veya satımı gibi özel bir hareket üzerine odaklanmıştır. US bilginin var olup olmadığını kontrol eder ve bir karar verir. Pek tabii ki bu kararları insanlar iptal edebilir (Karcıoğlu, 2000: 45).

Yöneticiler bilgi sistemlerinin çalışmadığı ve bilgilerinin yetersiz olduğu durumlarda, karşılaşılan durum hakkında uzman olan kişilere başvurmaktadırlar. Uzmanlar belirli bir konu hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olan kişilerdir. Ancak problemlerin boyutu ve çözüm önerilerinin sayısı arttıkça, çözümün zaman ve para yönünden miktarı artmaktadır. Bu nedenle organizasyonlar kendi US'ni bilgisayarla destekleyerek kurmaya çalışmışlardır. Bu da uzman sistemlerin oluşmasına neden olmuştur (www.gencbilim.com).

US'nin yönetim ve işletme üzerine etkisi bulunmaktadır. Şöyle ki, yönetici sayısındaki artış oranı bir US ortamında azalmakta, ancak yöneticiler karar verme işleminde öncekinden daha fazla öneme sahip olmaktadır. Rutin işlerin otomatize edilmesi nedeniyle daha az yöneticiye gerek duyulmaktadır. Kalan yöneticiler iki şekilde artan

öneme sahip olmaktadır: Birincisi, onların uzmanlığı US'nin elde etmesi gereken şeydir. İkincisi ise, US'nin sonuçlarını yorumlama kabiliyeti işletmenin başarısı için hayatidir. Rutin kararlar ve bir karar gerektiren işlemlerin çoğu sistem tarafından gerçekleştirilmektedir. Yöneticinin görevleri, rutin kararlar için sistemi onaylamak ve daha karmaşık durumlarda karar vermektir. Yönetici ne basit ile karmaşık arasında ileri geri gitme, ne de sadece analiz kısmı üzerinde yoğunlaşma lüksüne sahip olmayacaktır. Yönetici yorum ve karar verme beklentileri üzerine sürekli yoğunlaşmak zorundadır (Karcıoğlu, 2000: 47).

US'nin önemli özellikleri şu şekilde sıralanabilir (www.gencbilim.com):

- Problem çözerken hiyerarşik bir yaklaşım izlemektedir.
- Sayısal ve algoritmalarından çok gerçek kurallar ve ilişkilerden oluşmaktadır.
- Problem çözerken ve tanımlarken kullanıcıya danışmaktadır.
- Belli bir sorunun niçin sorulduğunu veya belli bir sonuca nasıl ulaşıldığını açıklayabilmektedir.
- Gerçek bir problemi çözmek için, bilgiler tam olmasa bile yaklaşık bir sonuç verebilmektedir.
- Çözülen problemin sonuçlarını doğal dille açıklamaktadır.
- Bir kere kurulduktan sonra kullanıcı tarafından, programcıya tekrar gereksinim duyulmadan kolayca geliştirilebilmektedir.
- Problemleri çözerken, çözülen problemin verilerini daha sonraki çözümlerde kullanmak için bünyesindeki bilgilerle birleştirebilmektedir.

Karar Destek Sistemleri (Decision Support Systems-DSS) US'ye çok benzemektedir. Her ikisi de veri tabanları kullanmakta ve karar verme üzerine yoğunlaşmaktadır. Bununla beraber, iki konuda birbirilerinden ayrılmaktadır; **Birincisi** US, bir insanın uzmanlığını elde etmeye ve bir sisteme bağlamaya çalışır; karar destek sistemi de modeller ve istatistiki teknikler kullanır. **İkincisi**, US'den karara nasıl varıldığını açıklanması istenebilir. Kullanıcı açıklamayı kabul veya reddedebilir ve yahut daha fazla açıklama isteyebilir. Son durumda kullanıcı niye reddettiğini bilmek zorundadır (Karcıoğlu, 2000: 45–46).

US'nin, organizasyonlara sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (www.gençbilim.com):

- Yüksek ücret ödenen uzmanlara olan gereksinim azalmakta ya da uzmanların daha verimli çalışması sağlanmaktadır;
- Uzmanlık bilgisinin korunması, yeniden uygulanması ve dağıtılmasını gerçekleştirmektedir;
- Kullandıkları özel kurumsal uygulama alanında kararların tutarlılığını ve doğruluk derecesini artırmaktadır;
- Özel uzmanlık bilgisine sahip olan uzmanlar ile karşılaştırıldığında, US, daha nitelikli belge sağlamaktadır
- Karar verme sürecine öngörü katkısı yapmaktadır;
- Deneyimsiz çalışanlar için eğitimci görevini üstlenmektedir.

#### 1.1.2.4.Yönetim Bilgi Sistemleri

Yönetim Bilgi Sistemleri (Executive Information Systems-EIS) karar verme için gerekli bilgi ile beraber çeşitli seviyelerde idari bilgiler sağlamak için tasarlanmış bilgisayar sistemleridir. YBS, bir firmanın üst yönetiminin özel ihtiyaç ve isteklerini karşılamak için tasarlanmış, karar destek sistemlerinin özel bir tipidir. Yönetim bilgi sistemleri, genel olarak yönetimin ihtiyaç duyduğu bilginin alınması ve işlenmesi ve insanlar arası iletişimin desteklenmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. YBS'nin başlıca özellikleri şu şekilde sıralanabilir (www.gençbilim.com):

- Çoğunlukla yönetici olan kullanıcılara uyarlanmıştır;
- Kritik verileri özetlemektedir;
- Geniş kapsamlı iç ve dış kaynaklı verileri bütünleştirmektedir;
- Kullanımı kolay ve çabuk öğrenilebilen bir sistemdir;
- Herhangi bir aracı olmadan doğrudan doğruya üst kademe yöneticiler tarafından kullanılan bir sistemdir;
- Bilgileri grafikler ve listeler yardımıyla sunmaktadır (Özgen ve Yalçın, 1992).

YBS ve diğer sistemler arasındaki temel farklılıklar şunlardır: YBS geleceğe yöneliktir, gerektiğinde iç ve dış veri tabanlarını birbirlerine bağlar, yöneticilerin hiçbir bilgisayar

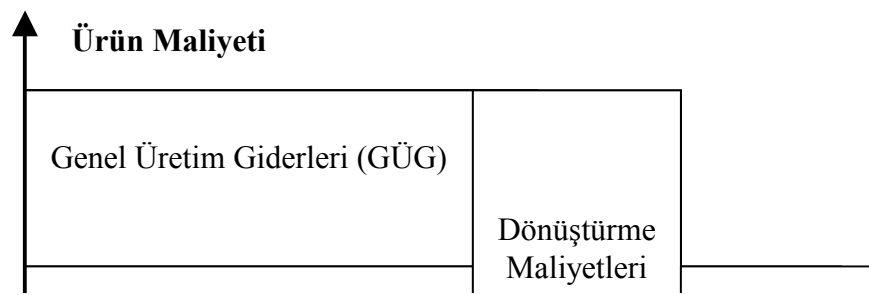
eğitimi almasına gerek kalmadan kolayca bilgilere erişmeye ve kararları sisteme girmeye izin veren grafik ve sembol (icon) tabanlı bir ara yüze sahiptir. Çoğu sistemin geleceğe yönelik olduğu söylenebilir, ancak YBS açık biçimde geleceği tahmin etmek için geçmişe bakan bir sistem olarak tasarlanmıştır. Tarihi verileri içeren veri tabanları geleceğe bir bakış yapabilmek için geçmişi analiz etmede kullanılmaktadır. Harici veritabanları, özellikle stratejik kararları düşünen yöneticilerin eğitimlerine ve diğer sorunlarına bağlı bilgileri sağlamak için erişilebilir konumdadırlar. Buradan, stratejik kararların sadece YBS ile alınacağı anlamı çıkarılmamalıdır, ancak idareciler tarafından verilen kararların önemli bir bölümü bu şekilde yapılmaktadır. (Karcioğlu, 2000: 48).

GenRad firması bir YBS geliştirmiştir. Bu YBS hem iç hem de dış bilgileri taramaktadır. İç bilgiler, finansal tablolar, finansal tahminler, performans raporları, kalite kontrol istatistikleri ve bölüm bilgilerini içerir. Dış bilgileri ise, hisse senedi fiyatları, haber servisleri, ülke ve ekonomi haberleri ve izlenen şeyler hakkındaki bilgilerdir. Sistemin özellikleri, bilgilerin istatistik olarak analiz edilmesine olanak sağlamak ve grafik şeklinde gösterilecek “olursa-olmazsa” analizlerine imkan vermektedir. Sistem aynı zamanda elektronik posta da sağlamaktadır (Karcioğlu, 2000: 48).

## 1.2. ÜRETİM TEKNOLOJİLERİNDEKİ DEĞİŞMELERİN MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİNE ETKİŐİ

### 1.2.1. Maliyet Unsurlarının Bileşiminde Meydana Gelen Değişim

Geleneksel maliyet muhasebesinin tam maliyet yaklaşımında bir ürünün maliyetini oluşturan unsurlar Şekil 1.6.'da gösterilmiştir.



**Kaynak:** (Karakaya, 1999: 71).

**Şekil 1.6.** Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Tam Maliyet Yaklaşımında Bir Ürünün Maliyetini Oluşturan Unsurlar

Maliyet unsurlarının yukarıdaki biçimde (DİMMG-DİG-GÜG) gruplandırılmasındaki yaklaşımın esası söz konusu maliyet unsurlarının ürünlere yüklenmesi ile ilgilidir. Direkt giderleri oluşturan ilk madde ve malzeme giderleri ürün maliyetlerine doğrudan yüklenebilmektedir. Bunların hangi ürün için ne kadar kullanıldıkları izlenebilmektedir. Direkt gider unsurları dışında kalan diğer üretim maliyeti unsurları ürüne endirektir ya da endirekt olduğu kabul edilmektedir. GÜG grubunda toplanan bu maliyet unsurları ürünlere bir dağıtım ölçüsü yardımıyla yüklemektedir (Karakaya, 1999: 71).

Geleneksel üretim sistemlerinde GÜG'nin toplam ürün maliyeti içerisindeki payının düşük olması bu giderin ürüne endirekt olarak yüklenmesi tezini kuvvetlendirmektedir. Bir başka ifadeyle, GÜG içerisinde yer alan bir maliyet unsuru direkt olarak yüklenebilecek özellik taşısa da, toplam ürün maliyeti içerisindeki payının önemsiz olacağı düşüncesi bu tür maliyetlerin de endirekt maliyet kapsamına alınmasını teşvik etmektedir. Emek yoğun ve makineleşmenin minimum seviyede olduğu üretim sistemlerinde böyle bir yaklaşımın yadsınması doğru olmayabilir. Çünkü böyle bir üretim ortamında elde edilen ürünlerin temel maliyet unsurları DİMMG ve DİG'dir. GÜG'nin ürünlere doğrudan yüklenmesi ile dolaylı olarak yüklenmesi seçenekleri belirlenen ürün maliyeti üzerinde önemsenecek bir fark yaratmayabilir (Karcıoğlu, 2000: 50).

Yeni üretim ortamları geleneksel üretim ortamlarından oldukça farklılaşmıştır. Emek yoğun üretimden, sermaye yoğun üretime doğru önemli bir geçiş olmuştur. Bir başka ifadeyle yeni üretim ortamları makineleşmenin (teknolojinin) maksimum emeğin minimum olduğu üretim sistemlerini kullanmaktadır. Üretim ortamlarında meydana gelen bu değişim doğal olarak maliyet unsurlarını etkilemiştir (Ertaş, 1998: 35).

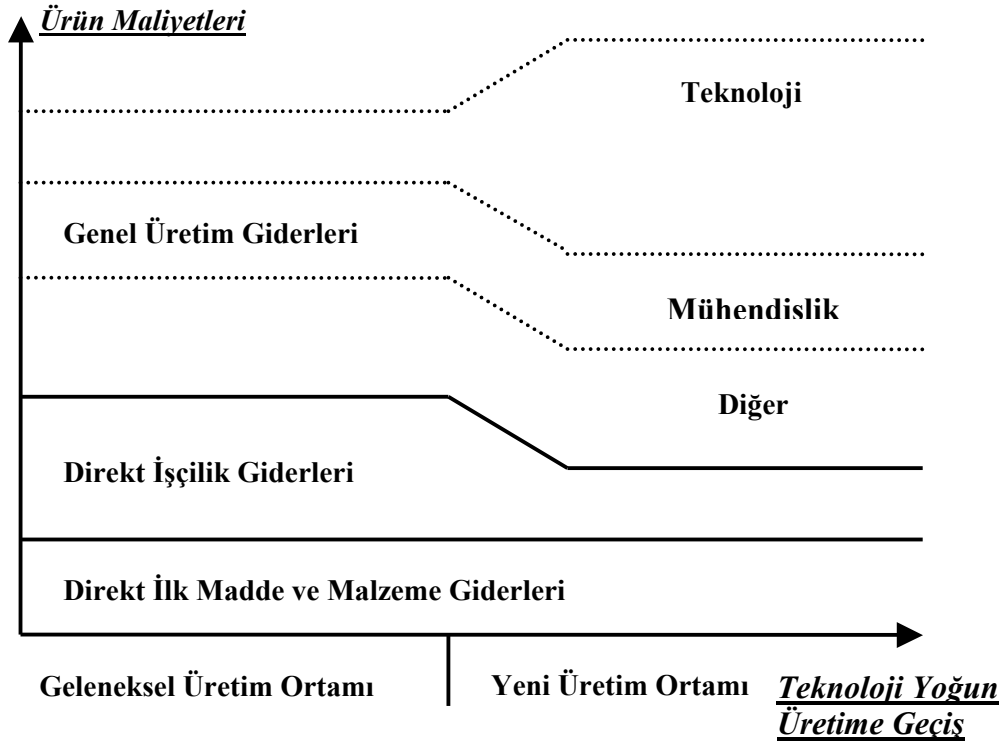
Yeni üretim ortamlarının maliyet unsurları üzerindeki etkisi söz konusu maliyet unsurlarının bileşiminde yarattığı farklılık olarak ifade edilebilir. Maliyet unsurları bileşiminde meydana gelen farklılığı ortaya koyabilmek açısından her bir maliyet unsurundaki değişim aşağıda incelenmiştir (Karakaya, 1999: 72–73).

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG):** Ürün maliyetinin temel unsuru olan DİMMG’de önemli bir değişim söz konusu olmamıştır. Yeni üretim felsefesinin temel hedefi olan sıfır hata ile üretim yaklaşımı hammadde kayıp ve artıklarını ortadan kaldırmış ya da mümkün olan minimum seviyeye indirmiştir. Bu da çok önemli sayılmasa da söz konusu maliyet unsurunun seviyesinde bir azalmaya sebep olmuştur.
- **Direkt İşçilik Giderleri (DİG):** Yeni üretim ortamlarında, belki de en çok değişime uğrayan gider unsuru DİG’inde ortaya çıkmıştır. Üretim ortamlarında otomasyonun artmasıyla DİG’inde önemli ölçüde düşüşler söz konusu olmuştur. Geleneksel üretim sisteminin aksine yeni üretim sistemlerinin kullanıldığı üretim ortamlarında direkt işçilik giderleri temel gider unsuru sayılmayacak derecede düşmüştür. Bir diğer ifadeyle, direkt işçilik giderlerinin ürün gideri içerisindeki oransal payı oldukça azalmıştır.
- **Genel Üretim Giderleri (GÜG):** Yeni üretim ortamlarında önemli bir değişime uğrayan maliyet unsuru da GÜG’dir. GÜG’nin ürün maliyeti içerisindeki payı oransal olarak önemli ölçüde artmıştır. GÜG’nin ürün maliyeti içerisindeki payının artmasının iki önemli nedeni vardır. Bunlardan birisi endirekt işçiliklerdeki artıştır. Otomasyona dayalı üretim sistemleri mühendislik hizmetlerini artırmıştır. Dolayısıyla geleneksel üretim sistemlerinin aksine çok sayıda kalifiye eleman ihtiyacı doğmuştur. Ürün yaşam seyrindeki kısalma



sonucu ürün tasarım ve planlama maliyetlerinin ürün toplam yaşam maliyeti içerisindeki artan payı da önemli bir etken olmuştur. Diğer ise yeni üretim teknolojilerine yapılan büyük yatırımların sebep olduğu amortisman giderlerindeki artıştır. Yani, GÜG içerisinde önemli bir paya sahip olan teknoloji maliyetleridir. Bir başka ifadeyle, ileri teknolojilerin kullanılması ve otomasyona gidilmesi nedeniyle üretim sistemlerinde işçiliğin yerini makineler veya robotlar almakta, böylece geleneksel ortama göre daha az işgücü kullanılmaktadır. Buna karşılık, emekten, sermayeye olan kayma nedeniyle sabit GÜG niteliğindeki amortisman maliyetlerinde endüstriyel mühendislik araştırma, ürün geliştirme, malzeme tasarım ve makine bakım onarım gibi işlerde çalışan kimselerin oluşturduğu indirekt işçilik maliyetlerinde artış olacaktır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında ürün maliyet unsurlarının bileşiminde meydana gelen farklılığı aşağıdaki Şekil 1.7.'deki gibi görselleştirebiliriz.



**Kaynak:** (Karakaya, 1999: 73).

### Şekil 1.7. Ürün Maliyet Unsurlarının Bileşimindeki Değişim

Şekil 1.7.'de ifade edilmeye çalışıldığı gibi, yeni üretim ortamlarında GÜG'nin ürün maliyeti içerisindeki payında önemli ölçüde artış olmuştur. Bu artışın en önemli sebebi de amortisman giderlerinden (teknoloji giderlerinden) kaynaklanmaktadır. Yeni üretim ortamlarının yoğun teknoloji ile bütünleşmesi sonucu teknolojik maliyetlerin ürün maliyetleri içerisindeki payının önemli derecede artması konunun “teknoloji muhasebesi” adı altında incelenmesine neden olmuştur (Karakaya, 1999: 73)

Bununla beraber, işletmelerde otomasyona gidilmesinde meydana gelen artış, yatırım kararını belirleme, ürün maliyetlemesi ve performans ölçümü ile ilgili maliyet muhasebesi sorunlarını genişleterek büyümüştür. Bu sorunların çözümü, maliyet muhasebesi uygulamalarının otomasyon gelişmelerine uygun bir şekilde yapılmasında yatmaktadır. Otomasyona bağlı olarak maliyet muhasebesi uygulamalarının geliştirilmesi gerekmektedir. Yatırım kararının belirlenmesi durumunda bu husus, daha kârlı ve en az maliyetliyi belirlemede en çok olanak tanıyan iskonto edilmiş nakit akımı teknikleri, olasılık veya diğer risk analizi teknikleri ve gerçekçi oranların yaygın bir şekilde kullanılmasını ifade etmektedir. Ürün maliyetlemesi konusunda, işletmelerin müstakil veya çok yönlü kısımlardan ziyade **müstakil departmanlar**, departmanlar içerisinde iş hücreleri veyahut müstakil makineler kurmaları gerekmektedir. Söz konusu işletmeler daha önce de ifade edildiği gibi, işçilik esasına dayanan oranların yerine makine saati esasına dayanan GÜG oranlarını kullanmaları ve çok yönlü maliyet muhasebesi esasının kullanılmasını dikkate almaları gerekmektedir. Otomasyon gelişiminde performans ölçümü konusuna gelince, dikkatlerin kalite, hammadde kontrolü, teslim, stok ve makine performansı üzerinde toplanması gerekmektedir. Tabii ki işletmeler otomasyona yönelik maliyet muhasebesi uygulamalarını geliştirecek olurlarsa ülkelerarası ve işletmelerarası rekabette başarılı olabileceklerdir.

Özet olarak, maliyet muhasebesi sistemleri yoğun işgücüne dayanan faaliyetler ile büyük ölçüde otomasyona dayanan maliyet merkezlerine uygulanması ve birbirlerine uyumlu hale getirilmesi için geliştirilmesi gerekmektedir. Zira birçok üretim işletmesi farklı maliyetleme modeli gerektiren işgücü ve otomasyona dayalı bir maliyet

merkezleri karışımına sahiptir veya sahip olacaktır (Karcıoğlu, 2000: 53).

### 1.2.2. Teknolojik Gelişmelerin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemlerine Etkileri

Daha önce de belirtildiği gibi, üretim teknolojilerindeki ve maliyet ilişkilerindeki değişimler maliyet muhasebesine olan ihtiyacı azaltmakta, buna karşılık dikkatleri yönetim muhasebesi konularının bütününe anlamaya yöneltmektedir. EÜS, TZÜ sistemi ve diğer buna benzer değişimler hammadde, işçilik ve GÜG arasındaki ilişkiyi değiştirerek maliyet muhasebesini etkilemiştir. Söz konusu üretim sistemi değişimlerinden maliyet muhasebesini etkileyen beş tanesi Tablo 1.1.'de özetlenmiş ve açıklanmıştır.

**Tablo 1.1.** Üretim Sistemlerindeki Değişmelerin Maliyet Muhasebesi Sistemine Etkileri

<b>Üretim Sistemlerindeki Değişmeler</b>	<b>Maliyet Muhasebesi Sistemindeki Değişmeler</b>
—Ürün maliyetinde birden çok faktörün bulunması (hemen hemen direkt işçilik yoktur)	—Maliyetlerin ürüne dağıtılmasında birden çok faktörün kullanılması (Dikkatlerin bu faktörlerin tümüne yöneltmesi)
—Stokların, özellikle yarı mamul stoklarının azalması	—Stoklar ile Satılan Ürünün Maliyeti arasındaki maliyetin dağıtımına verilen önemin azalması (eşdeğer birimlerin hesaplanmasına verilen önemin azalması)
—Kaliteye önem verilmesi	—Kalite ve kalite maliyetini belirleyen ölçülerin gelişmesi
—Verimliliğe olan ilginin artması	—Verimlilik ölçülerinin gelişmesi
—Birkaç çeşitte yığın ürün üretilmesi	

	—Safha maliyet sisteminin sipariş maliyet sisteminin yerini alması
--	--

**Kaynak:** (Karcıoğlu, 2000: 54).

Tablo 1.1.'de ifade edildiği gibi, yeni ve ileri üretim sistemlerindeki değişimin **birinci yönü**, söz konusu sistemlerde direkt işçiliğin öneminin azalmasıdır. Yapılan pek çok araştırmada direkt işçilik payının toplam üretim maliyetleri içerisinde %10'lar, HATTA %5'ler seviyesine düştüğü saptanmıştır. Direkt işçiliğin payının düşmesine karşılık GÜG'de artışlar görülmektedir. Üretim birimlerinde artan otomasyon sonucu, makine-tezgâhlarla ilgili maliyetlerin payı yükselmektedir (Köse Y, 2004: 73).

Bu nedenle, işletmelerin muhtemelen makine saatleri gibi daha fazla bilgi veren bir maliyet dağıtım anahtarı kullanmaları gerekmektedir. Aynı zamanda işletmeler, ürün maliyetini belirleyen birden çok faktörün olabileceğini de anlamaktadırlar. Çok sayıda faktörün ürün maliyetini belirlediğinin yöneticiler tarafından kabul edilmesi, muhasebe sisteminin birden fazla maliyet belirleyicisini kullanması gerektiğini ifade etmektedir. Zira işletmeler maliyetlerin ürünlere dağıtımında çok sayıda anahtar kullanmaya başlamışlardır. Bu ise daha gerçekçi ürün maliyetlerine yönelmekte olup, yöneticilerin dikkatini ürün maliyetini etkileyen temel faktörlerin tümü üzerinde toplanmalarına yardım etmektedir (Karcıoğlu, 2000: 54).

Bu ileri üretim gelişmelerinin **ikinci yönü**, stoklarda özellikle yarı ürün stoklarında azalma olmasıdır. Bunun muhasebe ile ilgili olan bir yönü, imal edilen ürün maliyetinin satılan ürün maliyeti ve stok maliyetine dağıtılmasına daha az önem verilmesidir. Şayet, stok yaklaşık olarak sıfır ise, o zaman üretilen ürünlerin maliyeti hemen hemen satılan ürünlerin maliyetine eşit olacaktır. Bu muhasebe türüne “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” denilmektedir. İşlem bazında maliyetleme olarak da adlandırılan FTM özetle, “bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen ürün ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyine yükseltilmesi” amacına dayanmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 25).

Söz konusu maliyetleme yöntemi, genellikle işletmelerin GÜG'ni belirleyen çok sayıda

faktöre sahip olmaları halinde uygulanmaktadır. Özellikle safha maliyet sistemi stok seviyesindeki azalmadan çok daha fazla etkilenmektedir. Uygulamada eşdeğer birimlerin hesaplanmasına verilen önemde azalma olacaktır. Yarı mamul stoklarının yaklaşık sıfır olması durumunda, eşdeğer birimler olarak basitçe üretilen birim sayıları kullanılabilir (Karcioğlu, 2000: 54).

Üretim sistemlerindeki modern değişmelerin **üçüncü özelliği**, kaliteye önem verilmesidir. Bu ise basitçe yönetim muhasebesini etkilemektedir. Muhasebeci kaliteyi ve bunun maliyetini ölçebilmelidir. Bunu yapmanın bazı yolları; kusurlu birimleri, garanti düzeltmelerini, yeniden işleme miktarını, bozuk üretim miktarını ve boş zaman süresini ölçmektir. Bu gibi istatistiki bilgilere geçmişte genellikle dikkat edilmemiş, fakat günümüz gelişmelerinde yönetim için gerekli olmaktadır. Söz konusu istatistikler işletmenin dikkatlerini yüksek derecede kaliteli ürün üretebilme noktasında toplamaya yardım etmektedir (Karcioğlu, 2000: 54).

Yeni üretim ortamlarının **dördüncü yönü**, bunların verimliliğe olan ilgiyi artırmasıdır. Verimlilik belirli bir girdi miktarının bundan elde edilen çıktı miktarına olan oranını ifade etmektedir. Çıktının girdiye oranı ne kadar büyük olursa, elde edilen ürün o kadar verimli olmaktadır. Bu oran, söz konusu ürünün bir etkinlik ölçüsüdür. Verimliliğe verilen önemin artması, üretim maliyetlerini kontrol etme gerekliliği ve hatta günümüz iş dünyasında rekabet etmek için daha etkin olma zorunluluğundan ileri gelmektedir. Kalite gerçeğinde olduğu gibi, geleneksel olarak muhasebe verimliliği ölçmemiştir. Yönetim muhasebecileri ise işletmenin verimlilik ölçülerini geliştirmek suretiyle yöneticilere yardımcı olabilirler. Örneğin yöneticilerin, kapasitedeki değişmeden etkilenen çıktıları ve aynı zamanda hammadde, elektrik, işçilik ve diğer imalat unsurları arasındaki ikamenin etkilerini bilmeleri sağlanarak yardımcı olunabilir (Karcioğlu, 2000: 54).

Özetle, verimlilik iyileştirmesinin amacı, “üretim maliyetlerini azaltmak, pazarı genişletmek, istihdamı artırmak daha yüksek gerçek ücretler için çalışmak ve işgücünün, yönetimin ve tüketicilerin yaşam standartlarını iyileştirmek için kaynak yararlığını, insan gücünü, varlıkları v.b. bilimsel olarak maksimize etmektir” şeklinde ifade edilebilir (Köroğlu, 1993:3).

Maliyet muhasebesi sistemindeki *son bir değişime*, ürünlerin üretim tarzlarındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Nitekim ürünler ya sipariş ya da safha maliyet sistemine göre üretilmektedir. EÜS gibi ileri üretim teknolojilerinde birkaç farklı ürün üretilmektedir. Diğer bir ifadeyle, böyle işletmeler çeşitli ürün kalemlerini yığın halinde üretmektedirler. Bunun yapılması halinde, her bir işin maliyetini ayrı ayrı hesaplamak güç olacak ve bu nedenle sipariş maliyet sisteminin modası geçmiş olacaktır. Sipariş maliyet sistemi, maliyetleri siparişlere göre hesaplanması gerektiğinden bunu başaramayacaktır. Bir diğer ifadeyle, teknolojik gelişmeler sonucu oluşan EÜS gibi ortamlarda sipariş maliyet yöntemi kullanılıyorsa, güçlük çekilebilir. Çünkü bu üretim ortamında çalışanlar aynı anda birden fazla siparişle ilgilenmektedirler. Bu durumda maliyet hesaplamasında maliyet unsurlarının siparişler itibariyle izlenmesi zorlaşmaktadır. Dolayısıyla yeni üretim ortamlarının etkisiyle sipariş maliyet yöntemine uygun üretim sürecinin azalması söz konusu olabilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 55).

Bununla beraber, üretim sistemindeki değişmelerin yanı sıra daha önce incelediğimiz OOS, US ve YBS gibi teknolojik gelişmeler maliyet ve yönetim muhasebesini etkilemiş ve etkilemeye de devam edecektir.

Yeni üretim ortamlarında, maliyet saptama zamanına göre kullanılan fiili ve standart maliyet yöntemleri de etkilenecektir. Fiili maliyetler gerçekte ortaya çıkan maliyetlerdir. Standart maliyetler ise, ortaya çıkması gereken maliyetleri temsil etmektedir. Yani fiili maliyetler “olani” standart maliyetler ise “olması gerekeni” göstermektedir. Ayrıca, fiili maliyetlerin saptanabilmesi için, maliyete konu olayın meydana gelmiş olması veya işlemin yapılmış bulunması gerekmektedir. Oysa standart maliyetler ilke olarak, ilgili olay ve işlemten önce saptanmaktadır. Başka bir ifadeyle, fiili maliyetler “geçmişe”, standart maliyetler ise “geleceğe” yönelmektedir (Büyükmırza, 2000: 570).

Standart maliyetlerin uygulanması ile fiili maliyetler ortadan kalkmamakta, sadece fiili maliyetler “standart maliyetler” ve “farklar” şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Dolayısıyla, standart maliyet yöntemi planlama, karar alma ve kontrol faaliyetleri için kullanılmaktadır. Ancak yeni üretim ortamlarında standart maliyetler planlama ve karar alma amacını korurken, kontrol amaçlı kullanımının önemi kaybolacaktır. Çünkü yeni üretim ortamlarında istenilen yüksek seviyede kalite sağlanırsa, fiili maliyetlerle

standart maliyetler birbirine yakın olacaktır. Dolayısıyla, farklar küçük olacağından, bunların tespitine de gerek kalmayacaktır. Ayrıca, esnek üretim ortamlarında standartların tespitinde güçlüklerle karşılaşılabilir. Bu nedenle yeni üretim ortamlarında standart maliyetler ve fiili maliyetler arasındaki farklar önemini kaybederken, fiili maliyetler üzerinde daha fazla durulacak ve bunların trendlerinin nasıl değiştiği takip edilecektir (Karcıoğlu, 2000: 56).

Ayrıca otomasyon ağırlıklı yeni üretim ortamlarında, amortisman gibi sabit nitelikli maliyetlerin ağırlıkta olması maliyetlerin kapsamına göre değişken maliyetleri esas alan maliyet yönteminin önemini azaltacaktır. Nitekim geleneksel üretim ortamlarında üretim maliyetlerinin önemli bir kısmı değişken olduğundan yönetsel kararlar için değişken maliyetlemenin amaçlara uygun olduğu kabul edilebilir. Ancak otomasyona geçildiğinde ise daha önce de açıklandığı üzere sabit giderlerin artması değişken maliyetlemenin doğru kararlar alınmasına yardımcı olma yerine, yöneticileri yanlış yönlendireceği söylenmektedir. Buna göre yeni üretim ortamlarında değişken maliyet yönteminin fonksiyonu azalırken, tam maliyet yöntemi daha önemli hale gelebilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 56).

Yeni üretim ortamları, maliyetlerin sınıflandırılmasını da etkileyebilmektedir. Genel olarak maliyetler taşıdıkları özelliklere göre direkt-endirekt ve değişken-sabit maliyetler gibi çeşitli sınıflara ayrılırlar. Giderler üretilen mamul (veya hizmet) maliyetine yada gider yerlerine yüklenmesi açısından **direkt giderler** ve **endirekt giderler** olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Giderlerin direkt ve endirekt olarak sınıflandırılması, maliyet muhasebesinin ağırlık konularından olan gider dağıtımını açısından önemli olmaktadır. Bir giderin direkt ya da endirekt olması, gider ile giderin yükleneceği birim (mamul ya da gider yeri) arasındaki ilişkiye bağlı olmaktadır. Gider ile giderin yükleneceği birim arasında doğrudan ilişki kurulabiliyorsa, gider direkt niteliktedir, değil ise endirekt nitelikte olmaktadır. Üretim süreci otomasyona doğru kaydıkça direkt maliyetlerin toplam maliyet içindeki payı azalmaktadır. Şöyle ki, üretim süreci otomasyona doğru kaydıkça direkt maliyetlerin toplam maliyet içindeki payı azalmaktadır. (Karakaya, 2004: 31)

Bir diğer ifadeyle, daha önceleri direkt maliyetler (hammadde ve işçilik) olarak

nitelendirilen birçok maliyet unsuru teknolojik değişimlerden dolayı gittikçe endirekt maliyetlere (GÜG) dönüşmektedir. Bu nedenle, özellikle endirekt maliyetlerin artışıyla, otomasyona dayalı yeni üretim ortamlarında direkt ve endirekt maliyet sınıflandırmalarının yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Böylece direkt-endirekt şeklinde yapılan sınıflandırma yeni üretim ortamları için farklı maliyetleri kapsayabilecektir. Yani, daha önce endirekt kabul edilen bazı maliyetler direkt olarak kabul edilebilmektedir. Örneğin, makine yoğun üretim ortamlarında, amortisman, bakım, onarım, işçilik ve enerji gibi maliyetler geleneksel olarak endirekt olarak kabul edilmelerine rağmen, direkt maliyet olarak da dikkate alınabilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 57).

Nitekim geleneksel üretim ortamları ile TZÜ gibi yeni üretim ortamlarında maliyetlerin direkt ve endirekt olarak izlenebilirliği aşağıdaki Tablo 1.2’de verilmiştir.

**Tablo 1.2.** Yeni Üretim Ortamlarında Direkt ve Endirekt Maliyetler

<b>Maliyet Unsurları</b>	<b>Geleneksel Üretim Ortamı</b>	<b>JiT Üretim Ortamı</b>
Direkt hammadde ve malzeme	Direkt	Direkt
Direkt işçilik	Direkt	Direkt
İşletme malzemesi	Endirekt	Direkt
Enerji	Endirekt	Direkt
Malzeme nakli	Endirekt	Direkt
Bakım onarım	Endirekt	Direkt
Gözetim	Endirekt	Direkt
Üretim destek hizmetleri	Endirekt	Direkt
Bina kullanımı	Endirekt	Endirekt
Sigorta ve vergi	Endirekt	Endirekt
Amortisman	Endirekt	Direkt



**Kaynak:** (Tütek ve Öncü, 1992: 88–89).

Tablo 1.2.'de görüleceği üzere, geleneksel üretim ortamında yalnızca direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri ürünlere doğrudan dağıtılmaktadır. Buna karşılık, TZÜ ortamında bina kullanımı, sigorta ve vergi dışındaki tüm giderlerin ürünlerle ilişkisi direkt olarak işlenebilmekte ve doğrudan dağıtım yapılmaktadır (Tütek ve Öncü, 1992: 88-89).

Daha önce de belirtildiği gibi, TZÜ, EÜS vb. ileri teknolojik ortamlarda benzer gelişmeler söz konusu olup, genelleme yapılabilir. Bununla beraber, Tablo 1.2.'de son sırada yer alan amortisman, TZÜ gibi yeni üretim ortamlarında ürünle ilişkisi endirekten, direkt konumuna dönmektedir. Çünkü, makine vb. teknolojiler üretim esnasında kullanma derecelerine göre yıpranma payları olan amortisman maliyet unsurlarının ürünlere yüklenmesi endirekt değil, direkt olarak yapılması gerekmektedir. Oysa ilgili tabloda yer alan “Bina Kullanımı” yeni üretim ortamında izlenebilirlik özelliğini endirekt olarak devam ettirmektedir. Zira bina amortismanının gerek geleneksel ve gerekse yeni üretim ortamlarında faaliyet seviyesi (kapasite) ile ilgisi doğrudan olmamaktadır (Karcıoğlu, 2000: 58).

Giderler faaliyet hacmine, yani üretim miktarındaki değişime bağlı olarak **değişken ve sabit giderler** olmak üzere iki gruba ayrılırlar. İş hacmindeki dalgalanmalara paralel olarak değişme gösteren giderler değişken giderler, kısa dönemde iş hacminde meydana gelen dalgalanmalardan etkilenmeyen giderler ise sabit giderler adlandırılmaktadır (Büyükmırza, 2000: 300–303).

Bu tür giderlere örnek vermek gerekirse, DİMMG ve DİG, değişken gider niteliğinde ve GÜG içinde yer alan amortisman giderleri ise sabit gider niteliğindedir. Dolayısıyla, geleneksel üretim ortamında giderlerin değişken ağırlıklı olduğu söylenebilir. Ancak otomasyona dayalı yeni üretim ortamlarında, üretim giderlerinin büyük bir kısmı sabit hale gelmektedir. Öte yandan, özellikle TZÜ sistemi gider muhasebesinin ürün tasarımı, süreç kontrolü ve kalite güvencesi ile arasındaki ilişkiyi de etkilemektedir (Karcıoğlu, 2000: 58).



## İKİNCİ BÖLÜM

### MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

#### 2.1. MALİYET DÜŞÜNCESİ VE MALİYET KAVRAMI

Maliyet kavramının anlaşılması için, önce işletme biliminde maliyet düşüncesinin anlamı bilinmelidir. Bir evrensel olgu olarak karşımıza çıkan ve işletme diye adlandırılan ekonomik birimler, çeşitli üretim faktörlerini (input) birleştirerek toplum gereksinmelerini karşılayan mal veya hizmet (output) denen değerleri yaratmaktadırlar. Üretim faktörlerinin şekil değiştirmesiyle ortaya çıkan bu mal ve hizmetler, her işletmenin faaliyet konusuna göre çok çeşitlilik gösterir (örneğin; otomotiv, tarım, bankacılık, ulaşım gibi). Bir işletme kâr amaçsız vakıf işletmesi, yerel yönetimin işletmesi veya bir planlı ekonomi işletmesi de olabilir. Yaratılan değerler ve amaçlar ne kadar farklı olursa olsun, hepsinde ortak nokta üretim faktörlerinin bir araya getirilmesidir. İşte, her işletmenin, kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri üretimi sırasında yok ettiği üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değerine “maliyet” denmektedir.

Yukarıda maliyet için verilen tanımda değinilmesi gerekli iki önemli nokta vardır: Biri üretim faktörünün para ile ifade edilebilmesi, diğeri ise, üretim faktörü kullanımının faaliyet konusuyla ve hatta üretim işlevi ile ilgili olmasıdır. Bir üretim faktörünün para ile ifade edilebilmesi için fiyatı olması gerekir (ekonomik mal); Bu nedenle dereden çekilerek üretimde kullanılan su (pompalama maliyetleri hariç) maliyet kavramı içine alınamayacaktır. Yine işletmede üretim fonksiyonu dışında kullanılan üretim faktörleri de maliyet kavramı içine alınmayacaktır, örneğin pazarlama işçiliği, finansman fonksiyonu giderleri gibi (Bilginoğlu, 1996: 22).

Genel anlamıyla maliyet, amaçlanan bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin genellikle parayla ölçülen toplamıdır. Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, ulaşılmış olan ya da ulaşılmak istenen her farklı sonuç için bir maliyet söz konusu olabilir. Maliyetler bir takım amaçlarla kullanılmak üzere saptanabilir. Başka bir deyişle maliyet verileri belli amaçlara hizmet eden bir araçtır. Maliyet saptamada güdülen amaçlar “hangi maliyetlerin” saptanacağını (maliyet birimlerinin seçimini) olduğu kadar, bu maliyetlerin “ne şekilde” saptanacağını da belirtmektedir (Büyükmirza, 2000: 47).

Bu son nokta önemlidir; çünkü farklı amaçlar aynı şeyin maliyetinin değişik biçimlerde saptanmasını gerektirebilmektedir. Nasıl ki, duvara çivi çakmak için balyoz kullanılması parmağın ezilmesine yol açabilirse, belli bir amaçla saptanmış bir maliyetin uygun düşmediği bir başka amaç için kullanılması da yanlış yönetim kararlarına neden olarak, sonuçta büyük kayıplar doğurabilmektedir. Kolaylıkla gözden kaçabilen bu noktayı, yönetim muhasebesindeki önemi nedeniyle, bir örnekle açıklamak yararlı olacaktır (Büyükmirza, 2000: 47):

**Örnek:** Genel müdürlüğü Ankara’da olan BUDAK ORMAN ÜRÜNLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.’nin Düzce’deki kibrit fabrikası, Eylül ayında 1 milyon paket kibrit üretmiştir. Bu fabrikanın aynı aydaki giderleri aşağıdaki gibidir:

<b>Eylül Ayı Giderleri</b>	<b>Milyon TL.</b>
Tüketilen ağaç bedeli	320
Kimyasal malzeme bedeli	350
Kağıt ve karton bedeli	110
Üretim karşılığı işçilik ücreti	200
Fabrika yönetici maaşları	70
Makinelerde kullanılan enerji bedeli	210
Fabrika bina ve makine amortismanları	30
Dağıtıcı Cumaya ödenen nakliye ücreti	60
Genel Müdürlük gider payı	150
<b>Eylül Ayı Giderleri Toplamı</b>	<b>1.500</b>

Bu fabrikada Eylül ayında üretilen bir paket kibritin maliyeti ne kadardır?

**Çözüm:** Paket maliyetinin ne şekilde, yani hangi gider kalemleri dikkate alınarak saptanacağı, bu maliyetin ne amaçla kullanılacağına bağlıdır.

Aşağıdaki durumlar incelenebilir (Büyükmirza, 2000: 48):

(1) Eğer hesaplanacak maliyet, bir paket kibritin normal satış fiyatının belirlenmesi amacıyla kullanılacaksa, bu fiyatın tüm giderleri karşıladıktan sonra şirkete bir kâr bırakması asıl olduğundan, maliyet kapsamına yukarıdaki giderlerin tamamı alınacaktır. Bu durumda bir paket kibritin maliyeti, 1,5 milyar TL.'lık gider toplamının 1 milyon paketlik üretime bölümü kadar yani **1500 TL/pakettir**. Bunun üzerine normal bir kâr marjı eklenerek satış fiyatı belirlenecek ve bu fiyat hem fabrikanın kendi giderlerini, hem şirketin genel müdürlük giderlerinden fabrikaya düşen payı karşılayacak, hem de bir kâr bırakacaktır.

(2) Eğer bulunan maliyet, fabrikanın kendi giderlerini karşılayabildiği en düşük satış fiyatını belirlemek amacıyla kullanılacaksa, hesaplamada genel müdürlükten gelen 150 milyon TL.'lık gider payının dikkate alınmaması gerekmektedir. Çünkü bu kalem, fabrikanın yaptığı bir gider değildir. Bu kalem düşülürse, toplam gider tutarı 1,35 milyara, bir paket kibritin maliyeti ise **1.350 TL.**'na iner.

(3) Şimdi fabrikanın 1/3 kapasitede çalışmakta olduğunu ve ürettiği kibritleri 3.000 TL/paket fiyatıyla yurt içinde pazarladığını düşünelim. Yurt dışından bir işletme, fabrikadan teslim almak koşuluyla, paket başına 1.300 TL. fiyat üzerinden 500.000 paketlik bir sipariş vermiş olsun. Bir ay içinde teslimi istenen bu sipariş kabul edildiği takdirde, gelecek ay üretimin 1 milyon paketten 1,5 milyon pakete çıkartılması, yani % 50 kapasiteye ulaşılması söz konusu olacaktır. Verilen fiyat, yukarıdaki (2) şıkkında belirtilen fabrikanın kendi maliyetinin (1.350 TL/paket) bile altında kaldığından, siparişin reddedilmesi gerektiği düşünülebilir. Ancak burada amaç, fabrikanın kendi giderlerini karşıladığı fiyatı belirleyen değil, siparişin kabulü veya geri çevrilmesi konusunda alınacak karara ışık tutan maliyeti saptamaktır. Fabrikada yeterli boş

kapasite olduğundan, alınan sipariş üretim artışıyla karşılanacaktır. Üretimin mevcut kapasite içerisinde artırılması halinde 30 milyon TL.'lık amortisman, 70 milyon TL.'lık fabrika yönetici maaşı ve 150 milyon TL.'lık genel müdürlük gideri herhangi bir değişikliğe uğramayacaktır. Çünkü bunlar üretim hacmine bağlı olarak değişen giderler değildir (sabit gider). Öte yandan, her ne kadar dağıtım işletmesine ödenen nakliye ücreti satış hacmine bağlı olarak değişen bir giderse de (değişken gider), alınan sipariş fabrikadan teslimi öngördüğü, yani dağıtım işletmesini devre dışı bıraktığı için, 60 milyon TL.'lik bu gider tutarında da herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Bütün bu giderlerin toplamı 310 milyon TL. olup, bu tutar 1,5 milyar TL.'lık toplamdan indirildiğinde, geriye 1.19 milyar TL. kalır. Üretimin artırıldığı oranda artış gösterecek bu tutar 1 milyon pakete bölüldüğünde, paket maliyeti 1.190 TL olarak bulunur. Sipariş için üretilen her paket 1.190 TL.'lık gider artışına yol açarken, 1.300 TL gelir getirecek, yani şirkete paket başına 110 TL'dan 500.000 pakette 55 milyon TL. ek kâr sağlayacaktır. Şu halde amaç siparişi değerlendirmek ise, burada geçerli olacak maliyet **1.190 TL/pakettir** ve bu durumda 1.300 TL/paket fiyatlı siparişin kabul edilmesi gerekmektedir.

(4) Şimdi de bu fabrikanın halen tam kapasitede çalışmakta olduğunu varsayalım. Bu durumda yurt dışından alınan sipariş üretim artışı yoluyla karşılanamayacak, mevcut pazardaki 1 milyon paketlik satış hacmi 500.000 pakete düşürülüp, kalan 500.000 paket yurt dışına gönderilecektir. Eğer yurt dışına satış fiyatı en azından 3.000 TL.'lık yurt içi satış fiyatı eksi paket başına 60 TL.'lık nakliye ücreti (yurt dışı satışta olmadığından) eşittir 2.940 TL. kadar değilse, fabrika bu işten zararlı çıkacaktır. Şu halde, bu durumda maliyet **2.940 TL./ paket'tir** (fırsat maliyeti) ve 1300 TL./paketlik sipariş fiyatı paket başına 1.640 TL'dan toplam 820 milyon TL. kayba yol açtığından, siparişin reddedilmesi gerekmektedir.

(5) Son olarak, eğer hesaplanan maliyet bilançoda yer alacak stokların (ve gelir-gider tablosundaki satışların maliyetinin) belirlenmesi amacıyla kullanılacaksa, yukarıdaki şıklarda saptanan maliyet rakamlarının hepsi geçersizdir. Stokların değerlemesinde üretim maliyetinin esas alınması asıl olduğundan, üretim gideri niteliğini taşımayan 60 milyon TL.'lık nakliye ücreti (pazarlama gideri) ve 150 milyon TL.'lık genel müdürlük gider payı (genel yönetim gideri) 1,5 milyar TL.'lık gider toplamından düşülecektir.

Kalan tular olan 1,29 milyar TL. 1 milyon pakete bölüldüğünde, stok değerlemesinde geçerli olacak maliyet **1.290 TL./paket** şeklinde bulunur (Büyükmirza, 2000: 49).

### **Farklı Amaçlar - Farklı Maliyetler**

<b>AMAÇ</b>	<b>GEÇERLİ MALİYET</b>
Normal satış fiyatının saptanması.....	1.500 TL/Paket
Fabrikayı kurtaran minimum normal fiyatın saptanması.....	1350 TL/Paket
Boş kapasiteyle, üretilebilecek ek sipariş için minimum fiyatın saptanması.....	1.190 TL/Paket
Tam kapasitede alınan sipariş için minimum fiyatın saptanması.....	2.940 TL/Paket
Bilançoda ürün stoklarının değerlendirilmesi.....	1.290 TL/Paket

## **2.2. GENEL OLARAK MALİYET YÖNETİMİ**

### **2.2.1. Maliyet Yönetim Kavramı**

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

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

muhasebesi yaklaşımlarına yeni bir boyut kazandırmıştır (Karcıoğlu, 2000: 62).

Geleneksel maliyet muhasebesinin amaçlarından biri “maliyet kontrolü”dür; halbuki günümüzde operatif düzeydeki bu görev aşılarak, maliyetlerin oluşumunu da etkileyen, maliyet yönetimi (Cost Management) önem kazanmıştır (Bilginoğlu, 1994: 3).

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

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



tarafından da maliyet öğelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede israfın önlenmesi, performans denetimi, gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır (Alkan, 2001: 178–179).

### 2.2.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar

Maliyet yönetimi, günümüzde muhasebenin bir alt disiplini olmaktan çıkmış yönetimin bir görevi olmuştur. Zira burada maliyet büyüklüğünün (yüksekliğinin) zamanında belirlenmesi ve nedenleri üzerinde durulması söz konusudur. Maliyet yönetimi; tüm işletmelerde maliyet bilincinin oluşmasına katkı sağlamakta olup, esas olarak ilgili olduğu alanların her biri aşağıda kısaca incelenmiştir (Ceran, 2001: 121–122):

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

ilintisi, ürün ömrüne bağlı maliyetlerdir.

- **Maliyet Esnekliğinin Optimizasyonu:** Bu tür bir esneklik sabit-değişken maliyet ilişkisini ifade eder; teknoloji ve personel politikası, esnekliği belirler.
- **Maliyet Davranışını Etkileme:** Maliyet politikalarına bağlı olarak, uzun dönemde maliyet gelişmelerini etkilemek olanaklıdır.
- **Karmaşıklık Maliyetini Etkileme:** Ürün, faaliyet ve kaynak düzeyinde karmaşıklıktan doğan fazla maliyet, standardizasyon ve normlaştırma uygulamalarıyla ortadan kaldırılabılır.
- **Maliyet Şeffaflığının Sağlanması:** Maliyet dağıtım tablosunda, tüm maliyet türlerinin sabit, değişken ve yarı değişken biçimde gösterilmesi maliyet şeffaflığını yükseltir; tüm alanlardaki hizmet alışverişlerinin, özellikle işletme içi üretim göz önünde bulundurularak rakamlaştırılması gerekmektedir.

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

### **KAYNAKLAR → FAALİYETLER → ÜRÜNLER**

#### **←Geri Besleme ←**

Üretim sürecinin nihai çıktısı olan ürünler, çeşitli faaliyetleri gerekli kılmakta ve faaliyetler de kıt olan kaynakları tüketmektedir. Kısaca, ürünler faaliyetleri, faaliyetler de kaynakları tüketmektedir. Bu durumda dünyada kıt olan kaynakların optimum kullanımı için maliyet yönetimi gerekli olup, konunun önemini daha da artırmaktadır. Maliyet kontrolü, fiili maliyetlerin izlenmesini aşan bir faaliyet olup, burada siberetik yönetim ilkesine göre geri besleme ile maliyet kontrolü yapılır ve sapmalar önlenir. İzlenen bu yol maliyet yönetimiyle kısaltılır ve daha da iyileştirilir. Stratejik maliyet kontrolü ile planlama safhasındaki öncelikler incelenir ve maliyetleri etkileme (maliyet yönetimi) faaliyetleri yürütülür. Burada maliyet muhasebesine düşen görev, özel

maliyet hesaplamalarına olanak vererek, yönetimin bilgi gereksinimini karşılayacak bir raporlama sistemi oluşturmasıdır (Karcıoğlu, 2000: 65).

## **2.3. MALİYET YÖNETİMİ SİSTEMİ**

### **2.3.1. Genel Açıklamalar**

Son yıllarda geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri artan bir biçimde önemini kaybetmiştir. Bu durum aşağıda belirtilen gelişmeler yönünde olmuştur (Ceran, 2001: 106):

- Maliyet muhasebesinde stratejik yönelim,
- Ürün yaşam süresinin kısılması yanında artan AR-GE Maliyetleri,
- Üretimde yeni teknolojilerin kullanımı,
- İşletmelerde artan pazara yönelik olma nedeniyle organizasyon yapılarının değişmesi,
- Değişen pazar talepleri ve müşterilerin isteklerine uymada değişen bilgi gereksinimi,
- Maliyet yapısında ve maliyet yükselmesinde değişimler.

İşletmelerde ileri üretim teknolojilerinin daha yoğun olarak kullanıldığı 1980'li yıllardan bu yana, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin yetersiz kaldığı görülmektedir. Son yıllarda, ürün hatlarının genişlemesi, üretim teknolojilerinin değişmesi, ürün yaşam süresinin kısılması, küresel rekabet koşullarının değişmesi ve bilgi iletişim teknolojisindeki önemli ve büyük değişim karşısında maliyet muhasebesi, maliyet yönetimi için ilgili olmaktan çıkarak ilgisini kaybetmiştir. İleri üretim teknolojilerinin kullanılmasıyla işletmelerin üretim sistemlerinde genel olarak şu değişimler ortaya çıkmıştır (Şakrak, 1997: 63):

- Talep kadar üretim,
- En iyi ürün tasarımının bulunması,
- Ürün tasarımından, satışına kadar teslim sürelerinin düşürülmesi,
- Sıfır hata hedefi,
- En uygun üretim birleşimi,

- Üretim işlemleri sırasında sıfır zaman hedefi,
- Sıfır hazırlık süresi hedefi,
- En az düzeyde hammadde ve ürün stoku,
- Yönetim ve destek yapısının en aza indirilmesi,
- Ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesi.

Bütün bu değişimlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmelerin maliyet ve yönetim sistemlerini etkileyen değişimlerde şunlar olmuştur (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002: 16):

- Maliyet unsurlarında yapısal değişim,
  - Daha düşük Direkt İşçilik Maliyeti,
  - Daha büyük teknoloji maliyeti,
  - Daha yüksek bilgi maliyeti,
- Maliyet dağıtım ve yükleme anahtarlarında değişim,
- Maliyet düşürme amacına bakışta değişim,
- Maliyet tanımlamalarında değişim,
- Stok değerlemesine yönelik yaklaşımın azalan önemi,
- Yarı ürün stok bulundurma maliyetlerinde azalma,
- Amortisman paylarını hesaplamada ve dağıtım anahtarlarında değişim,
- Bilgi akışında hız,
- Dönemsel raporlamanın yetersizliği,
- Ürün tasarım ve geliştirmeye yönelik finansal veri sağlanması,
- Süreç tasarım ve geliştirmede artan önem,
- Maliyet merkezi yapısının yeniden düzenlenmesi.

Yukarıda sayılan tüm bu değişimler maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni arayışlara yol açarken, maliyet yönetimi yaklaşımının ortaya çıkmasına ve önem kazanmasına neden olmuştur. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin, yeni üretim ortamlarıyla ilgili bilgileri toplama ve raporlama fonksiyonunu yerine getirmekte yetersiz kalması, maliyet yönetimi sisteminin oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002: 16).

Maliyet Yönetimi Sistemi (MYS), işletme yönetimi tarafından alınan kararların, maliyetleri nasıl etkilediğini belirlemektedir. Bu nedenle, işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesinde kullanılan kaynakları ölçmekte ve bu faaliyetlerdeki değişimin, maliyetler üzerindeki etkilerini değerlendirmektedir. Bu bakımdan MYS'nin amacını, "bir işletmenin dünya pazarlarında maliyet, kalite, zaman-hız ve fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir ürün ya da hizmet üretiminde, işletme kaynaklarının karlı-verimli olarak kullanılmasında yardımcı olacak bilgileri yöneticilere sağlamak" oluşturmaktadır (Ceran, 2001: 108).

### **2.3.2. Maliyet Yönetimi Sisteminin Amaçları**

**a) Birim maliyetlerin daha sağlıklı belirlenmesindeki sürdürülebilirliği sağlamak;** Eski üretim sistemlerinde amaç az sayıda ürün çeşidine karşın çok fazla miktarda üretim yaparak daha fazla kar elde etmektir. Buna karşın yeni ortamda amaç daha ufak partiler halinde, fakat daha kaliteli ve daha fazla ürün çeşidini daha düşük maliyetlerle pazara arz edebilmektir. Bu noktadaki değişikliğin toplam maliyetler içinde ürün birimlerine direkt yüklenen giderleri azaltıp, endirekt giderlerin payını artırdığını unutmamak gerekmektedir. Burada temel sorun; artan endirekt giderlerin, sayısı artan ürün çeşitleri arasında nasıl dağıtılacağıdır. Bir başka anlatım biçimiyle, artan endirekt giderlerin önemli bir bölümü yeni teknolojilere yapılan yatırımların sabit giderleridir. Ayrıca toplam kalite kontrolü sistemlerinin uygulanmasıyla üretim işletmelerinde ürün tasarımından, satış sonrası hizmetleri de içeren çok daha uzun zaman boyutunda ve değişik aşamalarda birçok yeni faaliyet veya işlem ortaya çıkmaktadır. Özellikle bu yeni faaliyetlerle ilgili giderlerin birim maliyetlere yüklenmesinde eski yöntemlerin uygulanması halinde hatalı yönetim kararları alınmasına neden olabilir (Erdoğan, 2001: 541).

Birim maliyetlerin belirlenmesi maliyet hesaplama sisteminin temel görevini oluşturmaktadır. Maliyet hesaplama sisteminin etkinliği birim maliyetlerin sağlıklı bir biçimde belirlenmesi ve bunun sürdürülebilir olması ile ölçülmektedir. Birim maliyetlerin sağlıklı bir biçimde belirlenmesi ve bu konudaki sürdürülebilirliğin sağlanması, MYS tarafından sürekli izlenmesi ile mümkün olur. MYS; maliyet unsurları, gider yerleri, faaliyetler ve ürün bazında hesaplanan gider ve maliyetlerin

amaçlarla uyum ve uygunluğunun takibini yapmaktadır. Bu konuyla ilgili tespit ve öneriler geliştirilerek maliyet hesaplama sisteminden sağlıklı sonuçlar elde edilmesini sağlamaktadır. Bunu ise geri besleme yoluyla yapmaktadır.

Maliyetlerin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve yaklaşımlar zaman içerisinde değişen çevre şartlarına göre etkinliğini yitirebilir. Örneğin, üretim teknolojisinde meydana gelen gelişmelerin, direkt işçilik giderlerini azaltması ve genel üretim giderlerini artırması gibi. Aynı şekilde giderlerin dağıtımında kullanılan anahtar veya dağıtım ölçüleri de değişen maliyet yapılarına uyum sağlamayabilir. Bu durumların sürekli izlenerek gerekli düzenleme ve düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi MYS'nin önemli fonksiyonlarından birisidir. Son yıllarda üretim ortamlarında meydana gelen gelişmeler ve maliyetlerin belirlenmesinde yeni anlayış ve yaklaşımların uygulanmasını zorunlu kılmıştır (Karakaya, 2004: 567).

**b) Kaynak kullanımında kayıpları azaltarak etkinliği artırmak (maliyetlerin düşürülmesi)** MYS'nin bir başka temel amacını kaynak kullanımındaki kayıpların azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılarak etkinliğin sağlanması oluşturmaktadır. Bu ise daha genel bir ifadeyle maliyetlerin düşürülmesi olarak ifade edebilir. Buradaki temel amaç, küresel rekabet şartlarına uygun kalitedeki ürünlerin daha düşük maliyetlerle üretilmesini sağlayarak işletmenin veya ürünün piyasadaki rekabet gücünü bu yönüyle artırmaktır. Maliyetlerin düşürülmesi ise etkin bir gider/maliyet kontrolü ile mümkün olabilmektedir. Maliyet muhasebesi bu konudaki fonksiyonunu ağırlıklı olarak standart maliyet uygulamasındaki sapma analizleri ve bütçeler yardımıyla yerine getirmeye çalışmaktadır. Ancak, son yıllarda artan küresel rekabet şartları bunların daha ötesinde maliyet düşürme teknik ve yöntemlerinin devreye girmesini zorunlu hale getirmiştir.

Kaynak maliyetlerindeki etkinliğin ölçülmesinde bölümsel ya da işletme düzeyinde yapılan performans değerlendirmeleri MYS'nin önemli bir aracını oluşturmaktadır. Aynı şekilde, süreç içerisinde maliyetler üzerinde önemli bir etkinliği olan yatırımların değerlendirilmesi de MYS'yi bu konuda ilgilendiren temel alanlardandır (Karakaya, 2004: 568).

c) **Maliyet bilgi raporlarının yönetim kararlarında etkili bir karar destek aracı olmasını sağlamak;** MYS'nin diğere bir amacı da üretilen maliyet bilgilerinin yönetim kararlarındaki etkinliğini artırmaktır. Bunun için üretilen bilgilerin amaca uygunluğunu değerlendirmek, elde edilen sonuçları işletme amaçlarıyla ve diğere çevre faktörleri ile ilişkilendirmek ve geliştirilen önerilerle yönetime sunulmasını sağlamak MYS'nin önemli bir işlevini oluşturmaktadır (Karakaya, 2004: 568).

### 2.3.3. Maliyet Yönetimi Sisteminin Yararları

MYS'nin yararları aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Şakrak, 1997: 69):

- **MYS, maliyetlerin direkt izlenebilirliğinin geliştirilmesi konusunda yönetime katkı sağlamaktadır.** Ürünler, üretim yerleri ya da projeler ile doğrudan ilişkilendirilebilecek birçok maliyet unsuru, GÜG içinde gizli kalmış durumdadır. Ayrıca bu giderler, ürün maliyetlerinin doğruluğunu olumsuz etkileyen ihtiyari ve uygun olmayan anahtarlar baz alınarak yüklenmektedir. Teknoloji, işleme, üretim, bakım, veri işleme ve mühendislik ile ilgili maliyetlerin, bunları tüketen ürün ya da işlemlere, direkt olarak yüklenebilmeleri gerekir. Günümüz endüstri ortamı, giderlerin direkt yüklenebilme yeteneğinin geliştirilmesi için daha çok olanağa sahip bulunmaktadır. Bilgisayar desteğinin, üretim otomasyonundan, organizasyonların her düzeyindeki uygulamalara kadar yaygınlaşmış olması ve veri tabanındaki zenginlik, bu açıdan önemli bir avantaj sağlamaktadır.
- **MYS, ürünlerin yaşam dönemi performansının optimizasyonunda işletmelere yardımcı olmaktadır.** Bir ürünün toplam kârlılığı, o ürünün tasarım ve geliştirme, üretim ve destek gibi yaşam döneminin (life-cycle) çeşitli aşamalarında yapılan tercihlere bağlı bulunmaktadır. MYS, toplam yaşam dönemi performansını etkileyen unsurları görünür hale getirmektedir. Yaşam dönemi yaklaşımının önemli bir ilgi alanı da, geleneksel yaklaşımda gider olarak kabul edilen birçok maliyet türünü sermaye unsuruna (aktif unsura) dönüştürmektir.

- **MYS, karar verme araçlarını artırmaktadır.** Çoğu muhasebe sisteminin odak noktası, fiili (tarihi) performansın raporlanmasıdır. Bugünün yüksek düzeyde otomasyona geçmiş endüstri ortamı, daha çok maliyet türünün sabit hale gelmesine ve dinamik karar araçlarının öneminin artmasına neden olmuştur. MYS, ürün maliyetlerinin ötesinde, çeşitli kararların izlenmesine önem vermektedir. Bu kararlara örnek olarak; ürün tasarımı, sermaye ağırlıklı endüstri ortamında kapasite yönetimi, yapma / satın alma kararları; devam etme / son verme analizleri ve stratejik kararlar gösterilebilir.
- **MYS, yatırım yönetimi süreçlerini yaygınlaştırmaktadır.** Bu sistemde yatırım projelerinin performansı, amaçlanan yararlar ulaşıp ulaşılmadığı üzerinde, sürekli kontrol sağlayacak şekilde izlenmektedir.
- **MYS, performans ölçümleme kriterlerini finansal performans ile bütünleştirmektedir.** Kalite, zaman ve esneklik gibi rekabete yönelik stratejiler, işletmelerin rekabet içinde buldukları önemli konulardır. Bu stratejiler ile ilgili ölçümler, normalde finansal olmayan (nonfinancial) terimlerle belirtilmektedir; ancak, bu tür finansal olmayan ölçümlerin, finansal terimlere dönüştürülmesi, ölçüm uyumluluğunun sağlanması açısından önem arz etmektedir. Ayrıca, bu kapsamda, MYS, değer yaratmayan (non-value added) faaliyetlerin ortadan kaldırılabilmesi için, öncelikle saptanmalarını ve analize tabi tutulabilmelerini sağlayacaktır.
- **MYS, farklı üretim felsefeleri ve çeşitli otomasyon düzeylerini desteklemektedir.** Tek bir üretim alanına sahip bir işletmede dahi, farklı düzeylerde üretim karmaşası bulunabilir. MYS, bu ortamda da anlamlı veriler sağlayacak yeterli bir esnekliğe sahip olmaktadır. Bu sistem aynı zamanda, bir işletmenin bilgisayar destekli üretime geçişinde katkı sağlayacak olan veri paylaşım standartlarına da sahip olmaktadır. MYS, işletme dışına yönelik finansal raporlamayı da destekleyecektir. Bu sistem, bir işletmenin çok çeşitli raporlama gereksinimlerini, verilere bir noktada erişme ile destekleyecek veri tabanı yaklaşımını kullanmaktadır. MYS, bu kapsamda iç kontrole de önemli ölçüde destek sağlamaktadır.



#### 2.3.4. Maliyet Muhasebesi Sisteminden Maliyet Yönetimi Sistemine Gelişim

İşletmelerdeki hızlı değişimin geri planında, maliyet muhasebesinde geleneksel yöntemlerin önem kaybından söz edilebilir. Böylece, işletmelerde gittikçe artan bir biçimde stratejiye yönelim gözlenmektedir. Bu durum, maliyet muhasebesinde önemli derecede uzun vadeli planlama anlayışının da gerekli olduğu sonucuna yol açmıştır. Aynı zamanda, strateji seçiminde maliyet muhasebesinin desteğinin artırılması istenmektedir. Strateji seçiminde kantitatif (niceleyici) büyüklüklerin yanında diğerlerinin de, finansal olmayan anahtar faktörler kalite, esneklik ve zaman avantajları gibi göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Maliyet muhasebesinde geleneksel yöntemler, çok defa matematiksel açıdan zor anlaşılabilen faktörlerin sınırlarını dikkate alma konusuyla karşılaşmışlardır. Keza, güncel sistemler kısalan ürün yaşam süreleri eğilimini görmezden gelmektedirler. Bu nedenle, yönetimin artan ihtiyacına göre tam, doğru ve geniş kapsamlı maliyet yönetimi bilgileri karşılanamamaktadır (Ceran, 2001: 110).

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

aracılığıyla yükselen maliyet şeffaflığı gerçekleştirilebilir. Bunun için, maliyet muhasebesinin değişen işletme yapılarına uydurulması gerekmektedir. Böylece üretimin olanaklı olduğu kadar verimli kılınması potansiyelleri de tamamen kullanılabilir. Bu durum yalın organizasyon biçimi kurulması ve yerleştirilmesinde de aynı biçimde söz konusu olmaktadır. Böylece “Yalın-X” olarak tanınan kavramların kullanımı ve uygulanması, sadece üretim alanlarında değil, işletmenin bütün alanlarında gözle görülür bir şekilde gerçekleşmektedir (Ceran, 2001: 110).

Değişime uymaya çalışan işletme yönetiminin maliyet muhasebesinden beklediği nitelikler şöyle sıralanabilir (Bilginöglü, 1995: 78–79):

- **Bütünleşme:** İşletmenin üretim süreci, işletme içi değer dönüşümü ile ilgili olduğundan, ürün parça listesi veya reçeteden faturalamaya kadar tüm faaliyetleri kapsamalıdır.
- **Dinamik maliyetleme:** Maliyetleme sisteminin değişim karşısında esnek olması nedeniyle yeni ürünlere, yeni stratejilere açık, dış satım ve yabancı sermayeye uygun olması gerekmektedir.
- **İşletme içi ve dışı bilginin içerilmesi:** Geleneksel maliyet muhasebesi içe dönük niteliktedir (intern muhasebe), ancak dışa dönük başarı değerlemesi yapabilecek özellikte olması gerekmektedir.
- **Davranış yönlendirme:** Maliyet etmenlerini ayrıntılı olarak göstermesi gerekmektedir; ürünler düzeyinde maliyet etmenlerinin, maliyet parametrelerinin gösterildiği “maliyet tabloları” (Cost Tables) buna örnek gösterilebilir.
- **Güncellik:** Maliyetleme sisteminin güncel bilgi verebilmesi gerekmektedir. Bu özellikle ileriye dönük bilgi üretilmesinde önemli bir noktayı oluşturmaktadır.
- **Çok boyutluluk:** Geleneksel maliyet muhasebesinin çok boyutlu nitelik kazanması, tüm işletme verilerinden, değişik amaçlara göre esnek ve dinamik raporlama yapabilmesi ile mümkün olabilmektedir. Böyle bir nitelik maliyet muhasebesini, yönetim bilişim sistemi durumuna getirir ki, bu da çok boyutlu bir veri bankası uygulaması ile sağlanmaktadır.

Yoğun rekabet baskısı ve bu baskı sonucu ortaya çıkan maliyet baskısı, güncel maliyet muhasebesinden istenildiği gibi rekabet pozisyonlarının, müşteri istek ve arzularının da dikkate alınarak taslak safhası ve tasarım safhasında öncelikle maliyetlerin düzenlenebilmesi yoluyla maliyetlerin düşürülmesine ve geleneksel olarak tanımlanan, bilinen ve uygulanan maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet birimi hesabı çerçevesinde maliyet yönetimi enstrümanları tarafından desteklenmesine neden olmuştur. Aşağıdaki Tablo 2.1.'de maliyet yönetimi ve geleneksel maliyet muhasebesinin hareket noktaları karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

**Tablo 2.1.** Maliyet Yönetimi ve Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Hareket Noktaları Karşılaştırması

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

**Kaynak:** (Ceran, 2001: 112).

Maliyet muhasebesi ve maliyet yönetimini açık bir biçimde birbirinden ayırmak olanaklı değildir. Sorun maliyetlerin düzenlenip, düzenlemeyeceğidir. Maliyetlerin düzenlenmesinde taslak safhasında ya da tasarım safhasından hemen önce maliyetlerin etkilenmesiyle maliyet düşürme bakımından maliyet yapılarının analiz edilemeyeceği

anlaşılmaktadır. Maliyet yüksekliği, maliyet yapısı ve maliyet akışı değişiklikleri yine maliyet yönetimi enstrümanları aracılığıyla etki altına alınabilir. 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ortaya çıkan maliyet yönetimi enstrümanları aracılığıyla bu durum izlenen amaca yönelik olarak gerçekleştirilebilir (Ceran, 2001: 112).

### **2.3.5. Maliyet Yönetim Sisteminin Veri Yapısı**

MYS'nin etkinliği, bu sistemlere kaynak oluşturacak veri tabanının, etkin tasarım ve verimli işleyişine bağlıdır. MYS'ye dayanak oluşturacak veri tabanının yapısı belli özelliklere sahip bulunmaktadır.

Tipik olarak işletmeler, bölümlerden oluşan bir organizasyon yapısına sahiptirler. Organizasyon bölümleri; fonksiyonlar, işletme birimleri, ürün hatları ya da projelere göre tanımlanabilir. Yöneticiler, bir işletmenin kontrolünde finansal ve finansal olmayan bilgilere gereksinme duymaktadırlar. Organizasyon maliyet bilgileri, organizasyon birimleri tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin tümü için, maliyet verilerinin toplanmasıyla elde edilmektedir. Bir organizasyon biriminde maliyetlerin, belli başlı homojen gruplaması için maliyet merkezlerinin oluşturulması gerekmektedir. Aynı zamanda, bu maliyet merkezlerinin ayrı ayrı tanımlanmış sorumluluk düzeylerinde tanımlanmaları da gerekir. Her bir maliyet merkezine ait faaliyet bilgileri, istenen faaliyet ya da faaliyet grubu için bütün maliyet merkezlerindeki verilerin ayrıştırılması ve toplanmasıyla elde edilmektedir (Şakrak, 1997: 69).

Örneğin; toplanan verilerin kaydı gibi bazı faaliyetler, tek bir maliyet merkezine has olmayan, organizasyon birimlerinin birçoğunda gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Tek bir maliyet merkezine bağlı bulunmayan bu tür faaliyetlere ait maliyetlerin saptanıp kontrol edilebilmesi için, tüm işletme düzeyinde toplanmaları gerekecektir.

Ürün yaşam dönemi yönetimi, ürünün yaşam döneminde ortaya çıkan tüm faaliyetlere dayalı süreçlere ve belirli ürün ya da ürün grubu için toplanmış bilgilere gereksinme duymaktadır. Genellikle, hazırlık dönemi maliyetleri, bir geliştirme ya da üretim projesinin tanımlanmasıyla toplanmaktadırlar. İşletme dışı finansal raporlama gereksinmelerini karşılamaya yönelik dönem verilerine ilave olarak, bu yaklaşım

başlangıç dönemi bilgilerini de kullanmaktadır.

Maliyet unsurları, bir işletmece tüketilen direkt teknoloji, direkt işçilik, direkt madde ve gereçler gibi kaynak türleridir. Buna karşın, faaliyetlerin performansı aynı zamanda finansal olmayan terimlerle de tanımlanmaktadır. Finansal olmayan bilgiler arasında zaman, kalite hataları, esneklik ve işlem miktarları örnek olarak sayılabilir. Hedef performansın, hem finansal veriler, hem de finansal olmayan verileri kapsayacak şekilde, standart terimlerle ifade edilebilmesi gerekmektedir (Karcıoğlu, 2000: 69):

### **2.3.6. Maliyet Yönetim Sisteminin Dayandığı Temel İlkeler**

MYS'nin kavramsal tasarımı, bir dizi temel ilkelere dayanmaktadır. Bu ilkeler, herhangi bir üretim ortamında uygulanabilir olmakla birlikte; sektöre ve işletme bazındaki farklı yapılara göre, uygulamada farklılıklar olabileceği de açıktır. Bu ilkeler genelde, mevcut maliyet muhasebesi yapısına uygun olmaktadır. Buna karşın genel bir sistem olarak bakıldığında da, mevcut maliyet muhasebesi teori ve uygulamalarının amaç ve kapsamlarından çıkışla, önemli bir farklılığı temsil etmektedirler.

1986 yılında CAM-I konsorsiyumunca belirlenen bu ilkeler (Şakrak, 1997: 71):

- Maliyet ilkeleri
- Performans ölçüleme ilkeleri
- Yatırım yönetimi ilkeleri olmak üzere üç grupta toplanmıştır.

#### **2.3.6.1. Maliyet İlkeleri**

MYS'nin amaçlarından biri de, işletmenin belli başlı faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetini ölçmektir. Bu kapsamdaki raporlama, stratejik işletme kararlarının alınması, tekdüze faaliyetlerin planlama ve kontrolü ile kâr ve finansal durum gibi iç ve dış gereksinimleri karşılayabilecek düzeyde yeterli olmak zorundadır. Maliyet yönetiminin geliştirilmesinde yardımcı olacak başlıca rehber ilkeleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Karcıoğlu, 2000: 70):

- Kaynak kullanımını iyileştirmek üzere değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetler belirlenmektedir. Bir ürüne direkt yüklenebilen ve değer yaratmayan

bir unsur olarak bağı varlık maliyetleri dikkate alınmaktadır.

- Önemli maliyetlerin, yönetim raporlama amaçları açısından direkt izlenebilir olması gerekmektedir.
- Her homojen faaliyet grubu için ayrı bir maliyet merkezi oluşturulması gerekmektedir.
- Faaliyet tabanlı maliyetlerin toplanması ve raporlanması, maliyetlerin direkt izlenebilirliğini iyileştirecektir.
- Giderlerin dağıtımını için ayrı ayrı bazlar, yönetim programlama amaçları ile faaliyet maliyetleri arasındaki nedensellik ilişkisini yansıtacak biçimde geliştirilmesi gerekmektedir.
- Maliyetlerin, “yaşam dönemi yönetimi”ni destekleyecek bir uyumlulukta olması gerekmektedir.
- Teknoloji maliyetlerinin, ürünlere direkt olarak yansıtılması gerekmektedir.
- Fiili ürün maliyetlerin, kayıpların ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak üzere hedef maliyetlerden ayrı olarak hesaplanması gerekmektedir.
- İç kontrol için maliyet etkinliği yaklaşımının geliştirilmesi gerekmektedir.

#### 2.3.6.2. Performans Ölçümleme İlkeleri

Performans ölçümlerinin amaçları:

- Stratejik planlama süreçlerinde geliştirilen belirli amaç ve hedefler ile ilgili bulunan işletme faaliyetlerinin, gerçekleşme düzeylerini ölçmek,
- Kayıpların ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak

şeklinde iki grupta toplanmaktadır. Bir işletme, performans ölçümünde hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere gereksinme duymaktadır. Bu iki tür bilgi grubu, belli bir uyumun sağlandığı düzeyde anlamlı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, (gerekli zamanlardaki tasarruf gibi) performans gelişimi, finansal terimlerle de ifade edilebilir, yani finansal açıdan anlaşılabilir olması gerekmektedir. İstenen performans ölçümleme amaçlarına ulaşma doğrultusunda belirlenen ilkeler aşağıdaki gibidir (Şakrak, 1997: 74):

- Performans ölçülerinin, işletme amaçları ile benzerlik taşıması gerekmektedir.
- Performans ölçülerinin önemli faaliyetler için oluşturulması gerekmektedir.

- Performans ölçülerinin, maliyet etkenlerinin görülebilirliğini iyileştirecek şekilde oluşturulması gerekmektedir.
- Gerek finansal gerekse de finansal olmayan faaliyetlerin, performans ölçümleme sisteminde yer alması gerekmektedir.

#### 2.3.6.2. Yatırım Yönetimi İlkeleri

Yatırım yönetiminin amacı, işletmelerin belirlenmiş amaç ve hedeflerine, en az kayıpla ulaşımlarında yardımcı olacak, en uygun kaynak ve faaliyet yapısının belirlenmesidir. MYS'nin kavramsal tasarımında, temel alınan son grup ilkeler olarak, yatırım yönetiminin rehber ilkeleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Karcıoğlu, 2000: 71):

- Yatırım yönetiminin, sermaye bütçeleme sürecinden daha geniş kapsamlı görülmesi gerekmektedir.
- Yatırım yönetimi kararlarının işletme hedefleri ile uyumlu olması gerekmektedir.
- Yatırım kararlarının değerlemesinde çeşitli ölçütler kullanılması gerekmektedir.
- Yatırımlar ve beraberindeki risklerin, bir yatırım stratejisinin ilişkili unsurları olarak görülmesi gerekmektedir.
- Faaliyet verilerinin, belirli yatırım fırsatlarıyla direkt olarak ilişkilendirilebilir olması gerekmektedir.

## 2.4. STRATEJİK YÖNETİM

### 2.4.1. Strateji Kavramı

Literatürde, stratejinin kelime kökeni bakımından iki kaynağa dayandığı ifade edilmektedir. Bunlardan biri; Latince “yol, çizgi veya yatak” anlamına gelen “stratum” kavramıyla, ikincisi ise, eski Yunanlı General Strategos'un adıyla ilgilidir. Bu generalin sanatını ve bilgisini belirtmek için kullanılmıştır. Türkçe’de strateji, “sürme, gönderme, götürme ve gütme” anlamlarında kullanılmaktadır (Eren, 1990: 3).

Strateji kavramı, işletme ve diğer bilim dallarının literatürlerine askeri literatürden gelmiştir. Askeri strateji, bir savaşta orduların girişecekleri hareket ve faaliyetlerin

tasarlanması ve yöneltmesi sanatıdır. Askeri stratejide amaç; “mevcut kaynakları en etkili ve ekonomik biçimde (en az kayıp, gider ve zararla) kullanarak zafere ulaşmaktır. Düşman güçlerinin durumunu, harp araçlarının miktar ve kalitesini araştırmak, savaş alanının durumu, fırsat ve tehlikeler hakkında bilgi edinmek, kendi birliklerinin durumunu, güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek askeri stratejinin temelini oluşturmaktadır. Askeri alanda stratejiler düşmanın olası faaliyetleri göz önüne alınarak yapılmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 33).

Strateji kavramı işletme ve yönetim alanında 20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren kullanılmaya başlamasına rağmen, konu üzerinde henüz bir fikir birliği yoktur. Çeşitli yazarlar konuyla ilgili değişik tanımlar vermişlerdir (Dinçer, 1994: 6–9):

- Stratejik Yönetim konusunda önemli bir yeri olan Igor Ansoff, iki değişik strateji tanımı vermektedir: Saf strateji ve genel (veya karma) strateji. Ansoff’a göre saf strateji: İşletmenin bir hareketi veya belirli hareketler dizisi’dir. Mesela, işletmenin takip ettiği bir mamul geliştirme programı gibi. Genel veya karma strateji ise, işletmenin belirli bir durumda hangi tür saf stratejiyi seçeceğini istatistikî bir karar kuralıdır.
- A.D. Chandler stratejiyi; işletmede uzun dönemli amaç ve hedefleri belirleme ve bu amaçları gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyulan kaynakları tahsis ederek uygun faaliyet programlarını hazırlama olarak tanımlamaktadır. Benzer bir tanımı Antony vermektedir: İşletme amaçları ve amaçlardaki değişiklikler, bunların gerçekleştirilmesinde kullanılacak kaynaklar, bu kaynakların özelliklerinin belirlenmesi, dağıtımı ve kullanılması ile ilgili politikalar konusunda karar vermektir. Aynı anlam ve muhtevada daha kısa bir tanımı Tilles vermiştir; Strateji, bir işletmenin belli başlı politika ve amaçlarının bir bütünüdür.
- Andrews’e göre strateji; İşletmenin hangi işi yaptığını veya yapmak istediğini; ne tür bir işletme olduğunu veya olmak istediğini tanımlayan amaç, hedef ve görevlerin tümü ve bunları gerçekleştirmek için gerekli yöntemlere verilen addır.
- Hofer ve Schendel ise stratejiyi; işletmenin iç kaynakları ve kabiliyetleriyle dış çevrenin fırsat ve tehditleri arasında uyum sağlayacak faaliyetler olarak ele almaktadırlar. Bir başka tanım stratejiyi; işletmenin temel amaç ve hedeflerinin,



bunlara ulaşmak için gerekli faaliyet programlarının seçilmesi ve işletmenin çevresiyle ilgili olarak kaynaklarını tahsis etmesi şeklinde açıklamaktadır.

Bu tanımlar yakından incelendiği zaman, stratejinin genel kapsamı hakkında ortak bir anlayışın olduğu, ancak aralarında bazı farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Mesela, Ansoff stratejiyi işletmenin amaçlarından ayrı olarak incelemiştir. O'na göre strateji: Genelde risk ve belirsizlik halinde eksik bilgiyle karar alma yöntemidir. Daha dar anlamda, bir amacı gerçekleştirmek için belirlenen hareket tarzıdır. Chandler ve Andrews, stratejiyi tanımlarken amaç belirlemeyi strateji ile birlikte ele almışlar ve uzun dönemli bir süreç olarak düşünmüşlerdir. Bu yaklaşıma göre strateji: İşletmenin geçmişteki başarıları, içinde bulunduğu durum ve gelecekte yapmak istediklerini içeren uzun dönemli bir süreçtir. Antony ve Tilles ise aynı yaklaşımı benimsemekle birlikte, stratejiyi, amaçlar ve politikalar toplamı olarak düşünmektedirler. Hofer ve Schandel ise tanımlarında işletme ile çevresi arasındaki ilişkileri ön plana çıkarmıştır (Dinçer, 1994: 9).

Başarılı işletmelerin ortak noktası, stratejilerini belirleyebilmenin yanı sıra belirli bir vizyon sahibi olmalarıdır. Vizyon stratejik yönetim sürecinde çok önemli başlangıç noktasıdır. Hatta bazı düşünürlere göre vizyon, stratejilere yol gösterebilecek tek başlangıç noktasıdır (Ülgen ve Mirze, 2004: 179).

#### **2.4.2. Stratejik Yönetimin Tanımı**

Stratejik yönetim ile ilgili literatürlerde belirtilen tanımlamalardan bazıları aşağıda belirtildiği gibidir (Ünalı, 2002: 1):

- Stratejik yönetim; yöneticilerin işlerini zorlaştıran yeni moda bir yönetim aracı değil, rekabet avantajı yaratacak stratejileri bulmaya ve onları uygulamada değişimi esas almaya yönelik bir yönetim felsefesidir.
- Stratejik yönetim; toplam kalite, yalın üretim, süreç yönetimi, yeniden yapılanma, müşteri memnuniyeti, çalışanlar memnuniyeti gibi yönetim araçlarını müstakil olarak kullanmak değil, onları sinerji yaratacak şekilde birlikte uygulayabilmektir.
- Stratejik yönetim; değişimin öngörülebilir olduğuna inanarak buna göre planlar

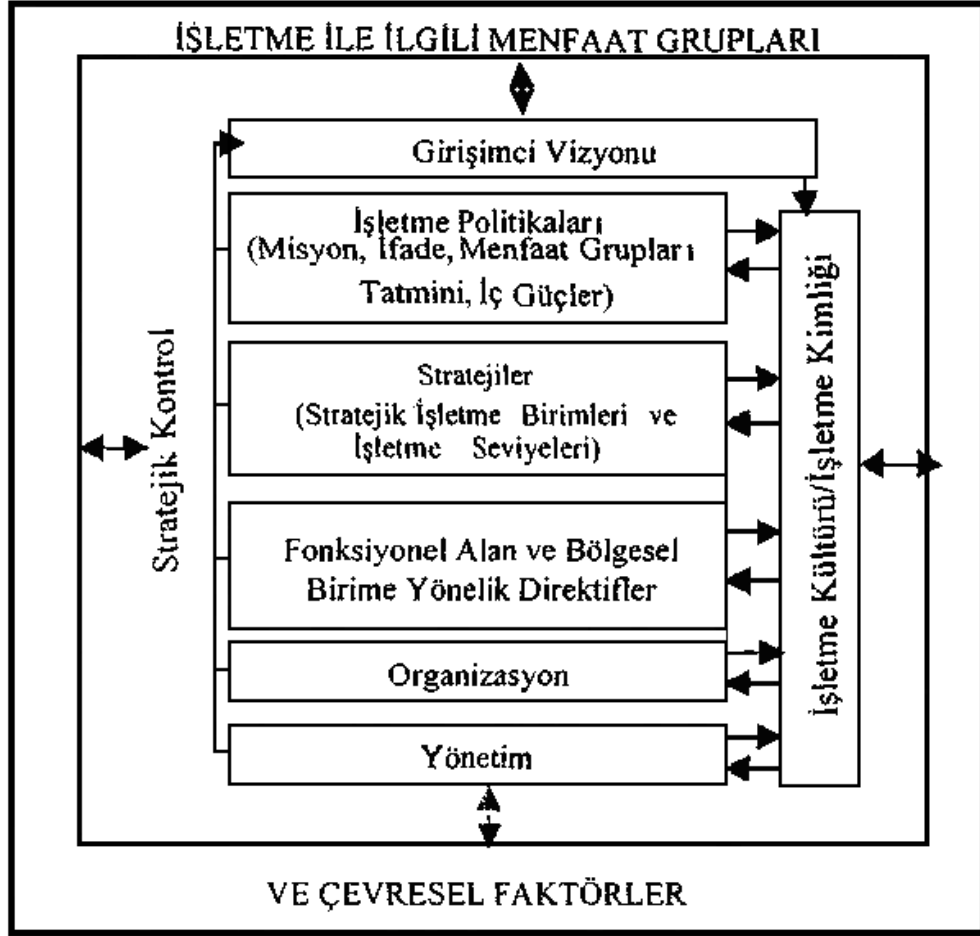
yapmak değil, değişimin belirsizliğini bir dünya görüşü olarak benimsemek ve bu değişimi fırsat olarak kullanabilmektir.

- Stratejik yönetim; sektördeki en iyi şirketleri taklit etme esasına dayanan ‘**me-too**’ stratejilerini başarılı olarak uygulamak değil, yaratıcılığı bir şirket felsefesi olarak benimseyebilmektir.
- Stratejik yönetim; misyon ve vizyon tanımlarını kalite belgesi almanın zorunlu bir adımı olarak görmek değil, sürekli yeni kurulmuş bir şirketin heyecanını duymak üzere, vizyona sıkı sıkıya sarılmaktır.
- Stratejik yönetim; işletmenin vizyonuna, amaçlarına ulaşması için stratejilerin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin kararların verilmesidir (Doğan, 2001: 111).

Tüm bu söylenenlerden çıkan sonuca göre stratejik yönetim süreci şu soruların araştırılmasıdır: Biz neyiz (misyon), ne olmak istiyoruz (amaç), ulaşmak istediğimiz yere nasıl ulaşacağız (strateji), stratejilerimizi nasıl uygulayacağız (uygulama), hedeflerimize ulaşp, ulaşmadığımızı nasıl değerlendireceğiz (denetim)? (Akdemir, 1998: 99–101).

#### **2.4.3. Stratejik Yönetimin Unsurları**

Yedi unsurdan oluşan “Stratejik Yönetim İskeleti” aşağıdaki gibi gösterilerek özetlenebilir (Karcıoğlu, 2000: 74):



*Kaynak:* (Karcıoğlu, 2000: 74).

Şekil 2.1. Stratejik Yönetimin Unsurları

Yukarıdaki şekilde yer alan yedi unsur, stratejik yönetimde sınırlayıcı faktörler olup, aşağıda kısaca açıklanmıştır.

- **Girişimci vizyonu;** işletmenin gerçekleştirmeyi arzu ettiği ve tüm ilgililere yön ve mana veren geleceğin anlamlı bir ifadesinin resmidir.
- **İşletme politikası;** “oyunun kurallarını” tanımlar ve bütün işletme ile ilgili menfaat gruplarının tatmin edilmesinin zorunlu standartlarını oluşturmaktadır.
- **Stratejiler;** stratejik işletme birimleri veya kolektif eylem merkezlerine yönelik olarak belirli bir işletmenin açık ve topyekun stratejisi içerisinde entegre ve koordine edilmektedirler.
- **Direktifler;** fonksiyonel alanlar ve bölgesel birimler açısından strateji ile uyumlu olup, (a) çevredeki tüm ilgili yöneticiler tarafından formüle edilmiş

bulunan (b) stratejilerdeki değişikliklere cevap vermekte ve kişisel girişimlere müsaade etmekte veya uyarıda bulunmaktadır.

- **Organizasyon;** bir işletme süreci olarak insanları motive etmekte ve onların sürekli öğrenme süreci içerisinde meşgul olmalarını teşvik etmektedir.
- **Yönetim;** planlama, kontrol ve bilgi sistemlerine dayanmadan işletme içi ve işletme dışı tahmin edilmeyen durumlarda ani kararlar vermeyi gerektirmektedir.
- **Örgüt kültürü ve örgüt kimliği;** yöneticiler ve çalışanlar tarafından birleştirilen davranış ve değerlerin bir sonucu olarak oluşmaktadır.

#### 2.4.4. Stratejik Yönetimin Özellikleri

Stratejik yönetimin, genel yönetimin sahip olduğu özellikleri kapsamasının yanında, kendine has bir takım özellikleri de söz konusudur. Stratejik yönetimin sahip olduğu özellikler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Şakrak, 1997: 100-101):

- Stratejik yönetim, işletmenin geleceğini ilgilendirmesi ve ona bir istikamet belirlemeye çalışması nedeniyle, her şeyden önce tepe yönetimin bir fonksiyonu olmaktadır.
- Gelecek yönelimlidir ve işletmenin uzun vadedeki amaçları ile ilgili olmaktadır.
- Stratejik yönetim, işletmeyi bir sistem olarak görmektedir. Dolayısıyla stratejik yönetim, bir bütün olarak işletmeyle ilgilenmesi yanında onu oluşturan parçalarla da ilgili olmaktadır.
- Stratejik yönetim, işletmeleri açık sistem olarak tanımlamaktadır. İşletmeler içinde buldukları çevre ile karşılıklı etkileşim ve bağımlılık içindedir. Bu nedenle, stratejik yönetim çevreyi oldukça yakından takip etmektedir.
- Stratejik yönetim, işletmenin amaçlarıyla toplumun yararlarını bir bütünlük içerisinde ele almaktadır. Bu açıdan stratejik yönetim dış çevresine karşı sosyal sorumluluk taşımaktadır.
- Stratejik yönetim, alt kademe yöneticilerine rehberlik etmektedir.
- Stratejik yönetim, işletme kaynaklarının en etkili bir şekilde dağıtımıyla ilgilenmektedir.

## 2.5. STATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

### 2.5.1. Stratejik Maliyet Yönetimi – Kavramsal Yapı

Stratejik Maliyet Yönetimi (SMY), stratejik unsurların çok daha ön planda tutulduğu, kesin açık ve biçimsel olarak, maliyet analizlerine dayanan bir maliyet yönetimidir. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda, mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılmaktadır (Titiz ve Çetin, 2000: 130).

Her işletmenin stratejisi birbirinden farklı olduğundan, her işletme hedef almış olduğu özel stratejilerini destekleyecek farklı MYS'ne sahip olmaları gerekmektedir. Örneğin özel bir ürünü en düşük maliyetle üretmek stratejilerden biriye, üretim ve diğer maliyetlerin azalışını sağlamaya yardım edecek bir MYS'nin tasarlanması gerekmektedir. Diğer taraftan eğer strateji ürün farklılaşmasına yardımcı olmaks, MYS'nin, belki yenilik ve değişim tasarımıyla deneyim sağlayacağından, AR-GE faaliyeti ve gideri, maliyetleme sistemince hatalı ve gereksiz olarak nitelendirilmekten ziyade, tümüyle teşvik edilerek ve ödüllendirilerek ürün farklılaştırma stratejisini desteklemeye yardımcı olması gerekmektedir (Tanaka vd. 1996: 159).

Geride kalan 30 yıla bakıldığında, maliyet muhasebesinden yönetsel maliyet analizlerine (maliyet yönetimi yaklaşımı) geçilmiş olması, önemli bir başarı olarak nitelendirilmekte; yönetsel maliyet analizlerinden SMY'ne geçiş ise, ileriye yönelik birincil önemde bir aşama olarak ifade edilmektedir.

SMY'ne ilgi, strateji kavramının önemindeki yükseliş doğrultusunda, gelişme göstermektedir. Geleneksel olarak maliyet analizleri, alternatif yönetim kararlarında, finansal etkilerin değerlendirilmesi süreci olarak görülmektedir. SMY, (geniş bir bakışla), stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve formal (biçimsel) olduğu maliyet analizidir. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılmaktadır (Şakrak, 1997: 102).

Muhasebe öncelikle, işletme stratejisinin geliştirilmesi ve yürütülmesini kolaylaştırmak için var olduğu halde stratejik yönetim ise sürekli bir döngü olmaktadır. Söz konusu döngü aşağıdaki gibi sıralanabilir (Titiz ve Çetin, 2000: 132):

1. Stratejilerin formül edilmesi
2. Organizasyonun tümünde bu stratejilerin iletilmesinin sağlanması
3. Stratejilerin yürütülmesi için gerekli görülen taktiklerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi
4. Aşamaların yürütülmesinde ve bu nedenle de stratejik amaçlara ulaşılmasındaki başarıyı gözlemek üzere kontrolün geliştirilmesi ve yürütülmesi

Muhasebe bilgileri bu döngünün her dört aşamasında da ayrı ayrı rollere sahiptir (Şakrak 1997: 103):

- **Birinci aşamada;** muhasebe bilgileri, stratejik alternatifler oluşturma sürecinin bir aşaması olan finansal analiz için, temel bazı oluşturmaktadır. Finansal olarak yapılabilirliği olmayan ya da yeterli finansal geri dönüşleri sağlamayan stratejiler, uygun ya da benimsenebilir stratejiler olamamaktadırlar.
- **İkinci aşamada;** muhasebenin sunduğu raporlar, stratejinin organizasyon içinde yayılması ve anlaşılması için gerekli ve önemli araçlardan birini oluşturmaktadır. Raporlanan konuların, kişilerin dikkatini yönlendireceği konular olması gerekmektedir. İyi muhasebe raporları, uygulama stratejilerinin başarısında, kritik role sahip olan unsurlara dikkatleri yoğunlaştırabilen raporlardır.
- **Üçüncü aşamada;** spesifik taktiklerin, tüm stratejiler ve bunların uygulanma süreçlerini desteklemek üzere geliştirilmeleri, zorunludur. Muhasebe bilgilerine dayanan finansal analizler işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasında yardımcı olabilecek programlara ait kararların alınmasında, anahtar unsurlardan biridir.
- **Son olarak, dördüncü aşamada;** yöneticilerin ya da işletme birimlerinin performanslarının ölçülmesinde muhasebe bilgileri dayanak noktasıdır.

Standart maliyetlerin, gider bütçelerinin ve yıllık kâr planlarının, performans geliştirmede baz oluşturmaları, dünya genelinde genel kabul görmüştür. Eğer bu araçlar, önemli ölçüde kullanışlı iseler, işletmenin stratejik konularına da, kesinlikle adapte edilmeleri gerekmektedir.

### **2.5.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Amacı**

SMY'nin kapsamlı bir tanımı Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Certified Management Accountants - ICMA) tarafından yapılmıştır. SMY, işletme stratejileriyle özellikle, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyi ve yönüyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içermektedir (Ceran, 2001: 161).

SMY, kaynakların tüketimiyle ilgili olarak değerlendirilen müşteriye daha doğrusu pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme olarak da tanımlanabilir. SMY kavramı, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de ele alarak hareket edilmesini, düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da üstün ürünleri pazara sürerek ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyetlere göre faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

Literatürde, tanınmış ve önemli yazarlar SMY'ni farklı biçimde ele almışlar ve onun yerine daha çok stratejiye yönelik maliyet yönetimi terimini kullanmışlardır. Stratejiye yönelik maliyet yönetimi, işletmede uzun vadeye yönlendirilmiş etkililik hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadır. Bunun işletmenin maliyet yapısında ulaşılan bütün bilgi detayları tarafından ve elde edilen rekabet avantajına göre araştırma yoluyla desteklenmesi gerekmektedir (Ceran, 2001: 161).

Karar almaya yönelik ve uzun vadeli olarak düzenlenen maliyet yönetiminin hedef grupları her şeyden önce, işletme yöneticisi, finans bölümü yöneticisi, üretim bölümü

yöneticisi ve işletmede ayrı ayrı durumda iş verilerek çalıştırılan işletme danışmanları ya da proje yöneticileridir. Bu gruplara, bilgileri (örneğin, maliyet yerleri raporları, özel maliyet yerleri bilgileri gibi) maliyet yönetimi sağlamaktadır. SMY, bütün işletme kollarında (sanayi, hizmet, el sanatları, ticaret ve diğerleri) uygulanabilir. Burada uzun vadeli maliyet planlama ve yönetimi problemiği her bakımdan benzer durumlar göstermektedir. SMY, en üst düzeydeki her yöneticiye şans sunmaktadır ve işletmenin geleceği için gerçekten önemli olan sorunlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Rutin işlerle ilgili aktiviteler ve problemler için genellikle orta ve alt yönetimin üst düzey yöneticileri üzerine temsilci tayin edilebilir. Bu önemli yardım ve stratejik enstrümanların kullanılabilirliği yardımıyla, yol gösterici kararları almak kolayca ve küçük bir hata olasılığıyla gerçekleştirilebilir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

### 2.5.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri

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

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



oldukları sebatkârlık anlayışına atfetmektedirler.

- **İşletme kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmektedir.** Başarılı işletmeler a) işletme ile ilgili tüm menfaat gruplarının tatminini artırmak ve b) yeni pazarlar oluşturmak için sürekli olarak geliştirilen iç yeterlilikler (potansiyeller) üzerine yoğunlaşmaktadırlar.

Bu vb özellikler etkin bir maliyet yönetimin unsurları olarak sayılmaktadır. “Hiçbir şey başarının yerine geçemez” ifadesi etkin maliyet yönetimi uygulamasının ön koşulu olarak görülmektedir (Aydemir, 2006: 158).

## **2.6. STATEJİK MALİYET YÖNETİMİ İLE GELENEKSEL YÖNETİM MUHASEBESİ MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Yaygınlaşan bir kavram olarak SMY, her biri stratejik yönetim literatüründen gelen üç anahtar konunun finansal analiz unsurlarını bütünleştirmektedir. Bu üç anahtar konu ileride açıklayacağımız:

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

Stratejik yönetim sürecinin her bir aşamasında ve güçlü rekabet avantajına ulaşmaya yönelik bir işletmenin çabaları içinde, bu üç konu, düzenli olarak tekrarlanır. Geleneksel yönetim muhasebesi bu üç konuya yönelik olarak, strateji yazarları, danışmanları ya da işletmelerinde stratejik yönetimin uygulanmasına çalışan yöneticiler tarafından gerekli görülen, finansal analiz desteğini sağlamamıştır. Bu gereksinimleri karşılamaya yönelik olarak gelişme gösteren finansal analiz, “*Stratejik Maliyet Yönetimi ve Analizleri*” olarak ortaya konmaktadır (Şakrak, 1997: 115).

Aşağıdaki Tablo 2.2.'da, geleneksel yönetim muhasebesi ile SMY yaklaşımlarını, karşılaştırmalı olarak özetlenmektedir (Aydemir, 2006: 158):

**Tablo 2.2.** Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve SMY Modellerinin Karşılaştırılması

	<b>Geleneksel Yönetim Muhasebesi</b>	<b>Stratejik Maliyet Yönetimi</b>
<b>Maliyetlerin analizi için en uygun bakış açıları:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ürün, müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlılık</li><li>• Güçlü bir içe dönük bakış;</li><li>• Katma değer anahtar kavramdır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlılık</li><li>• Güçlü bir dışa dönük bakış;</li><li>• Katma değer, dar bir kavram olarak görülmektedir.</li></ul>
<b>Maliyet analizinin amaçları:</b>	Her biri stratejik bakış olmaksızın uygulanan üç amaç: ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat.	Üç amaç daima mevcut olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, işletmenin temel stratejik konumuna bağlı olarak değişmektedir.
<b>Maliyetlerin yapısal analizinin dayanağı:</b>	Maliyet, temelde çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur: Değişken maliyet-sabit maliyet ayrımının dayanağı gibi.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimler ile bu stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonu olmaktadır.

**Kaynak:** (Aydemir, 2006: 158).

Yönetim muhasebesinin, işletmelerin pazar ve rakiplerine ilişkin bilgileri rapor edecek daha stratejik perspektife ihtiyacı vardı. SMY, değer zinciri üzerinde yoğunlaşarak maliyet yönetimi yaklaşımına daha geniş bir açıdan bakmaktadır. Bu açı, işletmeler için değer zincirinin, hammadde kaynağından ürünün tüketiciye sunuluncaya kadarki tüm aşamalarındaki değer katan faaliyetler dizisini kapsaması olarak görülmektedir. Yönetim muhasebesinin işletmenin rekabet stratejilerini desteklemesi gerekmektedir. Bu nedenle SMY dolayısıyla stratejik maliyet muhasebesi bu işlevi görmektedir (Titiz ve Çetin, 2000: 135).

## **2.7. MALİYET YÖNETİMİNDEN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE GELİŞİM**

Maliyet problemleri çoğunlukla stratejik nedenlerle vardır. Bu saptama teori ve pratikte

geniş kesimlere yayılmıştır. Oysaki bu durum mevcut maliyet muhasebesi sistemi içine yansımamış ya da yetersiz yansımıştır. Maliyet muhasebesinin genişletilmesiyle, daha doğrusu Maliyet Yönetiminin (MY) stratejik yararlarıyla ilgili olarak çok sayıda maliyet muhasebesi uzmanının talebi olmuştur. Bu durum “Stratejik ya da “Stratejiye Yönelik Maliyet Yönetimi” sürecinde, uzun vadeli maliyet saptama faktörlerinin temel görevleri için de uygun olmaktadır. Stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve hem de bu faktörlerin birbirlerine olan bağımlılıklarından elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri belirlenebilir ve rekabet avantajları elde edilebilir. MY’de, kısa ve uzun vadeli maliyet saptama faktörlerinin açıklanması ve MY enstrümanlarının ideal tipiyle ilgili bütünlüğe ve maliyetlerin en uygun maliyet yüksekliğine, daha doğrusu en uygun maliyet yapılarına yönelik olarak değiştirilmesi ve amaca uygun bir biçimde etkilenmesi söz konusu olmaktadır (Ceran, 2001: 159).

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

MY’de sorun, yeni bir paradigma ya da yalnızca bir trendin söz konusu olup olmadığı, moda eğilim olan İngilizce terimlerin kullanımı altında bütün çarelere başvurulup, başvurulmadığı üzerinde toplanmaktadır. MY’nin temsilcileri inanmaktadır ki, maliyet etkilemenin yeni bir boyutu söz konusudur ve maliyet etkileme (maliyet yönetimi), maliyetlerin sonradan karşılaştırılmaları (ex-post) üzerine çıkmıştır. MY’nin özünde, maliyet blokları içindeki etkili maliyet saptama faktörlerinin ortaya çıkarılmasını ve etkilenmesini ve hem de yapıların ve akışların optimize edilmesi söz konusu olmaktadır. MY, buna göre işletme maliyetlerini bilinçli bir biçimde etkilemeye ve yönetmeye

yönelik olarak maliyetlerin önceden düzenlenmesi ve operatif kontrolü olarak anlaşılabilir. MY, bu nedenle hem kısa vadeli bileşenleri (geleneksel maliyet yönetimi anlayışı) ve hem de uzun vadeli, stratejik bileşenleri (modern maliyet yönetimi anlayışı) içermektedir (Ceran, 2001: 160).

Piyasa koşullarındaki değişimle birlikte maliyet hacmi, Satış ve AR-GE bölümlerinde alıcılardan-müşterilerden, satıcı pazarına doğru artmaktadır. Aynı zamanda esnek otomasyonlaşmanın üretim yapılarını değiştirmesi nedeniyle önceden ve sonradan stoklama yapılan üretim alanlarında yer değiştirme işlemi gerçekleşmektedir. Bunun nedeni, maliyet muhasebesinde bir anlam ve önem kaybına bağlanabilir. Maliyet bloğunun küçük bir kısmı her zaman uygun şeklini gösterebilir. Bu nedenle, maliyet muhasebesinden sürekli bir düzeltme ve iyileştirme değil, aksine endirekt alanlar üzerindeki kontrol ufkunun genişletilmesine yönelik “stratejik bir yeni yönelim” talep edilmektedir. Bu yeni yönelim maliyet muhasebesinde kullanımın türünde ve onların değerinin saptanmasında değişen bir paradigma ortaya çıkarmıştır. Muhasebe biliminde stratejiye yönelimle ilgili tartışmalar, stratejik yönetimin gelişmesine reaksiyon olarak 80’li yılların başında başlamıştır. Gerçi maliyetler için uzun vadeli stratejik yönetimin enstrümental esasları, deneyim eğrileri kuralı biçiminde ilk olarak 60’lı yılların hemen öncesinde oluşturulmuştur. Yönetim muhasebesinde ortaya çıkan bu yeni yönelim, 1981 yılında Oxford’da Kenneth SIMMONDS tarafından “Counsils of the Chartered Institute of Management Accountants”in bir sempozyumunda ilk defa stratejik kararlar için maliyet muhasebesi verileri de göz önünde tutularak ana hatlarıyla anlatılmıştır. Bu yeni yönelim, tam olarak yeni paradigmayla birlikte yeni bir disiplin ortaya çıkarmıştır (Ceran, 2001: 160).

Yönetim muhasebesi, yöneticinin karar vermesinde kontrol faaliyetleriyle ilgili olarak yöneticiye yardımcı olan bilgileri toplayan, sınıflandıran, birleştiren, analiz eden ve raporlayan bir sistemdir. Yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesinden nerede ayrılmaktadır? Klasik maliyet muhasebesi, her şeyden önce ürünlerin maliyetleriyle ilgili olmaktadır. Maliyet muhasebesinin odak noktasında, maliyet dağıtımı ve finansal muhasebeyle olan ilişkisi bulunmaktadır ve karar almaya yönelik değildir. Buna karşılık yönetim muhasebesi; planlama, yönetim ve kontrol kararları için maliyet bilgilerini vermek istemektedir. Yönetim muhasebesinin temel prensibi kabul edilebilir maliyetler

prensibidir. Yönetim muhasebesi operatif alanları düzenlemektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 394–395).

Modern maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi arasında bir ayırım yapmanın gücüne rağmen yukarıda anlatılanlar ışığında yönetim muhasebesini; işletme yöneticilerine, işletme yönetiminde ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamalarıyla kontrol olanağı sağlayan muhasebe türü olarak tanımlanmaktadır (Yükçü, 1999: 4).

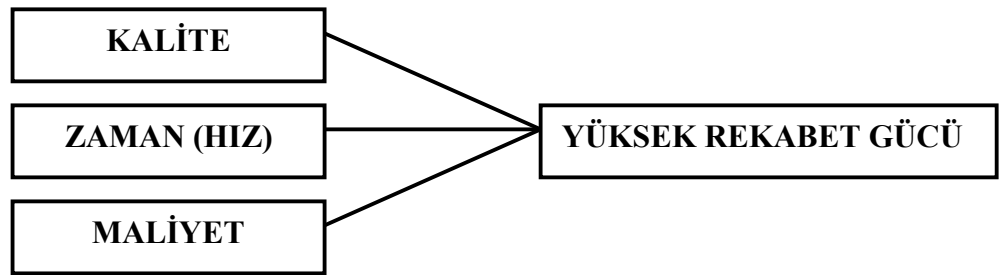
MY'nin hareket noktalarını; ürünlere (programlara), potansiyellere (kaynaklara) ve süreçlere göre ayıran Maennel, günümüzde ön planda tutulan müşteriye ve pazara yönelik olmayı MY içine taşımıştır. Bunun temelini proaktif MY anlayışı oluşturmaktadır. Bu anlayış MY'ne stratejik yaklaşmanın gelişmesine sebep olmuştur. Bu bağlamda SMY, bir taraftan işletmeyle ilgili hedeflere ulaşmayı ve diğer taraftan da yerleşik pazarda olanaklı olan en uygun maliyetlerle talepleri karşılamayı amaçlamaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 393).

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

## 2.8. STRATEJİK KONTROL SİSTEMLERİ

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

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



*Kaynak:* (Karcıoğlu, 2000: 81).

**Şekil 2.2.** Kalite Maliyet ve Zaman Üçlüsü

### 2.8.1. Rekabet Aracı Olarak Kalite

Bir mal veya hizmetin kalitesi, önceden belirlenen ve çoğunlukla açıklanan standartlara uygunluğudur. Gerek müşterilerin ve gerekse yöneticilerin bir ürün açısından düşündükleri en önemli özellik kalitedir. İşletmeler arasındaki kalite farklılıkları

etkileyici olabilmektedir. Örneğin, 11 ABD ve 7 Japon işletmesinin araştırılmasında dört değişik kalite ölçümü yapılmıştır. Ülkelere göre işletme medyan ortalamaları aşağıda verilmiştir (Karcıoğlu, 2000: 81).

	<b>ABD İşletmeleri</b>	<b>Japon İşletmeleri</b>
—Talepleri karşılamak için ihtiyaç duyulan parça ve malzemelerden gelir yüzdesi	%3.30	%0.15
—İmalat: 100 birimdeki bobin sızıntısı	%4.4	%0.1
—Montaj hattı: 100 birimdeki kusur	%63.5	%0.9
—Birinci yıl sigorta teminatı: 100 birimdeki hizmet talep oranı	%10.5	%6

Bu büyüklükteki kalite farklılıklarını, pazardaki rekabet sınırı daha yüksek olan işletmeler gösterebilir. Herhangi bir kalite taşıyıcısı, mal ve hizmetin kalite seviyesinde değişikliğe yol açan bir faktördür. İşletme kalite taşıyıcılarını ne kadar çok dikkate alırsa, sürekli olarak kaliteyi artırmak için faaliyetlerini o kadar iyi planlayabilir (Karcıoğlu, 2000: 82).

### **2.8.2. Rekabet Aracı Olarak Zaman**

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

- **Yeni ürün hazırlama süresi:** Başarılı yeni ürün girişimi pek çok işletme için gerekli olmaktadır. Rakiplerden daha kısa zamanda piyasaya yeni ürün getirilmesi işletmenin pazar payı kazanmasını ve ürünü nasıl geliştireceği konusunda müşterilerden daha çabuk bilgi sağlamasını mümkün kılmaktadır. Yeni ürün hazırlama süresi -gerekli zaman- (pazarlama süresi adı da verilir), yeni bir ürünün başlangıç konseptinden (tasarımından) başlayıp, piyasaya sunulmasına kadar geçen süredir. İşletmelerin yeni ürün hazırlamaları için

gerekli olan zaman büyük ölçüde farklılık göstermektedir.

- **Siparişi zamanında yerine getirme:** Bir müşteri herhangi bir mal veya hizmet sipariş ettiğinde, bu sipariş işleminde belirli bir zaman boyutu vardır. Örneğin, bir bilgisayar işletmesi satıcı işletmeden yarı iletici chip'ler sipariş ettiğinde, sipariş anlaşmasında miktar, maliyet ve teslim zamanı belirlenecektir. Bir yolcu uçak bileti aldığı anda bilete oturma yeri, fiyatı ve kalkış-varış zamanı bilinmektedir. Bir paket gece taşıma servisi ile gönderildiğinde yapılan anlaşmada taşıma ücreti ile birlikte teslim saati de (yani, gelecek sabah 10:30 gibi) belirtilmektedir.
- **Müşteri taleplerini cevaplama süresi:** Müşteri talebine cevap verme süresi pek çok sanayi dalında önemli bir rekabet unsurudur. Örneğin, iki gün içinde çamaşır makinesini teslim eden bir perakende satış mağazası iki haftalık teslim süresiyle çalışan satış mağazasından büyük ihtimalle daha çok müşteri çekecektir. Benzer şekilde, müşteri başına hesap ödeme sırasında bekleme süresi 5 dakika olan bir market, 20 dakika olan başka bir marketten büyük ihtimalle daha çok müşteri çekecektir. Bir müşterinin sıradan harcadığı zaman bankalar, otomobil kiralama acenteleri ve fast-food mağazalarını da içine alan pek çok sanayide yaşanan sorundur.

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



olmayabilir. Bugün pek çok işletme, yeni ürün hazırlama süresini azaltmak için bütün işletme fonksiyonlarının (imalat ve müşteri hizmetleri gibi) yeni ürün geliştirme projeleriyle daha erkenden ilgilenilmesini teşvik etmektedir (Karcıoğlu, 2000: 84).

### **2.8.3. Rekabet Aracı Olarak Maliyet**

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

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

**Müşteri-Karlık Analizi:** Önemini belirtmek için müşteri sınıfına ve hizmetlere yüklenecek fiyat, yöneticilerin karşılaştıkları önemli stratejik kararlardır. Günümüz yönetim muhasebecilerinin böyle kararlarda uygun maliyetleri analiz etmeye yönelik dikkatleri artmıştır. Faaliyete dayalı muhasebe müşteri-kârlılık analizlerinde önemli rol oynayabilir (Karcıoğlu, 2000: 86).

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

Maliyet liderliği, farklılaşma ve odaklaşma rekabet stratejilerinden en önemlisi maliyet liderliği (maliyet düşüklüğü) olup, bu liderliği ele geçiren işletme pazar payını ve dolayısıyla kârlılığını artıracaktır (Karcioğlu, 2000: 86).

## **2.9. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN ANAHTAR KONULARI**

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

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

### **2.9.1. Değerler Zinciri Analizi**

SMY kapsamında, maliyetlerin etkin yönetimi, işletmeye dışsal açıdan geniş bir bakış gerektirmektedir. Bu bakış “Değerler Zinciri” (DZ) olarak adlandırılmaktadır. Yönetim literatüründe, herhangi bir iş kolundaki bir işletme için DZ, parça satıcıları için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketiciye ulaşan nihai tüketim mallarına kadarki tüm aşamalarda, değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlı bütünü oluşturmaktadır (Titiz ve Çetin, 2000: 133).

İşletme bir değer yaratıyorsa bu, çevresel bağlılık zinciri ile ortaya çıkmaktadır. İşletme bir yandan kendi içsel faaliyetlerini geliştirmenin yollarını ararken, diğer taraftan da değerler zincirindeki işletmelerle (tüm işletme ve kişilerle) çevresel bağlarını geliştirmeye çalışarak ortaya çıkacak fırsatlarla durumunu güçlendirmesi gerekmektedir (Eren, 1997: 166).

Örneğin, TZÜ sistemini uygulayan işletme ile ana girdileri sağladığı satıcıları arasında, karşılıklı olarak kazançlı çıkmaları için, anlayış ve işbirliğinin güçlü olması gerekmektedir.

Bunun tersine, geleneksel yönetim muhasebesi geniş bir şekilde işletme içini ilgilendiren bir odağı (satın alma, işleme, işlevler, ürünler ve müşteriler)

benimsemektedir. Bunu ifade etmenin diğere bir yolu, geleneksel yönetim muhasebesinin satın almalar sonucunda tedarikçilere ödemeler ile başlayan ve müşterilere satışlar aracılığıyla yüklenmesi ile son bulan katma değerli bir perspektif sağlamasıdır. Önemli olan, satın almalar ile satışlar arasındaki farklılığı (katma değeri) maksimize etmektedir. Oysa SMY, işletme dışındaki çevre etmenlerini de ele alarak hareket edilmesini öngören bir sistem olmaktadır (Susmuş ve Eski, 1998: 275)

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

Maliyet analizine satın alma noktasından başlamak, işletmenin satıcıları ile ilişkilerini kullanabilmesine yönelik, bütün fırsatların kaçırılmasına neden olmaktadır. Bu tür fırsatlar, işletme için çok büyük öneme sahip olabilmektedir. Aşağıda aktarılan örnek olay, işletmelerin DZ'de önemli bir halkayı oluşturan satıcı işletmelerle kurulacak ilişki ve bağlantıların, maliyet analizi ve alınacak kararlarda taşıdığı önemi yansıtmaktadır (Şakrak, 1997: 106).

### **Örnek Olay:**

Birkaç yıl önce, A.B.D.'nin belli başlı otomobil şirketlerinden biri, montaj fabrikasında TZÜ yönetim yaklaşımını uygulamaya başlamıştır.

Otomobil işletmesi için üretim maliyetleri, satışların % 30'u olarak raporlanmaktaydı. TZÜ yaklaşımının uygulanmasıyla, bu maliyetlerin % 20'sinin ortadan kaldırılacağına inanılıyordu. Çünkü Japon otomobil fabrikalarında montaj maliyetleri, A.B.D. fabrikalarının bu maliyetlerine göre % 20'den fazla düşüktü. Fabrikanın, kayıpların ve stoklardaki gereksinimin azaltılmasına yönelik olarak farklı yönetilmeye başlanmasıyla, montaj maliyetlerinde dikkate değer bir düşüş başlamıştır. Fakat aynı zamanda da işletme, belli başlı satıcılarıyla dramatik sorunlar yaşamıştır. Satıcılar, montaj fabrikasındaki maliyet tasarrufundan fazla fiyat artışı talep etmeye başlamıştır. Otomobil fabrikasının bu taleplere ilk karşılığı, satıcılarının da kendi faaliyetlerinde TZÜ yaklaşımını devreye sokmalarının gerektiği yönünde onlara çıkışmak şeklinde

olmuştur.

***Bu gibi durumlarda, bir DZ analizi yaklaşımı çok daha farklı bir tabloyu ortaya koymaktadır:***

Otomobil fabrikasının satışlarının % 50'si parça satıcılarından yapılan alımların bedeli olurken; bu miktarın % 37'si ise bu satıcıların alım bedeli ve % 63'ü de satıcıların katma değeri olmaktadır. Bu nedenle, satıcıların üretilen otolara katma değerleri, montaj fabrikasının katma değerinden daha yüksektir (%30'a karşın;  $0.63 \times 0.50 = \% 31,5$ ).

Otomobil fabrikasının stok ihtiyacını düşürmesi, satıcılarına karşı üretim sorumluluğu nedeniyle, önemli bir sorunla yer değiştirmiştir. Satıcıların üretim maliyetleri, montaj fabrikasının maliyetlerindeki düşüşten daha fazla artmıştır. Neden, bir kez saptandığında çok basit idi. Montaj fabrikası, üretim programında çok büyük ve belirsiz bir değişkenlik yaşamıştır. Fiili üretimin bir hafta önünden giden ana program, %25 oranında sapıyordu ve bu söz konusu dönemin % 95'inde yaşanan bir durum olmaktadır. Stok düzeyleri, yüksek düzeyde belirsizlik taşıyan üretim sürecinden etkilenince, satıcıların üretim faaliyetleri bir kâbusa dönüşmüştür. TZÜ yaklaşımına geçiş ile montaj fabrikasının tasarruf ettiği her 1 dolarlık üretim maliyeti için, satıcıların fabrikaları 1 dolardan çok daha fazla ekstra harcadılar, çünkü programda önemli ölçüde istikrarsızlık bulunmaktaydı.

Dar kapsamlı katma değer bakış açısıyla, otomobil şirketi kendisindeki değişimlerin, satıcılarının maliyetleri üzerindeki etkilerini gözden kaçırmıştı. Yönetim TZÜ sisteminin, satıcılarla bir ortaklığı (işbirliğini) gerektirdiği konusunu ihmal etmiş, yok saymıştı. Yönetim, Japon oto montaj fabrikalarında TZÜ sisteminin başarısındaki ana unsurun, satıcılar için program istikrarı olduğunu anlayamamıştı.

### **2.9.2. Stratejik Konum Analizi**

SMY'de, maliyet analizlerinin rolü, işletmenin rekabet için seçtiği yollara bağlı olarak farklılaşmaktadır. İşletme stratejilerinin maliyet analizi ve kontrolündeki önemine

yönelik açıklamalar ve SMY kapsamındaki yaklaşımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Titiz ve Çetin, 2000: 133):

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

Bu iki yaklaşım, strateji literatüründe geniş kabul gören çok farklı kavramsal yapılara dayanmaktadır. Yönetim muhasebesi alanında stratejik konum alma konuları yeteri kadar incelenmemiştir. Farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejileri, farklı yönetim görüşlerini kapsadığı için, bu stratejiler aynı zamanda farklı maliyet analizi bakış açılarını da kapsamaktadır. Stratejik konum almanın, maliyet analizlerinin rolünü önemli ölçüde nasıl etkileyebildiğinin bir örneği olarak; çok daha özenli bir teknik tasarım ve geliştirme aşamasından geçmiş bir ürüne yapılan yatırım kararı dikkate alınabilir. Maliyet liderliği stratejisini izleyen gelişmiş bir ticari işletmede, özenle belirlenmiş hedef maliyetler, tipik bir yönetim aracı olarak çok önemlidir. Ancak, pazarın etken olduğu, hızla büyüyen ve değişen bir iş kolunda, ürün farklılaştırma stratejisini izleyen bir işletme için, hassas olarak belirlenmiş üretim maliyetleri, çok daha az öneme sahip olabilmektedir (Şakrak, 1997: 110).

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

- Farklı stratejiler; etkin bir yürütme için farklı görev öncelikleri, farklı başarı anahtarları ile farklı hüner, bakış açısı ve davranışlara gereksinme duymaktadırlar.
- Yönetim kontrol sistemleri, faaliyetleri ölçülen kişilerin davranışlarını etkileyen ölçümlene sistemleridir.
- Bu çerçevede, kontrol sistemlerinin tasarımındaki sürekli çabaların, strateji ile uyum içinde olması gerekmektedir.

Burada iki genel gözlem önemli olmaktadır. Öncelikle, kontrol ile stratejiler arasındaki ilişkilere yönelik olarak yukarıda yapılan açıklamalar, kesin ilkeleri değil, eğilimleri yansıtmaktadır. İkinci nokta da; kontrol sistemlerinin tasarımında, çevre, teknoloji, büyüklük, kültür, coğrafi konum, yönetim biçimi gibi içsel ve dışsal faktörlerin etkilerinin göz önünde tutulması gerekmektedir (Şakrak, 1997: 111).

### **2.9.3. Maliyet Etkenleri Analizi**

SMY’de, maliyetlerin birbirleriyle birçok yönden ilişkili, çeşitli faktörlerin sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Geleneksel bakış açısına göre; yönetim muhasebesinde maliyet, esas olarak yalnızca tek bir maliyet etkeninin (üretim miktarının) fonksiyonu olmaktadır. Üretim miktarıyla ilişkili maliyet kavramları olarak sabit ve değişken maliyet ayrımı, ortalama ve marjinal maliyet ayrımı, maliyet-hacim-kâr analizi, başa baş noktası analizi, esnek bütçeler, katkı payı vb. maliyet literatüründe yaygın olarak kullanıldığı halde, SMY’de üretim miktarı, maliyet yapısının zenginliğini çok az yansıtan bir etken olarak görülmektedir (Titiz ve Çetin 2000: 133).

Diğer bir stratejik maliyet etkeni olan, deneyim (tecrübe) birikimi de, birim maliyetlerin belirleyicisi olarak, yönetim muhasebesi alanında belli bir dikkat toplamıştır. Birçok yönetim muhasebesi yazılarında da öğrenme eğrisi konusunda başvurular yer almaktadır.

***Öğrenme veya deneyim eğrisi***, herhangi bir ürünün üretilen bir biriminin işçilik veya maliyetinin, o ürünün toplam üretim miktarı ile karşılaştırılmasında elde edilen bir eğridir. Burada öğrenme (deneyim) kavramı, işletmenin üretim veya satışının artmasıyla elde edilen deneyimler ve dolayısıyla maliyetlerde ortaya çıkan azalmaları ifade etmektedir. Birim maliyetlerin düşmesinde; özellikle üretim deneyimleri, uzmanlaşma, büyük ölçek ekonomisi ve yatırımlarda daha az sermaye kullanmak gibi faktörler etkili olmaktadır (Şakrak, 1997: 112).

Muhasebe literatürü, deneyim faktörünü, birçok maliyet etkeninden biri olarak görmek yerine, daha dar kapsamda, maliyetler ile üretim hacmi arasındaki ilişkilerin bir açıklaması olarak görmektedir. Bu da, muhasebede yer alan öğrenme eğrileri

literatüründe de, çıktı düzeyinin (üretim hacminin) temel maliyet etkeni kabul edildiği anlamına gelmektedir. PORTER tarafından, 1985 yılında anlaşılır bir maliyet etkenleri listesi oluşturmak için, bir yaklaşımda bulunulmuştur. Daha sonra da stratejik yönetim literatüründe daha iyi listeler sunulmuştur. RILEY'in listesi yapısal maliyet etkenlerinden oluşmaktadır. Bu bakış açısından; bir işletmenin, her hangi bir ürün grubu için maliyet yapısını etkileyen temel ekonomik yapısı ile ilgili en az beş stratejik seçim söz konusudur (Şakrak, 1997: 112):

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

Yapısal etkenlerin her biri, ürün maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini kapsamaktadır. Belirli varsayımlardan hareketle, her bir yapısal etkenin maliyet hesabı belirtilebilir. Ölçek, kapsam ve deneyim gibi yapısal etkenler, yıllarca ekonomist ve stratejistlerin önemli ölçüde ilgisini çekmiştir. Bu üç etkenden sadece deneyim (öğrenme), yönetim muhasebecilerin daha fazla ilgisini çekmiştir. Son iki etken, teknoloji ve zorluk üzerinde ise muhasebecilerin dikkatleri son yıllarda yoğunlaşmaya başlamıştır. Buna, 1980'li yıllardan sonra maliyet ve yönetim muhasebesi alanında gelişen yeni yaklaşımlar öncülük etmiştir (Şakrak, 1997: 113).

Yukarıda örneklenen gruplamaya karşın, üzerinde açık bir mutabakata varılmış temel maliyet etkenleri listesi söz konusu değildir.

Örneğin; 1987 yılında Booz, Ailen ve Hamilton tarafından ortak bir yayında iki farklı liste önerilmiştir. Listelenen maliyet etkenleri ne olursa olsun, bunların anahtar noktaları aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir (Şakrak, 1997: 114):

- Stratejik analizde; hacim genel olarak, maliyet yapısının açıklanmasında kullanılan en uygun etken değildir.
- Stratejik kapsamda, maliyet konumunu, işletmenin rekabet konumunu biçimlendiren yapısal seçenekler ve yönetsel hüner ilişkileri çerçevesinde açıklamak daha kullanışlıdır.
- Stratejik etkenlerin tümü her zaman eşit öneme sahip değildir; fakat bunların en az bir kaçı, büyük olasılıkla hemen her olayda büyük öneme sahiptir.
- Her bir maliyet etkeni için, işletme konumunun anlaşılmasında kritik öneme sahip, ayrı birer maliyet analizi yapısı söz konusudur. İyi yetişmiş bir maliyet analisti olabilmek, bu değişik yapılar hakkında bilgi birikimini gerektirir.

Günümüzde, etkin bir genel yönetim için yukarıda sıralanan konuların farkında olmak büyük önem kazanmıştır.

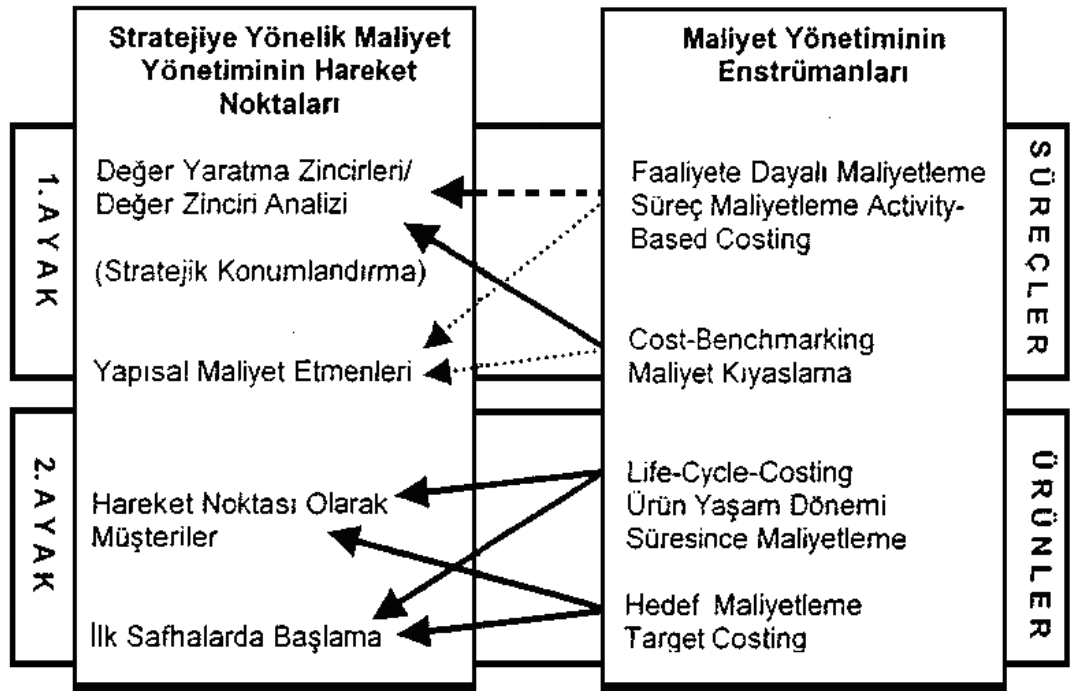
## **2.10. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN ENSTRÜMANLARI**

SMY için, enstrümantal bakımdan uygulayıcılar tarafından çok sayıda enstrüman geliştirilmiştir. Bu enstrümanlar bugün SMY enstrümanları olarak ifade edilmektedir. Bunlar Hedef Maliyetleme (Target Costing), Maliyet Kıyaslama (Cost Benchmarking), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing) ve Ürün Yaşam Dönemince Maliyetlemedir (Life Cycle Costing). Hedef Maliyetleme, stratejiye yönelik MY'nin enstrümantal düzenlemesinin ayaklarından birini oluşturmaktadır. Hedef maliyetleme, ürün yaşam dönemlerinin ilk safhalarında kullanılmaya başlanmayı ve ürün şekillendirilmede pazara ve müşteriye yönelik olmayı sağlamaktadır. Aşağıdaki şekilde MY'nin enstrümanları ve SMY'de kullanımı gösterilmektedir. Pazara ve rekabete yönelik olma ve hem de oluşumundan önce yönelim, stratejiye yönelik MY'nin önemli karakteristikleri arasında sayılmaktadır. Ürünler, süreçler ve potansiyellerin maliyetlerini, sadece pazar safhasında planlanmak ve kontrol etmek değil, aksine olanaklı olan ilk zamanda oluşumundan da önce yararlanmak ve maliyetleri optimal olarak düzenlemek gerekmektedir (Ceran, 2001: 167).

Peter HORVATH, 90'lı yılların başlangıcında SHANK ve GOVINDARAJAN açıklamalarını benimsemiş ve genişletilmiş bir SMY anlayışı geliştirmiştir. HORVATH



değer yaratma zinciri, stratejik konumlandırma ve maliyet etmenleri yapı taşlarının yanına Japonya'dan gelme Hedef Maliyetlemeyi (Target Costing) de SMY'e eklemiştir. SMY'de, ilk önce fikir olarak yaşamını sürdüren ürünün olası piyasa-pazar fiyatıyla ilgili sürekli düşünceler başlıca noktayı oluşturmaktadır. Bu nedenle MY, ürün geliştirme safhasını genişletmiş ve MY için başlıca hareket noktası olarak müşterileri kabul etmiştir. Stratejiye yönelik MY enstrümanları çoğunlukla tam maliyetleme sistemini tasarlamaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 404).



*Kaynak:* (Ceran, 2001: 167).

**Şekil 2.3.** Stratejik Maliyet Yönetiminin Enstrümanları

SMY çerçevesinde, stratejik düşüncelerle ilişki içerisinde PORTER'in strateji kavramları ya da dinamik ürün farklılaştırma stratejileriyle, stratejik kararlar için maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe bilgilerinin birlikte kullanılabilir olup, olmadığı analiz edilmektedir. Maliyet muhasebesinin stratejik anlamı ve önemi, bugün özellikle Amerikan yazınında gösterilmektedir. Bu durum, "ürün maliyetleme de kötü bilgi; kötü rekabet stratejisine neden olur" gibi söylemler yoluyla kanıtlanmaktadır (Ceran, 2001: 168).

Üretimde yeni teknolojilerin (ileri üretim teknolojileri) kullanımı SMY'nin bir enstrümanı olan Hedef Maliyetlemenin kullanım ve uygulama olanaklarını geliştirmiştir. Pazar ve müşteriye yönelik Hedef Maliyetleme, MY için son yıllarda Japonya'dan ABD, Almanya ve diğer Avrupa ülkelerine yayılmış, yazında ve uygulamada yoğun olarak dikkate alınmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 404).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ

#### 3.1. GENEL BAKIŞ

Günümüzde her geçen gün uygulaması yaygınlaşan ve etkin bir maliyet yönetim aracı olan Hedef Maliyetleme (HM), 1970'li yıllarda Toyota tarafından geliştirilen ve halen pek çok Japon ve batılı işletmelerce uygulanmakta olan ve Japon yazarlar tarafından literatüre kazandırılan bir kavramdır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362).

Fakat buna rağmen HM'nin daha ilkel şekilde General Electric tarafından 1947 yılında kullanıldığını ileri sürenler de vardır. Bu işletmede Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management) uygulansa da, uygulanan sistem günümüz HM anlayışının çok basite indirgenmiş biçimi olmuştur (Славников, 2003).

HM'nin tarihini Nazi Almanyası'na bağlayanlar da vardır. Hitler iktidara geldikten sonra, geniş halk kitlesinin talebini karşılayabilecek "Halk Arabası" (Volks Wagen) üretilmesini emretti. Ekonomiden sorumlu bakanlığın hesaplamalarına göre arabanın gerçekten geniş halk kitlesine hitap edebilmesi için birim satış fiyatının 1000 Reich Mark'ı aşmaması gerekiyordu. Arabanın en son satış fiyatı Hitlerin hediyesi de (10 Reich Mark miktarında indirim) dâhil olmakla 990 Reich Mark olarak belirlenmiştir. Bundan sonraki tüm ürün geliştirme ve tasarım işlemleri yukarıda belirtilen fiyat sınırları içinde kalarak gerçekleştirilecektir. Sonuç olarak, mühendisler "Hidrolik Fren"den vazgeçerek, "Mekanik Fren" kullanmak zorunda kalmış ve bu sayede 30 Reich Mark tasarruf etmişlerdi (Славников, 2003).

HM, bazı belli elemanlarının yeteri kadar eski zamandan beri bilinmesine rağmen bir düşünce sistemi olarak ilk defa yukarıda da belirtildiği gibi Japonya'da oluşturularak uygulanmıştır.

Uzun zamandan beri “tasarım” aşamasının düşük maliyetli üretim imkanı sağladığının farkında olan Japon şirketleri, Texas Instruments, Hewlett-Packard ve Ford dahil bir çok Amerikan üretici işletmesiyle bu konuda rekabete hazırlanıyordu. Fakat bazı Japon şirketlerinin hazırlıkları daha ileri seviyede bulunuyordu. Onlar yalnız teknolojiyi daha iyi kullanmayı değil, aynı zamanda pazarda üstünlük sağlayan bir fiyatla ürünleri tasarlama ve üretme amacını güdüyorlardı (Civelek, 1998: 485).

Amerikan pazarına girmiş bulunan bir otomobil fabrikası olan Daihatsu Motor Company, pazar tarafından yönlendirilen muhasebe uygulamaları için iyi bir örnektir. Bu şirket Toyota ile işbirliğinden hemen sonra fabrikalarında yeni bir yaklaşıma öncülük etmiştir. Yeni bir arabanın üretimine geçilmek istendiğinde üretimden sorumlu yönetici, ilgili bölümlerden arabada bulunması gereken özellikler ve performans standartları konusunda görüş bildirmelerini istemiş, daha sonra tavsiyelerini üst yönetime sunmuştur. Bundan sonra maliyet tahmini başlamaktadır. Bu noktada mevcut mühendislik standartları içinde muhasebecilerden arabanın kaç mal olacağını sormak yerine, Daihatsu pazarın kabul edeceğine inandığı bir satış fiyatı ile kendi stratejik planlarına ve finansal beklentilerine uygun bir hedef kar marjı belirlemiştir. Bu satış fiyatı ile kar marjı arasındaki fark araba başına “olması istenen maliyet” rakamını veriyordu. Bu hedef maliyet, gerçekçi değildi ve ulaşılamayacak ölçüde düşüktü. Bu bakımdan, mevcut teknoloji ve uygulamada bir yenilik yapmaksızın, her bölüm ulaşılabilir standartları dikkate alarak maliyetleri hesaplamıştır. Sonuçta yönetim, ulaşılması zor düşük maliyet tahmini ile bu gerçekçi maliyet tahmini arasında orta yolu bularak hedef maliyeti belirlemiş ve bu maliyet (fiyat-kar marjı) herkesin ulaşmak için çalışacağı bir hedef olmuştur (Hiromoto, 1988: 23–24).

### **3.2. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI VE KAPSAMI**

1973 yılında petrol krizinden sonra düşük hacimli ve çok varyanslı ürünler üretme eğilimi yoğunluk kazanmıştır. İşletmeler de buna bağlı olarak yüksek kalitedeki ve çok fonksiyonlu yeni ürünleri en kısa zamanda pazara sunmak zorunda kalmıştır. Sürekli olarak artan bir biçimde ağırlaşan rekabetin ve hızlı teknolojik yeniliklerin ürün yaşam sürelerini kısaltması sonucunda HM yoğun olarak montaj sanayinde yaygınlık göstermiştir (Ceran, 2002: 93). Büyük işletmeler HM’yi yeni ürünün piyasaya sunumu

sırasında işletmenin karşılaşılabileceği zararı minimize etmeye olanak sağladığı için ürün geliştirmenin ilk aşamasında uygulamaya başlamıştır (Владимирович, 2006).

Bir maliyet yönetimi kavramı olarak ilk önce Japon yazarlar tarafından tanımlanan HM kavramı, bu yazarlar tarafından 3 ayrı anlayış biçiminde ele alınmıştır. HIROMOTO pazara dayalı olma, SAKURAI ve MONDEN mühendisliğe dayalı olma, TANAKA ile YOSHIKAWA ve diğerleri ürün fonksiyonlarına dayalı olma anlayışını HM'nin başlangıcı olarak kabul etmişlerdir. Bu anlayışları şöyle sıralayabiliriz (Ceran, 2004: 33)

- Pazara dayalı hedef maliyetleme anlayışı (HIROMOTO).
- Mühendisliğe dayalı hedef maliyetleme anlayışı (SAKURAI ve MONDEN).
- Ürün fonksiyonlarına dayalı hedef maliyetleme anlayışı (TANAKA, YOSHIKAWA ve diğerleri).

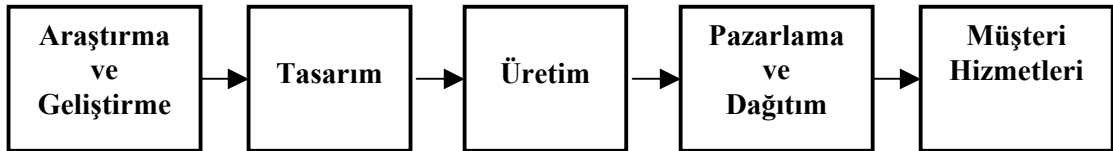
Pazara dayalı anlayış, öncelikle maliyet yönetiminin pazar üzerindeki etkileri üzerinde toplanırken, mühendisliğe dayalı anlayış, birincil olarak, mühendislik yöntemiyle ilgili anlayış biçimini hedeflemekte ve esas itibarıyla HM'nin işleyişini göstermektedir. Ürün fonksiyonuna dayalı HM anlayışında ise mühendisliğe dayalı anlayış da olduğu gibi, ürüne fonksiyonel bir bakış açıklıkla ön plana çıkmaktadır. Sonuçta HM'de, işletmelerin rekabet gücünün sağlanmasına, artırılarak korunmasına yönelik bir enstrüman olarak ürün özellikleri ile müşteri yarar payları ilişkisi içinde pazara dayalı maliyet hesaplama söz konusu olmaktadır (Ceran, 2004: 34).

Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını savunan HM yöntemi, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362).

HM, yeni üretilecek bir ürün için katlanılabilir en yüksek maliyetin belirlenerek bu hedef maliyete uygun olarak karlı bir şekilde üretilip sunulabilecek bir prototipinin geliştirildiği süreçtir. Yönetim tekniği olarak HM, yeni üretilecek bir ürün için

müşterilerin ne kadar ödemeyi düşündüklerinin belirlenmesi ve ürünün bu fiyat dilimleri içerisinde tasarlanarak karlı bir şekilde satılması konusunda yardımcı olmaktadır (Menderes ve Aydemir, 1999: 386).

HM, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde, işlemler müşteriye göre yönlenebilir, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat döngüsüne yayılmaktadır. Yöntemin amacı, istenen karı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır. Şekil 3.1.'deki ürün hayat döngüsünün her aşamasını gerçekleştirmek için gerekli olan faaliyetler ve kaynaklar değer zincirini oluşturmaktadır. Organizasyon, bu değer zincirinin genelinde, kâr ve maliyet planlamasına aynı anda bakarak; değer zincirinin değişik parçaları arasında uyumu sağlayabilir. Değer zincirinin tamamı göz önüne alındığında, ürün geliştirme ve tasarım aşamalarının çok önemli olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü araştırmalar göstermiştir ki, üretimle ilgili maliyetlerin % 80'i üretim işlemi başlamadan önce sabitleştirilmiştir. Bu belirlenen kaynakların daha sonradan değiştirilmek istenmesi, işletmeye çok fazla masraf doğuracaktır (Coşkun, 2002–2003: 25–26).



**Kaynak:** (Coşkun 2002–2003: 25).

**Şekil 3.1.** Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü

HM yönteminin temelini oluşturan hedef maliyet; hedef bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyettir (Şakrak, 1997: 91). Hedef maliyet, geleneksel maliyet artı yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonu olmaktadır. Dolayısıyla, hedef maliyetler hesaplanırken, öncelikle pazar payı için gerekli olan hedef satış fiyatı ve arzu edilen hedef kâr marjı belirlemektedir. Hedef satış fiyatı; ürüne tüketicilerin algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen satış fiyatıdır. Hedef satış fiyatı belirlenirken rakip ürünlerin fiyatları ile hedef kitlenin ödeme arzu ve

gücü dikkate alınmaktadır. Hedef kâr marjı; uzun dönemli kâr analizine dayalı olarak belirlenen kâr marjıdır. Yatırılan sermayenin geri dönmesi arzulanan yüzdesi, yatırımın kârlılığı oranıdır. Hedef kâr marjı, bu oran çerçevesinde belirlenmektedir. Burada, satış fiyatı ile kâr marjı arasındaki fark hedef maliyeti vermektedir (Bahşi ve Can, 2001: 51, Cooper, 1996: 23):

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kâr Marjı}$$

HM yönteminde sadece hedef satış fiyatı tahmin edilerek hedef maliyetler belirlenmemektedir, aynı zamanda, pazar payı ve olası satış hacmi de belirlenmektedir. Aksi takdirde, ürünün kendisi için yapılacak genel üretim, AR-GE, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılayamadığı anlaşılamaz. Dolayısıyla, burada pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu, satılması hedeflenen fiyat konusunda pazarın duyarlılığı ve diğer genel şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir.

Bir örnek verecek olursak; Handy Appliance Company belli özelliklere sahip bir el mikseri için pazar nişinin (niche) varlığını fark etmiştir. İşletmenin pazarlama departmanı, yeni ürünün fiyat ve özellikleri hakkında pazar araştırması yaparak böyle bir el mikserinin fiyatının \$30 olacağını tahmin etmiştir. Pazarlama bölümü yıllık olarak bu fiyattan 40.000 yeni mikserin satılacağını tahmin etmektedir. Bu yeni mikserin, tasarlanması, geliştirilmesi ve de üretilmesi için \$2.000.000 dolarlık bir yatırım gerekmektedir. İşletme yatırımlarından %15 getiri istemektedir. Bu bilgilerin ışığında, böyle bir mikserin üretim, satış, dağıtım ve satış sonrası servis için hedef maliyeti şu şekilde hesaplanabilir.

Öngörülen Satışlar (40.000 mikser x \$30)	\$1.200.000
(Eksi) Arzulanan Kar (% 15 x \$2.000.000)	<u>300.000</u>
40.000 Mikser İçin Hedef Maliyet	<u>\$ 900.000</u>
Her Bir Mikser İçin Ortalama Hedef Maliyet (\$900.000/40.000 mikser)	\$22.50

Bu \$22.50 hedef maliyet değişik fonksiyonlara (üretim, pazarlama, dağıtım, satış sonrası hizmetler ve benzeri) paylaştırılmalıdır. Her bir fonksiyonel alan gerçek maliyetlerini bu hedef içerisinde tutma konusunda sorumlu tutulmalıdır. (Garrison ve Noreen, 1997: 836). Belirlenen tasarım özelliklerine, kalite ve maliyet sınırlamalarına uygun olarak üretim mühendisleri tarafından parça ve malzeme kullanımı, direkt işçilik tüketimi vs. belirlenmektedir. Belirlenen bu bilgiler finansal muhasebe amacına yönelik temel verileri oluşturmaktadırlar. Bu standartlar Malzeme İhtiyaç Planlama (MİP) amaçlı veri tabanı olarak da kullanılmaktadır. Hedef maliyetlere ulaşma çabaları hem organizasyonunun içerisinde hem de dışında devam etmektedir. Parça standartları belirlenir belirlenmez satın almadan sorumlu tedarikçiler satıcılar ile fiyat konusunda pazarlıklara girişmekte aynı zamanda pazarlıklar ve anlaşmalar işletme içinde tasarımcılar, mühendisler ve diğer departmanlardaki sorumlu görevliler arasında da devam etmektedir. Çünkü hedef maliyetlere ulaşma konusunda alışılmışın dışında ve üstünde çaba sarf edilmesi tarafların bir takım özveriler konusunda ikna edilmesini gerektirecektir (Yükçü, 1999: 933).

Günümüzde aşağıdaki işletmelerin da içinde bulunduğu pek çok işletme HM yöntemini kullanmaktadır (Coşkun, 2002–2003: 26):

Compaq, Culp, Daihatsu Motors, Daimler Chrysler, Engine, Ford, Isuzu Motors, ITT Automotive, Komatsu, Matsushita Electric, Mitsubishi Kasei, NEC, Nippondenso, Nissan, Olympus, Sharp, Texas Instruments, Toyota.

### **3.3. HEDEF MALİYETLEMENİN ORTAYA ÇIKMA NEDENLERİ**

HM yönteminin gelişmesinde, piyasa ve maliyetlerle ilgili kabul edilen iki önemli özellik büyük rol oynamıştır (Fisher, 1995: 50, Редченко, 2006). **İlki**, birçok işletmenin fiyatları düşündüklerinden daha az kontrol altında tutabilmeleridir. Gerçekte, fiyatları belirleyen piyasadır ve bu durumu ihmal eden işletmeler önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilmektedirler. Bundan dolayı, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınmaktadır (Coşkun, 2002–2003: 26).

Geçmiş yıllar, maliyet-fiyat-tüketici değeri ilişkisini yeterince dikkate almadığı için, ya ürün tasarımı ve geliştirilmesi aşamasında ürünü geliştirmekten vazgeçen veya pazara



sunduktan sonra başarısızlıkla karşı karşıya kalan işletmelerin örnekleriyle dolu olmaktadır. Porsche AG, maliyetlerin, pazarda ulaşabileceği fiyattan %30 daha yüksek gerçekleşeceğini anlayınca, Porsche 989 modelini geliştirmeye son vermiş; Mercedes-Benz, 1990'lı yılların başında pazara sunduğu yeni S-sınıfı otomobillerin, tüketicilerin gereksinimlerini mevcut fiyat ile karşılayabilmesi mümkün olmadığı için, satış rakamlarının belirlenen hedeflerin önemli ölçüde gerisinde kaldığını görmüştür. Ford, Thunderbird model otomobilinin üretiminde üretim maliyetlerini önceden bilememekten dolayı toplam 300 milyon Dolarlık bir kayıp ile karşı karşıya kalmıştır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 358)

**İkinci özellik** ise; bir ürünün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir. Maliyetleri azaltma konusundaki fırsatların büyük bir kısmı ürünün üretilmesi kolay, pahalı olmayan parçalar kullanılmasından ve sağlam ve güvenilir olarak tasarlanmasından kaynaklanmaktadır. Ürünü tasarlayıp kaç mal olduğunu anlamaya çalışmak yerine, ilk önce hedef maliyet belirlenmeli daha sonra ürünün bu hedef doğrultusunda tasarlanması gerekmektedir. Dolayısıyla bu gerçek göz önünde bulundurulduğunda maliyet azaltma çabalarının çoğunun tasarım ve ürün geliştirme aşaması üzerinde yoğunlaştırılması gerektiği gerçeği bütün açıklığıyla ortaya çıkmaktadır (Yükçü 1999: 924).

Geleneksel maliyet sistemleri, fiyatları belirlerken maliyet bilgilerini dikkate almaktadırlar. Bu yüzden de, çoğu maliyetin üretim safhasında çıkmasından dolayı; bu aşamayı göz önünde bulundurmaktadırlar. Geleneksel maliyet analizinin aşağıdaki gerçeklere uymadığından dolayı yanıltıcı olması, işletmelerin maliyet düşürme yöntemi olarak HM'yi kullanmalarına neden olmuştur (Coşkun, 2002–2003: 27):

- Üretim maliyetlerinin çoğu üretimden önce belirlenmektedir. Bu nedenle, üretim aşamasında yapılan maliyet düşürme çalışmaları yanlış yönlenebilmektedir.
- Ürün fiyatlarının çoğu maliyetler tarafından değil de, piyasa tarafından belirlenmektedir. Bundan dolayı, ürünün fiyatını belirlemede sadece maliyetin göz önüne alınması, piyasaya sunulan malın fiyatının rekabet edememesi veya makul olmayan düşük bir düzeyde kar getirmesi riskini doğurmaktadır.
- Tasarlanan özelliklerde maliyete yer verilmemesi, ürünün verimsiz bir şekilde üretilmesi sonucunu verebilmektedir.

- İş çevrelerindeki değişim, daha fazla maliyetin ürün planlama ve tasarım aşamalarında belirlenebilmesini olanaklı kılmaktadır.

### **3.4. HEDEF MALİYETLEMENİN AMAÇLARI**

HM'yi: ürünlere, pazarlara ve kaynaklara bağlayan bir stratejik yönetim aracı olarak görmekte olan bazı yazarlar, yöntemin amaçlarını şu şekilde belirtmektedirler ( Doğan, 1998: 201, Atabey ve Yılmaz, 2001: 19, Şimşek ve Ayrıçay, 1998: 72):

- İşletmenin tümünün, özellikle maliyet yönetiminin pazara uyumlandırılmasını sağlamak,
- Pazar uyumlu AR-GE faaliyetleri için stratejik bağlantı sağlamak,
- Ürünlerin ilk tasarım aşamasında maliyet yönetiminin desteklenmesini sağlamak,
- Maliyet hedeflerinin sürekli gözden geçirilmesiyle sağlanan dinamik maliyetlemeyi sağlamak ve yürütmek,
- İşletmenin soyut hedefler yerine, pazar ihtiyaçlarının ön plana çıkarılmasına neden olan motivasyonu sağlamak,
- Ürün veya ürünlerin hedef ya da beklenen satış fiyatı ile hedef kar marjını sağlayacak olan üretim maliyetlerini tespit etmek,
- Dışarıdan alınana mal ve hizmetlerin satın alma fiyatlarını belirlemek, şeklinde ifade edilmektedir.

### **3.5. HEDEF MALİYETLEMENİN ÖZELLİKLERİ**

HM'nin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yükçü, 1999: 927):

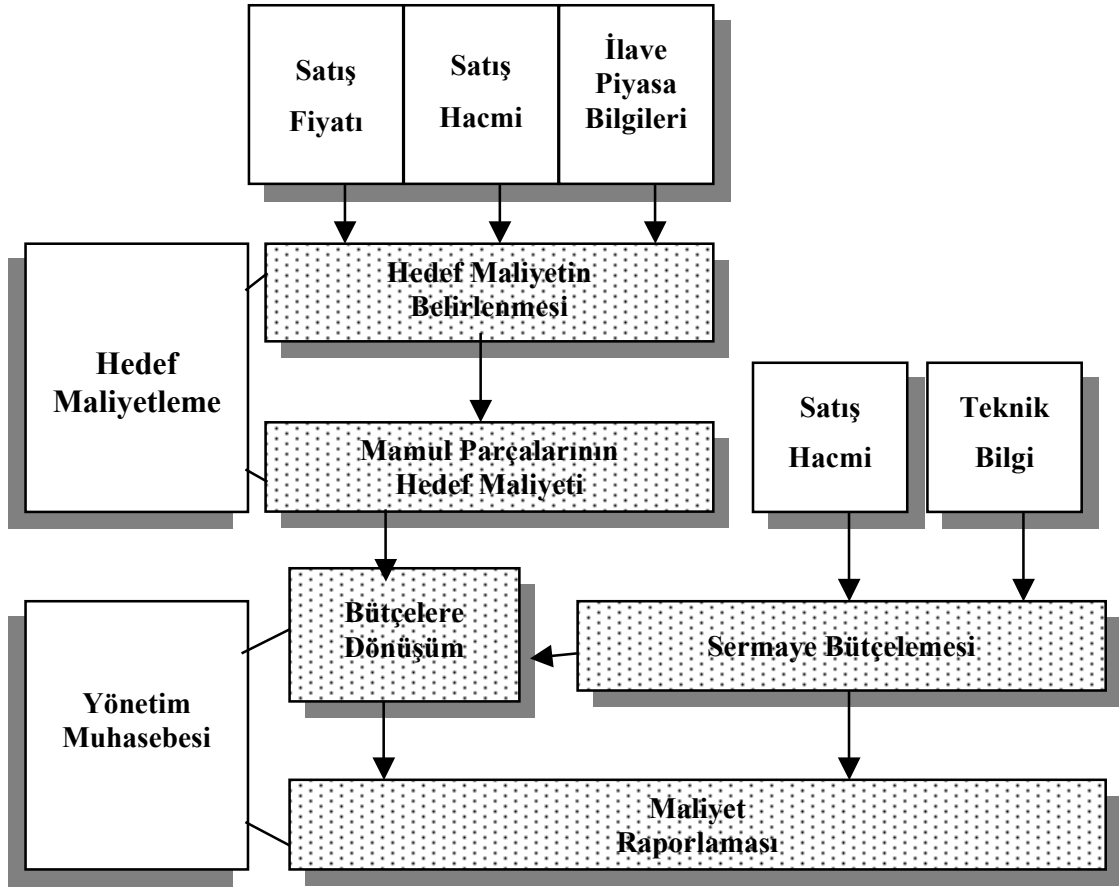
- HM planlama ve tasarım aşamalarında kullanılmaktadır. Üretim aşamasında kullanılan standart maliyetlemenin aksine, HM planlama ve tasarım aşamalarında kullanılmaktadır.
- HM, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü değildir.
- HM montaj endüstrilerinde daha çok kullanılmaktadır.
- Tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılmaktadır. Bu nedenle muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır. HM'nin başarılı uygulaması değer mühendisliği ve diğer maliyet mühendisliği araçlarını gerektirmektedir.

- HM’de ürün geliştirme kararları HM formülüne dayanmaktadır “Hedef Satış Fiyatı - Hedef Kar = Hedef Maliyet”
- HM’de kar planlaması tüm hayat seyrini kapsayacak şekilde yapılmaktadır (Dutton ve Ferguson, 1996: 35).

### 3.6. HEDEF MALİYETLEMENİN YÖNETİM MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ

HM, bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Bu bakımdan, yöntemin kullanılabilmesi için maliyet ve yönetim muhasebesine dayalı bilgiler gerekebilmektedir. HM iki tür yönetim muhasebesi bilgisine ihtiyaç duymaktadır. **Birincisi**, tasarlanan satış fiyatı ve satış hacmidir. Bu veri, planlama ve bütçeleme sürecinde gerekli olduğundan dolayı, genellikle yönetim muhasebesi sisteminde kayıtlıdır. **İkincisi**, HM sürecinde, yeni ürünün tahmini maliyetini belirlemek için şirketin kayıtlarından elde edilen standart maliyet bilgisidir. Bu noktada, yeni ürünü oluşturan parçaların hedef maliyetini belirlemek için, HM süreci muhasebe, pazarlama ve mühendislik bilgisini birleştirebilmektedir. Maliyet planlama sürecinin son aşamasında, yönetim muhasebesi ürünü oluşturan parçalar için belirlenen hedef maliyetleri, işletme bölüm ve departmanları için belirlenen hedef maliyetlere dönüştürülebilir (örneğin, bütçelere hedef maliyetlere dahil etmek gibi) (Ertaş, 1998: 187).

Hedeflenen satış fiyatı ve satış hacmi ile yeni ürünün üretim gerekleri üzerindeki (HM sürecinde kesin olarak belirtilmiş olan) teknik bilgi, hedef maliyet sınırlaması dahilinde üretimin teknik olarak uygulanabilirliğini doğrulamak için gereken sermaye yatırımını belirlemek amacıyla, sermaye bütçelemesine dahil edilmektedir. En sonunda ise, fiili maliyetler hedef maliyetlerden sapmaları göstermek için üretim safhasında sürekli olarak kayd edilmesi gerekmektedir. Bu suretle, yönetim muhasebesi, Kaizen maliyetlemenin temel bir parçası olan maliyet düşürme için, dikkati odak noktalara yöneltebilir. Buna göre HM ile yönetim muhasebesi arasındaki ilişki Şekil 3.2.’deki gibi gösterilmektedir (Ertaş, 1998: 187).



**Kaynak:** (Ertaş, 1998: 187).

**Şekil 3.2.** Hedef Maliyetleme ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki İlişki

### 3.7. HEDEF MALİYETLEMENİN TEMEL İLKELERİ

HM sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Bu ilkeler, maliyet yönetimi açısından, kapsamlı bir yaklaşım şeklini temsil etmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır (Şakrak, 1998: 294, Doğan ve Hatipoğlu, 2004: 101):

- Fiyata Göre Maliyetleme
- Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma
- Tasarıma Önem Verme
- Geniş Kapsamlı Katılım
- Yaşam Dönemince Maliyet Azaltma
- Değerler Zinciriyle İlgilenme

### 3.7.1. Fiyata Göre Maliyetleme

HM yönteminde öncelikle hedef satış fiyatı belirlenmektedir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil etmektedir. Bu fiyattan, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenmektedir. 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 tanımlanmaktadır. Uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık gözden geçirilmektedir.
- HM süreci, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilmektedir. Pazar fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorluklarını ve tehlikelerini karşılayabilmek açısından önem taşımaktadır.

### 3.7.2. Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma

HM sürecinde göz önünde tutulması gereken pek çok faktör vardır. Bunlardan en önemlisi de tüketici ihtiyaçları ve düşünceleridir. Tüketici ihtiyaçları, üretilen ya da üretilmesi düşünülen ürünün tüm özelliklerini belirlenmekte ve kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar maliyet analizlerini yönlendirmektedir. Dolayısıyla, bütün maliyet azaltma çalışmaları tüketici isteklerine göre şekillenmekte ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınmaktadır. Ürün performans veya güvenilirliğini azaltmak ya da pazara sunulma zamanını geciktirmek gibi tüketicilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla hedef maliyete ulaşılamayacağı belirtilmektedir (Bahşi ve Can, 2001: 53).

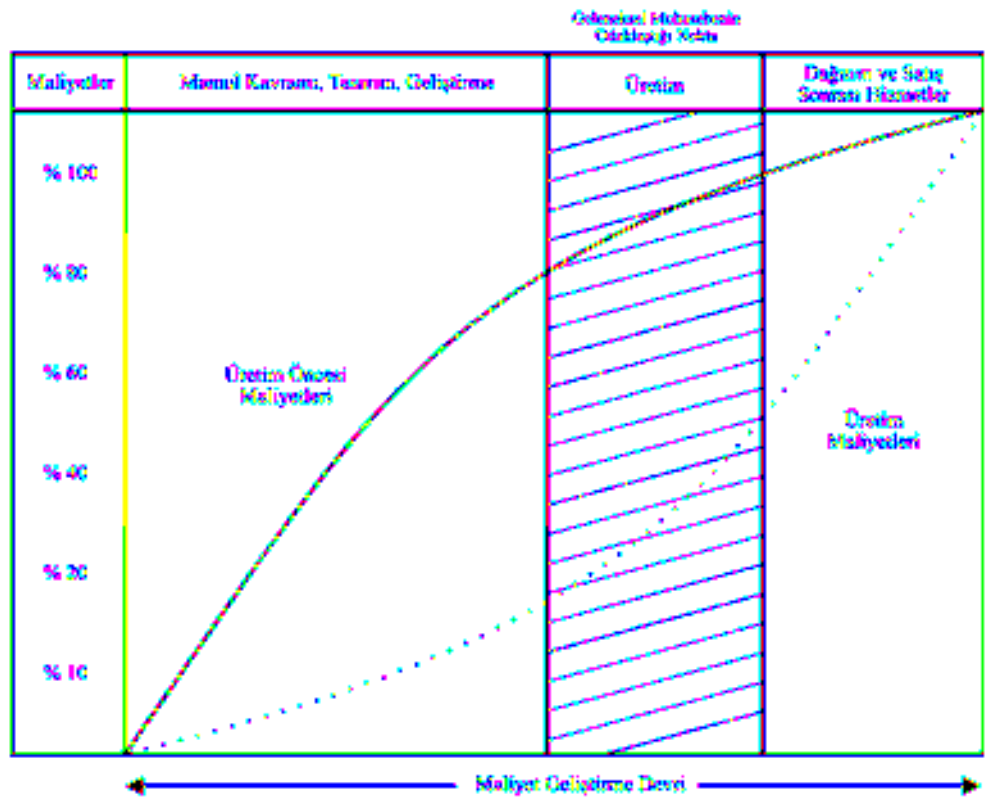
Tüketici odaklı yaklaşım, ürün geliştirme faaliyetlerini yönlendirmektedir. Hedef pazarın beklenti ve talepleri işletmenin teknik gereksinimlerini biçimlendirmektedir. Ürün geliştirme sürecinde, ürün özelliklerinin ve fonksiyonlarının artırılıp artırılmaması, ürünlerin hem ek pazar payı veya satış hacmi sağlamasına hem de fiyat, özellikler ve fonksiyonlar açısından tüketici beklentilerini karşılayıp karşılamamasına bağlanmaktadır (Şakrak, 1998: 295).

### 3.7.3. Tasarıma Önem Verme

HM ürün ve süreç tasarımına yöneliktir. Tasarım sürecinde daha fazla zaman harcayarak pazarda karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı değişikliklerin oluşması önlenmeye çalışılmaktadır. Geleneksel maliyet azaltımı yöntemleri ise bunun aksine maliyet yönetiminde ölçek ekonomilerine, öğrenim eğrilerine, atıkların azaltımına ve verimliliğin iyileştirilmesine önem vermektedir (Kutay ve Akkaya, 2000: 3).

Tasarıma yönelik alt ilkeler şöyle sıralanabilir (Kutay ve Akkaya, 2000: 3–6):

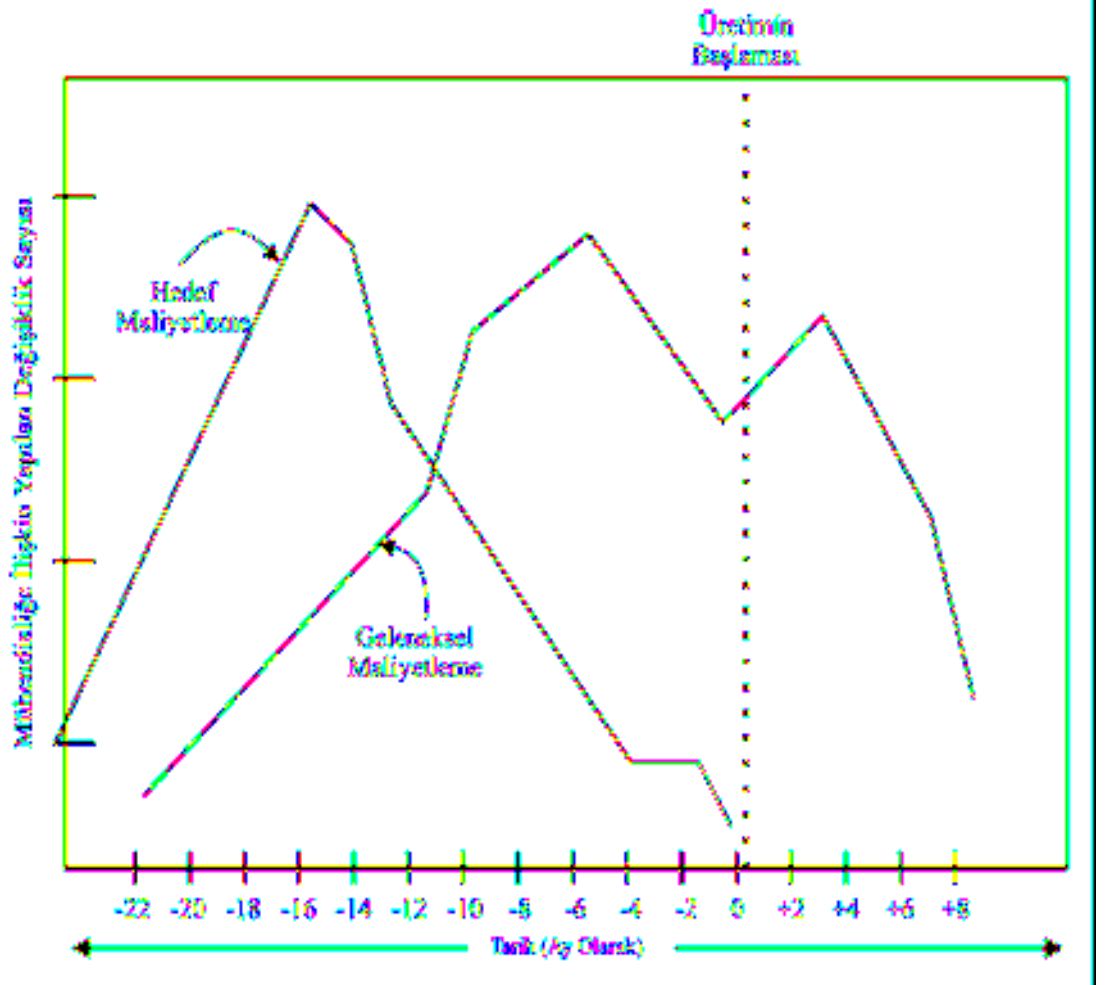
1. HM, maliyetleri oluştuktan sonra değil henüz oluşmadan yönetme ilkesine dayanmaktadır. Şekil: 3.3.'de görüldüğü gibi maliyetlerin büyük bir çoğunluğu ürün kavramı, tasarım ve geliştirme aşamalarında oluşurken, daha az bir kısmı üretim aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle HM süreci tasarım aşamasındaki maliyetlere daha fazla önem vermektedir.



*Kaynak:* (Kutay ve Akkaya, 2000: 4).

**Şekil 3.3.** Üretim Maliyetleri Öncesi ve Üretim Maliyetleri Arasındaki İlişki

2. HM, tüm işletme fonksiyonlarının ürün tasarımını incelemesini istemekte, böylece ürün veya mühendislik değişikliklerinin ürünün üretime gitmesinden önce yapılmasını ortaya koymaktadır. Geleneksel maliyet sistemlerinde ise değişikliklerin çoğu üretim başladıktan sonra yapılmaktadır. Şekil 3.4. iki yaklaşım arasındaki farkı göstermektedir. HM'yi uygulayan işletmeler üretim başladıktan sonra çok az mühendislik değişikliğine başvururken, HM yi uygulamayan işletmelerin üretiminin başlamasıyla önemli sayıda tasarım değişikliğine gittiği görülmektedir.



**Kaynak:** (Kutay ve Akkaya, 2000: 5).

**Şekil 3.4.** Mühendisliğe İlişkin Değişkenlerin Karşılaştırılması

3. HM; ürün ve süreçlerin eş zamanlı mühendislik (simultaneous engineering) açısından incelenmesine yöneliktir. Bu durum, daha sürecin başında sorunların çözülmesini gerektirdiğinden ürün geliştirme sürecini ve maliyetleri azaltmayı hedeflemektedir.

#### **3.7.4. Geniş Kapsamlı Katılım**

HM yöntemi uygulanırken, tasarım ve imalat mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılmaktadır. Ayrıca, ekip içerisine satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve gruplar da katılmaktadır. Bu ekipteki her birim ortak amaçları olan hedef maliyete ulaşmak için çalışmak ve kendilerine düşen görevleri zamanında ve en iyi şekilde yapmak zorundadırlar. Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlı olmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 364–365).

#### **3.7.5. Yaşam Dönemince Maliyet Azaltma**

Ürün yaşam dönemi maliyetlemesi ise, bir ürünün tüm hayatı boyunca ortaya çıkan faaliyetlere ait maliyetlerin toplanarak hesaplanmasını belirtmektedir. Yaşam dönemi boyunca maliyetleme (Kutay ve Akkaya,2000: 7);

1. Hayat devri planlamasının etkinliğinin gösterilmesi,
2. Tasarım aşamasında seçilen alternatiflerin, maliyet etkenlerinin hesaplanması,
3. Teknoloji maliyetlerinin, bunları kullanan ürünlere yüklenmesi gibi yönlerden, uzun dönemli ürün karlılığına ait daha iyi bir fotoğraf sunulabilmesi için gerekli görülmektedir

HM yönteminin amacı, tüketici ve üretici açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Tüketici açısından, aldığı ürünün alım bedeline ilave olarak kullanım maliyeti de söz konusu olmaktadır. Burada tüketici sadece alım bedelinin değil, kullanım maliyetinin de düşük olduğu ürünleri seçmeye özen göstermektedir. Üretici açısından bakıldığında da, yaşam dönemince maliyet azaltımı, ürünün doğumundan ölümüne kadar katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 365).



Bu temel amaç çerçevesinde, ürün yaşam dönemi yaklaşımının başlıca yararları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000: 6):

- Yaklaşım, ürün yaşamlarının sınırlı olduğunu göstermektedir,
- Yaşam devri boyunca ürünlerin karlarının öngörülebilir bir seyir izlediğini açıklamaktadır,
- Her aşamada ürünlerin farklı bir pazarlama, üretim, finansman vb. gerektirdiğini hatırlatmaktadır,
- Ürün ve pazar dinamiklerini ortaya koymaktadır,
- Bir planlama aracı olarak, her aşamada alternatif pazarlama stratejilerini ortaya koymaktadır,
- Bir kontrol aracı olarak da işlemenin ürün performansını, geçmişte pazara sunulmuş benzer nitelikteki ürünlerle karşılaştırılarak, ölçme olanağı vermektedir.

### **3.7.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme**

HM çalışmaları, işletmede fonksiyonlar arası, ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve işletme ile ilgili tüm yönleri kapsayan bir değerler zinciri perspektifine dayalı bir çalışma olmaktadır (Bahşi ve Can, 2001: 53). Değerler zinciri, işletmelerin alımlarını karşılayan hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütününe ifade etmektedir. HM yöntemi, satıcılardan dağıtıcılara ve tüketici hizmeti sunanlara kadar değerler zincirinin tüm halkalarıyla ilgilenmektedir. Yöntemin başarısı, değerler zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli olarak geliştirilecek yararlı ilişkilere bağlı olmaktadır (Şakrak, 1998: 297).

### **3.8. HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI VE AŞAMALARI**

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

oluşturan ana parçaların pazar isteklerine uygun fiyatlama kararına neden olmaktadır (Bilginoğlu, 1995: 13, Türk, 1999: 204).

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

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

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

- 1. Ürünün sahip olacağı işlevlerin belirlenmesi;** Bu aşamada üründen beklenen tüm işlevler tanımlanmakta, listelenmekte ve bir form haline getirilmektedir. Bir ürünün başarısı ürünün yerine getireceği işlevlerle belirlenmektedir. Bu safha, yoğun olarak pazar araştırmasına ve tüketici tercihlerinin saptanmasına dayanmaktadır.
- 2. Her bir işlevin göreceli öneminin belirlenmesi;** Bu aşamada, pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde ürünün sahip olacağı her bir işlev değerlendirilmektedir. Birinci aşamada belirlenen her bir işlevin göreceli önemi belirlenerek bu işlevlerin ağırlığı saptanmaktadır.
- 3. Ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi;** Üçüncü safhada belirlenen işlevlerin, ürün tarafından yerine getirilmesi için ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan parçalar belirlenmektedir. Bu aşama ürünün prototipinin oluşturulması aşamasıdır.

4. **Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi;** Ürünün parçalarını ve prototipinin belirlenmesi ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesinde temel oluşturacaktır. Eğer, söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa üretimin birim maliyeti saptanmaktadır. Söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa buna göre piyasa araştırılarak parçanın maliyeti hesaplanmaktadır.
5. **Ürünü oluşturan parçaların göreceli önemlerinin belirlenmesi;** Ürün pazar araştırmalarına dayanarak oluşturulan işlevleri ile ürünü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Ürünü oluşturan parçalar ile ürünün işlevleri arasında bir ilişki kurulmakta ve böylece her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmektedir.
6. **Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması;** Ürünü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların ürün içindeki maliyet payları daha önceki aşamalarda belirlenmiştir. Bu aşamada, söz konusu iki veri kullanılarak parçaların hedef maliyet endeksi bulunmaktadır. Buna göre;

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

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

7. **Hedef maliyet endeksini en iyileme;** Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin birbirine uyum içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar belirlendikten sonra bu parçalar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifade ile, bu parçalar satın alınıyorsa işletme içerisinde daha ucuza mal edilip edilemeyeceği veya ikame edilmesi gibi alternatifler üzerinde

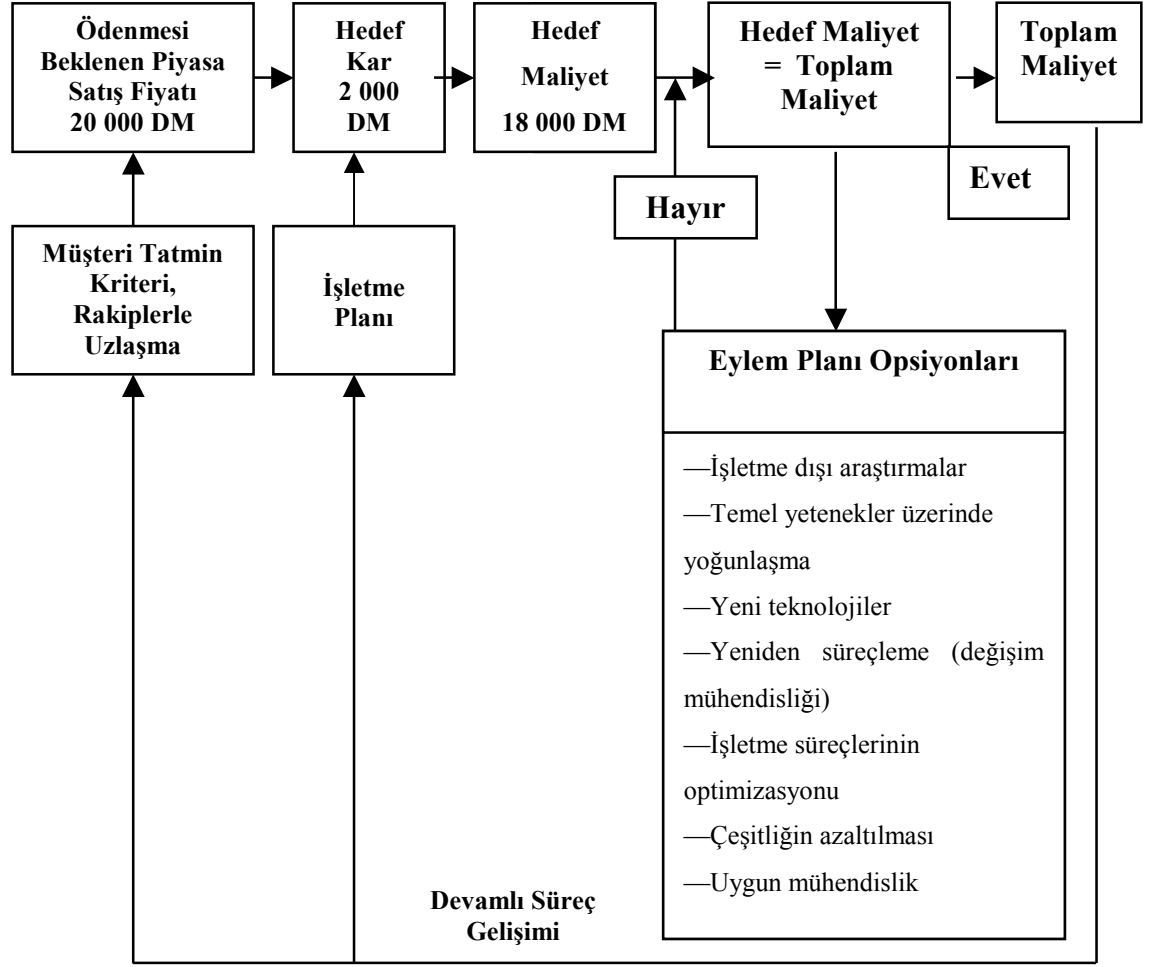
durulacaktır. Bu endeks, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçanın sorunlu olduğunu gösterecektir.

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

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

Bu sekiz uygulama adımıyla tanınan HM yöntemi, ürün maliyetlerinin, ürünü oluşturan en küçük kalemlere veya üründen beklenen işlev göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Ürün işlevinin müşteri tarafından nasıl değerlendirildiğinin belirlenmesi, bir kısım bilimsel analizleri gerekli kılmakta ve bu şekilde üründen beklenen işlevlerin önemine göre bir değerlendirme yapılmaktadır (Doğan, 1998: 202).

Daha önce de belirtildiği üzere, HM yöntemi ilk olarak Japonlar tarafından kullanılmıştır. Sonradan ABD ve Avrupa ülkeleri söz konusu yöntemi kullanmaya başlamıştır. Avrupa işletmelerinin yeni bir piyasada rekabetçi bir ortam oluşturmadaki tipik bir yaklaşımı HM’dir. HM’nin Alman makine endüstrisinde nasıl uygulandığı Şekil 3.5.’de örnekle açıklanmaktadır (Karcıoğlu, 1997: 6):



**Kaynak:** (Karcıoğlu, 1997: 6).

**Şekil 3.5.** Alman Makine Endüstrisinde HM'nin Uygulanma Biçimi

Şekil 3.5.'den de anlaşılacağı üzere yöntemin hareket noktasını oluşturan piyasa satış fiyatının belirlenmesinde, müşteri tatmini ve rakiplerin durumu dikkate alınması gerekmektedir. Hedef karın belirlenmesinde de işletme planı esas alınmaktadır. Bunun sonucu olarak, hesaplanan hedef maliyetin toplam maliyete eşit olması halinde maliyetlerle ilgili bir sorun olmadığı sürece devam edilmektedir. Aksi durumda ise hedef maliyet ile toplam maliyet arasındaki farkın sebebi araştırılmaktadır. Bunun için ise eylem planı opsiyonları dikkate alınması gerekmektedir (Doğan, 1998: 202).

### 3.9. GELENEKSEL MALİYETLEME YÖNTEMİ İLE HEDEF MALİYETLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI

Geleneksel maliyetleme yöntemi müşteri ihtiyaçlarını belirlemek amacıyla yönelik olarak pazar araştırması ile başlamakta ve bunu ürünün özelliklerinin belirlenmesi aşaması izlemektedir. Bu nedenle işletmeler ürün tasarımı ve mühendislik faaliyetleriyle ilgilenmektedirler. Bu arada tedarikçilerden ve taşeronlardan fiyat alırlar (parça fiyatları vs.). Bu aşamada ürün maliyeti ürün tasarımında önemli bir faktör olmamaktadır. Mühendisler ve tasarımcılar ürünü tasarımı belirledikten sonra, ürünün maliyetini tahmin etmektedirler ( $C_t$ ). (t burada geleneksel yaklaşım altında elde edilen rakamı simgelemektedir.) Eğer tahmin edilen maliyet çok yüksek bulunursa ürün tasarımında bazı düzeltmeler ayarlamalar gerekli görülebilmektedir. Arzulanan kar marjını bulabilmek için de ( $P_t$ ), tahmin edilen maliyetin ( $C_t$ ) beklenen satış fiyatından ( $S_t$ ) çıkarılması gerekmektedir. Dolayısıyla kar marjı beklenen satış fiyatı ile tahminlenen maliyet arasındaki farkı oluşturmaktadır. Bu ilişki şu eşitlikte gösterilebilir (Yükçü, 1999: 925):

$$P_t = S_t - C_t$$

**Arzulanan Kar Marjı = Beklenen Satış Fiyatı - Tahminlenen Maliyet**

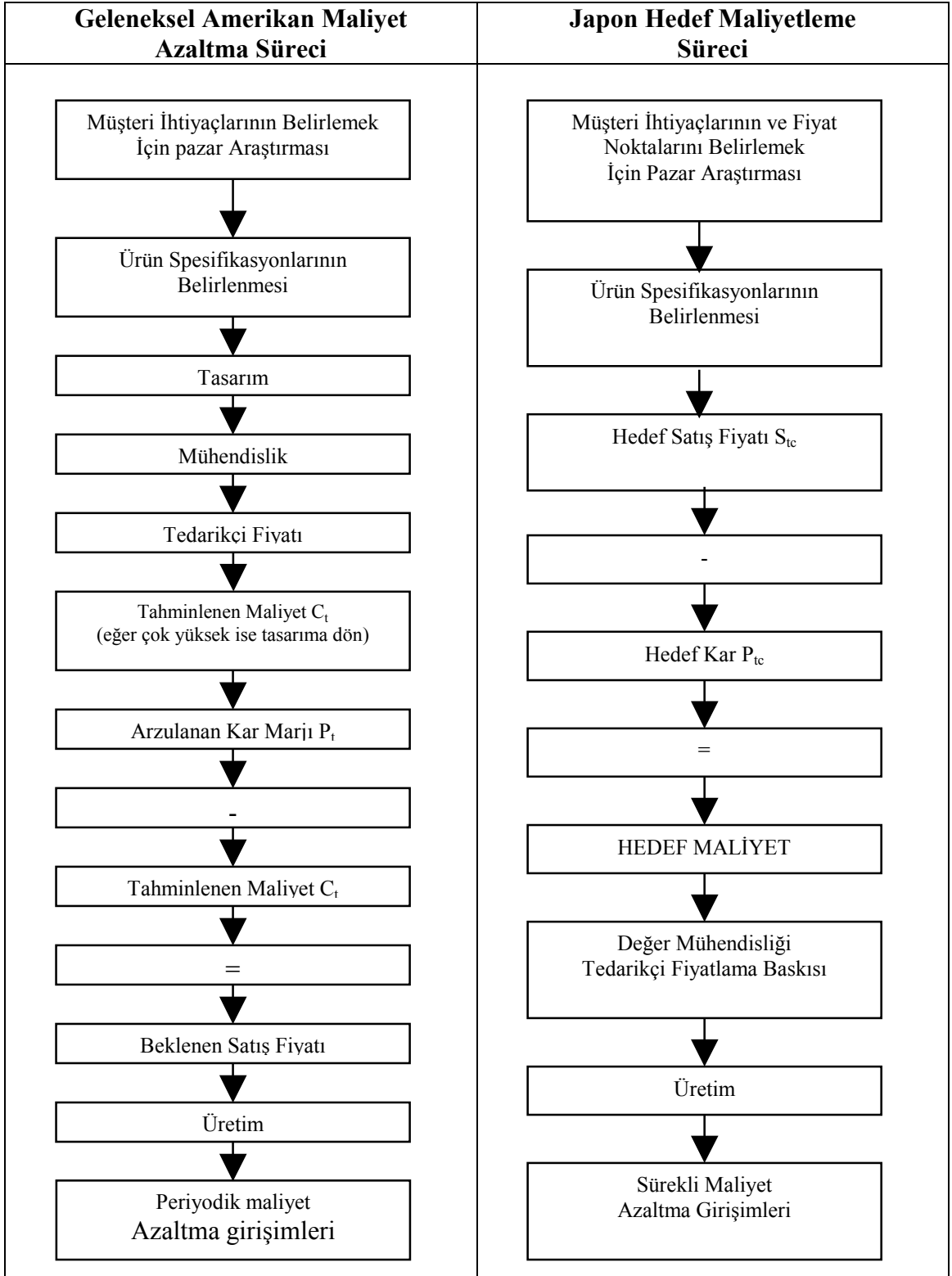
Yaygın bir şekilde kullanılan diğer bir geleneksel yaklaşım ise, maliyet-artı yöntemidir (cost-plus method). Bu metotta, beklenen kar marjı ( $P_{cp}$ ) beklenen ürün maliyetine ( $C_{cp}$ ) eklenerek satış fiyatı bulunur ( $S_{cp}$ ). Bu ilişki şu eşitlikle gösterilebilir:

$$C_{cp} + P_{cp} = S_{cp} \text{ veya } S_{cp} = C_{cp} + P_{cp}$$

**Satış Fiyatı = Ürün Maliyeti + Beklenen Kar Marjı**

Yukarıdaki geleneksel yaklaşımların her ikisinde de ürün tasarımcıları belirli bir maliyet hedefine ulaşmak için açıkça gayret göstermemektedirler.

HM yöntemi ise, hem ürünün maliyetini belirlemek için izlenen adımlar, hem de düşünce şekli açısından geleneksel yaklaşımdan önemli ölçüde farklılık göstermektedir.



**Kaynak:** (Yükçü, 1999: 926).

**Şekil 3.6.** Geleneksel Amerikan maliyet Azaltma Süreci ile Japon Maliyet Azaltma Sürecinin Karşılaştırılması

Şekil 3.6.'den izleneceği gibi ilk iki adım (müşteri ihtiyaçlarını belirlemek için pazarlama araştırması yapma ve ürün özelliklerinin belirlenmesi) geleneksel maliyetlemedeki adımlara benzemektedir. Bu başlangıç adımlardan sonra süreç oldukça farklılaşmaktadır. Hedef satış fiyatı ( $S_{tc}$ ) ve hedef ürün hacmi müşterilerin işletmelerin ürünlerine verdikleri değerle bağlantılı olarak belirlenmeye çalışılmaktadır. Hedef kar marjı ( $P_{tc}$ ) ise uzun dönemli kar analizleri sonucunda belirlenmektedir. Örneğin, satışlar üzerinden getiri (net gelir/satışlar) kriteri çok yaygın olarak kullanılmaktadır. Hedef maliyet ( $C_{tc}$ ) hedef satış fiyatı ile hedef kar marjı arasındaki farkı oluşturmaktadır. (Burada “tc” Target Costing (Hedef Maliyetleme) altında elde edilen rakamı simgeler) Bu ilişki hedef maliyet için, şu şekilde gösterilir (Yükçü, 1999: 926):

$$C_{tc} = S_{tc} - P_{tc}$$

**Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı - Hedef Kar Marjı**

Hedef maliyet belirlendikten sonra işletme ürünü oluşturan her bir parça için de ayrı ayrı hedef maliyetler belirlemek zorundadır. Ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin ve spesifikasyonlarının belirlenmesi ve hedeflenen maliyete uygun ürün tasarımının gerçekleştirilmesinde HM değer mühendisliğinden (value engineering) yararlanmaktadır.

Geleneksel maliyetleme yöntemi (maliyet artı), bir **kapalı sistem** yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım, bir organizasyon ile içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı etmekte, sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakta, düzeltici önlemleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmakta ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çaba göstermektedir. HM yöntemi ise, bir **açık sistem** yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım bir işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumunu önemini ön planda tutmakta, sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşim ağını dikkate almakta, fiili sonuçlar öncesinde hataları önlemeye yönelik çabaları devreye sokmakta ve zaman içinde sürekli daha iyi standartlara ulaşmayı hedeflemektedir (Doğan, 1998: 204).

Bu iki maliyet yöntemi arasındaki farklar, aşağıdaki Tablo 3.1. da özetlenmiştir (Kutay ve Akkaya, 2000: 13, Редченко, 2005):



**Tablo 3.1.** Maliyet Artı Yöntemi ile Hedef Maliyetleme Arasındaki Farklar

<b>MALİYET ARTI</b>	<b>HEDEF MALİYETLEME</b>
Pazar faktörleri, maliyet planlanmasının bir parçası değil	Rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlanmasını yönlendirmektedir
Maliyetler fiyatı belirlemektedir	Fiyatlar maliyeti belirlemektedir
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizlikler oluşturmaktadır	Maliyet düşürme için anahtar, tasarım Aşaması oluşturmaktadır
Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteriler değildir	Müşteri verileri, maliyet düşürmede rehber olmaktadır
Maliyet düşürmede maliyet muhasebesi bölümü sorumlu olmaktadır	Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar, maliyet düşürmede sorumlu olmaktadır
Satıcılar ile ürün tasarımından sonra ilgilenilmektedir	Satıcılar ile tasarım öncesinde ilgilenilmektedir
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenmektedir	Müşterilerin, sahiplik maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenmektedir
Maliyet planlamasında, değer zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilmektedir	Maliyet planlamasında değerler zinciri ön planda tutulmaktadır

*Kaynak:* (Редченко, 2005).

### **3.10. HEDEF MALİYET SAPTAMA YÖNTEMLERİ**

HM yönetiminin hareket noktası yeni bir ürün için hedef maliyetin saptanmasıdır. Bu pazara yakın olma çerçevesi içinde yerine getirilmektedir ve ürünün başarısı için büyük bir şans oluşturmaktadır. Literatürde hedef maliyet saptamayla ilgili birçok varyansdan, yöntemden söz edilmektedir. Hedef maliyet bulma yöntemleri Japon işletmelerinden işletmeye farklılıklar göstermesine rağmen, diğer taraftan birçok ortak yönlerinin olduğu saptanmıştır. Literatürde de HM kavramları yalnızca çok nadir bir biçimde düzenli olarak ayrılmakta ya da belirli işletmelerde uygulanan metodüğün anlatımı ve tanımlanması sınırlandırılmaktadır. SAKURAI bu metodüğünü (Ceran, 2001: 281);

- Hedef maliyeti, yukarıdan aşağıya hedef fiyattan ve hedef kardan türetmek, çıkarmak (**çıkarma yöntemleri**)

- Hedef maliyeti, aşağıdan yukarıya mühendisler tarafından var olan becerileri, deneyimleri ve üretim kapasitesinin kullanılabilirliğine göre bulmak (**toplama yöntemleri**)
- Hedef maliyeti önceden söz edilen her iki yöntemin kombinasyonundan bulmak (bu bağlamda hem pazar ve hem de planlama sürecindeki alt düzeyler söz konusu olmaktadır), (**karşı akım yöntemler**) olarak ifade edilmektedir.

Bu yöntemleri şöyle sıralamak olanaklıdır:

- Pazardan Çıkarma (Market into Company)
- İşletmenin Kendi İç Yapısından Çıkarma (Out of Company)
- Pazardan ve İşletmenin Kendi İç Yapısından Çıkarma (Into and Out of Company)
- Rakiplerin Maliyetlerinden Çıkarma (Out of Competitor)
- Standart Maliyetlerden Çıkarma (Out of Standarts Cost)

Bu yöntemlerden “Market Into Company” ve “Out of Competitor” çıkarma yöntemleri (yukarıdan aşağıya), “Out of Company” ve “Out of Standarts Costs” toplama yöntemleri (aşağıdan yukarıya) olarak adlandırılmaktadır (Ceran, 2001: 281).

Bu yöntemleri kısaca açıklayacak olursak (Acar, 1998: 88):

- **Birinci yöntem;** rakiplerin ürünlerinin maliyetlerine göre belirlenen çıkarma yöntemidir. Bu yöntemde hedef maliyet piyasa fiyatından geriye doğru giderek oluşturulmaya çalışılmaktadır. Sonuçta gerçekleştirilmesi zor bir hedef maliyeti ortaya çıkabilmektedir. Yani işletmenin var olan teknoloji ve arz edicileri ile bu sonuca ulaşması mümkün olmayabilmektedir.
- **İkinci yöntem;** mevcut teknolojiye ürüne ve işletmenin kendisinin ve arz edicilerinin geçmiş maliyet bilgilerine dayanan toplama yöntemidir. Bu yöntemle normal olarak sonuca çabuk ulaşılabilir. Çünkü sonuç zaten işletmenin ve arz edicilerinin yaptıkları işlemlerin toplamından ibaret olmaktadır. Toplama yöntemi çok içe dönüktür ve pazar koşullarını dikkate

almamaktadır. Bu yöntem de ayrıca pazarda rekabet edemeyecek bir maliyet hedefi de ortaya çıkabilir.

- **Üçüncü yöntem** ise; toplama ve çıkarma yönteminin karışımından oluşan birleştirilmiş (karşı akım) yöntemdir. Üst yönetimin etkin liderliği altında bu iki yöntem birleştirilmekte ve sonuçta ortaya çıkan hedef maliyet şirket için bir yönetim kılavuzu haline gelmektedir. Bu yöntem pratikte birçok problemi ve tartışmayı ortadan kaldırmaktadır.

Hedef maliyet saptamanın türlerini tablo yardımıyla şöyle gösterebiliriz (Ceran, 2001: 282):

Hedef Maliyet Saptama Türleri		Pazara Yönelik Olma	KULLANABİLİRLİK	
			Yenilikçi Yeni Ürünler İçin	Pazar Standardına Uygun Ürünler İçin
<b>Çıkarma Yöntemi</b>	Market into Company	Güvenli ++	Önerilmeye Değer	Olanaklı +
	Out of Company	Olanaklı +	Olanaklı +	Olanaklı +
<b>Kombinasyon Yöntemi</b>	İnto and Out of Company	Olanaklı +	Olanaklı +	Olanaklı +
<b>Toplama Yöntemi</b>	Out of Competitor	Güvenli +	Olanaklı Değil -	Önerilmeye Değer ++
	Out of Standart Costs	Olanaklı +	Olanaklı +	Olanaklı +

Hedef maliyetle ilgili kullanılmakta olan her bir teknikle ilgili ayrıntılı bilgi aşağıda verilmiştir.

### 3.10.1. Çıkarma Yöntemi

Çıkarma yöntemi ile hedef ürün maliyeti belirlemedeki temel faktör rakip işletmelerin koyduğu fiyatlardır. Bu yöntemde;

$$\text{Hedef maliyet} = \text{Satış Fiyatı} - \text{Beklenen Kâr'dır.}$$

Hedef maliyetin türü beklenen kâr'ın türüne göre değişir. Örneğin; beklenen kâr gayri safi kâr ise; hedef maliyet tam maliyet olmaktadır. Beklenen kâr sadece katkı payı ise; hedef maliyet sadece ürünün değişken maliyetlerini içermektedir. Pratikte daha çok tam maliyet uygulanmaktadır. Tam maliyeti esas alan hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Can, 2004: 78):

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Fiyat} - \left[ \text{Fiyat} \times \frac{\text{Brüt Kâr}}{\text{Satışlar}} \right]$$

Bu yöntemde fiyat beklenen rekabet ve belirli pazarlarda gelecekte beklenen durumlar göz önünde bulundurulduktan sonra belirlenmektedir. Bu nedenle; tahminin geçerli olması için, çok ayrıntılı pazar bilgisi, yeni ürünün beklenen fiyatının çok değişken olması ve mevcudun farklılaşması ile ilgili uzman kişilerin görüşleri istenmektedir. Bununla beraber, pazar hakkındaki gelecekteki beklentilerin tahmini, yönetim muhasebesi bilgi sistemi ile anonim olmaktadır. Yeni ürünün “**brüt kâr/satışlar**” oranı belirli ürünlerin gelecekte beklenen brüt kâr oranını temsil etmesi gerekmektedir (Acar, 1998: 90).

Bu tür bir hedef maliyeti hesaplariken iki nokta göz önünde tutulmaktadır. Bunlardan birincisi, ürünün bu formülde belirlenen gelecekteki beklenen brüt kâr'ının, ürün grubunun brüt kâr'ına ve aynı zamanda şirketin gelecekteki brüt kâr'ına bağlı olmasıdır. Yani gelecekte beklenen brüt kâr'ın şirketin finansal planlarına da uyumlu olması gerekmektedir. İkincisi; bu hedef maliyet, piyasa perspektifinden de hazırlanmış olsa dahi, pratikte iç maliyet tahmin sistemleri tarafından bir ölçüde uyumlaştırılabilmektedir. Bu çerçevede pazarı esas alan hedef maliyetle iç maliyet sistemlerinin karşılaştırılabilir olması önemli olmaktadır. Bununla birlikte uygulamada çok farklı örnekler de vardır (Acar, 1998: 90).

### **3.10.2. Toplama Yöntemi**

Alman işletme uygulamalarında uzun zamandan beri kullanım alanı bulan toplama esasına dayalı yöntemler hedef maliyeti teknik ve işletme içi kriterleri baz alarak saptamaya çalışmaktadırlar. Uzmanlara danışılarak ve parametrik tahminlerde bulunularak vakitli maliyet tespitleri yapılabilir. Ürün geliştirmenin ileri aşamalarında

üretim prosesi görelî olarak tam ve doğru bir yapıdaysa veya işliyorsa, maliyet saptamaları analitik olarak tam ve doğru bir yapıdaysa veya işliyorsa, maliyet saptamaları analitik olarak malzeme miktarları, makine kullanımları, şekillendirme (tamamlanma) süreleri de kullanılarak da yapılabilir (Can, 2004: 81).

Hedef fiyatın belirlenmesinde satış hacimleri, rakiplerin pazar payları, pazarda farklılaşan fiyatlar, çıkarma yönteminde olduğu gibi toplama yöntemlerinde önem kazanmaktadır. Ancak bu yaklaşımların merkezinde işletme içi maliyet pozisyonları yer aldığından işletmenin pazar gereklerine yönelmesi dolaylı yollardan olmaktadır. Dolayısıyla bu başlık altında ele alınan metotlar geniş ölçüde geleneksel maliyet hesaplamalarına dayanmaktadır (Can, 2004: 81).

Toplama yöntemine göre hedef maliyet oluşturulurken iç faktörler ve kapasite ögesinden hareket edilmektedir. Bu yöntem, teknolojik seviye, üretim planı ve makineler, dağıtım tarihi, üretim hacmi ve işletme stratejisini de kapsamaktadır. Toplama yöntemine göre hedef maliyet oluşturulurken üç yol kullanılmaktadır (Acar, 1998: 90–91):

- **Benzer Ürünlerin Esas Alınması;** Bu yöntemde hedef maliyet benzer ürünlere veya benzer parça bloklarına göre belirlenmektedir. Bu maliyete kısaca bir önceki davranışı tekrar ederek veya son performansı kolayca geliştirerek ulaşılabilir. Bu tür bir hedef maliyet daha önceki üretim tecrübelerinden çıkan maliyet verilerine göre ortaya çıkmaktadır. Bu yolla hedef maliyet belirlemenin üç temel adımı vardır. Birinci adımda; benzer ürünlerin gerçek maliyetleri, normal olmayan maliyetleri dışarıda bırakacak ve üretim hacmi ve enflasyon gibi faktörleri de hesaba katacak şekilde uyarlanmaktadır. İkinci adımda; hedef maliyet, ürün grubu veya hatlarının uyumlaştırılmış gerçek maliyetlerine bağlanmaktadır. Üçüncü adımda ise; hedef maliyet, geçmiş performans da gelişme kaydedecek şekilde belirlenmektedir.
- **Tasarım Özelliklerinin Esas Alınması;** Hedef maliyet, ürünün çok önemli tasarım özelliklerini esas alarak belirlerken, faktör analizi ve regresyon analizi gibi istatistiksel teknikler de kullanılmaktadır. En kolay yaklaşım, normal gerçek

maliyet ile tasarımın spesifik özelliklerinden biri arasında ilişki kurup; benzer ürünlerde geçmişteki verileri kullanma yaklaşımı olmaktadır. Bu ilişki aşağıdaki basit regresyon eşitliği ile ifade edilebilmektedir.

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

Burada a ve b sabitler; x ise, tasarımın diğer en önemli değişken özelliğini temsil etmektedir. Uygulamada ispat edilmiş çok yararlı bir ilişki de;

$$\text{Hedef Maliyet} = a \left( \frac{X_1}{X_2} \right)^n \text{ ile ifade edilmektedir.}$$

Burada a sabit,  $X_1$  tasarımın en önemli eski özelliği ve  $X_2$  tasarımın yeni özelliği olmaktadır. Uygulamada n ise yaklaşık 0,6 veya 0,7 bulunmuştur. Ekstra fonksiyonların da dahil edildiği başka bir denklem ise şöyle belirtilmektedir:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Ana Fonksiyonların Maliyeti} \times \left[ 1 + \frac{\text{Ekstra Fonksiyonların Sayısı}}{\text{Mevcut Fonksiyonların Sayısı}} \right]$$

- **Yeni Yaklaşımların Esas Alınması;** Bu yöntem, ürün tasarımının bazı temel fonksiyonlarının veya bazı temel boyutlarının, işletmenin daha önce kullanmadığı yeni bir yaklaşıma ulaştığı bir süreçte kullanılmasını içermektedir. Bu durumda yeni yaklaşım maliyetlerde uygun bir düşüş imkanı veriyorsa kullanımı uygun olmaktadır Yeni hedef maliyetin mevcut hedef maliyetinin % 70'i kadar olması, genel bir kabul görmektedir. Japonya'da bu oran yaklaşık % 50'dir.

### 3.10.3. Karşı Akım (Kombinasyon) Yöntemi

Karşı Akım (Kombinasyon) yöntemi (karşılıklı bir akış) adından da anlaşılacağı üzere yukarıda açıklanan toplama ve çıkarma esasına dayanan yöntemlerin kombine edilmesiyle geliştirilmiştir. Söz konusu yöntemlerin birleştirilmesi ile elde edilen bu yöntem hedef maliyetin belirlenmesinde pazar tabanlı bir planlama sürecini içermekte olup, yönetim, pazarlama, mühendislik, üretim ve muhasebe bölümleri arasında sıkı bir

koordinasyon oluşturulması esasına dayanmaktadır. Hedef maliyeti belirlemede, çıkarma ve toplama yöntemlerinin olumsuzluklarını elimine edecek şekilde birlikte kullanılmasının en iyi yol olacağı uzmanlarca vurgulanmaktadır. Herhalde, bu nedenle olsa gerek ki, bu yöntem diğerlerine oranla Japon işletmelerinde yaygın kullanım alanı bulan yöntemdir (Can, 2004: 86).

Birleştirilmiş (veya karşı akım yöntemi) yöntem olarak da adlandırılan kombinasyon yöntemi, toplama yöntemi (mevcut teknoloji ve yeterliliklere bağlı) ile çıkarma yöntemini (pazar yaklaşımına bağlı) birleştirmektedir. Bu yöntem toplama ve çıkarma yöntemlerinin sonuçlarının elde edilmesinden sonra yapılacak bir müzakere sürecini de içermektedir. Birleştirilmiş yöntem de toplama yöntemi daha önemli bir rol oynamakla beraber söz konusu yöntemin her iki yöntemin birleştirilmiş şekli olduğu ve daha uzun vadeli bir bakış açısından bir hedef maliyet verdiği göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Acar, 1998: 92).

Bu yöntemde müzakerelere katılan her kişi değişik fonksiyonel alt yapılardan gelmektedir. Bu müzakereler teşvik müzakereleri olmasına rağmen; bunlarda konsensüs sağlamak pek mümkün olmamaktadır. Eğer konsensüse ulaşmada birkaç anlaşmazlık noktası kalmışsa; hedef maliyetle ilgili nihai kararı tepe yönetimi verir. Bu şekilde oluşturulan hedef maliyet yöntemi önemli bir motivasyon unsuruna da sahip bulunmaktadır (Acar, 1998: 92).

### **3.11. HEDEF MALİYETLEMİYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Fiyat, maliyet, kâr öğelerini dikkate alarak oluşturulacak olan hedef maliyetleri etkileyen faktörler şöyle sıralanabilir (Acar, 1998: 85, Köse T. 2002: 89, Троян, 2006):

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

### 3.11.1. Ürün Yapısı

Üretilen ürünün türü HM’de önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü ürünün maliyeti, karmaşıklığı ve tasarım zorluluğu arttıkça, HM sisteminin önem ve karmaşıklığı da artmaktadır. Aynı zamanda HM ürün tasarımı ile doğrudan ilişkili olmasından dolayı, karmaşık bir ürün tasarımı daha karmaşık bir HM sistemine yol açmaktadır (Aktaş, 2006: 8).

HM sistemlerinin geliştirilmesinde zaman unsuru ile sermaye yoğunluğu arasında doğrudan bir ilişki söz konusu olmaktadır. Örneğin; yüksek oranda sermaye yoğun üretim gerçekleştiren Nissan ve Komatsu şirketlerinin geliştirilmiş HM sistemlerini oluşturmaları 4 yıl alırken; daha az gelişmiş olan Olymplus ve Topcan işletmelerininki 18 ay almıştır. Görüldüğü gibi büyük işletmelerde uzun ve daha karmaşık ürün geliştirme döngüleri işletmelerin değer mühendisliği programlarına sıkı sıkıya bağlı HM sistemleri ile sonuçlandığından daha uzun süre almaktadır. Uzun geliştirme döngüleri aynı zamanda; belirlenen ilk hedef maliyetlerin tam olarak kesin olmadığı anlamına da gelmektedir. Kısa ürün geliştirme döngüleri ise daha az gelişmiş HM sistemleri ile sonuçlanmaktadır. Bununla beraber ilk veya orta kademedede belirlenen hedef maliyetler, model HM sisteminin dışına pek çıkmamaktadır. Çünkü kısa geliştirme döngüleri, ürünlerin işlevselliğini hızlı bir şekilde artırdığından, hedef maliyetleri elde etme zamanını düşürmekte ve işletmeler rakipleriyle daha kolay rekabet edebilmektedir (Acar, 1998: 86).

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



### **3.11.2. Müşteri Türü**

HM’de hizmet verilen müşterinin türü sistemin işleyişinde önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü maliyet, fiyat, kâr öğelerine göreceli olarak önem veren ve hangisine önem verileceğini gösteren müşterinin kendisidir. Eğer müşteri kamuysa ve ürünü değişik testlere tabi tutuyorsa ürünün maliyeti içindeki tasarım maliyeti çok kritik hale gelmektedir. Dolayısıyla kamu için üretimde bulunan işletmelerin HM sistemlerinin müşteri analizi oryantasyonları fazla olmaktadır. Yani bu tip işletmeler müşterinin tercihlerini göz önünde bulundurmakta ve bunu maliyetlere aksettirmektedirler. Eğer müşteri işlevsellikten daha çok kaliteye önem veren bir ticari alıcı ise onun açısından dayanıklılık önem taşımakta ve işlevselliğinin fazla olması pek anlam ifade etmemektedir. Bu tür müşterilere hitap eden işletmelerin hedef maliyetleri ve sistemleri müşteri analizinden ziyade maliyet düşürme üzerinde yoğunlaşmaktadır (Acar, 1998: 86, Aktaş, 2006: 8).

### **3.11.3. Taşeronlar ve Parça Tedarikçileri**

HM’yi etkileyen üçüncü faktör, tedarikçiler üzerinde işletmenin sahip olduğu güçtür. Bunun nedeni, HM sürecinin girdilerinden bir tanesinin de işletmenin tedarikçilerden aldığı ürünler için ödemeye hazır olduğu fiyat olmasıdır. Pazarlık gücünün bulunması bu girdinin maliyetinin aşağıya çekilmesine imkan sağlayacaktır (Aktaş, 2006: 8).

### **3.11.4. Özel Ürün ve Durum Analizi**

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

### **3.12. HEDEF MALİYETLEMENİN YARARLARI**

HM'nin yararlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Acar, 1998: 93):

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

### **3.13. HEDEF MALİYETLEMENİN İŞLETMELERDE KULLANILMASI DURUMUNDA KARŞILAŞILABİLECEK PROBLEMLER**

HM yönteminin işletmelerde kullanılması durumunda birçok problemler ile karşılaşılabilir. Bu problemler şu şekilde belirtilmektedir (Doğan, 1998: 206, Şimşek ve Ayriçay, 1998: 75–76)

- Uzun süren geliştirme zamanı, pazar karmaşıklığı, fonksiyonlar (muhasabe, pazarlama gibi) arası çatışma, işgören ve tedarikçilere hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskının yarattığı stres ve hatta işten kopma veya ayrılma durumları, HM'nin uygulanmasında karşılaşılan en önemli problemlerden biridir. Örneğin, işletme hedef maliyete ulaşmak için tedarikçilerini maliyet düşürmeye zorlar ise, bu baskı işletme ve tedarikçileri arasında problemlerin çıkmasına neden olabilmektedir. Özellikle tedarikçi sayısının az olduğu rekabet ortamlarında veya

işletmenin büyük oranda tedarikçilerin ürünlerine ihtiyaç duyduğu hallerde işletme için büyük bir problem oluşturacağı belirtilmektedir.

- HM süreci, özünde bir takım çalışması olduğundan, bölümler arası işbirliğinin az olduğu işletmelerde HM, işletme içi fonksiyonlar arasında bir çatışmaya neden olabilmektedir. Çatışmalar, üretim maliyetlerini sürekli olarak düşürmeye çalışan mühendisler ile amaçlarına ulaşmak için her türlü harcamayı hoş gören pazarlamacılar arasında ortaya çıkabileceği gibi, üst yönetimin ne pahasına olursa olsun hedef maliyete ulaşmak arzusu sonucunda da ortaya çıkabilmektedir (Фридкин, 2003)
- HM'ye dahil edilen faktörlere ilişkin yapılan tahminlerin doğruluk derecesinin düşmesi ile beraber HM'nin de yararı düşmektedir. Özellikle, ürün maliyetlerinin, fiyatlarının ve üretim hacmine ilişkin tahminlerin zor yapılabilmesi, HM'nin etkinliğini azaltabilmektedir. Örneğin, yüksek çevresel belirsizlik (yüksek orandaki enflasyon gibi), hedef fiyatların ve hedef üretim miktarının tahmin edilmesini güçleştirmektedir.
- İşletmeler, HM sürecinin zorunlu olarak uyulması gereken bazı aşamaları uygulamada ve izlemede bazı zorluklarla da karşılaşabilmektedirler. Örneğin, müşteri ihtiyaçlarının ve gereklerinin tespit edilmesi her işletme için kolay olmayabilir.

Yukarıda belirtilen bu problemlere rağmen, işletme içi bölümler arasında sorumluluğun paylaşımı ve ürün tasarlama sürecinde tedarikçilerle ortak hareket edilmesi durumunda bu problemler ortadan kaldırılabilecektir (Doğan, 1998: 206).

### **3.14. HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARI KOŞULLARI**

HM'nin uygulama sürecini iyi takip ederek, gerekli aşamaları gerçekleştirirken; tekniklerin uygulamasında başarı elde edebilmek için aşağıdaki şartlara da dikkat edilmesi gerekmektedir (Coşkun, 2002-2003: 32-33):

- Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almaktadır. Bu açıdan HM’de tedarikçiler, sürece dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Tedarikçilerle iyi ilişkilerin kurulması ve mümkünse daha az sayıda tedarikçi ile çalışılması stratejik öneme sahip olmaktadır.
- Hızın önemli olduğu bu yöntemde, ürün ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak tasarlanması, çatışan parça ve faaliyetlerin çabuk belirlenmesini sağlayacaktır. Bu tip aksaklıklar, daha az zaman harcanarak düzeltilebilecektir.
- HM’de fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılması gerekmektedir. Tabii ki, bu da işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasını gerektirmektedir.
- Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek, tasarımda sadeliğe ve müşteri isteklerine tam olarak uyulmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, aynı işi görebilecek parçalardan, daha düşük maliyetli olanın tercih edilmesi gerekmektedir.
- HM ile ilgili oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanların dahil edilmesi gerekmektedir. Bu ekip, hem çok işlevsel olmakta hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan tasarruf sağlayabilmektedir.
- Değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olmak gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, işletme kendini yenilemeli ve hatalardan ders alarak, aynılarını tekrarlamaması gerekmektedir. Ayrıca, örgütün bölümleri arasındaki uyum da yöntemin etkinliğini artırmaktadır.

### **3.15. HEDEF MALİYETLEME İLE İLGİLİ ÖRNEK OLAY**

#### **3.15.1. Çalar Saat Örneği**

Çalar saatle ilgili yapılan Hedef Maliyetleme çalışmasında önce ürün, fonksiyonlarına ayrılmış daha sonra bu fonksiyonların müşterilerin gözündeki değerini (önemini) belirlemek amacıyla müşteriler üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırmada müşterilerden her bir fonksiyona 0 ile 10 arasında bir puan takdir etmeleri istenmiştir. Bundan sonra her bir fonksiyonun aldığı puanı toplam puana oranlayarak fonksiyonların ağırlıkları belirlenmiştir (Can, 2004: 240–244).

Bu durum Tablo 3.3.'de görülmektedir. Buna göre en yüksek puanı, saatin gösterdiği zamanın kolay okunabilir veya anlaşılabilir olmasını ifade eden “zamanın okunabilirliği” fonksiyonu ile müşterinin göz zevkine hitap eden saatin “tasarım” fonksiyonu almıştır. Diğer bir ifadeyle müşterilerin bu üründe en fazla aradıkları ve değer verdikleri bu fonksiyonlar aynı zamanda en önemli satın alma kriterlerini oluşturmaktadır. Buna karşın, saatin çalışırken çıkaracağı ses düzeyinin müşteriye rahatsız edip etmemesini araştıran “sessiz çalışma” fonksiyonu ile saatin istenilen zamanda uyandırılmak veya uyarılmak için kurulduğu (veya ayarlandığı) zamanda çıkaracağı sesi ifade eden “uyandırma sesi” fonksiyonu en düşük puanları alarak müşteriler için çok önemli özellikler olmadığı ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 3.3.** Çalar Saat Fonksiyonları ve Ağırlıkları

FONKSİYONLAR	AĞIRLIKLAR	
	Puan olarak	(%) olarak
Zamanın okunabilirliği	9	16,98
Saatin kurulabilirliği	7	13,21
Doğru ve düzgün çalışması	6	11,32
Tasarım	9	16,98
Sessiz çalışması	3	5,66
Karanlıkta okunabilirliği	6	11,32
Uyandırma sesi	2	3,77
Kurma süresi	4	7,55
Sağlamlık ve dayanıklılık	7	13,21
<b>TOPLAM</b>	<b>53</b>	<b>100,00</b>

*Kaynak:* (Can, 2004: 241).

Bundan sonra ürün ana parçalarının belirlenerek hangi parçanın hangi fonksiyonları yerine getirdiği saptanmaktadır. Tablo 3.4.'de hangi ana parçaların hangi fonksiyonları hangi ağırlıkta yerine getirdiği görülmektedir.

**Tablo 3.4.** Çalar Saat Ana Parçaları ve Fonksiyonların Karşılaştırılması

FONKSİYONLAR % olarak ağırlıklar	Zamanın okunabilirliği	Saatin kurulabilirliği	Doğru ve düzgün çalışması	Tasarım	Sessiz çalışması	Karanlıkta okunabilirliği	Uyandırma sesi	Kurma süresi	Sağlamlık ve dayanıklılık	TOPLAM
	16,98	13,21	11,32	16,98	5,66	11,32	3,77	7,55	13,21	100
ANA PARÇALAR % olarak ağırlıklar										
Batarya						10		64		
Yay			78							
Elektronik Aksam+Motor	40		1		60			21	2	
Akrep-Yelkovan+Tesisat	55	5	4	5	35			2	4	
Zil göstercisi+Ayar düğmeleri		95	17	3					12	
Gövde (donanım)	5			82	5		2		82	
Zil							98			
Aydınlatıcı				10		90		13		
<b>TOPLAM %</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** (Can, 2004: 242).

Tablo 3.4.'den de anlaşılacağı üzere sözgelimi saatin “karanlıkta okunabilirliği” ile ilgili fonksiyonu yerine getiren ürün ana parçaları batarya ile aydınlatıcı olup bunların ağırlıkları ise sırasıyla %10 ile %90 olarak tespit edilmiştir. Aynı şekilde örneğin “tasarım” fonksiyonunun %5 akrep - yelkovan ve tesisat, %3 zil göstergesi ve ayar düğmeleri, %82 gövde veya donanım ve %10 ile de aydınlatıcı ilgili olduğu belirlenmiştir.

Bir sonraki adımda, fonksiyonların görelî ağırlıkları ile her bir parçanın belirlenen fonksiyonu yerine getirmede saptanan görelî ağırlığı çarpılır ve her bir parçanın fonksiyonları yerine getirmede sahip oldukları tartılı ağırlıklar bulunur. Bu ağırlıklar, fonksiyonların yerine getirilmesinde ürünün en önemli ana parçalarının hangileri olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 3.5. incelendiğinde müşteriler tarafından talep edilen ürün fonksiyonlarının yerine getirilmesinde “gövdenin (donanım)” yaklaşık %26 oranında bir paya sahip olduğu ve dolayısıyla ana parçalar içinde en önemli parça olarak ortaya çıktığı görülmektedir.

Bundan sonra sıra parçaların fonksiyonları yerine getirmede sahip oldukları görece önemleri ile bunların ürün maliyeti içindeki paylarının karşılaştırılmasına gelmektedir. Bu karşılaştırma ile parçaların maliyetleri ile yerine getirdikleri fonksiyonlar arasında bir uyumsuzluğun olup olmadığının saptanması amaçlanmaktadır.

**Tablo 3.5. Çalar Saat Ana Parçalarının Fonksiyonlarına Göre Önemi**

<b>FONKSİYONLAR</b>	<b>Zamanın okunabilirliği</b>	<b>Saatin kurulabilirliği</b>	<b>Doğru ve düzgün çalışması</b>	<b>Tasarım</b>	<b>Sessiz çalışması</b>	<b>Karanlıkta okunabilirliği</b>	<b>Uyandırma sesi</b>	<b>Kurma süresi</b>	<b>Sağlamlık ve dayanıklılık</b>	<b>TOPLAM</b>
<b>ANA PARÇALAR</b>										
Batarya						1,13		4,83		<b>5,96</b>
Yay			8,83							<b>8,83</b>
Elektronik Aksam+Motor	6,79		0,11		3,40			1,59	0,26	<b>12,15</b>
Akrep-Yelkovan+Tesisat	9,34	0,66	0,45	0,85	1,98			0,15	0,53	<b>13,96</b>
Zil göstericisi+Ayar düğmeleri		12,55	1,92	0,51					1,59	<b>16,57</b>
Gövde (donanım)	0,85			13,92	0,28		0,08		10,83	<b>25,96</b>
Zil							3,69			<b>3,69</b>
Aydınlatıcı				1,70		10,19		0,98		<b>12,87</b>
<b>TOPLAM %</b>	<b>16,98</b>	<b>13,21</b>	<b>11,32</b>	<b>16,98</b>	<b>5,66</b>	<b>11,32</b>	<b>3,77</b>	<b>7,55</b>	<b>13,21</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** (Can, 2004: 243).

Tablo 3.6.’de görülen bu karşılaştırmada ayrıca parça ağırlıkları ile maliyet payları birbirine oranlanarak parçaların hedef maliyet endeksi bulunmuştur. Parçaların ürün maliyeti içindeki payları fiili maliyet verilerine göre tespit edilmiştir.

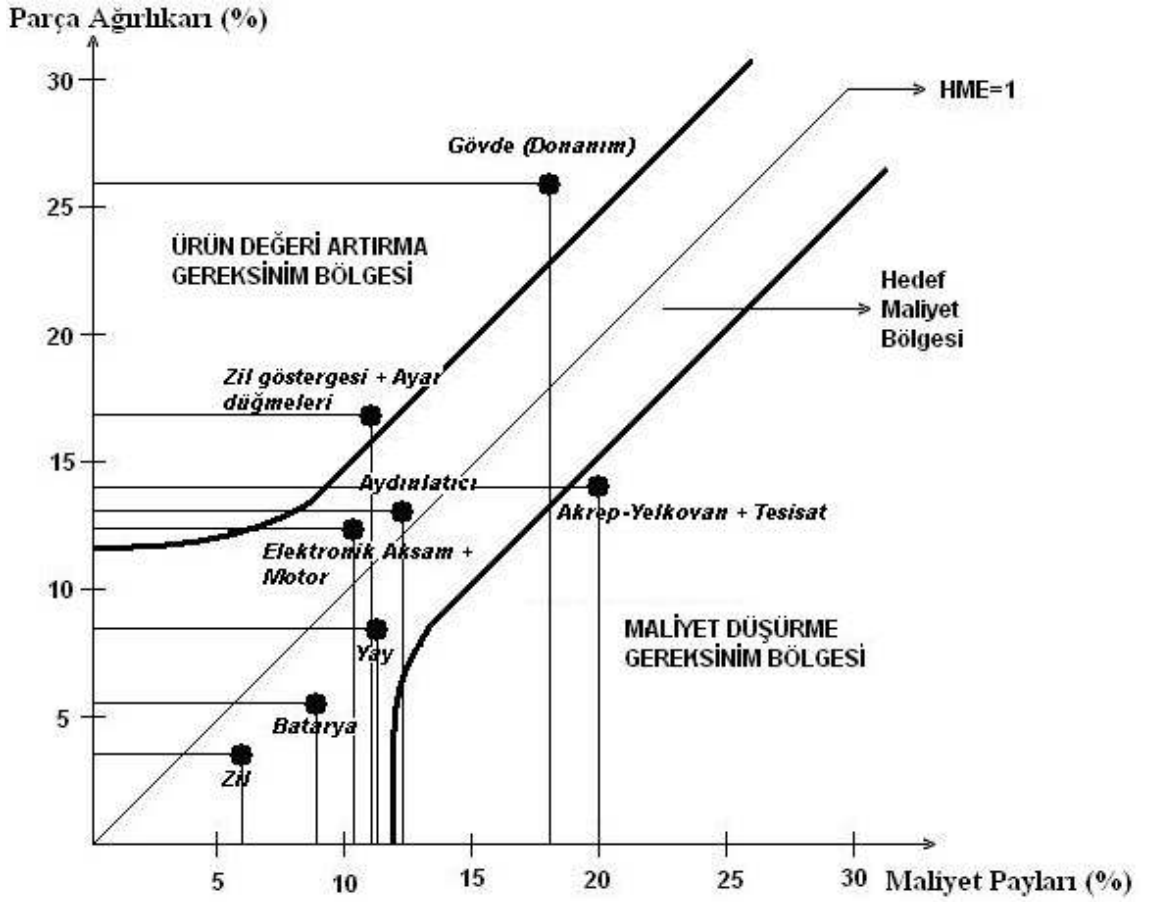


**Tablo 3.6.** Parçaların Göreli Önemleri İle Maliyet Paylarının Karşılaştırılması

<b>ANA PARÇALAR</b>	<b>Maliyet Payları (%)</b>	<b>Parça Ağırlıkları (%)</b>	<b>Hedef Maliyet Endeksi</b>
Batarya	8,70	5,96	<b>0,69</b>
Yay	11,20	8,83	<b>0,79</b>
Elektronik Aksam + Motor	10,30	12,16	<b>1,18</b>
Akrep-Yelkovan + Tesisat	20,10	13,96	<b>0,69</b>
Zil göstergesi + Ayar düğmeleri	12,60	16,57	<b>1,32</b>
Gövde (Donanım)	18,30	25,96	<b>1,42</b>
Zil	5,60	3,69	<b>0,66</b>
Aydınlatıcı	13,20	12,87	<b>0,98</b>
<b>TOPLAM %</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	

**Kaynak:** (Can, 2004: 243).

Daha öncede ifade edildiği gibi hedef maliyet endeksi, ürünün bir fonksiyonunun şekillendirilmesinin “pahalı” veya “ucuz” olup olmadığının bir göstergesi olup, söz konusu endeks (1)’den büyükse parça ucuz, (1)’den küçükse parça pahalı kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle parça pahalıysa maliyet tasarrufu olanağı vardır, parça ucuzsa fonksiyonel bir iyileştirmeye gidilebilir. Örneğin burada “uyarma veya uyandırma sesi” fonksiyonunu yerine getiren “zil”in hedef maliyet endeksi (0,66) çıkmıştır. Buna göre (0,66<1) parça pahalı kabul edilmektedir. Daha basit bir ifadeyle bu parçaya bu kadar para harcamak gerekmemektedir, çünkü müşterilere göre çok fazla önem arz etmeyen (3,69) bir fonksiyonu yerine getirmektedir. Dolayısıyla maliyet düşürme alternatifleri üzerinde durulması gerekir. Aynı durum “batarya” içinde söz konusu olmaktadır. Buna karşın “gövde (donanım)” endekste en yüksek (1,42) değeri aldığı görülmektedir. Buna göre ise (1,42>1) parça ucuz kabul edilmektedir. Gövdede müşterilerin isteği yönünde değişiklik yapılması gerekmektedir, çünkü bu parçanın yerine getirdiği fonksiyonlar müşterilerce en fazla değere layık görülmüştür. Ancak, bu parçanın pahalılaştırılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Zaten böyle bir düşünce hedef maliyetleme mantığıyla bağdaşmaz. Burada örneğin; göze daha hoş görünecek yeni bir tasarıma veya buna benzer fonksiyonel iyileştirmelere gidilebilir. Ürünün “Zil göstergesi ve Ayar düğmeleri” (1,32) ile “Elektronik Aksam ve Motor” (1,18) parçaları da endekste 1’in üzerinde değerler aldıklarından bunlar içinde aynı durum söz konusu olmaktadır.



*Kaynak:* (Can, 2004: 244).

**Şekil 3.7.** Hedef Maliyet Kontrol Diyagramı

Tablo 3.6.'daki verilerin Şekil 3.7.'deki diyagrama aktarılması ile ürünün hedef maliyet kontrol diyagramı elde edilmektedir. Hedef maliyet kontrol diyagramında parçaların ürün maliyeti içindeki maliyet payları ile ürün fonksiyonlarını yerine getirmede sahip oldukları görece parça ağırlıklarının kesiştikleri noktaların her ne kadar Hedef Maliyetleme doğrusu üzerinde olmaları arzu edilse de gerçekte bu olanaksız olabileceğinden biraz daha esnek davranılarak iki eğriyle optimal bir Hedef Maliyetleme alanı tanımlaması yoluna gidilmiş ve en azından söz konusu noktaların bu alan içinde tutulabilmesine özen gösterilmesi istenmiştir. Bu noktalar hedef maliyetleme doğrusuna ne kadar yakınsa parçaların ağırlıkları ile maliyet payları o kadar uyumlu demektir.

### 3.15.2. Yeni Bir Otomobil Geliştirme Örneği

Çalışmanın bu kısmında HM tekniğinin uygulanmasına yönelik örnek bir olay aktarılmak suretiyle, hedef maliyetin oluşturulması ve analiziyle ilgili sürecin açıklanması amaçlanmıştır (Şakrak, 1998: 317-319):

#### *Hedef Maliyetin Belirlenmesi*

X İşletmesi C marka yeni bir otomobil geliştirmeyi planlamaktadır. Aşağıdaki Tablo 3.2.'de görüldüğü gibi bir ürün geliştirme planı, yeni ürün geliştirme komitesi tarafından ortaya konmuştur.

**Tablo 3.7.** Hedef Maliyetin Oluşturulması

<b>AŞAMALAR</b>	<b>MALİYET DÜŞÜRME PROGRAMI</b>	<b>KOMİTELER</b>
Geliştirme	Müşteri Gereksinimlerinin Tartışılması	Ürün Geliştirme Komitesi
Planlama	Hedef Maliyetin Ön Görülmesi	Ürün Tasarım Komitesi
Genel Tasarım	Ekip Faaliyetleri	Sıfır Hedef Maliyet Komitesi
Ürün Tasarımı	Değer Mühendisliği	
Deneme Üretimi	Değer Mühendisliği	2. Hedef Maliyet Komitesi
Test Değerlemesi	Değer Mühendisliği	
Son Test	Değer Mühendisliği	2. Hedef Maliyet Komitesi
İlk Üretim	Standartların Oluşturulması	3. Hedef Maliyet Komitesi
Seri Üretim	Sürekli İyileştirmeye Dayalı (Kaizen) Maliyetleme	Üretim Komitesi

**Kaynak:** (Şakrak, 1998: 317).

Yönetim bir proje ekibi tasarlamış ve bir hedef maliyet oluşturmuştur. Proje ekibi, mühendislik, pazarlama, satın alma ve muhasebe gibi farklı bölümlerden olmak üzere çeşitli uzmanlardan oluşturulmuştur.

Ürün Geliştirme Komitesi, planlanan satış fiyatı olan 4 milyon Yen bedelle satılacak bir otomobil üretilmesine karar vermiştir. Hedef kar, şirket stratejisi içinde yer alan “satış karlılığı” oranı kullanarak %20 düzeyinde belirlenmiştir. Buna göre otomobil başına hedef kar, 4 milyon Yen’lik satış bedelinin %20si, yani 800.000 Yen olarak ortaya çıkmıştır. 800.000 Yen’lik hedef karın planlanan satış fiyatı olan 4 milyon Yen’den düşülmesiyle kalan 3,2 milyon Yen, hedef maliyet tutarını oluşturmuştur. Bundan sonra Hedef Maliyet Ekipleri oluşturulmuş ve bu ekipler çalışmalarına başlamıştır.

Mühendisler hep birlikte güncel teknoloji standartları bazında oluşan maliyetleri aşağı çekmişler ve buna göre ortaya çıkan toplam maliyet, otomobil başına 3,5 milyon Yen olmuştur. Bu rakam, izin verilen maliyet düzeyinden 300.000 Yen daha fazlaydı. Maliyet düşürme amacıyla Değer Mühendisliği projeleri bir kaç kez uygulandı. Sonuçlar, ilk Hedef Maliyet Komitesine sunuldu ve bu aşamada maliyet düşürme için daha fazla olanak bulmak üzere, mevcut proje üzerinde çalışıldı. Hedef maliyet, öneri niteliğinde 3,2 milyon Yen olarak oluşturuldu.

Çeşitli parçalarda ve dönüşüm maliyetlerinde maliyetler düşürüldü ve sonuçta maliyetlerin 3,225 milyon Yen düzeyine kadar çekilebilmesi olanaklı hale geldi. Bu sonuçlar da İkinci Hedef Maliyet Komitesine sunuldu. Bu komite, istenen ürün özelliklerinde bir değişikliğe gitmeden hedef maliyet düzeyine ulaşabilmek için gerekli 25.000 Yen’lik maliyet düşüşünü gerçekleştirilememiştir.

Üçüncü Hedef Maliyet Komitesi, 3,2 Yen’lik düzeyin hedef maliyet olması gerektiğine ve üretim sürecinde 25.000 Yen’lik farkın ortadan kaldırılması için maliyet kontrolü faaliyetlerinde yoğunlaşması gerektiğine karar verdi. Böylelikle, yeni model otomobil için 3,2 milyon Yen düzeyinde hedef maliyet oluşturulmuş oluyordu. Bu hedef maliyet, standart maliyet olarak dikkate alınmış ve işletme, ümitlerini üretim aşamasındaki kontrolüne dayandırmıştır.

### ***Hedef Maliyetin Analizi***

Seri üretim için tüm hazırlıklar tamamlandı ve otomobil üretimine başlandı, neyse ki, seri üretim aşaması öncesinde Değer Mühendisliği sürecinde gerçekleştirilen maliyet düşürme çalışmaları tatmin ediciydi. Bu düşüncüce işletme yetkilileri açısından, 3,2 milyon Yen düzeyine ulaşınca kadar gerekli olan maliyet düşürmenin bu aşamada gerçekleştirildiği anlamına geliyordu.

Yeni marka otomobil oldukça tutulmuştu. Bununla birlikte, genel ekonomik koşullar üretim hacminin düşük kalmasına neden oldu. Satış hacmi 20.000 otomobil düzeyinde planlanmış iken, ancak 18.000 araba satılmıştır. Yine de C marka otomobil böyle bir ekonomik ortamda iyi iş yapmıştır.

Üretim başladıktan bir ay sonra fiili sonuçlar toplanmış ve hedef maliyetlere göre sapma analizi yapılmıştı. Buna göre ortaya çıkan 2 temel bulgu şöyledir:

- Olumlu DİMMG sapması nedeniyle, toplam DİMMG araba başına 40.000 Yen düşmüştür. Diğer maliyet düşürme çabalarının sonucu da araba başına 10.000 Yen idi.
- İkinci olarak da: satış hacimdeki düşüş sonucu, birim başına sabit maliyetler her araba için 60.000 Yen yükselmiştir.

Bu sonuçlara göre de, fiili maliyet 3,21 milyon Yen olarak, yani araba başına 10.000 yen olmak üzere hedef maliyetin üzerinde gerçekleşmiştir.

Üçüncü hedef maliyet komitesinde, bir tartışma fiili maliyetin araba başına 3,2 maliyet düzeyine nasıl düşürüleceği konusuna odaklanmıştır. Bu görüşmenin sonucunda, 300 üretim personelinin, satış desteği için satış bölümüne kaydırılması bir teklif olarak sunuldu. Bu teklif işletme içinde, öncelikli görev rotasyonlarında personelin deneyimli olması nedeniyle bir anlam ifade etmekteydi. İşletme yöneticileri ve çalışanları, bu projenin gelecek aydan itibaren uygulanması konusunda mutabık kaldılar.

# **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

## **HEDEF MALİYETLEMENİN MOBİLYA SEKTÖRÜNDE**

### **UYGULANABİLİRLİĞİNE İLİŞKİN ANKET ARAŞTIRMASI VE**

### **DEĞERLENDİRİLMESİ**

#### **4.1 TÜRKİYE’DEKİ MOBİLYA SEKTÖRÜNÜN BUGÜNKÜ DURUMU**

##### **4.1.1. Genel Açıklama**

İnsanların çalışma, oturma, yemek yeme dinlenme, eşyalarını depolama, sergileme gibi günlük yaşama yönelik sosyal ve kültürel temel gereksinimlerini karşılamak amacıyla üretilen mobilyalar, Türkiye sanayisi için gelecek vaat etmektedir. “Türkiye’nin üçüncü büyük sektörü haline gelebilecek potansiyele sahip sektör” olarak nitelendirilen mobilya sektörü sahip olduğu istihdam boyutu, üretim potansiyeli ve ihracat düzeyi ile ülkemiz ekonomisinin gelişmesine önemli bir katkı sağlamaktadır ([www.eso.org.tr](http://www.eso.org.tr)).

Ahşap, metal, plastik, cam ya da bunların bir arada kullanımı ile imal edilen mobilyalar; görevlerine, kullanım alanlarına, yapılarına, amacına, tarzlarına, malzemesine ve üst yüzey işlemlerine göre şu şekilde sınıflandırılabilir (İGEME, 1997: 1):

- Kullanıldığı yere göre; iç mekân veya dış mekân mobilyalar,
- Bireysel (kişisel mobilyalar) veya toplu kullanıma yönelik mobilyalar (Kentsel mobilyalar, endüstriyel mobilyalar),
- Mobilya üniteleri yan yana, üst üste uyumlu ve bağımlı olarak geçişi sağlayarak biçimleniyorsa modüler mobilya,
- Biçimlendiği coğrafi bölge tarzına göre İngiliz, İtalyan, İskandinav mobilya,
- Laminasyon tekniğine göre yapılmışsa lamina mobilya,
- Birçok amaca hizmet verecek şekilde yapılmışsa fonksiyonel mobilya

- Endüstri dönemi öncesi ve sonrası tarza göre üretilmişse klasik ya da modern mobilya,
- Montaj durumuna göre demonte ya da monteli mobilya,
- Kullanım durumuna göre sabit veya hareketli mobilya,
- Mekânlara göre biçimlendirilmişse mutfak, salon, yatak odası, mobilyaları, ofis mobilyaları, vb.

Türkiye'nin son yıllarda artış gösteren nüfus ve refah seviyesine paralel olarak konut mekân ihtiyacı da hızla artmış ve bu konutlarda yaşamaya başlayan bireylerin mobilya talebinde de artış başlamıştır. Bu talep genel olarak şehirlerde küçük atölye tipi üretim yapan ve kara düzen olarak tabir edilen sistemle çalışan üreticiler tarafından karşılanamamıştır.

Bu alanda makine ve donanımların teknolojik gelişim süreci içerisinde hızla gelişmesi modern seri üretim makinelerinin, yeni malzemeleri ve mobilya yardımcı araç ve aksesuarlarının son derece gelişmiş yeni teknolojilerle üretilmeye başlamış olması mobilya üretimini nitelik ve nicelik olarak pozitif bir şekilde etkilemektedir. İlerleyen teknolojiyle ağaçtan her türlü form ve biçim elde edilebilmektedir. Seri üretim yöntemleriyle, klasik mobilyanın ana ögesi olan oyma ve kakmalar da üretilmektedir (Şenel ve Toker, 2006: 37).

Ülkemizde bilhassa küçük işletmelerde mobilya standartlarına uygun üretim yapılmamaktadır. Bu işletmelerde kesikli üretim yapıldığından sipariş üretimi söz konusu olmaktadır. Sipariş üretimde standartlara uygunluk hakkında herhangi bir uygulama bulunmamaktadır. Bu işletmelerden alınan mobilyaların kalite ve standardından söz etmek mümkün olmamaktadır. Ülkemizde bu konudaki en büyük sorunlardan birisi mobilya standardı yetersizliği ve üretilmiş mobilyaların teknolojik ve mekanik bazı testlerden geçmeden tüketiciye sunulmasıdır. Bu hem iç tüketim, hem de mobilya ihracatımız için çok büyük önem arz etmektedir. Tüketiciye sunulmadan mobilyaların mutlaka teknolojik ve mekanik testlerden geçirilmesi gerekmektedir. (Şenel, 1995: 81).

Diğer taraftan sektörde, ürün tasarımına gereken önem verilmemekte ve bu konuya işletmeler yeterli bütçe ayıramamaktadır. Mobilya tasarımcılarının yetiştirilmesine gereken ilginin gösterilmesi ve istihdamlarının sağlanması, sektörün gelişimi açısından büyük önem taşımaktadır (Develi, 2006).

#### **4.1.2. Sektörün Gelişimi ve Yoğunlaştığı Bölgeler**

Türkiye'nin mobilya üretiminin değeri, 2005 yılında 249.450 milyar TL (1998 yılı fiyatları ile) olarak gerçekleşmiştir (www.ekutup.dpt.gov.tr). Mobilya sanayinin toplam imalat sanayi üretimi içindeki payı % 1,3'dür (Yeniçeri, 2005).

Türk mobilya endüstrisi genelde çoğu geleneksel yöntemlerle çalışan atölye tipi, küçük ölçekli işletmelerin ağırlıkta olduğu bir görünüme sahiptir. Buna karşın özellikle son 15-20 yıllık süreçte küçük ölçekli işletmelerin yanı sıra büyük ölçekli işletmelerin de sayısı artmaya başlamıştır (Develi, 2006).

Devlet İstatistik Kurumu 2002 Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı verilerine göre sektör 92.567 kişiyi istihdam etmektedir. Bu alanda faaliyet gösteren işletme sayısı ise 29.346'dır. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne kapasite raporu almak için başvurmuş işletmelerin kayıtlarından alınan bilgilere göre Türkiye'de 250'den fazla çalışanı olan mobilya üreticisi işletme sayısı ahşap grubunda 12 ve metal de 11'dir. Bu verilere göre 100'den fazla eleman istihdam eden işletmelerimizin sayısı ahşap ve metal mobilya üreticileri için sırasıyla 50 ve 28'dir. Fabrikasyon üretim yapan işletmelerin istihdam düzeyi ile paralel olarak büyük işletmelerden oluştuğu düşünülmektedir. Fabrikasyon üretim yapan işletmelerin sayısı her geçen gün artmaktadır. Mobilya ve orman ürünlerinde, sektörde önemli bir yer tutmamakla beraber, faaliyet gösteren yabancı sermayeli işletme sayısı 34'tür. Yabancı sermayenin, mutfak mobilyası başta olmak üzere, önümüzdeki dönemde daha da artacağı düşünülmektedir.

Türkiye'de mobilya sektörü, pazarın yoğunlaştığı ve/veya orman ürünlerinin yoğun olduğu belirli bölgelerde toplanmıştır. Önemli mobilya üretim bölgeleri toplam üretimdeki paylarına göre; İstanbul, Ankara, Bursa (İnegöl), Kayseri, İzmir ve Adana



olarak sıralanmaktadır. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) kapasite raporları verilerine göre işletmelerin istihdam ettikleri eleman sayısı esas alındığında Türkiye genelindeki başlıca mobilya işletmelerinin illere dağılımı şu şekildedir (Yeniçeri, 2005):

**Tablo: 4.1.** Ahşap Mobilya Sektöründe İşletmelerin şehirlere Dağılımı  
(PS: Personel Sayısı)

<b>şehirler</b>	<b>100&lt;=PS&lt;=249</b>	<b>250&lt;=PS</b>
İstanbul	6	
Ankara	7	1
Bursa	3	2
Kayseri	9	5
İzmir	3	1
Adana	1	
Eskişehir		1
Kocaeli	1	
Sakarya	1	
Antalya	1	
Yozgat	1	
Çanakkale	1	
Bolu		2
Tekirdağ	2	
Kırklareli	1	
Mardin	1	
<b>Toplam</b>	<b>38</b>	<b>12</b>

**Kaynak:**(Yeniçeri, 2005).

**Tablo: 4.2.** Metal Mobilya Sektöründe İşletmelerin Şehirlere Dağılımı  
(PS: Personel Sayısı)

Şehirler	100<=PS<=249	250<=PS
İstanbul	7	3
Ankara	2	
Kayseri	4	3
İzmir	1	
Bursa	1	2
Adana		1
Aydın		1
İçel	1	
Bolu		1
Çanakkale	1	
<b>Toplam</b>	<b>17</b>	<b>11</b>

*Kaynak* (Yeniçeri, 2005)

Devlet İstatistik Enstitüsü'nün 2002 yılı iş yeri sayımı geçici verilerine göre ISIC-REV.3 No:3611–3614 numaralı alanlarda tanımlanan mobilya grubu ürünlerde hem işyeri hem de istihdam düzeyi itibariyle İstanbul önde gelmektedir. İstihdam düzeyi sıralamasında İstanbul'u sırası ile Ankara, Bursa, Kayseri ve İzmir takip etmektedir. Bu şehirlerdeki mobilya sektörünün durumu ile ilgili kısa bilgiler aşağıda olduğu gibidir (Yeniçeri, 2005):

- İstanbul'da mobilya sektörü muhtelif yerlere dağılmış olmakla beraber en önemli iki merkez İkitelli Organize Sanayi bölgesindeki 778 mağaza ile Masko ve 350 mağazası ile küçük sanayi sitesi Modoko'dur. İstanbul mobilya sektörü işletme başına ortalama 3,7 kişilik istihdam düzeyi ile 3,2 kişi/istihdam olan Türkiye ortalamasının, üzerinde bir istihdam yapısına sahiptir.
- Ankara mobilya üretiminde her zaman için önemli bir merkez olmuştur. DİE verilerine göre istihdam düzeyi ve işletme sayısı itibariyle İstanbul'un ardından

gelmektedir. Ankara'da mobilya sektörü Siteler semtiyle özdeşleşmiştir. Siteler 1960'lı yıllarda Marangozlar Odasının önderliğinde kurulmuş olup, bugün 5.000 dönüm arazi üzerinde faaliyet gösteren büyük bir organize sanayi bölgesidir. Bölge küçük ve orta ölçekli mobilya üretimi yapan birçok işletmeyi barındırmaktadır. Sitelerdeki kayıtlı işletme sayısının 10.000'i aştığı sanılmaktadır. Ancak bu işletmeler emek yoğun işletmeler olup, büyük ölçekli üretim yapan işletme sayısı azdır. DİE istatistiklerine göre işletme başına düşen 2,7 kişilik istihdamı ile Ankara, sektörde Türkiye ortalamasının altında eleman çalıştırmaktadır.

- Büyük ormanlık alanlara sahip olan ve bunun sonucu olarak ağaç sanayinin hızlı bir gelişme gösterdiği Bursa-İnegöl Bölgesi de gelişme dinamiği yüksek bir bölgedir. Tarihi İpek Yolu üzerinde bulunmasının getirdiği ticari hareketliliği ve hammadde kaynaklarına yakın olmasının avantajını iyi değerlendiren İnegöl bugün artık bir mobilya merkezidir. Bursa-İnegöl mobilya sektörü istihdam düzeyi itibarıyla Ankara'dan sonra gelmektedir. Ancak sektörde yapılan ihracatın bölgelerimize dağılımında Kayseri ve İstanbul'un ardından üçüncü sıradadır. Bölgenin ihracatta yakaladığı bu başarı, Bursa-İnegöl'ün mobilyada önemli bir uluslararası merkez olma yolunda olduğunu göstermektedir.
- Kayseri'de mobilya sektörünün yükselişi kanepeler, koltuk ve yataklarla başlamıştır. Teknolojik gelişmeler ve yeni yatırımlarla bugün mobilyanın her dalında üretim yapan işletmeleri ile Kayseri, Türkiye'nin önemli bir mobilya merkezi haline gelmiştir. TOBB verileri ve DTM'nin ihracat rakamları da göstermektedir ki şehir sektörün en büyüklerini içerisinde barındırmaktadır. Kayseri Marangozlar Mobilyacılar ve Döşemeciler Odası verilerine göre ise sektörde faaliyet gösteren işletme sayısı 3.500'ü bulmaktadır. DİE verilerine göre, işletme başına düşen 11,5 kişilik istihdam düzeyi ile, bölgede Türkiye ortalamasının çok üzerinde bir oranla eleman istihdam edilmektedir. İşletme başına düşen eleman sayısının yüksekliği de göstermektedir ki şehir büyük ölçekli, fabrikasyon tarzda üretim yapan, işletmelerin yoğunlaştığı bir bölgemizdir. Türkiye'nin ev ve ofis mobilyası ihracatının %33,2'sini tek başına yapan Kayseri Türkiye'nin en önemli mobilya üretim ve ihracat merkezi durumundadır.

- İzmir bölgesi DİE verilerinde istihdam düzeyine göre Kayserinin ardından 5. sırada gelmektedir. Karabağlar ve Kısıkköy mobilya şehri sektörün yoğunlaştığı mekanlar olup, şehir sahip olunan liman, ulaşım kolaylığı ile de ihracatta önemli atılımlar içerisindedir. İşletme başına düşen çalışan sayısı açısından 2,66 kişi ile Türkiye ortalamasının altında istihdam düzeyine sahip olan bölgede daha çok küçük işletmeler bulunmaktadır.

#### **4.1.3. Türkiye'nin Dış Ticareti**

Türk Mobilya sektörü 2001 yılından itibaren dış ticarete sürekli olarak artı vermeye başlamış ve bunu 2004 yılı içerisinde de sürdürmeye devam etmiştir. Geçen dönemde yaşanan krizle birlikte iç talepte görülen daralma işletmelerce ihracata yönelerek atlatılmaya çalışılmıştır (www.gençbilim.com).

Sektörce yapılan ihracatın yarısından fazlası AB'ne yapılmaktadır. Bu durum, komşu ülkeler başta olmak üzere, pazar çeşitlendirilmesine gidilmesini ve mevcut pazarlarda da işletmelerin, kendi markaları ile var olmaya çalışarak kar marjlarını artırmaya çalışmalarını zorunlu kılmaktadır. 2001 yılında yakalanan olumlu sürecin devam edeceği tahmin edilmektedir. Daha sağlıklı makro-ekonomik koşullarda ve edinilen dış pazar deneyimleri ile birlikte sektör daha büyük artışlara müsait bir dinamizme ve potansiyele sahip olmaktadır (Yeniçeri, 2005).

##### **4.1.3.1. İhracat**

Mobilya sektörü, işyeri sayısı ve yarattığı istihdam ile önemli bir sektör olmasına karşın ihracatımız içindeki payı oldukça düşüktür. Sektörün toplam ihracat içindeki payı 2004'de % 0,87 olarak gerçekleşmiştir. Mobilya sektörünün gelişmesi mobilya ihracatının gelişmesine bağlıdır. Türkiye'nin mobilya ihracatı son on yılda 63,9 milyondan 2004 yılında önemli oranda artarak 544,4 milyon dolara ulaşmıştır. Ancak ihracatın değeri var olan potansiyelin çok altındadır. Bu durumun başlıca nedenleri, işletmelerin finansal sorunları ve dış pazarların değişken, karmaşık ve riskli yapısı nedeniyle üretim ve özellikle pazarlamada karşılaşılan sorunlardır. Bu sorunları tespit

etmek, çözüme yönelik yaklaşımlarda bulunmak hem işletmeler hem de devlet açısından önem taşımaktadır (Çoban, 2005: 74).

Sektördeki işletmelerin küçük bir kısmı doğrudan ihracat yaparken, büyük bir kısmı, diğer işletmeler ve özellikle yurt dışı taahhüt işleri yapan müteahhitlik işletmeleri aracılığıyla ürünlerini ihraç etmektedir (Develi, 2006).

1980'li yıllara kadar ihracatın büyük çoğunluğu Orta Doğu ülkelerine yönelmiş durumda iken 1990 sonrası AB ülkeleri, Bağımsız Devletler Topluluğu (BDT) ve Rusya Federasyonu'na yönelmiştir. Rusya Federasyonu ve Türk Cumhuriyetleri'ne gerçekleştirilen mobilya ihracatında, bu ülkelerde alınan müteahhitlik işlerine paralel olarak bir artış yaşanmıştır. Ancak 1997 yılından itibaren ekonomik krizlerle birlikte Rusya Federasyonu'na gerçekleştirilen mobilya ihracatı eski seviyesini yakalayamamıştır. 2004 yılı verilerine göre ise AB (25) ülkelerinin mobilya ihracatımızdaki payı %54,4 ve Komşu ve Çevre Ülkelerin payı ise %37'dir.

**Tablo 4.3.** Ülkelere Göre Mobilya İhracatı (Değer: 1000 ABD Doları)

	2002	2003	2004	Ülke Payları 2004 (%)	03/04 Değişim (%)
<b>Almanya</b>	61 558	92 914	112 453	21	+21
<b>Irak</b>	0	17 070	36 390	7	+113
<b>Hollanda</b>	15 988	25 682	33 009	6	+29
<b>Yunanistan</b>	10 731	20 560	30 356	6	+48
<b>ABD</b>	11 396	19 160	26 671	5	+39
<b>Fransa</b>	15 878	20 548	26 556	5	+29
<b>İngiltere</b>	9 787	15 344	25 599	5	+67
<b>İsrail</b>	19 593	19 846	18 149	3	- 9
<b>İran</b>	1 625	10 437	18 195	3	+74
<b>Avusturya</b>	8 647	12 016	15 817	3	+32
<b>Romanya</b>	3 297	5 985	12 574	2	+110
<b>Belçika</b>	5 699	7 734	10 664	2	+38
<b>Rusya</b>	4 757	6 159	10 636	2	+73
<b>S.Arabistan</b>	8 849	9 171	9 691	2	+ 6
<b>İspanya</b>	2 570	6 253	8 561	2	+37
<b>Diğerleri</b>	80 574	115 966	149 046	26	+29
<b>Toplam</b>	<b>260 950</b>	<b>404 844</b>	<b>544 366</b>	<b>100</b>	<b>+34</b>

*Kaynak:* (Yeniçeri, 2005).

Mobilya ihracatımız incelendiğinde son yıllarda en büyük pazarın Almanya olduğu görülmektedir. Bu ülkeye 2002 yılında 61,6 milyon dolar, 2003 yılında 92,9 milyon dolar ve 2004'te ise 112,5 milyon dolarlık mobilya ihraç edilmiştir. Mobilya ihraç ettiğimiz diğer önemli pazarlar ise Irak, Hollanda, Yunanistan, ABD, Fransa, İngiltere, İsrail ve İran'dır. AB ile süre gelen yoğun ticari alışveriş, sektörle ilgili olarak AB'de var olan kalite ve sağlığa ilişkin standartlara uyumu kolaylaştırmaktadır. Fabrikasyon üretimin yaygınlaşması, tüketicinin bilinçlendirilmesi ve artan ihracat da bu ve benzeri gelişmeleri, zorunlu kılmakta, kolaylaştırmaktadır (Yeniçeri, 2005).

#### 4.1.3.2. İthalat

1986 yılında mobilya ithalatının daha fazla serbestleştirilmesi ve daha sonra 1996 yılında AB ile Gümrük Birliği'ne girmemiz ile mobilya ithalatında artış görülmüştür. Gümrük Birliği Anlaşması çerçevesinde gümrük fonlarının indirilmesinden bu yana, gittikçe daha hızla, yabancı üreticiler Türkiye pazarına girmektedir. Bu işletmelerin belli başlı olanları her ne kadar daha önceden de piyasada varlık göstermiş olsalar da, fiyatlarda rekabet ancak anlaşma sonrasında mümkün olabilmiştir. İlk önce uluslararası deneyimi olan ve dünyanın pek çok ülkesine ihracat yapmakta olan büyük işletmeler ve gruplar kendilerini hissetmiş ve ardından Türkiye pazarının ithal mobilyaya açılmakta olduğunu duyan küçük işletmeler akın etmiştir (Elçi, 2006).

1994'te mobilya ithalatı 38 milyon dolar civarında gerçekleşirken bir sonraki yıl %79,1'lik bir artışla 68 milyon dolar civarında gerçekleşmiştir. İthalattaki bu hızlı yükseliş trendi daha sonraki yıllarda da devam etmiş ancak, 2001 yılında yaşanan krizin etkisiyle mobilya ithalatı bir önceki yıla göre azalarak 112 milyon dolara düşmüştür. 2002 yılını küçük bir artışla 122,8 milyon dolar ithalat ile kapayan sektör ithalatı 2003 yılında ekonomideki iyileşmenin etkisiyle tekrar artış eğilimine girmiş ve %45 oranında artarak, 163,9 milyon olarak gerçekleşmiştir. 2004 yılı rakamı da artış sürecinin devam etmekte olduğunu, 269,8 milyon dolar ithalat ve %65'lik artış oranı ile göstermektedir (Yeniçeri, 2005).

**Tablo 4.4.** Ülkelere Göre Mobilya İthalatı (Değer: 1000 ABD Doları )

	2002	2003	2004	Ülke Payları 2004 %	03/04 Değişim %
<b>İtalya</b>	32 514	36 678	47 549	18	+30
<b>Almanya</b>	21 330	24 704	44 887	17	+82
<b>Fransa</b>	16 113	21 448	37 397	14	+74
<b>İngiltere</b>	15 726	24 952	34 409	13	+38
<b>Çin Halk Cum.</b>	3 052	7 675	25 420	9	+231
<b>İspanya</b>	5 672	8 947	13 267	5	+48
<b>Endonezya</b>	2 077	3 715	8 717	3	+135
<b>Polonya</b>	1 483	3 989	7 491	3	+88
<b>Güney Kore</b>	1 158	4 658	7 238	3	+55
<b>Avusturya</b>	6 356	2 151	5 899	2	+174
<b>A.B.D.</b>	6 473	6 629	5 734	2	-13
<b>Diğerleri</b>	10 876	18 301	31 825	12	+74
<b>Toplam</b>	<b>122 831</b>	<b>163 846</b>	<b>269 833</b>	<b>100</b>	<b>+65</b>

**Kaynak:** (Yeniçeri, 2005).

Türkiye'nin mobilya ithalatı yaptığı ülkelerin başında İtalya gelmektedir. 2000 yılı itibariyle İtalya'dan 59.3 milyon dolarlık mobilya ithal edilmiş olup; İtalya'nın mobilya ithalatımızdaki payı %33'dür. Dünyanın en büyük üreticisi ve ihracatçısı konumundaki İtalyan mobilyalarının Türk pazarında kabul görmesi, Türkiye'de de kaliteli ve gösterişli mobilyayı tüketebilecek geniş bir kesimin varlığını ortaya koymaktadır (Develi, 2006).

İthal ettiğimiz başlıca ürün grupları; oturmaya mahsus mobilyaların aksam-parçaları, diğer ahşap mobilyalar, mutfaklarda kullanılan türde ahşap mobilyalar ve motorlu taşıtlarda kullanılan oturmaya mahsus mobilyalar şeklinde sıralanabilir. İthalatta dikkati çeken önemli iki husus; mobilya ithalatımızın %75'nin AB(25) ülkelerinden yapıyor olması ile Çin'in, mobilya ithalatımızdaki büyük artışla (+%231), en fazla ithalat



yaptığımız 5. ülke haline gelmesidir. 2004 yılı itibariyle mobilya ithalatı yaptığımız diğer ülkeler arasında ise Almanya, Fransa, İngiltere, Çin, İspanya ve Endonezya yer almaktadır (Yeniçeri, 2005)

Yabancı işletmelerin pek azı kendi sermayesi ile Türkiye'ye gelip, kendi organizasyonlarını kurmayı tercih etmektedirler. Çoğu amacını, yerli temsilcilikler kullanarak minimum yatırım ile maksimum dönüşü sağlamakla gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla yabancı mobilya işletmelerinin pazarımızda sermaye ve üretim açısından fayda sağladığını iddia etmek biraz güç olmaktadır. Diğer yandan yabancı mobilya işletmelerinin pazara girmesinden beri, yaşanmakta olan rekabetin daha iyi kalite ve daha iyi tasarım yönüne kaymakta olduğu gözlemlendiğinden, bu girişin hepten faydasız olduğu da söylenemez. Tabii bu yönelimde, yerli işletmelerin yabancı işletmeler ile rekabet etmek için gösterdikleri çabanın rol oynadığının hakkını da vermek gerekmektedir.

Yerli işletmeler, yabancı mobilya işletmelerinin pazarda kendileri açısından yarattıkları dezavantajı değişik yöntemlerle avantaja çevirmektedir (Elçi, 2006):

- **İlk yöntem** olarak (veya ilk aşamada), işletmeler kendi üretim portföylerini yabancı temsilcilikler ile destekleyerek pazardaki ithal ürün talebini karşılayabilmektedirler. Böylelikle hem eğilimlerden uzak kalmamış oluyorlar, hem de farklı - Avrupai tasarımlardan hangilerinin daha verimli olduğunu ölçebilmektedirler.
- **İkinci yöntem** olarak (veya ikinci aşamada), işletmeler ithal ürünlerden verimli bulduklarının veya beğendiklerinin benzerlerini üreterek - taklit ederek, yerli üretim fiyatı seviyesinde pazara sürmektedirler. Böylece Avrupai tasarımı uygun fiyatlara satarak ithal ürünlere karşı avantaj elde etmiş olmaktadırlar.
- **Üçüncü aşamada** ise - ki bu aşamaya ancak uluslararası ticaret vizyonu olan işletmeler gelebiliyor - işletme ürün portföyüne özgün tasarımlar katmakta ve bu özgün tasarımlar yurtdışına ihraç etmeye çalışmaktadır.

## **4.2. HEDEF MALİYETLEMENİN MOBİLYA SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLİRLİĞİNE İLŞKİN KAYSERİ İLİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA**

### **4.2.1. Araştırmanın Amacı**

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanlarda ortaya çıkan değişimler, işletmelerin yoğun bir rekabet ortamında üretim ve satış faaliyetlerini yerine getirmelerini zorunlu kılmıştır. Bu yoğun rekabet ortamında işletmeler yerel ve küresel pazarlarda varlıklarını devam ettirebilmek, rekabet güçlerini koruyabilmek, maliyet-zaman-kalite-teknoloji hedeflerini eşzamanlı ve optimal düzeyde gerçekleştirebilmek için maliyet yönetimine büyük ölçüde önem vermeye başlamışlardır.

Maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanmasında, iyileştirilmesinde ve yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Bu rol, pazara yönelik ve müşteri odaklı yaklaşımlarla birlikte maliyet yönetiminin bir aracı olarak “Hedef Maliyetleme” yaklaşımını ortaya çıkarmıştır. Hedef Maliyetleme; 1970’li yıllarda rekabet avantajı sağlamak, pazar payını arttırmak, müşteri ihtiyaçlarını ve ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşmak amacıyla Japon otomotiv ve elektrik üreticileri tarafından ortaya çıkarılan stratejik bir maliyet yönetim tekniğidir.

Bu çalışmanın amacı yapılan bölgesel çalışma ile mobilya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanabilirliğini tespit etmektir. Bu nedenle, konunun teorik içeriği ile işletmelerde uygulanması arasındaki bağlantının kurulmasına yönelik bir anket uygulaması yapılarak, anket sonuçları değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Yapılan bu anket çalışmasıyla elde edilmesi istenen bilgiler şunlardır:

- İşletmelerde uygulanan üretim şeklinin işçi-emek yoğunluklu mu yoksa sermaye-makine yoğunluklu mu yapıldığını,
- İşletmelerin ileri üretim teknoloji ve yaklaşımlarından ne düzeyde yararlandıklarını,

- İşletmelerde uygulanan maliyetleme sistemini,
- İşletmelerce yeni bir ürün üretmeden önce müşteri veya pazar analizinin yapılıp, yapılmadığını,
- Üretim öncesi müşteri veya pazar analizi yapan işletmelerin araştırdıkları faktörleri,
- İşletmelerde yeni bir ürünün satış fiyatının belirlenme şekillerini,
- İşletmelerde üretilen ürünlerin maliyet belirleme zamanlarını,
- İşletmelerin yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri dahil edip etmediklerini,
- İşletmelerin yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri dahil etme amaçlarını,
- İşletmelerin yeni ürün tasarımı öncesinde, onların ürünlerini satan bayilerle ilgilenip ilgilenmediklerini,
- İşletmelerde eşzamanlı ürün ve üretim süreci tasarımının yapılıp yapılmadığını,
- İşletmelerde yeni veya mevcut ürünlerle ilgili maliyet düşürme çalışmalarının yapılıp yapılmadığını,
- İşletmelerde yapılan maliyet düşürme çalışmalarının hangi aşamada ne amaçla yapıldığı ve hangi bölümlerin sorumlu olduğunu,
- Ankete katılan yöneticilerin Hedef Maliyetleme Yöntemi hakkında bilgi düzeyini tespit etmek.

#### **4.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları**

Kayseri İli'nin Türkiye mobilya sektöründe ihracat ve istihdam düzeyi açısından ön sıralardan birini tutması ve aynı zamanda maliyet ve zaman açısından daha uygun olması nedeniyle bu araştırma, sadece Kayseri Organize Sanayi Bölgesi Müdürlüğü'nün internet sitesinde kayıtlı, mobilya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler esas alınarak yapılmıştır. Anketler Kayseri Organize Sanayi Bölgesi'nde mobilya sektöründe faaliyet gösteren, üretim işletmesi yöneticileri ile yüz yüze görüşmek suretiyle yapılmıştır. Anket soruları, teorik bölümlerden yararlanarak, Stratejik Maliyet Yönetimi enstrümanı

olan Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanabilirliğini tespit edebilecek şekilde hazırlanmıştır.

#### **4.2.3. Araştırmanın Modeli**

Bu araştırmada hipotez geliştirilmemiş, amaç Hedef Maliyetleme Yönteminin mobilya sektöründe uygulanabilirliğini araştırmak olduğundan, araştırma keşfedici karakter taşımaktadır.

#### **4.2.4. Araştırmanın Yöntemi**

Çalışmanın bu bölümünde, örneklerin yöntemi, verilerin toplanması, soruların niteliği ve verilerin analizinde kullanılan yöntem konuları hakkında kısaca bilgiler verilmektedir.

##### **4.2.4.1. Örneklerin Yöntemi**

Araştırmanın ana kitlesini, Kayseri Organize Sanayi Bölgesi Müdürlüğü'nün internet sitesine kayıtlı, mobilya sektöründe faaliyet gösterdiği belirtilen 83 üretim işletmesi oluşturmaktadır. Bununla birlikte anket çalışması bazı işletmelerin araştırmaya olumsuz cevap vermeleri, bazı işletmelerin faaliyet yerlerini değiştirmeleri, bazı işletmelerin ise faaliyetlerini durdurmaları nedeniyle sadece 54 işletmeyle yapılmıştır. Araştırmadan daha sağlıklı sonuçlar elde edebilmek için özellikle işletme sahipleri, işletme müdürleri, muhasebe şefleri ile anket çalışması yapılmıştır.

##### **4.2.4.2. Verilerin Toplanması**

Araştırmada, verilerin objektif olarak toplanıp, istatistiksel analiz teknikleriyle çeşitli hesaplamalar yapabilmek, sorularda belli bir standardın yakalanabilmesi ve daha fazla veri elde edebilmesi amacıyla anket yöntemi uygulanmıştır.

Araştırmada kullanılan anket formu 4 sayfadan ibaret olup, formun bir örneği EK 1'de verilmiştir. Anket en kısa sürede doldurulabilecek nitelikte sorulardan oluşturulmuştur ve bunun yanında, işletme yöneticilerinin sınırlı olan zamanlarını almayacak şekilde

düzenlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca soruların açık ve anlaşılır olmasına da özen gösterilmiştir.

#### 4.2.4.3. Soruların Niteliği

Anket formu soruları, genel kurallar çerçevesinde likert ölçeği kullanılarak hazırlanmıştır. Likert ölçeğinde, 5'li sorularda ortalamaların değerlendirilmesinde ise aşağıdaki aralıklar esas alınarak yapılacaktır;

-1,49	Kesinlikle katılmıyorum (kullanmıyoruz, hiçbir zaman araştırmıyoruz, önemsiz)
1,5-2,49	Katılmıyorum (kullanmıyoruz, araştırmıyoruz, önemsiz)
2,5-3,49	Ne katılıyorum (kullanıyoruz, araştırmıyoruz, önemli, Ne katılmıyorum (kullanmıyoruz, araştırmıyoruz, önemsiz)
3,5-4,49	Kullanıyoruz (araştırmıyoruz, önemli, katılıyorum)
4,5-	Kesinlikle katılıyorum (büyük ölçüde kullanıyoruz, araştırmıyoruz, önemli)

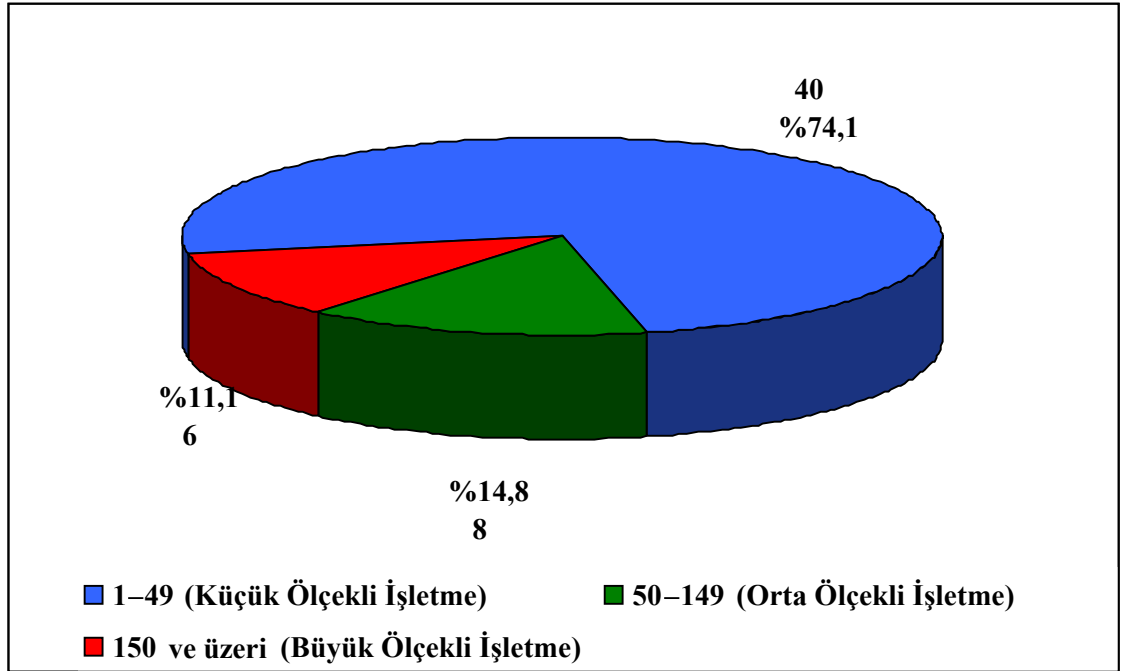
Form, 3 kısımdan oluşmaktadır. Ankette doğal olarak bu kısımlar ayrı ayrı belirtilmemiş, anketin cevaplandırılmasında ve anlaşılmasında en uygun olacak şekilde yerleştirilmiştir. Anket formunun birinci kısmında ileri üretim teknoloji ve yaklaşımlarının işletmelerde uygulanma düzeyini ve teknolojik gelişmelerin maliyet unsurlarının bileşiminde ne denli bir sonuç doğurduğuna yönelik sorular yer almaktadır. İkinci kısımdaki sorular, işletmelerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğinin belirlemeye yöneliktir. Üçüncü kısımdaki sorular ise, işletme yöneticilerinin hedef maliyetleme yöntemi hakkındaki bilgi düzeylerinin tespitine yöneliktir. Anket 19 sorudan oluşmaktadır.

#### 4.2.5. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Verilerin değerlendirilmesinde, SPSS-10 (Statistical Package for Social Science) paket programından yararlanılmıştır. Ankette yer alan her bir soru için ayrı ayrı frekans hesapları yapılmıştır.

#### 4.2.5.1. İşletmede Çalışan Personel Sayısının Dağılımı

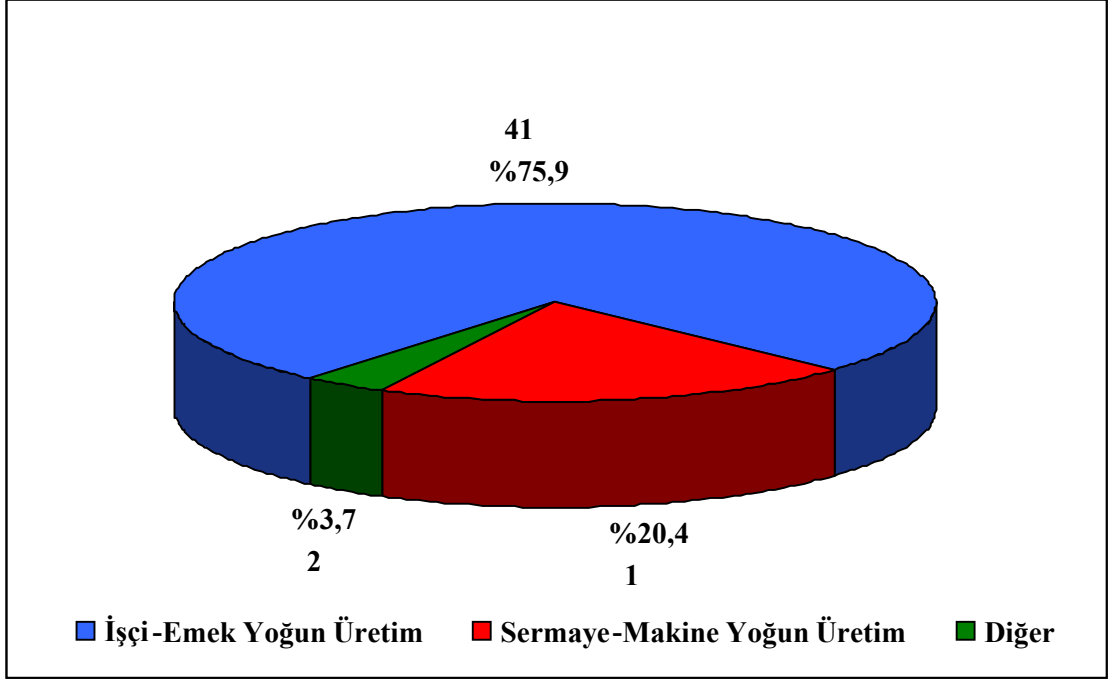
Ankete katılan işletmelerde çalışan personel sayısı Şekil 4.1.'de pasta grafiği olarak özetlenmiştir. Şekilden de anlaşılacağı üzere işletmelerin %74,1'i 1–49 kişi arasında, %14,8'i 50–149 kişi arasında, %11,1'i ise 150 ve üzerinde kişi istihdam edilmektedir. Bu sonuçlar, ankete katılan işletmelerin büyük çoğunluğunun küçük ölçekli işletmeler olduğunu göstermektedir. Yapılan ölçek sınıflandırılmasında Devlet İstatistik Enstitüsü'nün yaklaşımı benimsenmiştir.



Şekil 4.1. İşletmelerde Çalışan Personel Sayısının Dağılımı

#### 4.2.5.2. İşletmelerde Uygulanmakta Olan Üretim Şeklinin Dağılımı

İşletmelerin yapmış oldukları üretimde teknoloji ağırlıklı mı yoksa işçi-emek ağırlıklı mı çalıştıklarının belirlemek amacıyla soru sorulmuş ve sonuçlar Şekil 4.2.'de özetlenmiştir. Şekil 4.2.'den anlaşılacağı üzere işletmelerin büyük çoğunluğu yani %75,9'u işçi-emek yoğun çalışmaktadır. Sermaye-makine yoğunluklu üretim yapan işletmeler ise ankete katılan işletmelerin sadece %20,4'ünü oluşturmaktadır. Şekil 4.2.'de en son “diğer” şıkkını seçen işletmeler (%3,7) ise makine ve insan gücüne aynı düzeyde yatırım yaptıklarını belirtmişlerdir.



**Şekil 4.2.** İşletmelerde Uygulanmakta Olan Üretim Şeklinin Dağılımı

#### 4.2.5.3. İşletmelerde Kullanılan İleri Üretim Teknoloji ve Yaklaşımlarının Dağılımı

Literatürde Hedef Maliyetleme yönteminin işletmelerde başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için bu işletmelerin ileri üretim teknoloji ve yaklaşımlarından yararlanmaları gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle, ankete katılan işletmelere bu teknoloji ve yaklaşımlardan ne düzeyde yararlandıklarına yönelik soru yönelmiş ve elde edilen veriler karşılaştırılmalı şekilde Tablo 4.5.'de gösterilmiştir.

**Tablo 4.5. İşletmelerin Kullandığı İleri Üretim Teknoloji ve Yaklaşımlarının Kullanım Düzeyine Göre Dağılımı**

<b>İLERİ ÜRETİM TEKNOLOJİLERİ VE YAKLAŞIMLARI</b>	<b>Büyük Ölçüde Kullanıyoruz</b>	<b>Kullanıyoruz</b>	<b>Ne kullanıyoruz Ne Kullanmıyoruz</b>	<b>Kullanmıyoruz</b>	<b>Kesinlikle Kullanmıyoruz</b>	<b>Ortalama Değer</b>
<b>Bilgisayar Destekli Tasarım</b>	8 (%14,8)	17 (%31,5)	2 (%3,7)	11 (%20,4)	16 (%29,6)	<b>2,81</b>
<b>Bilgisayar Destekli Mühendislik</b>	4 (%7,4)	6 (%11,1)	7 (%13,0)	17 (%31,5)	20 (%37,0)	<b>2,20</b>
<b>Bilgisayar Destekli Üretim</b>	8 (%14,8)	10 (%18,5)	8 (%14,8)	16 (%29,6)	12 (%22,2)	<b>2,74</b>
<b>Bilgisayarla Bütünleşik Üretim</b>	3 (%5,6)	8 (%14,8)	4 (%7,4)	24 (%44,4)	15 (%27,8)	<b>2,26</b>
<b>Malzeme İhtiyaç Planlaması</b>	10 (%18,5)	20 (%37,0)	6 (%11,1)	9 (%16,7)	9 (%16,7)	<b>3,24</b>
<b>Üretim Kaynakları Planlaması</b>	6 (%11,1)	19 (%35,2)	9 (%16,7)	9 (%16,7)	11 (%20,4)	<b>3,00</b>
<b>Esnek Üretim Sistemi</b>	4 (%7,4)	21 (%38,9)	7 (%13,0)	12 (%22,2)	10 (%18,5)	<b>2,94</b>
<b>Tam Zamanında Üretim</b>	7 (%13,0)	10 (%18,5)	6 (%11,1)	21 (%38,9)	10 (%18,5)	<b>2,69</b>
<b>Bilgisayarlı Sayısal Kontrol</b>	5 (%9,3)	9 (%16,7)	3 (%5,6)	20 (%37,0)	17 (%31,5)	<b>2,35</b>
<b>Toplam Kalite Yönetimi</b>	7 (%13,0)	17 (%31,5)	8 (%14,8)	11 (%20,4)	11 (%20,4)	<b>2,96</b>
<b>Ofis Otomasyon Sistemleri</b>	5 (%9,3)	11 (%20,4)	7 (%13,0)	20 (%37,0)	11 (%20,4)	<b>2,61</b>
<b>Uzman Sistemleri</b>	4 (%7,4)	5 (%9,3)	13 (%24,1)	22 (%40,7)	10 (%18,5)	<b>2,46</b>
<b>Karar Destek Sistemleri</b>	3 (%5,6)	6 (%11,1)	10 (%18,5)	25 (%46,3)	10 (%18,5)	<b>2,39</b>
<b>Yönetim Bilgi Sistemleri</b>	3 (%5,6)	6 (%11,1)	12 (%22,2)	23 (%42,6)	10 (%18,5)	<b>2,43</b>



Bilindiği üzere Hedef Maliyetlemenin maliyet konusunda odaklaştığı nokta ürün tasarım ve geliştirme aşamasıdır. Bilgisayar yardımıyla, yeni ürünlerin tasarımı kısa sürede ve kolaylıkla yapılabilmektedir. Bilgisayar Destekli Tasarımın (BDT) başlıca üstünlüğü, karmaşık üç boyutlu şekilleri bilgisayarda oluşturması ve onu iki boyutlu ekranda her hangi bir bakış açısından ve istenen her boyutla göstermesidir. Böylece toplam ürün tasarım süreci oldukça kısalmaktadır. Tasarım sırasında üretim şartlarını da dikkate alarak, ürünün tasarımını üretilebilir şekilde yapılmasına olanak sağlayan BDT Tablo 3'den anlaşılacağı üzere ankete katılan işletmelerden %14,8'i büyük ölçüde kullanmakta, %31,5'i kullanmakta ve %3,7 fikir beyan etmemektedir. İşletmelerin %20,4'ü bu tekniği kullanmamakta ve %29,6'sı da kesinlikle kullanmamaktadır.

Ortalama değere bakıldığında (2,81-Ne kullanıyoruz Ne de kullanmıyoruz) işletmelerin büyük çoğunluğunun bu soruyu yanıtlamaktan kaçındığı görülmektedir.

BDT, bir ürünün tasarımının bilgisayar yardımıyla yapılmasıdır. BDT, tasarımın test edilmesi ve değerlendirilmesini içerecek şekilde genişletildiğinde Bilgisayar Destekli Mühendislik (BDM) haline gelmektedir. Burada amaç, tasarımcı verimliliğinin artırılması olmaktadır. BDT sonuçlarını kullanarak, ürünü oluşturan parçaları yük, titreşim, direnç testlerine tabi tutan, ürün performansını ve güvenilirliğini analiz eden, başka bir deyişle çeşitli tasarım alternatifleri üzerinde mühendislik analizleri yapılmasına olanak sağlayan BDM, ankete katılan işletmelerden %7,4'ünde büyük ölçüde kullanılmakta, %11,1'inde kullanılmakta ve %13,0'ü ise bu soruya fikir beyan etmemektedir. İşletmelerin %31,5'i BDM'ni, kullanmamakta ve %37,0'i kesinlikle kullanmamaktadır.

Ortalama değere bakıldığında (2,20-Kullanmıyoruz) işletmelerin büyük çoğunluğunun BDM'ni kullanmadıkları söylenebilir.

Parça işleme ve hazırlama, makine donanımı, parça ve yapı grupları montajı, ürün bileşenleri ve ürün taşıma, üretim arası depolama fonksiyonlarını otomasyonlaştıran Bilgisayar Destekli Üretimi (BDÜ), ankete katılan işletmelerden %14,8'de büyük ölçüde kullanılmakta, %18,5'de kullanılmakta, %29,6'da kullanılmamakta, %22,2'de

ise kesinlikle kullanılmamaktadır. İşletmelerin %14,8'inde bu soruya fikir beyan etmemiştir.

Ortalama 2,74 (Ne kullanıyoruz Ne de kullanmıyoruz) değer ile işletmelerin BDÜ konusunda fikir beyan etmekten kaçındıkları söylenebilir.

İşletmeyle ilgili birbirine bağlı çok sayıda bilgisayar sistemleri ağından oluşan ve üretimle ilgili tüm işletme alanlarında bilgisayar kullanılan bir sistem olan ve BDT, BDM ve BDÜ'in bir tavanını oluşturan Bilgisayarla Tümlleşik Üretim (BTÜ); ankete katılan işletmelerin %5,6'sında büyük ölçüde kullanılmakta, %14,8'inde kullanılmakta, %7,4'ü fikir beyan etmemektedir. İşletmelerden %44,4'ü BTÜ'nü kullanmadıklarını, %27,8'i ise kesinlikle kullanmadıklarını belirtmiştir.

Ortalama değer 2,21 (Kullanmıyoruz) olarak bulunduğu için işletmelerin büyük çoğunluğunun mobilya üretiminde BTÜ'den yararlanmadıkları söylenebilir.

Üretim süreci içerisinde her hangi bir zamanda, her hangi bir parça ya da malzeme için ortaya çıkabilecek talebi planlamayı amaçlayan bir sistem, başka bir anlatımla parça ve malzemelerin üretimde kullanacakları aşamadan hemen önce hazır olmalarını sağlayan bir malzeme programlama süreci olan Malzeme İhtiyaç Planlamasını (MİP), ankete katılan işletmelerden %18,5'i büyük ölçüde kullandıklarını, %37,0'si kullandıklarını, %16,7'si kullanmadıklarını ve %16,7'si kesinlikle kullanmadıklarını belirtmiştir. İşletmelerin %11,1'i bu soruya fikir beyan etmemiştir.

Ortalama değere bakıldığında (3,24-Ne kullanıyoruz Ne de kullanmıyoruz) işletmelerin büyük çoğunluğunun bu soruyu yanıtlamaktan kaçındığı söylenebilir.

Lojistik malzeme akışı ve ürün akış zincirinin düzenlenmesine hizmet eden, bütün parça planlarını bütünleştirmeyi amaçlayan ve parça planlamada kaynak sınırlamalarını da içeren bir planlama kavramını ifade eden Üretim Kaynakları Planlamasını (ÜKP) işletmelerden %11,1'i büyük ölçüde kullanmakta, %35,2'i kullanmakta, %16,7'i fikir beyan etmemekte, %16,7'i kullanmamakta ve %20,4'ü kesinlikle kullanmamaktadır.

Ortalama 3,00 (Ne kullanıyoruz Ne de kullanmıyoruz) değer ile işletmelerin ÜKP konusunda fikir beyan etmekten kaçındıkları söylenebilir.

Üretim faktörlerini hızlı bir şekilde üretime ve daha sonra da pazardaki tüketicilere ulaştırmak amacıyla, otomatik makinelerden oluşan ve bir üretimden diğerine geçmek için yeniden programlanabilen bir üretim sistemi olan, Esnek Üretim Sistemi (EÜS), ankete katılan işletmelerden %7,4'ünde büyük ölçüde kullanılmakta, %38,9'unda kullanılmakta, %22,2'inde kullanılmamakta, %18,5'i ise kesinlikle kullanılmamaktadır. İşletmelerin %13,0'ü ise bu soruya fikir beyan etmemektedir.

Ortalama değer (2,94-Ne kullanıyoruz Ne de kullanmıyoruz) göz önünde tutulursa işletmelerin EÜS konusunda fikir beyan etmekten kaçındıkları söylenebilir.

Kullanılan hammadde miktarının, işçilik zamanının ve üretilen ürün stoklarının, fire ve hurda miktarının azalmasına ve daha kısa üretim süresine olanak sağlayan Tam Zamanında Üretim (TZÜ), ankete katılan işletmelerden %13,0'ü büyük ölçüde kullanmakta, %18,5'i kullanmakta ve %11,1'i fikir beyan etmemektedir. İşletmelerin %38,9'u TZÜ'nü kullanmamakta ve %18,5'i kesinlikle kullanmamaktadır.

Ortalama değere bakıldığında (2,69-Ne kullanıyoruz Ne de kullanmıyoruz) işletmelerin büyük çoğunluğunun bu soruyu yanıtlamaktan kaçındıkları söylenebilir.

Verimlilik artışı, hazırlık sürelerinde kısalma, kalitenin iyileştirilmesi, firelerin azalması ve direkt iş gören sayısında azalma gibi birçok yararlar sağladığı görülen Bilgisayarlı Sayısal Kontrol (BSK) tezgâhlarını, işletmelerden %9,3'ü büyük ölçüde kullandıklarını, %16,7'i kullandıklarını, %37,0'i kullanmadıklarını ve %31,5'i kesinlikle kullanmadıklarını belirtmiştir. İşletmelerin %5,6'ı bu soruya fikir beyan etmekten kaçınmıştır.

Ortalama değer 2,35 (Kullanmıyoruz) olarak bulunduğu içim işletmelerin büyük çoğunluğunun mobilya üretiminde (BSK) tezgâhlarından yararlanmadıkları söylenebilir.

Müşteri tarafından tanımlanan kaliteye öncelik verilerek, kuruluşun ürün ve hizmetleri yanında, yönetimin de kalitesini ve verimliliğini artırmayı hedefleyen bir çalışma ya da yönetim uygulaması olarak tanımlanan Toplam Kalite Yönetimini (TKY), işletmelerden %13,0'ü büyük ölçüde kullandıklarını, %31,5'i kullandıklarını, %20,4'ü kullanmadıklarını ve %20,4'i kesinlikle kullanmadıklarını belirtmiştir. İşletmelerin %14,8'ü ise bu soruya fikir beyan etmemiştir.

Ortalama değere bakıldığında (2,96-Ne kullanıyoruz Ne de kullanmıyoruz) işletmelerin büyük çoğunluğunun bu soruyu yanıtlamaktan kaçındığı söylenebilir.

Kurulmasındaki temel amaç, ofis çalışanlarının iletişimlerinin ve aralarındaki bilgi alış verişini hızlandırmak, günlük işlerin hızlanmasını sağlamak ve kurumsal işlemleri bilgisayarlaştırmak olan; Ofis Otomasyon Sistemlerini (OOS), ankete katılan işletmelerden %9,3'ünde büyük ölçüde kullanılmakta, %20,4'ü kullanılmakta, %13,0'ü fikir beyan etmemektedir. İşletmelerin %37,0'i ise OOS'ni kullanmadıklarını ve %20,4'ü de kesinlikle kullanmadıklarını belirtmişlerdir.

Ortalama değer (2,61-Ne kullanıyoruz Ne de kullanmıyoruz) göz önünde tutulursa işletmelerin OOS konusunda fikir beyan etmekten kaçındıkları söylenebilir.

Genel olarak birbirleriyle bağlantılı bir kurallar grubu (Kurallar, stokların alım veya satımı gibi özel bir hareket üzerine odaklanmıştır) olarak uzman bir insanın bilgisini elde etmeye çalışan bir bilgisayar programı olan Uzman Sistemlerini, ankete katılan işletmelerden %7,4'i büyük ölçüde kullanmakta, %9,3'ü kullanmakta, %24,1'i fikir beyan etmemekte, %40,7'i kullanmamakta ve %18,5'i kesinlikle kullanmamaktadır.

Ortalama değer 2,46 (Kullanmıyoruz) olarak bulunduğu içim işletmelerin büyük çoğunluğunun mobilya üretiminde Uzman Sistemlerden yararlanmadıkları söylenebilir.

İşletmelerden %5,6'i "Karar Destek Sistemleri"ni büyük ölçüde kullandıklarını, %11,'i kullandıklarını, %46,3'i kullanmadıklarını ve %18,5'i kesinlikle kullanmadıklarını belirtmişlerdir. İşletmelerin %18,5'i ise bu soruya fikir beyan etmemiştir.

Ortalama değere bakıldığında (2,39-Kullanmıyoruz) işletmelerin büyük çoğunluğunun bu sistemden yararlanmadıkları söylenebilir.

Bir işletmenin üst yönetiminin özel ihtiyaç ve isteklerini karşılamak ayrıca, karar verme için gerekli bilgi ile beraber çeşitli seviyelerde idari bilgiler sağlamak için tasarlanmış bilgisayar sistemleri olan Yönetim Bilgi Sistemleri (YBS), ankete katılan işletmelerin %5,6'da büyük ölçüde kullanılmakta, %11,1'de kullanılmakta ve %42,6'da kullanılmamakta, %18,5'de ise kesinlikle kullanılmamaktadır. İşletmelerin %22,2'i ise bu soruya fikir beyan etmekten kaçınmıştır.

Ortalama değer 2,43 (Kullanmıyoruz) olarak bulunduğundan işletmelerin büyük çoğunluğunun YBS'den yararlanmadıkları söylenebilir.

Sonuçlar ağırlıklı ortalama değerleri dikkate alınarak değerlendirildiğinde, işletmelerin hepsinin ya ileri üretim teknoloji ve yaklaşımlarını kullanmadıkları ya da herhangi bir fikir beyan etmekten kaçındıkları söylenebilir. İşletmelerin ileri üretim teknoloji ve yaklaşımlarından yararlanmamaları Hedef Maliyetlemenin uygulanabilirliğini zorlaştıracaktır.

#### 4.2.5.4. Teknolojik Gelişmeler Sonucu Maliyet Unsurlarının Bileşiminde Ortaya Çıkan Değişimin Dağılımı

Literatürde, teknolojik gelişmeler sonucu, üretimin teknoloji ağırlıklı yapılması nedeniyle, direkt işçilik ve değişken giderlerin azaldığı, buna karşılık sabit giderlerle, genel üretim giderlerinin arttığı belirtilmektedir. Ayrıca, teknolojiye gelişmeler sonucu kalite ve verimliliğe verilen önemin de arttığı vurgulanmaktadır. Teknolojik gelişmelerin, mobilya sektöründe maliyet unsurlarının bileşiminde bu türlü bir sonuç doğurup doğurmadığının belirlenmesi amacıyla, işletme yöneticilerine soru yöneltilmiş ve elde edilen veriler Tablo 4.6.'da miktar ve Şekil 4.3.'de grafik olarak özetlenmiştir.

**Tablo 4.6.** Teknolojik Gelişmeler Sonucu Maliyet Unsurlarının Bileşiminde Ortaya Çıkan Değişimin Dağılımı

<b>Maliyet Unsurları</b>	<b>Artmış</b>	<b>Azalmış</b>	<b>Önemli Değişime Uğramamıştır</b>
Direkt İşçilik Giderleri	6 (%11,1)	30 (%55,6)	18 (%33,3)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2 (%3,7)	17 (%31,5)	35 (%64,8)
Genel Üretim Giderleri	5 (%9,3)	39 (%72,2)	10 (%18,5)
Değişken Giderler	8 (%14,8)	20 (%37,0)	26 (%48,1)
Sabit Giderler	14 (%25,9)	14 (%25,9)	26 (%48,1)
Kaliteye Verilen Önem	46 (%85,2)	2 (%3,7)	6 (%11,1)
Verimliliğe Verilen Önem	46 (%85,2)	2 (%3,7)	6 (%11,1)

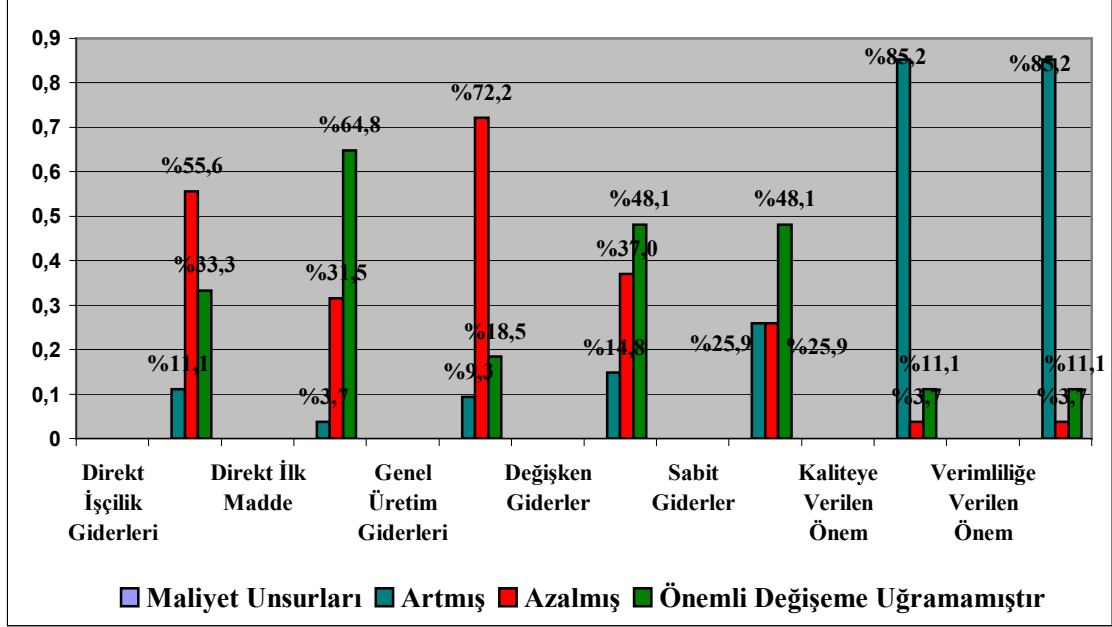
Tablo 4.6.'dan görüldüğü üzere ankete katılan işletmelerin %11,1'ne göre teknolojik gelişmeler sonucu direkt işçilik gideri artmış, %55,6'na göre azalmış ve %33,3'ne göre bu giderlerde önemli bir değişim gözlenmemiştir.

Yine ankete katılan işletmelerin %3,7'ne göre direkt ilk madde ve malzeme giderleri artmış, %31,5'ne göre azalmış ve %64,8'ne göre ise önemli bir değişime uğramamıştır.

Genel üretim giderleri işletmelerin %9,3'ne göre artmış, %72,2'ne göre azalmış ve %18,5'ne göre önemli bir değişime uğramamıştır.

Ankete katılan işletmelerden %14,8'i değişken giderlerin arttığını, %37,0'i azaldığını ve %48,1'i önemli değişime uğramadığını belirtmiştir.

Sabit giderler ise işletmelerin %25,9'na göre artmış, %25,9'na göre azalmış ve %48,1'ne göre önemli bir değişime uğramamıştır.



**Şekil 4.3.** Teknolojik Gelişmeler Sonucu Maliyet Unsurlarının Bileşiminde Ortaya Çıkan Değişimin Dağılımı

Maliyet unsurlarının yanı sıra ankete katılan işletmelere teknolojik gelişmelerin kalite ve verimlilik üzerine nasıl bir etki yaptığı da sorulmuş ve sonuçta işletmelerin %85,2'ne göre kaliteye verilen önem artmış, %3,7'ne göre azalmış ve %11,1'ne göre önemli bir değişime uğramamıştır. Verimliliğe verilen öneme geldiğinde ise işletmelerin %85,2'ne göre verimliliğe verilen önem artmış, %3,7'ne göre azalmış ve %11,1'ne göre önemli bir değişime uğramamıştır.

Tablo 4.6.'dan elde edilen verilerle literatürde belirtilen durum karşılaştırıldığında sadece direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderlerindeki değişim örtüşmektedir. Buna karşın literatürde teknolojik gelişmeler sonucu değişken giderlerin azalmasına karşın, sabit giderlerin arttığı belirtildiği halde, ankete katılan işletmelerin çoğunluğuna göre bu giderlerde önemli bir değişim olmamıştır. GÜG ise literatürde arttığı belirtildiği halde araştırma sonucu işletmelerin çoğunluğuna göre azalmıştır.

Kalite ve verimliliğe verilen öneme bakıldığında ise literatürde, ankete katılan işletmelerin yanıtları üst üste düşmektedir. Yani, işletmelerin büyük çoğunluğuna göre kalite ve verimliliğe verilen önem artmıştır.

#### 4.2.5.5. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Kullanım Sıklık Düzeylerinin Dağılımı

Ankete katılan işletmelere, Genel Üretim Giderlerinin (GÜG) ilgili gider yerlerine ve ürünlere dağıtılmasında hangi dağıtım anahtarlarını ne türlü sıklık düzeylerinde kullandıklarına yönelik sorular yöneltilmiş ve sonuçlar Tablo 4.7.'de özetlenmiştir.

**Tablo 4.7.** Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Kullanım Sıklık Düzeylerinin Dağılımı

<b>DAĞITIM ANAHTARLARI</b>	<b>Yeterli Düzeyde Kullanıyoruz</b>	<b>Kısmen Kullanıyoruz</b>	<b>Hiç Kullanmıyoruz</b>
Direkt işçilik saatleri	37 (%68,5)	8 (%14,8)	9 (%16,7)
Makine saatleri	19 (%35,2)	19 (%35,2)	16 (%29,6)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	22 (%40,7)	17 (%31,5)	15 (%27,8)
Üretim Miktarı	41 (%75,9)	2 (%3,7)	11 (%20,4)
Direkt İşçilik Giderleri	31 (%57,4)	15 (%27,8)	8 (%14,8)

Tablodan anlaşılacağı üzere ankette katılan işletmelerden %68,5'i GÜG'nin dağıtımında dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik saatlerini yeterli düzeyde kullandığını, %14,8'i kısmen kullandığını ve %16,7'si hiç kullanmadığını belirtmiştir.



İşletmelerden %35,2'si giderlerin dağıtımında dağıtım anahtarı olarak makine saatlerini yeterli düzeyde kullandığını, %35,2'si kısmen kullandığını ve %29,6'sı hiç kullanmadığını belirtmiştir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderlerini dağıtım anahtarı olarak işletmelerin %40,7'si yeterli düzeyde kullandığını, %31,5'i kısmen kullandığını ve %27,8'i hiç kullanmadığını belirtmiştir.

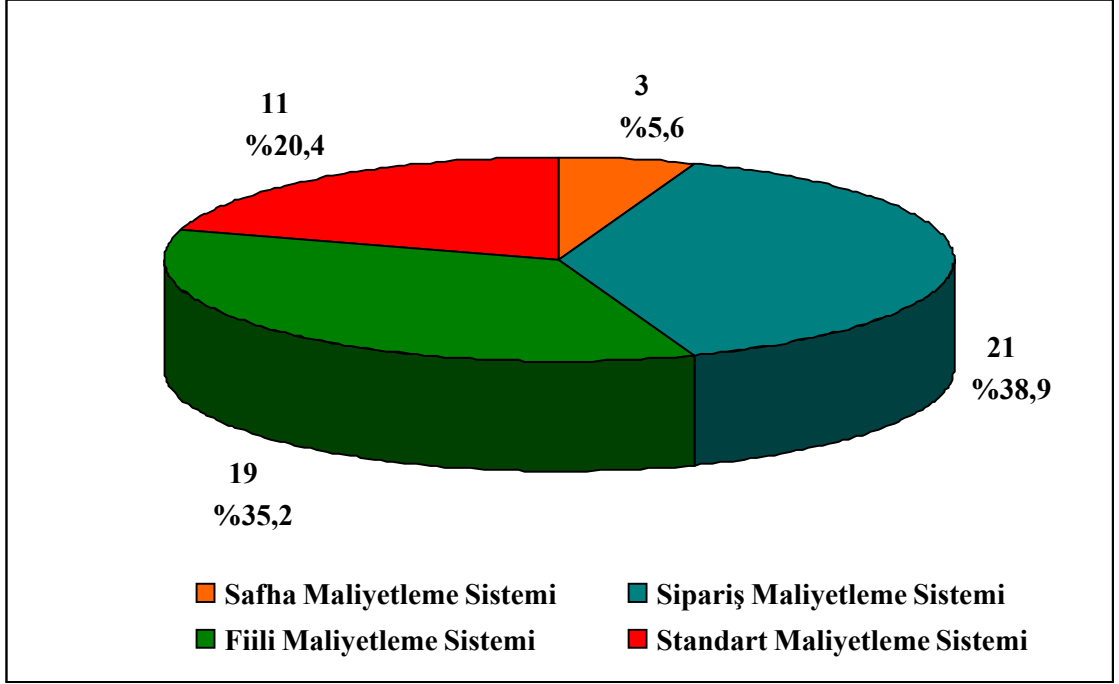
Ankete katılan işletmelerden %75,9'u giderlerin dağıtımında anahtar olarak üretim miktarını yeterli düzeyde kullandıklarını, %3,7'si kısmen kullandıklarını ve %20,4'ü hiç kullanmadığını belirtmiştir.

Direkt işçilik giderlerini dağıtım anahtarı olarak işletmelerin %57,4'ü yeterli düzeyde kullandıklarını, %27,8'i kısmen kullandıklarını ve %14,8'i hiç kullanmadıklarını belirtmiştir.

Sonuçlara bakıldığında işletmelerin GÜG'nin ürünlere dağıtımında en çok "üretim miktar"ı ile "direkt işçilik saatleri"ni kullanmaları, fakat bunun yanı sıra diğer dağıtım anahtarlarından da yararlanmaları maliyet hesaplamasında daha sağlıklı sonuçlar alabildiklerini söylemeye olanak sağlamaktadır. İşletmelerin büyük çoğunluğunun işçi emek yoğun çalıştığını göz önünde tutarsak sonuçların doğal karşılanması gerekmektedir. Eğer Hedef Maliyetlemenin başarısında sağlıklı maliyet verilerinin önemli rol oynadığını dikkate alırsak, işletmelerin Hedef Maliyetlemenin uygulanabilirliğine bir adım yaklaştıkları söylenebilir.

#### 4.2.5.6. İşletmelerde Uygulanmakta Olan Maliyetleme Sistemlerinin Dağılımı

Bu sorunun amacı, ankete katılan işletmelerin uyguladıkları maliyetleme sistemlerini belirlemektir. İşletmelerin uyguladıkları maliyetleme sistemlerinin dağılımı Şekil 4.4'de gösterildiği gibidir.



**Şekil 4.4.** İşletmelerde Uygulanmakta Olan Maliyetleme Sistemlerinin Dağılımı

Şekilden anlaşılacağı üzere ankete katılan işletmelerden %5,6'ı safha maliyetleme sistemini, %38,9'u sipariş maliyetleme sistemini, %35,2'i fiili maliyetleme sistemini ve %20,4 standart maliyetleme sistemini uygulamaktadırlar

#### 4.2.5.7. İşletmelerin Yeni Ürün Üretmeden Önce Müşteri veya Pazar Analiz Yapma Durumlarının Dağılımı

Ankete katılan işletmelere yeni bir ürünü üretmeden önce pazar veya müşteri analizi yapıp yapmadıkları sorulmuş ve sonuçlar Tablo 4.8.'de özetlenmiştir. Buna göre; işletmelerin %59,3'ü yeterli düzeyde müşteri veya pazar analizi yaptığını, %27,8'i kısmen yaptığını ve %13,0'ü hiç yapmadığını belirtmiştir.

**Tablo 4.8.** İşletmelerin Yeni Ürün Üretmeden Önce Müşteri ve Pazar Analiz Yapma Durumlarının Dağılımı.

<b>Müşteri veya Pazar Analizi</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Yeterli Düzeyde	32	59,3
Kısmen	15	27,7
Hiç	7	13,0
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	<b>100,0</b>

Tablodan veriler incelendiğinde ankete katılan işletmelerin büyük bir çoğunluğunun Hedef Maliyetlemenin temel ilkelerinden biri olan müşteri veya pazar analizlerini yaptıkları anlaşılmaktadır.

#### 4.2.5.8. İşletmelerin Müşteri Veya Pazar Analizinde Araştırdıkları Faktörlerin Dağılımı

Aşağıdaki soruları sormakla işletmelerin yeni bir ürünü üretmeden önce yapılan müşteri veya pazar analizinde hangi faktörleri ne düzeyde araştırdıkları belirlenmeye çalışılmaktadır. Elde edilen sonuçlar Tablo 4.9.'da özetlendiği gibidir.

**Tablo 4.9.** İşletmelerin Müşteri veya Pazar Analizinde Araştırdıkların Faktörlerin Dağılımı

<b>FAKTÖRLER</b>	<b>Her Zaman Araştırıyoruz</b>	<b>Araştırıyoruz</b>	<b>Ne Araştırıyoruz Ne Araştırmıyoruz</b>	<b>Araştırmıyoruz</b>	<b>Hiçbir Zaman Araştırmıyoruz</b>	<b>Ortalama Değer</b>
Müşterilerin Ürün İçin Ödemeye Hazır Olduğu Fiyat	14 (%30,4)	18 (%39,1)	5 (%10,9)	5 (%10,9)	4 (%8,7)	<b>3,72</b>
Ürünle ilgili müşteri beklentileri	13 (%28,3)	29 (%68,0)	4 (%8,7)	-	-	<b>4,20</b>
Ürünün olası satış hacmi	10 (%21,7)	30 (%65,2)	6 (%13,0)	-	-	<b>4,09</b>

Tablodan anlaşılacağı üzere işletmelerin %30,4'ü müşterilerin ürün için ödemeye hazır oldukları fiyatın ne olduğunu her zaman araştırmakta, %39,1'i araştırmakta, %10,9'u fikir beyan etmemekte, %10,9'u bu faktörü araştırmamakta, %8,7'i hiçbir zaman araştırmamaktadır.

Ağırlık ortalaması 3,72 (Araştırıyoruz) bulunan bu faktörü işletmelerin büyük çoğunluğunun araştırdıkları söylenebilir.

İşletmelerin %28,3'i ürünle ilgili müşteri beklentilerini her zaman araştırdığını, %68,0 araştırdığını belirtmiştir. Bu soruya ankete katılan işletmelerin %8,7'i ise fikir beyan etmemiştir.

Ağırlık ortalaması 4,20 (Araştırıyoruz) bulunan bu faktörün de işletmelerin en çok araştırdıkları faktör olduğu söylenebilir.

İşletmelerden %21,7'i ürünün olası satış hacmini her zaman araştırmakta, %65,2'i araştırmakta, %13,0'ü fikir beyan etmemektedir.

Ağırlık ortalaması 4,09 (Araştırıyoruz) bulunan bu faktörün de işletmelerin büyük çoğunluğunun araştırdıkları söylenebilir.

Literatürde, Hedef Maliyetleme yönteminin odak noktalarını müşteriler ve onların istekleri oluşturmaktadır. Ayrıca Hedef Maliyetleme fiyata göre maliyetleme ilkesine dayanmaktadır. Bu ilkeler doğrultusunda tablodaki ortalama değerler incelendiğinde ankete katılan işletmelerin büyük çoğunluğunun yeni ürünle ilgili müşteri veya pazar araştırmalarında ortalama 4,20 değerle müşteri beklentileri ile 3,72 değerle müşterilerin ürün için ödemeye hazır olduğu fiyatı araştırdıkları görülmektedir.

#### 4.2.5.9. İşletmelerce Üretilen Ürünlerin Satış Fiyatını Belirleme Şekillerinin Dağılımı

Bu soruların sorulma amacı, işletmelerin ürettikleri ürünlerin satış fiyatını belirlerken hangi faktörleri ne düzeyde araştırdıkları öğrenmeye çalışılmaktadır. İşletmelerin hangi faktörlere ne düzeyde önem verdikleri Tablo 4.10.'da özetlenmiştir.

İşletmelerin %66,7'i geleneksel fiyat belirleme yöntemi olan "maliyet+kar" yöntemine göre fiyat belirlemeye kesinlikle önem vermekte, %18,5 önem vermekte ve %14,8'i fikir beyan etmemektedir. Bu soruya fikir bildiren tüm işletmeler olumlu yanıt vermiştir.

İşletmelerin %31,5'i rakiplerin fiyatlarına bakarak ürün fiyatlarını belirlemeye kesinlikle önem vermekte, %37,0'si önem vermekte ve %11,1'i fikir beyan etmemekte, %11,1'i bu faktöre önem vermemekte, %9,3'ü kesinlikle önem vermemektedir.

**Tablo 4.10.** İşletmelerce Üretilen Ürünlerin Satış Fiyatını Belirleme Şekillerinin Dağılımı

<b>FAKTÖRLER</b>	<b>Kesinlikle Önemli</b>	<b>Önemli</b>	<b>Ne önemli Ne Önemli</b>	<b>Önemsiz</b>	<b>Kesinlikle Önemsiz</b>	<b>Ortalama Değer</b>
Maliyet+Kar	36 (%66,7)	10 (%18,5)	8 (%14,8)	-	-	<b>4,52</b>
Rakiplerin Fiyatları	17 (%31,5)	20 (%37,0)	6 (%11,1)	6 (%11,1)	5 (%9,3)	<b>3,70</b>
Pazar Araştırması	11 (%20,4)	27 (%50,0)	5 (%9,3)	8 (%14,8)	3 (%5,6)	<b>3,65</b>
Benzer Ürünlerin Fiyatları	12 (%22,2)	22 (%40,7)	8 (%14,8)	6 (%11,1)	6 (%11,1)	<b>3,51</b>
Müşterilerce Arzulanan Fiyat	9 (%16,7)	28 (%51,9)	6 (%11,1)	8 (%14,8)	3 (%5,6)	<b>3,59</b>

İşletmelerin %20,4'ü pazar araştırmasına göre ürün fiyatlarını belirlemeye kesinlikle önem vermekte, %50,0'si önem vermekte, %9,3'ü fikir beyan etmemekte, %14,8'i önem vermemekte, %5,6'sı kesinlikle önem vermemektedir.

İşletmelerin %22,2'si benzer ürünlerin fiyatlarına göre ürün fiyatlarını belirlemeye kesinlikle önem vermekte, %40,7'si önem vermekte, %14,8'i fikir beyan etmemekte, %11,1'i önem vermemekte, %11,1'i kesinlikle önem vermemektedir.

Ürünlerin fiyatlarını müşterilerce arzulanan fiyata bakarak belirlemeye İşletmelerin %16,7'si kesinlikle önem vermekte, %51,9'u önem vermekte, %11,1'i fikir beyan etmemekte, %14,3'ü önem vermemekte %5,6'sı kesinlikle önem vermemektedir.

Sonuçlar değerlendirildiğinden, ankete katılan işletmelerin büyük çoğunluğunun ürettikleri ürünlerin satış fiyatını ortalama 4,52 (Kesinlikle önemli) değer ile geleneksel “maliyet+kar” yöntemine göre belirledikleri görülmektedir. Ankete katılan işletmelerin

ortalama 3,59 değer ile müşterilerce arzulanan fiyatlara önem verdikleri halde, satış fiyatlarını geleneksel “maliyet+kar” yöntemine göre belirlemektedirler.

Ayrıca ankete katılan işletme yöneticilerine Türkiye mobilya sektöründe yeni bir ürünün üretimi yapılmadan önce satış fiyatını dolayısıyla maliyetini belirlemek olanaklıdır yargısına katılma dereceleri sorulmuş ve sonuçlar Tablo 4.11.’de özetlenmiştir.

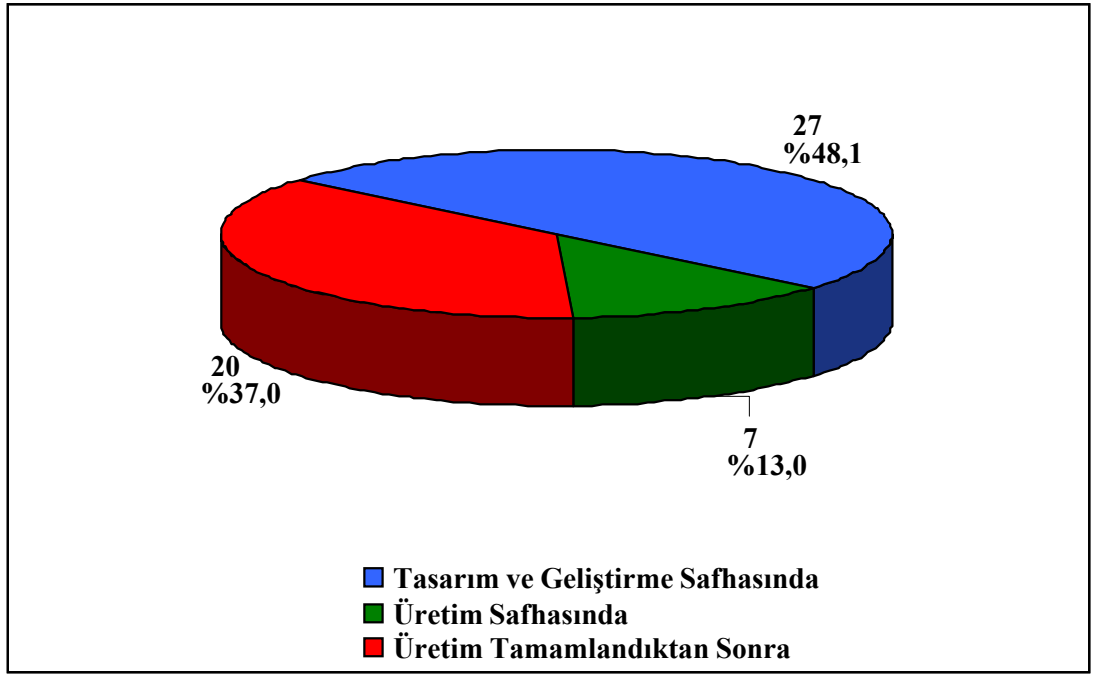
**Tablo 4.11.** Türkiye Mobilya Sektöründe Yeni Bir Ürünün Üretimi Yapılmadan Önce Satış Fiyatını Dolayısıyla Maliyetini Belirlemek Olanaklıdır Yargısına Katılma Derecelerinin Dağılımı

<b>Türkiye Mobilya Sektöründe Yeni Bir Ürünün Üretimi Yapılmadan Önce Satış Fiyatını Dolayısıyla Maliyetini Belirlemek Olanaklıdır</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Kesinlikle katılıyorum	7	13,0
Katılıyorum	25	46,3
Ne katılıyorum Ne katılmıyorum	16	29,6
Katılmıyorum	4	7,4
Kesinlikle katılmıyorum	2	3,7
<b>TOPLAM</b>	<b>54</b>	<b>(%100)</b>
<b>Ortalama Değer</b>	<b>3,57</b>	

Tablodan anlaşılacağı üzere “Türkiye Mobilya Sektöründe Yeni Bir Ürünün Üretimi Yapılmadan Önce Satış Fiyatını Dolayısıyla Maliyetini Belirlemek Olanaklıdır” yargısına işletme yöneticilerinden 7’si kesinlikle katılmakta, 25’i katılmakta, 16’sı hiçbir fikir beyan etmemektedir. Yöneticilerinin 4’ü (%7,4) bu yargıya katılmamakta, 2’i (%3,7) kesinlikle katılmamaktadır. Elde edilen veriler göz önünde bulundurulduğunda, işletme yöneticilerinin ortalama 3,57 (Katılıyorum) değer ile büyük çoğunluğunun bu yargıya katıldıkları görülmektedir.

#### 4.2.5.10. İşletmelerce Üretilen Yeni Ürünün Maliyetinin Belirlenme Zamanının Dağılımı

Bu sorunun sorulma amacı, işletmelerin yeni bir ürünün maliyetlerini ne zaman belirlediklerini öğrenmektir. Ankete katılan işletmelerin yeni bir ürünle ilgili maliyet belirleme zamanlarının dağılımı Şekil 5.5.'de özetlenmiştir.



**Şekil 4.5.** İşletmelerce Üretilen Yeni Ürünün Maliyetinin Belirlenme Zamanının Dağılımı

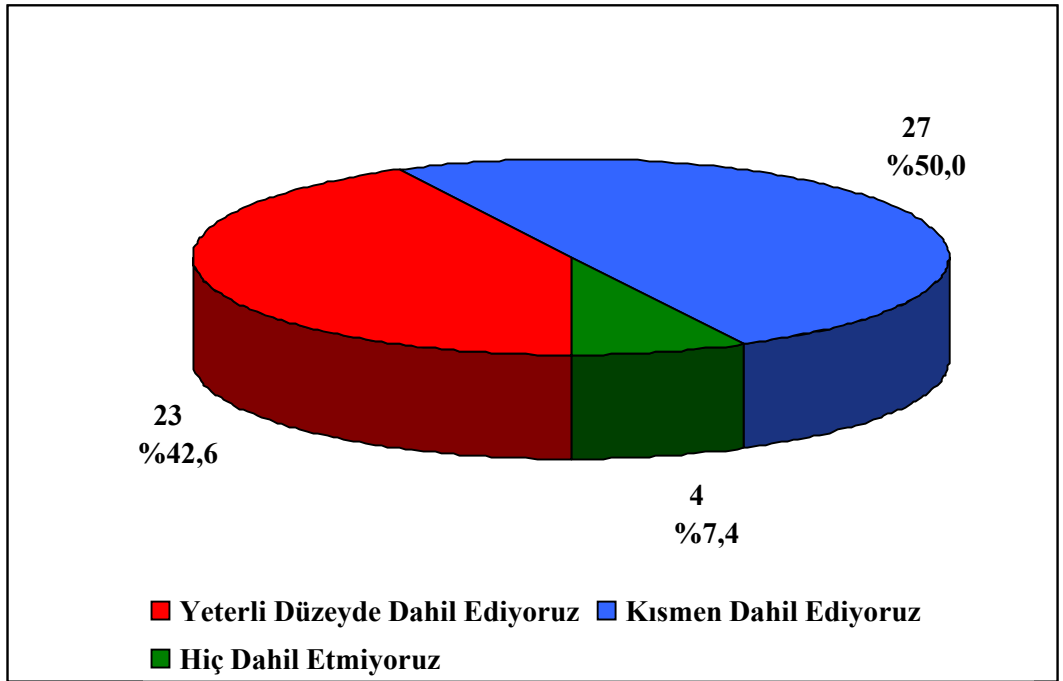
Şekilden anlaşılacağı üzere işletmelerin %48,1'i yeni ürünün maliyetini tasarım ve geliştirme safhasında, %13,0'ü üretim safhasında, %37,0'si üretim tamamlandıktan sonra belirlemektedir.

Sonuçlar değerlendirildiğinde ankete katılan işletmelerin neredeyse yarısının ürettikleri ürünlerin maliyetlerini Hedef Maliyetleme yönteminin de üzerinde odaklandığı tasarım ve geliştirme safhasında belirledikleri görülmektedir.



#### 4.2.5.11. İşletmelerin Yeni Ürün Geliştirme Sürecine Tedarikçilerin Dâhil Etme Durumlarının Dağılımı

Değerler zincirinde önemli yere sahip olan tedarikçilerle işletmelerin ne düzeyde ilgilendiklerini öğrenmek amacıyla yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri dâhil edip etmedikleri sorulmuş ve Şekil 4.6.'de gösterilen sonuçlar elde edilmiştir.



**Şekil 4.6.** İşletmelerin Yeni Ürün Geliştirme Sürecine Tedarikçilerin Dâhil Etme Durumlarının Dağılımı

Şekilden anlaşılacağı üzere işletmelerden %42,6'sı yeni ürün geliştirme sürecine tedarikçileri yeterli düzeyde dahil etmekte, %50,0'si kısmen dahil etmekte, %7,4'ü hiç dahil etmemektedir.

Bilindiği gibi Hedef Maliyetleme yöntemi tedarikçilerden dağıtıcılara ve müşteri hizmeti sunanlara kadar, değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir. Veriler değerlendirildiğinde ankete katılan işletmelerin büyük çoğunluğunun yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri dahil etmekte olduğu görülmektedir.

İşletmeler tedarikçilerle ilgileniyorlarsa bunu ne amaçla ve hangi düzeyde önem vererek yaptıklarını öğrenmek amacıyla yöneticilere soru yöneltilmiş ve elde edilen sonuçlar Tablo 4.12.'de özetlenmiştir.

**Tablo 4.12.** İşletmelerin Tedarikçilerle İlgilenme Amaçlarının Dağılımı

<b>FAKTÖRLER</b>	<b>Kesinlikle Önemli</b>	<b>Önemli</b>	<b>Ne önemli Ne önemsiz</b>	<b>Önemsiz</b>	<b>Kesinlikle Önemsiz</b>	<b>Ortalama Değer</b>
Uzun Dönemli Stratejik İşbirliği	19 (%38,8)	13 (%26,5)	10 (%20,4)	3 (%6,1)	4 (%8,2)	<b>3,82</b>
Fiyatların Düşürülmesi	15 (%30,6)	24 (%49,0)	10 (%20,4)	-	-	<b>4,10</b>
Kalitenin Artırılması	22 (%44,9)	21 (%42,9)	6 (%12,2)	-	-	<b>4,33</b>
Teslimat (Zamanlılık)	17 (%34,7)	14 (%28,6)	12 (%24,5)	6 (%12,2)	-	<b>3,86</b>
Teslim Koşulları	18 (%36,7)	15 (%30,6)	13 (%26,5)	1 (%2,0)	2 (%4,1)	<b>3,94</b>

Tablo 4.12.'den anlaşılacağı üzere ankete katılan işletmelerden %38,8'i tedarikçilerle uzun dönemli stratejik işbirliğine kesinlikle önem vermekte, %26,5'i önem vermekte, %20,4'ü fikir beyan etmemekte, %6,1'i önem vermemekte, %8,2'si kesinlikle önem vermemektedir.

İşletmelerden %30,6'sı tedarikçilerle fiyatların düşürülmesi amacına yönelik işbirliği kurmaya kesinlikle önem vermekte, %49,0'u önem vermekte, %20,4'ü fikir beyan etmemektedir.

İşletmelerden %44,9'u tedarikçilerle kalitenin artırılması amacına yönelik işbirliği kurmaya kesinlikle önem vermekte, %42,9'u önem vermekte, %12,2'si fikir beyan etmemektedir.

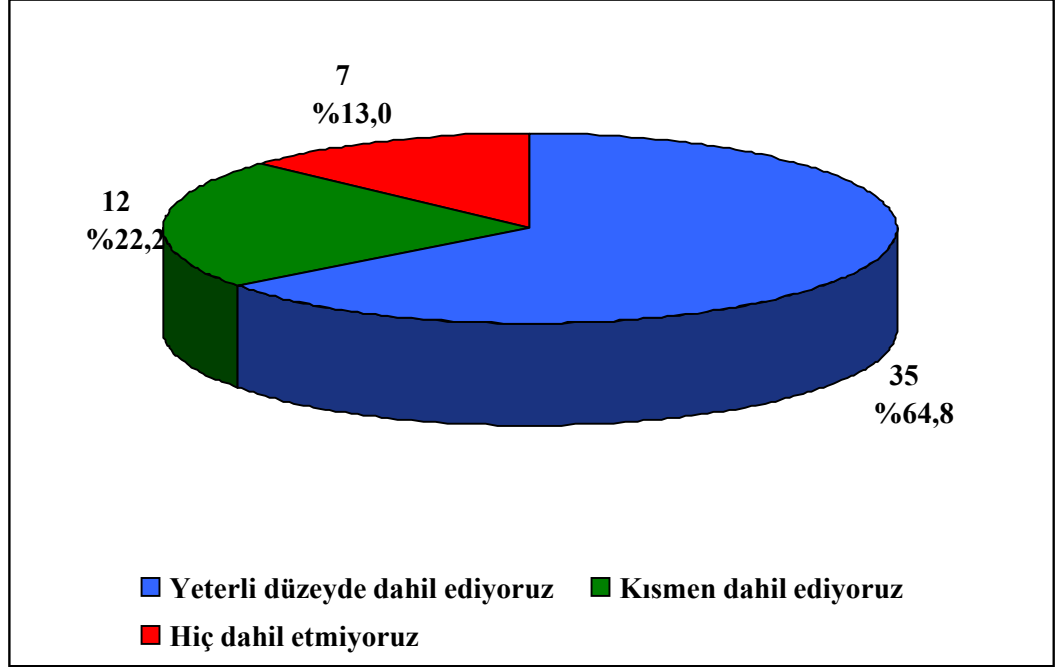
İşletmelerden %34,7'i tedarikçilerle teslimat (zamanlılık) amacına yönelik işbirliği kurmaya kesinlikle önem vermekte, %28,6'u önem vermekte, %24,5'i fikir beyan etmemektedir. Ankete katılan işletmelerden sadece %12,2'i teslimata önem vermemektedir.

İşletmelerden %36,7'si tedarikçilerle teslim koşullarına yönelik işbirliği kurmaya kesinlikle önem vermekte, %30,6'sı önem vermekte, %26,5'i fikir beyan etmemekte, %2,0'si önem vermemekte, %4,1'i kesinlikle önem vermemektedir.

Veriler incelendiğinde işletmelerin ortalama 4,33 değer ile büyük çoğunluğunun kalitenin yükseltilmesi ile ortalama 4,10 değer ile fiyatların düşürülmesi amacıyla tedarikçilerle ilgilendikleri görülmektedir. Buna karşın Hedef Maliyetlemenin başlıca ilkelerinden olan uzun dönemli stratejik işbirliğine 3,82 ortalama değer ile daha az önem verdikleri görülmektedir.

#### 4.2.5.12. İşletmelerin Yeni Ürün Geliştirme Sürecine Ürünlerini Satan Bayilerini Dahil Etme Durumlarının Dağılımı

Bu sorunun sorulma amacı, ankete katılan işletmelerin, onların ürünlerini satan bayileri yeni ürün geliştirme sürecine ne düzeyde dahil ettiklerini belirlemektir ve sonuçlar Şekil 4.7.'de özetlendiği gibidir. Şekilden anlaşılacağı üzere işletmelerden %64,8'i yeni ürün geliştirme sürecine bayileri yeterli düzeyde dahil etmekte, %22,2'si kısmen dahil etmekte ve %13,0'ü dahil etmemektedir.



**Şekil 4.7.** İşletmelerin Yeni Ürün Geliştirme Sürecine Ürünlerini Satan Bayilerini Dahil Etme Durumlarının Dağılımı

#### 4.2.5.13. İşletmelerde Ürün Tasarımı İle Eşzamanlı Olarak Üretim Süreçlerinin Tasarımının Yapılma Durumunun Dağılımı

Bu sorunun sorulma amacı, işletmelerin ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak bu ürünlerin üretileceği üretim süreçlerinin tasarımının yapıp yapılmamasını belirlemektir. Anket sonuçları Tablo 4.13.'de özetlendiği gibidir.

**Tablo 4.13.** İşletmelerde Ürün Tasarımı İle Eşzamanlı Olarak Üretim Süreçlerinin Tasarımının Yapılma Durumunun Dağılımı

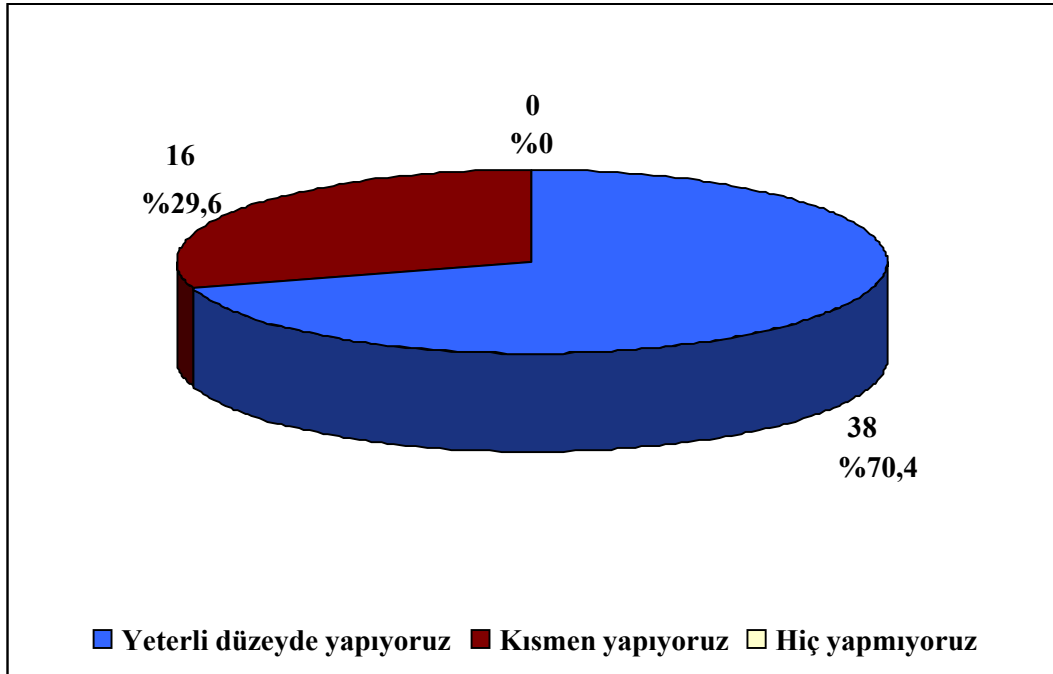
Eşzamanlı ürün ve üretim süreci tasarımı	Sayı	Yüzde (%)
Yeterli düzeyde yapıyoruz	24	44,5
Kısmen yapıyoruz	22	40,7
Hiç yapmıyoruz	8	14,8
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	<b>100,0</b>

Tablodan anlaşılacağı üzere ankete katılan işletmelerden %44,5'i yeni ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin tasarımını yeterli düzeyde yaptıklarını, %40,7'si kısmen yaptıklarını, %14,8'i hiç yapmadıklarını belirtmiştir.

Genel bir değerlendirme ile, Hedef Maliyetlemenin uygulamadaki başarı koşullarından birinin “eşzamanlı tasarım” olduğuna dikkat edersek sonuçlara bakıldığında, işletmelerin Hedef Maliyetlemenin uygulanmasında başarı şansının artacağı söylenebilir.

#### 4.2.5.14. İşletmelerde Yeni veya Mevcut Ürünlerle İlgili Maliyet Düşürme Çalışmalarının Yapılma Durumunun Dağılımı

Bu sorunu amacı, işletmelerde yeni veya mevcut ürünlerle ilgili maliyet düşürme çalışmalarının yapılıp yapılmamasını ve yapılıyorsa ne düzeyde yapıldığını belirlemektir ve sonuçlar Şekil 5.8.'de belirtildiği gibidir.



Şekil 4.8. İşletmelerde Yeni Veya Mevcut Ürünlerle İlgili Maliyet Düşürme Çalışmalarının Yapılma Durumunun Dağılımı

Şekilden anlaşılacağı üzere ankete katılan işletmelerden %70,4'ü yeni veya mevcut ürünlerle ilgili maliyet düşürme çalışmalarını yeterli düzeyde yapmakta, %29,6'sı kısmen yapmaktadır. İşletmelerden hiç biri bu soruya olumsuz cevap vermemiştir.

#### 4.2.5.15. İşletmelerde Maliyet Düşürme Çalışmalarının Gerçekleştirildiği Aşamaların Dağılımı

Bu sorunun amacı, işletmelerin maliyet düşürme çalışmalarını ne zaman yaptıklarını belirlemeye yöneliktir ve sonuçlar Tablo 4.14.'de özetlenmiştir. Tablodan anlaşılacağı üzere ankete katılan işletmelerden %37,0'si maliyet düşürme çalışmalarını tasarım ve planlama aşamasında, %16,7'si üretim aşamasında, %5,6'sı üretim tamamlandıktan sonra ve sadece %40,7'si ürün yaşam seyrinin tüm aşamalarında yapmaktadır.

**Tablo 4.14.** İşletmelerde Maliyet Düşürme Çalışmalarının Gerçekleştirildiği Aşamalarının Dağılımı

Aşamalar	Sayı	Yüzde (%)
Tasarım ve Planlama Aşamasında	20	37,0
Üretim Aşamasında	9	16,7
Üretim Tamamlandıktan Sonra	3	5,6
Ürün Yaşam Seyrinin Tüm Aşamalarında	22	40,7
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	<b>100</b>

#### 4.2.5.16. İşletmelerce Yapılan Maliyet Düşürme Çalışmalarının Sebeplerinin Dağılımı

Bu sorunun amacı işletmelerde yapılan maliyet düşürme çalışmalarını hangi amaçlarla ve hangi önemlilik düzeyinde yapıldığını belirlemektir ve sonuçlar Tablo 4.15.'de özetlendiği gibidir.

Tablo 4.15.'den anlaşılacağı üzere ankete katılan işletmelerden %46,3'ü "düşük maliyet sonucu satış fiyatı ile pazara girmek" amacına yönelik maliyet düşürme çalışmalarına kesinlikle önem vermekte, %25,9'u önem vermekte, %5,6'sı orta düzeyde önem vermekte, %11,1'i önem vermemekte, %11,1'i kesinlikle önem vermemektedir.

**Tablo 4.15.** İşletmelerce Yapılan Maliyet Düşürme Çalışmalarının Sebeplerinin Dağılımı

<b>Maliyet Düşürme Çalışmalarının Sebepleri</b>	<b>Kesinlikle Önemli</b>	<b>Önemli</b>	<b>Ne Önemli Ne Önemli</b>	<b>Önemsiz</b>	<b>Kesinlikle Önemsiz</b>	<b>Ortalama Değer</b>
Düşük maliyet sonucu satış fiyatı ile pazara girmek	25 (%46,3)	14 (%25,9)	3 (%5,6)	6 (%11,1)	6 (%11,1)	<b>3,85</b>
Düşük maliyetle yüksek kar marjı sağlamak	19 (%35,2)	15 (%27,8)	12 (%22,2)	6 (%11,1)	2 (%3,7)	<b>3,80</b>
Müşterilerin ödemeye hazır olduğu fiyata göre hedef kar ve hedef maliyete ulaşmak	24 (%44,4)	21 (%38,9)	9 (%16,7)	-	-	<b>4,28</b>
Rekabet gücünü koruyarak, artırmak	22 (%40,4)	25 (%46,3)	5 (%9,3)	2 (%3,7)	-	<b>4,24</b>

İşletmelerden %35,2'si “düşük maliyetle yüksek kar marjı sağlamak” amacına yönelik maliyet düşürme çalışmalarına kesinlikle önem vermekte, %27,8'i önem vermekte, %22,2'si fikir beyan etmemekte, %11,1'i önem vermemekte, %3,7'si kesinlikle önem vermemektedir.

İşletmelerden %44,4'ü “müşterilerin ödemeye hazır olduğu fiyata göre hedef kar ve hedef maliyete ulaşmak” amacına yönelik maliyet düşürme çalışmalarına kesinlikle önem vermekte, %38,9'u önem vermekte, %16,7'i fikir beyan etmemektedir.

İşletmelerden %40,7'i “rekabet gücünü koruyarak, artırmak” amacına yönelik maliyet düşürme çalışmalarına kesinlikle önem vermekte, %46,3'ü önem vermekte, %9,3'ü fikir beyan etmemekte, %3,7'i önem vermemektedir.

Ortalama değerlere bakıldığında işletmelerin ortalama 4,28 değerle büyük çoğunluğunun maliyet düşürme faaliyetleri ile müşterilerin ödemeye hazır olduğu fiyata göre hedef kar ve hedef maliyete ulaşarak rekabet edebilme güçlerini artırmayı (ortamla

4,24 değer ile) amaçladıkları söylenebilir. Bu da Hedef Maliyetleme yöntemin “Fiyata Göre Maliyetleme” ilkesi ile üst üste düşmektedir.

#### 4.2.5.17. İşletmelerde Maliyet Düşürülmesinden Sorumlu Olan Bölümlerin Dağılımı

Bu sorunun amacı, işletmelerde yapılan maliyet düşürme çalışmalarından hangi bölüm veya bölümlerin ne düzeyde sorumlu olduğunu belirlemektir. Anket sonuçları Tablo 4.16’da özetlendiği gibidir.

Tablodan anlaşılacağı üzere ankete katılan işletmelerin %85,2’sinde maliyet düşürme çalışmalarından Tedarik (Satın Alma) Bölümü yeterli düzeyde, %5,6’sında kısmen sorumludur. İşletmelerin %9,3’ünde ise bu bölüm maliyet düşürme çalışmalarından hiç sorumlu değildir.

**Tablo 4.16.** İşletmelerde Maliyet Düşürülmesinden Sorumlu Olan Bölümlerin Dağılımı

<b>BÖLÜMLER</b>	<b>Yeterli Düzeyde Sorumludur</b>	<b>Kısmen Sorumludur</b>	<b>Hiç Sorumlu Değil</b>
Tedarik (Satın Alma) Bölümü	46 (%85,2)	3 (%5,6)	5 (%9,3)
Muhasebe Bölümü	10 (%18,5)	33 (%61,1)	11 (%20,4)
Üretim Bölümü	42 (%77,8)	9 (%16,7)	3 (%5,6)
Pazarlama Bölümü	14 (%25,9)	24 (%44,4)	15 (%29,6)
AR-GE Bölümü	38 (%70,4)	6 (%11,1)	10 (%18,5)
Tasarım ve Üretim Mühendisliği bölümü	21 (%38,9)	13 (%24,1)	20 (%37,0)



İşletmelerin %18,5’de maliyet düşürme çalışmalarından Muhasebe Bölümü yeterli düzeyde, %61,1’de kısmen sorumludur. İşletmelerin %20,4’de ise bu bölüm maliyet düşürme çalışmalarından hiç sorumlu değildir.

İşletmelerin %77,8’de maliyet düşürme çalışmalarından Üretim Bölümü yeterli düzeyde, %16,7’de kısmen sorumludur. İşletmelerin %5,6’da ise bu bölüm maliyet düşürme çalışmalarından hiç sorumlu değildir.

İşletmelerin %25,9’da maliyet düşürme çalışmalarından Pazarlama Bölümü yeterli düzeyde, %44,4’de kısmen sorumludur. İşletmelerin %29,6’da ise bu bölüm maliyet düşürme çalışmalarından hiç sorumlu değildir.

İşletmelerin %70,4’de maliyet düşürme çalışmalarından AR-GE Bölümü yeterli düzeyde, %11,1’de kısmen sorumludur. İşletmelerin %18,5’de ise bu bölüm maliyet düşürme çalışmalarından hiç sorumlu değildir.

Elde edilen veriler incelendiğinde genel olarak işletmelerin büyük çoğunluğunun maliyet düşürme çabalarının bir ekip tarafından sürdürüldüğü söylenebilir. Bu da Hedef Maliyetleme yöntemin “Geniş Kapsamlı Katılım” ilkesiyle örtüşmektedir.

#### 4.2.5.18. İşletme Yöneticilerinin Hedef Maliyetleme Yöntemi İle İlgili Yargılara Katılma Derecelerinin Dağılımı

Bu sorunu amacı, yöneticilerin hedef maliyetleme yöntemine ilişkin ileri sürülen yargılara katılma derecelerini analiz ederek, onların bu yöntem hakkında bilgi düzeylerini belirlemektir. Ankete katılan işletme yöneticilerinin vermiş oldukların cevapların dağılımı ise, Tablo 4.17’de gösterilmiştir.

**Tablo 4.17. İşletme Yöneticilerinin Hedef Maliyetleme Yöntemi İle İlgili Yargılara Katılma Derecelerinin Dağılımı**

<b>YARGILAR</b>	<b>Kesinlikle Katılıyor</b>	<b>Katılıyor</b>	<b>Ne Katılıyor Ne Katılmıyor</b>	<b>Katılmıyor</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyor</b>	<b>Ortalama Değer</b>
Hedef Maliyetleme yönteminde fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir	7 (%13,0)	14 (%25,9)	25 (%46,3)	7 (%13,0)	1 (%1,9)	<b>3,35</b>
Hedef Maliyetleme yönteminde maliyetler belirlenirken geniş kapsamlı katılım söz konusudur	6 (%11,1)	17 (%31,5)	28 (%51,9)	3 (%5,6)	-	<b>3,48</b>
Hedef Maliyetleme yöntemi maliyet yönetimidir, maliyet kontrolü değildir	7 (%13,0)	14 (%25,9)	27 (%50,0)	2 (%3,7)	4 (%7,4)	<b>3,33</b>
Hedef Maliyetleme yönteminin hedefi ürün yaşam seyri maliyetlerinin en aza indirilmesini sağlamaktır	7 (%13,0)	8 (%14,8)	34 (%63,0)	4 (%7,4)	1 (%1,9)	<b>3,48</b>
Hedef Maliyetleme yöntemi ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır	7 (%13,0)	6 (%11,1)	30 (%55,6)	9 (%16,7)	2 (%3,7)	<b>3,30</b>
Hedef Maliyetleme yöntemi maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanmaktadır	3 (%5,6)	18 (%33,3)	29 (%53,7)	2 (%3,7)	2 (%3,7)	<b>3,33</b>
Hedef Maliyetleme yöntemi ürün ve süreç geliştirmede sıralı teknik işlemler yerine, paralel akışı teşvik etmektedir	3 (%5,6)	13 (%24,1)	32 (%59,3)	4 (%7,4)	2 (%3,7)	<b>3,02</b>
Hedef Maliyetleme yöntemi, işletmeleri sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olmaya zorlamaktadır.	9 (%16,7)	16 (%29,6)	27 (%50,0)	2 (%3,7)	-	<b>3,59</b>
Hedef Maliyetleme yöntemi daha çok montaj endüstrisinde kullanılır	3 (%5,6)	9 (%16,7)	29 (%53,7)	7 (%13,0)	6 (%11,1)	<b>2,97</b>
Hedef Maliyetleme yöntemi satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir	14 (%25,9)	14 (%25,9)	24 (%44,4)	2 (%3,7)	-	<b>3,74</b>
Hedef Maliyetleme müşteriler üzerinde yoğunlaşmaktadır	9 (%16,7)	10 (%18,5)	28 (%51,9)	5 (%9,3)	2 (%3,7)	<b>3,35</b>

Tablo 4.17.'den görüldüğü üzere ankete katılan işletme yöneticilerinin %13,0'ü “Hedef Maliyetleme yönteminde, fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir” yargısına kesinlikle katılmakta, %25,9'u katılmakta, %46,3'ü hiçbir fikir beyan etmemektedir. İşletme yöneticilerinin %13,0'ü bu yargıya katılmamakta, %1,9'u kesinlikle katılmamaktadır.

Ankete katılan işletme yöneticilerinin %11,1'i “Hedef Maliyetleme yönteminde maliyetler belirlenirken geniş kapsamlı katılım söz konusudur” yargısına kesinlikle katılmakta, %31,5'i katılmakta, %51,9'u hiçbir fikir beyan etmemektedir. İşletme yöneticilerinin %5,6'sı bu yargıya katılmamaktadır.

İşletme yöneticilerinin %13,0'ü “Hedef Maliyetleme yöntemi maliyet yöntemidir, maliyet kontrolü değildir” yargısına kesinlikle katılmakta, %25,9'u katılmakta, %50,0'si hiçbir fikir beyan etmemektedir. Yöneticilerinin %3,7'si bu yargıya katılmamakta, %7,4'ü kesinlikle katılmamaktadır.

Yöneticilerin %13,0'ü “Hedef Maliyetleme yönteminin hedefi ürün yaşam seyri maliyetlerinin en aza indirilmesini sağlamaktır” yargısına kesinlikle katılmakta, %14,8'i katılmakta, %63,0'ü hiçbir fikir beyan etmemektedir. İşletme yöneticilerinin %7,4'ü bu yargıya katılmamakta, %1,9'u kesinlikle katılmamaktadır.

Yöneticilerin %13,0'ü “Hedef Maliyetleme yöntemi ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır” yargısına kesinlikle katılmakta, %11,1'i katılmakta, %55,6'sı hiçbir fikir beyan etmemektedir. İşletme yöneticilerinin %16,7'si bu yargıya katılmamakta, %3,7'si kesinlikle katılmamaktadır.

İşletme yöneticilerinin %5,6'sı “Hedef Maliyetleme yöntemi maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanmaktadır” yargısına kesinlikle katılmakta, %33,3'ü katılmakta, %53,7'si hiçbir fikir beyan etmemektedir. Yöneticilerinin %3,7'si bu yargıya katılmamakta, %3,7'si kesinlikle katılmamaktadır.

Ankete katılan işletme yöneticilerinin %5,6'sı “Hedef Maliyetleme yöntemi ürün ve süreç geliştirmede sıralı teknik işlemler yerine, paralel akışı teşvik etmektedir” yargısına kesinlikle katılmakta, %24,1'i katılmakta, %59,3'ü hiçbir fikir beyan etmemektedir.

İşletme yöneticilerinin %7,4'ü bu yargıya katılmamakta, %3,7'si kesinlikle katılmamaktadır.

Yöneticilerin %16,7'si "Hedef Maliyetleme yöntemi, işletmeleri sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olmaya zorlamaktadır" yargısına kesinlikle katılmakta, %29,6'sı katılmakta, %50,0'ı hiçbir fikir beyan etmemektedir. İşletme yöneticilerinin %3,7'si ise bu yargıya katılmamaktadır.

İşletme yöneticilerinin %5,6'sı "Hedef Maliyetleme yöntemi daha çok montaj endüstrisinde kullanılır" yargısına kesinlikle katılmakta, %16,7'si katılmakta, %53,7'si hiçbir fikir beyan etmemektedir. Yöneticilerinin %13,0'ü bu yargıya katılmamakta, %11,1'i kesinlikle katılmamaktadır.

İşletme yöneticilerinin %25,9'u "Hedef Maliyetleme yöntemi satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir" yargısına kesinlikle katılmakta, %25,9'u katılmakta, %44,4'ü hiçbir fikir beyan etmemektedir. Yöneticilerinin %3,7'si ise bu yargıya katılmamaktadır.

Yöneticilerin %16,7'si "Hedef Maliyetleme müşteriler üzerinde yoğunlaşmaktadır" yargısına kesinlikle katılmakta, %18,5'i katılmakta, %51,9'u hiçbir fikir beyan etmemektedir. İşletme yöneticilerinin %9,3'ü bu yargıya katılmamakta, %3,7'si kesinlikle katılmamaktadır.

Şimdi de uygun anket soruları ile Hedef Maliyetleme yöntemi ile ilgili yargılar karşılaştıracak olursak aşağıdaki sonuçları elde etmiş oluruz.

Ürünün satış fiyatını belirlerken müşterilerce arzulanan fiyata önem veren işletmelerin "Hedef Maliyetlemede fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir" yargısına katılma durumlarının dağılımı Tablo 4.18.'de özetlendiği gibidir.

**Tablo 4.18.** Ürünün Satış Fiyatını Belirlerken Müşterilerce Arzulanan Fiyata Önem Veren İşletmelerin “Hedef Maliyetlemede Fiyata Göre Maliyetleme İlkesi Geçerlidir” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı

Hedef Maliyetlemede fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir	Ürünün satış fiyatını belirlerken müşterilerce arzulanan fiyata önem veriyoruz		
	Önemli*	Ne önemli Ne de Önemsiz	Önemsiz**
Katılıyorum*	1 (%9,0)	2 (%33,3)	18 (%48,6)
Ne katılıyorum, Ne katılmıyorum	8 (%72,7)	2 (%33,3)	15 (%40,5)
Katılmıyorum**	2 (%18,2)	2 (%33,3)	4 (%10,8)
<b>TOPLAM</b>	<b>11</b> <b>(%100)</b>	<b>6</b> <b>(%100)</b>	<b>37</b> <b>(%100)</b>

\* (Kesinlikle Katılıyorum+Katılıyorum), (Kesinlikle Önemli + Önemli)

\*\* (Kesinlikle Katılmıyorum+Katılmıyorum), (Kesinlikle Önemsiz +Önemsiz)

Tablodan anlaşılacağı üzere üretmiş oldukları ürünün satış fiyatını belirlerken müşterilerce arzulanan fiyata önem veren işletmelerden %9,3’ü “Hedef Maliyetlemede fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir” yargısına katılmakta, %72,7’si fikir beyan etmemekte %18,0’nin katılmamaktadır.

Yeni bir ürünün maliyetini tasarım ve geliştirme safhasında belirleyen işletmelerin “Hedef Maliyetleme ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır” yargısına katılma durumlarının dağılımı Tablo 4.19’da özetlendiği gibidir.

**Tablo 4.19.** Yeni Bir Ürünün Maliyetini Tasarım ve Geliştirme Safhasında Belirleyen İşletmelerin “Hedef Maliyetleme Ürün Tasarımı ve Geliştirme Üzerinde Yoğunlaşmaktadır” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı.

Hedef Maliyetleme ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır	Yeni bir ürünün maliyetini belirlenme zamanları		
	Tasarım	Üretim	Üretim Sonrası
Katılıyorum*	4 (%15,3)	-	4(%20)
Ne katılıyorum, Ne katılmıyorum	16 (%61,5)	7(%)	7(%35)
Katılmıyorum**	7 (%26,9)	-	9(%45)
<b>TOPLAM</b>	<b>27</b> <b>(%100)</b>	<b>7</b> <b>(%100)</b>	<b>20</b> <b>(%100)</b>

\* (Kesinlikle Katılıyorum+Katılıyorum),

\*\* (Kesinlikle Katılmıyorum+Katılmıyorum),

Tablodan anlaşılacağı üzere yeni bir ürünün maliyetini tasarım ve geliştirme safhasında belirleyen işletmelerden %15,3’ü “Hedef Maliyetleme ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır” yargısına katılmakta, %61,5’i fikir beyan etmemekte ve %26,9’u katılmamaktadır.

Yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri dahil eden işletmelerin “Hedef Maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir” yargısına katılma durumlarının dağılımı Tablo 4.20’de özetlendiği gibidir.

**Tablo 4.20.** Yeni Ürün Geliştirme Sürecine (veya Ekibine) Tedarikçileri Dahil Eden İşletmelerin “Hedef Maliyetleme Satıcılardan Dağıtıcılara ve Müşteri Hizmetleri Sunanlara Kadar Değerler Zincirinin Bütün Üyeleriyle İlgilenmektedir” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı

Hedef Maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir	Yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri dahil ediyoruz	
	Evet*	Hayır**
Katılıyorum	27 (%54,0)	1 (%25)
Ne katılıyorum, Ne katılmıyorum	21 (%42,0)	3 (%75)
Katılmıyorum	2 (%4,0)	-
<b>TOPLAM</b>	<b>50</b> <b>(%100)</b>	<b>4</b> <b>(%100)</b>

\* (Yeterli Düzeyde Dahil Ediyoruz+Kısmen Dahil Ediyoruz)

\*\* (Hiç Dahil Etmiyoruz)

Tablodan anlaşılacağı üzere yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri dahil eden işletmelerden %54,0’ü “Hedef Maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir” yargısına katılmakta, %42,0’nin fikir beyan etmemekte ve %4,0’nün katılmamaktadır, tedarikçileri yeni ürün geliştirme sürecine dahil etmeyen işletmelerin ise 3’ü fikir beyan etmezken, 1’i bu yargıya katılmaktadır.

Yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) bayileri dahil eden işletmelerin “Hedef Maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir” yargısına katılma durumlarının dağılımı Tablo 4.21.’de özetlendiği gibidir.

**Tablo 4.21.** Yeni Ürün Geliştirme Sürecine (veya Ekibine) Bayileri Dahil Eden İşletmelerin “Hedef Maliyetleme Satıcılardan Dağıtıcılara ve Müşteri Hizmetleri Sunanlara Kadar Değerler Zincirinin Bütün Üyeleriyle İlgilenmektedir” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı

Hedef Maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir	Yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) bayileri dahil ediyoruz	
	Evet**	Hayır**
Katılıyorum	28 (%59,5)	-
Ne katılıyorum, Ne katılmıyorum	17 (%35,4)	7 (%100)
Katılmıyorum	2 (%4,2)	-
<b>TOPLAM</b>	<b>47 (%100)</b>	<b>7 (%100)</b>

\* (Yeterli Düzeyde Dahil Ediyoruz+Kısmen Dahil Ediyoruz)

\*\* (Hiç Dahil Etmiyoruz)

Tablodan anlaşılacağı üzere yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) bayileri dahil eden işletmelerden %59,5’i “Hedef Maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir” yargısına katılmakta, %35,4’ü fikir beyan etmemekte ve %4,2’si katılmamaktadır. Bayileri dahil etmeyen işletmelerin tümü ise bu yargıya fikir beyan etmemektedir.

Ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin tasarımını yapan işletmelerin “Hedef Maliyetleme ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır” yargısına katılma durumlarının dağılımı Tablo 4.22. özetlendiği gibidir.



**Tablo 4.22.** Ürün Tasarımı İle Eşzamanlı Olarak Üretim Süreçlerinin Tasarımını Yapan İşletmelerin “Hedef Maliyetleme Ürün Tasarımı ve Geliştirme Üzerinde Yoğunlaşmaktadır” Yargısına Katılma Durumlarının Dağılımı

Hedef Maliyetleme ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır	Ürün tasarımı ile eşzamanlı üretim süreçlerinin tasarımını yapıyoruz	
	Evet*	Hayır**
Katılıyorum	6 (%13,0)	-
Ne katılıyorum, Ne katılmıyorum	24 (%52,1)	8 (%100)
Katılmıyorum	16 (%34,7)	-
<b>TOPLAM</b>	<b>46</b> <b>(%100)</b>	<b>8</b> <b>(%100)</b>

\* (Yeterli Düzeyde Yapıyoruz+Kısmen Yapıyoruz)

\*\* (Hiç Yapmıyoruz)

Tablodan anlaşılacağı üzere ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin tasarımını yapan işletmelerden %13,0’ü “Hedef Maliyetleme ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır” yargısına katılmakta, %52,1’i fikir beyan etmemekte ve %34,7’si katılmamaktadır. Ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin tasarımını yapmayan işletmelerin tümü ise bu yargıya fikir beyan etmemiştir.

Sonuçlar, genel olarak ortalama değerlere bakılarak değerlendirildiğinde yöneticilerin yalnız iki yargıya katıldıklarını, diğer yargılarla ilgili ise fikir beyan etmektan kaçınmaları nedeniyle işletme yöneticilerinin büyük çoğunluğunun Hedef Maliyetleme konusunda bilgiye sahip olmadıkları, ayrıca, Hedef Maliyetlemenin bazı temel ilkelerini gerçekleştirmelerine rağmen konuyla ilgili yargılara çoğunlukla “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” diye beyanda bulunmaları nedeniyle Hedef Maliyetlemeyle ilgili bilgi sahibi olmadıkları söylenebilir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel pazarlardaki yoğun küresel rekabetin işletmeleri, pazarda etkin bir biçimde rekabet edebilmeleri için hızlı müşteri hizmetleri sağlayıp (hız-zaman), yüksek kalitede (kalite), düşük maliyetli-fiyatlı (maliyet) çok değişik ürünleri üretmek, satmak ve satış sonrası hizmetleri sunmak zorunda bırakması; işletmeleri rekabet yoğun küresel pazarlarda başarılı olabilmek için müşterilerin taleplerini karşılayarak onları kazanmak, müşteriye yönelik olmak ya da pazar odaklı olmak zorunda bırakmıştır. İşletmelerin bu stratejik amaçlarını gerçekleştirebilmesi için geleneksel maliyet muhasebesinin birçok konuda yetersiz kalması ve maliyet muhasebesi bilgilerine duyulan gereksinimi karşılayamaması nedeniyle 1970'li yıllarda Japonya'da uygulayıcılar tarafından ürün birim maliyetlerini daha sağlıklı hesaplayabilmek için, yeni bir maliyet düşürme tekniği ve fiyatlandırma anlayışı olarak Stratejik Maliyet Yönetiminin bir enstrümanı olan Hedef Maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Hedef Maliyetleme yönteminin gelişmesinde, pazar ve maliyetlerle ilgili kabul edilen iki önemli özellik büyük rol oynamıştır. İlki, birçok işletmenin fiyatları düşündüklerinden daha az kontrol altında tutabilmeleridir. Gerçekte, fiyatları belirleyen pazardır ve bu durumu ihmal eden işletmeler önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilmektedirler. Bundan dolayı, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen pazar fiyatı göz önüne alınmaktadır. İkinci özellik ise; bir ürünün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir. Maliyetleri düşürme konusundaki fırsatların büyük bir kısmı ürünün üretilmesi kolay, pahalı olmayan parçalar kullanılmasından ve sağlam ve güvenilir olarak tasarlanmasından kaynaklanmaktadır. Ürünü tasarlayıp kaç mal olduğunu anlamaya çalışmak yerine, ilk önce hedef maliyetin belirlenmesi daha sonra ürünün bu hedef doğrultusunda tasarlanması gerekmektedir.

Bir ürünün kar planlamasını o ürünün tüm hayat seyrini kapsayacak şekilde yapan ve daha çok montaj endüstrisinde, özellikle planlama ve tasarım aşamasında kullanılan Hedef Maliyetleme maliyet kontrolünden daha ziyade maliyet planlamasıdır. Ayrıca, tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılması nedeniyle de muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakın olmaktadır.

Hedef Maliyetlemenin en önemli amacı, hem yaşamını sürdüren ürünlerin, hem de yeni ürünlerin maliyetlerini düşürmek ve tüm işletme yönetiminin, özellikle de maliyet yönetiminin pazar ile uyumlaştırılmasını sağlamaktır. Ayrıca Hedef Maliyetleme uygulaması ile işletmelerin soyut hedefler yerine, pazar ihtiyaçlarının ön plana çıkarılmasına neden olan motivasyonu sağlamak, ürünlerin hedef ya da beklenen satış fiyatı ile hedef kar marjını sağlayacak üretim maliyetlerini tespit etmek, dışarıdan alınan ürün ve hizmetlerin satın alma fiyatlarını etkilemek de amaçlanmaktadır.

Hedef Maliyetleme sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Bu ilkeler, maliyet yönetimi açısından, kapsamlı bir yaklaşım şeklini temsil etmektedir. Hedef Maliyetlemede ilk önce tüketicilerin ürün için ödemeye hazır olduğu bedeli temsil eden hedef satış fiyatı belirlenmekte, bu fiyattan hedef kar marjı düşülerek hedef maliyete ulaşılarak fiyata göre maliyetleme ilkesi gerçekleştirilmektedir. Tüketiciler üzerinde yoğunlaşmak ilkesiyle, üretilen ya da üretilmesi düşünülen ürünün tüm özelliklerini tüketici ihtiyaçlarının belirlediği kabul edilmekte, bütün maliyet düşürme çalışmaları tüketici isteklerine göre şekillenmekte ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınmaktadır. Hedef Maliyetleme süreci tasarıma yöneliktir. Yani, tasarım üzerinde yoğunlaşmak ilkesi gereği tasarım sürecinde daha fazla zaman harcayarak pazarda karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı değişikliklerin oluşması önlenmeye çalışılmaktadır. Geniş kapsamlı katılım ilkesiyle, HM yöntemi uygulanırken, tasarım ve imalat mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılmaktadır. Ayrıca, ekip içerisine satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi değerler zincirinin önemli halkalarını oluşturan işletme dışından kişi ve gruplar da katılmaktadır. Hedef Maliyetlemenin en son ilkesi ve aynı zamanda amacı tüketici ve üretici açısından ürün yaşam döneminde maliyetlerin en aza indirilmesidir.

Hedef Maliyetleme yönteminde hedef maliyetin hesaplanmasında genel olarak 3 metottan yararlanılmaktadır. Bunlardan ilki; rakiplerin ürünlerinin maliyetlerine göre belirlenen çıkarma metodudur. Bu metot da hedef maliyet piyasa fiyatından geriye doğru giderek oluşturulmaya çalışılmaktadır. İkinci metot; mevcut teknolojinin ürüne ve şirketin kendisinin ve arz edicilerinin geçmiş maliyet bilgilerine dayanan toplama

metodudur. Üçüncü metot ise; toplama ve çıkarma metodunun karışımından oluşan birleştirilmiş bir metottur.

Hedef Maliyetleme tasarım ve planlama üzerinde yoğunlaşarak, maliyetlerin daha oluşmadan etkin bir şekilde kontrolünü sağlamaktadır. Diğer taraftan işletme içinden ve dışından işletmeye mal ve hizmet sunanlara maliyet düşürme konusunda baskı yaratarak tüketicinin lehine bir durum yaratmaktadır. Hedef Maliyetlemenin en önemli yararı ise işletmelerin müşterilerin istediği kalitede ve fiyatta üretim yapmaya zorlamasıdır. Bundan başka hedef maliyet işletmenin bütün birimlerinin birlikte ulaşmaya çalıştıkları bir hedef olduğundan birimleri aynı hedef doğrultusunda birleştirmeye yardımcı olmaktadır.

Bu yararların yanında uzun süren geliştirme zamanı, pazar karmaşıklığı, fonksiyonlar (muhasabe, pazarlama gibi) arası çatışma, işgören ve tedarikçilere hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskının yarattığı stres ve hatta işten kopma veya ayrılma durumları, Hedef Maliyetlemenin uygulanmasında karşılaşılan en önemli problemlerdendir. Ayrıca, Hedef Maliyetlemeye dahil edilen faktörlere ilişkin yapılan tahminlerin doğruluk derecesinin düşmesi ile beraber Hedef Maliyetlemenin de yararı düşmektedir. Özellikle, ürün maliyetlerinin, fiyatlarının ve üretim hacmine ilişkin tahminlerin zor yapılabilmesi, Hedef Maliyetlemenin etkinliğini azaltabilmektedir.

Hedef Maliyetlemenin bir işletmede başarılı şekilde uygulanabilmesi için; tedarikçilerin, yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmesi, ürün ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak tasarlanması, maliyet düşürme çalışmalarının müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılması gerekmektedir. Ayrıca, ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek, tasarımda sadeliğe ve müşteri isteklerine tam olarak uymasına dikkat edilmesi, değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olunması gerekmektedir.

Hedef Maliyetleme yönteminin birincil kullanım alanları büyük seri üretim, kitle halinde üretim yapan ve ileri üretim teknolojileri kullanan sektörlerde bulunmaktadır. Yöntemin küçük seri üretim ve çok ürün çeşidiyle üretim yapan işletmeler de

uygulandığı görülürken, Japonya, Almanya ve ABD’de daha çok montaj yoğun makine üreticisi işletmelerde uygulama alanı bulduğu da anlaşılmaktadır. İleri üretim teknolojisi kullanan sektörlerden özellikle hassas mekanik, elektronik sanayi, taşıma araçları, makine üretimi ve metal sanayide Hedef Maliyetleme yönteminin kullanımı yaygınlaşmıştır.

Bu çalışmada ise; otomotiv, bilgisayar, elektronik ve makine gibi yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan işletmelerde (Japonya) uygulanan Hedef Maliyetlemenin Mobilya Sektöründe uygulanabilirliğini, tespit etmek amacıyla Kayseri ilinde mobilya sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üzerinde ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Hedef Maliyetlemenin uygulama süreci ilkelerine ilişkin elde edilen sonuçlar ise aşağıdaki gibidir.

Ankete katılan işletmelerin:

- % 20,4’nün sermaye-makine yoğun üretim yaptıkları,
- %50,0’nin yeni ürün maliyetlerini, tasarım ve geliştirme aşamasında ve %7,0’nin üretim tamamlandıktan sonra belirledikleri,
- %87,1’nin pazar veya müşteri analizi yaptıkları,
- %69,5’nin pazar veya müşteri analizinde, müşterilerin ürün için ödemeye hazır olduğu fiyatı ve % 96,3’nün ürünle ilgili müşteri beklentilerini araştırdıkları,
- %67,6’nın satış fiyatlarını belirlerken, ürün üretiminden önce yapılan pazar veya müşteri analizinde belirlenen müşterilerce arzulanan fiyata önem verdikleri,
- %100’nün yeni veya mevcut ürünlerle ilgili maliyet düşürme çalışmaları yaptıkları,
- %37,0’nin maliyet düşürme çalışmalarını tasarım ve planlama aşamasında ve %40,7’nin ürün yaşam seyrinin tüm aşamalarında yaptıkları,
- %83,3’nün maliyet düşürme çalışmalarında amacının “müşterilerin ödemeye hazır olduğu fiyata göre hedef kar ve hedef maliyete ulaşmak” olduğu,
- %92,6’nın yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri ve %87,0’nin ürünlerini satan bayileri dahil ettikleri,
- %63,2’nin tedarikçileri yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) dahil etmekte amaçlarının “uzun dönemli stratejik işbirliği kurmak” olduğu,

- %85,1'nin ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin tasarımını yaptıkları tespit edilmiştir.

Ayrıca Hedef Maliyetleme konusunda yargıları yanıtlayan yöneticilerin, yanıtları ile diğer uygun anket soruları karşılaştırıldığında;

- Ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin tasarımını yapan işletmelerden %32,6'nın "Hedef Maliyetleme ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır" yargısına katıldıkları, %52,1'nin fikir beyan etmedikleri ve %13,0'nün katılmadıkları,
- Yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri dahil eden işletmelerden %54,0'nün "Hedef Maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir" yargısına katıldıkları, %42'nin fikir beyan etmedikleri ve %4,0'nün katılmadıkları,
- Yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) bayileri dahil eden işletmelerden %59,6'nın "Hedef Maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir" yargısına katıldıkları, %36,2'nin fikir beyan etmedikleri ve %4,2'nin katılmadıkları,
- Yeni bir ürünün maliyetini tasarım ve geliştirme safhasında belirleyen işletmelerden %15,3'nün "Hedef Maliyetleme ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır" yargısına katıldıkları, %61,5'nin fikir beyan etmedikleri ve %26,9'nun katılmadıkları,
- Üretmiş oldukları ürünün satış fiyatını belirlerken müşterilerce arzulanana fiyata önem veren işletmelerden %9,3'nün "Hedef Maliyetlemede fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir" yargısına katılmakta, %72,7'nin fikir beyan etmedikleri, %18,0'nin katılmadıkları tespit edilmiştir.

Hedef Maliyetlemenin temel ilkeleri ve özellikle de araştırmadan elde edilen veriler karşılaştırıldığında Hedef Maliyetlemenin mobilya sektöründe uygulanabilirliği olanaklı görülmektedir. Örneğin Hedef Maliyetlemenin temel ilkelerinden birisi "eşzamanlı ürün ve üretim süreci tasarımı"dır. Bu ilke ile anket çalışmasından elde edilen veriler karşılaştırıldığında, işletmelerin %85,1'nin ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin tasarımını yaptıkları görülmektedir. Başka bir karşılaştırmada Hedef

Maliyetlemenin yine temel ilkelerinden olan “maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetilmesi” ilkesi ile anket sonuçları karşılaştırıldığında, işletmelerin %18,1’nin yeni ürün maliyetlerini üretim öncesi tasarım ve geliştirme aşamasında belirledikleri görülmektedir. Hedef Maliyetlemenin “değerler zinciri ile ilgilenme” ilkesi ile uygun anket sonuçları karşılaştırıldığında, işletmelerin %92,6’nın yeni ürün geliştirme sürecine (veya ekibine) tedarikçileri ve %87,0’nin bayileri dahil ettikleri görülmektedir. Yani özet olarak Hedef Maliyetlemenin uygulanabilirliğine ilişkin temel ilkeler işletmelerce büyük ölçüde karşılanmaktadır.

Fakat üretmiş oldukları ürünün satış fiyatını belirlerken müşterilerce arzulanan fiyata önem veren işletmelerden %72,7’nin “Hedef Maliyetlemede fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir” yargısına fikir beyan etmemesi veya yeni bir ürünün maliyetini tasarım ve geliştirme aşamasında belirleyen işletmelerden %61,5’nin “HM ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır” yargısına fikir beyan etmemeleri, işletme yöneticilerini HM konusundaki bilgi yetersizliğini göstermektedir. Hedef Maliyetlemenin sağlayabileceği avantajlar ve bu yöntemden nasıl yararlanılacağı işletmelerimize hizmet içi eğitim çalışmalarıyla, konferanslarla, panellerle anlatılmalıdır.

Diğer bir taraftan işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ olması ve işçi-emek yoğun çalışması yanında, ileri üretim teknolojilerinden az faydalanmaları Hedef Maliyetlemenin uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle işletmelerin kendi aralarında birleşerek sermaye-makine yoğun yatırım yaparak, ileri üretim teknolojilerinde yararlanmaları yöntemin uygulanabilirliğini kolaylaştıracaktır.

## KAYNAKLAR

### Kitaplar

- AKDEMİR, A. (1998). *Vizyon Yönetimi*. Philip & Richards, Avrupa İnsan Kaynakları Merkezi, İstanbul
- BİLGİNOĞLU, F. (1996). *İşletmelerde Maliyet ve Karın Planlanması ve Kontrolü (Mühendisler İçin)*. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No: 265, İstanbul,
- BURSAL, N. ve ERCAN, Y. (1997). *Maliyet Muhasebesi (İlkeler Ve Uygulama)*. Der Yayınları, İstanbul
- BÜYÜKMİRZA, K. (2000). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Barış Yayın Evi, Ankara
- CAN V. A. (2004) *Hedef Maliyetleme, (Kuram ve Uygulama)*, Sakarya kitapevi, Adapazarı
- DİNÇER, Ö. (1994). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İz Yayınları, İstanbul
- DOĞAN, S. (2001). *Vizyona Dayalı Liderlik*. Ofset, Niğde
- ERDOĞAN, N. (2001). *Maliyet Muhasebesi*, Fakülteler Kitabevi, Barış Yayınları, 2. Baskı, İzmir
- EROL, E. (1990). *İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim*. İstanbul
- GARRISON, H. R. ve NOREEN W. E. (1997). *Managerial Accounting*. 8. Edition, Irwin McGraw-Hill, USA,



- HACIRÜSTEMOĞLU, R. (1995). *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul
- HACIRÜSTEMOĞLU, R. ve ŞAKRAK, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi, İstanbul
- HALİS, M. (2000). *Paradigmadan Uygulamaya Toplam Kalite Yönetimi ve İSO-9000 Kalite Güvence Sistemleri*, Beta Yayınları, İstanbul
- KARAKAYA, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara
- KARCIOĞLU, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi (Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar)*. Aktif Yayınevi, Erzurum
- ÖĞÜT, A. (2001) *Bilgi Çağında Yönetim*. Nobel Basım Yayım Dağıtım, Ankara
- ŞAKRAK, M. (1997). *Maliyet Yönetimi (Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar)*. Yasa Yayınları, İstanbul
- SAYIN, E. R. ve TAYYAR D. Ş. (2001). *Yönetim Bilgi Sistemleri*, Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi, Eskişehir
- ŞİMŞEK, M. (1996) *Kalite Yönetimi*, Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Yayınları, İstanbul,
- ŞİMŞEK, M. (2000). *Sorularla Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemleri*. Alfa Yayınları, İstanbul
- ÜLGEN, H. ve MİRZA S. K. (2004). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, Literatür Yayınları, İstanbul
- ÜSTÜN, R. (1996). *Maliyet Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir

YÜKÇÜ, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir,

### **Makaleler**

ACAR, D. (1998). “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme.” *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, (3): 81–95

AKAL, Z. (1995). “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, *Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Özel Sayısı*, Milli Produktivite Merkezi yayını,

AKSOYLU, S. ve DURSUN, Y. (2001). “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme.” *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (11):357–371

ALKAN, H. (2001). “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme).” *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, (2):177–192

ATABEY, A. ve YILMAZ, B. (2001). “Stratejik Maliyet Yönetiminde Bir Araç: Hedef Maliyetleme.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 4(1):17–24

AYDOĞAN, E. ve SEMİZ, S. (2004). “İşletmelerde Teknoloji Yönetimi Bağlamında İleri Üretim Teknolojileri.” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (11):115–133

AYDOĞAN, E. (2004). “İşletmelerde Teknoloji Yönetimi Bağlamında İleri Üretim Teknolojileri ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama.” *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1):131-147

- BAHŞI, C. G. ve CAN, A. V. (2001). "Hedef Maliyetleme." *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (4):47-64
- BİLGİNOĞLU, F. (1994). "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi." *Yönetim Dergisi*, 5(19):3-5
- BİLGİNOĞLU, F. (1995) "Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı." *Yönetim Dergisi*, Haziran, 6(21):13-15,
- BİLGİNOĞLU, F. (1999). "Ekonomik Değişim ve Maliyet Muhasebesine Düşen Yeni Görevler." *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Kasım, 24(2):73-83
- CERAN, Y. (2002). "Stratejik Maliyet Yönetimi Enstrümanı Olarak Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi-PDHMY." *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2(4):91-119
- CERAN, Y. (2004). "Küresel Rekabet Ortamında Rekabetçi Üstünlük Sağlayan Sihirli Üçgen: Maliyet-Kalite-Zaman." *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ocak (11):27-51
- COOPER, R. ve CHEW, W. B. (1996). "Costs Through Today's Designs." *Harvard Business Review*, January-February
- COŞKUN, A. (2002-2003). "Stratejik Maliyetleme Aracı Olarak Hedef Maliyetleme." *Akademik Araştırmalar Dergisi*, (15):25-34
- ÇOBAN, S. (2005). "Kayseri Mobilya Sanayinin Dış Ticaret Yapısı Ve Sorunlarına Yönelik Bir Araştırma." *Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi*, Aralık, 5(2):73-83
- DOĞAN, Z. (1998). "Maliyet Yönetiminde Yeni bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme." *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(1-2):197-208

- DOĞAN, Z. ve HATIPOĞLU, A. (2004). “Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, (21):101–109
- DUTTON, J.J. ve FERGUSON, M. (1996). “Target Costing At Texas Instruments.” *Journal of Cost Management*, 10(3):33-38
- DÜREN, A. Z. (1999). “21. Yüzyıl İşletmeciliğinin Temel Eğilimleri”, *Anahtar Dergisi*, Haziran, 11(126):18–19
- ERTAŞ, F. C. (1998). “Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi.” *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(1–2):181–196
- FİŞHER, J. (1995) “Implementing Target Costing.” *Journal of Cost Management*; 9(2):50–60
- GÖNEN, S. ve ÇELİK, M. (2004). “Esnek Üretim Sistemleri Uygulayan İşletmelerde Üretim Maliyetlerinin Değerlendirilmesi.” *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Ocak - Temmuz, 4(1–2): 133–143
- HİROMOTO, T. (1988). “Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting.” *Harvard Business Review*, July-August, pp. 22–25.
- İHRACATI GELİŞTİRME ETÜT MERKEZİ (İGEME). (1997). “Japonya Ahşap Mobilya Piyasası.” Ankara, ss: 1–120
- KARAKAYA, M. (1999). “Yeni Üretim Ortamlarında Ürün Maliyet Unsurlarının Bileşimi Ve Teknoloji Muhasebesi.” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran, 1(2):69–81
- KARCIOĞLU, R. (1997) “Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi.” *Pazarlama Dünyası Dergisi*, Temmuz-Ağustos, 11(64):4–8

- KAYMAZ, R. (2001). "İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme" *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(1):114–123
- KÖSE, T. (2002). "Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme." *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık, 3(2): 77–100
- KÖSE, Y. (2004). "Teknolojik Gelişmeler Ve Maliyet Sistemleri İlişkisi." *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, (1):70–83
- KUTAY, N. ve AKKAYA G. C. (2000). "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme." *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(12):1–15
- ÖZGEN, H. ve AZMİ Y. (1992). "İşletmelerde Yönetim Bilişim Sistemi ve Yönetim Kararlarında Kullanılması." *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10(1-2): 249-263
- PAPATYA, N. (1997). "Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler." *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, (2): 197–208
- PEKMEZCİ, T. ve DEMİRELİ, C. (2005). "Esnek Üretim Sistemleri: Esnek Üretim Sistemlerinin Tekstil İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma." *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1):131-13139
- MC EVOY, B. (1998) "Accountancy International", *A Guide To Strategy*, June, England, pp.45
- SUSMUŞ, T. ve ESKİ, Ö. (1998), "Zamana Dayalı Rekabetin Maliyetler ve Verimlilik Üzerine Etkisi." *Marmara Üniversitesi İİBF dergisi*, (2):273–294

- ŞAKRAK, M. (1998). “Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme ve Örnek Olay Analizi.” *Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(2):311–320
- ŞAKRAK, M. (1998a) “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye – Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir”, 6. *Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000’li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitim Bildiri Kitabı*, Akdeniz Üniversitesi İİBF, Antalya, ss.293-303
- ŞENEL, A. (1995) “Mobilya Tasarımı ve Üretim Süreçleri.” *Gazi Üniversitesi ESEF Dergisi*, (3):77–90
- ŞENEL A. ve TOKER H. (2006). “Mobilya Tasarımı Ve Üretim Sürecinde Teknolojinin Yeri.” *Pazarlama Dünyası*, Mart-Nisan, (2):36–40
- ŞİMŞEK, Z. ve AYRIÇAY, Y. (1998). “Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Yaklaşımı.” *İşletme-Finans Dergisi*, Şubat
- TANAKA, M., YOSHİKAWA, T., İNNES N. ve MİTCHELL F. (1996). “Contemporary Cost Management.” *International Thomson Business Review*,
- TİTİZ, İ. ve ÇETİN G. (2000). “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi.” *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2):121–138
- TÜRK, Z. (1999). “Geleceğin Maliyet Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım Hedef ve Kaizen Maliyetleme.” *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10(1):199–214
- ÜRETEN, S. (1991). “Esnek İmalat Sistemleri.” *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1–2):305–316.
- YÜKÇÜ, S. (1999a). “Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme.” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül, 1(3):1–10

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

## **Tez**

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

## **Elektronik Kaynaklar**

DEVELİ, H. (2006). Türkiye’de Mobilyacılık. [www.evkultur.com](http://www.evkultur.com) (01.04.2006)

ELÇİ, N. (2006). Mobilyada İthal-Yerli Çekişmesi ve Kazanımlar. [www.evkultur.com](http://www.evkultur.com) (01.04.2006)

TAVUKÇUOĞLU, C. (2002). Yeni Üretim Tekniklerine Bir Bakış. [www.kho.yayinlar/btym/yayinlistesi/yayinlar/199yeniuretimteknikleri](http://www.kho.yayinlar/btym/yayinlistesi/yayinlar/199yeniuretimteknikleri) (03.11.2005)

ÜNALDI, H. (2005). Stratejik Yönetim. [www.insankaynaklari.gokceada.com/iky010.html](http://www.insankaynaklari.gokceada.com/iky010.html) (05.05.2005)

YENİÇERİ B. (2005). Mobilya. [www.igeme.gov.tr](http://www.igeme.gov.tr) (02.05.2006)

[www.eso.org.tr/yayinlar/yeniufuk/sayi21.pdf](http://www.eso.org.tr/yayinlar/yeniufuk/sayi21.pdf) (02.04.2006)

[www.ekutup.dpt.gov.tr](http://www.ekutup.dpt.gov.tr) (03.04.2006)

[www.gençbilim.com](http://www.gençbilim.com) (05.04.2006)

- ВЛАДИМИРОВИЧ, Р. А. (2006). Таргет-костинг: формирование себестоимости и цены товара на основе маркетинговых расчетов.  
<http://info.grebennikov.ru/article-z8AM-08.html> (03.02.2006)
- ВАСИЛЬЕВ Д.М. (2002). Управление Себестоимостью Издательской Продукции.  
<http://www.rbsys.ru> (01.02.2006)
- ИГОРЬ, Т. (2006). Алгоритмы Target Costing.  
<http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/015.asp> (02.10.2006)
- СЛАВНИКОВ, Д. (Eylül 2003). Как Управлять Затратами По-Японски, Или Когда Цель Оправдывает Средства.  
<http://www.economy-law.com/cgi-bin/article.cgi?date=2003/09/30&name=05>  
(10.02.2006)
- СЛАВНИКОВ, Д. (Ekim 2003). Прицел На Затраты, Или Таргет-Костинг в Действии.  
<http://www.economy-law.com/cgi-bin/article.cgi?date=2003/10/30&name=05>  
(10.02.2006)
- ФРИДКИН, Л. (Haziran 2003). Самоучитель Японского Для Плановиков.  
<http://www.neg.by/2003/06/10/2442.html> (02.02.2006)
- РЕДЧЕНКО, К. (Ağustos 2005). Восточный Ветер: Методы Снижения Себестоимости в Стратегическом Управлении.  
[http://www.managementclub.com.ua/component/option,com\\_content/task,view/id,100/Itemid,111/limit,1/limitstart,1/](http://www.managementclub.com.ua/component/option,com_content/task,view/id,100/Itemid,111/limit,1/limitstart,1/) (03.02.2006)
- РЕДЧЕНКО, К. (2006). Японский След в Стратегическом Управлении Затратами: Таргет-Костинг.  
<http://management.com.ua/finance/fin033.html> (03.02.2006)  
<http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/008.asp> (03.02.2006)  
[http://www.iteam.ru/publications/strategy/section\\_17/article\\_1805/](http://www.iteam.ru/publications/strategy/section_17/article_1805/) (03.02.2006)





## EK 1 Hedef Maliyetleme Yönteminin Mobilya Sektöründe Uygulanabilirliği Anketi

### 1. İşletmede çalışan personel sayısı:

1–49                       50–149                       150 ve Üzeri

### 2. Yapmış olduğunuz üretimde işçi yoğun mu yoksa makine yoğun mu çalışmaktasınız?

Emek-İşçi Yoğun                       Sermaye Yoğun                       Diğer.....

### 3. İşletmede aşağıdaki ileri üretim teknolojileri ve yaklaşımları hangi düzeyde kullanılmaktadır?

1=Kesinlikle Kullanmıyoruz 2= Kullanmıyoruz 3=Ne Kullanıyoruz Ne De Kullanmıyoruz 4=Kullanıyoruz 5=Kesinlikle Kullanmıyoruz

İLERİ ÜRETİM TEKNOLOJİLERİ VE YAKLAŞIMLARI	KULLANIM DERECELERİ				
	5	4	3	2	1
Bilgisayar Destekli Tasarım	5	4	3	2	1
Bilgisayar Destekli Mühendislik	5	4	3	2	1
Bilgisayar Destekli Üretim	5	4	3	2	1
Bilgisayar Destekli Kalite Kontrol	5	4	3	2	1
Bilgisayarla Bütünleşik Üretim	5	4	3	2	1
Materyal İhtiyaç Planlaması	5	4	3	2	1
Üretim Kaynakları Planlaması	5	4	3	2	1
Esnek Üretim Sistemi	5	4	3	2	1
Tam Zamanında Üretim	5	4	3	2	1
Bilgisayarlı Sayısal Kontrol	5	4	3	2	1
Toplam Kalite Yönetimi	5	4	3	2	1
Ofis Otomasyon Sistemleri	5	4	3	2	1
Uzman Sistemleri	5	4	3	2	1
Karar Destek Sistemleri	5	4	3	2	1
Yönetim Bilgi Sistemleri	5	4	3	2	1

### 4. Teknolojik gelişmeler maliyet unsurlarının bileşiminde hangi sonuçları doğurmuştur?

MALİYET UNSURLARI	ARTMIŞ	AZALMIŞ	ÖNEMLİ
			DEĞİŞİME UĞRAMAMIŞTIR
Direkt İşçilik Giderleri	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Genel Üretim Giderleri	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Değişken Giderler	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sabit Giderler	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kaliteye verilen önem	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Verimliliğe verilen önem	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**5. Genel Üretim Giderlerinin dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarının kullanım sıklık derecelerini belirtiniz**

DAĞITIM ANAHTARLARI	KULLANIM DÜZEYLERİ		
	Yeterli Düzeyde	Kısmen	Hiç
Direkt İşçilik Saatleri	( )	( )	( )
Makine Saatleri	( )	( )	( )
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	( )	( )	( )
Üretim miktarı	( )	( )	( )
Direkt işçilik giderleri	( )	( )	( )
Diğer (Lütfen Belirtiniz.....)	( )	( )	( )

**6. İşletmede uygulamakta olduğunuz maliyetleme sistemi hangisidir**

- ( ) Safha Maliyetleme ( ) Sipariş Maliyetleme ( ) Fiili Maliyetleme  
 ( ) Standart Maliyetleme ( ) Diğer (Lütfen Belirtiniz.....)

**7. Yeni bir ürün üretmeden öncesi ürünle ilgili müşteri veya pazar analizi yapıyor musunuz?**

- ( ) Yeterli Düzeyde yapıyoruz ( ) Kısmen yapıyoruz ( ) Hiç yapmıyoruz (lütfen 12. soruya geçiniz)

**8. Üretim öncesi yapılan pazar analizinde aşağıda belirtilen faktörlerden hangisi veya hangilerini araştırmaktasınız?**

1=Kesinlikle Araştırmıyoruz 2=Araştırmıyoruz 3=Ne Araştırmıyoruz Ne De Araştırmıyoruz 4=Araştırmıyoruz 5=Kesinlikle Araştırmıyoruz

FAKTÖRLER	ARAŞTIRMA DERECELERİ				
	5	4	3	2	1
Müşterinin ürün için ödemeye hazır olduğu fiyat	5	4	3	2	1
Ürünle ilgili müşteri beklentileri	5	4	3	2	1
Ürünün olası satış hacmi	5	4	3	2	1
Diğer (Lütfen Belirtiniz.....)	5	4	3	2	1

**9. Üretmiş olduğunuz ürünün satış fiyatını belirlerken aşağıdaki faktörlere verilen önem düzeyi nedir?**

1=Kesinlikle Önemsiz 2= Önemsiz 3= Ne Önemli Ne De Önemsiz 4=Önemli 5=Kesinlikle Önemli

FAKTÖRLER	ÖNEM VERME DERECELERİ				
	5	4	3	2	1
Maliyet+kar	5	4	3	2	1
Rakiplerin fiyatları	5	4	3	2	1
Pazar araştırması	5	4	3	2	1
Benzer ürünlerin fiyatları	5	4	3	2	1
Müşterilerce arzulanan fiyat	5	4	3	2	1

**10. Üretmiş olduğunuz yeni bir ürünün maliyetini ne zaman belirliyorsunuz?**

- ( ) Tasarım ve geliştirme safhasında ( ) Üretim safhasında  
 ( ) Üretim tamamlandıktan sonra ( ) Diğer (Lütfen Belirtiniz.....)

**11. İşletmenizde tedarikçileri yeni ürün geliştirme sürecine (ya da ekibine) dâhil ediyor musunuz?**

Yeterli Düzeyde dahil ediyoruz  Kısmen dahil ediyoruz  Hiç dahil etmiyoruz

**12. İşletmenizde tedarikçilerle ilgilenme amaçlarınızı önemlilik derecelerine göre belirtiniz?**

*1=Kesinlikle Önemsiz 2= Önemsiz 3= Ne Önemli Ne De Önemsiz 4=Önemli 5=Kesinlikle Önemli*

AMAÇLAR	ÖNEM DERECELERİ				
Uzun dönemli stratejik işbirliği kurmak	5	4	3	2	1
Fiyatların düşürülmesi	5	4	3	2	1
Kalitenin artırılması	5	4	3	2	1
Teslimat (zamanlılık)	5	4	3	2	1
Teslim koşulları	5	4	3	2	1

**13. Ürünlerinizi satan bayilerle yeni bir ürün tasarımı öncesi ilgileniyor musunuz?**

Yeterli Düzeyde İlgileniyoruz  Kısmen İlgileniyoruz  Hiç İlgilenmiyoruz

**14. Ürün tasarımı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin tasarımı da yapmaktasınız mı?**

Yeterli Düzeyde Yapıyoruz  Kısmen Yapıyoruz  Hiç Yapmıyoruz

**15. İşletmede yeni veya mevcut ürünlerle ilgili maliyet düşürme çalışmaları yapıyor musunuz?**

Yeterli Düzeyde Yapıyoruz  Kısmen Yapıyoruz  Hiç Yapmıyoruz (Lütfen 22. soruya geçiniz)

**16. Maliyet düşürme çalışmalarını hangi aşamada yapmaktasınız?**

- Üretim öncesi tasarım ve planlama aşamasında  
 Üretim aşamasında  
 Üretim tamamlandıktan sonra  
 Ürün yaşam seyrinin tüm aşamalarında  
 Diğer (Lütfen Belirtiniz.....)

**17. Maliyet düşürme çalışmalarının sebeplerini önemlilik düzeyine göre belirtiniz?**

*1=Kesinlikle Önemsiz 2= Önemsiz 3= Ne Önemli Ne De Önemsiz 4=Önemli 5=Kesinlikle Önemli*

MALİYET DÜŞÜRME ÇALIŞMALARININ SEBEPLERİ	ÖNEMLİLİK DÜZEYİ				
Düşük maliyet sonucu düşük satış fiyatıyla pazara girmek	5	4	3	2	1
Düşük maliyetle yüksek kar marjı sağlamak	5	4	3	2	1
Müşterilerin ödemeye hazır oldukları fiyata göre hedef kar ve hedef maliyete ulaşmak	5	4	3	2	1
Rekabet günü koruyarak, artırmak	5	4	3	2	1
Diğer (Lütfen Belirtiniz.....)	5	4	3	2	1

**18. İşletmenizde maliyetlerin düşürülmesinden hangi bölümler ne derecede sorumludur?**

<b>BÖLÜMLER</b>	<b>Yeterli Düzeyde</b>	<b>Kısmen</b>	<b>Hiç Sorumlu Değil</b>
Tedarik (satın alma) bölümü	( )	( )	( )
Muhasebe bölümü	( )	( )	( )
Üretim bölümü	( )	( )	( )
AR-GE bölümü	( )	( )	( )
Tasarım ve Üretim mühendisliği	( )	( )	( )
Diğer (Lütfen Belirtiniz.....)	( )	( )	( )

**19. Lütfen aşağıdaki yargılara katılma derecelerinizi belirtiniz.**

*1=Kesinlikle Katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3= Ne Katılıyorum Ne De Katılmıyorum 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle Katılıyorum*

<b>YARGILAR</b>	<b>KATILAMA DERECELERİ</b>				
Hedef Maliyetleme yönteminde fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir	5	4	3	2	1
Hedef maliyetleme yönteminde maliyetler belirlenirken geniş kapsamlı katılım söz konusu	5	4	3	2	1
Hedef Maliyetleme yöntemi maliyet yöntemidir, maliyet kontrolü değildir	5	4	3	2	1
Hedef maliyetleme yönteminin hedefi ürün yaşam seyri maliyetlerinin en aza indirilmesini sağlamaktır	5	4	3	2	1
Hedef Maliyetleme yöntemi ürün tasarımı ve geliştirme üzerinde yoğunlaşmaktadır	5	4	3	2	1
Hedef Maliyetleme yöntemi maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanmaktadır	5	4	3	2	1
Hedef Maliyetleme yöntemi ürün ve süreç geliştirmede sıralı teknik işlemler yerine, paralel akışı teşvik etmektedir	5	4	3	2	1
Hedef Maliyetleme yöntemi, işletmeleri sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olmayı zorlamaktadır.	5	4	3	2	1
Hedef Maliyetleme yöntemi daha çok montaj endüstrisinde kullanılır	5	4	3	2	1
Hedef maliyetleme yöntemi satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmetleri sunanlara kadar değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir	5	4	3	2	1
Hedef maliyetleme müşteri üzerinde yoğunlaşmaktadır	5	4	3	2	1
Türkiye mobilya sektöründe yeni bir ürünün üretimi yapılmadan önce satış fiyatını dolayısıyla maliyetini belirlemek olanaklıdır	5	4	3	2	1

## ÖZGEÇMİŞ

31 Temmuzda 1983 yılında Ermenistan'ın Kafan şehrinde doğdum. 25 Mayıs 2000 yılında Azerbaycan, Bakü şehri Rüstem ALİYEV ismine liseden mezun oldum. Aynı yıl Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesinin Türk Dünyası İşletme Fakültesini kazandım. 2004 yılı Haziran ayında lisan eğitimini başarıyla bitirdim. 2004 yılının Kasım ayından itibaren Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimini sürdürmekteyim.