

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**HİZMET İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME VE UYGULAMA
ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

SUBİHAN NUBİN

İstanbul, 2006

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**HİZMET İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME VE UYGULAMA
ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

SUBİHAN NUBİN

Danışman: PROF. DR. MEHMET ÖZKAN

İstanbul, 2006

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FINANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi SUBİHAN NUBİN'İN HİZMET İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME VE UYGULAMA ÖRNEĞİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2006 tarih ve 2006-07/11 sayılı kararı ile oluşturulan jüri tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 02.11.2006

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. MEHMET ÖZKAN
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. DOĞAN ARGUN
3) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. SABRİ BURAK ARZOVA



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
TABLO LİSTESİ.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
1.GİRİŞ.....	1
2. TEMEL KAVRAMLAR.....	3
2.1. Maliyet Kavramı.....	3
2.1.1. Maliyetin Tanımı.....	3
2.1.2. Maliyetin Anlam ve Önemi.....	5
2.1.2.1. Genel Ekonomi Açısından.....	5
2.1.2.2. İşletme Ekonomisi Açısından.....	6
2.1.3. Maliyetlerin Bölümlendirilmesi.....	8
2.1.3.1. Maliyet Çeşitleri Açısından.....	9
2.1.3.2. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi Açısından.....	10
2.1.3.3. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi ile Olan İlişkisi Açısından.....	11
2.1.3.4. Yönetim Kararları ile Olan İlişkisi Açısından.....	12
2.1.4. Maliyet-Gider-Fayda-Harcama İlişkisi.....	13
2.1.4.1. Maliyet ile Fayda İlişkisi.....	13
2.1.4.2. Maliyet ile Gider İlişkisi.....	14
2.1.4.3. Maliyet-Gider-Harcama ve Ödeme Arasındaki İlişkiler.....	16
2.1.5. Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	18
2.1.5.1. Klasik Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	18
2.1.5.1.1. Kullanılan Rakamlar Açısından.....	23
2.1.5.1.2. Kullanılan Üretim Tekniği Açısından.....	24
2.1.5.1.3. Tüm Maliyet Unsurlarını Kapsayıp Kapsamaması Açısından.....	25
2.1.5.2. Modern Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	27

2.1.5.2.1.Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyet Yöntemi.....	33
2.1.5.2.2. Tam Zamanında Üretim ve Maliyetleme.....	36
2.1.5.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi.....	38
2.1.5.2.4. Kaizen Felsefesi ve Maliyetleme.....	39
2.1.5.2.5. Hedef Maliyet Yöntemi.....	41
3.HEDEF MALİYET YÖNTEMİ.....	46
3.1. Hedef Maliyet Yöntemine Genel Bakış.....	46
3.1.1. Hedef Maliyet Yönteminin Gelişimi.....	48
3.1.2.Hedef Maliyet Yönteminin Tanımı, Amaçları ve Nitelikleri.....	49
3.1.2.1.Hedef Maliyet Yönteminin Tanımı.....	49
3.1.2.2. Hedef Maliyet Yönteminin Amaçları.....	51
3.1.2.3.Hedef Maliyet Yönteminin Nitelikleri.....	56
3.2. Hedef Maliyet Yönteminin Fayda ve Sakıncaları.....	57
3.2.1. Hedef Maliyet Yönteminin Faydaları.....	57
3.2.2. Hedef Maliyet Yönteminin Sakıncaları.....	58
3.3.Hedef Maliyet Yönteminin İlkeleri ve Aşamaları.....	59
3.3.1. Hedef Maliyet Yönteminin İlkeleri.....	59
3.3.1.1. Fiyata Göre Maliyetleme.....	60
3.3.1.2. Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma.....	61
3.3.1.3.Mamul Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma.....	62
3.3.1.4.Geniş Kapsamlı Katılım.....	63
3.3.1.5.Yaşam Dönemi Boyunca Maliyet Düşürme.....	63
3.3.1.6.Değer Ziciriyle İlgilenme.....	64
3.4.Hedef Maliyet Yönteminin Türleri.....	65
3.4.1.Pazara Yönelik Maliyetleme.....	65
3.4.2.Ürüne Yönelik Maliyetleme.....	66
3.4.3.Birime Yönelik Maliyetleme	68
3.5.Hedef Maliyet Yöntemi ve Geleneksel Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	69

3.5.1.Maliyet Artı Yöntemi ile Karşılaştırma.....	70
3.5.2.Standart Maliyet Yöntemi ile Karşılaştırma.....	71
3.6.Hedef Maliyetleme Sürecinin Uygulama Aşamaları.....	73
3.6.1. Hedef Maliyetin Saptanması.....	79
3.6.1.1.Çıkartma Metodu.....	80
3.6.1.2.Toplama Metodu.....	82
3.6.1.3.Kombinasyon Metodu.....	84
3.6.2. Hedef Maliyetin Ayrımlanması.....	84
3.6.2.1.Parça Esası Metodu.....	87
3.6.2.2. Fonksiyon Esası Metodu.....	88
3.6.3. Hedef Maliyetin Gerçekleştirilmesi.....	91

4. TURİZM İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI.....93

4.1. Uygulamanın Amacı.....	93
4.2. Uygulamanın Sınırlandırılması.....	93
4.3. Uygulamada Kullanılacak Yöntem.....	94
4.4. Uygulamanın Önemi.....	94
4.4.1. Genel Ekonomi Açısından.....	94
4.4.2. Mikro – İşletme Ekonomisi Açısından.....	95
4.4.2.1. İşletmenin Tanıtımı.....	95
4.4.2.1.1. İşletmenin Ekonomi İçinde Yeri.....	95
4.4.2.1.2. Örgütsel Yapı.....	96
4.5. Uygulamanın Sunulması.....	96
4.5.1. Hizmet Ürünün Özelliklerin Tanımlanması ve Analizi.....	96
4.5.2. Hizmet Ürünün Parçalarının Belirlenmesi.....	99
4.5.3. Geleneksel Maliyet Yöntemine ve Hedef Maliyet Yöntemine Göre Hizmet Ürünün Maliyetlerinin Oluşumu ve Analizi.....	100
4.5.3.1. Geleneksel Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Oluşumu ve Analizi.....	100
4.5.3.2. Hedef Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Oluşumu ve Analizi.....	102

4.5.3.2.1. Hedef Maliyeti Tespit Etme.....	104
4.5.3.2.2. Hedef Maliyete Ulaşma.....	105
4.5.3.3. Geleneksel Maliyetleme İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması.....	113
5.SONUÇ	115
KAYNAKÇA.....	117

ÖZET

Bu çalışmanın temel amacı, hedef maliyet yöntemin hizmet sektörde uygulanabileceği ve uygulanan işletmede ne derece fayda sağlayabileceğini araştırmaktır. Günümüzün yoğun rekabet ortamında mevcut ürünlerin yaşam sürelerinin giderek kısılması yeni ürünlerin geliştirilmesi konusunu giderek daha da önemli hale getirmiştir. İşletmeler, rekabetçi üstünlük sağlayabilmek için müşteri istek ve ihtiyaçlarına yönelik yeni ürünler tasarlayarak düşük maliyetle, yüksek kalitede ve hızlı bir biçimde pazara sunmak zorundadırlar. Bunun için de ürünün daha planlama ve tasarım aşamasından itibaren, maliyetleri düşürmeye yönelik yönetim tekniklerine ihtiyaç duyulmuştur.

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

Bu çalışmada, pazara dayalı yaklaşımların ön plana çıktığı bugünün küresel rekabet ortamında hedef maliyetlemeye duyulan gereksinim anlatılmış, hedef maliyetleme sürecinin aşamaları detaylı olarak anlatılmış ve örneklerle desteklenmiştir. Yapılan uygulama sonucunda, işletmede takım çalışmasının yerleşmemiş olması vb. nedenlerle Hedef Maliyet Yöntemin tam anlamıyla uygulanma imkanı bulunamamış sadece hedeflenen maliyet olarak belirlenmiştir.

ABSTRACT

The main purpose of this paper was to examine how the target costing method can be applied and what is the advantage for the companies who applying this method. Today, in a highly competitive environment, the concept of a new product development has become a more important state because the reduction of life cycles of existing products. In order to achieve competitive advantages, today's enterprises should design and supply products with a lower cost and meet customers requirements. As a way to decrease costs, enterprises need new cost management techniques applied from the beginning of design processes.

Among the costing systems that bring up the effect of the reduction of production cycle over the costs, the one which draws the most attention is Target Costing. Target Costing is a technique who permit the management of the costs before they occur to achieve the target profit by maintaining the quality and intends.

In this paper, the need of target costing in a competitive world where the approaches based on market has come to the front has been explained and the process of target costing was also detailed. Result indicated that the completely applying of target costing wasn't possible, due to the fact that the team working hasn't adjusted yet in this company.

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1. : Maliyet Yöntemlerinin Sınıflandırılması.....	21
Tablo 2. : Geleneksel Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme Süreçleri Arasındaki Farklar.....	72
Tablo 3. : Hedef maliyet endeksinin sonuçlarının özeti.....	91
Tablo 4. : Müşteri Beklentileri ve Hizmet Ürünün Fonksiyonları.....	98
Tablo 5. : Ürün Parça Listesi.....	99
Tablo 6. : Hizmet Ana Parçalarının Toplam Maliyet İçerisindeki Payları	106
Tablo 7. : Fonksiyonların Göreceli Ağırlıklarının Hesaplanması.....	107
Tablo 8. : Ana parçaların Fonksiyonlara göre Yüzdelik Dağılımları.....	108
Tablo 9. : Ana Parçaların Fonksiyonlara Göre Önemi.....	109
Tablo 10. : Parçaların Ağırlıklı Önemi ve Maliyet Paylarının Karşılaştırılması	110

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1. : Mamül Yaşam Döneminin Aşamaları Grafiği.....	35
Şekil 2. : Hedef Maliyet İçsel ve Dışsal Çevresi.....	50
Şekil 3. : Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü.....	52
Şekil 4. : Hedef maliyetlemeyi gerektiren faktörler.....	55
Şekil 5. : Hedef maliyetleme sisteminin uygulama aşamaları.....	67
Şekil 6. : Hedef Maliyetleminin uygulama aşamaları.....	75
Şekil 7. : Hedef maliyetleme süreci.....	77
Şekil 8. : Hedef maliyetlerin bulunmasında geleneksel yöntem.....	78
Şekil 9. : Müşteri talep ve beklentilerinin yapısal çözümlemesi.....	85
Şekil 10. : Hedef Maliyet Kontrol Diyagramı.....	111

1. GİRİŞ

Sermayenin uluslararası bir nitelik kazandığı, dünyanın ‘global bir köy’ olma yolunda hızla ilerlediği bir dönemi yaşıyoruz. Bu “global köyün” de insan oğlunun kurduğu her yapıda olduğu gibi çeşitli kuralları bulunmaktadır. Bu kuralların en önemlileri ekonomik hayatı belirleyen bu sayede de insanların gündelik yaşamlarında çok önemli bir yer kaplayan serbest piyasa koşulları tarafından belirlenen kurallardır.

Bu kurallardan en önemlilerinden biri ve hatta en önemlisi sanayi sektörü düşünüldüğünde, her yönden (fiyat, kalite v.s) müşterilerin beklentilerini karşılayan ürün üretmektir. Özellikle 20. Yüzyılın ikinci yarısında dünyada yeni bir eğilim baş göstermeye başladı. Değişen dünya koşulları eski bir yaklaşım olan “ne üretirsem, istediğim koşullarda satarım” anlayışının işletmeler tarafından terk edilmesine ve yeni yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Günümüzün maliyet muhasebesine her gün birçok yeni yaklaşım doğmaktadır. İşletmelerin faaliyet dönemleri boyunca katlandıkları maliyetlerin en doğru şekilde hesaplanması, her birimin bu maliyete katkısının ne ölçüde olduğunun ölçülmesi gibi konular dışında, muhasebesi tutulan, en iyi şekilde gözlenmeye çalışılan maliyetin minimuma indirilmesi konusunda yeni yaklaşımlar doğmaktadır.

Maliyet yönetimine önemli katkılar sağlayan faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında üretim, lojistik maliyetleme gibi yaklaşımların yanında hedef maliyetleme bir yönden farklılık göstermektedir.

Birçok maliyet yönetimi yaklaşımı daha spesifik maliyet indirimleri üzerine yoğunlaşılması sonucu ortaya çıkmıştır. Hedef maliyetleme ise mevcut bir felsefe ve hatta yaşam tarzı olarak algılanabilinen fiyattan doğmuş, hayatın birçok yönünde uygulanabilen, sonuçtan çok sürece önem veren bir olgunun parçasıdır.

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

Bu çalışmanın amacı, maliyet kontrolü ve kar planlaması yöntemi olan hedef maliyetin sistem çerçevesinde incelenmesidir.

Bu amaçla çalışmanın ikinci bölümünde maliyet kavramları üzerinde durulmuş ve bu kavramlar arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Geleneksel üretim ortamında kullanılan üretim sistemleri ve maliyetleme yöntemleri ile yeni üretim ortamında kullanılan teknolojiler ve maliyetleme yöntemleri, ve yeni üretim ortamındaki gelişimlerin maliyet hesaplamaları üzerindeki etkileri üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bugünün küresel rekabet ortamında hedef maliyet yöntemine neden gereksinim olduğu açıklanmış, hedef maliyet yöntemi etkileyen faktörler belirtilmiş, yöntemin temel ilkeleri ve özellikleri üzerinde durulmuştur. Hedef maliyet yöntemi, modern maliyet yöntemi kapsamında ele alınmış, hedef maliyet yönteminin yararları ve sakıncaları anlatılmış, hedef maliyet yöntemi ile geleneksel maliyet yöntemi karşılaştırılması yapılmıştır. Son olarak hedef maliyet sürecinin aşamaları ve işleyişi detaylı olarak üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, hedef maliyet yöntemi üzerine bir örnek çalışmaya yer verilmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümünde, yararlanılan kaynaklara yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

2. TEMEL KAVRAMLAR

2.1. MALİYET KAVRAMI

2.1.1. Maliyetin Tanımı

İşletmeler varlıklarını sürdürebilmeleri ve bazı şartlara uyum sağlayabilmeleri için, maliyetler hakkında bilgi sahibi olmaları ve maliyetlerini kontrollü bir şekilde takip etmeleriyle olanaklıdır. Bu nedenle maliyet, işletme faaliyetlerinde önemli bir rol almaktadır.

Maliyeti çeşitli şekillerde tanımlamak mümkündür. Maliyet, mal ve hizmet üretimi için kullanılan girdilerin parasal değeri olarak tanımlanabildiği gibi¹, bir mal ya da hizmetin üretimi veya bir amaca ulaşmak için yüklenilen giderlerin toplamı olarak da tanımlanabilir.² En genel tanımıyla maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakarlıkların tümü olarak ifade edilir.³

Her işletme ekonomik iş bölümünün bir sonucu olarak, belli bir alanda faaliyetlerde bulunur ve yarattığı değerlerle toplumsal ihtiyaçların bir kısmını karşılar. Yaratılan bu değerler, işletmelerin faaliyet alanlarına göre birçok farklılıklar gösterebilir. Örneğin, bir banka işletmesi müşterilerine para ve kredi ile ilgili bir hizmet sunarken bir ulaştırma işletmesinin yarattığı değer, insanın ve malların bir yerden başka bir yere taşınmasıdır. Ticaret işletmeleri belli mallar, belli zamanlarda, belli yerlerde o mallara ihtiyaç duyanların yararlanabilecekleri şekilde bulundururlar. Tarım ve maden işletmeleri direkt olarak tabiattan ürünler elde ederler. Sanayi işletmeleri ise, kullandıkları hammaddelerin muhtevasını ve görünümünü değiştirerek bunlardan farklı ürünler elde ederler.

Oluşturulan değerler farklılık göstermesine rağmen bunların hepsinde ortak bir özellik vardır. İşletmeler her zaman çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek, bunlardan

¹ D.N. Hyman, **Public Finance**, 3 baskı, Orlando: The Dryden Pres , 1990, s.31.

² K.Tosun, **Yönetim ve İşletme Politikası**, İstanbul: İşletme Fakültesi Yayınları, No.232, 1990, s.75.

³ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, 14.Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2006, s.15.

toplumsal gereksinimleri karşılamaya yarayacak biçim, nitelik ve miktarda ürünler meydana getirirler. Bu ürünler mamul veya hizmet olabilir. İşte, her işletmenin kendi faaliyet konusu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine o ürünün maliyeti denir.⁴

İşletmeler tedarikten dağıtıma kadar temel fonksiyonların yerine getirilmesinde sürekli maliyet sorunu ile karşı karşıya kalır. Bu sorunlar ticaret işletmelerinde daha kolay çözülebilirken, sanayi işletmelerinde çözüm daha zordur. Ticaret işletmeleri, maliyet sorunlarını belli malların alınıp satılması ve bu işlemler için yapılan giderlerin dağıtılması ile çözerler.

Üretimde bulunan sanayi işletmeleri üretim araçlarından ve enerji kaynaklarından yararlanarak, satın aldıkları maddeyi fiziksel veya kimyasal değişikliğe uğratırlar. Bu işletmelerde maliyet sorunlarının çözümü çok daha zor ve kompleks bir yapıdadır. Ticaret işletmelerinde bir malın maliyeti, fatura değeri, satın alma, nakliye, depolama maliyetleri, alışla ilgili tüm maliyetlerden oluşmaktadır.

Mal alım satımı ve hizmet arzı ile uğraşan işletmeler, faaliyetleri neticesinde işletmenin elde edeceği gelirlerle işletmenin katlanacağı giderleri hesaplayarak durumun olumlu olması ve olumlu durumun artması için gayret ederler. Bunun için alış fiyatını aşan bir satış fiyatı saptanarak işletmenin katlanmak zorunda olduğu sabit maliyetleri karşılayacak satışın yakalanması için çaba gösterilir. Kısaca işletmede değişken maliyetlerin üstünde bir satış fiyatı ve sabit maliyetleri karşılayacak bir satış hacmi yakalanmalıdır.⁵

Sanayi işletmelerde hammadde ve malzemeni, yarı mamul malzemelerde işçilik ve üretim araçların bir araya getirilerek üretilen mamullerin işletmeye olan maliyetin hesaplanması önemlidir. Mal ve hizmet üretebilmek için katlanılan fedakarlıklar değer olarak ölçülebildiği gibi miktar olarak da ölçülebilir.

⁴ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, 4.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2001, s.3.

⁵ Rüstem Hacıüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, 3 Baskı İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2000, s.10.

Söz konusu işletmelerde maliyet değerlerinin satış tutarlarından çıkarılması ile mutlak doğru sonuçlara ulaşması pek mümkün değildir. Çünkü sanayi işletmelerinde genellikle amaç olarak ortaya çıkarılan üretilen mamulün maliyetinin saptanması daha karmaşık bir hesaplama gerektirmektedir. Bu hesaplama mal ve hizmet üretiminde tüketilen diğer mal ve hizmetlerden de pay verilmesinden başka, üretim sırasındaki bozulma ve kayıpların sonuçlara olan etkisi de saptanmalıdır. Bu nedenle sanayi işletmelerinde öncelikle maliyeti tam ve doğru olarak hesaplama zorunluluğu vardır. Maliyetini tam ve doğru olarak hesaplayamayan bir sanayi işletmesi zararlı çıkacaktır.⁶

2.1.2. Maliyetin Anlam ve Önemi

2.1.2.1. Genel Ekonomi Açısından

Bir evrensel olgu olarak karşımıza çıkan ve işletme diye adlandırılan ekonomik birimler, çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek toplumun gereksinimlerini karşılayan mal veya hizmet olarak adlandırılan değerleri yaratır. Üretim faktörlerinin şekil değiştirmesiyle ortaya çıkan bu mal ve hizmetler, her işletmenin faaliyet konusuna göre çok çeşitlilik gösterir. Yaratılan değerler ve amaçlar ne kadar farklı olursa olsun, hepsinde ortak nokta üretim faktörlerinin bir araya getirilmesidir. Her işletmenin, kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri üretimi sırasında yok ettiği üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değerine “maliyet” denir.⁷

Ekonomik açıdan düşünüldüğünde maliyet kavramı,

- Maliyet; emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişimcilik faktörleri ile bunların farklı türlerini kapsar.⁸
- Maliyet; her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülen değeridir.⁹

⁶ Hacırüstemoğlu, s.10.

⁷ Fahir Bilginoğlu, “İşletmelerde Maliyet-Karın Planlanması ve Kontrolü”, İstanbul :İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 265, 1996, s.22.

⁸ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, 15.Baskı, İstanbul: Güzem Can Yayınları, 2003, s.24.

⁹ Nermin Özgülbaş, Maliyet Kavram ve Yöntemleri, http://www.hm.saglik.gov.tr/pdf/nbd/sunumlar/uhymemudurleregiti/maliyetetkililik/maliyet_kavram_ve_yontemler.pdf (10 Ekim 2005), s.3.

▪ Ekonomik maliyet, satış değeri olan bir mal veya hizmete sahip olabilmek amacıyla katlanılan ölçülebilir esirgemezliklerin toplamıdır. Bu tanıma göre maliyet kavramının iki özelliği vardır. Birincisi, bir mal veya hizmet satın almak için nakit ödemesi, mal değişimi veya satın alma yerine üretim söz konusu ise üretim girdilerinin parasal olarak ölçülen değeridir. İkincisi ise, bir mal veya hizmeti elde edebilmek için elden çıkarılan veya tüketilen ekonomik varlıklarla elde edilebilecek diğer mal ve hizmetlerin piyasa değeridir (Alternatif maliyet).¹⁰

biçiminde anlam kazanır.

Ekonomi açısından maliyet, alınacak kararlarda etkin rol oynayan bir unsur olarak görülmektedir. Gerek bir yatırımcı, gerekse de işletme yöneticileri, ekonomik kazanç sağlamak amacıyla karar verirken, bir yandan alınacak bu kararın sağlayacağı getiriyi, diğer yandan da, bu kararın sonucunda yüklenecekleri külfeti göz önüne almaktadırlar. Diğer bir ifade ile gelir ile maliyet karşılaştırması yapılmaktadır. Yapılan bu karşılaştırma sonucunda, yapılan yatırımın getirisi, maliyetinden yüksekse, rasyonel bir yatırımcı, bu kararı uygulayacaktır.

2.1.2.2. İşletme Ekonomisi Açısından

İşletme ekonomisi açısından maliyet kavramı değişik düzeylerde ele alınmıştır.

Muhasebede maliyeti saptanan unsura “**Maliyet Objesi (Cost Object)**” ismi verilir. Bu unsur, bir faaliyet olabileceği gibi bir sonuç da olabilmektedir. Örneğin, bir mal, satın alma yoluyla elde edilmişse, bu mal sonuç niteliğindeki bir maliyet nesnesidir. Buna karşılık “Bir üretim tesisinin aylık üretim maliyeti 1.000 YTL’dir.” dendiğinde üretim faaliyeti, maliyet objesini oluşturmaktadır. Bir işletmede maliyet verilerine duyulan gereksinimlere göre maliyet objeleri de çeşitlilik göstermektedir.

¹⁰ Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, 6.Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000, s.17.

Maliyet objelerinin belirlenmesinde de fayda-maliyet ilişkisini göz önüne almak gerekir.¹¹ Bu unsurların yanında aşağıdaki unsurlar da maliyet objelerinin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.¹²

- Maliyet yapısı (maliyet çeşitlerinin doğal unsurları),
- Mamullerle olan ilişkisi,
- Hesaplanma zamanları yani ait oldukları dönem,
- Faaliyet düzeyine karşı duyarlılıkları,
- Analiz ve kontrol olanakları,
- Karar ve planlama fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki kullanımları.

Muhasebe açısından maliyet, ilgili sonuca ulaşmak için işletme tarafından yapılması gereken giderler toplamıdır.¹³ MSUGT’ndeki giderler; 7/A seçeneğine göre, üretim giderleri ve faaliyet giderleri olarak iki gruba ayrılmıştır.

MSUGT’nde maliyetler, 7/A ve 7/B seçeneği olarak iki gruba ayrılarak izlenmektedirler. 7 nolu hesap sınıfı tekdüzen de maliyet hesapları için düzenlenmiştir. Bu grupta, mal ve hizmetin planlanan şekle getirilmesi için yapılan giderler izlenmektedir. 7/A ve 7/B grubundan hangisini mükelleflerin seçeceği ise, işletmelerin aktif toplamı ve net satış tutarının belirtilen tutarların üstünde veya altında olmasına göre belirlenir.

▪ **Fonksiyon Esasına Göre Maliyetler:** 7/A seçeneğindeki maliyetler, işletmenin organizasyon yapısı dikkate alınarak tasnif edilmiş olup, tekdüzende 71–78 nolu hesap gruplarında izlenmektedirler.

¹¹ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 9.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, 2003, ss.44-45.

¹² Mehmet Özkan, **Maliyet Sistemleri**, İstanbul: M.Ü. Yayınları, Yayın No:399, 1994, ss.6-7.

¹³ Büyükmirza, s.49.

▪ **Çeşit Esasına Göre Maliyetler:** 7/B seçeneğindeki maliyet hesapları, çeşit esasına göre tasnif edilmiş olup, tekdüzende 791–799 arasındaki hesaplarda izlenmektedirler.

2.1.3. Maliyetlerin Bölümlendirilmesi

Değişik işletme kararlarının alınabilmesi için ayrı ayrı önem taşıyan maliyet kavramları kullanılır. Maliyet hesaplamaları ve ilgili yöntemler ile maliyet yöntemlerinin anlaşılabilmesinde, maliyetlerin çeşitli yönlerden ayrışması ve konuyla ilgili kavramsal yapı temel oluşturur.¹⁴

Maliyet muhasebesi organizasyonunda,

- Maliyet en kısa zamanda ve sağlıklı olarak saptanması,
- Etkin bir maliyet kontrolünün gerçekleştirilmesi ve karşılaştırmalar yapılabilmesi,
- Planlama ve karar verme açısından yönetimin gereksinme duyduğu bilgi ve verilerin sağlanabilmesi,

amaçlandığı için maliyetlerin aşağıda sıralanan çeşitli esaslar temel alınarak ayrışması önem taşımakta olup bu esaslar şunlardır:

- Maliyetlerin yapısı,
- Mamullerin ilgi derecesi,
- Dönemsellik,
- Faaliyet düzeyine olan ilgi,
- Maliyetlerin oluşum yerleri,
- Kontrol ve analiz olanakları,

¹⁴ Altuğ, s.22.

- Planlama ve yönetim kararlarında kullanılma biçimleri.

2.1.3.1. Maliyet Çeşitleri Açısından

Bu grupta maliyetler, çeşitleri belirleyen doğal adlarına göre bölümlenmekte olup bunlar şunlardır:¹⁵

- **İlk madde ve malzeme maliyetleri** – Mal ve hizmet üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığı sağlamak amacı ile tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yapılan işleri kapsar.
- **İşçi ücret ve maliyetleri** – İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla İş Kanununa göre işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü ücretleri kapsar.
- **Memur ücret ve maliyetleri** – İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan maaşlı tüm personel için tahakkuk ettirilen her türlü tutarlar kapsar.
- **Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler** - İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler(elektrik, doğal gaz, su vb.) için yapılan harcamalar kapsar.
- **Çeşitli maliyetler** – Yukarıda belirtilen maliyetler dışında, işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek için yapılması gerekli olan maliyetleri kapsar.
- **Vergi, resim ve harçlar** – Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen maliyet niteliğinde vergi, resim ve harçlar kapsar.
- **Amortisman ve tükenme payları** – Maddi ve maddi olmayan varlıklar için ayrılan gider paylarını kapsar.

¹⁵ Mustafa İpçi, , **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No:12, 1994, s.15.

- **Finansman maliyetleri** – Yabancı kaynak kullanımından doğan faiz, komisyon vb. gibi maliyetlerden oluşur.

2.1.3.2. Maliyetlerin Ürünlere Yüklenmesi Açısından

Belirli mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenip yüklenmemesine göre maliyetler, direkt ve endirekt olarak bölümlenir.

Direkt Maliyetler: Belirli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya herhangi bir dağıtım anahtarı kullanmadan yüklenebilen maliyetlerdir. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri buna örnek olarak gösterilebilir. Direkt maliyetlerin en önemli özelliği, bunların belirli bir üretim birimi için ne kadar harcandığının doğrudan doğruya hesaplanabilmesidir.¹⁶

Endirekt Maliyetler: Belirli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenmeyip, bir takım dağıtım ölçüleri yardımı ile yüklenebilen maliyetlerdir. Endirekt maliyetlerinin bir bölümü; oluştukları maliyet yeri açısından, bir bölümü ise nitelik ve hesaplamalarındaki güçlükler nedeni ile endirekt sayılmaktadır. Örneğin; hizmet maliyet yerinde ortaya çıkan her türlü maliyetler, oluştukları maliyet yeri açısından endirekt kabul edilmektedir. Diğer yandan esas üretim maliyet yeri ile doğrudan ilişkisi olmasına rağmen; nitelik veya hesaplamalarındaki güçlükler nedeniyle (ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, işletme malzemesi vb.) endirekt sayılabilen maliyetler vardır.¹⁷

Ürünlere yüklenmesi açısından endirekt olarak kabul edilen bazı maliyetleri, maliyet yeri ile doğrudan doğruya ilişkilendirebilme özelliğine göre, maliyet yeri açısından direkt sayılabilmektedir. Maliyet yeri maliyetlerine doğrudan doğruya herhangi bir dağıtım ölçüsüne gerek kalmadan yüklenebilen söz konusu maliyetler, maliyet yeri açısından direkt olmalarına rağmen, mamul maliyetine yüklenmede bir dağıtım ölçüsüne ihtiyaç gösterdiğinden endirekt maliyet olmaktadır. Örneğin, esas üretim maliyet yerinde bulunan bir makinenin amortisman maliyeti, o maliyet yeri için direkt olurken, mamullere yükleme açısından endirekt olmaktadır. Maliyetlerin direkt-endirekt

¹⁶ İpçi, s.17.

¹⁷ İpçi, s.18.

olarak bölümlenmesindeki temel düşünce, maliyetin üretilen mamulün maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilme özelliğidir. Dolayısıyla bir maliyet kalemi maliyet yeri açısından direkt olsa dahi, bir üretim birimi için ne kadar harcandığını doğrudan doğruya hesaplanamıyorsa o endirekt sayılmaktadır.¹⁸

Maliyet çeşitlerinden; ilk madde ve malzeme maliyetleri, üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işler, işçi ücret ve maliyetleri, esas işçilikler (normal ücretler), fazla mesailer ve üretim primi gibi maliyetler direkt maliyet; bunun dışında tüm maliyet çeşitleri endirekt maliyet olmaktadır.

2.1.3.3. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi İle Olan İlişki Açısından

Maliyetler, faaliyet hacmi ile ilişkileri açısından temelde, sabit maliyetler, değişken maliyetler ve karma maliyetler olmak üzere üç grupta toplanır.¹⁹

Sabit maliyetler: Yapılan üretim miktarına bağlı bulunmaksızın zamana bağlı değişen maliyetlerdir. Bu maliyetler, kısa dönemde faaliyet hacmindeki dalgalanmalardan etkilenmezler. Bu nedenle kısa dönemde sabittirler. Uzun dönemde söz konusu maliyetler değişkenlik gösterebilir. Kira maliyetleri, amortisman maliyetleri, yönetici maliyetleri, reklam maliyetleri ve araştırma maliyetleri sabit maliyetlere örnek gösterilebilir.²⁰

Değişken maliyetler: Faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan maliyetlerdir. Başka bir deyişle iş hacmi ile aynı yönde ve aynı oranda değişme gösteren maliyetlerdir. Faaliyet hacmi sıfır düştüğünde bu maliyetler kendiliğinden ortadan kalkar. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetlerin bir bölümü veya tamamı, genel üretimin bir kısmı değişken maliyet özelliğini taşır. Değişken maliyet birim başına sabit, toplam olarak değişen maliyetlerdir.²¹

Karma maliyetler: Yarı değişken maliyet, yarı sabit maliyet olmak üzere ikiye ayrılır. Yarı değişken maliyetler faaliyet hacmi durduğunda tamamen ortadan

¹⁸ İpçi, s.18..

¹⁹ Altuğ, s.26.

²⁰ Altuğ,s.26.

²¹ Altuğ, s.26.

kalkmayan ancak faaliyet hacmine bağılı olarak artan ve azalan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin bir bölümü sabit bir bölümü değışkendir. Yarı sabit maliyetler ise belirli bir faaliyet aralığında sabit olan, fakat bu hacim aralığı aşıldığında sıçrama gösteren maliyetlerdir. Telefon harcamaları ve genel üretim maliyetleri bu sınıfa dahil edilebilir.²²

2.1.3.4. Yönetim Kararları ile İlişkisi Açısından

Maliyet bilgilerinden karar süreci ve etkinlik ölçümlemede yararlanılması, bu yönlerden çeşitli maliyet bilgi türü kavramlarını ortaya çıkartmış olup bunlar şunlardır.²³

Geçerli Maliyet – Batık Maliyet: Karar verme sürecinde anahtar, farklı seçeneklerin maliyetlerinin karşılaştırılmasıdır. Alternatifler arasında farklı olan ve gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetler (karar vermede) geçerli maliyetler olarak adlandırılır.

Buna karşın; geçmişte katlanılmış olan, kısmen veya tamamen geri alınması olanağı kalmamış bulunan maliyetler ise batık maliyetlerdir.

Tarihi Maliyetler – Gelecekteki Maliyetler: Geçmişte girişilen faaliyetler sonunda katlanılmış ve kayıtlara geçmiş maliyetlere tarihi maliyetler denir.

Tasarlanan faaliyetlerin beklenen maliyetleri ise gelecekteki maliyetler olarak tanımlanır.

Orijinal Maliyet - Yenileme Maliyeti: Orijinal maliyet, bir mal ya da hizmetin satın alınması veya üretilmesi için fiilen katlanılmış maliyetlerdir.

Yenileme maliyeti ise, söz konusu malın bugün satın alınması halinde katlanılacak olan maliyete denir.

Marjinal Maliyet – Ek Maliyet: Üretim miktarındaki bir birimlik artışın ortaya çıkaracağı maliyete marjinal maliyet denir.

²² Altuğ, s.26.

²³ Altuğ, s.30.

Ek maliyet ise, karar verilen seçeneğin ortaya çıkardığı ek katlanımlardır. Diğer bir ifadeyle ek maliyet, karar seçenekleri arasındaki geçerli maliyetlerdir.

Ertelenemez Maliyet – Ertelenebilir Maliyet: Üretim veya diğer bir işletme faaliyetinin sürdürülmesi için derhal katlanması gereken maliyetlere ertelenemez maliyet adı verilir. Direkt madde kullanımı buna örnek verilebilir.

Diğer yandan bina ve makinelerinin bakımı bir ay sonra yapılabilirse, bu ay içinde üretim faaliyeti durmayacaktır. Şu halde bu tür maliyetler ertelenebilir maliyettir.

Kontrol Edilebilir Maliyet – Kontrol Edilemez Maliyet: Bir bölüm yöneticisinin kararlarından etkilenen ve bu nedenle şu veya bu düzeyde olması yöneticiye bağlı olan maliyetler kontrol edilebilir maliyetlerdir.

Buna karşın yöneticilerin iradesi dışında gerçekleşen ve genellikle dış çevre değişimlerine bağlı maliyetler kontrol edilemez maliyetlerdir.

Fırsat Maliyet: Karar verilen bir seçenek dışında kalan diğer seçeneklerden en yüksek alternatif getiriyi sağlayacak seçeneğin vazgeçilen getirisi, karar verilen seçeneğin fırsat maliyetini oluşturur. Kararda başarı ölçütü, en azından fırsat maliyetinin üzerinde getiri sağlayabilmektir.²⁴

2.1.4. Maliyet - Gider - Fayda - Harcama İlişkisi

2.1.4.1. Maliyet ile Fayda İlişkisi

Maliyet, fayda yaratılması amacıyla üretim faktörlerinin tüketilmesidir. Fayda ise, herhangi bir mala çeşitli etkenler kullanılarak insan gereksinmesini karşılayacak özellikler kazandırılmasıdır. Fayda; şekil faydası, zaman faydası, mekan (yer) faydası şeklinde farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir.²⁵

Şekil faydası; herhangi bir malın fiziksel veya kimyasal tekniklerle biçimsel, öz ve kapsam yönünden değişikliğe uğratarak insan gereksinimlerine sunulmasıdır. Endüstri işletmelerinin tümünde şekil faydası yaratılmaktadır.

²⁴ Altuğ, s.31.

²⁵ Altuğ, s.16.

Zaman faydası; herhangi bir malın daha fazla ihtiyaç duyulduğu zamanda insan gereksinimlerine sunulmasıdır. Örneğin; depoculuk, şarapçılık, konservecilik faaliyetleri ile zaman faydası yaratılmaktadır.

Meydan(yer) faydası; herhangi bir malın daha çok ihtiyaç duyulduğu bir yere götürülecek orada insan gereksinimlerine sunulmasıdır. Örneğin; ulaştırma ve nakliye faaliyetleri mekan faydasını yaratmaktadır.

Yaratılan her fayda beraberinde maliyeti de getirecektir. Başka bir ifadeyle; insan gereksinimlerinin giderilmesi bir mala şekil, zaman ve mekan olarak bazı özelliklerin katılması ile gerçekleşmektedir. Faydanın yaratılması ise üretim faaliyetleri ile gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar diğer faaliyetler ile de fayda yaratılmakta ise de, temelde faydayı ortaya çıkaran üretim faaliyetleridir.

O halde, üretim, fayda yaratmaktadır. Fayda yaratmak ya da üretim yapabilmek için de maddi ve maddi olmayan kaynaklar tüketilmektedir. Kaynakların nerelere tüketildiklerinin belirlenmesi amacıyla ise, maliyet hesaplamaları yapılmaktadır.²⁶

2.1.4.2. Maliyet ile Gider İlişkisi

Günlük hayatta sıklıkla birbirlerinin yerine kullanılan maliyet ve gider kavramları işletme yazınında birer muhasebe kavramı olarak ele alındıklarında, farklı anlamlar kazanmaktadır.²⁷

Kavramsal olarak maliyet ve gider ayrımı her şeyden önce muhasebede dönemsellik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere dönemsellik ilkesi, işletmenin süreklilik ilkesi uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

İşte her faaliyet dönemi itibariyle, işletmelerin amaçları doğrultusunda katlandıkları fedakarlıklar, geçirmiş oldukları aşamalar itibariyle maliyet ya da gider kavramlarını ortaya çıkarmaktadır. Kavramları temsil eden bu iki aşama, ilgili faaliyet

²⁶ Altuğ, s.17.

²⁷ Altuğ, s.17.

dönemi itibariyle bekleme süresi dolmuş veya dolmamış ya da diğer bir ifadeyle, ilgili amaç doğrultusunda tamamen tüketilmiş veya tüketilmemiş olmaktadır. İlgili faaliyet döneminde tüketilmiş fedakarlıklar, dönem sonuçlarına (kar ya da zarar) etkisi bulunan, tüketilmemiş fedakarlıklar ise etkileri gelecek dönemlere taşınan fedakarlıklardır.

Hangi kavramın, bu iki aşamadan ilkinin temsil ettiği konusunda ise iki farklı yaklaşım söz konusudur.²⁸

İlk yaklaşıma (Anglosakson) göre, gider kavramı maliyet kavramından sonra ortaya çıkmaktadır. Bu yaklaşıma göre, satın alınan her mal ya da hizmetin işletmeye giriş değeri maliyet olarak kabul edilmekte, bu mal ve hizmetlerin doğrudan satılması ya da bunların kullanımıyla üretilen mamullerin satılmasıyla da gider kavramı ortaya çıkmaktadır.

Alım aşamasında başlayarak, son aşamada gelirlere karşılaştırılabilir hale gelene kadar, yani tamamen tüketilene kadar, maliyet kavramı farklı aşamalardan geçmektedir. Bu aşamalar sırasıyla şöyledir: Alış maliyeti – Varlık Maliyeti (Stoklar-Duran Varlıklar vb.) – Üretim Maliyeti (Üretim Yerleri İtibariyle) – Çıktı Maliyetleri (Yarı Mamul-Ara Mamul- Mamul-Satılan Mamul).

İkinci yaklaşıma (alman) göre ise, maliyet kavramı gider kavramından sonra ortaya çıkmaktadır. Buna göre, her türlü işletme girdisi için yapılan fedakarlıklar gider kavramını ortaya çıkartmakta, mamul veya hizmet üretimine yansıtılan giderlerin toplamı ise maliyet kavramını oluşturmaktadır.

Bu noktada vurgulanması gereken; bir işletmenin gerçek karlılık durumunun ancak, süreklilik ilkesi gereği sonsuz kabul edilen ömrünün sonunda saptanabileceği ve bu aşamada da tüm maliyetlerin gidere (ya da giderlerin maliyete) dönüşmüş olacağıdır. Buna göre, bir işletmenin tüm yaşam süresi dikkate alındığında, amaçları doğrultusunda katlanılan fedakarlıkların tümü aynı anlam sahip olmakta, maliyet-gider ayrımı ortadan kalkmaktadır.

²⁸ Altuğ, s.17.

Bu vurgulamaya karşın; işletmelerin yaşam süreçlerinde, kavramsal olarak maliyet-gider ayrımı, muhasebenin temel ilkelerinden biri gereği de olsa bir kabullenme olduğu açıktır. Buna göre de kavram birliğinin sağlanması önem taşımaktadır.²⁹

2.1.4.3. Maliyet-Gider-Harcama ve Ödeme Arasındaki İlişkiler

Maliyet ve gider kavramlarıyla ilgili karşılaştırma sonrasında, harcama ve ödeme kavramlarının da ele alınması ve bu dört kavramın karşılaştırmalı olarak incelenmesi gerekli görülmüştür.³⁰

Her şeyden önce ödeme kavramı, diğer üç kavramdan daha kolay ayırt edilebilecek bir anlam taşır. Sözlük anlamıyla ödeme, satın ya da ödünç alınan bir şeyin karşılığını vermek ya da bir şey vererek bir zararı karşılamaktır. İşletmeler açısından bakıldığında ise ödeme, para ya da para yerine geçen araçların veya diğer varlıkların, satın alınan mal, hizmet ya da varlıkların karşılığı olarak veya borç ya da zararların karşılığı olarak işletmeden çıkışıdır.

Bu kapsamda, ödeme kavramı ile maliyet-gider kavramları arasında ortak bir anlam bulunmamaktadır. Zaman içinde ödeme ile maliyet ve gider kavramları arasında farklı ilişkiler ortaya çıkar. Buna göre;

— Maliyet karşılığı bir ödeme aynı anda gerçekleşebilir. Örneğin;

- Nakit ödeme karşılığı ticari mal satın alınması. (Nakit ödeme ve alım maliyeti aynı anda)
- Bozulan makine tamiri karşılığında alıcı çeklerinin ciro edilerek verilmesi.(Çek ile ödeme ve genel üretim maliyeti aynı anda)

— Ödemeler, ilgili maliyetlerden önce gerçekleşebilir. Örneğin;

- Fabrika kirasının bir yıllık peşin olarak nakden ödenmesi.(Önce nakit ödeme, sonra genel üretim maliyeti)

²⁹ Altuğ, s.18.

³⁰ Altuğ,,s.18.

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

Yukarıda sıralanan olasılıklar, ödeme ile maliyetler arasında ilişkinin kurulabildiği işlemleri örneklemektedir. Buna karşın maliyetlerle hiçbir ilişkinin kurulmadığı ödemeler de söz konusudur. Örneğin, ortaklara yapılan kar payı ödemeleri, kredi, borçlarının geri ödenmesi, borç olarak verilen değerler vb.

Harcama kavramı ise, gerek maliyet-gider kavramlarından gerekse de ödeme kavramından ayrı ve geniş bir anlama sahiptir. Özellikle harcama kavramının ödeme kavramıyla aynı anlamda kullanılması, Türkçe yazınlarda sıkça karşılaşılan bir durumdur.

Harcama sözlük anlamıyla, bir varlık elde etmek veya bir hizmeti sağlamak veya bir zararın giderilmesi amacıyla, borçlanma, para ödeme veya bir varlığın aktarılmasıdır. Diğer bir ifadeyle sağlanmış bir hizmet veya satın alınmış bir varlık için ödenen veya ödenecek olan para tutarı veya varlık değeridir.

Tanımda ortaya konduğu üzere; harcama kavramı ödeme kavramından daha geniş bir anlama sahip olduğu gibi, daha çok maliyet ve gider kavramlarına yakın bir kavramdır. Ancak harcama kavramı maliyet ya da gider kavramlarından da daha geniş bir anlama sahiptir.

Harcama konu olacak değerler, para vb. ödeme araçları ile maddi ya da maddi olmayan varlıklar olabileceği gibi; enerji, zaman, yer, emek, makine gücü vb. üretim faktörleri de olabilir. Harcanan bu faktörler, faydaları gelecek dönemlere taşıyorsa maliyet, faydaları içinde bulunulan dönemde tamamlanıyorsa gider olarak ortaya çıkarlar. Diğer bir ifadeyle, harcama bir tüketim ise maliyet ya da gider, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi ise ödeme özelliği taşır.³¹

³¹ Altuğ, s.20.

2.1.5. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

2.1.5.1. Klasik Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Geleneksel olarak üretilen her ürünün maliyeti başlıca üç temel maliyet unsurundan oluşur. Bunlar direkt hammadde maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetleridir. Direkt olarak tanımlanan hammadde ve işçilik maliyetleri ürün maliyetine direkt olarak yüklenebilen maliyetlerdir. Bu nedenle bunlara direkt maliyetler denir. Buna karşılık genel üretim maliyetlerinin ürünlerle ilişkisi dolaylıdır. Bu yüzden bunlara da endirekt maliyetler adı verilir.

Direkt hammadde maliyeti, ürünün temel yapısını oluşturan tüm hammaddelerin maliyetidir. Direkt işçilik maliyeti, ürünün üretiminde bizzat çalışan, hammaddenin ürün hale gelmesine emeği ile doğrudan katkıda bulunan işçiliğin maliyetidir. Genel üretim maliyetleri, ürüne direkt olarak yüklenemeyen maliyetlerdir. Bunların ürünle ilişkileri genel olup, doğrudan bir ilişkisi yoktur. Bu maliyetlerin ürüne yüklenmesi bir dağıtım işlemi ile mümkün olabilmektedir.³²

Genel üretim maliyetleri ile ürün arasında doğrudan bir ilişki kurulamadığından, bir takım dağıtım ölçütleri kullanılarak üretim hesabı ile ilişkilendirilir. Bu maliyetlerin ancak bir dağıtım sonucu ürün maliyetlerine yüklenmesi, ürün maliyetlerinin hesabına bir miktar subjektif unsurların girmesine neden olur.

Genel üretim maliyetleri çok çeşitli maliyetlerden oluşmasına ve işletmeden işletmeye farklılıklar göstermesine karşılık, geleneksel olarak üç ana grupta toplanabilir. Bunlar; endirekt malzeme, endirekt işçilik ve diğer endirekt üretim maliyetleridir.

Endirekt malzeme; kendi içerisinde yardımcı ve işletme malzemeleri olarak ikiye ayrılır. Yardımcı malzeme, ürünün temel yapısını oluşturmayan fakat hammaddenin ürüne dönüşmesine yardımcı olan malzemelerdir. Örneğin, mobilya üretiminde tutkal gibi. İşletme malzemesi ise, üretim esnasında tüketilen ancak ürünün yapısına girmeyen malzemelerdir. Örneğin, temizlik malzemeleri bu gruptandır.

³² Malcom J. Morgan, **Testing Activity-Based Costing Relevance**, Management Decision, MCB University Pres Limited, Vol.31, No.3, 1993, s.8.

Endirekt işçilik; yardımcı ve yönetici işçilik diye ikiye ayrılır. Yardımcı işçilik, üretimin düzenli olarak sürdürülebilmesine yardımcı olan işçiliktir. Örnek olarak güvenlik için gerekli olan işçilik gibi. Yönetici işçilik ise, üretimi yöneten mühendis, ustabaşı gibi kişilere ödenen ücret/maaşlardan oluşur.

Diğer endirekt üretim maliyetleri; endirekt işçilik ve malzeme dışındaki tüm endirekt nitelikli üretim maliyetlerini kapsar. Bina, taşıt ve demirbaş amortismanları, elektrik, doğalgaz, kırtasiye gibi giderler bu gruba örnek olarak belirtilebilir.³³

Üretimle dolaylı ilişkisi olan tüm maliyetler genel üretim adı verilen bir havuzda toplanmaktadır. Bu havuzda yer alan maliyetler, üretimle doğrudan ilgili olmayan fakat, üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin her bir ürüne isabet eden tutarını doğrudan bulmak çok zordur. Çünkü bu tür maliyetlerle ürünler arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Doğrudan bir ilişkinin kurulamaması, maliyet muhasebesi açısından dolaylı bir ilişkiyi gerekli kılmaktadır. Bu da maliyetlerin bazı ölçüler kullanılarak ürünlerle ilişkisinin sağlanmasıdır ki, buna maliyet dağıtımı adı verilmektedir.

Maliyet dağıtımı, bir takım ölçüler kullanılarak yapılır ve ölçülere dağıtım anahtarları denir. Dağıtım anahtarları, dağıtılacak maliyetlerle mantıklı bir ilişki içersinde olmalıdır. Çünkü kullanılan dağıtım anahtarları ürün maliyetlerini etkileyen önemli bir unsurdur. Uygun olamayan dağıtım anahtarlarının seçilmesi, yanlış sonuçlara götürebilir. Bu nedenle, maliyet dağıtımı ve bu dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarlarının seçimi ürün maliyetleme açısından son derece önemlidir.³⁴

Dağıtım anahtarlarının seçilmesinde kural, dağıtılacak giderlerin niteliğine en uygun ve değişimini en iyi izlenebilecek bir ölçütü seçebilmektedir. Bu ölçüt maliyeti en çok etkileyen faktörler arasından seçilmelidir. Maliyet birden fazla faktörün etkisi altında değişmekte ise, birkaç ölçütün birleşmesi ile meydana gelen kombine bir dağıtım ölçütü kullanılabilir.³⁵

³³ Morgan, s.9.

³⁴ Morgan, s.9.

³⁵ M.Tokat, **Sağlık Ekonomisi**, A.Ü. Yayınları, No.1033, 1998, s.40.

Klasik maliyetleme sistemlerinin hızla gelişen ileri üretim sistemleri karşısında çıkan dezavantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.³⁶

- Sabit maliyetler, büyük ölçüde direkt işçiliğe göre dağıtılmaktadır. Direkt işçilik giderlerin yapı bakımından sabitleştiği ve toplam maliyet içinde çok küçük bir yeri olduğu düşünüldüğünde dağıtım anahtarı olarak kullanılması uygun olmamaktadır.

- Kar merkezi raporlaması gittikçe anlamsız hale gelmekte ve kar merkezindeki karlılık tam anlamıyla belirlenememektedir. Bununla beraber envanter politikalarının belirlenmesi ve genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine yüklenmesi faaliyet hacmi esnasına göre yapıldığından, soruları tespit etmek güçleşmekte ve böylece bölüm yöneticilerinin performansları hakkında açık bir kanıya varılamamaktadır.

- Klasik maliyetleme yaklaşımları JİT gibi esnek üretim sistemlerine uyum sağlayamamaktadır. Bu nedenle organizasyondaki bölümlerin ve işletmenin karlılığının izlenmesi performans değerlendirilmesi açısından önem kazanmaktadır.

Klasik maliyetlemedeki bu kısıtlar dikkate alınarak, klasik maliyet yöntemleri ile yeni maliyet yöntemlerinin bir arada yeniden gruplandırılmasına neden olmuştur. 1980'li yılların ikinci yarısında itibaren gelişme gösteren yeni yöntemlerle birlikte maliyet yöntemleri Tablo 1'de özetlenmiştir.³⁷

³⁶ Morgan, s.11.

³⁷ Münir Şakrak ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s.21.

Üretim Sistemine Göre

- Sipariş Maliyet Yöntemi
- Safha Maliyet Yöntemi
- Tam Zamanında Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin Kapsamına Göre

- Tam Maliyet Yöntemi
- Kısmi Maliyet Yöntemi
- Direkt Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi

Faaliyet Etkinliğini Ölçümlene Yönünden

- Fiili (Gerçek) Maliyet Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi

Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Yaklaşımına Göre

- Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi
- Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi

Tablo 1: Maliyet Yöntemlerinin Sınıflandırılması

Maliyet yöntemleri, üretilen mamullerin hesap dönemleri ya da faaliyet dönemleri itibarıyla (1 ay, 3 ay, 6 ay, 1 yıl vb.) maliyetlerin izlenmesi, maliyetlerin hesaplanması ve kontrolünde olan yöntemlerdir.

Maliyet yönteminin kurulmasının amaçları, maliyet yönteminin üreteceği bilgiler aracılığı ile alınacak kararlarla yardımcı olmak, maliyet analizini ve maliyet kontrolünü sağlamak, birim mamul maliyetlerini en sağlıklı biçimde hesaplamak olarak sayılabilir.

Endüstri işletmelerinde uygulanacak maliyet yönteminin belirlenmesi, çeşitli etkenlere ve yönetim yaklaşımlarına bağlı bulunmaktadır. Bu etkenler arasında işletmenin üretim sistemi başta gelir.

Maliyetlerin oluşumu, izlenmesi ve hesaplanması bakımından endüstri işletmelerinin üretim yapıları belirleyici rol oynar.

Klasik maliyet hesaplama yöntemlerinde temel olarak üç sınıflandırma söz konusudur. Bunlar³⁸:

- Kullanılacak Rakamlar Açısından (Amaca göre sınıflandırma)
 - Gerçek (fili) maliyet
 - Standart (önceden saptanmış) maliyet
- Kullanılan Üretim Tekniği Açısından
 - Sipariş maliyeti
 - Safha maliyeti
- Tüm Maliyet Unsurlarını Kapsayıp Kapsamaması Açısından
 - Tam maliyet
 - Direkt maliyet

³⁸ Hacırüstemoğlu, s.242.

2.1.5.1.1. Kullanılan Rakamlar Açısından

Maliyet muhasebesi hesaplama yöntemlerinde kullanılacak rakamlara göre yapılan birinci ayırım “Fiili Maliyet Yöntemi” ve “Standart Maliyet Yöntemi” olmak üzere ikiye ayrılır.

Fiili maliyet yönteminde, fiili maliyetlerin izlenmesi yönteminin esasını oluşturur. Örneğin, fiili hammadde ve malzeme maliyetleri bir işe veya siparişe veya bir sürece (safha) mal edilebilir. Yine genel üretim maliyetleri ve işçilik maliyetleri maliyet dağıtım yöntemleri ile işlere veya safhalara yüklenebilir.

Diğer taraftan standart maliyet yönteminde, önceden belirlenen hammadde ve malzeme, işçilik ve genel üretim maliyetleri standartları kullanılır. Bu standartlar imalat sürecinin çeşitli aşamalarında kullanılabilir. Örneğin, giriş ambarında imalat faaliyetlerinde çıkış (mamul) ambarında ise, çeşitli şekillerde kullanılabilir. Bu standartlar daha sonra oluşan fiili maliyetler ile çeşitli detaylarda karşılaştırılarak, bu standartlardan olan uzaklaşmalar belirlenir. En çok kullanılan farklar ise şunlardır:³⁹

- Hammadde ve malzeme fiyatı ve kullanım farkları (Direkt ilk madde ve malzeme miktar ve fiyat farkları sapma),
- İşçilik ücret ve verim farkları (Direkt işçilik zaman ve ücret farkları sapma),
- Genel imalat maliyetleri hacim ve harcama farkları (Genel üretim maliyeti, bütçe, verim, kapasite farkları sapması).

Standart maliyet yönteminde sağlanan en önemli fayda ve bu yöntemdeki temel olay, bu söz konusu farklar ile ilgili analizlerdir.

Standart maliyet yönteminin uygulanması için, gerek işletme dışı ekonomik şartlarda gerekse işletme içi faaliyetlerde istikrar sağlanmış olması gerekir. Aksi halde standartların sık sık değiştirilmesi gerekir ki bu durumda standart maliyet yönteminin

³⁹ Bursal ve Ercan, s.36.

beklenen faydaları ortadan kalkar. Standart maliyet yönteminin uygulama zorluklarından biri budur.⁴⁰

2.1.5.1.2. Kullanılan Üretim Tekniği Açısından

Maliyet hesaplama yöntemlerinde kullanılan üretim tekniğine göre yapılan ikinci ayırım ise “Sipariş Maliyet Yöntemi” ve “Safha Maliyet Yöntemi” olmak üzere 2’ye ayrılır.

Sipariş maliyet yönteminde, oluşan maliyetler belirli bir siparişe, üretim miktarına veya belirli bir işe göre bir maliyet havuzunda toplanır. Bu yöntemde herhangi bir anda belirli bir işe göre toplanan maliyetleri belirlemek mümkündür. Doğal olarak işin sonunda, o iş için toplanan maliyetler o işe yüklenir. Siparişe göre üretim yapılıyorsa burada “Sipariş Yöntemi” geçerlidir. Büyük makine ve teçhizat yapan fabrikalar siparişe göre çalışırlar. Müşteri sipariş verir, bu özel bir üretimdir. Mamulün kendine ait bir projesi vardır. Fabrika bu projeyi inceler, kaç mal olacağına dair tahmin yapar ve müşteriye bir siparişi kaç liraya yapabileceğini bildirir. Müşteri kabul ederse üretime geçilir. Bu yöntemde önemli olan siparişin tümünün maliyetidir.⁴¹

Safha maliyet yönteminde ise durum bunun tersidir. Bu yöntemde maliyeti belirlenecek mamuller tek tip ya da homojendir. Bundan dolayı üretilen birimler için ortalama maliyetin hesaplanması belirli bir anlam taşımaktadır. Buna göre, belirli bir işe veya iş grubuna yönelik olarak maliyetlerin bir havuzda toplanması gereksiz olabilir. Fakat mamul sayısı birden çok olan ve farklı mamuller üreten firmalarda bile safha maliyet yöntemi uygulamasına rastlanabilmektedir.

Karşılaştırılma yapıldığında safha maliyet yönteminin daha az olduğu ve daha az çalışma yükü gerektirdiği görülmektedir. Fakat safha maliyet yönteminin bazı zayıf yönleri vardır.

Örneğin, bir safha maliyet yönteminde mamullerin gerçek birim maliyetini kesin olarak hesaplamak mümkün olmayabilir. Bundan dolayı bir mamulde, kusurlu ve

⁴⁰ Hacırüstemoğlu, s.243.

⁴¹ Hacırüstemoğlu, s.244.

bozuk ürün maliyetleri gibi, normal olmayan maliyetler meydana gelirse, bu maliyetler diğer normal maliyetler ile birlikte ortalamaya dahil edilecektir.

2.1.5.1.3. Tüm Maliyet Unsurlarını Kapsayıp Kapsamaması Açısından

Maliyet yöntemlerinde tüm maliyet unsurlarını kapsayıp kapsamadığına göre yapılan üçüncü bir ayırım ise “Tam Maliyet Yöntemi” ve “Değişken Maliyet Yöntemi” olmak üzere 2’ye ayrılır.

Tam maliyet yöntemi, hammadde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri, sabit ve değişken genel üretim maliyetlerini bir havuzda toplayarak, daha sonra bunların mamullere veya çıktı birimlerine yüklenmesini sağlar. Kısaca bu işletmeler, direkt veya endirekt olsun, sabit veya değişken olsun üretim giderlerinin tamamını maliyetlerle sokarlar.

Değişken Maliyet Yönteminde ise, işletmelerdeki giderler sabit ve değişken olmak üzere ayrıldığında sadece değişken giderlerin maliyete girmesi sabit giderlerin maliyet dışında bırakılır.⁴² Değişken maliyet yöntemi, mamul veya çıktı maliyetlerinin belirlenmesinde sabit maliyetleri dikkate almaz. Hatta, bazı kuruluşlarda, amortisman ve fabrika yönetim giderleri mamul maliyetine dahil edilmemektedir. Değişken maliyet yönteminin tam olarak uygulandığı işletmelerde, mamul maliyetlerine sadece, değişken hammadde ve malzeme maliyetleri, değişken işçilik maliyetleri ve değişken genel üretim maliyetleri dahil edilir.

Uzun bir süredir, işletmeler, işletmenin dış çıkar gruplarına sunulan finansal raporların hazırlanmasında kullanılan stok değerlendirme için finansal muhasebe amacına yönelik olarak tarihi maliyetleri kullanmaktadır. Bu nedenle pek çok işletme hem iç hem de dış raporlama için tam maliyet yöntemini kullanmaktadır.

Genelde ülkemiz imalat endüstrisinin küçük ve orta ölçekli işletmelerinde fiili tam maliyet yöntemleri uygulanmaktadır. Bunun da temelinde, maliyet yönetim ve kontrolü, finansal muhasebe ve stok değerlendirme için bilgi gereksinimi yer almaktadır. Bu işletmelerde halen kullanılmakta olan maliyet yöntemlerinden elde edilen bilgiler, karar

⁴² Hacırüstemoğlu, s.244.

almak için yöneticiler açısından yetersiz kalmakta ve yöneticiler bunlardan yararlanabilmek için üzerinde daha çok çalışmaktadırlar.⁴³

Geleneksel yaklaşıma göre maliyet hesaplama yöntemlerinin sınıflandırması, 1980’li yıllara kadar kabul görmüştür. Global rekabet ortamı ve bilişim ortamında yaşanan gelişmelere paralel olarak üretim teknoloji ve sistemlerinde meydana gelen değişmelerle birlikte bu sınıflandırma sistemi sorgulanmaya başlamıştır. Bu bağlamda;⁴⁴

- Toplam kalite yönetimi,
- Tam zamanında üretim,
- Zaman bazlı rekabet,
- Yalın üretim yalın firma,
- Müşteri odaklı organizasyon oluşturma,
- Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi,
- Çalışanların yetkilendirilmesi,
- Yeniden yapılanma,

gibi ileri üretim felsefelerinin işletmelerde uygulamaya başlanması bu süreçte maliyet yönetimi kavramıyla birlikte yeni sistem modelleri, muhasebe teknikleri, maliyet ve yönetim muhasebesine yeni bir boyut kazandırmıştır.

⁴³ Recep Pekdemir, “Genel İmalat Maliyetleri ve Faaliyet Tabanlı Muhasebe” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniv., İşletme Fakültesi, 1993), s.69.

⁴⁴ Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul: Yasa Yayınları, , 1997, s.6.

2.1.5.2. Modern Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Dünyamızda süregelen gelişim ve değişimden iş dünyası da nasibini almış, yakın geçmişten günümüze önemli değişimler geçirmiştir. Önceleri kaliteli ürünleri yüksek fiyata satan işletmeler, hitap ettikleri müşterilerin değişen kimlikleri karşısında bugün artık aynı malı hem daha ucuza hem de daha kısa sürede gereksinimlere yanıt verecek şekilde üretmek zorunda kalmıştır.

İletişim teknolojisindeki gelişmeler neticesinde, tüketiciler dünyanın çeşitli yerlerindeki değişik kalite, nitelik ve fiyattaki ürünlerden haberdar olmakta ve gereksinimlerini bu bilgiler ışığında oluşturmakta, seçimlerini bu özelliklere göre yapmakta ve satın aldığı ürünler adresinde teslim alabilmektedir. Bu da; işletmeler açısından küreselleşen bir pazar ve bu pazarlarda yaşanan küresel bir rekabeti beraberinde getirmektedir.⁴⁵

Bilim ve teknoloji alanında yaşanan bu gelişmeler, şüphesiz üretim alanında büyük değişimlere neden olmuştur. Başlarda elle yapılan ve büyük yetenek isteyen ürünler, zamanla geliştirilen mekanik tezgahlarda daha kısa sürelerde ve büyük miktarlarda üretilmeye başlanmıştır.

Üretim ortamındaki bu gelişmeler son yıllarda uluslar arası pazarlarda satışa çıkarılan ürünlerde çok önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Eskiden ürettiği ürünleri pazara zorla kabul ettiren imalatçı iken, pazar günümüzde artık alıcının pazarı durumunda gelmiş olup, ürün özelliklerini ve varyasyonlarını belirleyen müşteridir ve üretici de bu isteklere boyun eğmek zorundadır. Her iş sahasında rekabet edebilme gücüne sahip olmak ayakta kalabilmenin de anahtarı olmuştur.

İşletmelerin, küreselleşen bu pazarlarda rakiplerine karşı üstünlük sağlayarak pazar paylarını arttırabilmeleri ya da mevcut pazar paylarını koruyabilmeleri için, değişen müşteri eğilimlerini dikkatli bir şekilde gözlemlemeleri ve gerekli

⁴⁵ Deniz Derici, “Faaliyete Dayalı Maliyetleme” (Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bil. Enst. Yüksek Lisans Tezi, 1999), s.66.

düzenlemeleri kendi bünyelerine çok çabuk bir şekilde adapte edebilmeleri gerekmektedir.⁴⁶

Rekabet üstünlüğünü belirleyen bu düzenlemeler genel olarak şunlardır⁴⁷:

- Müşterilerin ihtiyaçlarına uygun yüksek kalitede ürünler üretilmesi,
- Yeni ve daha fonksiyonel ürünlerin geliştirilmesi,
- Ürün veya hizmet fiyatlarının, dolayısı ile maliyetlerinin olabildiğince düşük gerçekleştirilmesi,
- İşletme stoklarının olabildiğince düşük tutulması,
- Üretim zamanlarının kısaltılması ve etkinleştirilmesi,
- Değişen müşteri isteklerine kısa sürede karşılık verebilecek esnek bir yapının oluşturulması, farklı müşteri gruplarına ve farklı pazarlara yönelik olarak ürün yelpazesinin geliştirilmesi.

Satış ve satış sonrası hizmetin eksiksiz olarak yerine getirilmesi.

Yukarıda bahsedilen gelişmeler doğal olarak maliyet muhasebesinde de bir takım değişikliklere yol açmıştır. Gelişen üretim teknolojileri ile birlikte, daha önceleri manuel olarak yapılan faaliyetlerin yerini makinelerin ve otomasyonun alması direkt işçilik giderlerinin toplam giderler içersindeki payını oldukça azaltmıştır. Diğer taraftan; tasarım, kalite kontrol, araştırma ve geliştirme alanının önem kazanması ile birlikte, bu alanda faaliyet gösteren çalışan sayıları büyük artışlar göstermiştir. Müşteri isteklerindeki değişkenlik, ileri teknoloji ürünlerinin yaşam döngülerini kısaltmış, işletmelerin yüksek kalitede üretim yapan esnek üretim hatlarına sahip olmalarını gerektirmiştir. Farklı pazarlarda farklı ürünler ile rekabet edebilmek amacıyla

⁴⁶ Derici, s.67.

⁴⁷ Derici, s.71.

işletmelerin mevcut ürün yelpazelerinin geliştirilmesi ihtiyaı ortaya çıkmıştır. Bütün bu gelişmeler de maliyet yapısında değişikliklere neden olmuştur.⁴⁸

Geleneksel yöntem olarak bilinen de direkt işçilik ve malzeme giderlerini baz alarak genel üretim giderlerini ürün maliyetlerine dağıtan maliyet yöntemi maliyet yapısındaki değişim ile birlikte geçerliliğini kaybetmiştir. Geçmişte toplam üretim giderlerinin büyük kısmını oluşturan direkt işçilik giderleri azalmakta; bunun yerine genel üretim giderleri en büyük payı almaktadır.⁴⁹

Etkin bir rekabet için, işletmelerin kaliteli ürünleri zamanında ve mümkün olan en düşük maliyet ile üretmeleri ve müşteriye en iyi hizmeti sunmaları gerektiği gibi, değişen müşteri istekleri ve azalan mamul ömürleri sebebi ile bünyelerinde esnek bir yapıya sahip olmaları ve bilgiyi etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Bu nedenlerle; işletmeler gelişen üretim teknolojileri ile birlikte bünyelerinde birtakım değişikliklerle gitmeye başlamışlardır. Rekabet üstünlüklerini koruyabilmek için işletmeler kendilerine bir takım amaçlar seçmişlerdir. Bu amaçlar;⁵⁰

- rn kalitesinin geliştirilmesi,
- rn çeşitliliğinin arttırılması,
- Daha kısa teslim süreleri,
- Teslim güvenirliliğini arttırma.

Bu amaçlara ulaşabilmek için;

- Üretim kontrolünü sağlayan bilgisayarlar,
- Otomasyona sahip imalat sistemleri,
- Nümerik kontrollü (sayısal kontrol) makineler,

⁴⁸ Derici, s.71.

⁴⁹ Derici, s.73.

⁵⁰ Derici, s.73.

- Endüstriyel robotlar gibi verimliliği arttırıcı otomasyon sistemleri kurulmuştur.

Farklı bölümlerde birbirlerinden bağımsız üniteler halinde kurulan bu sistemler yukarıda sözü edilen amaçlara ulaşmakta ancak kısmi çözüm olabilmıştır. Bu da etkili bir otomasyon ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Etkili bir otomasyon;⁵¹

- Üretim basamakları,
- Materyal akışı ve
- Bilgi akışının karşılıklı etkileşimini ve otomasyon sistemlerinin bağlantısını gerektirir.

Bilindiği gibi modern imalat sistemlerinde “bilgi” en önemli üretim faktörlerinden biri durumuna gelmiştir. Malzeme ve enerji akışının yönetilmesinde üretim faktörünün yanında bilgi akışının da önemi artık anlaşılmıştır. Burada bilgidен kastedilen;

- Bilginin doğruluğu,
- Miktar ve niteliğinin ihtiyaca uygunluğu
- İstenildiği zaman ve istenildiği yerde erişilebilir olmasıdır.

İmalat sistemlerinin önemli bir eksikliği organizasyon birimleri arasındaki veri iletişimi eksikliğidir. Bilgi teknolojilerine duyulan ihtiyaç ileri üretim teknolojilerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. İleri üretim teknolojileri adı verilen ve her geçen gün aralarına yenilerinin katıldığı bu teknolojiler özetle şunlardır:⁵²

A. Uygulamaya ilişkin teknolojiler

- NC ve CNC tezgahları

⁵¹ Derici, s.74.

⁵² Derici, s.82.

- Bilgisayar Destekli İmalat (CAM)
- Robotlar
- Esnek Üretim Sistemleri (FMS)
- Otomatik Depolama ve Kaldırma Sistemleri (AS/RS)

B. Mamul tasarımına ilişkin teknolojiler

- Bilgisayar Destekli Tasarım (CAD)
- Bilgisayar Destekli Mühendislik (CAE)
- Bilgisayar Destekli Üretim Planlaması (CAPP)

C. Diğerlerinin Üzerinde Yer Alan Teknolojiler

- Toplam Kalite Yönetimi (TQM)
- Tam Zamanında Üretim (JIT)
- Bilgisayar Bütünleşik Üretim (CIM)

D. Planlama ve Kontrole İlişkin Teknolojiler

- Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP)
- Dağıtım Kaynakları Planlaması (DRP)
- Üretim Kaynakları Planlaması (MRP II)
- İşletme Kaynakları Planlaması (ERP)
- Bilgisayar Destekli Tasarım (BDT),
- Bilgisayar Destekli İmalat (BDİ),
- Bilgisayar Destekli Planlama Ve Kontrolü (BDP),

- Bilgisayar Destekli Kalite Güvencesi (BDK),
- Esnek İmalat Sistemleri (EİS) ve
- Bilgisayar Destekli Planlama (ÜPK) gibi

İmalat teknolojilerini bilgisayar sistemleri ile ortak bir veri tabanı sisteminde bütünleştiren “Bilgisayar Bütünleşik Üretim” (Computer-Integrated Manufacturing-CIM) ile işletme kaynaklarının optimum düzeyde kullanılması sağlayarak zaman, kalite ve fiyat açısından müşteriye en uygun ürünü sunabilmek için işletmeler, faaliyet ve organizasyonel yapılarını daha iyi planlama ihtiyacını da hissetmektedirler.

Öte yandan işletmelerin bulundukları çevre içinde meydana gelen değişimlere paralel olarak değişen piyasa şartları altında, piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla veya üstün olarak çıkabilmeleri için maliyet yönetimine önem vermeleri gerekmektedir. Çünkü işletmenin asıl faaliyetinden elde ettiği gelirlerin oluşumunda fiyat, temel etkiye sahiptir ve bu da piyasada kendiliğinden oluşmaktadır. Böyle bir ortamda işletmeler, “*Neyi hangi maliyette üretirsem üreteyim, istediğim fiyata satarım*” klasik anlayışından kurtulup “*Piyasada oluşan fiyata göre mamulümü ancak X YTL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki varlığımı devam ettirebilecek bir kar marjı elde edeyim?*” yaklaşımını hedef edinmelidirler.⁵³ Yani maliyet artı kar (cost plus profit) anlayışı yerine hedef maliyetleme (target costing) anlayışı ile işletmelerin düşünmesi gerekmektedir. Bu da işletmelerin etkin bir maliyet yönetimine sahip olmalarını gerektirmektedir.

Maliyet yönetimi ise, işletmede planlama, maliyet kontrolü ve azaltımı gibi karın planlanmasına yönelik olarak ortaya çıkan sorunların çözülme prosedürlerini

⁵³ Hasan Alkan, İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar, **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, Seri:A, Sayı:2, 2001,s.179.

kapsamaktadır.⁵⁴ Aşağıda belirtilen amaçlar dikkate alındığında maliyet yönetimi, planlama ve kontrol sistemi olarak görülmektedir.⁵⁵

- İşletmenin önemli faaliyetlerinin yerine getirilmesinde tüketilen kaynakların maliyetini ölçmek,
- İşletmede yapılan tüm önemli faaliyetlerin verimlilik ve etkinliğini belirlemek,
- İşletmenin gelecek başarısını geliştiren yeni faaliyetleri belirlemek ve değerlendirmek.

Gelişen üretim teknolojileri ile birlikte etkin bir maliyet yönetiminin sağlanması için işletmelerin yeni üretim tekniklerine uyum sağlaması zorunluluğu doğmuştur. Bunun sonucunda da çeşitli maliyetleme yöntemleri ortaya konmuştur. Bu yöntemlerin ortak noktası, işletmeye maliyetler hakkında daha gerçekçi bilgiler sağlayarak, işletme yöneticilerinin ve diğer ilgililerin alacakları gerek yatırım, gerekse de diğer kararlara ışık tutmak ve işletmenin rekabet gücünü arttıracak kararlar alınmasını sağlamaktır. Bu yöntemler, stratejik yönetim muhasebesi teknikleri olarak da isimlendirilmektedirler.

2.1.5.2.1. Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyet Yöntemi

Her insan gibi mamulde doğar, büyür ve ölür. Geleneksel yaklaşıma göre bu gelişim süreci; sunuş, büyüme, olgunluk ve düşüş (ölüm) aşamalarından oluşur. Geleneksel yaklaşımda, maliyetler bakımından özellikle üzerinde yoğunlaşılan aşamalar olgunluk ve düşüş aşamalarıdır. Mamul yaşam dönemi boyunca maliyetlemede ise, üretim öncesinde gerçekleşen maliyetler üretim sürecindeki

⁵⁴ Ümit Gökdeniz, “Etkin Bir Maliyet Yönetiminde Prensipler ve Performans Ölçümlemesinin Rolü”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s.61.

⁵⁵ Türker Susmuş, “Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl: 1996, Sayı: 2, <http://bornova.ege.edu.tr/~turkers/ABC.html> (20.09.2005)

maliyetlere göre daha fazladır. Dolayısıyla yoğunluk bu aşamalardadır.⁵⁶

Bir mamulün yaşamasında genel olarak kabul edilen dört aşamanın özellikleri aşağıdaki gibidir:

Sunuş: Bu aşama, düşük bir satış hacmi ve yüksek tanıtım maliyetleri nedeniyle zarar edilen bir aşamadır.

Büyüme: Bu aşamada satışların artmasıyla, birim maliyetler düşer ve karlar artar. Yüksek hacimli satışlar dolayısıyla, yüksek hacimli üretim ve dağıtımın sağladığı avantajların bir sonucu olarak, birim maliyetler en düşük seviyededir. Kar ise en yüksek düzeye ulaşır.

Olgunluk: Bu aşamada, mamulde yapılan değişikliklerin bir sonucu olarak maliyetler artar, Pazar konumunu korumak için daha geniş pazarlama giderleri olur. Karın düşmesi, küçük işletmelerin pazardan çekilmesine neden olur. Pazar şartları yüksek rekabeti gerektirmeye başlar.

Düşüş: Bu aşamada, mamulün pazar payını küçülmesi, satışların ve karların düşmesine neden olur. Genellikle de, işletme söz konusu mamulün pazarından çekilir.

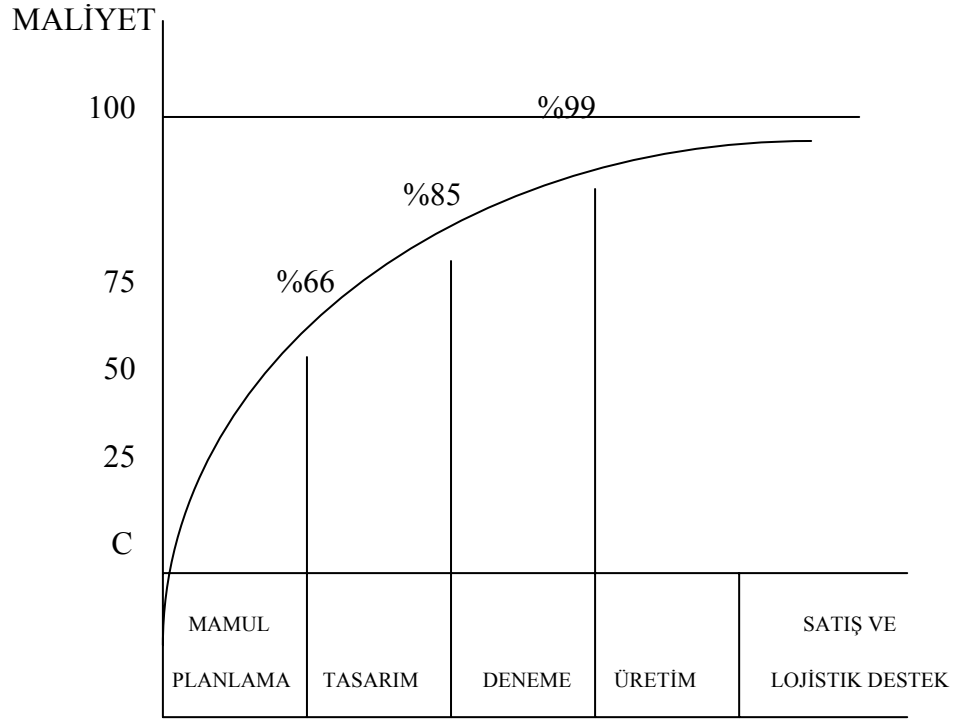
Günümüzde, teknolojik gelişmeler paralelinde, mamul yaşam dönemleri kısılırken yeni mamullerin pazara sunulmasındaki hız da artmıştır. Böylelikle, teknoloji maliyetlerinin toplam mamul maliyetleri içindeki payının %80-90 oranında büyük bir bölümü, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşmaya başlamıştır. Bu nedenle, geleneksel olarak mamul yaşam döneminde göz ardı edilen planlama, mamul tasarımı ve mamulün test edilmesi gibi sunuş aşaması öncesi mamul geliştirme aşamalarıyla da maliyet muhasebesinin yakından ilgilenmesi gerekmektedir.⁵⁷

Mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme yaklaşımına göre, mamul yaşam dönemi basit olarak, bir mamulün kavram olarak ortaya çıkışıyla, terk edilmesi

⁵⁶ Şakrak, **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, s.8.

⁵⁷ Letricia Gayle Rayburn, **Cost Accounting: Using a Cost Management Approach**, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996, s.139.

arasındaki zamandır.⁵⁸



Şekil 1 – Mamül Yaşam Döneminin Aşamaları Grafiği⁵⁹

Şekil 1’de, mamul yaşam dönemi ve bu dönemde gerçekleşeceği beklenen maliyetler gösterilmektedir. Bu grafik, mamul yaşam dönemine ait toplam maliyetlerin büyük bölümünü, üretim öncesi aşamalarda oluştuğunu göstermektedir.

Mamul yaşam dönemi boyunca yaklaşımı, en düşük toplam yaşam dönemi maliyetlerini sağlamak amacıyla, üretim öncesinde gerçekleşen faaliyetler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Buna karşılık, genel olarak MYD grafiği, maliyetler yönüyle ağırlığın, sunuş aşamasından sonraki dönemlerde yoğunlaştığını ortaya koyar. Şekilde, mamul yaşam döneminin, pazara sunuş aşaması sonuna kadar ki ilk aşamalarını ön plana çıkaran bir grafiktir. Bu grafik, mamul yaşam dönemine ait toplam maliyetlerin büyük bölümünün, üretim öncesi aşamalarda oluştuğunu göstermektedir. Bu çerçevede, muhasebenin ilgisi, sadece üretim maliyetlerinin oluştuğu üretim aşamasında

⁵⁸ Don R. Hansen – M.Mowen Maryanne, **Management Accounting**, South – Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1992, s.925.

⁵⁹ Don R. Hansen – M.Mowen Maryanne, s.926.

kalmamalı, aynı zamanda üretim maliyetlerinin yönünün belirlendiği üretim öncesi, tasarım aşamasına da yayılmalıdır.⁶⁰

Mamul yaşam döneminde, nakit akışı ve ilgili gider tahakkukları, üretim aşamasında en üst seviyelerine çıkarken, üretim öncesi, planlama ve tasarım aşamalarında bunlara ait tutarlar en az düzeylerdedir. Şekil -1'deki grafik göstermektedir ki, mamul maliyetleri en yoğun olarak üretim öncesi aşamalarda oluşmaya başlamakta ve maliyet artışı üretim dönemine doğru azalarak, bu aşamadan itibaren de istikrarlı eğilime kavuşmaktadır. Bu nedenle de yaşam dönemi yaklaşımı, en sıkı kontrolün planlama ve tasarım safhasında yer alması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Yaklaşımın temelini, en düşük toplam yaşam dönemi maliyetini sağlamak oluşturmaktadır. Amaçların gerçekleştirilmesinde en sıkı denetim, planlama ve tasarım safhalarında gerçekleştirilir. Bununla birlikte mamul yaşam döneminin değişik aşamalarında işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla, en yüksek kar hedeflenmektedir. Geleneksel yaklaşıma göre, mamul yaşam döneminin düşüş aşamasında zarar söz konusudur. Halbuki piyasadaki rakiplerin çekilmesinden dolayı uygun bir ortam oluşmuşsa, alınacak stratejik kararlarla işletme kara ulaşabilir.⁶¹

2.1.5.2.2. Tam Zamanında Üretim ve Maliyetleme

Tam zamanında üretim temelde üretim sistemi tasarımı ve işletilmesine yönelik bir yaklaşım olup, maliyet yönetimiyle de yakından ilgilidir. İşletmelerin amansız rekabet ortamında hedeflerine ulaşabilmeleri için üretim ve stok kontrolüne önem vermeleri gerek ve şarttır.⁶² Bu çerçevede tam zamanında üretim sistemlerinin iki temel amacı vardır:

- Sıfır stok ve
- Sıfır israf.

⁶⁰ Callie Berliner ve James A. Brimson, **Cost Management For Today's Advanced Manufacturing**, Havard Bussines School, Boston, 1988, s.139.

⁶¹ Şakrak, s.85.

⁶² Durmuş Acar, "Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları İle ilgili Bir Araştırma" (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Isparta, 1999), s.93.

Bu yaklaşımla işletmeler, amaçlarına ulaşma doğrultusunda üretimde etkinlik, kalite kontrolü ve iyileştirme, maliyet azaltımı, planlama ve kontrol çalışmalarına önem vererek, maliyet muhasebesinin yanında yönetim muhasebesinin de başarılarına katkıda bulunmasını sağlarlar.

Tam zamanında üretim sistemlerinde maliyet yönetimi, çoğunlukla Tam zamanında üretim sistemini uygulamayan işletmelerde de kullanılabilir. Maliyet yönetimi çerçevesinde yürütülen faaliyetler;

- Maliyet planlaması,
- Maliyet düşürme ve
- Maliyet kontrolünden, ibarettir.⁶³

Bu bağlamda tam zamanında üretim ortamında maliyet yönetimi yaklaşımı: *“Hammadde ve malzemelerin satın alınmasından, tamamlanmış mamul halinde müşteriye teslimine kadar olan üretim sürecindeki tüm israfın ortadan kaldırılması, kalite ve verimliliği arttırarak üretim maliyetlerinin azaltılması”* olarak tanımlanabilir.⁶⁴

Tam zamanında kavramsal olarak: “gerekli görülen ya da talep edilen faaliyetlerin derhal devreye sokulmasını esas alan bir felsefe” olarak tanımlanır. Bu felsefe dört temel ilkeye sahiptir.⁶⁵

- Değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması
- Yüksek düzeyde kalite hedefi
- Sürekli iyileştirme hedefi
- Değer yaratan faaliyetlerin, değer yaratmayanlardan ayrıştırıla birliğinin kolaylaştırılması ve yükseltilmesine önem verilmesi.

⁶³ Şakrak, s.86.

⁶⁴ Acar, “Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları İle ilgili Bir Araştırma”, s.94.

⁶⁵ Hacırüstemoğlu, Şakrak, s.63.

Bu felsefe, sürekli iyileştirmeyi ön planda tutarak zaman gereksinmesine en aza indirir. Tam zamanında üretim sisteminde sürekli üretim hedefine paralel stok düzeylerinin en aza indirilmesi amaçlanır. Bu yaklaşıma dayalı üretim yapısında çalışanlar, bir sonraki siparişe kadar, salt üretim için gerekli stokları elde bulundururlar. Salt üretim, gereksinmesi düzeyinde malzemenin elde bulundurulması ise, yalnızca depo alanları ve araçlarına olan gereksinmenin azalması anlamına gelmemektedir. Bu uygulama aynı zamanda, stok bulundurma maliyetlerinin düşmesi ve üretim verimliliğine yönelik karlılık artışını da beraberinde getirmektedir.⁶⁶

Sistemin uygulanmasıyla işletmelerde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri azalacak ve işletmede maliyetlerin düşmesiyle verimlilik artacaktır.⁶⁷ Ancak, işletmelerin başarıya ulaşabilmeleri için değer zinciri üzerindeki diğer işletmelerin de sisteme uyum göstermesi gerekmektedir

2.1.5.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi

İşlem bazından maliyetleme olarak da adlandırılan faaliyet tabanlı maliyetleme özetle. “Bazı maliyetlerin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesi” amacına dayanmaktadır.⁶⁸

Yönetim açısından günümüzde karar alma konusunda yeterli ve etkin bilgiler sağlayan faaliyet tabanlı maliyet yönteminin (FTM) önemini arttıran etkenler şunlardır.⁶⁹

- Genel üretim giderinin toplam üretim maliyeti içerisindeki payının yüksek olması,
- Mevcut sistemdeki maliyet bilgilerinin güvenilirliğinden şüphe edilmesi,

⁶⁶ Hacırüstemoğlu, Şakrak, s.64.

⁶⁷ Acar, “Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları İle ilgili Bir Araştırma”, s.97.

⁶⁸ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.25.

⁶⁹ Susmuş, <http://bornova.ege.edu.tr/~turkers/ABC.html>

- Faaliyetleri çok sayıda ve birbirinden farklı olması,
- Çok çeşitli ve farklı mamullerin üretilmesi,
- Üretim dönemlerinin ve harekete geçirmelerinin sayısındaki değişimin büyük olması,
- Zaman içerisinde faaliyetlerin değişiklik göstermesine karşın muhasebe sisteminde bu duruma uyum sağlayacak bir değişikliğine gidilmemesi,
- Bilgisayar teknolojisinin gelişmesi.

Bu yaklaşımda maliyetlerin asıl kaynağı olarak faaliyetler kabul edilmektedir. Faaliyetler kaynakları, mamullerde faaliyetleri tüketir ve bunun sonucunda maliyetler ortaya çıkar. Sistem, özellikle genel üretim giderlerinin faaliyet merkezleri esas alınarak dağıtılması için geliştirilmiş bir yöntemdir. Tek başına bir maliyet belirleme sistemi değildir.⁷⁰ Birden fazla ürün çeşidiyle çalışan işletmeler için genel üretim giderlerinin, ürünlere yükleme zorluğunun ortadan kaldırılması amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. Geleneksel yöntemlerin aksine üretim hacmi genel üretim giderlerinin oluşumunda ve dağıtımında temel etken değildir. Geleneksel yöntemlerde tek bir maliyet taşıyıcısı (üretim hacmi) bulunurken, faaliyet tabanlı maliyetlemede üretim hacminden çok üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, genel üretim giderlerini belirleyen temeller olabilir. Ayrıca çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet taşıyıcıları kullanılabilir.⁷¹

2.1.5.2.4. Kaizen Felsefesi ve Maliyetleme

Kaizen, girdilerin çıktılarına dönüştüğü süreçle ilişkili tüm faktörleri geliştirmeyi amaçlayan bir felsefedir. Kaizen maliyetleme ise, parça ve ürünlerin maliyetlerini önceden belirtilen bir oranda azaltmak için kaizen tekniklerinin uygulanmasıdır. Başka bir ifadeyle, sürekli iyileşme yoluyla israfın önlenmesi ve maliyetlerin düşürülmesidir. Maliyetleme sistemleri ürün maliyetlerinin raporlanması sırasında karlı olmayan veya

⁷⁰ Zeyyat Hatiboğlu, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul :Sedok Yayınları, ,1995, 56.

⁷¹ Reşat Karcıoğlu, “Yeni bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **M.P.M. Yayımlılık Dergisi**, Sayı:2, 1994, s.77.

karsız olma riski olan ürünleri tanımlar. Bu ürünlerin tanımlanmasıyla birlikte kaizen maliyetleme devreye girer.⁷² En önemli verimlilik ölçütü çalışan kişi başına üretilen proje sayısıdır.⁷³ Kaizen sürekli gelişme amacı nedeniyle hedef maliyetlemeye nazaran daha dinamik bir yapı gösterir. Ayrıca, hedef maliyetlemenin aksine, faaliyetlerden yola çıkılarak maliyet belirleme ve maliyeti bu yolla düşürme düşüncesi hakimdir. Aslında geleneksel yöntemlerden olan standart maliyet yönetiminde de, hedef olarak maliyetleri sürekli olarak düşürme seçilmişse felsefe olarak kaizene ulaşılmış olur.

Hedef maliyetlemenin aksine *kaizen felsefesine göre maliyetlemede*, mamulün tasarım ve mühendislik aşamasına değil, üretim aşaması üzerinde yoğunlaşılır. Bundan dolayı kaizen felsefesine göre maliyetlemede mevcut bir mamulün üretim aşamasında maliyetlerini azaltma sürecidir. Hedef maliyetleme de olduğu gibi bir maliyet kontrol aracı olmayıp, maliyet planlama aracıdır.⁷⁴

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında kaizen felsefesi ile maliyetlemenin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Ulaşılabilir nitelikte hedeflerin olması gerekir.
- Sürekli iyileştirmeyi ve küçük gelişimlerin büyük gelişimlere yol açacağını varsayar.
- Mamul maliyetini azaltma aracı olarak üretim aşamasında uygulanan bir yöntemdir.
- Hedef maliyetleme yönteminden sonra uygulanır.

Hedef maliyetleme yönetimiyle, ürünün maliyeti daha ziyade tasarım ve geliştirme aşamasında belirlenmekte ve maliyet azaltma çalışmaları belirlenen hedef maliyete göre yapılmaktadır. Kaizen felsefesine göre maliyetleme yöntemi ise, üretim

⁷² Acar, “Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları İle ilgili Bir Araştırma”, s.99.

⁷³ İbrahim Kavrakoglu, **Toplam Kalite Yönetimi**, Kalder Yayınları, No:2, s.14.

⁷⁴ D.H. Treager, **Dizi Üretimin Esasları**, Mehmet Özkan (çev.), İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2001, s.4.

alışmaları başladıktan sonra, ürünün kalitesini arttırmaya yönelik olarak maliyetleri azaltmaya çaba gösterir. Yani, yöntemin esasını, düşük maliyetle en yüksek kaliteye ulaşmak oluşturur. Bir ürünün yaklaşık % 80 - 90 oranındaki maliyeti, tasarım ve geliştirme aşamaları sırasında belirlendiği için, en fazla maliyet tasarrufu, kaizen felsefesi ile maliyetleme çalışmalarından çok, hedef maliyetleme yönteminde ortaya çıkmaktadır. Ancak yine de, kaizen felsefesine göre maliyetleme yöntemiyle, mamul maliyetleri azaltılabilir ve gelecekteki kaliteye yönelik iyileştirme çalışmaları için başarılı sonuçlar sağlanabilir.⁷⁵

2.1.5.2.5. Hedef Maliyet Yöntemi ve Değer Mühendisliği

Pazara dayalı maliyetleme sisteminde, üretim ve pazarlama stratejileri arasında sıkı bir koordinasyon bulunmaktadır. Belirli bir mamulün üretim programına alınıp alınmaması konusunda karar almada, “hedef fiyat” hareket noktasını teşkil etmektedir. Pazarlama bölümünün belirleyeceği hedef fiyat ile üretimin sağlayacağı minimum maliyet arasındaki olumlu farkın işletmeye istenen karı bırakıp bırakmayacağı kararı etkileyen başlıca faktördür.⁷⁶

Hedef maliyetleme tekniğinin gelişimi Japon yönetim düşüncesindeki gelişmeler paralelinde gerçekleşmiştir. Kısaca İKM olarak ifade edilen Japon yönetim düşüncesi, İnnovation (yenilik), Kaizen (sürekli iyileştirme) ve Maintenance (devamlılık) olmak üzere üç temel konu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu kapsam içinde geliştirilen maliyet yönetim sistemlerinin de aşağıdaki teknikleri kullandığı vurgulanır.⁷⁷

- Yeniliklere yönelik hedef maliyetleme,
- Sürekli iyileştirmeye yönelik kaizen maliyetleme,
- Maliyet istikrarına yönelik, maliyetleri tarihsel düzeylerinde koruyabilmek.

⁷⁵ Fatih Coşkun Ertaş , “İşlemlerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen Maliyetleme Yöntemi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Erzurum,Cilt:13 , Sayı:1 , 1999, s.93.

⁷⁶ Bursal, Nasuhi ve Ercan Yücel, **Maliyet Muhasebesi-İlkeler ve Uygulama**, 5. Basım, İstanbul:Der Yayınları., 1994, s.491.

⁷⁷ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.117.

Özellikle ileri teknolojiye dayalı üretim yapan otomotiv, bilgisayar veya elektronik sektöründeki işletmelerin maliyet bilgisi gereksinimi geleneksel maliyet muhasebesi sistemi ile karşılanamamaktadır. Bu özellikteki işletmelerin ürünleri, hızlı teknolojik gelişim ve yüksek geliştirme maliyetleri ortamında, düşen fiyatlarla piyasada rekabet etmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesinin birim maliyet verileri ve standart maliyetleme, yönetim kararlarına dayanarak olmamaktadır. Bu nedenle günümüzde “hedef maliyetleme” (target costing) diye anılan yeni bir yaklaşım işletmecilikte sıkça yer almaktadır.⁷⁸

Stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci olarak ifade edilen hedef maliyetleme tekniği özetle, “Bir mamule ait beklenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyi” şeklinde tanımlanan hedef maliyet kavramına dayanmaktadır.⁷⁹ Hedef maliyetleme müşteri gereksinimlerinin tatmin edilmesi amacına yönelir. Yaklaşım mamul ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine hizmet eder.

Hedef maliyet, öngörölmüş bir pazar payına ulaşabilmek için uygun bir satış fiyatının kullanılması suretiyle hesaplanan pazar bazlı maliyeti ifade eder. Rekabet piyasasındaki endüstrilerde, birim satış fiyatı, üretim maliyetinden bağımsız olarak oluşturulabilecektir. Eğer hedef maliyet, öngörülen üretim maliyetinin altında ise, rekabet için tasarlanmış bir dönem süresince firma birim maliyetlerini düşürmeye çalışmak zorundadır.

Hedef Maliyet = Satış Fiyatı (Hedef Pazar Payına Yönelik) – İstenen Kâr, Hedef Maliyet, bütçelenmiş ya da standart maliyetlerden daha düşük ise, belli bir dönem için maliyet düşürme hedefi, bütçe ve standartların içinde temel bir unsur hâline getirilebilir.

Bu çerçevede, bir mamulün üretim programına alınıp alınmaması konusunda karar alınırken, pazarlama yönetiminin belirleyeceği hedef fiyat ile üretimin

⁷⁸ N. Papatya, “Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar”, **SDÜ İ.İ.B.F. Dergisi**, Isparta, 1997, s.205.

⁷⁹ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.117.

sağlayabileceği en düşük maliyet arasındaki olumlu farkın işletmeye tatmin edici bir kâr bırakıp bırakmayacağı, kararı etkileyen başlıca etken olur.⁸⁰

Hedef maliyetleme yaklaşımında, yeni mamulün maliyeti, mamul tasarım sürecinin bir sonucu olmaktan çok, bu sürecin bir girdisi olmaktadır. Çok işlevli mamul tasarım ekibi, müşterilerin talep ettiği işlev ve kalitede olan ve aynı zamanda da firmanın beklediği karı elde etmesini sağlayacak hedef maliyet düzeyinde üretilebilecek olan mamullerin tasarımını sağlamak zorundadırlar.

Bir mamulün hedef maliyetine ulaşmak üzere çaba harcanması, mamul tasarım sürecinde ileri düzeyde maliyet disiplini yaratmaktadır. Bu açıdan bakıldığında hedef maliyetlemede, mamul tasarım sürecini disipline etmek üzere kullanılan maliyet yönetim tekniği olarak da tanımlanabilmektedir.

İşletme müşterinin ürüne ödemeye hazır olduğu hedef fiyatı belirlemekte ve bundan geriye doğru giderek kendini tatmin edici bir kar payı bırakan ürün maliyetini belirlemektedir.⁸¹

“Hedef Maliyetleme = Hedef Fiyat – Hedef Kar Payı”

Müşteri tatmininin en önemli gösterge olarak kabul edildiği günümüz koşullarında, ürün kalitesi ve işlevine gereken önemin verilmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme, “Ürünün tasarlanması, dizaynı ve üretilmesi sürecindeki tüm maliyetleri düşürmeyi sağlayıcı teknik ve fikirleri gözden geçiren stratejik bir yönetim uygulamasıdır” şeklinde tanımlanmaktadır.⁸² Hedef maliyetlemede temel felsefe, “*X YTL maliyetle ürettiğim bir malı kaç YTL’ye satmalıyım ki kar elde edebileyim*” klasik yaklaşımından farklı olarak; “*Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X YTL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edeyim*” yaklaşımıdır.⁸³

⁸⁰ Şakrak, s.91.

⁸¹ Durmuş Acar, “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **S.D.Ü.İ.İ.B.F Dergisi** Güz 3, Isparta, 1998, s. 80.

⁸² Zeki Şimşek ve Yücel Arıçay, “Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir MaliyetYönetimi Yaklaşımı”, **İşletme ve Finans Dergisi**, Şubat, 1998, s.187.

⁸³ Acar, “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, s.80.

Hedef maliyetleme yöntemi uygulamasında, diğer bir takım tekniklerle birlikte uygulanması ve desteklenmesine bağlı bulunmaktadır. Özellikle de değer mühendisliği (value engineering) olarak adlandırılan maliyet düşürme tekniği bu açıdan önem kazanmıştır.

Değer mühendisliği, müşteri beklentileri olan mamul özellikleri ve kaliteden taviz vermeden, mamul maliyetlerini düşürme yollarının bulunması için kullanılan bir tekniktir.⁸⁴

Değer mühendisliğinin özü, sistematik olarak bir mamulün maliyetini etkileyen tüm faktörlerin incelenmesi ve böylelikle de kabul edilebilir maliyet ve istenen kalite ve güvenilirlik standartları düzeyindeki mamul hedeflerini karşılayacak yöntemlerin bulunmasına dayanmaktadır.⁸⁵

Değer mühendisliği, değer analizi de denilen, ürünün değerini arttırmak için ürün tasarımında kullanılan, sistematik takım esaslı bir yaklaşımdır. Değer mühendisliğinde değeri arttırmanın iki yolu vardır: İşlevleri sabit tutarak maliyeti düşürmek ve maliyeti sabit tutarak işlevleri arttırmak. Değer mühendisliği, hammadde, üretim süreci, kullanılan işçilik türleri ve satın alınan veya üretilen tüm parçalar da dahil olmak üzere, ürünün tüm bileşenlerine bakmaktadır. Değer zincirinde katma değer oluşturan ve katma değer oluşturmeyen maliyetleri birbirinden ayırmak da önemlidir. Değer mühendisliği, katma değer oluşturmeyen faaliyetleri azaltmaya çalışmaktadır.

Değer mühendisliği, belirlenen hedef maliyete iki yolla ulaşır:

1. Ürünün maliyetini artıran ve karmaşıklaştıran gereksiz işlevleri ortadan kaldırarak.(işlevsel analiz)

2. Fonksiyonellikten taviz vermeden, üretim ve parça maliyetlerinin düşürüldüğü yeni ürün tasarısı geliştirerek.(tasarım analizi).⁸⁶

⁸⁴ Erol Mikail. “Hedef Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Kullanılması”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:116, 2002, s.83.

⁸⁵ Şakrak, Hacıüstemoğlu, s.130.

⁸⁶ Ali Coşkun, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 15, 2003, ss.29-30.

Değer mühendisliği müşteriler tarafından gereksinim duyulan fonksiyonları yeniden gözden geçirerek farklı görüş açılarından daha düşük bir maliyete ulaşmayı sağlayacak bir ürün tasarımı faaliyeti olarak tanımlanabilir. Değer mühendisliği, farklı işletmelerde farklı biçimlerde yürütülmektedir. Örneğin, Hujita işletmesinde değer mühendisliğin amacı boşa giden zaman ve işgücünü azaltarak maliyetleri düşürmektir. Matsushita ise, pazar yönelimli bir işletme olup, bu işletmede değer mühendisliğin kullanılma amacı tüketici ihtiyaçlarına uygun en iyi ürünün üretilmesidir. Yönelim ne olursa olsun değer mühendisliği hedef maliyetlere uygun bir biçimde çok etkin olarak kullanılabilir. Değer mühendisliği, sonuçların özetle indirildiği ve formal bir tasarım oluşturulduğu planlama safhasından sonra uygulanmaktadır.⁸⁷

Nitekim, Japon değer mühendisliği programlarının önemli bir yönü olarak, bu programların hedefinin yeni mamullerin maliyetlerini en azalmak değil, belirli bir maliyet düşürme düzeyine ulaşmak olduğu vurgulanmaktadır. Bu kapsamda değer mühendisliği'nin özünde, iki basit eşitlik yatmaktadır.⁸⁸

$$\text{Değer} = \text{Fonksiyon} / \text{Maliyet}$$

$$\text{Kavram Değer} = \text{Kavranan Yarar} / \text{Fiyat}$$

İlk eşitlik, üreticinin bakış açısını yansıtırken, ikinci eşitlik ise müşterilerin bakış açısını yansıtmaktadır. Bu eşitliklerde, maliyet ve fiyat aynı içsel ve dışsal rolleri oynamaktadır. Böylelikle de değer mühendisliği uygulamalarının, yoğun olarak tüketici analizleri ve tüketici tatminini sağlamak üzere geliştirilmiş diğer çeşitli tekniklerle bütünleştiği ortaya konmaktadır. Özetle, değer mühendisliği programları mamullerin maliyetleri üzerinde belirleyici olan nihai kalite ve fonksiyonellikleri üzerinde yoğunlaşmaktadır.

⁸⁷ Yoshikawa, Innes, Mitchell, **Cost Management Through Functional Analysis**, Emerging Practise in Cost Management, Warren, Gorham & Lamont Inc, Boston, 1990, s.254.

⁸⁸ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.130.

3. HEDEF MALİYET YÖNTEMİ

3.1. Hedef Maliyet Yöntemine Genel Bakış

Yakın zamanda işletmelerde yaşanan ve global rekabet ve teknolojik yeniliklerden kaynaklanan değişimler, finansal ve finansal olmayan bilgilerin kullanımında çarpıcı yeniliklere öncülük etmiş, muhasebe işletme yönetiminin en önemli aracı olmuştur.⁸⁹

Özellikle sanayi devriminden sonra maliyetlerdeki artışlar buna karşın ürün fiyatlarında yaşanan ciddi düşüşler, diğer taraftan Pazar, müşteri, kalite, çevre gibi küresel rekabetle ön plana çıkan kritik konular geleneksel yönetim ve maliyet muhasebesi yöntemleri yetersiz kalmış ve Yalın Yönetim, Toplam Kalite Yönetim, Zaman Tabanlı Yönetim, Değişim Mühendisliği, Esnek Üretim Sistemleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme gibi yeni yaklaşımlar çıkmıştır. Hedef Maliyetleme de bu sürecin bir ürünüdür.⁹⁰

Yeni ortam, bir organizasyonun faaliyetlerinde, iş süreçlerinde, mamul hizmet ve müşteri üzerinde daha anlamlı maliyet ve performans bilgilerini talep etmektedir. Böyle bir ortamda lider şirketlerin güçlendirilmiş maliyet sistemlerini aşağıda sıralanan amaçlara yönelik olarak kullandıkları vurgulanır.⁹¹

- Gerek müşteri beklentilerini karşılayacak, gerekse de karlı olarak üretip satılabilecek mamul ve hizmetlerin tasarımının geliştirilmesi,
- Kalite, verimlilik ve hızla gereksinme duyulan sürekli ya da aralıklı iyileştirmelere işaret etmek,
- Üretim çalışanlarına, öğrenme ve sürekli iyileştirme faaliyetlerinde yardımcı olmak,
- Mamul karışımı ve yatırım kararlarında rehberlik,

⁸⁹ Gökçen Gürbüz, “Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:20, (Ekim 2003), s.79.

⁹⁰ Can Ahmet Vecdi, **Hedef Maliyetleme**, 1.Baskı, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2004, s.5.

⁹¹ Şakrak Münir, Hacıüstemoğlu Rüstem, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s.115.

- Alternatif satıcılar arasında rehberlik,
- Fiyat mamul özellikleri, kalite, teslim ve servis konularında müşterilerle anlaşma,
- Hedef pazar ile müşteri gruplarına yönelik etkin ve verimli dağıtım ve hizmet süreçlerinin planlanması.

Yukarıda sıralanan amaçlar, işletmenin yapılandırılmasında müşteri odaklı yaklaşımların çarpıcı şekilde ağırlık kazandığını ortaya koymaktadır. Müşteri odaklı ve mamul ilişkili zorunlulukların ön plana çıktığı bir ortamda firmaların yaşamlarını sürdürebilmeleri için maliyetlerini azimle yönetmesi gerekmektedir.⁹²

3.1.1. Hedef Maliyet Yönteminin Gelişimi

Hemen hemen yerli ve yabancı bütün kaynaklarda hedef maliyetlemenin 1960'lı yıllarda Toyota, bir sene sonrada Nissan tarafından uygulanıp geliştirildiği ve daha sonra başta ABD ve Almanya olmak üzere diğer Avrupa ülkelerine de hızla yayıldığı görüşü hakimdir.⁹³

Hedef Maliyetlemenin Japonya'da gelişimi ve olgunlaşması yaklaşık 20 yıllı almıştır. İlk Japonlar tarafından uygulandığı bilinse de aslında temel fikirlerin Japon orijinli olmadığı Alman literatürlerinde ifade edilmektedir. Buna göre 1920'li yıllarda Henry Ford tarafından bir modelde hedef maliyetlemeye ışık tutan ifadeler yer verilmiştir. Japon maliyet sisteminin ikinci Dünya Savaşı sırasında Alman muhasebe sisteminin etkisinde kalsa da savaş sonrasında Amerikan sisteminin giderek önem kazandığı bilinmektedir. Nitekim 1947'de Amerika'da hedef maliyetleme değişim mühendisliğinin bir şekli olarak ortaya konmuştur. 1970'li yıllarda yaşanan petrol krizi hedef maliyetlemenin Japonya'da artan maliyet baskısını azaltmak için yoğun bir şekilde kullanıldığı yorumları yapılmıştır. Bugün ise hedef maliyetlemeye ilgi yoğun

⁹² Şakrak ve Hacıüstemoğlu, s.,116.

⁹³ Alp Öndaş, "Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış: Hedef Maliyetleme", **MaliÇözüm Dergisi**, Sayı:65, (Kasım-Aralık 2003), s.65.

olsa da karmaşık bir yapıya sahiptir. Daha çok otomotiv, bilgisayar, elektronik gibi ileri teknoloji gerektiren endüstrilerde kullanılmaktadır.(BMW, Porche, Sony,Toyota..) ⁹⁴

Hedef maliyetlemenin felsefesi kapsamında hedef maliyetlemenin vatanı olan Japonya'nın yönetim felsefesi ve pazara dayalı maliyetleme üzerinde durulacaktır.

a) Japon Yönetim Felsefesi: Japon yönetim felsefesi her şeyden önce ağırlıklı olarak pazara dayalıdır.

Özellikle sanayi devriminden sonra “satabildiğini üretme” felsefesi Japon yönetim felsefesinin pazara öncelik vermesine sebep olmuş, müşteri memnuniyeti kar beklentilerinin önüne geçmiştir. Müşteri memnuniyeti doğrultusunda mamul fiyatının müşteri tarafından belirlendiği söylenmiştir. Fiyatlar pazar tarafından belirlendiğine göre maliyetlerde kabul edilebilir düzeyde kalmalıdır ki arzu edilen kar rakamına ulaşılabilsin anlayışına dayanır. Pazarda oluşan fiyata hedef kar marjının uygulanması ile karşımıza “hedef maliyet” kavramı çıkmaktadır. ⁹⁵

Diğer yandan geleneksel işletmelerin departmanlar ve fonksiyonlar halinde örgütlenmeleri sadece kendi departmanı ile ilgilenmelerine neden olmaktadır. Oysa bu felsefe ile rotasyon uygulanmış, çalışanların işletmeyi bir bütün olarak görebilmeleri sağlanmıştır.

b) Pazara Dayalı Maliyetleme: Hedef maliyetleme pazara dayalı bir yönetim felsefesinin ürünüdür. Pazara dayalı bir yönetim felsefesi, ürün yaşam döngüsünün her aşamasını pazara dayalı kılar. ⁹⁶

Pazara dayalı maliyetleme uygulamasında üretim ve pazarlama stratejileri arasında sıkı bir koordinasyon varlığı gerekir. Çünkü mamul üretim kararında “hedef maliyet” hareket noktası teşkil etmektedir. ⁹⁷

⁹⁴ Can, s.22.

⁹⁵ Can, s.28.

⁹⁶ Yunus Ceran , “Yeni bir maliyetleme yöntemi olarak hedef maliyetleme (target costing)- pazara yönelik hedef maliyet yönetimi ve bir uygulama”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2001, s.177.

⁹⁷ Ceran , s.178.

3.1.2. Hedef Maliyet Yönteminin Tanımı, Amaçları ve Nitelikleri

3.1.2.1. Hedef Maliyet Yönteminin Tanımı

Hedef Maliyetleme çoğunlukla maliyetlere ilişkin basit bir değer oluşumu veya hedeflerin basit olarak belirlenmesi şeklinde yanlış anlaşılmaktadır. Halbuki tüm ürünün yaşam dönemine yayılan hedef maliyetleme işletme stratejilerine ilişkin maliyetlerin pazara dayalı yönetimini ifade etmekte olup açık ve kesin bir maliyet yaklaşımı sergilemektedir. Hemen her işletme kendine özgü bir sistem geliştirdiğinden ortak bir tanım yapılamamıştır.⁹⁸

Hedef maliyetleme literatüründe birçok tanım yapılmıştır. Kato tarafından yapılan tanımda hedef maliyetleme, bir mamulün planlama araştırması ve gelişme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya konan tüm fikirleri incelemek suretiyle, kalite, güvenilirlik ve diğer müşteri gereksinimlerini karşılamayı sağlarken, söz konusu mamulün yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Kato hedef maliyetlemeyi yalnızca bir maliyet azaltma tekniği olarak değil, aynı zamanda stratejik bir kar yönetim sistemi olarak kabul etmiştir. Bir mamulün üretimindeki amaç, istenilen miktarda istenilen fiyatta satarak sonuçta arzu edilen kar marjına ulaşmaktır. Hedef maliyetlemenin temel amacı, işletmelere mamul maliyetlerinin üzerinde istedikleri kar marjını yakalamalarını ve müşterilerin ödemeyi düşündükleri fiyata denk bir fiyat belirlemeyi sağlamaktır. Hedef maliyet piyasada doğar, çünkü nihai olarak mamul maliyetleri müşteriler tarafından dikte edilmektedir.⁹⁹

Japon kökenli bir maliyet yönetimi konseptini sergileyen hedef maliyetleme, rekabet yoğunluğu yüksek pazarlarda yarışan işletmelerin stratejik kararlarında yardımcı bilgi üretmektedir. Temelde müşteri gereksinimlerini karşılamaya yönelik mamul ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine hizmet eden bir süreç olarak çok yanı

⁹⁸ Can, s.10.

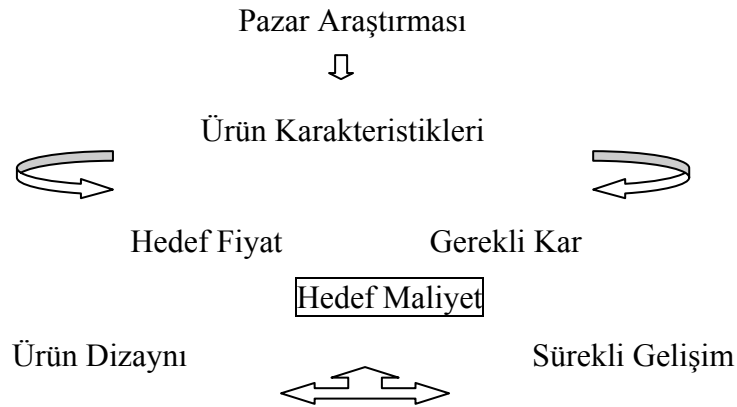
⁹⁹ Semra Aksoylu , “Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Birlikte Uygulanması”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2001, s.102.

ve karmaşık olan hedef maliyetleme süreci aslında son derece basittir. Tanımlarda hareketle ortak çıkan fikirde;¹⁰⁰

- Gelecekteki mamullerin satış fiyatı hedef pazarda belirlenir.
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı bu satış fiyatından düşülür.
- Kalan rakam mamulü üretmek zorunda olduğumuz hedef maliyet olarak belirlenir.

Hedef maliyetleme yöntemi, üretim, mühendislik, araştırma-geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin yardımıyla maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir maliyet yönetimi aracıdır.¹⁰¹

Tanımlamalara bakıldığında hedef maliyetin hem işletme içi ve hem de işletme dışı ile ilgili olduğu gözlenmektedir. Aşağıdaki şekil hedef maliyetin nasıl işletmenin dışsal dizayn pazarı ve içsel dizaynı ile ilgili olduğunu açıklamaktadır.



Şekil 2 – Hedef Maliyet İçsel ve Dışsal Çevresi¹⁰²

Geleneksel yöntemler maliyetleme konusunda sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşırken, hedef maliyetleme dikkatleri müşteri ihtiyaçları ve ürün tasarımı üzerine

¹⁰⁰ Gökçen Gürbüz, s.79.

¹⁰¹ Michiharu Sakurai, “Target Costing and How to use It”, Emerging Practise in Cost Management, (Ed. Barry J. Brinker) Warren, Grham&Lamont Inc., Boston, 1990, s.249.

¹⁰² Shahid L.Ansari ve Jann E. Bell, “Target Costing, The Next Frontier in Strategic Cost Management”, Irwin, 1997, s.3.

kaydırmıştır.¹⁰³

Japonya’da büyük imalat işletmelerin %80’den fazlasının benimsediği hedef maliyetleme yönteminde iki önemli adım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; hedef maliyeti bulunabilmek için ürünün hedef fiyatını ve hedef kar marjını belirlemektir. İkincisi ise; hedef maliyeti kısım ve hammadde seviyesine kadar indirmek ve böylece dışardan elde edilecek birimlerin fiyatını belirleyebilmektir. Diğer bir ifade ile hedef maliyet; yeni bir ürünün planlama, tasarım ve üretim hazırlık aşamaları boyunca ulaşılabilecek bir maliyet olup, ürünün yapısı ve özellikleri ile ilgili tartışmaları da içerir.

Bu bakış açısı ile hedef maliyetleme iki yönden ele alınabilir.¹⁰⁴ İlki; planlama, tasarım, geliştirme, üretim ve satış maliyetlerini içeren ve üretici tarafından yapılan maliyetler, ikincisi ise; koruma, işletme, elden çıkartma gibi tüketici tarafından yapılan maliyetlerdir. Mevcut uygulamalarda ise hedef maliyet, üreticinin bakış açısı ile de ele alınmaktadır. Ancak gelecekte hem üreticinin ve hem de tüketicinin maliyetleri ürünün rekabetteki başarısı açısından önemli olacaktır.

Bu sistemin temel uğraş alanı, hedef maliyeti belirlemektir. Hedef maliyet ise bir mamule ait beklenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir. Hedef maliyetleme sisteminde belirlenmiş olan hedef maliyet, öngörülen üretim maliyetinin altında ise işletme birim maliyetleri azaltmaya çalışmalıdır. Maliyet azaltma işlevi öncelikle tasarım aşamasında yoğun bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

3.1.2.2. Hedef Maliyet Yönteminin Amaçları

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

Şekil 3’teki maliyet hayat döngüsünün her aşamasını gerçekleştirmek için

¹⁰³ Robin Cooper ve Bruce W. Chew, “Control Tomorrow’s Costs Throuth Today’s Designs”, Harvard Business Review, January-February, 1996, s.90.

¹⁰⁴ Durmuş Acar, “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniv., İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 3, İsparta, 1998, s.81-82.

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.¹⁰⁵ Bu belirlenen kaynakların daha sonradan değiştirilmek istenmesi, işletmeye çok fazla masraf doğuracaktır.



Şekil 3 - Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü¹⁰⁶

Hedef maliyet, pazar yönlü maliyet sistemidir. Rekabet teklifleri ve müşteri gereksinimleri düşüncesi ile kurulmaktadır. Hedef maliyet, kar planlaması ve maliyet yönetiminin bir sistemidir. Merkezinde fiyat koyma, müşteri odaklılık ve dizayndan işlevsel bir sistemdir.¹⁰⁷ Fakat dizayn işlemlerinin çekilmesi ve itilmesi ile yani zorlanması ile birleştirilmiş bir sistem değildir.¹⁰⁸

Bugün maliyet, zaman ve kalite hedeflerini en yüksek düzeyde ve eş zamanlı olarak gerçekleştirmeyi zorlayan küresel rekabet koşulları altında bir çok işletme için geçerli olan soru artık “maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu değil, “ancak bu fiyattan satabileceğime göre kar edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?” sorusudur. İşte bu tarz bir soru karşımıza ister istemez hedef maliyetleme kavramını çıkarmaktadır.

Hedef maliyetleme yaklaşımının gelişmesinde, piyasa ve maliyetlerle ilgili kabul edilen iki önemli özellik rol oynamıştır. İlki, bir çok firmanın fiyatları

¹⁰⁵ Meigs, Robert F., Jan R. Williams, Susan F. Haka & Mark S. Bettner, “**Accounting: The Basis for Business Decision**”; Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999, s.799.

¹⁰⁶ Blocher, Edward J., Kung H. Chen & Thomas W. Lin, “**Cost Management**”; Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999, s.134.

¹⁰⁷ Asari, Bell, s. 3.

¹⁰⁸ Cooper, Chew, s.92.

düşündüklerinden daha az kontrol altında tutabilmeleridir. Gerçekte, fiyatları belirleyen piyasadır ve bu durumu ihmal eden işletmelerde önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilirler. Bundan dolayı, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınır. İkinci özellik ise, ürün maliyetlerinin çoğunun planlama ve tasarım aşamasında belirlenmesidir. Bir ürün tasarlanıp üretime gönderildikten sonra, maliyeti önemli ölçüde değiştirecek çalışmalar yapılamayabilir. Tasarım aşamasında ise; ucuz parçaların kullanılması veya yapım işlemlerinin basitleştirilmesi gibi maliyeti düşürecek yollar denenebilir. Eğer işletmenin piyasa fiyatlarını belirlemede ve üretim maliyet unsurlarını düşürmede etkisi fazla değilse, tasarım aşamasına dikkat etmelidir. Ürün tasarlanırken, müşteriye katma değer sağladığı için ürünün değerini arttıran ve dolayısıyla da müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı yükselten özellikler eklenirken; maliyeti arttıracak diğer özellikler kaldırılabilir.¹⁰⁹

Hedef maliyetlemenin kullanılmasında, piyasa ve maliyetlerin özelliği önemli rol oynar. Artan rekabet koşullarında firmalar fiyatları kontrol edememektedirler. Rekabet ortamında fiyatları belirleyen piyasadır ve bunu göz ardı eden işletmeler için bu durum pahalıya mal olur. Bu nedenle, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınır.

Ürün maliyetlerinin rolü ise planlama ve tasarım aşamasında ortaya çıkar. Bir ürün tasarlanıp üretime gönderildikten sonra, maliyeti önemli ölçüde değiştirecek çalışmalar yapılamayabilir. Çünkü bu aşamadan sonra maliyetin türü değişmektedir. Tasarım aşamasında ucuz parçaların kullanılması veya yapım işlemlerinin basitleştirilmesi gibi maliyeti düşürecek yollar denenebilir.

Eğer işletme rekabet ortamında piyasa fiyatları ve üretim maliyetlerini düşürmede etkili değilse, tasarım aşamasına yoğunlaşmalıdır. Ürün tasarlanırken, müşteriye katma değer sağladığı için ürünün değerini artıran ve dolayısıyla da müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı yükselten özellikler eklenirken; maliyeti arttıracak diğer özellikler kaldırılabilir.

¹⁰⁹ Garrison, Ray H. Eric W. “Noreen, **Managerial Accounting**”; Boston: McGraw-Hill, 2000, s. 880.

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, firmaların maliyet düşürme yöntemi olarak hedef maliyetlemeyi kullanmalarına neden olmuştur.¹¹⁰

- Üretim maliyetlerinin çoğu üretimden önce belirlenmektedir. Bu nedenle, üretim aşamasında yapılan maliyet düşürme çalışmaları yanlış yönlenebilir.
- Geleneksel maliyetlemede pazar faktörü, maliyet planlamasının bir parçası değildir.
- Maliyet planlanmasında, değer zinciri ile çok az ilgilenilir ya da tamamen göz ardı edilir.¹¹¹
- 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 doğurur.
- Fiyatlar, maliyet-artı yöntemiyle belirlenmekte, ürünün nihai fiyatı, ancak, ürün pazara sunuş aşamasına geldiğinde belirlenebilmektedir. Bu durum yanlış fiyatlandırmaya neden olabilir. Bu ise önemli miktarlarda satış ve kar kayıplarına yol açabilir.¹¹²
- Tasarlanan özelliklerde maliyete yer verilmemesi, ürünün verimsiz bir şekilde üretilmesi sonucunu verebilir.
- İş çevrelerindeki değişim, daha fazla maliyetin ürün planlama ve tasarım

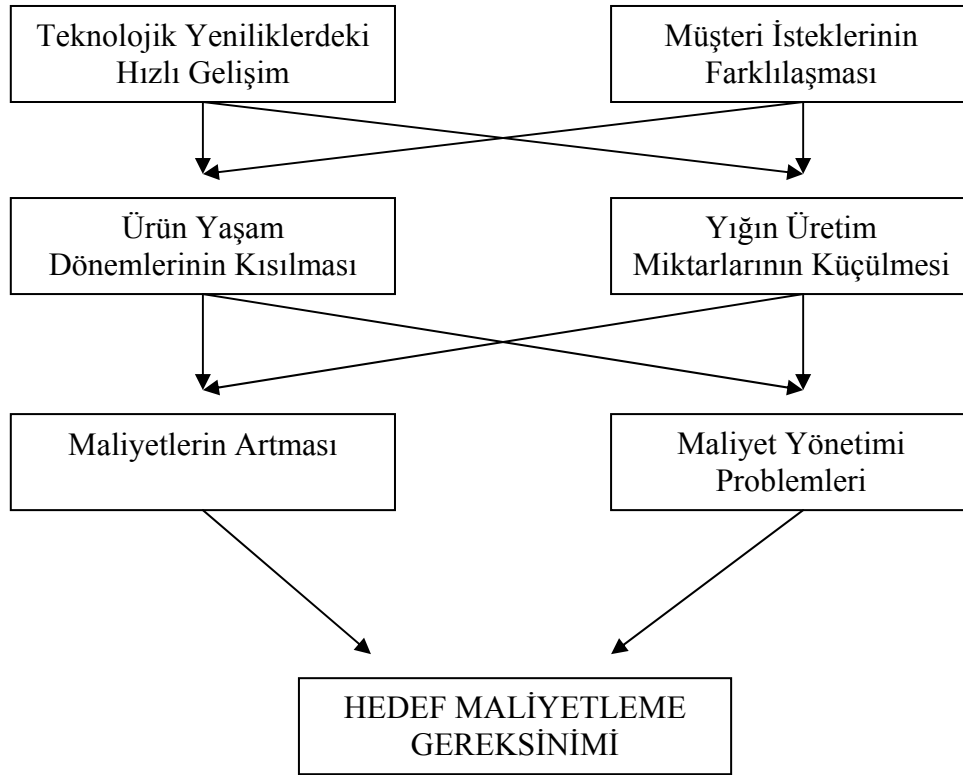
¹¹⁰ Joseph Fisher, “Implementing Target Costing”, Journal of Cost Management; Cilt: 9 Sayı: 2, 1995, s. 50 - 60.

¹¹¹ Zeki Doğan, “Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt12 Sayı:1-2, 1998, s.205.

¹¹² Semra Aksoylu ve Yunus Dursun, “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 11, 2001, s.359.

aşamalarında belirlenebilmesine olanak sağlamıştır.¹¹³

Tani ve Kato endüstriyel işletmelerde hedef maliyetleme uygulamalarına olan gereksinimin şiddet derecesini gün geçtikçe artıran altı ana faktör (teşvik faktörleri) belirlemiştir. Söz konusu faktörler ile bu faktörler arasındaki etkileşim Şekil 4’te gösterilmektedir. Şekil 4’ten anlaşılacağı üzere teknolojik yeniliklerde yaşanan hızlı değişim ve gelişim ile beraber müşteri isteklerinin de sürekli ve hızlı bir biçimde değişmesi ürün yaşam döneminin fevkalade kısılmasına neden olmaktadır.¹¹⁴



Şekil 4 - Hedef maliyetlemeyi gerektiren faktörler

Hedef maliyetlemenin hedeflerinden birincisi, ürünün işlevselliğini yönetmek ve ürünün hedef maliyetinde üretilmesini sağlamak, ikicisi ise işletmenin tedarikçilerine yönelik bir fiyat indirme baskısı uygulamak ve maliyet azaltımı olanaklarını zorlamaktır.

¹¹³ Ali Coşkun, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı 15, 2003, s.27.

¹¹⁴ Ahmet Can, “Hedef Maliyetleme Kuram Ve Uygulama”, Sakarya Kitapevi, Adapazarı, 2004, s.33.

3.1.2.3. Hedef Maliyet Yönteminin Nitelikleri

Hedef maliyetleme tekniğiyle ilgili her şeyden önce vurgulanması gereken özellik, tekniğin uygulanmasında asıl önemli olanın, uygulanma biçimi olduğu şeklinde ortaya konmaktadır. Çünkü Japonya’da bu teknik, yönetim alanındaki yeniliklerin ortaya çıkardığı ilişkiler ağı içinde oturmaktadır. Bu aynı zamanda, hedef maliyetleme tekniğinin aşağıda sıralanan bazı önemli özelliklere sahip personel tarafından uygulandığı anlamına gelmektedir.¹¹⁵

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

Hedef maliyetleme ile tasarım ve üretimdeki yenilikler doğrultusunda ve toplam yaşam dönemi boyunca maliyet tasarrufu üzerinde yoğunlaşarak maliyetlerin kapsamlı olarak yönetilmesi amaçlanır. Bu teknik, maliyetlerin düşürülmesi doğrultusunda, temel disiplin olarak mühendislik yoluyla üretim ve pazarlama işlevlerini bütünleştirir. Ayrıca bağımsız olarak, bilgisayar destekli üretim (BDÜ) ortamı da üretim, teknoloji ve pazarlama işlevlerini bir iletişim ağıyla bütünleştirmektedir.¹¹⁶

Hedef maliyetleme, bir açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Buna göre, firmanın içinde bulunduğu çevreye uyumu ön planda tutulmakta, sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşim ağı dikkate alınmakta, fiili sonuçlar öncesinde hataların önlenmesine yönelik çabalar devreye sokulmakta ve zaman içinde sürekli iyileştirme hedeflemektedir.¹¹⁷ Ayrıca hedef maliyetleme ile ilgili şunlar söylenebilir:

¹¹⁵ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.128.

¹¹⁶ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.128.

¹¹⁷ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.128.

- Hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında kullanılmaktadır. Üretim aşamasında kullanılan standart maliyetlemenin aksine, hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında uygulanmaktadır.
- Hedef maliyetleme, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü değildir.
- Hedef maliyetleme montaj endüstrilerinde daha çok kullanılmaktadır.
- Tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılmaktadır. Bu nedenle muhasebeden çok mühendislik ve yönetime yöneliktir. Hedef maliyetlemenin başarılı uygulaması value engineering (değer mühendisliği) ve diğer maliyet mühendisliği araçlarını gerektirmektedir. ¹¹⁸

3.2. Hedef Maliyet Yönteminin Fayda ve Sakıncaları

İşletmelerin kar planlamasında kullandığı geleneksel yöntem “maliyet artı” yönetimine göre verimliliklerinin artırılmasını sağlayan ve ürünlerin işlevselliğini geliştiren hedef maliyet sistemin bir takım yarar ve sakıncaları söz konusudur.

3.2.1. Hedef Maliyet Yönteminin Faydaları

Hedef maliyetleme, ürün geliştirme gruplarının pazar için sadece uygun kalitede değil, aynı zamanda hedeflenen müşteri segmenti için uygun fiyatla ürün geliştirmesine olanak sağlamaktadır. ¹¹⁹ Hedef maliyetleme yaklaşımı yıllarca süren fiyatlandırma stratejilerini; “müşterilerin ürünün şirkete olan maliyetine değil, kendilerine olan maliyetine önem verdiğini” göstererek, tersine çevirmiştir. ¹²⁰

Ayrıca hedef maliyet iyi kurulduğu zaman, firmanın rekabet pozisyonunu; maliyetleri azaltarak, kaliteyi artırarak ve piyasa giriş süresini azaltarak artırmaktadır. ¹²¹

Hedef maliyetin işletmeye sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir:

¹¹⁸ Sakurai, s..251.

¹¹⁹ Cooper, Chew, s.88.

¹²⁰ J.M. Brausch, “Beyond ABC: Target Costing for Profit Enhancement”, Management Accounting, November, 1994, s.45.

¹²¹ Ansari, Bell, s.2.

- Ürün işlem ve süreç ile ilgili yenilikleri güçlendirir ve bazı rekabet avantajlarını güçlendirmek için ortaya çıkan sorunlarla çözüm bulmayı amaçlar,
- Pazar rekabeti için gerekli olan fiyatı karşılamak ve ürün dizaynı ve üretim için ihtiyaç duyulan pazar yönelimli yönetim ile şirketin gelecekteki rekabetinin oluşturulmasına yardımcı olur,
- Yönetim kontrol sistemlerine destek ve üretim stratejilerini güçlendirmek için kullanılır. Basit düşük maliyetten ziyade en uygun değere ulaşılabilmesi için pazar fırsatlarını tanımlar ve gerçek bir tasarruf sağlar.

Bu avantajları yanında unutulmamalıdır ki, maliyet yönetimi şirketin stratejik yönü için gerekli bir kısım gibi görülmedikçe, devam eden maliyet yönetimi çabaları başarısızlığa mahkum olmaktadır.¹²²

3.2.2. Hedef Maliyet Yönteminin Sakıncaları

Hedef maliyet sistemi işletmeler açısından son derece önemli bir konuma sahip olmasına rağmen, bu öneminin yanında bazı sorunları da bünyesinde taşımaktadır. Hedef maliyet sisteminin sahip olduğu bazı sorunlar şu şekilde sıralanabilir.¹²³

- Hedef maliyet süreci ile birlikte işletme içinde ve dışında bulunan bazı gruplar arasında çatışmalar meydana gelebilmektedir. Şirketlerin, tedarikçi firmalara parçaların zamanında ulaştırılması ve maliyetlerin düşürülmesi için, baskı olabilmektedir. Ayrıca dizayn bölümü diğer bölümlerin maliyetler konusunda hassas davranmadıkları endişesini taşımaktadırlar. Dizayn bölümünün tüm çabalarına rağmen diğer bölümlerin maliyet üzerinde hassas davranmamaları bu bölümün de inancını azaltabilmektedir.

¹²² Brausch, s.45.

¹²³ Anthony A. Atkinson, Rajiv D.Banker, Robert S. Kaplan, **Management Accounting**, Second Edition, Prentice-Hall, Inc, 1997, s.609.

- Hedef maliyet sistemini uygulayan işletmelerde maliyet hedeflerine ulaşma arzuları işgörenler üzerinde strese yol açabilmektedir. Bu stresten en fazla etkileyen kesim ise işin başlangıcını oluşturan dizayn bölümü olmaktadır.
- Bazen hedef maliyet amacına ulaşmış olsa bile, değer mühendisliği tekrar işlemleri dolayısı ile mamul, pazara geç sunulabilir. Pazar geç sunum yapılması bazen çok büyük fırsatların kaçırılmasına neden olabilir. Hedef maliyete ulaşılmış olsa bile piyasada kaçırılan fırsatların maliyeti daha fazla olabilmektedir.

3.3. Hedef Maliyet Yönteminin İlkeleri ve Aşamaları

3.3.1. Hedef Maliyet Yönteminin İlkeleri

Hedef maliyetleme sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Bu ilkeler, maliyet yönetimi açısından, kapsamlı bir yaklaşım şeklini temsil etmektedir ve aynı zamanda maliyet ve kar planlamasın, geleneksel yaklaşımından tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:¹²⁴

- Fiyata göre maliyetleme
- Tüketiciler üzerinde yoğunlaşma
- Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma
- Geniş kapsamlı katılım
- Yaşam dönem boyunca maliyet azaltma
- Değerler zinciriyle ilgilenme.

Sıralanan bu temel ilkeler yukarıda anılan kaynaklardan yararlanılarak aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

¹²⁴ Münir Şakrak, “**Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye-Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir**”, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000’li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi Bildiri Kitabı, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., 12/14 Kasım Antalya, 1998, s. 294.

3.3.1.1. Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef maliyetleme yönteminde öncelikle hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil etmektedir.¹²⁵ Bu fiyattan, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir.

$$M = F - K$$

M = Hedef maliyet

F = Hedef satış fiyatı

K = Hedef kar

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.¹²⁶ Bu ilkeler:

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

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

Bu ilke aynı zamanda hedef maliyetleme yaklaşımının temelini oluşturmaktadır. Şüphesiz, bu ilke rekabet dayalı bir pazarda tam anlamını bulmaktadır. Ancak bu durum, fiyata göre maliyetleme ilkesinin rekabetin düşük düzeyde seyrettiği bir pazarda geçerli olamayacağı anlamına gelmemektedir. Çünkü, bir işletme pazarda ne kadar güçlü ve rekabet yönünden ne kadar rahat olursa olsun, müşterilerin verebileceği

¹²⁵ Robin Cooper ve Regine Slagmulder, “Develop Profitable New Products With Target Costing”, Sloan Management Review, Vol. 40, no. 4, 1999, s. 26.

¹²⁶ Münir Şakrak, “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir”, s. 295.

fiyatın üstünde mal ya da hizmet sunamayacağı da bir gerçektir.¹²⁷

Bu ilke doğrultusunda ortaya çıkan hedef maliyetleme formülünde dikkat edilmesi gereken diğer unsur da hedef kardır. Formülün ortaya koyduğu gibi bu kar, satış değeri üzerinden hedeflenen orana bağlı bulunmaktadır. Bu oranın belirlenmesinde, işletmenin öz sermaye karlılığı hedefi ve dolayısıyla da sürüm katsayısı da önem taşır.¹²⁸

3.3.1.2. Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma

Hedef maliyetleme 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 belirler ve kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar maliyet analizlerini yönlendirir. Dolayısıyla, bütün maliyet azaltma çalışmaları tüketici isteklerine göre şekillenir ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınır. Ürün performans veya güvenilirliğini azaltmak ya da pazara sunulma zamanını geciktirmek gibi tüketicilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla hedef maliyete ulaşılamayacağı açıktır.¹²⁹

Müşterilerin ne istediğini ve firmanın buna yönelik ne yaptığı ve yapabileceklerini belirlemek çok önemlidir. Hedef maliyete, mamulün performansı ya da güvenilirliğini azaltmak ya da pazara sunulma zamanını geciktirmek gibi, müşterilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla ulaşılamaz.¹³⁰

Tüketici odaklı yaklaşım, ürün geliştirme faaliyetlerini yönlendirir. Hedef pazarın beklenti ve talepleri işletmenin teknik gereksinimlerini biçimlendirir. 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 karşılamasına bağlıdır.¹³¹

¹²⁷ Şakrak, Hacırüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, s.120.

¹²⁸ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.120.

¹²⁹ Bahşi, Gökhan, Can, “Hedef Maliyetleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, no. 4, 2001, s.53.

¹³⁰ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.121.

¹³¹ Şakrak, s. 295.

3.3.1.3. Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma

Hedef maliyetleme yöntemi, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır. Ürün maliyetlerinin yaklaşık % 80-85'i tasarım aşamasında verilen kararlarla belirlenmektedir. Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecinde tasarım aşaması hayati önem taşımaktadır. Çünkü, bu aşamada oluşan maliyetler, geleceğe taşınan maliyetlerdir. Hedef maliyetleme yöntemi, bu konuda çalışan kişileri ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Böylece, tasarım aşamasına geçilmeden, ürünün kendisi ve üretimi konusundaki fikirler, tüketici istekleri göz önünde bulundurularak incelenir.

Burada tüketiciler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlendikten sonra tasarım basitliğine ulaşmaya çalışmak ve bunu ölçmek son derece önemlidir. Çünkü, çok karmaşık ve gereğinden fazla kaliteli mamuller pahalıya mal olurlar. Mümkün olduğunca parça sayısı minimize edilmeli veya daha düşük maliyetli alternatifler değerlendirilmeli ve ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere yol açacağı düşünülerek tasarım aşamasında azami özen gösterilmelidir.¹³²

Tasarım merkezli yaklaşımın dört alt ilkesi bulunmaktadır:¹³³ Bu ilkeler:

- Hedef maliyetleme yöntemi, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır. Mamul yaşam döneminin, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşan maliyetler, geleceğe taşınan maliyetler iken; üretim döneminde ise, döneme ait tahakkuk eden maliyetler ortaya çıkar. Üretim döneminde tahakkuk edecek maliyetlerin büyük bir bölümü, tasarım ve geliştirme döneminde oluşmuş ve üretim dönemine kadar ertelenmiş maliyetlerdir. Bu nedenle hedef maliyetleme yöntemi, mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme yaklaşımının ilkelerini benimser.
- Hedef maliyetleme yöntemi, mühendisleri mamul, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Tüm mühendislik fikirleri, tasarım

¹³² Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999, s. 929.

¹³³ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.121.

aşamasına geçilmeden, müşteri değerlerine göre gözden geçirilerek incelenir.

- Hedef maliyetleme yöntemi, firmanın bütün bölümlerini, üretim aşaması öncesinde gerekli teknik değişimlerin yapılabilmesi için, üzerinde çalışılan mamul tasarımlarının incelenmesine yönlendirir.
- Hedef maliyetleme yöntemi, mamul ve süreç geliştirmede, sıralı teknik işlemler yerine paralel akışı teşvik eder. Bu, geliştirme zamanını azalttığı gibi, geliştirme sürecinin ilk aşamalarında, sorunların çözülmesi ve maliyetlerin düşürülmesine öncülük eder.

3.3.1.4. Geniş Kapsamlı Katılım

Hedef maliyetleme yöntemi uygulanırken, tasarım ve imalat mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılır. Ayrıca, ekip içerisine satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve gruplar da katılır. 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 bağlıdır.

Genelde satıcıların hedef maliyeti karşılamaları zor olabilir. Bu durumda bazı analizler yapılmalıdır. Örneğin; ITT Otomotiv satıcı maliyetlerini azaltmak için bazı analizler yapmaktadır. Bu analizlerin başında değer analizi gelmektedir. Bu analizlerde maliyet izleme tablolarından yararlanılmakta ve böylece satıcılara maliyet azatlımı konusunda yardımcı olmaktadır.¹³⁴

3.3.1.5. Yaşam Dönemi Boyunca Maliyet Düşürme

Hedef maliyetleme yönetimi, bir ürünün yaşamı boyunca ortaya çıkardığı satın alma, işleme bakım onarım ve taşıma gibi maliyetlerinin tümünü göz önünde bulunmaktadır.

¹³⁴ George Schmelze ve Rolf Geier., **Target Costing At ITT Automotive**, Management Accounting, December, 1996, s.29.

Hedef maliyetleme yönteminin amacı, tüketici ve üretici açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Örneğin, bir buzdolabının tüketiciye maliyeti, sadece satış fiyatından ibaret değildir. Tüketici aynı zamanda buzdolabını kullandığı sürece ortaya çıkacak olan elektrik tüketimi, tamirat ve muhtemel taşıma, elden çıkartma masraflarını da yüklenmektedir. Tüketici açısından bir ürünün yaşam eğrisi boyunca maliyetlendirilmesi, o ürünün doğuşundan (Ar-Ge) ölümüne (elden çıkartma veya yeniden dönüştürme maliyeti) kadarki maliyetlerinin en düşük halde tutulmasıdır.¹³⁵

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 dönemi boyunca maliyet düşürme, ürünün doğumundan ölümüne kadar katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir.

Bu ilke, tasarım üzerinde yoğunlaşma ilkesine de kaynak oluşturur. Bu iki ilke, sürüm katsayısında sağlanacak yükselme ile hedef satış karlılığı hedefinde bir düşüşü yakalama, dolayısıyla da; çıktı fonksiyonelliğiyle ulaşılabilir hedef maliyet düzeylerinin yakalanmasında büyük önem taşır.¹³⁶

3.3.1.6. Değer Zinciriyle İlgilenme

Hedef maliyetleme çalışmaları, işletmede fonksiyonlar arası, ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve işletme ile ilgili tüm yönleri kapsayan bir “değer zinciri” perspektifine dayalı bir çalışmadır.¹³⁷

Değer zinciri, işletmelerin alımlarını karşılayan hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütünüdür. Hedef maliyetleme yöntemi, satıcılardan dağıtıcılara ve tüketici hizmeti sunanlara kadar

¹³⁵ Ansari, Bell, s.15.

¹³⁶ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.123.

¹³⁷ Bahşi-Can,, s. 55.

değerler zincirinin tüm halkalarıyla ilgilenir. Yöntemin başarısı, değerler zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli olarak geliştirilecek yararlı ilişkilere bağlıdır.¹³⁸

3.4. Hedef Maliyet Yönteminin Türleri

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

3.4.1. Pazara Yönelik Maliyetleme (Market-Driven Costing)

Bu aşamada piyasa incelenerek, müşterinin isteklerine ve ödemek istediği fiyata göre ürünün yenilenecek özellikler belirlenir. Böylece ürünün satış fiyatı, hedeflenen kâr miktarı ve ürünün hedef maliyeti belirlenir. Bir bütün olarak pazar güdümlü hedef maliyet yönetim süreçlerinin yöneldiği amaç; yeni ürünle ilgili piyasa gerekliliklerini ve firmanın stratejik beklentilerini ürün tasarımcılarına aktarmaktır.¹³⁹

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

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

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

¹³⁸ Şakrak, “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir”, s. 297.

¹³⁹ Orhan Savaş, “Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 20, 2003, s.184.

- Firmanı uzun dönem satış ve kar hedeflerini belirlemek.
- Maksimum karlılığa ulaşmak için ürün hatları planlamak.
- Ürünün hedef satış fiyatını belirlemek.
- Firmanın üründen, uzun vadedeki kar hedeflerine ulaşması için, kazanması gereken kar marjını belirlemek.
- Hedef kar marjı ile hedef satış fiyatının arasındaki fark olan olası maliyeti hesaplamak.

3.4.2. Ürüne Yönelik Maliyetleme (Product Level Target Costing)

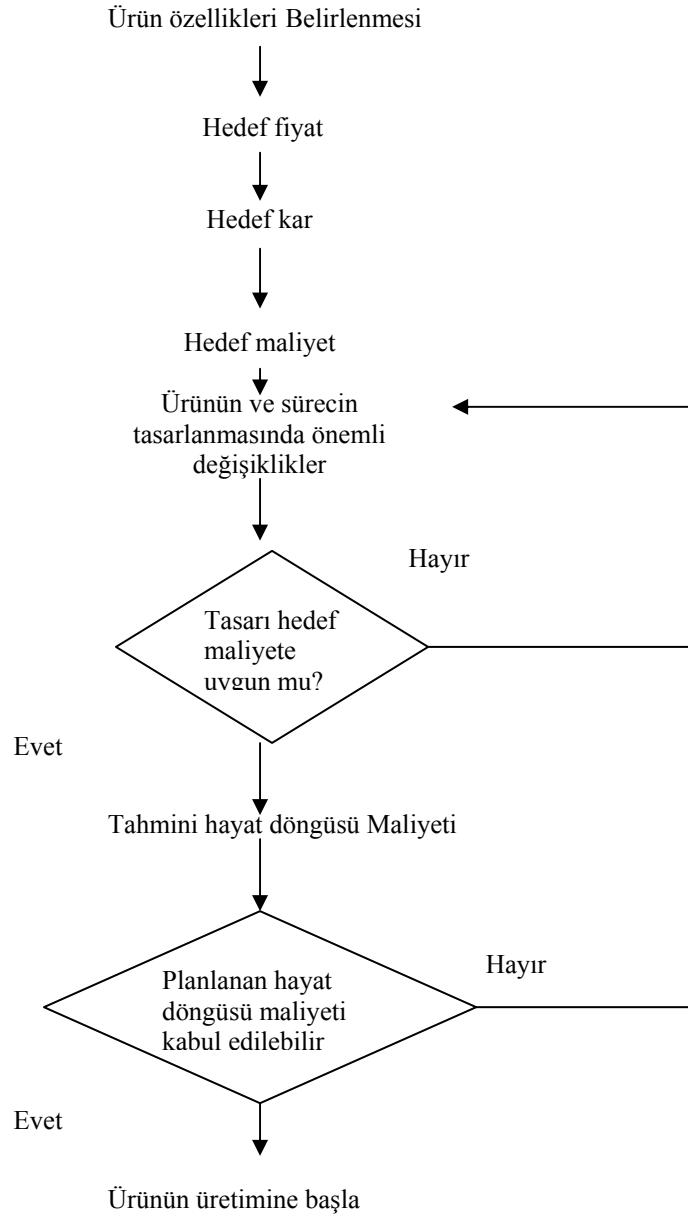
Bu aşamada ürün tasarımcıları, firmanın müşterilerini tatmin edecek maliyetteki ürünlerin geliştirilmesi yolları üzerinde çalışırlar. Ürün düzeyinde maliyetleme, ürün tasarımcılarının yaratıcılığını ve maliyet amacına tüm yönleri ile ulaşmalarını kontrol altına alır.

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

Ürün düzeyinde maliyetlemeyi üç aşamaya ayırabiliriz:

- Ulaşılabilir ürün düzeyinde maliyetin belirlenmesi.
- Hedef maliyetleme sürecini, hedef maliyetin makul olduğu anda ulaşılacağı konusunda garantiye almak.
- Ürünün maliyetini hedef maliyete, değer mühendisliği ve diğer mühendislik esaslı maliyet düşürme teknikleri kullanarak, işlevsellikten ve kaliteden taviz vermeden ulaştırmak.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Ali Coşkun, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 15, 2003, s.27.



Şekil 5 - Hedef maliyetleme sisteminin uygulama aşamaları¹⁴¹

3.4.3. Birime Yönelik Maliyetleme (Component Level Target Costing)

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

¹⁴¹ Robert S. Kaplan ve Anthony A. Atkinson, “Advanced Management Accounting”, New Jersey: Prentice Hall, 1998, s. 225-227.

yaratıcılıklarından yararlanmak ve satın alınacak ürün parçaları için alış fiyatlarını belirlemektir.¹⁴²

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

Parça düzeyinde maliyetleme üç aşamadan oluşur:

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

- Parça düzeyinde maliyetleri belirlemek.

- Tedarikçileri yönetmek.

Hedef maliyetleme süreci, Şekil 5'te görüldüğü gibi, tasarım ekibi hedef maliyeti yakalayan, bir planlanan maliyet bulana kadar devam etmektedir. Bu süreçte tasarım ekibi üzerinde büyük baskı oluşmaktadır. Tasarım ekibinin ortak amacı hedef maliyete ulaşmaktır. Hedef maliyetin yeniden belirlenmesi gibi bir olasılık olmadığından dolayı, bu ekip hedef maliyete ulaşmadıkça üretim aşamasına geçilemez. Tasarım ekibi, hedef maliyetlemeye ulaşabilmek için, değer mühendisliği gibi yöntemler kullanmaktadır.¹⁴³

Rekabetin artışıyla fırsatları, tehditleri, güçleri ve zafiyetleri tanımlamak ve bunlardan yararlanabilmek için işletmeler artık, birbiriyle etkileşim içerisinde çalışan fonksiyonel grupları içeren bir ürün tasarım ve geliştirme sürecini uygulamaya koymaktadır. Bu sistemin kritik özelliği, üretim aşamasından satış sonrası hizmet

¹⁴² Savaş, s.185.

¹⁴³ Coşkun, s.29.

aşamasına kadar tüm aşamalarda maliyetleri en aza indirme üzerinde odaklanmasıdır.¹⁴⁴

3.5. Hedef Maliyet Yöntemi ve Geleneksel Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Klasik maliyet muhasebesi geçmişe odaklanmaktadır. Diğer bir anlatımla hesaplara tarihi maliyet hakimdir. Bu nedenle maliyet raporları ancak ne olup bittiğini açıklayabilmekte ve gelecek ile ilgili konularda yetersiz kalmaktadır. Hedef maliyetleme geleceğe dönük olma yönü ile klasik maliyetlemeden ayrılmaktadır.¹⁴⁵

Diğer yandan tarihi olarak maliyet muhasebesinin üzerine yoğunlaştığı nokta üretim süreci olmaktadır. Geleneksel yaklaşımda üretim öncesi olarak adlandırabileceğimiz maliyetler olan araştırma geliştirme, yarı mamul geliştirme ve üretim sonrası maliyetler olan dağıtım ve servis maliyetleri dönem maliyeti olarak algılanmış ve her birinin ürüne yansıtılması veya yüklenmesi hep bir sorun olmuştur.¹⁴⁶

Geleneksel maliyet, departmanlar üzerinde yoğunlaşması departman yöneticilerinin yalnız kendi departman maliyetleri üzerinde durmalarına sebep olmuş, bir ürünün tüm hayatına ait olan maliyetin göz ardı edilmesine yol açmıştır. Hedef maliyetleme ise mamul maliyetlemesinde klasik maliyet yöntemlerinden farklı olarak yaklaşmakta ve bir mamulün araştırma geliştirme ve mühendislik çalışması aşamalarını o mamulün üretim maliyetine eklemeyi dolayısıyla yeni mamul geliştirme ve dizayn aşamasına yoğunlaşılması gerektiğini söylemektedir. Geleneksel maliyet sisteminde mamul maliyetinden sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşılırken, hedef maliyetleme de ise müşteri ihtiyaçları ve mamul tasarımı üzerinde durulmaktadır.¹⁴⁷

Geleneksel yaklaşım, kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım bir örgüt ile içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı etmekte, sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakta, düzeltici önlemleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmakta ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çaba göstermektedir. Hedef maliyetleme ise bir açık sistem

¹⁴⁴ Aksoylu, Dursun, s.361.

¹⁴⁵ Öndaş, s.197.

¹⁴⁶ Can, s.192.

¹⁴⁷ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.126.

yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım bir işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumunu ön planda tutmakta, sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşim ağını dikkate almakta, fiili sonuçlar öncesinde hataları önlemeye yönelik çabaları devreye sokmakta ve zaman içinde sürekli daha iyi standartlara ulaşmayı hedeflemektedir.¹⁴⁸

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

3.5.1. Maliyet Artı Yöntemi İle Karşılaştırma

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

Maliyet artı yaklaşımında, öncelikle üretim maliyetleri belirlenir ve bu maliyetlerin üzerine bir kar payı eklenerek satış fiyatı elde edilir. Eğer piyasa bu fiyatı ödemek istemiyorsa, işletme maliyet düşürme yollarını aramaya başlar. Buna karşın, hedef maliyetleme yaklaşımında, öncelikle piyasa fiyatı ve mamuller için planlanmış bir kar payı ile başlanır ve daha sonra kabul edilebilir bir maliyet düzeyi oluşturulur.¹⁴⁹

Bu farklılığı formül yardımı ile göstererek olursak;

Geleneksel Maliyetleme Yöntemi;

Beklenen Satış Fiyatı=Beklenen Maliyet+Beklenen Kar Marjı

Hedef Maliyetleme Yöntemi

Hedef Maliyet=Hedef Satış Fiyatı-Hedef Kar Marjı

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

¹⁴⁸ Erol Mikail, “Hedef Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Maliyet Yönetim Aracı Olarak Kullanılması”, Mükellefin Dergisi, Sayı:116,(Ağustos 2002), s.80.

¹⁴⁹ Yalçın Asuman, “İşletmelerde Fiyatın Belirlenmesinde Hedef Maliyetin Önemi”, Muhasebe Finansman Dergisi,Sayı:10,(Haziran 1999), s.41.

Hedef maliyetleme de rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirirken ve dolayısıyla bu faktörler maliyet planlamasının bir parçası olurken, geleneksel maliyetleme de (maliyet artı) böyle değildir. Burada yalnızca maliyetler fiyatı belirler. Diğer bir anlatımla tam maliyetleme esasına dayanan geleneksel sistemler pazara fiyatı sunarken hedef maliyetleme de fiyatı pazar sunmaktadır. Diğer bir ifadeyle maliyet artı yönteminde bir ürünün toplam birim maliyete arzu edilen kar payı eklenerek pazar fiyatına ulaşılırken hedef maliyetleme de bir “fiyat eksi” yaklaşımı hakimdir. Maliyet artı yönteminde fiyat sadece bir figür olmakta, ürünü dizayn edenlerin bir maliyet hedefi bulunmamaktadır.¹⁵⁰

3.5.2. Standart Maliyet Yöntemi İle Karşılaştırma

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

Bilindiği gibi hedef maliyetleme de pazarda oluşacak tahmini fiyattan işletmenin uzun vadeli beklediği kar marjının düşülmesiyle maliyete ulaşılır. Bu aynı zamanda yeni ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyet sınırıdır.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken “Pazar tarafından izin verilen maliyet”, işletmenin mevcut teknik standartlarından ve sahip olduğu üretim yöntemlerinden bağımsız olarak tespit edilmektedir. İşte bu noktada işletmenin mevcut teknik yapısından bağımsız olarak belirlenen bu maliyetin karşılanıp karşılanamayacağını sınanmak durumundadır.¹⁵¹

Diğer bir anlatımla pazara dayalı olarak elde edilen verilerinin işletme gerçeklerine göre ortaya çıkan verilerle karşılaştırılabilmesi için geleneksel maliyet sistemlerinin yardımına daha doğrusu standart maliyet yöntemi tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Standart maliyetler, hedef maliyetleme de maliyetin ayrılması aşamasında son derece önemli bir yere sahiptir.

¹⁵⁰ Can, s.193.

¹⁵¹ Can, s.194.

Birbirlerine ihtiyaç duymakla birlikte farklılıkları da bulunmaktadır. Standart maliyetler istisnalara göre yönetim ilkesine, hedef maliyetleme ise amaçlara göre yönetim ilkesine dayanmaktadır. Standart maliyette amaç bütçelenen ile fiili maliyet arasındaki farkın saptanması ve azaltılması olurken, hedef maliyetleme de ise vurgulanan, pazar koşullarında isten performans derecesini başarmak olmaktadır. Ayrıca standart maliyetler ile maliyet standartlarının gerçekleşmesi amaçlanırken, hedef ve Kaizen maliyetleme de maliyetleri düşürme hedeflerinin başarması amaçlanmaktadır. Standart maliyetler cari dönemle ilgili olup altı aylık yada bir yıllık hazırlanırken, hedef maliyetleme sürekli iyileştirme ile ilgili olup maliyet düşürme aylık olmaktadır.¹⁵²

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

Tablo 2. Geleneksel Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme Süreçleri Arasındaki Farklar¹⁵³

Geleneksel maliyetleme ile hedef maliyetleme arasındaki farklar, bu iki sistemin uygulanma süreçleri karşılaştırıldığında da görülmektedir. Geleneksel sistemde yeni bir mamulün üretilmesi düşünüldüğünde öncelikle piyasanın bu mamule ihtiyacı olup olmadığı belirlenmekte, mamulü oluşturacak parçaların işletmede üretilmesi ya da satın alınması kararları alınmakta, mamul üretilmesine ilişkin bazı planlar yapılmakta,

¹⁵² Ceran , s.295.

¹⁵³ Şakrak, Hacırüstemoğlu, s.126.

mamul üretilmekte, mamul maliyetine bağlı olarak satış fiyatı belirlenmektedir. Hedef maliyet sisteminde ise, öncelikle müşteri ihtiyaçlarını ve hedef fiyatı belirlemek için Pazar araştırması yapılmakta, hedef kar marjı belirlenmekte, mamul tasarımı için bir ekip oluşturulmakta ve mamulün tasarımı gerçekleştirilmekte ve ihtiyaç hissedildiğinde maliyet azaltma tekniklerinden faydalanılmaktadır.

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

3.6. Hedef Maliyet Sürecinin Aşamaları

Hedef maliyet sürecinin aşamalarına geçilmeden önce vurgulanması gereken genel bir ilke şudur¹⁵⁴: Hedef maliyetleme uygulanması, öncelikle bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanımlanması gerektirir. Bu genel ilke gereği, ürünü oluşturan her bir ana parça veya kısmın dökümü ve değerlemesi yapılır. Pazarda müşteri tarafından tanımlanan ürün fonksiyonları ile buna bağlı oluşan ürün ana parçaları üst üste getirilmek suretiyle bir değer mühendisliği çalışması veya analizi gerçekleştirilir. Böylece ürün fonksiyonları ile orantılı maliyet azaltımları olanaklı hale gelir ve ürünü oluşturan ana parçaları pazar taleplerine uygun fiyatlandırma kararları gerçekleştirilebilir.

Hemen belirtilmesi gerekir ki, üretim derinliği fazla olmayan işletmelerde veya ürünü oluşturan parçaların (veya elemanların) açıkça sınırlanabilirliği iş kollarında, değer analizi (mühendisliği) aşaması yapılmadan da, hedef maliyetleme uygulanmasının gerçekleştirilebileceği edilmektedir.¹⁵⁵

Gelişmiş maliyet sistemlerinde, maliyetler üç yoldan yönetilmektedir. Birinci yol, gelecekteki mamullerin maliyetlerini yönetmek; ikincisi mevcut mamullerin maliyetlerini yönetmek ve üçüncüsü, işgücünün girişimci ruhundan yararlanmaktır. Japon işletmeleri tarafından, gelecekteki mamullerin maliyetlerini yönetmek üzere

¹⁵⁴ Fahir Bilginoğlu, “Hedef Maliyetleme Yeni Bir Yönetim Aracı”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi Yönetim**, Sayı:21 (Haziran 1995), s.15.

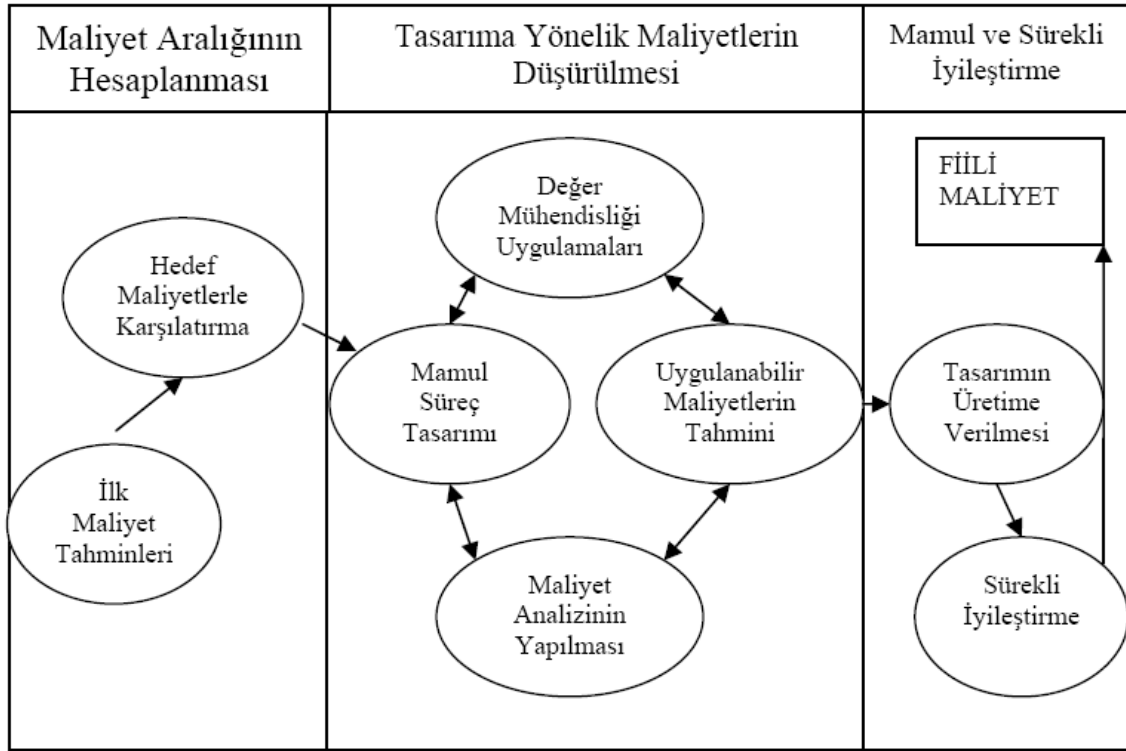
¹⁵⁵ Bilginoğlu, s.15.

geliştirilen üç maliyet yönetimi tekniği, sırasıyla hedef maliyetleme, değer mühendisliği ve organizasyonlar arası maliyet yönetim sistemleri şeklinde sıralanmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminin etkin bir şekilde uygulanması için gerekli koşullar aşağıdaki gibidir:¹⁵⁶

- Tedarikçinin mamul geliştirme sürecine dahil edilmesi,
- Mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı olarak tasarlanması,
- Bütün maliyet azaltma çalışmalarının müşterilerin istekleri doğrultusunda yönlendirilmesi,
- Tasarımda basitleşmeye gidilmesi ve bunun ölçülmesi,
- Hedef maliyetleme ile ilgili faaliyetlerde farklı bölümlerin temsilcilerinden oluşan ekiplerin kurulması,
- Sürekli değişim ve gelişime açık bir örgüt yapısı ve kültürüne sahip olunması gerekmektedir.

¹⁵⁶ Süleyman Yükçü, “Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMÖB Yayını, Yıl:1, Sayı:2, Ekim 2000s.28.



Şekil 6 - Hedef Maliyetleminin uygulama aşamaları¹⁵⁷

Şekil 6’dan da görüldüğü gibi, hedef maliyetleme doğrusal bir süreç niteliğine sahip değildir. Süreç daha ziyade çok aşamalı ve yinelemelerden oluşmaktadır.

Bu çalışmanın konusu oluşturan, hedef maliyetleme yaklaşımının temelinde de “yeni mamulün maliyeti, mamul tasarım sürecinin bir sonucu olmaktan çok, bu sürecin bir girdisidir” düşüncesi yer almaktadır. Çok işlevli mamul tasarım ekibi:

- Müşterilerin istediği işlev ve kalitede,
- İşletmenin arzu ettiği karı elde etmesini sağlayacak ve
- Hedef maliyet düzeyinde üretilebilecek olan mamullerin tasarımını sağlamak durumundadır.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Ergün, s.37.

¹⁵⁸ Şakrak, “Geleneksel Maliyetlerden Hedef Maliyetleme-Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir”, s.299.

Bir mamulün hedef maliyetine ulaşmak için yapılan çalışmalar, mamul tasarım sürecinde ileri düzeyde maliyet disiplini yaratmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, hedef maliyetleme, mamul tasarım sürecini disipline etmek üzere kullanılan bir maliyet yönetim tekniği olarak düşünülebilir.¹⁵⁹

Hedef maliyetleme yönetiminin uygulanmasında en önemli faktör, hedef maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesidir. Hedef maliyet belirlenirken iki unsur göz önünde tutulmalıdır. Bunlar genel yönetim düşünceleri ve özel mamul düşünceleridir.

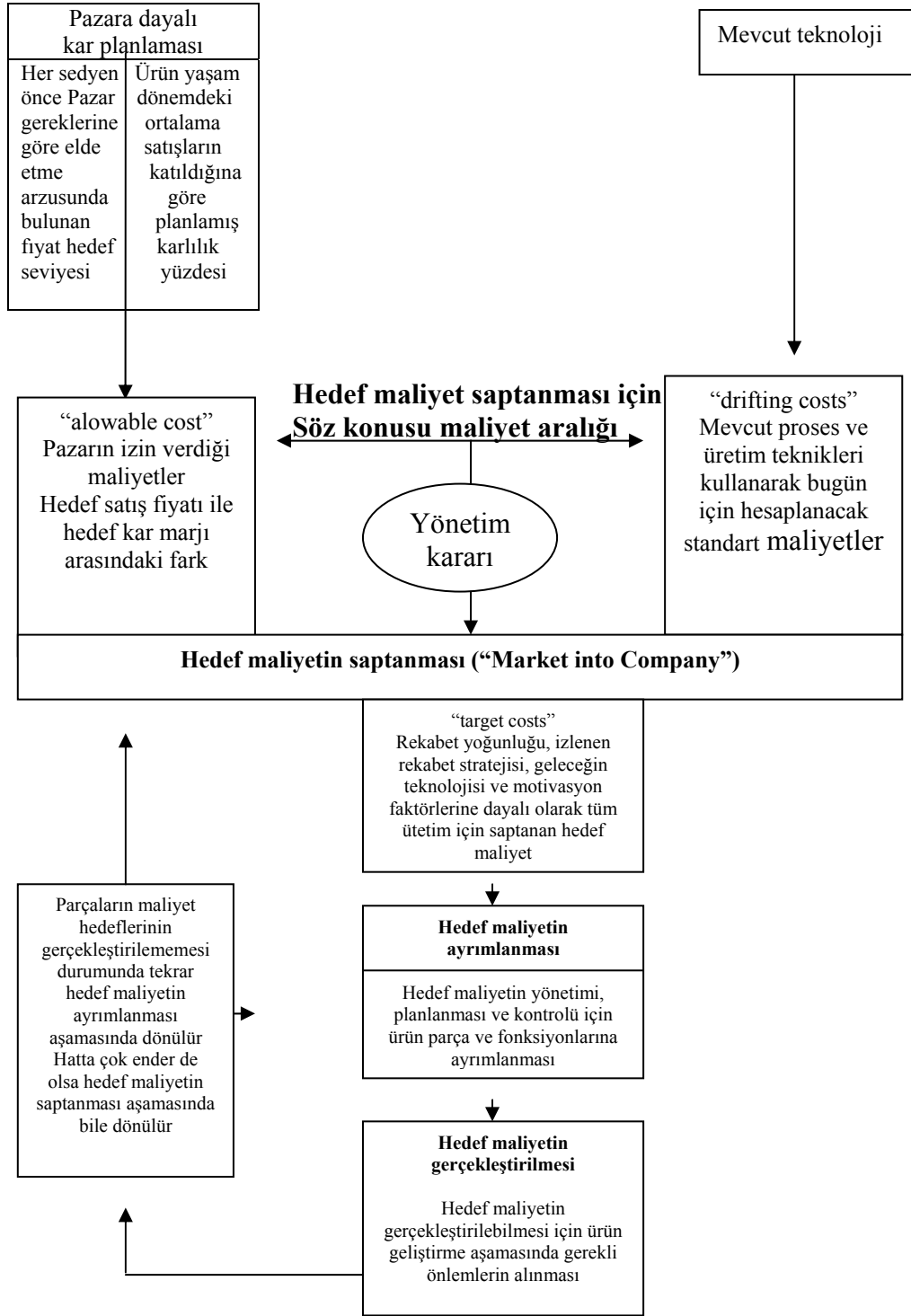
Genel yönetim düşüncelerinde hedef maliyet belirlemeden önce, maliyetin kapsamı belirlenmelidir. Örneğin; hedef hangi maliyetleri kapsamına almalıdır, yeni mamul planlama ve tasarım aşamaları nasıl şekillendirilecektir, üretim maliyetleri, satış harcamaları ve müşteri maliyetleri gibi faktörler nasıl analiz edilecek ve oluşturulacaktır. Ayrıca, hedef maliyetin düzeyi ve zorluk derecesi ifade edilmelidir. Belirlenecek hedef maliyetler kişileri motive edecek düzeyde olmalıdır, aşırıya kaçılmamalıdır. Aksi taktirde, bu yöntem uygulanamaz.¹⁶⁰

Hedef maliyetleri belirlerken göz önünde tutulması gereken diğer bir unsur da özel mamul ve durum düşünceleridir. Hedef maliyetlerin gerçekçi bir biçimde belirlenebilmesi için mamul ve içinde bulunan şartlar dikkate alınmalıdır. Örneğin; özel bir mamul için geliştirilen özel planlama ve tasarım ekibinin özellikleri de dikkate alınmalıdır. Bu özellikler arasında ekibin ne kadar tecrübeli olduğu, planlamaya katılan kişi sayısı ve planlamanın temel hedefleri belirlenmelidir. Mamulün yeniliği ve mevcut teknoloji ve düşünülmesi gereken konulardandır.

Hedef maliyetleme sürecinde bir çok aşama veya adım söz konusudur. Ancak aşamaları üç ana aşama başlığı altında toplamak mümkündür. Bunlar hedef maliyetin saptanması, hedef maliyetin ayrımlanması ve hedef maliyetin gerçekleştirilmesi aşamalarıdır. Hedef maliyetlemenin yukarıda anılan bu üç aşaması şu iki temel sorunun üzerinde kurulmaktadır: Ürün kaç mal olabilir? Ürün ne yapabilmelidir?

¹⁵⁹ Şakrak, “Geleneksel Maliyetlerden Hedef Maliyetleme-Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir”, s.299-300.

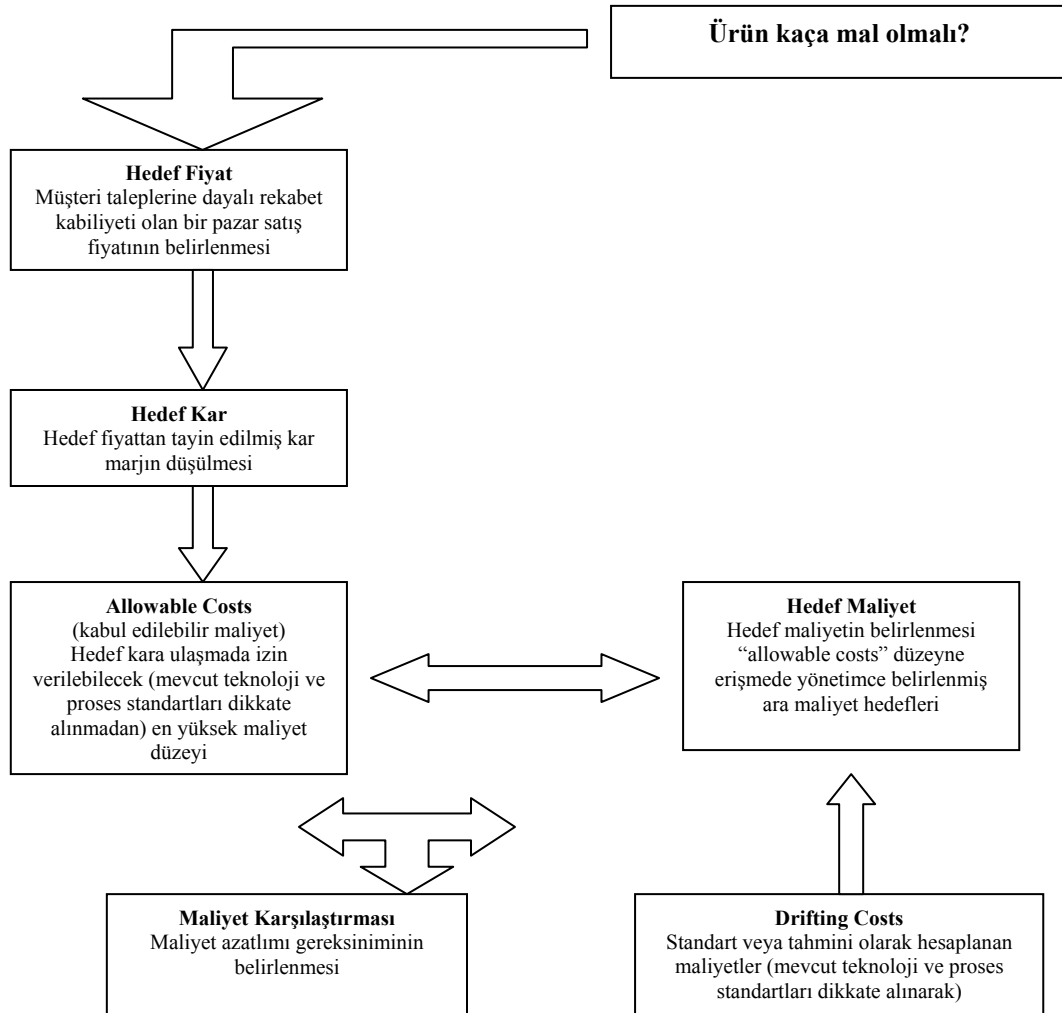
¹⁶⁰ Robin, Cooper, “Japanese Cost Management Practises”, **CMA Magazine** 68, no.8, October, 1994, s.22.



Şekil 7 - Hedef maliyetleme süreci¹⁶¹

¹⁶¹ Can, s.67.

İlk olarak yapılması gereken toplam hedef maliyetin üst sınırının belirlenmesidir. Diğer bir ifadeyle “ürün kaç mal olmalıdır?” sorusunun araştırılması ile başlanır ve ürün için kabul edilebilecek en yüksek maliyet düzeyinin ne olması gerektiği saptanmaya çalışılır. Tabi bunun için daha önceden hedef fiyat ile hedef karın belirlenmiş olması gerekir. Zira bunlar belirlenmeden hedef maliyetin belirlenmesi mümkün değildir. Sonra hedef maliyetin ürün fonksiyonlarına ve ana parçalarına göre ayrılarak detaylandırılmalıdır. Böylece ürün fonksiyonlarına ve maliyetlerinde iyileştirme yapabilecek noktalar açığa çıkmış olur.



Şekil 8 – Hedef maliyetlerin bulunmasında geleneksel yöntem¹⁶²

¹⁶² Can, s.67.

Şekil 8’de görüldüğü gibi belirlenen bu noktalar üzerinde ürün yaşam seyri boyunca katkı sağlayabilecek yöntem ve önlemlerle hedef maliyetler gerçekleştirilmeye çalışılır.

3.6.1. Hedef Maliyetin Saptanması

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

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

Hedef maliyetin saptanmasında üç farklı yöntem saptanmaktadır:

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

Planlama ve dizayn safhasında hedef maliyet, ürünün üretim maliyeti için hedef maliyet, dağıtım için hedef maliyet, müşteri maliyetleri için hedef maliyet olmak üzere çeşitli hedef maliyet türleri bulunmakta olup, bunların oluşturulmasındaki temel yaklaşım aynıdır.

Hedef maliyeti oluşturmada üç temel metot kullanılmaktadır. Bunların birincisi; rakiplerin ürünlerinin fiyatlarına göre belirlenen çıkartma metodudur. Bu metot da hedef maliyet piyasa fiyatından geriye doğru giderek oluşturulmaya çalışır. Bu

metot sonuçta gerçekleştirilmesi zor bir hedef maliyeti ortaya çıkabilir. Yani firmanın var olan teknoloji ve arz edicileri ile bu sonuca ulaşması mümkün olmayabilir.

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

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

3.6.1.1. Çıkartma Metodu

Çıkartma metodu hedef ürün maliyeti belirlemedeki temel faktör, rakip firmaların koyduğu fiyatlardır. Çıkartma yönetiminde mamullerin hedef maliyetleri, piyasa araştırmaları sonucu belirlenen satış fiyatından geriye doğru gidilerek hesaplanır. Satış fiyatı piyasa tarafından oluşturulur. Nitekim, bir mamulün satış fiyatı oluşturulurken, mamulün maliyetinden ziyade, piyasa şartları, müşteri ihtiyaçları ve rekabet durumu öncelikli olarak dikkate alınır.¹⁶³ Daha sonra işletmenin bu mamulden beklediği kar belirlenir. Bu kar belirlenirken, piyasadaki müşteriler ve rakip işletmeler göz önüne alınmalıdır. Piyasa tarafından oluşturulan satış fiyatından, işletme tarafından belirlenen kar çıkarılarak hedef maliyet hesaplanır.¹⁶⁴

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

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

¹⁶³ Huefner, Ronald, **Target Costing Uses Market To Determine Product Price**, Business First-Western New York 12, No.7, 1995, s. 28.

¹⁶⁴ Baker, William, **The Missing Element In Cost Management: Competitive Target Costing**, Industrial Management 37, no.2, 1995, s. 29-30.

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

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

Tam maliyeti esas alan hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanır:

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

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

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

çerçevede pazarı esas alan hedef maliyetle iç maliyet sistemlerinin karşılaştırılabilir olması önemlidir.

3.6.1.2. Toplama Metodu

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

a) Benzer Ürünlerin Esas Alınması

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

Bu yolla hedef maliyet belirlemenin üç temel adımı vardır. Birinci adımda; benzer ürünlerin gerçek maliyetleri, normal olmayan maliyetleri dışarıda bırakacak ve üretim hacmi ve enflasyon gibi faktörleri de hesaba katacak şekilde uyarlanmaktadır. İkinci adımda; hedef maliyet, ürün grubu veya hatlarının uyumlaştırılmış gerçek maliyetlerine bağlanmaktadır. Üçüncü adımda ise; hedef maliyet, geçmiş performansta gelişme kaydedecek şekilde belirlenmektedir.

b) Dizayn Özelliklerinin Esas Alınması

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

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

Burada - a ve b, sabitler;

- x ise, dizaynın diğ er en önemli değ işken özelliğini temsil etmektedir.

Uygulamada ispat edilmiş çok yararlı bir ilişki de;

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

a: sabit

X_1 : dizaynın en önemli eski özelliği

X_2 : dizaynın en önemli yeni özelliği

n: yaklaşık 0,6 veya 0,7 bulunmuştur.¹⁶⁵

Ekstra fonksiyonların da dahil edildiği başka bir denklem ise şöyledir:

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

AFM: Ana Fonksiyonların Maliyeti

EFS: Ekstra Fonksiyonların Sayısı

MFS: Mevcut Fonksiyonların Sayısı

c) Yeni Yaklaşımların Esas Alınması

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

Yeni hedef maliyetin mevcut hedef maliyetinin %70'i kadar olması, genel bir kabul görmektedir. Japonya'da bu oran yaklaşık %50'dir.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Acar, "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, s.81-95.

¹⁶⁶ Acar, "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, s.81-95.

3.6.1.3. Kombinasyon Metodu

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

Bu yöntemde müzakerelere katılan her kişi değişik fonksiyonel alt yapılardan gelmektedir. Bu müzakereler teşvik müzakereleri olmasına rağmen; bunlarda anlaşma sağlamak mümkün olmayabilir. Eğer müzakerelerde birkaç anlaşmazlık noktası kalmışsa; hedef maliyetle ilgili nihai kararı tepe yönetimi verecektir. Bu şekilde oluşturulan hedef maliyet yöntemi önemli bir motivasyon unsuruna da sahip bulunmaktadır.

3.6.2. Hedef Maliyetin Ayrılmanması

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

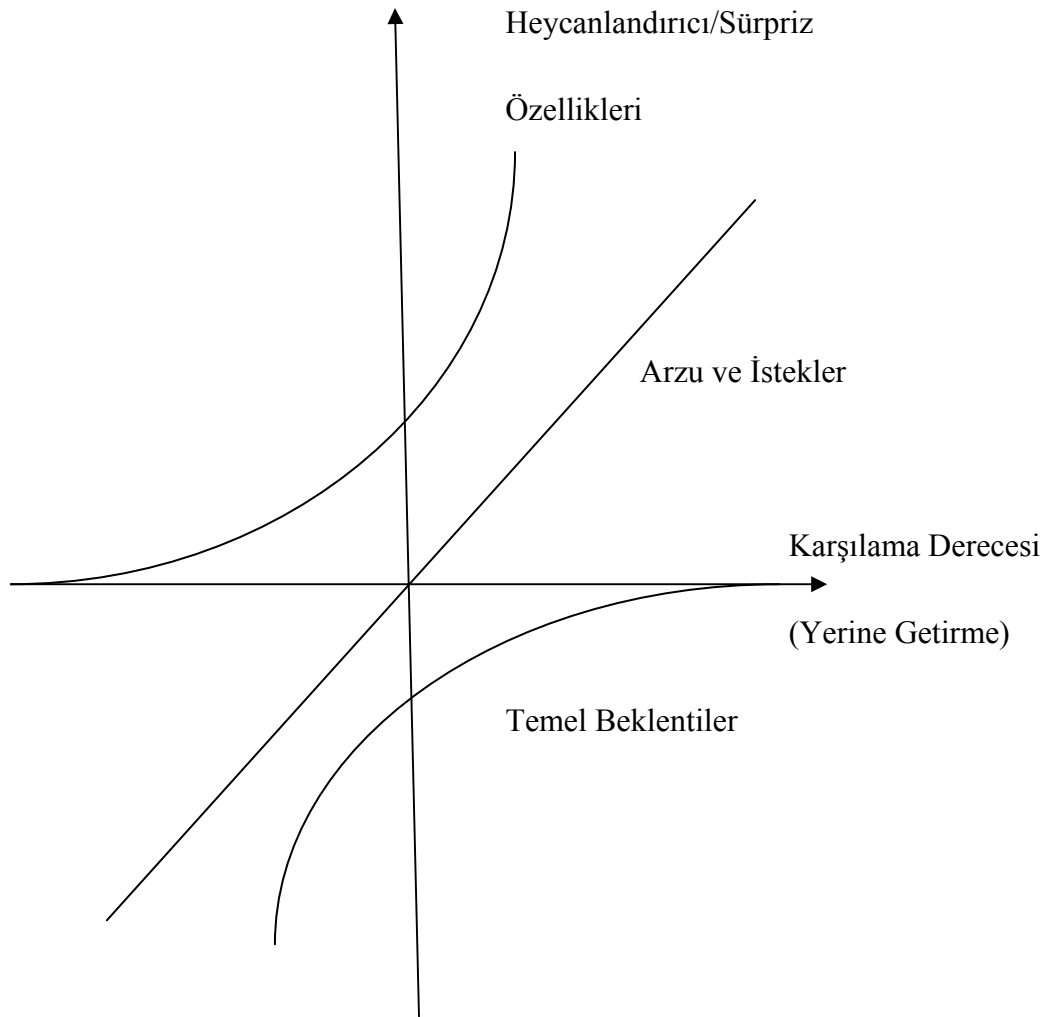
Ancak ürün için saptanan toplam hedef maliyetin ayrılmanması aşamasına geçilmeden önce müşteri talep ve beklentilerinin kesin bir açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Müşterilerin üründe aradıkları karakteristikler ve/veya sahip olmasını bekledikleri nitelikler ve bunların birbirleri arasındaki bağ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

Hedef maliyetlemede müşteri arzu ve beklentilerinin belirlenmesi ise önemli bir sorundur. Müşteri talep ve beklentilerinin göreceli olarak daha düşük, dolayısıyla belli fonksiyonlara sahip ve parçaları sınırlı sayıda, basit diyebileceğimiz ürünlerde çok daha

kolay baş edilen bu sorun, teknoloji yoğun, çok fonksiyonlu ve dolayısıyla parça sayıları korkunç rakamlara varan kompleks ürünlerde çözülmesi nerdeyse imkansız hale gelen bir derinlik kazanmaktadır.

Müşteri talep ve beklentileri üzerinde yaptığı uzun araştırmalar neticesinde, bunları ürün fonksiyon veya özellikleri açısından üç kategoride ele alan bir model geliştirilmiştir.¹⁶⁷

Müşteri Memnuniyeti (Tatmini)



Sekil 9 - Müşteri talep ve beklentilerinin yapısal çözümlemesi.

¹⁶⁷ Can, s.89.

Şekil 9'dan da görülebileceği gibi, müşteri talep ve beklentilerini üç kategoriye ayırmaktadır:

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

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

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

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

Toplam hedef maliyetin en küçük parçalarına kadar ayrılmasını şu iki metot içinde özetlenebilir:¹⁶⁸

- Parça esaslı metodu
- Fonksiyon esaslı metodu

¹⁶⁸ Can, s.95.

3.6.2.1. Parça Esası Metodu

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

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

Bir önceki ürün modellerinin tecrübelerinden faydalanılabildiği, ürün gelişiminin birincil olarak materyal ve teknoloji oryantasyonlu olduğu ve yenilik veya yenilenme derecesi düşük olan ürünlerde parça metodu tavsiye edilmektedir. Özellikle hedef maliyetleme ile ilk defa tanışacak olan işletmeler için parça metodunun ayrı bir öneme sahip olduğu vurgulanmakta. Alman işletmelerinin ilk önce bu metodu uygulamaları gerektiğini savunmaktadır ve fonksiyon metodunun kompleks oluşu nedeniyle bu metodu kullanmaları önerilmektedir.

3.6.2.2. Fonksiyon Esası Metodu

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

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

Hedef maliyet uygulamasında şu aşamalar söz konusudur:¹⁶⁹

- İşlev yapısının saptanması,
- İşlevlerin ağırlıklarının belirlenmesi
- Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi,
- Ürün parçalarının tahmin edilmesi,
- Ürün parçalarının ağırlıklarının belirlenmesi,
- Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması,

¹⁶⁹ Bilgiöglü, s.14-15.

- Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu,
- Diğer maliyet kısıntılarını gerçekleştirme.

Aşağıda bir dolmakalem örneğinde hedef maliyetleme uygulaması ele alınarak, her bir aşama ayrı ayrı irdelenecektir.¹⁷⁰

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

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

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

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

e. Ürünü Oluşturan Ana Parçaların Ağırlıklarının Belirlenmesi: Ürünün müşteri araştırmasına göre oluşturulan işlev grupları ile ürünü oluşturan parçalar bir

¹⁷⁰ Bahşi ve Can, ss.57-71.

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

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

Ana Parçanın Ağırlığı

Değer Endeksi : -----

Ana Parçanın Maliyet Payı

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

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

Hedef Maliyet Endeksi	Parça	Alternatif
$HME > 1$	ucuz	araştırılır
$HME = 1$	en uygun	-
$HME < 1$	pahalı	araştırılır

Tablo 3: Hedef maliyet endeksinin sonuçlarının özeti

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

h. Değişik Maliyet Düşünme Yöntemlerinin Kullanılması: Hedef maliyetleme yöntemi ile maliyetlerin düşürülmesi ve sürekli gelişmenin sağlanması mümkün olmakla birlikte; işlevlerin tekrar incelenmesi yapı (construction) değişikliği ve değer analizi yöntemleri ile işletmede maliyet düşürücü ve önleyici kararların alınması mümkün olacaktır. Günümüzün gelişmeleri işletmeleri teknolojik gelişme baskısı ve ürün araştırma-geliştirme maliyetleri ve piyasada düşen fiyatlarla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu nedenle de bu tür sorunlara cevap verecek yeni maliyetleme yöntemleri önem kazanmıştır.

3.6.3. Hedef Maliyetin Gerçekleştirilmesi

Hedef maliyetlerin belirlenmesi ve ayrımlanmasından sonra sıra hedeflerin gerçekleştirilmesine gelir. Bu aşama hedef maliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli tüm önlemlerin alındığı, alternatiflerin araştırıp tartışıldığı aşamadır. Hedef maliyetleme ile ilgili çalışmalar esnasında özellikle maliyetleme yöntemi üzerinde durulması gerekmektedir. Örneğin genel üretim giderlerinin dağıtımında ortaya çıkan sorunları aşmak için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme gibi yöntemler üzerinde durulurken, öte yandan toplam kalite yönetimi uygulamalarına ayak uydurabilmek amacıyla kalite maliyetleri ile çevresel konulardaki artan devlet ve kamuoyu baskıları karşısında da çevre yönetim sistemleri kapsamında çevresel maliyetler artık hesaba katılmaktadır. Ayrıca bu aşamada maliyet tasarrufu olanaklarını açığa çıkaracak ve böylece hedef

maliyetleri realize etmede yardımcı olabilecek teknik ve araçlara gerek vardır. Bu teknik ve araçlar aynı zamanda realizasyon için gerekli teknik ve yapısal gereksinimlere de tercüman olurlar.¹⁷¹

Diğer yandan hedef karın elde edilebilmesi için ürünün, bir taraftan müşterilerin beklentileri ile kalite standartlarını karşılayabilecek şekilde, diğer taraftan maliyetinin hedef maliyet düzeyine inebilecek şekilde dizayn edilmesi gerekmektedir. İşte bu güç durumdan başarı ile sıyrılmak hedef maliyetlemenin diğer bazı tekniklerle birlikte uygulanmasına ve desteklenmesine bağlıdır.¹⁷²

¹⁷¹ Can, s106.

¹⁷² Şakrak, “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye-Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir”, s.302.

4. TURİZM İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

Turizm sektöründe özellikle son on beş yirmi yılda en önemli tüketici eğilimlerinden biri kalite arayışı olmuştur. İşletmelerde ulusal veya uluslar arası pazarlarda rekabet gücünün ve rekabet kavramının önem kazanmasının temel sebebi kaliteli ürünler ve hizmet üretimidir. Hatta hizmetin kalitesi çoğu zaman fiyattan daha fazla önem kazanmıştır.

Rekabet gücünü belirleyen faktörleri temelinde de kalite ve verimlilik yatar. Bu durumda mevcut üretim faktörlerinin daha etkili kullanılması gerekmektedir. Verimlilik basit bir girdi çıktı ilişkisi değildir. Ürün ve hizmet yaratmak için kaynakların etkin ve yararlı kullanım derecesidir. Başka bir deyişle verimliliğin etkinliği, işletmelerde amaçlanan hedeflere ulaşma veya hedeflenen çıktıya miktar ve kalite yönünden mümkün olan en düşük kaynak harcamasıyla en yüksek sonuca ulaşmaktır.

4.1. Uygulamanın Amacı

Çalışmanın amacı, bir hizmet işletmesinde bir otel odasının hedef fiyatını hesaplanarak hizmet üretim maliyetinin nasıl bulunacağını açıklanması ve hizmet sektöründeki hedef maliyetleme yönteminin aksaklıkları tespit etmesidir.

Uygulama, bir konaklama işletmesi olması ve maliyet yapısı diğer hizmet veren işletmelerden daha kolay ve doğru tespit edilebilirliği nedeniyle Bucureşti Hotel’de yapılmıştır.

4.2. Uygulamanın Sınırlandırılması

Uygulamanın kapsamı, zaman ve maliyet kısıtları nedeniyle sınırlandırılmıştır. Uygulamanın, işletmede üretilen tüm hizmet hedef maliyetlerinin bulunmasına yönelik olması halinde kapsamın çok fazla genişleyeceği ve çalışmanın istenen mesajı veremeyeceği kaygısıyla, çalışma, uygulama yapılacak işletmenin tüm faaliyetleriyle ilgili hedef maliyetlerinin bulunması yerine sadece belli bir odanın hedef maliyetinin hesaplanmasıyla sınırlı tutulmuştur.

4.3. Uygulamada Kullanılacak Yöntem

Hedef maliyetleme yönteminden yola çıkılarak fiyat, sonradan gelinerek saptanır. Pazarlama bölümü tüketiciler için, ürünün özelliklerini tespit edip, en uygun fiyatı belirler. Daha sonra tüketicinin alım gücüne göre fiyat oluşur. Maliyet artı yönteminde tümevarım söz konusu iken, hedef maliyetleme yönteminden yola çıkılarak hesaplanan fiyatlar da tımdengelim söz konusudur. Belli bir zaman diliminde üretilen mallar, genelde izleyen dönemde tüketilmek üzere stoklanabilir. Hizmetlerin kolay bozulabilirliğı zaman içinde daha büyük fiyat ayrımlarına olanak tanır. Hizmetler, çoğı zaman günlük, haftalık, aylık, sezonluk, devirli ve gelişigüzel dönemlerde beklenmedik taleplerle karşılaşılır. Bu nedenle fiyatlama kararlarının alınmasında zaman faktörünün ayrı bir önemi bulunmaktadır.

Bucureşti hotel odasında yapılan hedef maliyetleme çalışmasında önce hizmet ürünü fonksiyonlarına ayrılmıştır. Sonra bu fonksiyonların müşterilerin gözündeki değerini (önemini) belirlemek amacıyla müşteriler üzerinde bir araştırma yapılmıştır.

4.4. Uygulamanın Önemi

Burada uygulanan çalışma genel ekonomi ve mikro-işletme ekonomisi açısından incelenmektedir.

4.4.1. Genel Ekonomi Açısından

Hedef maliyetlemeyi uygulayan ve ilgilenen pek çok kimse hedef maliyetlemenin, basit bir maliyet hedefi oluşturma tekniğinden daha öte bir şey; bir anlayış hatta bir felsefe olduğunu ileri sürmektedirler. Onlara göre hedef maliyetleme yöntemi, bir işletmenin çeşitli işlevsel alanlarını uyumlu bir sisteme bağlayan bütünleyici bir mekanizmadır. Zira hedef maliyetlemeyi başarılı bir şekilde kullanan firmalarda maliyetler, stratejik planlama sürecine sıkı bir şekilde bağlanmakta ve pazarlama araştırmacıları, üretim elemanları ve maliyet analizcileri arasında düzenli bir bilgi akışı sağlanmaktadır. Hedef maliyetlemede yönetici ve mühendislerin, bir ürünün dizayn sürecinde oluşan maliyetlerini sürekli olarak tahmin etmeleri gerekir ki bu da organizasyonun bütün bölümlerinden bilgi almayı ve bölümler arası koordinasyonu

zorunlu kılar. Bu sistemde; pazarlama, üretim, muhasebe, ürün tasarımı ve müşteri bölümleri, hedef maliyetleme sürecinin düzgün bir şekilde işlemesi için topyekün çalışırlar. Hedef maliyetleme yöntemi, toplam maliyetleri anlamayı, faaliyet temeline dayalı muhasebe sisteminin nasıl kullanılacağını, üretimden dağıtım, işçilikten teknolojiye, üretimin her kademesinde istenilen maliyet seviyesinin kesin olarak yerini belirtmeyi sağlar.

4.4.2. Mikro - İşletme Ekonomisi Açısından

Hedef maliyetleme yönteminin anlayışında pazar fiyatına dayalı üretim yapıldığı için kar edemeyecek olan hizmet ürünün pazara sürülmemesi veya sürülünceye kadar pazardaki fiyata uygun bir şekilde üretimi sağlanacağından işletmenin kara edememe riski azalmaktadır. Zaten pek çok işletme, hedef maliyetlemeyi yeni üründen kar sağlamayı garanti etmek için kullanmaktadırlar.

4.4.2.1. İşletmenin Tanıtımı

Bucureşti Hotel Köstence’de kalan misafirler, süper lüks bir konaklama tecrübe edecekler. Bucureşti Hotel’in konuk tatmini ve üstün hizmet standartlarına bağlılığı, odaların düzeni ve görünümündeki her detaya gösterilen dikkatte kendini belli etmektedir. Her odada kablolu televizyondan direkt aramalı telefona, sac kurutma makinesinden güvenlik kasasına kadar geniş bir hizmet yelpazesi ve özenle yerleştirilmiş olanaklar mevcuttur.

Konuklar, birçoğu panoramik Kara Deniz manzaralı 2 Club Kati, 16 Junior Suit, 2 Executive Suit ve 2 Presidential Suit’in de içlerinde bulunduğu 367 lüks odadan birini seçebilirler.

4.4.2.1.1. İşletmenin Ekonomi İçinde Yeri

Oteller bulundukları ülkede iş görüşmelerinde, toplantılar ve konferanslar düzenlenmesinde, eğlence ve konaklama faaliyetlerinde kolaylıklar sağlamak suretiyle önemli rol oynarlar. Bu anlamda oteller çeşitli mal ve hizmetler için perakende dağıtım, yeterli haberleşme ve ulaştırma faaliyetleri kadar ekonomiler ve toplumlar için vazgeçilmez unsurlardır.

Oteller, kendilerine harcama yapabilme olanakları ile gelen ve daha yüksek bir oranda harcama meyli olan konukları kendine çeken önemli yerlerdir. Konukların yapmış oldukları bol harcamalar sayesinde yerel ekonomilere hem dolaysız hem de bu harcamaların toplumdaki diğer kişilere dağılması suretiyle dolaylı yoldan önemli ölçüde katkıda bulunurlar.

4.4.2.1.2. Örgütsel Yapı

Bucureşti Hotel'in yapısı, teknik donanımı, konforu ve bakım koşulları gibi maddi, sosyal değeri, işgörenin insan kalitesi gibi moral elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama ve kısmen beslenme gereksinimlerini bir ücret karşılığında karşılamayı meslek olarak kabul eden, ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış bir işletmedir.

İşletmede kurumsallaşmış sağlam örgüt yapısı, bölümlere ayrılma, bu bölümlere görev dağılımlarında, yürütülmesinde, düzenleştirilip, geliştirilmesinde, işgörenlerin işe yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, işletme amaçlarına etkin ulaşılmasını kolaylaştırır. Diğer taraftan, ayrıntılı planlamanın ve düzenleştirmenin yapılabilmesinde, görev ve sorumlulukların dağıtımında, işlerin yürütülmesinde ve her bölümün performans etkinliğinin ölçülmesinde başarılı sağlanması büyük ölçüde örgütsel yapının durumu etkili olmaktadır

4.5. Uygulamanın Sunulması

4.5.1. Hizmet Ürünün Özelliklerinin Tanımlanması Ve Analizi

İşletme, faaliyet gösterdiği sektörde yenilikçi ve öncü bir işletme olma hedefi doğrultusunda;

- Müşteri ihtiyaçlarına cevap verecek hem modern hem de ekonomik hizmet ürünleri üretmeye,
- Kalite üzerine yoğunlaşmaya,
- Yeni hizmet ürünü geliştirmeye,

- Hizmet üretim konseptine uygun ürün tasarımları gerçekleştirmeye odaklanmaktadır.

Bu hedefler doğrultusunda işletme hizmet ürününün tanımlanmasına yönelik bazı faaliyetlerde bulunmuştur. Bu faaliyetler Hedef Maliyetleme sürecinin başlangıcında olduğu gibi ürün fikrinin ortaya çıkması ile başlamaktadır. İşletmenin hizmet ürünün fikri, piyasa rekabeti artması sebebiyle hem hizmeti iyi, hem de fiyatı uygun bir hizmet verilmesi üzerine yapılandırılmaktadır. Bu açıdan işletme tasarım aşamasından önce hizmetle ilişkin sırasıyla aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmiştir.

- Hizmetle ilişkin faaliyetlere yön verecek danışman bir işletmeden yardım alınmıştır. Bu doğrultuda Türkiye'nin birçok bölgesinde, hizmet talepleri ve zevk gibi vb. konularda pazar araştırması yapılmıştır.

- Yurt içi ve dışında yapılan seminerlere katılmıştır ve sergilenen yeni kataloglar incelenmiştir.

- Rakip işletmelerin ve sektörü yönlendiren işletmelerin hizmet ürünleri dikkate alınmıştır.

- Piyasadan gözlemlenen ve müşterinin talep ettiği hizmet ürünler esas alınmıştır.

Bu faaliyetler doğrultusunda uygulamaya esas alınan işletmede geniş bir hizmet ürün yelpazesi bulunmaktadır. Bu hizmet ürünü yelpazesinden pazarda önemli bir pay elde etmek için hizmet ürün grubundan seçilen konaklama hizmetiyle ilişkin maliyet analizi yapılmıştır.

Hizmet ürünü fikrinin ortaya çıkarılmasından sonra işletmede tasarımı yapılacak ürüne ilişkin pazar araştırması yapılmıştır. Pazar araştırması ile müşterilerin yeni hizmet üründen ne beklediğini tespit etmek ve hizmet ürünün özelliklerini tanımlamak mümkün olmaktadır. İşletme, yeni hizmet ürünün grupları için bünyesinde oluşturduğu Ar-Ge bölümünde yeni hizmet ürünlerin özelliklerini ve fonksiyonlarını

belirlemektedir. İşletmenin yaptığı pazar araştırmasına dayalı olarak müşterilerin hizmet ürününden beklentileri şu başlıklarda toplanmıştır.

- Dizayn yönünden trend olması,
- Bulunduğu konumun özelliklerine bağlı olması,
- Farklı görünüm alternatifine sahip olması,
- Estetik özelliğinin ön planda olması,
- Kullanılan malzemede kalite ve rahatlığın sağlanması,
- Çeşitli servis seçenekleri bulundurulmasıdır

Müşteri beklentileri	Hizmet Ürünün Fonksiyonları
Görünüm, trend ve dizayn alternatifleri	Estetik
Profesyonel ve kaliteli hizmet	Güven
Kalite ve rahatlığın sağlanması	Konfor
Farklı fonksiyonlara sahip olması (telefon ve internet)	Kullanım Kolaylığı

Tablo 4. Müşteri Beklentileri ve Hizmet Ürünün Fonksiyonları

Yukarıda sıralanan müşteri beklentileri doğrultusunda hizmet ürüne ilişkin dört fonksiyon belirlemiştir. Buna göre Tablo 4, müşteri beklentilerine karşılık gelen hizmet ürünün fonksiyonlarını sunmaktadır.

Bu faktörler göz önünde alınmak suretiyle müşteri beklentilerinin karşılamak, hizmet ürüne günümüzün trendi ve modern olma özelliğini vermek ve hizmet ürüne farklılık kazandırmak amacıyla; mevcut odalarda gerek yeni mobilya gerekse farklı

dizayn olarak farklı estetikte bir görünüm verilmiştir. Ayrıca hizmet ürüne fonksiyonellik katmak için internet hizmeti verme amaçlanmıştır.

Bu aşamalardan sağlanan bilgiler, işletmenin Ar-Ge bölümünde toplanmakta ve bu bölüm, müşteri, çalışan ve müşteri temsilcisi gibi farklı grupların görüşlerini dikkate almak suretiyle hizmet ürünün tasarımını gerçekleştirmektedir.

Tasarım ekibinin konaklamayla ilişkin müşteri girdilerini ve isteklerini göz önüne alarak tasarım faaliyetlerine başlamaktadır. Buna göre işletme hizmet ürünü tasarımı çalışmaları sonucunda piyasada bulunan mevcut konaklama işletmelerinden daha konforlu ve farklı fonksiyonlara sahip bir ürün oluşturmaya yönelik hizmet ürünü tasarımı hedeflemektedir.

4.5.2. Hizmet Ürünün Parçalarının Belirlenmesi

Bu aşamada işletmenin tedarikçileri ile ilişkisi önem arz etmektedir. Çünkü ürünün tanımlaması sürecinde müşterilerin istek ve arzularını karşılayacak şekilde ürün tasarımı ancak uygun parçaların tedariki ile mümkün olmaktadır. Hizmet ürünü için belirlenen parçalar Tablo 5’te listelenmiştir.

• mobilya	• kalite fiyatla orantılı
• tekstil malzemeleri	• kalite fiyatla orantılı
• beyaz eşya	• kalite fiyatla orantılı
• temizlik hizmeti	• zaman, enerji ve iş gücü gereksiz harcamamak
• yiyecek içecek hizmeti	• işlem ve işlevlerin maliyetini azaltmak
• diğer servisler	• değişikliklere uyum göstererek talep artırmak

Tablo 5. Ürün Parça Listesi

Yukarıda sayılan hammadde, malzemeler ve hizmetlerden özellikle de ana malzemeler ürünün fonksiyonelliğinden ve sağlamlığından ödün vermeksizin seçilmiştir.

Tasarım ekibi hizmet ürünü tanımlamasında hizmet ürünün parça ve işlem düzeylerini belirlemeye yönelik bünyesinde oluşturduğu MRP sistemiyle hizmet ürün ağacından yararlanmaktadır. Önceki hizmet ürünlerin cari maliyetlerini esas almak suretiyle yeni hizmet ürünü için maliyetleme çalışmaları sürdürülmektedir. Ayrıca tasarım ekibi, hizmet üründe yer alan parçalar; konaklama, temizlik ve oda servisi olmak üzere üç ana parçada demontajını yapmıştır.

İşletme, hizmet ürün tasarımını üretim aşaması ile birleştiren CAD gibi bilgisayar destekli teknolojilerden de faydalanmaktadır. Bilgisayar ortamında hizmet ürüne ilişkin çizilen üç boyutlu resim görülebilir olup bu resim Ar-Ge ve tasarım ekibi tarafından incelenmekte ve bu hizmet ürünü görülebilecek şekilde bilgisayarda düzenlemeler yapılmaktadır. Bu şekilde hizmet ürünü simule edilerek değerlendirilmektedir.

4.5.3. Geleneksel Ve Hedef Maliyet Yöntemine Göre Hizmet Ürünün Maliyetlerinin Oluşumu Ve Analizi

Bu bölümde mevcut sistemde hizmet ürüne ilişkin maliyetlerin oluşumu ve analizi, Hedef Maliyetleme sisteminde maliyetlerin oluşumu ve analizi ve son olarak da iki sistemin karşılaştırılması yapılmıştır.

4.5.3.1. Geleneksel Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Oluşumu ve Analizi

Uygulamaya esas alınan işletmede geleneksel maliyetleme kullanılmakta olup hizmet fiyatlaması maliyet artı yöntemine göre yapılmaktadır. Hizmet maliyetleri direkt malzeme, direkt işçilik ve GÜM'den oluşmaktadır. Direkt malzeme işletmenin en önemli üretim maliyeti unsuru olup işletmede oluşturulan hizmet ağacı yardımıyla belirlenmektedir. Direkt işçilik, direkt işçilik saatleri baz alınarak tespit edilmektedir. GÜM ise, tahmini olarak her ay tespit edilmekte ve direkt işçilik saatleri anahtarı

kullanılarak dağıtımı yapılmaktadır. İşletmede GÜM; satınalma, fabrika müdürlüğü, bakım onarım, elektrik, akaryakıt, su, yardımcı tesis, amortisman, taşıma, planlama, kalite kontrol kalemlerinden oluşmaktadır. İşletmenin tüm ürün bazında maliyet yapısı incelendiğinde, öne çıkan maliyet kalemi malzeme maliyetidir. Bunun için işletme, hem tasarım hem de hizmet vermek süreçlerinde maliyet düşürme çabalarını ağırlıklı olarak hammadde maliyetleri üzerine yönlendirmektedir.

İşletmenin hizmet tasarım faaliyetleri, müşteri beklentileri ile hizmet ürünün fonksiyonlarının belirlenmesiyle başlamaktadır. Konaklama hizmeti modern bir hizmet vermek sebebiyle işletme hizmet portföyünde bulunan mevcut hizmet tasarım taslaklarından ve çizimlerinden faydalanmıştır. İstenen teknik özellikler ve ölçümler bilgisayar ortamında simultane edilerek otel odası şekillendirilmiştir. Konaklama hizmetin tasarım faaliyetlerinden sonra uygulamaya esas alınan odanın maliyet çalışmaları başlatılmıştır.

Konaklama hizmetin birincil maliyet kalemi hammadde maliyetidir. Buna göre odanın; % 52,6 Malzeme, %5,4 İşçilik, %6,7 GÜM'dir. Bunlar hizmet maliyeti olup %64,7'lik kısmı oluşturmaktadır.

Malzeme maliyeti	197 YTL
İşçilik Maliyeti	20 YTL
GÜM	25 YTL
TOPLAM	242 YTL

Geriye kalan maliyet unsurlarının tahmini maliyet içerisindeki payı ise; %35,3'tür. Bunlar araştırma geliştirme, pazarlama, finansman ve yönetim maliyetlerinden oluşmaktadır. Bunların payı ise; 132 YTL'dir. Buna göre ürün için tahmin edilen maliyet toplamı $242 + 132 = 374$ YTL'dir. İşletmede hizmet ürünün fiyatı tahmin edilen maliyete kar oranının eklenmesi suretiyle bulunmaktadır. Hizmet ürünü için belirlenen kar marjı, %10-15 arası değişim göstermektedir. Oda için esas alınan

oran %12.5 olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda işletme oda satış fiyatını şu şekilde bulmuştur.

$$374 \text{ YTL} + 47 \text{ YTL} = 421 \text{ YTL}$$

Ar-Ge ekibi, satış fiyatını belirledikten sonra konaklama hizmetin tasarım çalışmasında tahmin edilen maliyetin yüksek olduğu anlaşılmıştır. Hizmet tasarım sürecinde, tahmini maliyetin düşürülmesine yönelik maliyet iyileştirmeleri gerçekleştirilmiştir. Tasarım sürecinde oda hizmetine ilişkin üç maliyet iyileştirme çalışması yapılmıştır.

- Oda için kullanılan malzemeleri tasarım ekibi aynı kalitede ve daha düşük fiyatta tedarik etmiştir. . Buradan sağlanan maliyet tasarrufu 7,5 YTL’dir.

- Konaklamam işletmenin bir oda temizliği 25 dakikada yapılmaktadır. Tasarım ekibi yeterli malzeme ve teçhizat almak suretiyle oda temizlik süresinin 15 dakikaya indirilmesi hedeflenmiş ve 5 YTL’lik tasarruf meydana gelmiştir.

- Malzeme kaynaklarının etkin kullanımı ile maliyetleri azalır ve katma değer in yükselmesine neden olur. Böylece konaklama hizmetinden % 2 (0,5YTL) oranında tasarruf sağlanmıştır.

Hizmetin tasarım çalışmasında yapılan bu çalışmalar sonucunda hizmette yaklaşık olarak 13 YTL’lik maliyet iyileştirmeleri yapılmıştır. Buna göre hizmetin tahmini maliyeti, 374 YTL’den 361 YTL’ye kadar düşürülmüştür.

4.5.3.2. Hedef Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Oluşumu ve Analizi

Hedef Maliyetleme sisteminin işletmede uygulanabilmesi için en önemli şart, departmanlar arası iletişimin sağlanmasıdır. Yani Hedef Maliyetleme hizmet ürünün tasarımı, üretimi ve üretim sonrası süreçlerde geniş kapsamlı bir katılımı gerektirmektedir. Araştırma yapılan işletmede hizmet ürün tasarım ekibi bulunmaktadır. Bu ekip; Ar-Ge, pazarlama, kalite kontrol, üretim ve mali işlerden oluşmaktadır.

Tasarım ekibi; Ar-Ge, pazarlama ve kalite kontrol hizmet ürününün tanımlanması ve özelliklerinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Aynı zamanda üretim ve mali işler departmanlarından da hizmet ürününün hakkında görüşleri alınmaktadır. İşletmenin bu şekilde yapılanması Hedef Maliyetleme sisteminin uygulamada başarısını artırmaktadır. Bundan sonra Hedef Maliyetleme sistemi için hareket noktası hedef maliyetin tespit edilmesi ve bu maliyet düzeyinin ulaşılabilir olup olmadığının araştırılmasıdır.

Çalışmada örnek alınan hizmet ürünü için Hedef Maliyetleme süreci belirli aşamalardan geçmektedir. Buna göre hizmet ürüne ilişkin hedef maliyetin tespitinde şu aşamalar izlenmiştir (Ansari ve diğerleri 1997: 140-158; Can 2004: 240-271; Yükçü 1999: 931-932):

- *Ürünün Sahip Olacağı İşlevlerin (Fonksiyon) Belirlenmesi:* Üründen beklenen tüm işlevler tanımlanmakta ve listelenmektedir.
- *Ürünü Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi:* Ürün taslağı üzerinde parçalar belirlenmekte ve ürünün prototipi oluşturulmaktadır.
- *Ürünü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetlerinin Tahmini:* Ürün parçalarının ve prototipinin maliyetleri tespit edilmektedir.
- *Her Bir İşlevin Göreceli Ağırlığının Hesaplanması:* Pazar araştırmalarına dayanarak müşteri gözünde ürünün sahip olacağı her işlev değerlendirilir.
- *Ürünü Oluşturan Parçaların Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi:* Ürün işlev ve parçaları birlikte ele alınmak suretiyle karşılaştırılması yapılmakta ve parça-işlev ilişkisi ele alınmaktadır.
- *Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması:* Ürünü oluşturan parçanın göreceli önemi ile bu parçaların ürün içindeki payları kullanılarak hedef maliyet endeksi bulunmaktadır.

- *Hedef Maliyet Endeksi Sonuçlarının Karşılaştırılması:* Hedef maliyet endeksi yardımıyla parçaların ucuz veya pahalı olup olmadıklarının tespiti yapılmaktadır.

- *Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri:* Ürünün tasarım aşamasında diğer maliyet düşürücü kararlar alınmaktadır.

Yukarıda sıralanan aşamalar içerisinde yer alan hizmet fonksiyonları ve parçaları daha önceki bölümde belirlendiği için diğer aşamalar hedef maliyeti tespit etme ve ulaşma aşamaları çatısı altında sırasıyla ele alınmıştır.

4.5.3.2.1. Hedef Maliyeti Tespit Etme

Hedef Maliyetleme süreci; hizmetin özelliklerini, parçalarını ve müşteri beklentilerini tespit ettikten sonra fiyat ve kar marjının belirlenmesi ile devam etmektedir. İşletme rakip ve piyasa şartlarını göz önüne alarak bu konaklama hizmeti için piyasa fiyatı 400 YTL olarak belirlemiştir. Konaklama hizmetin piyasada bulunan benzer hizmetlere göre farklı özelliklere sahip olması belirlenen hedef satış fiyatında satılabileceği varsayılmıştır. Ayrıca işletme konaklama hizmetine ilişkin kar marjını %12,5 olarak belirlemiştir. Bu bilgiler ışığında konaklama hizmetin hedef maliyeti şu şekilde hesaplanmıştır;

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

$$\text{HM} = 400 - 50$$

$$\text{HM} = 350$$

Hesaplanan hedef maliyet aynı zamanda hizmetin kabul edilebilir maliyet düzeyini göstermektedir. Bu düzey henüz işletmenin gerçekleriyle (kapasite ve mevcut durumu ile) yüzleşmemiştir. Bunun için hizmet tasarım ekibi tarafından tahmin edilen maliyet ile karşılaştırılıp hedef maliyetin ulaşılabilirliğinin analiz edilmesi gereklidir.

4.5.3.2.2. Hedef Maliyete Ulaşma

Bu aşamada, hizmet maliyetin hesaplanan hedef maliyetinin ulaşılabilir bir maliyet düzeyine getirme (uyumlaştırma) çalışmaları yapılmaktadır. Bu çalışmaların esasını Değer Mühendisliği oluşturmaktadır. Değer Mühendisliği'nin ilk aşaması, parça maliyetlerinin belirlenmesi ve parçaların yerine getireceği fonksiyonların tanımlanmasıdır. Bu aşama ile işletme hangi parçalarda maliyet düşürme imkanları olduğunu, alternatif parça maliyetlerinin dikkate alınması veya parçanın dışarıdan üretilmesi gibi konular üzerinde durmaktadır.

Bu doğrultuda konaklama hizmeti için işletmenin tahmini maliyeti, bu maliyet hesaplanan hedef maliyetin 24 YTL üzerinde çıkmıştır. Hedef Maliyetleme'de, bu maliyet aralığının kapatılması ve ürünü hedeflenen maliyet düzeyinde üretilmesi esastır. Bunun için bu maliyet fazlasını ortadan kaldırmaya yönelik işletmede yapılan maliyet iyileştirme faaliyetleri şu şekildedir:

- *Ürünü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetlerinin Tahmini:*

Hizmet ürünün tasarımı sürecinde işletme hedef maliyete ulaşmada maliyet düşürme çalışmaları hem kendi içerisinde hem de tedarik edilen parçalarda yürütülmesi gereklidir. Bu nedenle hedef maliyet çalışmalarına hizmet üretim maliyetleri üzerinde durulmuştur. Hizmet üretim maliyeti (350 YTL – 132 YTL) 218 YTL'dir. Bu doğrultuda konaklama, servis ve temizlik olmak üzere demontajı yapılan hizmetin toplam maliyet içerisindeki yüzdelik payları Tablo 6' da sunulmuştur.

Ürün Ana Parçaları	Maliyet Tutarı	Toplam Maliyet İçindeki Payı
Konaklama	146	% 67
Servis	62	% 28,4
Temizlik	10	% 4,6
TOPLAM	218	%100

Tablo 6. Hizmet Ana Parçalarının Toplam Maliyet İçerisindeki Payları

Tablo 6’ya göre Konaklama %67, Servis %28,4 ve Temizlik %4,6 oranında hizmet üretim maliyetini oluşturmaktadır. Ana parçaların maliyet paylarının hesaplanmasından sonra söz konusu parçaların hizmet için tespit edilen fonksiyonlar ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

- *Her Bir İşlevin Göreceli Ağırlığının Hesaplanması:*

İşletme hizmet ürünü geliştirme çabalarını müşteri odaklı yürütmektedir. Buna göre işletme, müşteri beklentileri doğrultusunda bünyesinde oluşturduğu müşteri ilişkileri yönetimi sistemini kullanmaktadır. Bu sistemde müşterilerden anket, soru sorma vb. teknikler yardımıyla hizmet ürünler hakkında beklentiler tespit edilmektedir. Bu şekilde işletme, mevcut ve yeni hizmet ürünler için veri sağlamaktadır. Bu bağlamda Hedef Maliyetleme için bu aşama kritik rol oynamaktadır. Çünkü hizmet ürünün ana parçalarının hangi fonksiyonu hangi ağırlıkta yerine getirdiği bu aşamada tespit edilmektedir. Uygulamaya esas alınan hizmet için müşteri beklentileri pazarlama bölümünün yaptığı araştırma sonucunda oluşmuştur. Bu aşamada Hedef Maliyetleme sistemine ilişkin yaptığı örnek uygulama temel alınarak ürün fonksiyonlarının göreceli önem dereceleri hesaplanmıştır. Buna göre işletmenin yaptığı pazar araştırması sonucunda müşterilerin hizmet ürün değerlendirmeleri Tablo 7’de toplanmıştır. Bu değerlendirmede müşterilerin görüşleri “1 = En düşük değer, 5 = En yüksek değer”

olmak üzere notlar verilmek suretiyle puanlaması yapılmıştır. Bu puanlamada tüm fonksiyonların aldığı puanlar toplanmakta ve toplam puan ortaya çıkmaktadır. Buna göre müşterilerin hizmet ürüne ilişkin değerler toplamında, hizmet ürünün toplam puanı (1 + 2 + 3 + 5) 11 olarak çıkmıştır. Toplam puanın fonksiyonların aldıkları puanlara bölünmesiyle fonksiyonların göreceli ağırlıkları bulunmuştur.

Fonksiyonlar	1	2	3	4	5	Fonksiyon Ağırlıkları
Estetik					X	5 / 11= 0,46
Güvenlik			X			3 / 11= 0,27
Konfor		X				2 / 11= 0,18
Kullanım Kolaylığı	X					1 / 11= 0,09

Tablo 7. Fonksiyonların Göreceli Ağırlıklarının Hesaplanması

Tablo 7'e göre hizmet ürünün en önemli fonksiyonları sırasıyla; Estetik (%46), Güvenlik (% 27), Konfor (% 18) ve Kullanım Kolaylığı (% 9)'dır. Buna göre müşterilerin hizmet ürünü için vermiş oldukları değerlerin %46'sını estetik fonksiyonu oluşturmakta olup en önemli fonksiyon durumundadır. Hizmet ürünün fonksiyonlarının ağırlıklarının tespit edilmesinden sonra bu fonksiyonları yerine getirecek olan hizmet ürün parçaları arasında karşılaştırma yapılması gereklidir.

- *Ürünü Oluşturan Parçaların Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi:*

Bu aşamada hizmet ürünün fonksiyonlarının hangi parça tarafından yerine getirmesi gerektiği ve parça-fonksiyon ilişkisi ele alınmaktadır. Hizmet ürünün ana parçalarının fonksiyonlara göre değerlendirilmesinde, hizmet ürünün maliyetinin %67'sini oluşturan konaklama parçasının öne çıktığı görülmektedir. Dolayısıyla, tasarım ekibinde yer alan mühendisler bu parçanın hizmet ürün fonksiyonları ile

ilişkisinin kuvvetli olduğunu saptamıştır. Ayrıca hizmet ürünü oluşturan ve hizmete fonksiyonalite sağlayan temizlik parçası için orta düzeyde; servisler için ise zayıf düzeyde ilişki tespit edilmiştir. Bu tespit doğrultusunda tasarım ekibinde yer alan mühendisler hizmet ürün için parça analizi yapmıştır. Bu analizde daha önce piyasada bulunan ya da konaklama hizmetin prototip çalışmasında elde edilen gözlemlerden faydalanılmıştır. Tasarım ekibi hizmet ürünün ana parçalarının, hizmet ürünün fonksiyonları içerisindeki paylarını Tablo 8’de görüldüğü gibi tahsis etmiştir.

Fonksiyonlar Ana Parçalar Konaklama Servis Temizlik	Yüzdelik paylar (%)		
Estetik	60	30	10
Güvenlik	60	35	5
Konfor	60	30	10
Kullanım Kolaylığı	75	10	15

Tablo 8. Ana parçaların Fonksiyonlara göre Yüzdelik Dağılımları

Tablo 8’de görüldüğü gibi müşteri beklentilerini yansıtan hizmet ürünün fonksiyonlarının yerine getirilmesi için hizmet ürünün ana parçalarının tasarımına bağlı olduğu açık olarak görülmektedir. Örneğin konaklama parçası; estetik, güvenlik ve konfor fonksiyonlarının önem derecelerinin %60’ını, kullanım kolaylığı fonksiyonunun ise %75’ini yerine getirmektedir. Buna göre konaklama, tüm fonksiyonlar bazında en önemli parça durumundadır. Diğer ana parçalar için yüzdelik paylar Tablo 8’de verilmiştir.

Bu aşamadan sonra hizmet ürünün ana parçalarının fonksiyonlara göre önem ağırlıklarının tespit edilmesi gereklidir. Ana parçalardan olan konaklama için;

müşterilerin estetik fonksiyonuna verdikleri % 46'lık değer ile konaklamanın bu fonksiyondaki göreceli önemi (%60) çarpılmak suretiyle; bu fonksiyondaki ağırlığı % 27 olarak bulunmuştur. Konaklamanın diğer fonksiyonlardaki ağırlıkları ise; güvenlik % 16, konfor % 11 ve kullanım kolaylığı % 6 olarak ortaya çıkmıştır. Konaklamanın bu yüzdelik paylarının toplamı (%61) bütün fonksiyonlara değer katkısını ifade etmektedir. Bu hesaplamalar diğer ana parçalar için yapıldığında hizmet ürününün ana parçalarının fonksiyonlara göre önemi ortaya çıkmaktadır. Bu durum Tablo 9'da sunulmuştur.

Fonksiyonlar	Önem Derecesi (%)	Konaklama	Servis	Temizlik
Estetik	46	$0,46 \times 0,60 = 0,276$	$0,46 \times 0,30 = 0,138$	$0,46 \times 0,10 = 0,046$
Güvenlik	27	$0,27 \times 0,60 = 0,162$	$0,27 \times 0,35 = 0,094$	$0,27 \times 0,05 = 0,0135$
Konfor	18	$0,18 \times 0,60 = 0,108$	$0,18 \times 0,30 = 0,054$	$0,18 \times 0,10 = 0,018$
Kullanım Kolaylığı	9	$0,09 \times 0,75 = 0,0675$	$0,09 \times 0,10 = 0,009$	$0,09 \times 0,15 = 0,0135$
TOPLAM	100	0,6135 (%61)	0,30 (%30)	0,091 (%9)

Tablo 9. Ana Parçaların Fonksiyonlara Göre Önemi

Tablo 9'ın son satırında yer alan yüzdelik paylar, hizmet ürününün parça-fonksiyon ağırlıklarını göstermekte olup, parça-fonksiyon ilişkisini net biçimde değerlendirme imkanı sağlamaktadır.

- *Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması:*

Hedef Maliyetleme sürecinin bu aşaması hizmet ürünün üretilip üretilmeyeceğine karar verilmesinde önemli rol oynamaktadır. Çünkü hizmet ürünün tasarımının müşterilerin beklentilerine uygun biçimde gerçekleştirilmesi gereklidir. Bu durumda hizmet ürüne ilişkin Tablo 9’ın toplam sütununda bulunan değerler, ana parçalarının toplam maliyet payı içerisindeki yüzdelere bölünmek suretiyle, hizmet ürünün hedef maliyet endeksi bulunmaktadır. Bu endeks, işletmenin konaklama hizmeti için katlanacağı maliyet tutarını müşterilerin değer verdikleri fonksiyonlara yoğunlaşp yoğunlaşmadığını göstermektedir. Sektöre göre değişmekle birlikte değer endeksinin 1 olması istenen durumdur. Endeksin 1’den düşük olması durumunda maliyetlerin düşürülmesi; 1’den büyük olması maliyetlerin artırılması anlamına gelmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda Tablo 10’da hizmet ürünün ana parçalarına ilişkin hedef maliyet endeksleri sunulmuştur.

Ana parçalar	Parçanın Ağırlıkları	Maliyet Payları	Hedef Maliyet Endeksi
Konaklama	61 %	67 %	0,91
Servis	30 %	28,4 %	1,05
Temizlik	9 %	4,6 %	1,96
TOPLAM	100%	100 %	

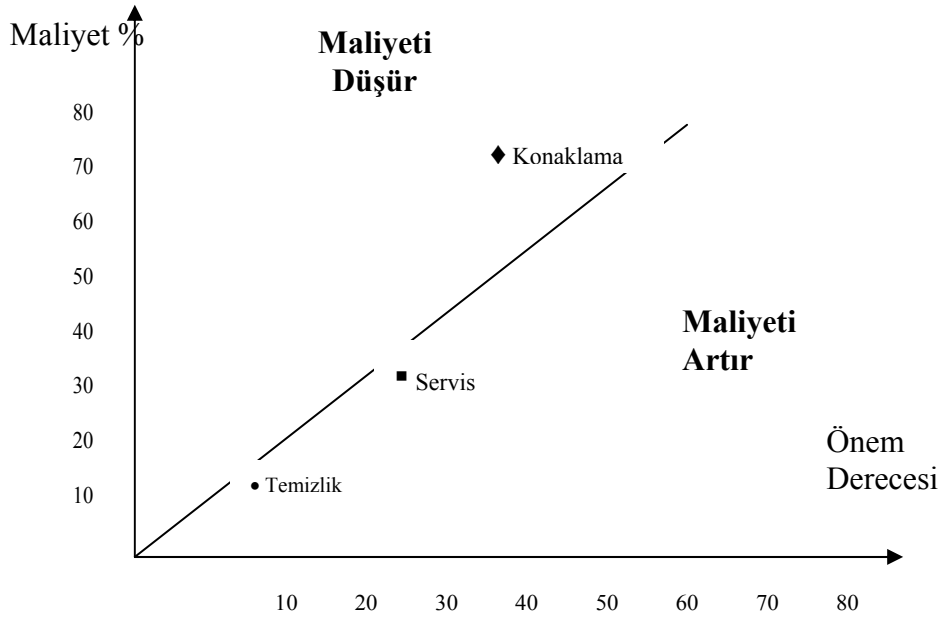
Tablo10. Parçaların Ağırlıklı Önemi ve Maliyet Paylarının Karşılaştırılması

Tablo 10’da, hizmet ürünün ana parçalarının maliyet yüzdeleri ile fonksiyonlara katkılarını karşılaştırmaktadır. Burada amaç, konaklama hizmetin en uygun parçalar ile tasarımını gerçekleştirmektir. Ana parçaların endeks sonuçlarının

karşılaştırılması hizmet ürünün tasarım sonuçlarının değerlendirilmesi için önem arz etmektedir.

- *Hedef Maliyet Endeksi Sonuçlarının Karşılaştırılması:*

Tablo 10’da hizmet ürünün ana parçalarının hedef maliyet endeksleri bu aşamada bir diyagramda toplanmak suretiyle sonuçlandırılmaktadır. Hizmet ürünün maliyet ve önem dereceleri karşılaştırılmak suretiyle hizmet ürünün ana parçalarının Şekil 10’da kontrol diyagramı oluşturulmuştur. Şekil 10’da ana parçalarına ilişkin maliyet düşürmeye veya artırmaya yönelik tasarım sonuçları ortaya çıkmıştır.



Şekil 10 - Hedef Maliyet Kontrol Diyagramı

Şekil 10’dan çıkan sonuçlara göre;

- Hizmet ürünün en önemli parça maliyeti olan konaklama bölümünde maliyetlerin düşürülmesi gereklidir. İşletme maliyet düşürme çabalarını konaklamanın alt parçaları üzerinde yoğunlaştırması suretiyle aynı kalite ve fiyat düzeyinde alternatif parçaların bulunması yollarını aramalıdır.

- Hizmet ürününün ikinci parçası olan servis bölümünde endeks 1,05 çıkması sebebiyle parçaların maliyetleri ile önem ağırlıkları arasında uyum sağlandığı görülmektedir. Ancak servis bölümünde düşünülen internet için maliyetlerin tekrar gözden geçirilmesi gereklidir.

- Hizmet ürününün son ana parçası olan temizlik için, maliyetlerin yükseltilmesi gereklidir. Bunun için bu parçanın seçiminde kalite ve performans fonksiyonları dikkate alınmalıdır.

Bu bulgulara göre işletmede parça-maliyet uyumunun sağlanmasında; parça sayısının azaltılması, tasarım sürecin basitleştirilmesi, parça üretiminde dış kaynakların kullanılması gibi bazı maliyet düşürme yolları araştırılabilir. Bunun yanında işgücü ile yapılan işlerin (örneğin temizlik elle yapılması yerine makine kullanılması) otomasyon ağırlıklı olarak gerçekleştirilmesi işçilik maliyetlerinde önemli avantajlar sağlayabilir.

- *Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri:*

Tasarım ekibinin maliyet düşürme yolları üzerinde etkileşimli olarak çalışmaları, hizmet ürününün değerini artırmada etkilidir. Hangi maliyet düşürme yolunun seçileceği, parçaların değiştirilmesi halinde ürünün diğer parçalarında meydana gelen değişimlerin neler olacağını belirlenmesine yönelik kararların verilmesi gerekmektedir. Bu kararlarda;

- Beyin fırtınası yapılarak hizmet ürün tasarımının basitleştirilmesi,
- Müşterilerin değer algılamalarının net biçimde algılanması,
- Parçaların ekonomik ömürlerinin belirlenmesi,
- İkame parça kullanımının dikkate alınması önem arz etmektedir.

Bu kararlar doğrultusunda işletme, hizmet ürününün hedef maliyet düzeyinde hizmet üretilmesine yönelik karar verildiğinde hizmet üretim aşamasında da maliyet düşürmeye yönelik çalışmalara devam etmelidir. Çünkü Hedef Maliyetleme’de esas kural hizmet ürününün hedef maliyet düzeyinin aşılmamasıdır. Hizmet üretim aşamasında

hedef maliyet ile fiili (gerçek) maliyetin karşılaştırılması hedeflere ne kadar ulaşıldığına yönelik önemli bir gösterge olmaktadır.

4.5.3.3. Geleneksel Maliyetleme İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Mevcut sisteme göre konaklama hizmeti için tahmin edilen maliyet (keşif maliyeti) 374 YTL olarak belirlenmiştir. İşletme öncelikle hizmet ürün tasarımı yapmış ve bu tasarıma uygun maliyet iyileştirme çalışmalarına odaklanmıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda tahmin edilen maliyeti 361 YTL düzeyine düşürmüştür.

Buna karşın Hedef Maliyetleme süreci müşterinin hizmet ürünü için ödemeye istekli olduğu bir fiyat düzeyinin hedef olarak seçilmesi ile başlamıştır. Hizmet ürünün hedef satış fiyatından arzu edilen kar oranı düşülerek hedef maliyet bulunmuştur. Hedef Maliyetleme’de maliyete uygun hizmet ürün tasarım süreci esas alınmıştır.

Geleneksel maliyetlemede, satış fiyatı ancak gerekli maliyet analizleri ve bu analizlerde yapılan değişikliklerden sonra belirlenmesine rağmen Hedef Maliyetleme’de fiyat belirleme ilk aşamayı oluşturmaktadır. Buna göre işletmenin mevcut sistemine göre tahmini maliyetlerden yola çıkarak izlediği aşamalar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Konaklama ürünün tanımlaması ve özellikleri tespit edilmiştir.
- Konaklama hizmetin tasarımı (prototipi) yapılmıştır.
- Konaklama hizmetin tahmini maliyeti belirlenmiştir.
- Konaklama için arzu edilen kar oranı dikkate alınmıştır.
- Konaklama maliyeti ve karı toplanarak fiyatı bulunmuştur.

Buna karşın Hedef Maliyetleme’nin geleneksel yaklaşımdan farklı olarak izlediği süreçler şu şekilde sıralanmaktadır:

- Konaklama hizmetin özelliklerinin tanımlanması,
- Konaklama hizmetin satış fiyatının tespit edilmesi,

- Konaklama hizmetin hedef kar oranının belirlenmesi,
- Hedef maliyetin bulunması,
- Son olarak da hedef maliyet doğrultusunda konaklama hizmetin tasarımı yapılmasıdır.

Yukarıda sıralanan maddeler ışığında Hedef Maliyetleme, değişen müşteri ihtiyaçlarını ve müşterilerin ödemeye arzu ettiği fiyatı göz önüne almakta, pazar fiyatından hareket ettiği için hizmet ürünün kar marjını garanti altına alabilmektedir. Ayrıca Hedef Maliyetleme, tasarım ekibine maliyet hedefinin üst sınırını (kabul edilebilir düzey) göstermesi nedeniyle maliyetlerin disipline edilmesinde yararlı olabilmektedir.

Geleneksel maliyetleme kullanılan işletmede hizmet ürünün fiyatının yüksek olması durumunda maliyet iyileştirme çabaları devreye girmektedir. Bu çalışmalar doğru parçalar ya da müşteri önem sıralamasını göz etmeden yapılması sağlıklı maliyet analizine engel olmaktadır. Buna karşın Hedef Maliyetleme ile işletmede hizmet ürünü oluşturan parçaların müşteri önem dereceleri ile karşılaştırılması sonucu hangi parçalar üzerinde maliyet iyileştirme çalışmalarının yapılacağı net biçimde görülebilmektedir.

5. SONUÇ

İşletmelerin maliyet bilgisi gereksinimini geleneksel maliyet muhasebesi karşılayamamaktadır. İşletmelerin ürünleri, hızlı bir teknolojik gelişme baskısı, çok yüksek geliştirme maliyetleri ve düşen satış fiyatlarıyla rekabet etmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesinin birim maliyet verileri ve standart maliyetleme, yönetim kararlarında tek başına yeterli olmamaktadır. Bu nedenle son yıllarda “hedef maliyetleme” (target costing) olarak anılan bu yeni yaklaşımla gerek literatürde gerekse uygulamada sıkça karşılaşılmaktadır.

Hedef maliyetleme, ürün maliyetlerinin pazara yönelik olarak denetimi demektir. Hedef maliyetleme ürün geliştirmeyi de içeren bir planlama ve kontrol sistemi olarak görülmelidir.

Hedef maliyet, gelecekte oluşacak maliyetlerin daha oluşmadan kontrol edilmesini sağlayan bir yöntemdir. Mamulün geliştirilmesi aşamasında maliyetlerin ne olması gerektiği belirlendiği için üretim gerçekleşmeden ve maliyetler oluşmadan etkin bir kontrol sağlamaktadır. En düşük maliyetle ve istenilen işlevlere ve özelliklere sahip mamulün üretilmesi hedef maliyetleme yaklaşımının hareket noktası olmuştur. Yüksek teknolojilerin kullanıldığı üretim çevrelerinde maliyetlerin önemli bir kısmının üretim başlamadan önce ortaya çıktığı gerçeği hedef maliyetlerin önemli bir kısmının üretim başlamadan önce ortaya çıktığı gerçeği hedef maliyetlemenin önemini daha da arttırmıştır.

Maliyetlerin büyük bir kısmı üretim başlamadan tasarım aşamasında oluşmaktadır. Bu yüzden, tasarım aşaması, maliyetlerin kontrolünde oldukça önemlidir.

Teknik, basit bir kavramsal yapıya sahip olmakla birlikte, karmaşık ve çok yönlü bir süreçtir. Hedef maliyet, her sedyen önce, rekabete dayalı bir çevrede faaliyet gösteren işletmelerde gelişen yönetim uygulamaları ve diğer maliyet yönetim teknikleri ile birlikte uygulandığında başarılı sonuçlar ortaya koyabilmektedir.

Hedef maliyetleme sürecinin en önemli aşamasında, maliyet düşürme teknikleri ön plana çıkmakta ve bu doğrultuda gelişen değer mühendisliği anahtar role sahip bulunmaktadır.

Maliyet yönetim tekniği olarak hedef maliyetleme yaklaşımı önemli bir adımı temsil etmektedir ve bu da “maliyetle, mamul tasarım sürecinin bir sonucu (çıkıtı) olmaktan çok, bu sürecin bir girdisidir” anlayışıdır.

Hedef maliyetleme uygulamalarına bilgisayar, otomotiv gibi ileri teknoloji gerektiren sektörlerde daha yoğun biçimde rastlanmaktadır. Türkiye’deki ve bir çok daha ülkelerde işletmelerinde uygulanabilirliği açısından da konunun daha geniş olarak incelenmesi ve tartışılması yararlı olacaktır. Konunun, bir yandan kavramsal yapı, öte yandan da uygulamaya yönelik sistem tasarımı yönlerinden ele alınarak tartışılması gerekli görülmektedir.

Hizmet işletmeleri hizmet üretimi yapan işletmeler olarak tanımlanabilir. Hizmet işletmelerinin mamulleri müşterilerine sundukları değişik özellikteki hizmetlerden oluşmaktadır. Buradan anlaşılabileceği gibi hizmet işletmelerinde de mamul ve süreçlerin tasarımı önemlidir.

Her ne kadar hizmet işletmelerinde sanayi işletmeleri kadar yoğun uygulaması bulunmasa da, hedef maliyetleme uygulaması hizmet işletmelerinde sanayi işletmelerinde olduğu kadar fayda sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş “Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları İle ilgili Bir Araştırma” (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Isparta, 1999).
- Acar, Durmuş “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **S.D.Ü.İ.İ.B.F Dergisi** Güz 3, Isparta, 1998.
- Aksoylu, Semra, “Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Birlikte Uygulanması”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2001.
- Aksoylu, Semra ve Dursun Yunus., “**Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme**”. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 11, 2001.
- Altuğ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, 14.Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2006.
- Alkan, Hasan, İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar, **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, Seri:A, Sayı:2, 2001.
- Ansari, S., Bell, J, “**Target Costing, The Next Frontier in Strategic Cost Management**”, Irwin, 1997.
- Asuman, Yalçın, “İşletmelerde Fiyatın Belirlenmesinde Hedef Maliyetin Önemi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:10,(Haziran 1999).
- Atkinson, Anthony , Rajiv D.Banker, Robert S. Kaplan, **Management Accounting**, Second Edition, Pretince-Hall, Inc, 1997.
- Bahşi, C. Gökhan, Can, A. Vecdi, “Hedef Maliyetleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, no. 4, 2001.
- Baker, William, **The Missing Element In Cost Management: Competitive TargetCosting**, Industrial Management 37, no.2, 1995.

Bilginoğlu, Fahir, **İşletmelerde Maliyet-Karın Planlanması ve Kontrolü**, İstanbul :İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 265, 1996.

Bilginoğlu, Fahir “Hedef Maliyetleme Yeni Bir Yönetim Aracı”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi Yönetim**, Sayı:21 (Haziran 1995).

Blocher, Edward J., Kung H. Chen & Thomas W. Lin, **Cost Management**; Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999.

Brausch, J.M., **Beyond ABC: Target Costing for Profit Enhancement**, Management Accounting, November, 1994.

Bursal, Nasuhi ve Ercan Yücel, **Maliyet Muhasebesi**, 4.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2001.

Berliner, Callie ve Brimson, James A. **Cost Management For Today's Advanced Manufacturing**, Havard Bussines School, Boston, 1988.

Bursal, Nasuhi ve Ercan Yücel, **Maliyet Muhasebesi-İlkeler ve Uygulama**, 5. Basım, İstanbul:Der Yayınları., 1994.

Büyükmirza, Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 9.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, 2003.

Ceren,Yunus, “Yeni bir maliyetleme yöntemi olarak hedef maliyetleme (target costing)- pazara yönelik hedef maliyet yönetimi ve bir uygulama”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2001.

Cooper, Robin, “Japanese Cost Management Practises”, **CMA Magazine** 68, no.8, October, 1994.

Cooper, Robin ,Regine Slagmulder, “**Develop Profitable New Products With Target Costing**”, Sloan Management Review, Vol. 40, no. 4, 1999.

Cooper, R, Chew, B., “**Control Tomorrow's Costs Throuth Today's Designs**”, Harvard Business Review, January-February, 1996.

Coşkun, Ali, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 15, 2003.

Doğan, Zeki “**Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme**”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt12 Sayı:1-2, 1998.

Don R. Hansen – M.Mowen Maryanne, **Management Accounting**, South – Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1992.

Derici, D., Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bil. Enst. Yüksek Lisans Tezi, 1999).

Ertaş, Fatih Coşkun “İşlemlerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen Maliyetleme Yöntemi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Erzurum, Cilt:13, Sayı:1, 1999.

Fisher, Joseph, **Implementing Target Costing**, Journal of Cost Management; Cilt: 9 Sayı: 2, 1995.

Garrison, Ray H. Eric W., **Noreen, Managerial Accounting**; Boston: McGraw-Hill, 2000.

Gökdeniz, Ümit, “Etkin Bir Maliyet Yönetiminde Prensipler ve Performans Ölçümlenmesinin Rolü”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002.

Gürbüz, Gökçen “Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:20, (Ekim 2003).

Hacırüstemoğlu, Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, 3 Baskı İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2000.

Hyman, D.N., **Public Finance**, 3 baskı, Orlando: The Dryden Pres , 1990.

Hatiboğlu, Zeyyat, Maliyet **Muhasebesi**, İ s t a n b u l : Sedok Yayınları, ,1995.

Huefner, Ronald, **Target Costing Uses Market To Determine Product Price**, Business First-Western New York 12, No.7, 1995.

- İpçi, Mustafa, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No:12, 1994.
- Kavrakoğlu, İbrahim., **Toplam Kalite Yönetimi** , Kalder Yayınları, No:2, 1996.
- Karcioğlu, Reşat “Yeni bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **M.P.M. Yayını Verimlilik Dergisi**, Sayı:2, 1994.
- Kaplan, Robert S., Anthony A. Atkinson, “**Advanced Management Accounting**”, NewJersey: Prentice Hall, 1998.
- Letricia Gayle Rayburn, **Cost Accounting: Using a Cost Management Apporach**, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996.
- Meigs, Robert F., Jan R. Williams, Susan F. Haka & Mark S. Bettner, “**Accounting: TheBasis for Business Decision**”; Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999.
- Mikail, Erol, “Hedef Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Kullanılması”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:116, 2002.
- Malcom J. Morgan, **Testing Activity-Based Costing Relevance**, Management Decision, MCB University Pres Limited, Vol.31, No.3, 1993.
- Öndaş Alp, ”Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış: Hedef Maliyetleme”, **MaliÇözüm Dergisi**, Sayı:65, (Kasım-Aralık 2003).
- Özkan, Mehmet, **Maliyet Sistemleri**, İstanbul: M.Ü. Yayınları, Yayın No:399, 2006
- Papatya, N., “Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar”, **SDÜ İ.İ.B.F. Dergisi**, Isparta, 1997.
- Pekdemir, Recep, “Genel İmalat Maliyetleri ve Faaliyet Tabanlı Muhasebe” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniv., İşletme Fakültesi,1993).
- Sakurai, Michiharu, “**Target Costing and How to use It**”, Emerging Practise in Cost Management, (Ed. Barry J. Brinker) Warren, Grham&Lamont Inc., Boston, 1990.

Savaş, Orhan “Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 20, 2003.

Schmelze, G., Geier, R., **Target Costing At ITT Automotive**, Management Accounting, December, 1996.

Sevgener, Sait ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, 6.Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.

Seyidoğlu, Halil **Uluslararası İktisat**, 15.Baskı, İstanbul: Güzem Can Yayınları, 2003..

Şakrak, Münir ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.

Şakrak, Münir, **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul: Yasa Yayınları, , 1997.

Şakrak Münir, Hacırüstemoğlu Rüstem, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.

Şakrak, Münir,“ **Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye-Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir**”, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000’li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi Bildiri Kitabı, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., 12/14 Kasım Antalya, 1998.

Şimşek, Zeki, Arıçay, Yücel “Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir MaliyetYönetimi Yaklaşımı” , **İşletme ve Finans Dergisi**, Şubat, 1998.

Tokat, M., **Sağlık Ekonomisi**, A.Ü. Yayınları, No.1033, 1998.

Tosun, K., **Yönetim ve İşletme Politikası**, İstanbul: İşletme Fakültesi Yayınları, No.232, 1990.

Treager, D.H. **Dizi Üretimin Esasları**, Mehmet Özkan (çev.), İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2001.

Vecdi, Can Ahmet, **Hedef Maliyetleme**, 1.Baskı, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2004.

Yoshikawa, İnnes, Mitchell, **Cost Management Through Functional Analysis**, Emerging Practise in Cost Management, Warren, Gorham & Lamont Inc, Boston, 1990.

Yükçü, Süleyman “Maliyet Düşürmede Sistematiik Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, TÜRMOB Yayını, Yıl:1, Sayı:2, Ekim 2000.

Yükçü, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999.

İnternet Kaynakları:

Kaplan, R. ve R. Cooper. “Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance” (Summary by James R. Martin). **Harvard Business School Press**. Boston, 1998, <http://maaw.info/ABCanalysis.htm> (08 Eylül 2005)

Köse, Tunç. “İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:63.Nisan-Mayıs-Haziran2003, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/63%20MALI%20ÇÖZÜM/1963%20TUNÇ%20KÖSE.doc> (20 Haziran 2005)

Martin, James R., “What is Cost Accounting System?”, <http://www.maaw.info/5partsofcostsystem.htm> (22.01.2006)

Özgülbaş, Nermin, Maliyet Kavram ve Yöntemleri,

http://www.hm.saglik.gov.tr/pdf/nbd/sunumlar/uhymemudurleregitiimi/maliyetetkililik/maliyet_kavram_ve_yontemler.pdf (10 Ekim 2005).

Susmuş, Türker “Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl: 1996, Sayı: 2, <http://bornova.ege.edu.tr/~turkers/ABC.html> (20.09.2005)