

GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
EĞİTİM BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ  
EĞİTİM BİLİMLERİ ANABİLİM DALI

HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNDE  
BÜTÇE YAKLAŞIMI, YÖNETİCİLERİN EĞİTİMİ VE  
BİR İŞLETMEDE UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan  
NAGİHAN KALKANCI

ANKARA-2008

Nagihan KALKANCI

Hedef maliyetleme sisteminde  
bütçe yaklaşımı, yöneticilerin eğitimi  
ve bir işletmede uygulama

Ankara-2008

GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
EĞİTİM BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ  
EĞİTİM BİLİMLERİ ANABİLİM DALI

HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNDE  
BÜTÇE YAKLAŞIMI, YÖNETİCİLERİN EĞİTİMİ VE  
BİR İŞLETMEDE UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan  
NAGİHAN KALKANCI

Danışman  
Yrd. Doç. Dr. F. Tahir DARDENİZ

ANKARA-2008

Eğitim Bilimleri Enstitüsü M¼d¼rl¼đ¼'ne

Nağihan KALKANCI'ya ait "Hedef Maliyetleme Sisteminde B¼t¼e Yaklaşımı Y¼neticilerin Eğitimi ve Bir İşletmede Uygulama" adlı ¼alıřma, 20.03.2008 tarihinde j¼rimiz tarafından İşletme Eğitimi Anabilim Dalında Y¼KSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Adı Soyadı

İmza

Başkan: Yrd. Doç. Dr. F. Tahir DARDENİZ

¼ye : Prof. Dr. Recai ¼INAR

¼ye : Yrd. Doç. Dr. Murat G¼rkan G¼LCAN

## ÖNSÖZ

Nagihan KALKANCI

Bu çalışmamı hazırlamamda emeği ve yardımları bulunan başta danışmanım Yrd. Doç. Dr. F. Tahir Dardeniz olmak üzere, çalışmamın uygulama kısmını gerçekleştirdiğim işletmenin Muhasebe Sorumlusu Sayın Özlem Eroğlu' na, İşletmenin Genel Müdürü Y. Ziya Şentürk'e ve araştırma ve uygulama çalışmalarım boyunca yardımlarını benden esirgemeyen eşime, aileme ve aynı meslekte görev yaptığımız değerli arkadaşlarıma sonsuz teşekkürler...

## ÖZET

### HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNDE BÜTÇE YAKLAŞIMI, YÖNETİCİLERİN EĞİTİMİ VE BİR İŞLETMEDE UYGULAMA

Kalkancı, Nagihan

Yüksek Lisans, İşletme Eğitimi Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. F. Tahir DARDENİZ

Ocak – 2008

Dünyada teknoloji ve otomasyonun hızla geliştiği ve küreselleşmenin kaçınılmaz sonuçları sebebiyle hızla yayıldığı, günümüzün rekabetçi piyasa ortamında; işletmelerin karlılık hesaplarını tutturabilmeleri için maliyetleme planlarını çeşitli teknikler kullanarak yapma zorunlulukları ortaya çıkmıştır.

Çalışmada, 1970'lerin başlarında Japonya'daki işletmelerin ilk olarak kullanmaya başladıkları ve daha sonra Amerika ve Avrupa'daki şirketlerin de benimsediği hedef maliyetleme sisteminin, işletmelerin bölüm bütçelerine uygulanması teknik olarak anlatılmış ve örnek uygulama ile pratiğe dökülerek uygulanabilirliği incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; araştırmanın amacı, önemi, kapsam ve sınırlılıklar ile çeşitli tanımlar üzerinde durulmuş, ikinci bölümünde; hedef maliyetleme sisteminin gelişimi ve uygulanması hakkında bilgiler verilmiş, üçüncü bölümünde; işletmelerin genel ve bölüm bütçeleri, maliyet yönetim muhasebesindeki gelişmelerin işletme bütçeleri üzerindeki etkileri anlatılmış ve son olarak dördüncü bölümde; Bursa ilinde tekstil alanında faaliyet gösteren, iş eldivenleri ve önlükleri üretimi yapan bir işletmede hedef maliyetleme sisteminde bütçe yaklaşımına ilişkin mevcut uygulama ile sistemin uygulanabilirliği incelenmiştir.

## **ABSTRACT**

### **THE BUDGET APPROACH, EXECUTIVE DEVELOPMENT PROGRAM AND THE APPLICATION OF A COMPANY IN THE TARGET COSTING SYSTEM**

Kalkanci, Nagihan  
Master Programmes, Business Education Essential Art  
Adviser: Yrd. Doç. Dr. F. Tahir DARDENİZ  
October – 2008

Due to the increasing competition in the world and associated technological innovations automation push companies to develop various budget techniques in planning.

In this study, in the beginning of the 1970 years the japanese companies have used this system firstly. After that the American and European companies also have used the target costing system expressed to the branch budget of companies as a technical and workable of this system was investigated with a sample application.

The first part of study deals with the aim of research, importance, scope, limit and various definitions. In the second part, informations offered about the development and application of the target costing system. The third part deals with the general and branch budget and the developments of costing management accounting effected company budgets and in the last part, the target costing system is investigated on the textile company that is established in Bursa and is produced work gloves and apron.

## İÇİNDEKİLER

<b>JÜRİ İMZA SAYFASI .....</b>	<b>i</b>
<b>ÖNSÖZ.....</b>	<b>ii</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>iv</b>
<b>İÇİNDEKİLER.....</b>	<b>v</b>
<b>TABLO ve ŞEKİLLER LİSTESİ.....</b>	<b>ix</b>
<b>1. GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
1.1.Problem Durumu.....	2
1.2. Araştırmanın Amacı .....	3
1.3. Araştırmanın Önemi.....	3
1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	4
1.5. Varsayımlar.....	5
1.6. Terimlerin ve Kısaltmaların Tanımlanması.....	5
<b>2. HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİ .....</b>	<b>6</b>
2.1. Hedef Maliyetleme Kavramı .....	7
2.2. Hedef Maliyetlemenin Kapsamı ve Amacı .....	8
2.3. Hedef Maliyetlemenin Tarihçesi.....	14
2.4. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri .....	16
2.5. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler .....	19
2.5.1. Ürünün Yapısı .....	19
2.5.2. Müşteri Türü.....	19
2.5.3. Genel Yönetim Düşünceleri.....	20
2.5.4. Özel Ürün ve Durum Analizi .....	20
2.5.5. Taşeronlar ve Tedarikçiler Üzerinde İşletmenin Sahip Olduğu Etkinin Derecesi .....	20
2.6. Hedef Maliyetleme Süreci.....	20
2.6.1. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri.....	22
2.6.1.1. Fiyata göre maliyetleme .....	22

2.6.1.2. Müşteriler üzerine yoğunlaşma .....	23
2.6.1.3. Mamul tasarımı üzerine yoğunlaşma .....	23
2.6.1.4. Geniş kapsamlı katılım.....	24
2.6.1.5. Yaşam dönemi yaklaşımı .....	25
2.6.1.6. Değer zinciriyle ilgilenme .....	25
2.7. Mamul Tasarım ve Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme .....	25
2.8. Hedef Maliyetleme Sürecinde Fiyatın ve Kar Marjının Belirlenmesi .....	27
2.8.1. Fiyatın Belirlenmesi .....	27
2.8.2. Kar Marjının Belirlenmesi .....	28
2.9. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması .....	28
2.10. Hedef Maliyetlemeye Etki Eden Faktörler ve Başarı Koşulları .....	31
<b>3. İŞLETME BÜTÇELERİ .....</b>	<b>34</b>
3.1. İşletme Bütçesi – Bütçeleme ve İşletme Bütçe Sistemi Kavramları.....	34
3.2. İşletme Bütçesinin Amaçları Yararları ve Sınırları.....	36
3.2.1. İşletme Bütçesinin Amaçları .....	36
3.2.2. İşletme Bütçesinin Yararları .....	38
3.2.3. İşletme Bütçesinin Sınırları.....	38
3.3. İşletme Bütçesinin Hazırlanmasındaki Temel İlkeler .....	40
3.3.1. Üst Yönetimin Desteği İlkesi.....	40
3.3.2. Örgüt İlkesi .....	41
3.3.3. Bütçelemeye Uygun Bir Muhasebe Sistemi İlkesi.....	41
3.3.4. Gerçeklik İlkesi .....	42
3.3.5. Esneklik İlkesi.....	42
3.3.6. Katılma İlkesi .....	43
3.4. Hedef Maliyetlemeye Göre İşletme Bütçelerinin Hazırlanması.....	44
3.4.1. İşletme Bütçesinin Yapısı .....	44
3.4.2. Genel İşletme Bütçesi.....	44
3.4.3. Bölüm (Fonksiyonel) Bütçeleri.....	44
3.5. Maliyet Yönetim Muhasebesindeki Gelişmeler .....	45
3.5.1. Maliyet Yönetim Muhasebesindeki Gelişmelerin İşletme Bütçeleri Üzerindeki Etkileri .....	46

3.6. Hedef Maliyetlemenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması.....	47
3.7. Hedef Maliyetlemeye Göre Bölüm Bütçelerinin Hazırlanması.....	47
3.7.1. Satış Bütçesi.....	49
3.7.1.1. Satış bütçesinin tanımı ve amaçları .....	49
3.7.1.2. Satış tahmin yöntemleri.....	50
3.7.1.3. Satış bütçesinin düzenlenmesi .....	53
3.7.2. Üretim Bütçesi.....	54
3.7.2.1. Üretim bütçesinin tanımı ve amaçları .....	54
3.7.2.2. Üretim bütçesinin aşamaları.....	55
3.7.2.3. Üretim bütçesinin düzenlenmesi.....	57
3.7.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi.....	58
3.7.3.1. DİMM bütçesinin tanımı ve amaçları .....	58
3.7.3.2. Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi.....	59
3.7.3.3. Direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi .....	60
3.7.3.4. Direkt ilk madde ve malzeme stok bütçesi.....	60
3.7.3.5. Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin düzenlenmesi .....	61
3.7.4. Direkt İşçilik Bütçesi.....	62
3.7.4.1. Direkt işçilik bütçesinin tanımı ve amaçları.....	62
3.7.4.2. Direkt işçilik miktar ve maliyetinin hesaplanması .....	62
3.7.4.3. Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesi .....	63
3.7.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi.....	64
3.7.5.1. Genel üretim giderleri bütçesinin tanımı ve amaçları.....	64
3.7.5.2. Genel üretim giderleri bütçesinin düzenlenmesi .....	66
3.7.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi .....	67
3.7.6.1. Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) giderleri bütçesi .....	67
3.7.6.2. Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesi .....	68
3.7.6.3. Genel yönetim giderleri bütçesi.....	69
3.7.7. Satışların Maliyeti Bütçesi.....	70
3.7.8. Yatırım Bütçesi .....	70
3.7.8.1. Yatırım bütçesinin tanımı ve amaçları.....	70
3.7.8.2. Yatırım bütçesinin düzenlenmesi .....	71

3.7.9. Nakit Bütçesi .....	72
3.7.9.1. Nakit bütçesinin tanımı ve amaçları .....	72
3.7.9.2. Nakit bütçesinin düzenlenmesi .....	72
3.7.10. Proforma Mali Tablolar Bütçeleri .....	73
3.7.10.1. Proforma gelir tablosu .....	74
3.7.10.2. Proforma bilanço .....	74
3.8. Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımına Yönelik Eğitim Çalışmaları .....	75
<b>4. HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNDE BÜTÇE YAKLAŞIMINA YÖNELİK BİR İŞLETMEDE UYGULAMA .....</b>	<b>78</b>
4.1. Araştırma Modeli .....	78
4.2. Evren ve Örneklem .....	78
4.3. Verilerin Toplama Tekniği .....	79
4.4. Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımının Bir İşletmede Uygulanması .....	80
<b>5. ARAŞTIRMA BULGULARI VE YORUMLAR .....</b>	<b>96</b>
<b>6. SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>98</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>102</b>
<b>EKLER</b>	

## **TABLO ve ŞEKİLLER LİSTESİ**

Tablo 1: Sorular ile Hedef Maliyetleme

Tablo 2: Geleneksel Maliyetleme ile Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Tablo 3: Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 1

Tablo 4: Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 2

Tablo 5: Satışların Maliyeti Bütçesi

Tablo 6: Proforma Gelir Tablosu

Şekil 1: Hedef Maliyetlemeye Etki Eden Faktörler

Şekil 2: Bütçe iş akışı şeması

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GİRİŞ

Günümüz işletmeleri yoğun bir küresel rekabet, her alanda hızla yaygınlaşan otomasyon ve bilgisayar kullanımı, çevrecilik hareketleri, kısalan ürün yaşam eğrileri, yüksek kaliteli ve yeni ürünlere makul fiyatlarla sahip olmak isteyen tüketici istekleri, yüksek enflasyon ve ekonomik belirsizlikler gibi faktörlerle karakterize olan bir çevrede faaliyetlerini sürdürmeye çalışmakta ve başarılı olmanın yollarını aramaktadırlar. Böylesi pazarlarda işletmeler, üst düzeyde tüketici tatminini sağlayacak stratejiler geliştirmeye her geçen gün artan ölçülerde ihtiyaç duymaktadırlar.

Günümüzün büyük ve başarılı işletme yöneticilerinin pek çoğu, bütçeyi, işletme için bir yol gösterici, yönetim için bir kontrol aracı olarak tanımlamakta; hedefleri ve sonuçları rakamsal olarak göstermesi nedeniyle de her geçen gün giderek daha çok ciddiye almakta ve benimsemektedirler Aynı zamanda işletmeler; maliyet sistemlerini amaçlarına yönelik kullanabilmeleri için daha anlamlı maliyet bilgilerine gereksinim duyulduğundan yeni arayışlara yönelmişlerdir. Maliyet yönetimi sistemini bütünleyen yaklaşım ve yöntemlerden birisi de maliyeti hedeflemek anlamında olan hedef maliyetlemedir.

İşletme bütçeleri iyi uygulandığı takdirde, bilimsel yönetimin yapı taşları olan planlama, koordinasyon, örgütlenme, harekete geçirme ve kontrol fonksiyonlarının etkili bir biçimde gerçekleşmesi mümkün olabilir.

Dengeli ve gerçekçi bir bütçe ile, hedefler ve bu hedeflere nasıl ulaşılabileceği belirlenmiş olmakta; kaynakların herhangi bir çakışmaya meydan vermeden başarılı, verimli ve etkin bir biçimde kullanılması hedeflere uygun olarak ilerlenip ilerlenemediğini görmek, gereken yerlerde gereken düzeltmeleri yapmak söz konusu olabilecektir. Bu yönleriyle de hedef maliyetleme sisteminde bütçe yaklaşımı işlemi mükemmel bir planlama ve kontrol aracı olarak yönetime hizmet vermektedir.

İşletmelerin üretmeyi planladıkları ürünün özellikle tasarım ve geliştirme aşamalarında ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanarak, hedeflenen fiyatın tespiti ve ürünün hayat döngüsünde istenen kar oranından hareketle gerçekleştirilen uzun vadeli karlılık analizleri yapılarak, ürünün tasarım aşamasında çeşitli öngörüler oluşturmasını sağlamak ve bu noktada işletme bütçe sistemi ile ilişki kurularak, şirketin üretime başlamadan önce avantajlı duruma getirilmesini sağlamak amacıyla hedef maliyetleme sisteminde bütçe yaklaşımı araştırılarak, uygulaması yapılmıştır. Ayrıca hedef maliyetleme sisteminde bütçe yaklaşımının uygulanmasının işletmeye sağladığı avantajları ve uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda işletme yöneticilerinin ve ilgili personelin eğitiminin gerçekleştirilmesi için yapılması gerekenler ortaya konmuştur.

### **1.1. Problem Durumu**

Problem cümlesi; Bursa ilinde halen faaliyet gösteren, iş eldivenleri ve önlükleri üretimi yapan işletmede, ürün tasarım ve geliştirme aşamasında hedef maliyetleme sisteminin bölüm bütçelerine uygulanması ve çalışanların eğitimi.

Küçük ve orta büyüklükteki bir işletmede piyasaya sürülmesi düşünülen ürün için maliyetlerin daha üretime başlamadan önce tespit edilmesi.

Bu ürün için hedef fiyatın ve hedef kar marjının önceden belirlenmesi.

Bu ürünün daha tasarım ve geliştirme aşamasında ortaya çıkan maliyete göre, hedef kar marjına ulaşılamaması durumunda, hedef fiyatın sabit tutularak maliyetleri düşürme yollarının araştırılması.

Elde edilen maliyet bilgilerine göre bölüm bütçelerinin hazırlanması.

İşletme yöneticilerinin ve çalışanlarının hedef maliyetleme sisteminin bölüm bütçelerine uygulanması konusunda yapılabilecek eğitim çalışmaları.

## 1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, Hedef Maliyetleme Sisteminin yönetim aracı olarak bölüm bütçelerine uygulanmasına yönelik kuramsal çerçeve doğrultusunda örnek bir işletme ele alınarak, bu işletmede sistemin uygulanabilirliğine yönelik maliyet hedefine nasıl ulaşılabileceğinin incelenmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışma, özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelere; hedef maliyetleme sistemini bölüm bütçelerine uyguladıklarında, yeni ürünlerini pazara sunmadan önce bir takım pazar ve ürün öngörülerini ile maliyetlerini önceden azaltabileceklerini göstermesi amaçlanmıştır.

## 1.3. Araştırmanın Önemi

Hedef maliyetleme sistemi her ne kadar ülkemizde 1990'lı yılların ortalarından beri kitap, makale ve sempozyumlarda konu edilmiş olsa da, uygulamaya yönelik yeterince incelenip, tartışılmamıştır. Bu nedenle konuyu ele alıp ayrıntılı bir şekilde incelemek ve uygulanabilirliğini ortaya koyabilmek yerinde olacaktır.

Hedef maliyetleme sistemi ve işletme bölüm bütçelerine uygulanması, işletmeyi daha üretime başlamadan önce maliyetler, fiyat ve hedef kar konularında bilgi sahibi olunarak avantajlı konuma getirmektedir. Ancak ülkemizde özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler tarafından bu sistemin uygulanması ve yararları bilinmemektedir. Bu işletmelerin avantajlı konuma sahip olabilmeleri, bu sistemi bilmeleri ve etkili kullanmaları ile mümkün olacaktır. Bu nedenle, bu çalışma hedef maliyetleme sisteminin işletme bütçelerine uygulandığında işletmeyi rakipler karşısında avantajlı konuma getirdiğini göstermek ve diğer işletmelerin de bu çalışmadan faydalanarak daha etkili konuma geçmelerini sağlamak açısından önemlidir. İşletme yöneticilerinin bu konudaki eğitim faaliyetlerini nasıl ve nereden sağlayabilecekleri konusunda verilen bilgiler açısından da önem taşımaktadır.

Bu çalışma, özellikle teknolojik açıdan çok güçlü olan Japon ve Amerikan işletmelerinde kullanılan hedef maliyetleme sisteminin ülkemizde piyasaya yeni ürün sunacak olan işletmelerde klasik bütçeleme teknikleri ile uyumlu bir şekilde birleştirilerek uygulanması yönünde yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

#### **1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları**

Ülkemizdeki işletmelerin yaygın olarak küçük ve orta boy işletmelerden oluşması ve yıllık öngörülerin değişken ekonomik yapı içinde hedef karlılık üzerinde farklı etkiler yaratabilmesi kapsamında hedef maliyetleme sisteminin sınırlı kullanım alanının bulunmasının yanı sıra bütün işletmelere uygun standart bir bütçe hazırlamanın standart bir yolunun bulunmaması, bütçelerin birbirlerine benzememesi, her bir işletmenin kendine özgü koşullara sahip olması gibi unsurlar bu çalışmada bir takım sınırlılıklara neden olmuştur.

Araştırmalarımı sürdürdüğüm Bursa ilindeki faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli işletmeler uygulama bölümü için düşünülmüştür. Ancak işletmelerin genellikle finansal bilgilerini vermektense kaçınmaları veya bu bilgileri vermek için zaman harcamak istememeleri uygulamanın en büyük sınırını oluşturmuştur. İşletmeler üretim süreçlerinin izlenmesini, bu konularda bilgi verecek bir çalışanın bu amaçla zaman harcamasını ve bazı faaliyet ve kar bilgilerini vermeyi istememektedir.

Araştırmanın uygulama bölümünde verilerin daha çok işletme çalışanları ile görüşmeler yapılarak elde edilmesi ile sınırlıdır. İşletmenin üretim sürecinin izlenmesi ile genel müdür, muhasebe müdürü ve üretim müdürünün verdiği bilgilerle de sınırlılık göstermektedir.

Ayrıca işletmenin 2006 yılı bilanço ve gelir tablosu verileri, kalite el kitabındaki bilgiler ve ürün kataloğundaki bilgilerle sınırlıdır.

### **1.5. Varsayımlar**

- Yapılacak uygulama çalışmasının geçerli ve güvenilir olacağı varsayılmıştır.
- Yapılacak olan uygulama sonunda çıkan verilerin aynı durumdaki işletmelerde uygulanabileceği varsayılmıştır.
- Uygulama yapılacak olan işletmenin verdiği bilgilerin doğru olduğu varsayılmıştır.
- İşletmenin piyasaya yeni bir ürün sunmayı planladığı varsayılmış ve uygulama bu varsayım üzerine yapılmıştır.

### **1.6. Terimlerin ve Kısaltmaların Tanımlanması**

Çalışmada kullanılan kısaltmalar konunun daha iyi anlaşılması için aşağıda verilmiştir.

DİMM (Direkt ilk madde ve malzeme)

DİG (Direkt işçilik gideri)

GÜG (Genel üretim giderleri)

HM (Hedef maliyetleme)

DM (Değer mühendisliği)

## İKİNCİ BÖLÜM

### HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİ

Mamul yaşam döneminin gittikçe kısalması, talebin farklılaşması, rekabetin hızla artmasıyla yaşanan değişimler; maliyet yönetimi yaklaşımlarında yeni arayışların ortaya çıkmasına öncülük etmişlerdir. Bu yeni arayışların sonucu ortaya çıkan, maliyet yönetimi sistemini bütünleyen yaklaşım ve yöntemlerin, üretim başlamadan önce ve üretim aşaması sırasında maliyetlerin planlanması ve yönetilmesine odaklanan, müşteri gereksinim ve beklentilerini karşılayan yaklaşımlar olması gerekmektedir.

Günümüz işletmeleri yoğun bir küresel rekabet, her alanda hızla yaygınlaşan otomasyon ve bilgisayar kullanımı, çevrecilik hareketleri, kısalan ürün yaşam eğrileri, yüksek kaliteli ve yeni ürünlere makul fiyatlarla sahip olmak isteyen tüketici istekleri, yüksek enflasyon ve ekonomik belirsizlikler gibi faktörlerle karakterize olan bir çevrede faaliyetlerini sürdürmeye çalışmakta ve başarılı olmanın yollarını aramaktadırlar. Böylesi pazarlarda işletmeler, üst düzeyde tüketici tatminini sağlayacak stratejiler geliştirmeye her geçen gün artan ölçülerde ihtiyaç duymaktadırlar.

“Hızlı bir değişim gösteren çevresel faktörlerle başa çıkmada, Porter, işletmelerin izleyebileceği üç strateji önermektedir” ([www.sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi\\_11\\_19\\_Aksoylu\\_Dursun.pdf#search=%22hedef%20maliyetleme%22,2006;14:25](http://www.sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_11_19_Aksoylu_Dursun.pdf#search=%22hedef%20maliyetleme%22,2006;14:25)):

1. Rakiplerin ürünleriyle aynı veya benzer niteliklere sahip ancak daha düşük maliyetlere sahip ürünlerin üretilmesini amaçlayan maliyet liderliği stratejisi,
2. Kullanım kolaylığı, yüksek kalite gibi kendine özgü özelliklere sahip ürünleri üretmeyi amaçlayan farklılaştırma stratejisi ve

3. Belirli bir tüketici grubunun veya pazar bölümünün ihtiyaçlarını tatmin etmeyi amaçlayan odak stratejisi.

Bu stratejilerin herhangi birisini uygulamak, geçmiş yıllarda, işletmelerin etkin bir şekilde pazarda rekabet edebilmelerine olanak sağlarken; günümüzün yoğun rekabet ortamında işletmelerin rekabetçi üstünlüklerini koruyabilmeleri, farklılaştırma ve odak stratejisiyle birlikte maliyet liderliğini sürdürebilmelerine, başka bir deyişle tüketicilerine daha düşük maliyetlerle ürünler sunabilmelerine bağlı hale gelmektedir.

### **2.1. Hedef Maliyetleme Kavramı**

Hedef maliyetleme, “maliyete dayalı fiyatlama” yerine “fiyata dayalı maliyetleme” kavramı (Maher, 1997, s.426) olarak da kullanılmaktadır. Bu çalışmada, “target costing” yerine “hedef maliyetleme” ifadesi kabul edilerek kullanılacaktır.

Hedef maliyetleme (target costing) stratejik bir maliyet yönetim aracıdır. Hedef maliyetlemenin çeşitli tanımları aşağıdaki gibidir:

Hedef maliyetleme; “stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci olarak ileri sürülmektedir. Kavram olarak hedef maliyet, bir mamule ilişkin amaçlanan kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir” ( Ansari vd., 1997, s.10 ).

Hedef maliyetleme; “yeni mamulün tasarım ve planlamasında, daha sonraki işleme ve üretim aşamalarında temel kontrolü sağlamak için ve bu mamullerin yaşam dönemi karlılık hedeflerine ulaşmayı sağlamada faaliyet amaçlarını sürdürmeye ve maliyetleri taşımaya yönelik yönetim metotları ve araçlarıdır” (Horvath, 1993;2). Peter Horvarth ve Werner Seidenschwarz’a göre; “hedef maliyetleme, mamul, pazar, ve kaynaklara ilişkin bilgiyi stratejik temele dayalı olarak hazır nicel ölçülere dönüştüren stratejik bir maliyet yönetimi aracıdır” (Lorino,1995a, s.82-83).

Hedef maliyetleme; “ürünü tahmin edilen satış fiyatında arzulanan karlılığı temin edebilmek amacıyla belirli işlevleri ve kalitesi ile üretilmesi yoluyla bir ürünün maliyetinin belirlenmesini amaçlayan yapısal bir yaklaşımdır” (Acar,1998, s.81-95).

Hedef maliyetleme; “yeni bir mamul için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği bir örneğin geliştirildiği süreçtir” (Yükçü, 1999, s.2).

“Hedef maliyetleme açık bir sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Buna göre, firmanın içinde bulunduğu çevreye uyumu ön planda tutmakta, sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir iletişim ağı dikkate alınmakta, fiili sonuçlar öncesinde hataların önlenmesine yönelik çabalar devreye girmekte ve zaman içinde sürekli iyileşme hedeflenmektedir” (Şakrak, 1998: 216). Bir mamulün hedef maliyetine ulaşmak üzere çaba harcanması, mamul tasarım sürecinde ileri düzeyde maliyet disiplini yaratmaktadır. Bu açıdan bakıldığında hedef maliyetleme; mamul tasarım sürecini disipline etmek üzere kullanılan maliyet yönetim tekniği olarak da tanımlanabilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.118).

Yukarıdaki çeşitli tanımlardan özetlenecek olursa:

- Hedef maliyetleme yeni ürün geliştirilmesinden başlayarak, mamulün üretim safhalarında da kullanılan bir maliyet yönetim aracıdır.
- Hedef maliyetleme sisteminde uygulanacak olan mamulün kalite ve işlev düzeyi mevcuttur.
- Söz konusu yöntemin uygulanmasında işletmenin araştırma ve geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin karşılıklı iletişiminin tam olduğu varsayılır.

## **2.2. Hedef Maliyetlemenin Kapsamı ve Amacı**

Geleneksel fiyatlama yaklaşımında (Cost Plus Pricing) “bir ürünün fiyatı, maliyetine belirli bir kâr yüzdesi ilave edilerek bulunmaktadır” (Savaş, 2003, s.184).

$$F = C + p$$

F: Fiyat,

C: Maliyet,

$p$  : Kâr miktarı

“Hedef maliyetleme son derece basit bir öze sahiptir” ( Hacirüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.118). Öyle ki:

- Gelecekteki mamullerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir.
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı bu satış fiyatından düşürülür.
- Kalan değer, mamulün üretilmek zorunda olduğu hedef maliyet düzeyini gösterir.

“Hedef maliyetleme yaklaşımı;

$$C = F - p$$

eşitliğine dayanır. Bu eşitliği

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Beklenen Kar}$$

biçiminde düşünebiliriz” (Savaş, 2003, s.184).

Bir ürünün hedef satış fiyatı ve ürünün öngörülen satış miktarı çeşitli yöntemlerle müşterilerden gelen bilgilerin kullanılması ile elde edilir. Hedeflenen kar ise, işletmenin beklentileri göz önüne alınarak yapılan analizler sonucunda belirlenebilir. Yukarıdaki formülde de görüldüğü gibi hedeflenen maliyet, hedef fiyat ile belirlenen kar arasındaki farkı gösterir.

Hedef maliyetlemede satış fiyatı belirlenirken ürünün kalitesi göz ardı edilmemeli, müşteri odaklı düşünülerek fiyat ve kalite arasında dengesizlik yaratılmamalıdır. Hedef fiyat belirlenirken karşılaştırılan kabul edilebilir kalite düzeyi göz ardı edildiğinde belirlenen hedef maliyet gerçekleşen hedef maliyetten

düşük çıkabilir. Bu durumda bu sistemin uygulamada sağladığı avantaj yok edilmiş olacaktır.

Öte yandan karlılık oranının düşmesi, üretim planlama ve tasarım aşamasında ürün maliyetlerini dikkate almamanın neticesidir. Maliyetleri düşürmek için, ürün hayat döngüsünün planlama ve tasarım aşamaları bir sonraki aşama olan üretim aşamasından daha önemlidir. İşte hedef maliyetleme, üretim maliyetlerinin üretim planlama aşamasından başlayarak sistemli bir şekilde düşürülmesi işlemidir (Coşkun, 2003, s.26).

“Sonuçta hedef maliyetleme, öngörölmüş pazar payına ulaşmak için belirlenmiş satış fiyatının kullanılmasıyla hesaplanan pazar bazlı maliyeti oluşturur” (Doğan ve Hatipoğlu, 2004, s.101).

Hedef maliyetleme yaklaşımında fiyat ve maliyetlerin belirlenmesinde işletmeler hataları en aza indirecek tahminler ve hesaplamalar yapmak zorundadır. Eğer işletme piyasa koşullarını ihmal ederek bir fiyat belirleyecek olursa önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilir. Bu nedenle işletme hedef fiyatı belirlerken pazar bazlı düşünerek piyasa fiyatını göz önüne almalıdır. Aynı zamanda ürün maliyeti büyük oranda daha ürünün planlama ve tasarım aşamasında ortaya konulmalıdır. Bir ürün belirlenip üretime gönderildikten sonra belirlenen fiyat ve kalite düzeyinde değişiklik yapmadan ürünün maliyetinde önemli ölçüde değişiklikler yapılamayacaktır. Maliyet hesaplaması, ürünün tasarım aşamasında yapılıyorsa, maliyeti düşürecek çeşitli çalışmaların yapılması ve müşterinin ödemeyi isteyeceği özelliklerin eklenebilmesi mümkün olacaktır. Bu amaçla fiyat ve maliyetler belirlenirken işletmeler pazar bazlı düşünmeli, müşteri odaklı olmalı, planlama ve tasarım aşamasına önem verilmelidir.

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.

◆□”Üretim maliyetlerinin çoğu üretimden önce belirlenmektedir. Bu nedenle, üretim aşamasında yapılan maliyet düşürme çalışmaları yanlış yönlenebilir.

◆□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.

◆□Tasarlanan özelliklerde maliyete yer verilmemesi, ürünün verimsiz bir şekilde üretilmesi sonucunu verebilir.

◆□İş çevrelerindeki değişim, daha fazla maliyetin ürün planlama ve tasarım aşamalarında belirlenebilmesini olanaklı kıldı” ([www.alicoskun.net/Publications/AAD\\_2002\\_hedefmaliyetleme.pdf](http://www.alicoskun.net/Publications/AAD_2002_hedefmaliyetleme.pdf),22.08.2006; 15:30).

“Fiyat, işletmenin Pazar konumunun kontrolü altında iken, hedef kar, işletmenin finansal gereksinimlerine göre belirlenir” (Şakrak, 1997; 295). Örneğin; belli bir mamul için satış fiyatı 100 lira ise ve işletmenin finansal olarak iyi durumda kalabilmesi için %30 kar marjı gerekiyorsa, bu mamulün hedef maliyeti (100 TL – (100 TL \* 0,30)) 70 TL olarak belirlenecektir.

Hedef maliyetleme yönteminin uygulanışını basit bir örnekle şu şekilde açıklayabiliriz:

Yaptığı pazar araştırmaları sonucunda, bir işletme, daha önce üretmekte olduğu X ürününe bazı özellikler katmak suretiyle, arzu ettiği düzeyde satış yapabileceğini tespit etmiştir. İşletmenin pazarlama bölümü, yaptığı araştırmalarla söz konusu ürünün fiyatının 50 YTL olacağını ve yıllık olarak bu fiyattan 40.000 birim satılacağını tahmin etmiştir. X ürününün üzerinde yapılacak değişiklikler için ilave 80.000 YTL yatırım gerekmektedir. İşletme yatırımından % 10’luk bir getiri istemektedir. Bu bilgiler çerçevesinde, X ürününün üretim, satış ve satış sonrası hizmetler için hedef maliyeti şu şekilde hesaplanabilir:

Öngörülen satış tutarı 2.000.000 YTL.

(40.000 birim x 50 YTL/birim)

( -) Hedef kâr marjı 800.000 YTL.

(80.000 TL.x % 10)

40.000 birim X ürünü için hedef maliyet 1.200.000 YTL.

Her bir X ürünü için ortalama hedef maliyet 30 YTL/birim

(1.200.000 YTL. ÷ 40.000 birim ) dir.

Bu belirlenmiş olan 30 YTL hedef maliyetin, ulaşılabilecek düzeyde bir hedef olması gerekmektedir. İşletme çalışanlarının ve yöneticilerinin tecrübelerinden yararlanarak, ulaşılabilecek en düşük maliyet belirlenmeli ve duruma göre hedef maliyet üzerinde düzeltme yoluna gidilmelidir. Eğer işletmenin hedef maliyeti ulaşılamayacak düzeyde belirlenirse bu sistemden beklenen yararlar sağlanamayacaktır. Hedef maliyet belirlendikten sonra işletmenin ilgili bölümleri veya işletmede bu konuda oluşturulacak bir ekip ile hem kar marjı ile işletmeye hem de müşterileri beklentilerine uygun ürün için çalışmalara başlarlar. Bu amaçla üretim için gerekli hammadde ve yardımcı malzemelerin temin edileceği tedarikçiler belirlenir ve fiyat konusunda uzlaşma sağlanır. Belirlenen kaliteden ödün vermeyecek düzeyde tedarikçilerin seçimi yapılır.

Aşağıdaki tabloda hedef maliyetleme yöntemi sorular ile açıklanmaktadır:

**Tablo 1**  
**Sorular ile Hedef Maliyetleme**

Nedir?	Bilinen hedef kar marjını dikkate alan ve önerilen bir ürün için en yüksek kabul edilebilir bir maliyeti saptamaya yönelik bir yaklaşımdır.
Ne için Kullanılır?	Yeni ürünler.
Ne Zaman?	Tasarım ve geliştirme aşamalarında.
Nasıl?	Belirli bir maliyet düşürme hedefi amaçlanınca daha iyi işler, ilk üretim standartlarını belirlemede kullanılır.
Neden?	Ürün süresi maliyetlerin %80 - %90 ı tasarım ve geliştirme aşamaları süresince üretime dahil edildiği için maliyetler açısından son derece büyük bir potansiyeldir.
Hedef Nedir?	Üretim süreçleri ve tedarikçi unsurlarına kadar tüm üretim girdileri (malzeme, işçilik ve genel üretim maliyet öğeleri).

(Ertaş, 1999; 93).

Hedef Maliyeti belirlemede ve bu hedefe ulaşmada;

- “potansiyel müşterilerin gereksinimini karşılayarak, mamulü tasarımılamak ve geliştirmek,
- hedef fiyatı müşterinin beklenen mamul değeri rakip fiyatına dayalı seçmek,
- hedef maliyeti, hedef fiyattan amaçlanan kar marjını çıkartarak hesaplamak,
- hedef maliyete ulaşmak için değer mühendisliği gibi tekniklerden yararlanmak kaçınılmazdır” (Maher, 1997, s.426).

Sonuç olarak, rekabetçi üstünlükler sağlayan hedef maliyetleme, maliyetleri bir çıktı olarak değil, girdi olarak gören ve önemli örgütsel yararlar sunan bir yöntem olma özelliği taşımaktadır. Bu yöntemin ülkemiz işletmelerince de uygulanması,

gerek iç gerekse dış pazarlarda rekabet avantajı yakalamalarına ve başarı şanslarını artırmalarına imkan sağlayabilecektir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda bir işletmenin hedef maliyetleme sistemini kullanma amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- işletmenin üretmeyi planladığı ürünün daha tasarım aşamasında satış fiyatını ve işletme beklentilerine göre kar marjını belirlemek,
- daha tasarım aşamasında hedef kar marjına ulaşacak üretim maliyetini tespit etmek,
- üretim için gerekli hammadde fiyatlarını önceden belirlemek,
- işletmenin ve maliyetlerin piyasa ile uyumunu sağlamak,
- pazar bazlı araştırma-geliştirme faaliyetleri ile değişen koşullara uyum sağlamak

### 2.3. Hedef Maliyetlemenin Tarihçesi

“1960’larda Japonya’da üretim sanayinde özellikle çelik, petrol ve kimya gibi süreç yönelimli endüstrilerde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Tekrarlamalı süreçlerin bulunduğu homojen mamul üreten endüstrilerde mamul yaşam dönemi, montaj endüstrilerindeki kadar önemli olmadığından, 1960’larda maliyet kontrolü öncelikle üretim üzerinde yoğunlaşmıştır” (Brinker, 2000, s.31).

“Japon endüstrisi, basit bir Amerikan fikri olan “değer mühendisliği”ni dinamik maliyet azatım ve kar planlamasına dönüştürmüş, değer mühendisliğinin temel kavramlarını genişleterek hedef maliyetleme sürecini geliştirmiştir” (Lorino, 1995a, s.1001).

Hedef maliyetleme, “ilk kez Japonya’da tasarlanmış olup, Toyota tarafından 1963 yılında geliştirilerek kullanılmıştır” (Brinker, 2000, s.32). “Bu yöntemin uygulamasını görmek açısından, .Toyota Motor Corporation firmasını inceleyelim. Toyota firması, Japonya’nın en büyük otomobil üreticisidir ve hedef maliyetleme sistemini, 1960’larda ilk olarak geliştiren işletme olarak bilinmektedir. Toyota bünyesinde, her bir ürün için maliyetlerin nerelerde kısılabileceği konusunda çalışmalar yapan Maliyet Geliştirme

Kurulları kurulmuştur. Toyota çalışanları, bu kurullara 1973 yılında 110.000 ve 1974 yılında da 400.000 adet maliyet geliştirme önerisi sunmuşlardır. Toyota her bir otomobil modeli için bir hedef maliyet hesaplamaktadır. Aynı fabrikada farklı modeller üretildiğinden ve aynı model ürünlerin farklı fabrikalarda üretilmesinden dolayı, maliyet geliştirme kurulunun çalışmaları pek çok fabrikada uygulanmaktadır. Toyota ana modellerini her dört yılda bir değiştirmektedir.

Günümüzde aşağıdaki firmaların da içinde bulunduğu pek çok firma hedef maliyetleme yöntemini kullanmaktadırlar:

Compaq, Culp, Daihatsu Motors, DaimlerChrysler, Engine, Ford, Isuzu Motors,ITT Automotive, Komatsu, Matsushita Electric,Mitsubishi Kasei, NEC, Nippondenso, Nissan, Olympus, Sharp, Texas Instruments, ve Toyota” ([http://www.alicoskun.net/Publications/AAD\\_2002\\_hedefmaliyetleme.pdf](http://www.alicoskun.net/Publications/AAD_2002_hedefmaliyetleme.pdf)).

Hedef maliyetleme üzerine ilk Japonca olmayan makaleler, Monden (1989), Hiromoto (1988), Sakurai (1989) ve Tanaka (1990) gibi Japon yazarlarca 1980’li yılların sonunda yazılmıştır. Hedef maliyetleme yönetimine ilişkin ilk İngilizce makale ise Hiromoto’nun 1988 de Harvard Business Review de yayınlanan Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting başlıklı makalesidir.

“ABD’de ise hedef maliyetleme; 1980’li yılların sonlarında kullanılmaya başlamıştır. Pazar payının büyük oranda Japon firmalarına kaptırılması hedef Maliyetlemeyi uygulama gereğini ortaya koymuştur. Ancak Amerika’da bunun uygulanması, çoğu yöneticilerin hedef maliyetlemenin stratejik önemini kavrayamaması, hedef Maliyetlemeyi çok daha kapsamlı ele alıp, tüm sürece uygulayamamaları gibi nedenlerden dolayı hızla gelişmemiştir” (Kutay,1999;119).

Hedef maliyetleme yönteminin kavram olarak 1980’li yılların sonlarında yazınlarda yer almasına karşın, ancak akademik açıdan ülkemiz yazımına girişi 1990’lı yılların ortalarına rastlamaktadır. Konuya; Bursal ve Ercan ilk olarak kitaplarında yer vermiş olup (bkz; Bursal ve Ercan,1994), Bilginoğlu da bu konuya ilişkin ilk makaleyi yazan kişidir (bkz; Bilginoğlu,1995). 1990’lı yılların sonunda ve

2000’li yılların başında kitap makale ve sempozyumlarda konu kavramsal açıdan ele alınıp incelenmiştir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan görüleceği üzere bu sistem gelişmiş olan ülkeler açısından ele alındığında, gerek yazın ve gerekse uygulama açısından özellikle Japonya’da beklenen amaca ulaşıldığı, ancak gelişmekte olan ülkelerde ve ülkemizde de kavramının öneminin yeterince anlaşılabilmesi nedeniyle etkin bir şekilde uygulanamadığı ve tam bir yararlanma sağlanamadığı görülmektedir.

Hedef maliyetleme yönteminin tarihçesi kısaca incelendikten sonra özelliklerine ilişkin bilgi vermek yerinde olacaktır.

#### **2.4. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri**

Her yöntemde olduğu gibi maliyet yönetimi aracı olarak kullanılan hedef maliyetleme yönteminin de kendine özgü bazı özellikleri bulunmaktadır. Öyle ki:

Hedef maliyetleme, yöneticilerin maliyetleri düşürmede kullandıkları bir maliyet yönetimi aracıdır. Bu yöntemin amacı, planlama, tasarım, üretim aşamalarında, kâr ve maliyet planlamasına aynı anda bakarak en uygun maliyet ile yeterli kar oranına ulaşmaya çalışmaktır.

“Hedef fiyata göre maliyetleme yöntemi, amaçlara yönelik yönetim olarak bilinen ve muhasebeden daha çok mühendisliğe dayalı bir yöntemdir” (Bursal ve Ercan, 1994, s.491). Bu nedenle, hedef maliyetlemenin başarılı bir şekilde

uygulanabilmesi, ancak değer mühendisliği vb. tekniklerin kullanılması ile mümkündür.

Hedef maliyetleme, uzun vadeli bir maliyetleme stratejisidir. Ürünün daha tasarım aşamasında, gelecekteki maliyetinin ne olması gerektiği belirlenerek, ürünün geliştirilmesi ve üretilmesi aşamalarında ihtiyaçları ortaya koymaktadır.

Hedef maliyetleme her Şeyden önce, gelecekte oluşacak maliyetlerin daha oluşmadan kontrol edilmesini sağlayan bir yöntemdir. Ürünün tasarım aşamasında maliyetinin ne olması gerektiği belirlendiği için üretim gerçekleşmeden ve maliyetler oluşmadan etkin bir kontrol sağlamaktadır. En düşük maliyetle üretimin gerçekleşebilmesi için işletmeye avantaj sağlamaktadır.

“Hedef maliyetlemeye ilişkin faaliyetlerde farklı departmanların temsilcilerinden oluşan, çok fonksiyonlu ekip kullanılmaktadır. Burada, çok fonksiyonlu ekip deyimi, kendi deneyim ve birikimlerini diğer uzmanlarla paylaşmaktan çok bir mamulden her yönüyle sorumlu olan bir ekibi ifade etmektedir” (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.122).

“Hedef maliyetler kavramsal olarak standart maliyetlerden farklıdır. Standart maliyetler, endüstriyel mühendisler tarafından firma içi analiz ile oluşturulan önceden belirlenmiş maliyetlerdir. Hedef

maliyetler ise, esas itibari ile pazar ve rakipleri dikkate alan firma dışı analize dayanılarak belirlenen maliyetlerdir” (Karcıoğlu, 1997, s.7).

Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını gerçekleştiren hedef maliyetleme yöntemi, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim sürecidir. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesini ve bu fikirler arasından seçim yapılmasını sağlar. Aynı zamanda ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini tüketici ihtiyaçlarını da göz önüne alarak en aza indirmeyi amaçlar

Dolayısıyla, hedef maliyetler hesaplanırken, öncelikle pazar payı için gerekli olan hedef satış fiyatı ve arzu edilen hedef kar marjı belirlenir.

“Hedef maliyetleme, Japon üreticiler tarafından çok yaygın şekilde sistemli olarak kullanılmaktadır. Batılı üreticiler de, üretim gelişim süreçlerini kontrol altına almak için, bu yönteme başvurmaya başlamışlardır. Bu yöntem, genellikle kesikli üretim sürecine, kısmen kısa ürün hayat döngüsüne ve düzenli model değişikliklerine sahip işletmelerce başarı ile uygulanmaktadır. Hangi firma, yeni ürünlerin fiyatını, kaliteden ve fonksiyonellikten taviz vermeden, daha hızlı düşürebilirse pazar payını arttırır ve başarıya ulaşır. Bu nedenle, hedef maliyetleme ve değer mühendisliği, kullananlara rekabet avantajı sağlamaktadır” (<http://www.alicoskun.net/>)

Publications/AAD\_2002\_hedefmaliyetleme.pdf,  
27.08.2006).

“Bir mamulün üretim programına alınıp alınmaması konusunda karar alınırken, pazarlama yönetiminin belirleyeceği hedef fiyat ile üretimin sağlayabileceği en düşük maliyet arasındaki olumlu farkın işletmeye tatmin edici bir kâr bırakıp bırakmayacağı, kararı etkileyen başlıca etken olur” (Şakrak, 1997, s.91).

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. Ürün tasarlanırken, müşteriye katma değer sağladığı için ürünün değerini artıran ve dolayısıyla da müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı yükselten özellikler

eklenirken; maliyeti artıracak diğer özellikler kaldırılabilir

Hedef maliyetleme, ürün hayat döngüsünün daha ilk aşamasında ortaya çıkan, toplam ürün maliyetini düşürmek amacıyla kullanılan maliyet düşürme yöntemidir. Hedef maliyetler, hedef fiyat ve karların hesaplanmasından sonra elde edilerek, yönetimin kar planlarıyla ürün maliyeti ilişkisini birbirine bağlar.

Değişen rekabetçi ortamda, işletmeler maliyet yönetimi stratejilerini gözden geçirmek durumunda kalmışlardır. Maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini düşürmek için, ürün hayat döngüsünün ilk aşamalarından işe başlamalıdır. Hedef maliyetleme, ürünün doğuş aşamasından başlayarak, ürünün gelişim sürecini kontrol altına almakta ve ancak karlı ürünlerin piyasaya sürülmesini üstlenmektedir.

## **2.5. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler**

“Hedef maliyetleme sistemlerini aşağıda açıklanan faktörler etkilemekte ve dolayısıyla hedef maliyetlemeyi kullanmak isteyen yöneticilerin bu faktörlerin bilincinde olarak hedef maliyetleme sistemini oluşturması gerekmektedir. Bu faktörler.

### **2.5.1. Ürünün Yapısı**

Üretilen ürünün yapısı hedef maliyetleme sisteminde önemli rol oynamaktadır. Ürünün maliyeti, karmaşıklığı ve dizayn süresi arttıkça, hedef maliyetleme sürecinin önemi ve

karmaşıklığı artar. Bunun nedeni; önem ve karmaşıklıkta artışı, potansiyel tasarrufları arttırması ve biçimsel sistemlerin daha büyük tasarruf sağlama olasılığının yüksek oluşudur.

### **2.5.2. Müşteri Türü**

Hedef maliyetlemede hizmet verilen müşterinin türü önem taşımaktadır. Maliyet, fiyat ve kar öğeleri, müşterinin verdiği öneme ve müşteri çeşidine göre değişmektedir. Örneğin; konfeksiyon sektörüne yönelik faaliyet gösteren bir işletmede, ürün moda trendine bağlı bir müşteri grubuna hitap edecek olup, değişken tercihlerin takibi ve maliyetlerin söz konusu değişkenlere bağlı şekilde ürüne dahil edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede, dayanıklılık ön planda olacağı için hedef maliyetleme sistemi maliyet azaltımı üzerinde odaklanacaktır.

### **2.5.3. Genel Yönetim Düşünceleri**

Genel yönetim düşüncelerinde bir hedef maliyet saptanmadan hedef maliyetin aşamaları belirlenmektedir. İlk olarak yeni ürünün planlama ve dizayn aşamaları, üretim maliyetleri, satış harcamaları, müşteri maliyetleri gibi faktörlerin hangilerinin hedef maliyetlemenin içinde yer alacağı tespit edilir. İkinci olarak tam, direkt veya değişken maliyetlerden hangisinin seçileceği belirlenmelidir. Üçüncü olarak hedef maliyetin ne kadar sıkı belirleneceği ifade edilmelidir. Dördüncü olarak beklenen üretim hacmi, üretim zamanı ve hızı ile maliyet indirimlerinin şekline karar verilmelidir. Son olarak pilot üretimin maliyeti, ilk yığın üretimin maliyeti ve esas üretim çalışmaları boyunca oluşacak ürün maliyeti gibi hedef maliyetin dayandığı temel esaslar oluşturulmalıdır.

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

Hedef maliyetin gerçekçi bir şekilde belirlenebilmesi, ürün türü ile üretim koşullarına da bağlı bulunmaktadır. Üretilmesine karar verilen özel bir ürün için geliştirilen dizayn ekibinin özellikleri, ekibin tecrübesi, personel sayısı, ürünün yeni oluşu göz önünde bulundurulması gereken hususları oluşturmaktadır.

### **2.5.5. Taşeronlar ve tedarikçiler üzerinde işletmenin sahip olduğu etkinin derecesi**

Tedarikçiler üzerinde işletmenin sahip olduğu güç hedef maliyetlemeyi etkileyen bir faktördür. Bunun nedeni; hedef maliyetleme sürecinin girdilerinden bir tanesi de

tedarikçilerin ödemeye hazır olduğu fiyattır. İşletmenin bu fiyatı tespit etme gücünün var olması gerekir” (Acar,1998, s.81-85).

## 2.6. Hedef Maliyetleme Süreci

Hedef maliyetleme sisteminin kullanılması ile ilgili anlatılan bilgilerden, bu sürecin basit olduğu düşünülse de “hedef maliyetleme süreci karmaşık ve çok yönlü bir süreçtir. Bir süreç olarak hedef maliyetleme, müşteri gereksinimlerinin tatmin edilmesi amacıyla yönelik olup, mamul ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine hizmet eder” (Şakrak, 1997, s.91).

Hedef maliyetleme süreci; işletmenin yapmış olduğu pazar araştırmaları sonucunda ürün özelliklerinin belirlenmesi ile başlar, daha sonra piyasa koşullarına uygun satış fiyatı ve işletme beklentilerine ve finansal yapısına uygun olarak kar marjı belirlenir. Belirlenen satış fiyatından istenen karın çıkarılması ile hedeflenen ve gerçekleştirilmesi gereken maliyet belirlenir.

“Toplam hedef maliyet her departmanın sürece verdiği hizmete ve önemine göre dağıtılır. Sonuç olarak her departman için maksimum hedef maliyet belirlenmiş olur. Bu nokta asıl mücadelenin başladığı ve rakiplere karşı üstünlüğün sağlandığı noktadır. Bu aşamadan sonra tasarımcılar, mühendisler ve pazarlamacılar kendileri için belirlenen hedef maliyetleri aşamalarla, hatta bu maliyetleri minimize etmeye çalışarak faaliyetlerini gerçekleştirirler. Ancak bu durum kaliteden ödün verme anlamına gelmemektedir. Amaç minimum maliyetle yüksek kaliteye ulaşmaktır. Bu nedenle uzun ve yorucu pazarlıklar, çalışmalar ve araştırmalar yapılır” (Kutay ve Akkaya, 2000, s.7).

“Hedef maliyetleme sisteminde dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Mamulün tüketicilerin yada muhtemel müşteri grubunun beklentilerini tatmin edecek şekilde tasarlanması,

- Rakiplerin fiyatları ve müşteri grubunun ödeme arzu ve gücünü araştırarak yada gözleyerek hedef satış fiyatının saptanması,
- Mamul tasarımı aşamasından satış sonrası hizmetlere kadar mamulle ilgili her işletme fonksiyonunu (tasarım, üretim, promosyon, fiziksel dağıtım, satış sonrası hizmetler) sistematik şekilde inceleyerek birim hedef maliyet düzeyine inilmelidir” (Gürsoy, 1999, s.470).

### **2.6.1. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri**

“Hedef maliyetleme sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Bu ilkeler, maliyet yönetimi açısından kapsamlı bir yaklaşımı temsil etmektedir. Aşağıda sıralanan bu altı temel ilke aynı zamanda, maliyet ve kar planlamasına ilişkin, geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır” (Ansari, 1997, s.10-15).

Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

- “Fiyata göre maliyetleme
- Müşteriler üzerinde yoğunlaşma
- Mamul tasarımı üzerinde yoğunlaşma
- Geniş kapsamlı katılım
- Yaşam dönemince maliyet azaltma
- Değer zinciriyle ilgilenme” (Şakrak, 1998a, s.294).

#### **2.6.1.1. Fiyata göre maliyetleme**

“Hedef maliyetleme yönteminde öncelikle rekabete dayalı Pazar fiyatının tespit edilmesi söz konusudur. İşletmenin beklediği kar payı söz konusu fiyattan düşülerek hedef maliyet elde edilir.

$$HM=PF-HK$$

HM = Hedef maliyet

PF = Rekabete dayalı pazar fiyatı

HK = Hedef kar

Söz konusu formüldeki fiyat, pazarın ve müşteri yapısına bağlı olarak değişkenlik gösterebilecek iken, hedef kar, sektörün genel yapısı ve işletmenin finansal koşullarının kontrolü altındadır.

Fiyata göre maliyetleme ilkesi;

- Pazar fiyatının mamul ve kar planlarını belirlemesi,
- Hedef maliyetleme sürecinin, etkin rekabet ortamı bilgileri ve analizi ile yönlendirilmesi

Olmak üzere iki önemli alt ilkeye sahiptir” (Şakrak, 1998a, s.295). Mamul ve kar planları sık sık analiz edilir. Planların analiz edilmesi, uygun ve güvenli bir kar marjına sahip mamullere kaynakların yönlendirilmesini sağlamaktadır.

#### **2.6.1.2. Müşteriler üzerine yoğunlaşma**

Hedef maliyetleme sistemi özellikle Japon işletmeleri tarafından kullanılan müşteri odaklı bir sistemdir ve müşterilerin beklentilerine yoğunlaşmaktadır.

“Hedef maliyete, mamulün performansı yada güvenilirliğini azaltmak veya pazara sunulma zamanını geciktirmek gibi müşterilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla ulaşılamaz. Müşteri odaklı yaklaşım, mamul geliştirme faaliyetlerini de yönlendirmektedir. Mamul tasarım ve geliştirme sürecinde, mamul özellikleri ve fonksiyonlarında artıştan söz edilebilmesi, bu mamullerin; müşteri beklentilerini karşılması, müşterilerin ödemeye hazır oldukları bedele sahip olması, ek pazar payı veya satış hacmi sağlaması durumunda olanaklıdır” (Şakrak, 1998a, s.295).

Hedef maliyetlemenin pazar tarafından yönlendirilmesi söz konusudur. Bu nedenle müşterilerin mamulden beklentileri, tercih değişkenleri, fiyata duyarlılıkları mamul ve üretim kararlarına ışık tutar.

### 2.6.1.3. Mamul tasarımı üzerine yoğunlaşma

Hedef maliyetleme süreci, ürünün üretimine başlamadan önce daha tasarım sürecinde fiyatın, karın ve maliyetlerin belirlenmesine yöneliktir. Tasarım sürecinde maliyetler üretime başlamadan ortaya çıktığı ve müdahale edilebildiği için büyük bir öneme sahiptir.

“Hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmeler, üretim başladıktan sonra çok daha az mühendislik değişikliğine baş vururken, hedef maliyetleme uygulamayan işletmelerin, üretimin başlamasıyla önemli sayıda tasarım değişikliğine gittiği görülmektedir” (Kutay, 1999, s.122).

“Tasarım odaklı yaklaşımın dört alt odaklı ilkesi bulunmaktadır. Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir:

- Hedef maliyetleme yöntemi, mamul ya da hizmetin kalite, fonksiyonellik ve maliyetinin çoğunlukla tasarım aşamasında belirlendiği fikrine dayanır.
- Hedef maliyetleme, mühendisleri mamul teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Tüm mühendislik fikirleri, tasarım aşamasına geçilmeden müşteri değerlerine göre gözden geçirilerek incelenir.
- Hedef maliyetleme, işletmenin tüm bölümlerini, üretim aşaması öncesinde gerekli teknik değişimlerin yapılabilmesi için üzerinde çalışılan mamul tasarımlarının incelenmesine yönlendirir.
- Hedef maliyetleme, mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı olarak tasarımından önce mamul prototipi tasarımı yapılmasını benimser” (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.121-122).

### 2.6.1.4. Geniş kapsamlı katılım

Hedef maliyetleme sisteminin etkili uygulanabilmesi için işletme içi ve işletme dışı katılım söz konusudur. Tüm işletme çalışanlarının katılımının yanı sıra müşteri ve

tedarikçiler gibi işletme dışındaki katılım da dikkate alınması gerekir. Özellikle tedarikçilerin hammadde fiyat bilgilerinden faydalanılması bu sistemi uygularken faydalı olacaktır.

“Hedef maliyetlemede tekrar eden bir süreç söz konusudur. Çünkü mamul tasarımcıları ender olarak hedef maliyete ilk denemede ulaşabilirler. Bu tekrar eden süreç, çok fonksiyonlu ekip tarafından yürütülmektedir. Bu ekip mamul tasarımıyla ilgili departmanların vereceği karar sürecini büyük ölçüde kısaltacak ve bürokratik işlemler nedeniyle mamulün zamanında pazara sunulmaması riskini de azaltacaktır” (Yükçü, 1999, s.7).

#### **2.6.1.5. Yaşam dönemi yaklaşımı**

Hedef maliyetleme süreci, ürünün tüm yaşam dönemi boyunca maliyetlerin en aza indirilmesini amaçlamaktadır. Bu amaçla bu sistemin ürünün doğumundan ölümüne kadar her aşamada uygulanarak daha etkili kullanımı söz konusu olabilir.

“Yaşam döneminin başlangıcındaki faaliyetler, yaşam dönemi yaklaşımı gereğince sürekli olarak yönetilmelidir. Yaşam dönemine dayalı yaklaşımın yokluğunda, hedef maliyetlemenin bir çok bilgisi tüm anlamıyla kaybolacaktır” (Lorino, 1995, s.80). Bu nedenle ilke, aynı zamanda mamul tasarımı üzerine yoğunlaşma ilkesine de kaynak oluşturmaktadır.

#### **2.6.1.6. Değer Zinciriyle İlgilenme**

“Değerler zinciri, işletmelerin alımlarını karşılayan hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütünüdür” (Şakrak, 1998a, s.297).

“Değer zincirinde mamule veya hizmete ya değer katılır yada katılması beklenir. Amaç olabildiğince fazla değer katmak ve değeri alışıyla satış fiyatları arasındaki farkla yakalamaktır. Değer zincirinin her halkasında bilgiye (örneğin; müşteri gereksinimlerinden

üreticilerin mamullerinin maliyetine, kapasitesine ve uyum düzeyine kadar) gereksinim duyulmaktadır” (Ergun, 2002, s.58).

## **2.7. Mamul Tasarım ve Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme**

Mamul tasarım ve geliştirme sürecinde maliyet hedefinin belirlenmesi ve bu hedefe ulaşılabilmesi için izlenmesi gereken süreç aşamaları aşağıdaki gibidir:

### *Mamul Planlama:*

Mamul tasarım ve geliştirme süreci, stratejik planlama ile başlamaktadır. Bu aşamada işletme, piyasaya sürmeyi düşündüğü ürünün ve kar marjının planlamasını gerçekleştirir. Üründe olması gereken özellik ve fonksiyonlar ile işletme beklentilerini karşılayacak kar marjı belirlenir. Hedeflenen satış fiyatı ve kar marjına göre de hedef maliyet tespit edilir.

“Mamul planlama aşaması, mamul geliştirme süresi uzun olan mamuller de dikkate alınacak olursa, 10 aydan 36 aya kadar bir zaman dilimini gerektirebilir” (Brinker, 2000, s.40).

### *Mamul Tasarımı:*

Piyasaya sürülmesi düşünülen ürün planlandıktan sonra tasarım sürecinde işletmeler hedef maliyete ulaşmanın yollarını aramaktadırlar. Bu amaçla ürünün üretilmesi için gereken tüm giderler tespit edilerek hesaplanır ve hedef maliyet ile ortaya çıkan bu maliyet arasındaki fark üzerinde durulur. “Tahmini maliyet ile hedef maliyet arasındaki fark maliyet boşluğu olarak bilinir. Buradaki boşluğu kapatma, hedef maliyete göre tahminlenen maliyeti düşürmeyi ifade etmektedir” (Brinker, 2000, s.34).

“Hedef maliyetleme tekniği, mamul tasarım aşamasında değer mühendisliği odaklıdır” (Brinker, 2000, s.42). Değer mühendisliği, mamul tasarım ve geliştirme

sürecinde mamul planlama aşamasında başlar, ama yoğun olarak mamul tasarım aşamasında kendini gösterir.

#### *Ön Üretim:*

“Hedef maliyet oluşturulduktan sonra üretim başlar. Üretim bir kez başladı mı hedef maliyetleme biçimsel olarak sona erer. Çoğu işletme bu aşamada maliyet kontrolü için standart maliyet sistemini kullanmaktadır” (Brinker, 2000, s.43).

Mamul tasarım ve geliştirme sürecinde hedef maliyetleme, kısaca üç temel aşamada özetlenebilir:

- “Müşteri tatminine odaklanarak, yeni mamul planlaması ve tasarımı,
- İşletmenin stratejik politikası doğrultusunda, bir hedef maliyetin belirlenmesi ve ulaşılabilir maliyetin bu düzeye yaklaştırılması,
- Değer mühendisliği ve diğer maliyet düşürme tekniklerini kullanarak hedef maliyete ulaşmak” (Şakrak, 1998, s.300-301).

Mamul tasarım ve geliştirme sürecinde; hedef maliyetin hesaplanabilmesi için, fiyat ve kar marjının belirlenmesi gerekir. Bu nedenle fiyatın ve kar marjının belirlenmesini incelemek yerinde olacaktır.

## **2.8. Hedef Maliyetleme Sürecinde Fiyatın ve Kar Marjının Belirlenmesi**

Hedef maliyetin elde edilebilmesi için fiyatın ve kar marjının belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.

### **2.8.1. Fiyatın Belirlenmesi**

Mevcut mamullerin farklı fonksiyon ve özellikler katılarak fiyatlandırılması, işletme için yeni olan bir mamulün fiyatlandırılması veya işletmenin girmeyi planladığı yeni pazar için fiyatlandırma yapması işletme için çok riskli bir durumdur.

“Uygulamada fonksiyona, fiziksel özelliklere ve rekabete dayalı olmak üzere üç düzenleme yöntemi bulunmaktadır” (Ansari vd., 1997, s.33-36).

“Fonksiyona dayalı yöntem; mevcut mamule eklenen veya mamulden çıkarılan fonksiyona ilişkin değerlerin toplanarak yada çıkarılarak fiyatların oluşturulmasıdır” (Bayou ve Reinstein, 1998, s.32).

“Fiziksel özelliklere dayalı yöntem; fonksiyonel yöntemin etkin olmadığı ve müşteri gereksinmelerinin mamulün fiziksel özelliklerinin şekillendirdiği durumlarda kullanılmaktadır.

Rekabete dayalı yöntem ise; rakiplerin mamullerine ve özelliklerine göre fiyat belirlemesine yönelik olup, mamule ilişkin belirli bir özelliğin fiyat farkına neden olduğu durumlarda kullanılabilir. Bu nedenle yöntem, otomobil gibi karmaşık yapıya sahip mamullerin fiyatlandırılması için uygun olmamaktadır” (Kutay, 1999, s.137-139).

### **2.8.2. Kar Marjının Belirlenmesi**

“Hedef maliyetin türü, amaçlanan karın türüne göre değişiklik gösterir. Örneğin; amaçlanan kar gayri safi kar ise hedef maliyet tam maliyet olacaktır. Amaçlanan kar katkı payı ise, hedef maliyet yalnızca mamulün değişken maliyetlerini içerecektir. Uygulamada genellikle, tam maliyet esas alınmaktadır” (Acar, 1999, s.88). Hedef kar oranı, genellikle finansal getiri oranı ile belirlenir.

Fiyatın ve kar marjının belirlenmesi konusunu kısaca bahsettikten sonra hedef maliyetleme ile geleneksel maliyetleme yönteminin karşılaştırılması kısaca anlatılacaktır.

## 2.9. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

Hedef maliyet yönteminin geleneksel maliyet yöntemi ile karşılaştırmasını yapmak ve aralarındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek konunun tam olarak anlaşılması açısından önemlidir.

Geleneksel maliyet yönteminin kar planlaması açısından kullandığı yaklaşım “Maliyet-Artı” yaklaşımıdır. Bu nedenle, geleneksel maliyet yöntemi genellikle maliyet-artı yaklaşımı olarak ifade edilir. Bu yaklaşımda, öncelikle üretim maliyetleri belirlenir ve bu maliyetin üzerine bir kay payı eklenerek satış fiyatı elde edilir. Eğer pazar, belirlenen bu fiyatı ödemeyi kabul etmezse, işletme maliyet düşürme yolları arar” (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.124-125).

“Geleneksel maliyet yönteminde amaçlanan maliyetlere, amaçlanan kar marjı eklenerek satış fiyatı bulunurken; hedef maliyetlemede hedef satış fiyatından hedef kar marjı düşülerek hedef maliyet hesaplanmaktadır” (Karcıoğlu, 2000, s.178).

Geleneksel maliyet yöntemi ile hedef maliyetleme yöntemi arasındaki farklılığı formül yardımıyla aşağıdaki gibi gösterebiliriz.

Geleneksel Maliyetleme Yöntemi:

$$\text{Amaçlanan satış fiyatı} = \text{Amaçlanan maliyet} + \text{Amaçlanan kar marjı}$$

Hedef Maliyetleme Yöntemi:

$$\text{Hedef maliyet} = \text{Hedef satış fiyatı} + \text{Hedef kar marjı}$$

“Hedef maliyetlemede araştırma-geliştirme ve mühendislik çalışmaları sırasında, mamulün özellikleri ile ilgili olarak verilen kararların o mamulün üretim ve servis döngülerindeki diğer maliyetlerini de etkileyeceğini, dolayısıyla yeni mamul tasarım geliştirme aşamasının üzerinde yoğunlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır” (Yükçü, 1999a, s.924).

“Hedef Maliyetleme, bir açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Firmanın içinde bulunduğu çevreye uyum ön planda tutulmakta, fiili sonuçlar öncesinde hataların önlenmesine yönelik çabalar devreye sokulmakta ve sürekli iyileştirme hedeflenmektedir.

HM süreci üç asamadan oluşmaktadır. Bunlar;

1. Müşteri tatmininde odaklanarak yeni mamul planlaması,
2. Bir HM belirlenerek, erişilebilir maliyetin bu düzeye yaklaştırılması,
3. Değer Mühendisliği ve vb. maliyet düşürme teknikleri kullanılarak, HM’ e ulaşmaktır.

Değer Mühendisliği, müşteri beklentileri olan mamul özellikleri ve kaliteden taviz vermeksizin mamul maliyetlerini düşürme yollarının bulunması için kullanılan bir tekniktir. Bu yönü ile DM, HM nin önemli bir parçasıdır. HM uygulamasında başarı için, diğer bir takım tekniklerle desteklenmesi gerekir. Özellikle de DM (value engineering) olarak adlandırılan maliyet düşürme tekniği, bu açıdan önem kazanmıştır” ([www.mu.edu.tr/departments/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf](http://www.mu.edu.tr/departments/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf)).

Geleneksel maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetlemenin ayrıntılı bir şekilde karşılaştırılması Tablo 2 de görülmektedir.

**Tablo 2**  
**Geleneksel Maliyetleme ile Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması**

<b>Geleneksel Maliyetlemede:</b>	<b>Hedef Maliyetlemede:</b>
1. Pazar faktörleri maliyetlemede etken değildir	Rekabetçi Pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir
2. Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyeti belirler
3. kayıplar ve verimsizlikler, maliyet düşürmeyi gerektirir.	Tasarım maliyet düşürmenin anahtarıdır.
4. Maliyetlerden, Maliyet muhasebecisi sorumludur.	Departmanların karşılıklı ilişki ekipleri sorumludur
5. Maliyet düşürmeyi müşteriler yönlendirmez	Müşteri verileri HM de maliyet düşürmede etkilidir.
6. Tedarikçi ile mamul tasarımı sonra irtibat yapılır.	Tedarikçi ile önceden irtibat gerektirir.
7. Müşterinin ödediği fiyatı azaltmak hedeflenir.	Maliyetlerin düşürülmesi hedeftir.
8.Maliyet yönetiminde değerler zincirle ilgilenmez	Maliyet planlamasında değerler zinciri esas alınır.

Kaynak: Erden, 2004, 220.

Hedef maliyetleme yönteminde maliyetleri müşteriler, pazar faktörleri, fiyatlar etkilerken, geleneksel maliyetleme yönteminde bu faktörler maliyeti etkilemez. HM de amaç maliyetleri mümkün olduğunca düşürmektir, geleneksel maliyetleme ise satış fiyatını düşürmeyi hedefler. Bu farklılıklar Tablo 2’de de açıkça görülmektedir.

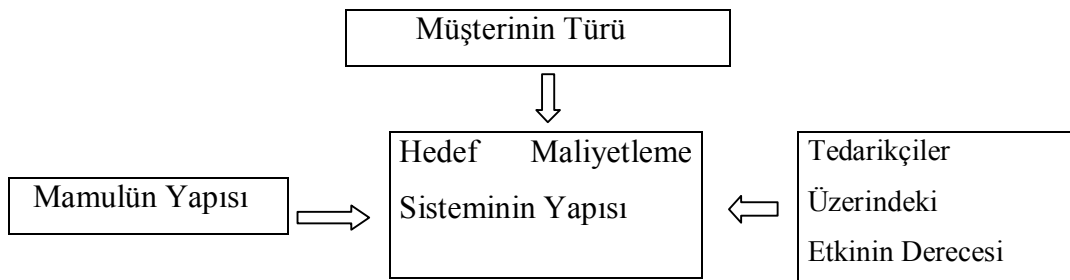
HM yönteminde işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumu ön planda tutulmakta, üretim, fiili sonuç öncesinde hataları önlemeye yönelik çalışmalar yapılmakta, en iyi standartlara ulaşılması hedeflenmektedir. Geleneksel maliyetleme yönteminde ise, üretim maliyetleri belirlendikten sonra bu maliyetlere hedeflenen kar eklenerek satış fiyatına ulaşılmaktadır, fiyat piyasa fiyatlarından yüksek çıkıyorsa maliyetler azaltılmaya çalışılmakta veya hedeflenen kardan fedakarlık edilmektedir.

### 2.10. Hedef Maliyetlemeye Etki Eden Faktörler ve Başarı Koşulları

Fiyat maliyet ve kar unsurları, dikkate alındığında hedef maliyetleme sistemine etki eden faktörler şekildeki gibi gösterilebilir.

#### Şekil 1

#### Hedef Maliyetlemeye Etki Eden Faktörler



Kaynak: Acar, 1998, 85

Şekilden de görüldüğü gibi hedef maliyetleme sisteminin yapısını; müşterinin türü, mamulün yapısı ve tedarikçilerin hedef maliyetleme üzerindeki etkisi belirlemektedir.

Hedef maliyetleme sistemi müşteri odaklıdır. Belirlenen fiyat ve kar marjı temel alınmakta ancak müşteri istek ve ihtiyaçları göz ardı edilmemektedir. Piyasaya sürülmesi düşünülen ürünün hitap edeceği müşterilerin türü ve yaklaşımları hedef maliyetleme sistemini uygulayan işletme için önemlidir.

İşletmeler hedef maliyetini belirledikten sonra ilgili bölüm ürünün hammaddesi için tedarikçilerle görüşüp, fiyat almakta ve gerekli pazarlıkları yapmaktadır. Bu açıdan hedef maliyete ulaşmada tedarikçilerin yaklaşımı ve işletmelerin tedarikçiler üzerindeki ikna gücü önemli bir faktördür.

Hedef maliyetleme sisteminin etkili uygulanmasını, aynı zamanda işletme içindeki bölümlerin koordinasyonu da etkiler. Çünkü işletmede hedef fiyatın belirlenmesi için çalışan bölümler ile en düşük maliyeti belirlemek için çalışmalar yapan bölümler arasında gerçekleşen karar süreci için etkili bir iletişim gerekir.

“Hedef maliyetlemenin başarıya ulaşması, aynı değer zincirinin üyeleri arasında yakın işbirliği ve dayanışma tesisinin öneminin kavranmasına, sistemin ürün yaşam boyu maliyetlerini (life cycle cost) azaltıcı etkisine, sistemin firma kaynaklarının etkin kullanımına yönelik mükemmel katkısına ve sistemin pazar payını artırmadaki olumlu katkısına bağlıdır.” (Savaş, 2003, s.184)

“Hedef maliyetleme ile ilgili oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanlar da dahil edilmelidir. Bu ekip, hem çok işlevsel olabilir hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan kazanç sağlayabilir. Değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olunmalıdır. İşletme kendini yenilemeli ve hatalardan ders almalıdır. Ayrıca, örgütün bölümleri arasındaki uyum da yöntemin etkinliğini artırabilir” (Coşkun, 2003, s.32).

Genel olarak hedef maliyetlemede başarıya ulaşmak için aşağıda sıralanan noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- “Mamuller ve süreçler eş zamanlı olarak tasarım edilebilir. Çatışan faaliyetler ve parçalar belirlenerek uyumlaştırılmalıdır.
- Tasarım basitliğine ulaşılmaya çalışılmalı ve bu ölçümlenmelidir. İstenilen mamul kalitesi belirlenmelidir. Çünkü, çok karmaşık ve yüksek kaliteli mamullerin maliyeti de yüksek olacaktır.
- Tedarikçiler, mamul geliştirme süresine ve ekibine katılmalıdır.
- Hedef maliyetlemede farklı departmanların temsilcilerinden oluşan çok fonksiyonlu bir ekipten yararlanılmalıdır.
- Maliyet azaltma girişimleri, müşterilerin isteklerine göre yönlendirilmelidir.
- Ekstra faaliyetler ekstra maliyetlere yol açacağından, tasarım aşamasında, parça sayı minimize edilmelidir. Buna bağlı olarak tedarikçi sayısının da sınırlandırılması gerekir.
- Sürekli değişime ve gelişime açık bir örgüt kültürü oluşturulmalıdır.
- Çalışmanın daha önce açıklandığı üzere hedef maliyetleme, hedef maliyete ulaşabilmek için bir takım tekniklerden yararlanmalıdır” (Yükçü, 1999, s.6-7).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İŞLETME BÜTÇELERİ

#### 3.1. İşletme Bütçesi – Bütçeleme ve İşletme Bütçe Sistemi Kavramları

İşletmelerin faaliyette buldukları ortamın karmaşık ve dinamik bir yapıda olması, yönetim sorunlarının giderek artan karmaşıklığı, modern yönetim sistemlerine duyulan ilgiyi arttırmakta, işletmelerin yönetiminde bilimsel tekniklerin geliştirilmesine ve kullanılmasına neden olmaktadır. İşletmeler tarafından kullanılan bilimsel yönetim araçlarından biri de işletme bütçeleridir.

İşletmelerin faaliyette buldukları sektörlerde yaşadıkları ekonomik dalgalanmalar, gelecekteki belirsizlikler gibi faktörler işletmelerin gelecekle ilgili olarak belli planlar yapmasını ve titizlikle çalışılmasını zorunlu kılmaktadır. İşletmeler eğer ki hazırlanan bu planlarda gelecekteki belirsizlikleri hesap ederken olumsuzlukları göz ardı ederse, başarısızlık ve büyük sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Ortaya çıkabilecek bu olumsuzlukları zararlarını en aza indirebilmek için finans yöneticileri, etkili planlamalar yapmak zorundadır. Bunun için de, finansal planlama aracı olan bütçeleri etkili bir şekilde hazırlaması gerekir.

Literatürde bütçe, bütçeleme, işletme bütçeleri gibi çeşitli kavramlar ve tanımlar bulunmaktadır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır:

Bütçe: “rakamlarla ifade edilmiş düzenli bir hareket planıdır” (Büyükmirza, 1998, s.511).

İşletme bütçeleri; “genelde aynı amaca yönelik fakat kişisel bazda birbirinden farklı olan isteklerin aynı yönde ve birbiri ile bağdaşır ortak amaç durumuna getirildiği rakamlaştırılarak üzerinde uzlaşıldığı belgedir” (Manav, 1990, s.67).

İşletme bütçesi; “belirli bir amaca erişmek amacı ile belirli bir süre ardınca gidilecek politikayı gösteren önceden hazırlanmış finansal bir hesap cetvelidir. İşletme bütçesi, işletmelerin yönetime ait kararların alınmasını kolaylaştırmaya ve bu kararların uygulanmasının kontrolüne yarayan maliyet hesapları, üretim miktarları ve teknik ile ilgili bulunan ekonomik plandır” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.276).

Bütçeler, işletmelerin gelecek faaliyet dönemleri için veya daha kısa vadeli olarak hazırlanan, işletmelerin amaç ve politikalarını, üst yönetim tarafından ulaşılması istenen hedefleri gösteren, parasal olarak ifade edilen raporlardır. Hazırlanan bu raporlar sayesinde alınan kararların uygulanması kolaylaştırılır ve kontrol etme imkanı sağlanmış olmaktadır. Hazırlanan bu bütçeler ile bütçe dönemi sonunda belirlenen hedeflere ne derece ulaşıp ulaşılmadığı görülerek gerekli önlemlerin alınması sağlanabilmektedir.

İşletme bütçeleri ile ilgili yapılan tüm tanımları göz önüne alarak Sevgener ve Hacırüstemoğlu işletme bütçelerinin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamışlardır;

- “İşletme bütçesi basit bir tahmin değil, bir plandır. Belirli bir zaman süresi için, gelecekteki uğraşların önceden hazırlanmış planıdır.
- Uygulamada gerçekleşen sonuçlar ile önceden hazırlanmış sonuçların karşılaştırılıp ölçülmesinde kullanılan bir araçtır. İşletmelerin, işletme bölümlerinin ve işletmedeki görevlilerin gerçek başarılarını ölçmek için bir standarttır.
- İşletme bütçesinin bir değere sahip olması için oldukça değişmez olması gerekirse de değiştirilemez bir araç değildir. Periyodik olarak incelenir, gözden geçirilir ve değişen işletme hedeflerine göre planlamada düzeltme yapılabilir.
- İşletme bütçesi uygulandığı alanda işletmenin politikasını belirtir” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.276).

### 3.2. İşletme Bütçesinin Amaçları Yararları ve Sınırları

#### 3.2.1. İşletme Bütçesinin Amaçları

İşletme bütçeleri, yöneticilerin gelecekte varmak istedikleri amaçları gösterirler. Bu bakımdan işletme çalışanlarına işletmenin etkin bir şekilde yönetilebilmesi için yol gösterici olmaktadır. Bir işletme bütçesi, çalışanların hedefe ulaşma düzeyinde ne kadar çalışması gerektiğini, hedeflenen iş hacmine ve kar marjına ulaşma düzeyini göstermeyi, nakit akışının verimli bir şekilde kontrol edilmesini amaçlamaktadır.

“İşletme bütçeleri sisteminin değeri, yönetime sağladığı yararlar ve hizmetlerle ölçülür. Bu nedenle, işletme bütçeleri ile yönetim süreci ve yönetim fonksiyonları (planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve kontrol) arasındaki ilişkileri kesinlikle belirtmek gerekir” (Koç, 1989, s.19).

*Planlama:* “Plan, işletme amaçlarına erişmek için ne gibi işlemlerin yapılacağını, bunların nasıl ve ne kadar zamanda uygulanacağını ve bu işlemlerin yapılma sırasını gösteren bir tasarı, tutulacak yolu gösteren bir modeldir” (Yas, 1998, s.3). Bütçenin bir plan olarak amacı, “değerlendirilebilen seçenekler için optimal sonuçları verecek biçimde geleceğin hedeflerini ve o hedeflere ulaşma yollarını saptamaktır” (Peker, 1988, s.357). Yani bir işletmede belirli bir zaman dilimi için hedeflenen satış düzeyinin saptanması ve öngörülen satış düzeyi için gerekli olan maliyetlerin belirlenerek, satış hacmi ile gerek mamul maliyeti gerekse faaliyet giderleri arasındaki optimal ilişkinin kurulmasını, zorunlu nakit gereksinimlerinin saptanmasını sağlamaktır.

*Örgütleme:* Yönetimin planlamadan sonra gelen ikinci temel fonksiyonu işletmenin örgütsel yapısının oluşturulmasıdır. Amaçlar belirlenip, bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak planlar yapıldıktan sonra, bunları başarıyla yerine getirecek bir örgütün kurulması gerekir.

Organizasyon olarak da adlandırılan örgütleme, “işletme varlıklarının ve işletmede çalışanların bir amaca yönelik olarak belirli bir düzene sokulması

işlemdir” (Doğan, 1991, s.186). İşletme bütçelerinde saptanan politika ve amaçlar, belirlenen kişiler tarafından yerine getirileceğinden dolayı, kişisel görev ve sorumluluklar açıkça gösterilerek etkili bir şekilde düzenlenmeli, sağlıklı bir örgüt sistemi kurulmalıdır.

*Yöneltme:* Planlama ve örgütleme fonksiyonları ne kadar etkili ve titizlikle hazırlanmış olursa olsun, istenen görevleri yerine getirecek kişiler doğru yönlendirilmediklerinde bir anlam taşımayacaktır. Bu görev verilen kişilere belirlenen amaçlara ulaşmada mevcut kaynakları etkili bir şekilde kullanmaları için yöneltme veya motivasyon gereklidir.

“Yönetimin harekete geçirme fonksiyonu ile bütçe sistemi arasındaki ilişkiler, bütçenin beşeri unsurla ilgili cephesini ortaya koyar. Bütçe sisteminin bu cephesi üzerinde bir çok araştırmalar yapılmıştır. Bugünkü eğitim, teknik ve beşeri cephelerine eşit önem ve ağırlığın verilmesi yönündedir” (Koç, 1989; 30).

*Koordinasyon:* İşletme bütçe sisteminin bir amacı da, “işletmenin ana planları ile ayrıntılı planları arasında dengenin sağlanması ve işletme içindeki çeşitli faaliyetler arasında uygun ilişkilerin geliştirilmesi ve sürdürülmesidir” (Akdoğan, 1998, s.603). Bir işletmenin düzenli çalışabilmesi, bütçelerini uygulayabilmesi ve hedeflerine ulaşabilmesi için işletme bölümleri ve çalışanları ile faaliyetler arasında uyumun, işbirliğinin sağlanması ve sürdürülmesi için gereken çalışmaların yapılması zorunludur.

*Kontrol:* Yönetimin sonuncu fonksiyonu kontrol diğer bir deyişle denetimdir. Kontrol fonksiyonu ile işletmenin bütçede planlanan amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı görülür ve bu amaçlarda yaşanan sapmaların tespit edilerek gerekli önlemlerin alınması sağlanır.

### 3.2.2. İşletme Bütçesinin Yararları

İşletme bütçelerinin sağlamış olduğu yararlar aynı zamanda işletme bütçelerinin amaçlarını da ortaya koymaktadır. Ancak bütçelemeden beklenen yararların sağlanabilmesi için ilk hazırlık aşamalarında gelecekle ilgili öngörülerde hayalci davranmamak ve gerçeğe en yakın verileri ortaya koymak önemlidir. Aksi halde, bütçeleme işleminin tüm yararlarından vazgeçilmiş olunacaktır. Bunu gerçekleştirebilmek için ise, bütçeleme ilkelerine uyulması gerekecektir.

İşletme bütçesinin yararlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Yöneticilerin gelecekle ilgili politika ve amaçlarını önceden belirlemesini sağlar.
- Belirlenen amaçlara ulaşmak için finansal ve beşeri ihtiyaçların belirlenmesini sağlar.
- İşletme faaliyetleri sırasında zaman kaybını önler.
- Yaşanabilecek olumsuzlukları önceden belirttiği için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar.
- Faaliyetlerin yürütülmesinde ve amaçlara ulaşmada çalışanlara yol gösterir.
- “Firma beşeri gücünün, sermayesinin ve diğer olanaklarının koşulların el verdiği oranda ulusal kullanılmasında önemli bir yönetim aracı görevini yapar” ( Peker, 1988, s.360-361 ).
- Faaliyetler sonunda yöneticilere işletmenin ve çalışanlarının başarılarını görmesine yardımcı olur.
- İşletme bölümleri ve çalışanlar arasında işbirliği ve korrdayonu sağlar.

### 3.2.3. İşletme Bütçesinin Sınırları

Her teknikte olduğu gibi işletme bütçelerinin hazırlanmasında da bazı sınırlamalara mevcuttur. Bütçelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında yapılan bir takım hatalar ve yanlış anlamalar, çeşitli problemlerin yaşanmasına ve bütçelerden beklenen

yararın sağlanamamasına neden olmaktadır. İşletme bütçelerinin hazırlanmasında ve uygulanmasında yaşanabilecek bazı sınırlılıklar aşağıdaki gibidir:

- İşletme bütçelerini hazırlayacak ekibi sağlama ve oluşturma güçlüğü,
- Bütçeleme sırasında gerçeğe uymayan, hayalci varsayımların yapılması,
- Çok basit olan veya ulaşılamayacak varsayımlarla yapılan bütçelerin çalışanları sınırlaması,
- Gerekli bilimsel çalışmalardan uzak bütçelerin hazırlanması ve yöneticilerin bütçelere gereken önemi göstermemesi,
- “Yöneticilerin bütçeleme sistemini kendilerini başarıya ulaştıracak bir araç olduğunu gözden kaçırarak, bütçelerin her derde deva olduğuna inanmaları” (Büker, 2001, s.86),
- “İşletme bütçesinin hareket noktasını oluşturan satış bütçesini gerçekçi bir şekilde geliştirememesi” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.285).

Bu sınırlamalara rağmen, planlamanın yararlı olup olmadığı tartışılmamaktadır. Günümüzde sorun planlamanın sağlayacağı yararları arttırabilmek, başarılı işletmelerin bir planlama aracı olan bütçeyi nasıl kullandıklarını kavrayabilmektir (Akgüç, 1998, s.168).

Yöneticiler ve bütçeyi hazırlayan kişiler, bütçeleme yoluyla etkili bir planlama yapmak için bu sınırları gözden kaçırmamalı, bütçeleme bu sınırlar dikkate alınarak yapılmalıdır. Nitekim bütçe hazırlanmasında yapılan hatalar tekrarlanır, eksiklerin giderilmesine çalışılmazsa, işletmelerde bütçelerin yapılması boş bir çabadan öteye gidemeyecektir. Bu da, yönetici ve çalışanların aslında etkili bir uygulama olan bütçelemeye olan inancını yitirecek, başarısız sonuçlar alınacaktır.

### 3.3. İşletme Bütçesinin Hazırlanmasındaki Temel İlkeler

İşletme bütçe sisteminin başarıya ulaşması, etkin ve yanlışsız uygulanması için bir takım temel ilkelere uyulması ve işletme yönetimi kararlarının sağlam bir temel üzerine dayandırılması gereklidir.

İşletme bütçesinin hazırlanmasındaki başlıca temel ilkeleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- “Üst yönetimin desteği ilkesi
- Gerçekçilik ilkesi
- Esneklik ilkesi
- Bütçelemeye uygun bir muhasebe sistemi ilkesi
- Bütçelemeye uygun bir organizasyon yapısının oluşturulması ilkesi (Örgüt ilkesi)
- Yöneticiler arasında işbirliğinin sağlanması ilkesi (Katılma ilkesi)” (Koç, 1989, s.32).

Bu ilkelerin gerekliliğine, sağlayacağı faydaya inanarak oluşturdukları bütçelerle yöneticiler, bütçe planlaması ve denetiminden etkin yararlar sağlarlar. Bu ilkelerin kısaca açıklaması aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

#### 3.3.1. Üst Yönetimin Desteği İlkesi

Bütçelemenin başarıya ulaşabilmesi için işletmedeki tüm yönetim basamaklarının özellikle de üst yönetimin desteğinin sağlanması gerekir. Bu yönetim basamakları şunlardır;

- “Bütçelemenin kapsamını ve özelliklerini kavramak,
- Bu özel yaklaşımın kendi durumları için tercih edilebilir nitelikte olduğuna inanmak,
- Buna işlerlik kazandırabilmek için gerekli yoğun ve ciddi yönetsel çabayı göstermeye istekli olmak,
- Programı tüm ayrıntılarıyla desteklemek zorundadırlar” (Banar, 1987, s.12).

Bütçelemenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi işletmedeki üst yöneticilerin aktif desteğine ve alt kadro çalışanlarına bunun önemini kavratmalarına bağlıdır. Bu amaçla üst yönetimin, bütçe sisteminin amaçlarını, temel ilkelerini tanıması, bütçenin yönetim aracı olarak etkin ve yararlı bir unsur olduğuna inanmaları gerekir.

### **3.3.2. Örgüt İlkesi**

İşletme bütçeleri kişiler tarafından hazırlanır ve uygulanır. Uygulamanın etkili ve düzenli yapılabilmesi işletme çalışanları arasında yetki ve sorumlulukların etkili dağıtılması, açıkça bilinmesi, bölümler ve çalışanlar arasındaki uyum ve işbirliğine bağlıdır. Bu amaçla, çalışanların yetki ve sorumluluklarını belirten şemalar hazırlanabilir. "...Yönetim, her yönetici ve yardımcısı için yetki ve sorumluluk alanlarını belirleyen ve bu alanların birbirine karışmasını önleyen bir örgüt yapısı, diğer bir deyişle resmi bir organizasyon şeması saptamalıdır. Bu şema, ikinci derecedeki yardımcı şemalar ile yetki ve sorumluluklara ilişkin yazılı yönetmeliklerle desteklenmelidir (Koç, 1989, s.34). Böylece işletme amaç ve hedeflerinin bir düzen içerisinde gerçekleştirilmesini sağlayacak bir ortam oluşturulmuş olur.

### **3.3.3. Bütçelemeye Uygun Bir Muhasebe Sistemi İlkesi**

İşletmelerde bütçeleme ve muhasebe sistemi arasında yakın bir ilişki vardır. Bütçelemede başarı, her şeyden önce yeterli ve gerekli bilgilerin sağlıklı ve düzenli olarak derlenebilmesiyle mümkündür.

"Sorumluluk muhasebesi; giderleri ve maliyetleri, onları kontrol edecek olanların sorumluluğu olarak görev ve sorumlulukları kişilere bağlayan muhasebe sistemidir" (Manav, 1990, s.86).

İşletmede oluşan gider maliyetlerin, bunları kontrol edecek olanların görev ve sorumluluğuna verilmesiyle, işletme faaliyetleri kişiler arasında görev ve sorumluluklar itibarıyla belirlenmekte, sınıflanmaktadır. "Böylece bütçelerin yapılması

sırasında muhasebe bölümünün kullandığı hesap planlarından yararlanılmakta ve gerek bütçe programlarının aşamasında, gerekse fiili sonuçlarla bütçelenmiş sonuçların karşılaşmasında muhasebe verileri önemli bir ölçüt olmaktadır. Ancak bu da programlarla muhasebenin başlangıçta uyum içinde düzenlenmesine bağlıdır” (Yüngül, 1998, s.34-35).

Bütçe çalışmalarının etkinliği muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesi tanımına uyan şekilde örgütlenmesine bağlı olur.

### **3.3.4. Gerçeklik İlkesi**

“Bu ilke, işletme bütçelerinin hazırlanması için önceden işletme yöneticileri tarafından saptanması gereken işletmenin amaçları, hedefleri ve politikalarıyla ilgilidir. Bu amaçlar hedefler ve politikalar belirlenirken gerçekçilik ilkesi göz önünde bulundurularak işletme yöneticileri aşırı iyimserlik veya aşırı kötümserlikten kaçınmalıdırlar. Bu açıdan geçmiş çalışmalara ve gelecekteki faaliyetlere ilişkin veriler, bilimsel teknikler kullanılarak sağlanmalıdır” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.280).

Bütçelerin hazırlanması sırasında gerçekleştirilen tahminler doğru kaynaktan alınmış ve mantıklı olmalıdır. Örneğin; birim satış fiyatının YTL bazında artışının hesaplanmasında kullanılacak enflasyon verilerinin tahmininde kullanılacak sayısal bilgiler ve kaynağın doğru tespiti gibi. Bütçe hedeflerinin saptanmasında gösterilen özen, büyük ölçüde bütçe programının gelecekteki başarısını etkileyecektir. Bütçeler hazırlanırken ulaşılması imkansız ölçüde yüksek saptanan hedefler, gerçekleştirilemeyecekleri için işletme personeli üzerinde baskı yaratabilecek, hiçbir ciddi çabayı gerektirmeyecek ölçüde düşük saptanan hedefler ise güdüleme etkisi taşımayacağı için personeli tembelliğe itebilecektir.

### **3.3.5. Esneklik İlkesi**

Bütçe hazırlanırken önceden tahmin edilemeyen ve beklenilmeyen birçok olay uygulama aşamasında ortaya çıkabilmekte ve eldeki bütçe bu yeni durumları

içermeyebilmektedir. Bunun için işletme bütçelerinin değişen durum ve koşullara uyum sağlayabilmesi için esnek bir yapıya sahip olmalıdır..

“Esneklik ilkesi bakımından sürekli bütçeleme önemlidir. Değişikliklerin etkisi altında kalan sorumluluk merkezleri yöneticileri, değişen amaç, savaş, devalüasyon gibi döneme ilişkin bekleyiş öngörüsü sağlanamayan durumlarda bütçe revizyonu (gözden geçirilmesi) yapabilmektedir. Sürekli olarak öngörülerin düzeltilmesi yukarıdaki nedenler dışında olursa, faaliyet öncesi kontrol yönünden bölüm yöneticisi ve yardımcılarının gerçek performanslarının ölçülmesinde üst yönetim yanılabilir. Olumsuz performansın gizlenmesine neden olmayacak şekilde revizyon işlemi yapılmalıdır” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.282).

### **3.3.6. Katılma İlkesi**

Genellikle üst kademe yöneticileri tarafından belirlenen bütçelerin düzenlenmesine, işletmenin alt kademe yöneticilerinin de katılımcı olması, gelecekle ilgili işletmenin amaçları, planları ve sorunları hakkında bilgi sahibi olması, onların günlük plan ve kararlarını daha net bir şekilde yapmalarını sağlayacaktır.

İşletmede faaliyette bulunan yönetici ve personelin bütçelemeye katılımlarının yararlarını şöyle sıralayabiliriz:

- “Faaliyetlerin planlanmasına katılma, o planlara karşı tepkiyi azalttığından veya tamamen ortadan kaldırdığından işletme personeli üzerinde olumlu etkiler yaratır.
- Katılımcı yönetim, işletmede iş birliğini geliştirir. Bu ise kararların rasgele alınmasını engeller.
- Katılımcı yönetim yoluyla bütçe sistemi, kişilerin ve grupların başarılarını ve faaliyetlerini en etkin bir biçimde değerlendirir.
- Alt kademe yöneticileri, işletmenin gelecekle ilgili amaçları, planları ve sorunları hakkında bilgi sahibi olur” (Koç, 1989, s.35-36).

### **3.4. Hedef Maliyetlemeye Göre İşletme Bütçesinin Hazırlanması**

Bu başlık altında ilk önce işletme bütçe yapısı hakkında bilgi verilecek, daha sonra bölüm bütçelerinin uyumlu bir biçimde birleştirilmesiyle oluşan genel bütçe ve işletme bütçe yapısını oluşturan bölüm (fonksiyonel) bütçeler ele alınacaktır. Bölüm bütçelerinin hedef maliyetlemeye göre nasıl hazırlandığı bir sonraki başlık altında tek tek incelenecektir.

#### **3.4.1. İşletme Bütçesinin Yapısı**

“İşletme bütçesi, bir işletmenin gelecek dönemle ilgili faaliyetlerine ilişkin resmi yönetim planlarından oluşur. Bu planlar, işletme bütçesinde işletmenin tümü, bölümleri veya fonksiyonları itibariyle ayrıntılı bir biçimde yer alırlar. Bu niteliğinden ötürü işletme bütçesi, “genel (ana) işletme bütçesi” ve genel işletme bütçesini oluşturan “bölüm (fonksiyonel) bütçesi” ayrımına tabii tutularak incelenebilir” (Ulukan, 1992, s.27).

#### **3.4.2. Genel İşletme Bütçesi**

İşletmeler faaliyette buldukları alanlara göre çeşitli bütçeler hazırlarlar. “İşletmelerin bütün fonksiyonlarını kapsayan bütçelere ‘genel (ana) bütçe’ denir” (Büker,2001,s.86). Genel bütçeler, işletmenin faaliyet alanına göre çeşitli fonksiyonlarını içine alıp, özetlenmesi ile hazırlanır. Dolayısıyla genel bütçeler, diğer bölüm bütçelerini kapsayan ve onların üstünde olan bütçelerdir.

#### **3.4.3. Bölüm (Fonksiyonel) Bütçeleri**

bu bütçelerde, her bölümün bütçesi ayrı ayrı yapılmaktadır. Bütçelerin bu şekilde hazırlanmasıyla, işletmedeki bölümlerin başarılarını ortaya çıkartmak mümkün olacaktır. Bölüm bütçelerinin düzenlenmesi ise bölüm yöneticilerinin sorumluluğundadır.

Genel işletme bütçesini oluşturan bölüm bütçeleri aşağıdaki gibidir:

- Satış bütçesi
- Üretim bütçesi
- Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi
- Direkt işçilik bütçesi
- Genel üretim giderleri bütçesi
- Faaliyet giderleri bütçesi
- Satışların maliyeti bütçesi
- Yatırım bütçesi
- Nakit bütçesi
- Proforma mali tablolar bütçeleridir.

Bu bölüm bütçelerinin tanımları ve amaçları, hedef maliyetleme sistemine göre düzenlenmesi konuları aşağıda tek tek incelenerek açıklanacaktır.

### **3.5. Maliyet Yönetim Muhasebesindeki Gelişmeler**

“1980’li yılların ortalarından itibaren ortaya atılan ve 90’lı yıllarda kabul gören görüşler maliyet ve yönetim muhasebelerinin temel yaklaşımlarının değişmesini gerektiren nedenler olmuştur. Bu görüşler yada nedenler aşağıdaki gibidir:

1. Yönetim muhasebesi bilgilerinin, yöneticilerin planlama ve kontrol kararları için uygun ve geçerli olmaktan uzak, çok yavaş, çok genel ve çarpıtılmış olması.
2. Ekonomik çevredeki ve teknolojiadaki hızlı değişimlere, finansal bilgi sistemlerinin uyum sağlayamaması.
3. Üretim süreçleri ve teknolojiadaki gelişmelerin sürmesine engel oluşturacak şekilde yıllarca önce geliştirilen maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol sistemlerinin kullanılmasındır” (Şakrak, 1977, s.23-24).

### 3.5.1. Maliyet Yönetim Muhasebesindeki Gelişmelerin İşletme Bütçeleri Üzerindeki Etkileri

Yönetimin etkili yürütülebilmesi açısından bütçeler doğru şekilde yapıldığında etkili birer yönetim aracıdır. Kitle üretimine geçilmesiyle birlikte işletmede genel ve bölüm bütçeleri hazırlanması gereği düşünülmüş ve etkili bütçeleme uygulayan işletmeler tarafından yararları görülmüştür.

“Maliyet muhasebesi ve işletme bütçesi kontrol projesi uygulama aşamaları aşağıdaki gibidir;

- İşletmede üretim sürecinin izlenmesi ve maliyet merkezlerinin belirlenmesi
- İşletmenin hesap planını gider taşıyıcıları (mamuller/ yarı mamuller), gider yerleri (esas ve yardımcı hizmet), gider türleri (madde,işçilik vd.) şeklinde rehabilite edilmesi ve maliyet akış semasının belirlenmesi
  - Hesap planı çerçevesinde en az iki aylık uygulamayı izleyerek yansıtma hesapları, mamuller ve yarı mamullerin (eşdeğer mamul birimleri oluşturularak) belirlenmesi ve mizan kontrolünün yapılması
  - İşletmeye özgü maliyet formu oluşturulması ve kayıt düzeninin sağlanması
  - Veri tabanı ve öngörü modelleri geliştirilerek işletme amacı planlama varsayımlarının belirlenmesi
    - Hesap planı ve organizasyon şeması çerçevesinde planlama varsayımlarıyla,belirlenen formata göre satış bütçesi,pazarlama satış ve dağıtım gider bütçesi oluşturulması
    - Planlanan satış karşılayacak üretimin (dönem sonu mamul stok politikasını belirleyerek) formatlanması ve bütçelenmesi
    - Planlanan üretimi karşılayacak direkt madde ve malzeme miktar bütçesinin (dönem sonu D.İ.M.M. stok politikası belirlenerek) formatlanması, bütçelenmesi, D.İ.M.M. satın alma bütçesinin formatlanması ve belirlenmesi
    - Üretim bütçesini gerçekleştirecek direkt işçilik bütçelerinin formatlanması ve bütçelenmesi, araştırma geliştirme bütçesinin formatlanması ve hazırlanması
    - Genel üretim giderleri bütçesinin formatı,teknigi ve düzenlenmesi
    - Satışların maliyeti formatı ve bütçelenmesi
    - Nakit girişleri, nakit çıkışları, nakit bütçesi formatları ve bütçelenmesi.
- Finansman gider bütçesinin oluşturulması

- Proforma gelir tablosu formatı ve düzenlenmesi
- Proforma bilanço formatı ve düzenlenmesi
- Bütçe el kitabının hazırlanması
- Bütçe kontrol raporlarının formatı, düzenlenmesi ve yorumlanması”  
(<http://www.truart.net/truart/danismanlik.asp#F>; 08.11.2006).

### **3.6. Hedef Maliyetlemenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması**

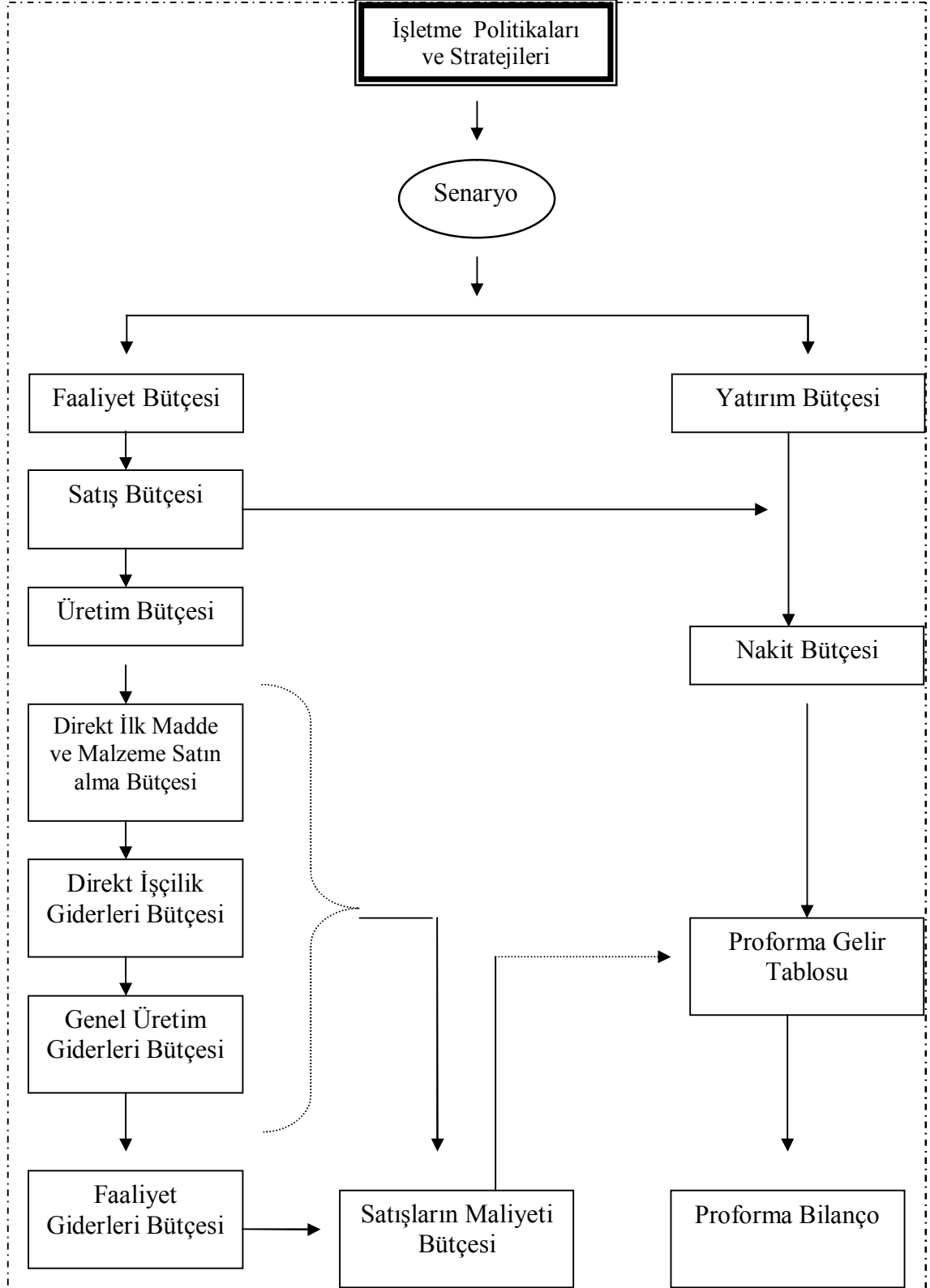
Hedef maliyetlemenin yönetim muhasebesi ile ilişkisi öncelikle hedef maliyetin tespiti için kullanılan araçlardan başlar. Hedef satış fiyatı, hedef karlılık ve satış hacmi bütçeleme sürecinde kullanılmaktadır. Ayrıca yeni ürünün tahmini maliyetini belirlemek için standart maliyet bilgisi de işletme kayıtlarından alınmaktadır.

“Maliyet planlama sürecinin son aşamasında, yönetim muhasebesi ürünü oluşturan parçalar için belirlenen hedef maliyetler, işletme bölüm ve departmanları için belirlenen hedef maliyetlere dönüştürülebilir. Hedeflenen satış fiyatı ve satış hacmi ile yeni ürünün üretim gerekleri üzerindeki teknik bilgi, hedef maliyet sınırlaması dahilinde üretimin teknik olarak uygulanabilirliğini doğrulamak için gereken sermaye yatırımını belirlemek amacıyla sermaye bütçesine dahil edilir” (Ertaş, 1998, s.189).

### **3.7. Hedef Maliyetlemeye Göre Bölüm Bütçelerinin Hazırlanması**

Genel işletme bütçesi ve onu oluşturan fonksiyonel bütçeler, birbirleriyle ilişkileri bakımından şekil 2’deki gibi gösterilebilir

**Şekil 2**  
**Bütçe iş akışı şeması**



Kaynak: Çam, 2002, s.41

### **3.7.1. Satış Bütçesi**

Satış bütçesinin düzenlenmesi sırasında işletmenin mamulün özellikleri, satılabileceği fiyat, rakip mamuller karşısındaki konumu, toplam Pazar içindeki yeri gibi konularda detay araştırmaları gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Özellikle fiyat politikası olmaksızın tutar bazında satış bütçesi gerçekleştirilmesi etkin sonuçlar vermeyecektir.

#### **3.7.1.1. Satış bütçesinin tanımı ve amaçları**

“Satış bütçesi, işletme bütçe sisteminin baz bütçesidir. Satış bütçesi gerçekçi ve doğru olduğu ölçüde diğer işletme bütçeleri de gerçekçi ve doğru olur. İşletmeler, kar amaçlarını, ürettikleri mamullerin ve hizmetlerin sürümü ve satışı yoluyla gerçekleştirirler. Bundan dolayı, işletmelerin birinci sorunu hangi mamullerin hangi fiyatlardan satılacağına saptanmasıdır. Birinci sorunun çözülmesi işletmenin planlanan gelirlerini belirler. İkinci sorun ise, bu mamullerin ve hizmetlerin maliyetinin saptanmasıdır. Böylece, işletme amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak işletme bütçeleri geliştirilir. Fakat ikinci sorunu çözümlenecek bütçelerin geliştirilmesinin, satış bütçesi düzenlenmedikçe mümkün olmadığı da görülmektedir. Satış bütçesinin kapsamı, işletmenin niteliklerine göre değişir. Ancak satış bütçesi, diğer bütçelerin düzenlenmesini olanaklı kılacak ayrıntıları kapsmalıdır” (Koç, 1989, s. 87-88).

“Satış bütçeleme işleminin içinde bulunduğu koşullara göre;

- Pazar payı en çoklaması,
- Kar en çoklaması,
- Satış en çoklaması şeklinde birincil amaçları vardır.

Belirli bir kar tutarını gerçekleştirmeyi amaç edinmenin yanında ikincil derecedeki amaçlar da mevcut olup, aşağıda özetlenmiştir:

- İşletme sermayesi ve yatırım harcamaları bütçelerinin hazırlanmasında bir rehber gibi hizmet etmek,
- Yatırım, direkt ilk madde ve malzeme alımları, üretim araçları ve personel gereksinimlerini saptamak için temel bilgiler vermek,
- Bütçe döneminde işletmenin finansal planlarının hazırlanmasında ve gerektiğinde bu planlarda değişiklik yapılmasında yardımcı olmak” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 298-299).

Satış bütçeleri genellikle 3 aylık, 6 aylık ve 1 yıllık dönemleri kapsar.

### 3.7.1.2. Satış tahmin yöntemleri

İşletmelerde uygulanabilecek çok çeşitli satış tahmin yöntemleri bulunmaktadır. Bu yöntemlerden bazıları çok basit uygulanabilmesine karşılık, karmaşık olanları da vardır. İşletme çeşitli satış tahmin yöntemlerinden hangisini uygulayacağına karar verirken bir takım unsurlara dikkat etmelidir. Kullanılacak yöntemin seçiminde bu unsurlardan personelin bilgisi, eğitimi, mamulün cinsi, harcanacak zaman ve para, daha önce kullanılan yöntem veya yöntemler gibi unsurlar göz önüne alınmalıdır.

Satış tahminleri çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilir. Bu konuda kullanılan başlıca yöntemler aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

*Yargıya dayanan tahmin yöntemleri:*

- “Yönetici değerlendirmesi: bu tür değerlendirmede satış tahmini işletmedeki gerekli yöneticilerin tahmin ve sezgilerine göre belirlenir. Bu yöntem hızlı ve maliyetsiz olmasına karşın bilimsel değildir.
- Anketler yoluyla satış tahmini: anketler bir nevi istatistik veri olarak düşünülebilmekle birlikte, anketlerin yanıtlarının kişiler tarafından veriliyor olmasının yaratacağı etkiler bakımından yargıya dayalı tahminler içinde sınıflandırılabilir.
- Tüketici tahmin anketi: tüketicilere belirli bir dönem aralığında işletmenin mevcut üretilen olan mamullerinden hangi tip ve miktardaki malları satın

almak istedikleri sorulabilir. Bu tip anketler, tüketici sayısının nispeten az olduğu iş kollarına daha etkin olacaktır. Bu yöntemin sakıncası yine kişisel yapıya dayanmasıdır.

- İşletmenin satış takımına anket uygulanması: bu yöntemde yöneticiler, işletmenin satış takımını oluşturan çalışanlara belli dönemde kendi satış bölgelerindeki tahmin ettikleri satış miktarını sorarlar. Bu sistemin işleyişi işletmenin satış organizasyon yapısına göre değişkenlik gösterebilir. Bu yöntemin güçlü yönleri, satış personelinin diğer personele kıyasla müşteriler ve ihtiyaçları hakkında daha fazla bilgiye sahip olması, bütçeye söz konusu satış takımının dahil edilmesinin satış personeli üzerindeki olumlu motivasyon etkisidir. Sakıncaları ise, personelin iyimser veya kötümser tutumu, anketin zaman alması nedeniyle personel tarafından yeterli zaman ayrılmama ihtimali yada satış takımının bilinçli olarak düşük tahminlerde bulunma olasılığıdır.
- Uzman (eksper) anketi: işletme kendi konusundaki uzmanlara başvurarak satış tahmini oluşturabilir. Bu yöntemde kolay olmakla birlikte, işletme dışındaki kişiler tarafından gerçekleştirilmesi sakınca yaratabilecektir” (Mucuk, 2000, s. 122-123).

#### *İstatistik yöntemler:*

- “Zaman serileri analizi: bu yöntem işletmenin geçmiş satış verilerinin kullanılarak zaman içinde satış hacmindeki değişim kalıplarının belirlenmesine yöneliktir. Böyle bir kalıp belirlendiğinde bu kalıbın gelecek yıllar için de geçerli olduğu varsayılmış olur. Dolayısıyla bu yöntemin kullanılabilirliği geniş ölçüde bu varsayımın geçerliliğine bağlıdır” (Mucuk, 2000, s. 124).

#### Zaman serileri analizinde ağırlıklı olarak dört tip analiz yapılır:

- “Trend Analizi; geçmişten bu güne kadar satışların göstermiş olduğu gelişme eğiliminin matematik-istatistik yaklaşımlarla belirlenmesi ve aynı eğilimin gelecekte de devam edeceği varsayılarak tahminlerde bulunulması olarak tanımlanır” (Büyükmirza, 2000, s. 635).

- “Dönemsel analiz; satış rakamları 3-5 yıllık bir dönem içinde incelenerek konjonktürel dalgalanmaların tutarlı ve belirli periyotlarda olup olmadığı araştırılır.
- Mevsimlik analiz; günlük-haftalık-aylık satış rakamları yıl bazında karşılaştırılarak, satışların mevsim-tatil vb. dönemler karşısındaki etkilenişi belirlenir.
- Random analizi; bu analiz tesadüfi analiz olarak da adlandırılmakta olup, bu yöntemde düzensiz satış değişimleri tesadüfi ve tekrarlanmayan olaylarla açıklamaya çalışır. Örneğin deprem, su kesintisi gibi olaylar” (Mucuk, 2000, s. 124).

Zaman seriler analizi özellikle talebi istikrarlı olan mamuller için daha etkin olarak kullanılacak bir yöntemdir.

- “Regresyon yöntemi: Regresyon yöntemi, satışlarla, satışları belirleyen faktörler arasındaki ilişkileri geçmiş dönemlere ait veriler kullanılarak matematik-istatistik yaklaşımlarla saptanması olarak ifade edilebilir” (Büyükmirza, 2000, s. 636).

“Geçmişteki satış değişimleri ile bir veya birkaç pazar faktöründeki değişimler arasında bir ilişki olup olmadığı regresyon analizi yolu ile belirlenir.

Regresyon analizi formülü:

$$Y=a+bx$$

Y=işletmenin satışları

a=bağımsız değişkenlerin etkisi olmasaydı satışlar ne olurdu?

x=bağımsız değişken

b=satışların, bağımsız değişken unsurundaki değişmeler karşısındaki değişme oranı”

(Mucuk, 2000, s.124).

### *Özel Amaçlı Yöntemler:*

“Bu gruptaki yöntemleri; “endüstri analizi”, “ürün analizi” ve “en son kullanım (Pazar analizi)” yöntemleri olarak sıralayabiliriz.

İlgili endüstrinin toplam iş hacmi ile işletme satışları ilişkileri kurularak tahminlerde bulunulması yöntemi endüstri analizi yöntemidir.

Bu yöntemin uygulanması için olması gereken koşullar

- Sanayi istatistiklerinin bulunması
- Analizde uygun istatistiksel yöntemlerden faydalanılması
- Analiz süresince yöneticilerin yargılarından sürekli olarak yararlanılması oluşturmaktadır” (Manav, 1990, s.304).

### *Birleşik Yöntemler:*

Uygulamada işletmelerin yukarıda saydığımız yöntemlerden sadece birine dayanarak satış tahminlerinde bulunmalarının etkin olmadığı görülmüştür. İşletmenin faaliyet alanları gereği üretilen mamuller birden fazla sektörde kullanılıyor olabilir. İşletmelerin büyüklüklerini, özelliklerini, genel ekonomik koşulları, mevsimlik dalgalanmaları vb. etkenleri göz önüne alarak belirttiğimiz yöntemlerden işletme yapısına uygun olan birkaç yöntemin bir arada kullanılması faydalı olacaktır. İşletmeler çeşitli yöntemlerden faydalanarak satış tahminlerini geliştirirler.

#### **3.7.1.3. Satış bütçesinin düzenlenmesi**

“Satış gelirleri bütçesi, fiziki miktarlar olarak ne kadar ve ne çeşit mamullere ne zaman kaç liradan talep olacağını saptar. Satış giderleri ise, satış gelirleri bütçesi hazırlanırken ortaya çıkar. Satış ile ilgili çeşitli politikalar satışların gerçekleştirilebilmesi için katlanılması gereken giderleri ortaya çıkarır. Bu giderlerin zaman içindeki dağılımı da satış giderleri bütçesini oluşturur” (Peker, 1988, s. 388).

İşletmedeki ilgili personel çeşitli satış tahmin yöntemlerinden kendisine ve işletmeye uygun olanını seçerek satış tahmininde bulunur. Bu tahmin edilen rakamlar ile oluşturulan raporlar işletmede bütçeye dönüştürülerek, onaylanması için yönetim kuruluna gönderilir. Çeşitli unsurlar değerlendirilerek yapılan uzlaşma sonucunda satış bütçesi oluşturulur.

### **3.7.2.Üretim Bütçesi**

Bölüm bütçelerinden ilki olan satış bütçesinin düzenlenmesi sonrasında söz konusu bütçelenmiş satış için gerekli olan üretim bütçesinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Üretim bütçesi ile bütçelenmiş satışları karşılamak için bütçe döneminde işletmenin üretmesi gereken mamul miktarı tahmin edilir. Üretim bütçesinde önce stok ve sonra üretilecek mamul miktarları saptanır.

#### **3.7.2.1. Üretim bütçesinin tanımı ve amaçları**

“Satış bütçesinde saptanan amaçların gerçekleştirilmesi bu bütçe ile uyumlu üretim faaliyetlerini kapsamına alan çeşitli üretim bütçelerinin düzenlenmesi ile olur. Üretim faaliyetine ilişkin olarak hazırlanan seri bütçelerden ilki üretim bütçesi olup, diğerleri;

- Hammadde (direkt ilk madde ve malzeme) bütçesi
- Direkt işçilik bütçesi
- Genel üretim giderleri bütçesidir” (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000, s.305).

Üretim bütçesi, satış bütçesinin taleplerine uygun olarak hazırlanmış işletmenin ilgili dönemde hedeflediği üretim miktarını gösteren planlardır. Bu bütçede gösterilen veriler hammadde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi ve genel üretim giderleri bütçesinin hazırlanmasına temel oluşturmaktadır.

Üretim bütçenin amacı, işletmenin ihtiyaç duyacağı kadar üretimin yapılmasını sağlamak, gereksiz stoklama yapmayı önlemektir. Bu nedenle üretim düzeyi, stok miktarı ve satış miktarı arasında dengeli tahminler yapılmalıdır. Bu veriler arasında yapılacak hatalı ve dengesiz tahminler, bütçelemenin etkili uygulanamamasına ve işletmenin bir takım sorunlarla karşılaşmasına yol açacaktır.

“Üretim bütçeleri “uzun dönemli üretim bütçeleri” ve “kısa dönemli üretim bütçeleri” olarak ikiye ayrılır.

Uzun dönemli üretim bütçeleri genellikle beş yıllık, kısa dönemli üretim bütçeleri ise yıllık zaman boyutunu esas alıp; bütçelerin aylık ve üçer aylık düzenlenmesine önem verilir. Her iki bütçelemenin yaklaşımları birbirinden farklıdır. Uzun dönemli üretim bütçelerinde üretim giderleri ile tesis ve işgücü gereksinmelerinin saptanmasına olanak sağlayacak temel veriler elde edilir. Kısa dönemli üretim bütçelerinde ise uzun dönemli üretim bütçelerinden sağlanacak temel verilerin yanında genelden özele inilerek daha çok mamul bazlı temel veriler elde edilmektedir” (Koç, 1989, s. 104-105).

### 3.7.2.2. Üretim bütçesinin aşamaları

Üretim bütçesinin aşamaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- “Bütçe devresi içinde yapılması tahmin edilen toplam üretim miktarı; endüstri işletmelerinde üretim, “siparişe dayalı”, “stoka dayalı” ve “kısmen siparişe kısmen de stoka dayalı” üretim olmak üzere üçe ayrılabilir. İşletmeler, üretimlerini bunlardan hangisine göre yaparlarsa yaparsınlar aşağıda belirtilen amaçları gerçekleştirmelidirler.
- Devamlı olarak satış bölümünün taleplerini karşılayacak bir stok düzeyine sahip olmalıdırlar.
- Üretim faaliyetlerinin ekonomik şekilde yapılmasını gerçekleştirmelidirler” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu , 2000, s.306).

Üretim faaliyetlerinin gerçekleştiği bölümler dikkatli bir şekilde incelenerek atıl kapasite oluşturmayacak şekilde üretim planlaması yapılması gerekir. Öngörülen üretilen mamul miktarı, satılması öngörülen mamul miktarı ile stokta bulunması gerektiği öngörülen mamul miktarını içermelidir.

Üretilen mamul miktarının hesaplanmasında kullanılan formül ise aşağıdaki gibidir.

Bütçe döneminde üretilmesi gereken üretim miktarı=satılması bütçelenen miktar+dönem sonu stok miktarı-dönem başı stok miktarı

- “Tahmin edilen üretimin mamul grup ve türlerine göre bölümlendirilmesi: bütçe döneminde üretilmesi tahmin edilen mamul grupları, işletmenin faaliyetine göre çok çeşitli olabileceği gibi tek tür mamul de olabilir veya her bir mamul grubuna birçok mamul türü de girebilir. İşletme, ister tek tür mamul isterse çok türlü mamul üretsün takip edilecek yol değişmeyecek, sadece tek mamulün bütçelenmesi için gösterilen faaliyet diğer mamul türleri içinde tekrarlanacaktır. Kısacası toplam olarak üretilen mamul, işletmenin faaliyetine göre çeşitli mamul türlerine ayrılabilir” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 307).
- “Üretim zamanlarını programlamak: bütçe döneminde üretilen mamul miktarını hesapladıktan sonra bütçe döneminin başlangıcından sonuna kadar bu üretimin hangi zamanlarda ve hangi mamuller için ne miktar yapılacağını gösteren programın hazırlanması gerekir. Üretim süresi uzun ise üretimin zamanlaması bütçede yer alır. Üretime başlama tarihleri hammadde satın almalarının bütçelenmesine esastır. Yarı mamul stoklar bütçe döneminde dalgalanma gösterirse bütçelenmeli, göstermezse bütçelenmeyebilir” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 307).

- “Mamul stok gereksiniminin saptanması: ‘ekonomik değeri olan atıl kaynaklar’ olarak tanımlanan stoklar, bir çok işletmede büyük yatırımları temsil ederler” (Koç, 1989, s.110). “Bütçe dönemi için işletmenin memul ve yarı mamul stokları beraber ele alınabilir. İşletmelerin bir stok politikası bulunmalı ve bu stok politikası şu mesajlara dayanmalıdır:
  - maksimum ve minimum stok düzeyleri saptanmalı
  - bu stok düzeylerinin saptanması için gerekli teknik ve metotlar geliştirilmeli
  - stoklara yapılan yatırımın optimum olması sağlanmalıdır” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 307).

### 3.7.2.3. Üretim bütçesinin düzenlenmesi

Üretim bütçesinin düzenlenmesi sürecini şöyle sıralayabiliriz:

- “Üretim bütçesinin döneminin saptanması
- Hem satışın taleplerini karşılamak hem de saptanan stok düzeyini gerçekleştirmek için ne miktar üretim yapılacağına kararlaştırılması
- Mamullerin üretileceği zamanı saptamak
- Mamullerin nerede üretileceğini belirlemek
- Üretim sürecinde zorunlu faaliyetlerin saptanması
- Üretim programının düzenlenmesi
- Gereksinim duyulacak iş gücü, makine ve hizmet programını düzenlemek
- Üretim bütçesinde gereken revizyonları yapmak” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000; 308-309).

Üretim ve satış bütçesinin dönem olarak uyumlu olması gerekir. İşletmenin üretim konusuna göre farklı üretim bölümlerinde üretilmesi gereken yarı mamul, mamul akışının belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca üretim bütçesinin düzenlenme süreci dikkate alınarak üretim programının ortaya çıkarılması da önemlidir. Satış miktar öngörüsü baz alınarak üretilecek miktarlar sıralanan aşamalar sonrasında net

olarak belirlendikten sonra üretim için gerekli hammadde, yardımcı malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinin değeri olarak tespit edilmesi de gerekmektedir.

Üretim bütçesinin doğru analiz edilerek oluşturulması hedef maliyetleme sistemi açısından da önem kazanmaktadır. Hedef maliyetleme sisteminde hedef karlılığı korumak için maliyetlerin kontrol altında bulunması ve hedefte oluşturulması gerekmektedir. Satış bütçesi sonrasında oluşturulacak üretim bütçesi, işletmede bulunması gereken stok miktarı belirlendikten sonra dönem başı stokla da dikkate alınarak hesaplanmakta olup, bu durumda stok politikasının işletme içi olanaklara göre yanlış belirlenmesi maliyetlerin kontrolünde zorluk yaşanmasına neden olabilecektir.

### **3.7.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi**

#### **3.7.3.1. DİMM bütçesinin tanımı ve amaçları**

Üretim bütçesindeki verilere dayanılarak düzenlenen ilk bütçe, direkt ilk madde ve malzeme bütçesidir.

“İşletmelerde kullanılan malzeme genellikle ‘direkt malzeme’ veya ‘endirekt malzeme’ olmak üzere ikiye ayrılır. Üretilen mamulün esas yapısını oluşturan miktar ve değeri olarak da belirlenebilen malzemeye ‘direkt malzeme’ veya ‘hammadde’ denir. Diğer bir deyişle, bir birim mamul için ne kadar direkt malzeme harcanacağını saptanması teknik ve ekonomik bakımdan mümkün olmaktadır. Direkt ilk madde ve malzemeler ile mamul haline gelmiş birimler arasında ilişki kurmak kolay olmaktadır. Mamulün esas yapısında yer almakla birlikte, miktarları ile değerleri bakımından ilgili mamulün esas yapısını oluşturmayıp, üretimin gerçekleşmesine katkıda bulunan malzemeye ise, ‘endirekt ilk madde ve malzeme’ denir” (Koç, 1989, s.118).

### 3.7.3.2. Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi

“Üretim bütçesi taleplerini karşılamak için gerekli direkt malzeme miktarlarını, hem bütçe dönemine hem de ara dönemlere göre gösteren bütçe, ‘direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi’ dir. DİMM bütçesi ile satış ve üretim bütçesi dönemleri aynı olmalıdır. Üretilecek her mamul çeşidi için gerekli olan hammadde miktarı bütçe dönemi için toplam olarak tahmin edildikten sonra bütçe dönemi aylık ve üç aylık dönemlere bölünmekte ve toplam olarak tahmin edilen miktar, ara dönemlere dağıtılmaktadır” (Koç, 1989, s. 118).

Bu bütçe düzenlenirken dikkat edilmesi gereken unsurlar;

- “Hangi bütçelere gereksinim duyulduğu
- Gereksinme duyulan hammaddelerin miktarları
- Hammaddelerin ne zaman kullanılacağı
- Yerli mi yoksa ithal hammadde mi kullanacağı veya işletmenin kendi bünyesinde mi üreteceği
- Hammaddelerin elde edilme, depolanma ve kullanılma şekilleridir” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 312-313) .

DİMM bütçesi, belirlenen üretim hacmi için gerekli olan ilk madde ve malzeme miktarlarına ilişkin tahminleri içerir. Bu bütçede mamul üretiminde direkt olarak kullanılan ilk madde ve malzemeler ile ana mamuller miktar olarak belirlenmektedir.

DİMM miktarının hesaplanabilmesi için, öncelikle üretim bütçesine gerek vardır, üretim bütçesi bütçe döneminde üretilmesi öngörülen toplam mamul miktarını gösterir. Üretim bütçesinde her bir mamulün cins bazında ayrımı yapılarak her bir mamul birimi için gerekli olan standart ilk madde ve malzeme miktarının saptanması gerekmektedir. Bu hesaplamalarda eğer var ise üretim sırasında ortaya çıkan kayıp ve fireler de dikkate alınmalıdır.

Sonuç olarak DİMM miktar bütçesi sonucunda, hangi maddelere gereksinim duyulduğu, üretim bütçesi ile fire ve kayıp oranları dikkate alınarak söz konusu maddelerden hangi miktarlarda satın alınması gerektiği belirlenir.

### 3.7.3.3. Direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi

İşletmelerin satın alma bölümleri, üretim için gerekli olan hammadde ve malzemeyi en uygun zaman ve miktarda en uygun fiyattan almalıdır. Satın alma bütçelerinde, satın alınması gereken direkt ilk madde ve malzeme miktarı, fiyatı ve zamanı gösterilmelidir.

“DİMM miktar bütçesinden ... yararlanarak düzenlenen DİMM satın alma bütçesi, ‘üretim için satın alınması gerekli direkt ilk madde ve malzeme miktarlarının birim ve toplam maliyetlerini dönemlere göre belirleyen bütçe’ dir” (Koç, 1989, s.120).

Satın alınacak miktarların hesaplanmasını şöyle formüle edebiliriz:

“Satın alınacak miktar= DİMM bütçesi miktarı+DS stok miktarı-DB stok miktarı

Satın alınacak miktarlarla birim fiyatlarının çarpılması suretiyle satın almanın toplam gideri bulunmakta ve aşağıdaki gibi formüle edilmektedir.

Satın alma gideri=satın alınacak miktar x birim fiyatı” (Çam, 2002, s. 44).

### 3.7.3.4. Direkt ilk madde ve malzeme stok bütçesi

“Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesiyle direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi arasındaki farklar stok bütçesini belirlerken aynı zamanda stok artış veya azalışlarını da gösterir. Mamul stoku bütçesinin satış ve üretimle arasındaki ilişkide olduğu gibi ilk madde ve malzeme stokları, ilk madde ve malzeme gereksinimleri ile satın almalar arasında bir uyum sağlar” (Çam, 2002, s. 44).

Direkt ilk madde ve malzeme stok bütçesi, planlanan direkt ilk madde ve malzeme stok düzeylerini miktar ve tutar olarak göstermektedir. Bu bütçe stok hareketlerinin aylık değişikliklerini görmek ve stok kontrolüne yardımcı olmak üzere düzenlenmektedir. Ayrıca üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin üretime verilmiş maliyetlerinin planlanmasında bu bütçeden büyük ölçüde yararlanılmaktadır.

### 3.7.3.5. Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin düzenlenmesi

DİMM bütçesini düzenlemek için aşağıdaki sırayı takip etmek gerekmektedir:

- “Gelecek bütçe döneminde üretilecek her birim mamul için harcanmasına gereksinim duyulan DİMM miktarı saptanır.
- İşletmenin üreteceği her bir mamul için ne miktarda ve türlerde direkt ilk madde ve malzemeye gereksinim duyulacağı belirlenir.
- İşletmenin bütçe döneminde üretimin aksamaması için DİMM miktarlarında yeterli emniyet payı da göz önünde tutularak periyodik olarak elde bulundurulması gereken DİMM miktarları saptanır.
- Üretim için gerekli DİMM miktarları için önce üretilecek bir birim mamulün ne kadar direkt ilk madde ve malzemeye gereksinim duyacağı saptanır, sonra bu rakam üretim birimi ile çarpılır ve dönem başı, dönem sonu stokları ile ilgilendirilerek üretim için gerekli DİMM miktarı bulunur.
- Bütçe dönemi başında ve sonundaki DİMM stokları tahmin edilir ve üretim için gerekli DİMM miktarına dönem sonu DİMM stokunu ekleyip, dönem başı DİMM stokunu çıkararak satın alınması gerekli madde miktarı bulunur” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 314).

DİMM bütçesinde ürünün oluşturulması için gerekli olan ilk madde ve malzemelerin ürün içindeki payı baz alınarak üretim hedefine göre alınması gereken ilk madde ve malzeme miktarı, kalması öngörülen stok miktarı ve değerleri tespit edilmektedir. Hedef maliyetleme sisteminin de maliyet kontrolü ile sıkı ilişki içinde bulunması kapsamında ilk madde ve malzemelerin değer olarak tespitinde piyasa koşulları, tedarik imkanları, alımlarda oluşabilecek iskontolar, vade farkları, ithalat olanakları detaylı bir biçimde araştırılarak maliyetin hedef karlılığı değiştirmeyecek biçimde oluşması hedeflenmelidir.

### 3.7.4. Direkt İşçilik Bütçesi

#### 3.7.4.1. Direkt işçilik bütçesinin tanımı ve amaçları

“Üretim faaliyetlerine doğrudan katılan işçilere ödenen ücretler ‘direkt işçilik giderleri’ (DİG) olarak tanımlanmaktadır” (Çam, 2002, s.44). Direkt işçilik bütçesinin tanımını “bütçelenmiş üretimi gerçekleştirmek için üretilen mamul ile doğruca ilişkili olan işgücünün, bütçe dönemi için tahminlerini gösteren bütçedir” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.317) şeklinde yapabiliriz. Direkt işçilik bütçesi, üretim bütçesinde çeşit ve miktar olarak belirlenmiş olan mamullerin üretilmesi için gerekli direkt işçilik miktarını ve maliyetlerini göstermektedir.

Direkt işçilik bütçesinin hazırlanmasından üretim bölüm yöneticisi ve yardımcıları sorumludur. Ancak insan kaynakları ve maliyet muhasebesi bölümleri, konularının gereği bu bütçenin hazırlanmasında üretim bölümü ile birlikte çalışmaktadırlar.

Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesiyle, işletmenin nicelik ve nitelik bakımından nasıl bir personele ihtiyaç duyduğu belirlenir. Bunun yanında nakit çıkışını gerektirecek işgücü ödemelerinin zamanı bilineceğinden işletme buna göre bir düzenlemeye gidebilecektir.

#### 3.7.4.2. Direkt işçilik miktar ve maliyetinin hesaplanması

Direkt işçilik miktar ve maliyetinin tahmininde aşağıdaki üç yöntemden biri esas alınır:

- “Birinci yöntemde her mamul birimi için gerekli direkt işçilik saatleri ve her bir gider yeri veya üretim operasyonları için ortalama saat ücretleri öngörülür. Direkt işçilik saatleri ile ortalama ücretlerin çarpılması suretiyle her bir gider yerine göre bir mamul biriminin direkt işçilik maliyeti saptanır. Birim işçilik maliyeti ile her bir gider yerinde üretilen mamullerin çarpılması yoluyla da toplam direkt işçilik maliyetleri hesaplanır.

- İkinci yöntemde direkt işçilik maliyetleri ile üretim miktarları arasında ilişkiler kurulmak suretiyle oranlar geliştirilmekte ve bu oranların üretim bütçesine uygulanması yoluyla da toplam direkt işçilik maliyetleri hesaplanmaktadır.
- Üçüncü yöntemde her bir üretim miktarı için ilgili üretim gider yerinde yapılacak her iş türü için gerekli iş miktarlarını gösteren işgücü tabloları yapılmakta ve bu tablolara dayanılarak toplam direkt işçilik maliyetleri hesaplanmaktadır” (Akdoğan, 1998, s. 630).

Direkt işçilik miktarlarının belirlenmesinde işletmede standart maliyet yöntemi uygulanıyor ise, mamul birimi için saptanan standart direkt işçilik saatleri esas alınır. Standart maliyet yöntemini uygulamayan işletmelerde ise direkt işçilik miktarları yönetsel tahminlere veya sanayi mühendisliği yöntemlerine dayanarak tahmin edilmektedir. Direkt işçilik miktarlarının belirlenmesinde üretim sırasında ortaya çıkabilecek bozuk işlere ilişkin direkt işçilik saatleri de öngörülmelidir.

#### **3.7.4.3. Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesi**

Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesine geçmeden bu bütçenin düzenlenmesinde dikkat edilmesi gereken konular şunlardır;

- “Üretim bütçesinde gereksinim duyulan direkt işçilik
- Üretim işlemlerinin niteliği
- İşletmede uygulanan ücret sistemleri
- Toplu sözleşmeler
- İstenilen kalitede ve miktarda işçi tedarik ve eğitimi olanaklarıdır.

Yukarıda sıralanan konular da dikkate alınarak, direkt işçilik saatleri ve ücretleri ile direkt işçilik maliyetleri saptanır” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.318).

Direkt işçilik bütçesi, maliyetin bir unsuru olması ve hedeflenen karlılığı etkilemesi noktasında hedef maliyetleme sistemi içinde diğer maliyet unsurları gibi

önem kazanmaktadır. Özellikle ürünün emek yoğun sermaye yoğun olması işçilik maliyetlerini etkileyebilmektedir. Örneğin bilgisayar programcılığı gibi insan beyin gücünün önemli olduğu işletmelerde işçilik maliyetleri toplam maliyetler üzerinde belirleyici olmaktadır. Üretimin aksamadan devam edebilmesi ve üretimin prosesine uygun olarak ne tür işçiliklerden yararlanılacağı belirlenmesi, bu işçiliklerin pazarda oluşan işçilik fiyatının ve zam oranlarının doğru olarak öngörülebilmesi için gerekli araştırmaların etkin şekilde gerçekleştirilmesi ve bütçe rakamlarına yansıtılması gerekmektedir.

### **3.7.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi**

“Genel üretim giderleri (GÜG), ‘direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan fakat üretimle ilgili olan tüm giderler’ biçiminde tanımlanabilir. Genel üretim giderlerinin bütçelenmesi, bu giderlerin hacmi, üretimle olan ilişkileri, bütçe dönemine aşan bir nitelik taşımaları, birden fazla bölümü ilgilendirmeleri ve bu bölümlerinin sorumluluklarını gerektirmeleri nedeniyle diğer bütçelerin hazırlanmasından daha büyük güçlük gösterir” (Yas, 1998, s. 30).

GÜG bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan, üretimle dolaylı olarak ilgili olan giderlerin öngörülmesini içermektedir.

#### **3.7.5.1. Genel üretim giderleri bütçesinin tanımı ve amaçları**

Genel üretim giderleri bütçesinin tanımını, “bütçelenmiş üretimi gerçekleştirmek için katlanılacak genel üretim giderlerinin önceden saptanması ile ilgili bütçeler” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s.320) olarak yapabiliriz.

Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısmı bulunmaktadır. Bu nedenle üretim düzeyine göre değişken gider niteliği taşıyan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerine kıyasla daha karmaşık bir yapı sergilerler. Genel üretim

giderlerinin sabit kısmı kira, amortisman gibi üretim düzeyindeki değişikliklerden etkilenmeyen giderlerdir. Değişken giderler ise üretim hacmi ile aynı yönde değişen giderleri oluşturur. Bu nedenle sabit genel üretim giderlerinin öngörülmesi daha kolaydır. Örneğin işletmede 1 adet de 100 adet de mamul üretilse, fabrika binasına ödenecek kira sabittir. Değişken giderlerin üretim hacmine göre öngörülmesi daha zor ve karmaşıktır. Örneğin en direkt işçilik veya elektrik gideri, üretim hacmiyle aynı yönlü değişim gösterecektir. Bu kapsamda gerçekçi öngörülerin yapılabilmesi için fabrika yöneticileri ile maliyet ve üretim bölümü yöneticilerinin ortak çalışması gereklidir.

GÜG yarı değişken gider özelliği taşıdığından bu giderlerin değişken ve sabit kısımlarının ayırımında değişik yöntemlerden yararlanılır. Bu yöntemler aşağıda özetlenmiştir:

1. “en yüksek ve en düşük hacimler yöntemi
2. dağıtım grafiği yöntemi
3. en küçük kareler yöntemi
4. Muhasebe yöntemi ve sanayi mühendisliği gibi analitik yöntemler.

Bunlardan ilk üçü geçmiş dönem verilerini esas alarak gelecekte beklenen koşullara göre düzeltilmektedir. En yüksek ve en düşük hacimler yönteminde geçmiş dönemdeki en yüksek ve en düşük faaliyet hacimleri ile bunlara ilişkin fiili giderler de ele alınarak giderlerin değişken ve sabit kısımları ayrılmaktadır. Grafik yöntemi ile en küçük kareler yöntemi ise, istatistik analiz yoluyla giderleri sabit ve değişken kısımlarını belirlemektedir. Muhasebe ve sanayi mühendisliği yöntemlerinde gerçek bilgiler ele alınarak analiz edilmekte ve bunların değişken ve sabit kısımları ayrı ayrı hesaplanmaktadır” (Akdoğan, 1998, s. 632).

“Gider yerlerine göre düzenlenen genel üretim giderleri bütçesinin, değişken giderler bütçeleri kavramına dayandırılması tercih edilir. Bu esaslara göre düzenlenen genel üretim giderleri bütçesinin amaçlarını;

- Üretilen mamullerin maliyetine ilişkin bütçe tutarlarını saptamak
- Bu giderlere ilişkin etkin maliyet kontrolüne olanak sağlamak
- Bütçe döneminde bu giderlerin neden olacağı nakit çıkışlarının saptanmasını olanaklı kılmak, olarak sıralayabiliriz” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 321).

### 3.7.5.2. Genel üretim giderleri bütçesinin düzenlenmesi

“Genel üretim giderlerinin bütçedeki sınıflandırılması, hesap planındaki gider sınıflandırılması ile aynı olmalıdır. Hesap planındaki sınıflamanın gereksinimleri karşılamadığı durumlarda hesap planında gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Bütçe ile muhasebe sistemlerinde yer alan genel üretim giderleri arasında bu paralellik sağlanmadıkça işletmede maliyet kontrolünün gerçekleştirilmesi mümkün değildir” (Koç, 1989, s.154).

Genel üretim giderleri bütçesinin özellikle değişken maliyetler bölümünün saptanması, sabit maliyetlere kıyasla daha güçtür. Öncelikle geçmiş dönemlerde üretim hacmine bağlı olarak oluşan genel üretim giderleri alt kalemleri tespit edilir. Değişken giderler için farklı üretim hacimlerindeki değişimler incelenir. Yukarıda açıklanan yöntemler ile de değişken gider öngörülere yapılabilir. Sonuç olarak tüm yöntem ve veriler genel üretim gideri bütçesini hazırlayan bölüm tarafından birleştirilerek genel üretim gideri bütçesi düzenlenmiş olur.

Genel üretim gideri bütçesi de maliyetin unsuru olması kapsamında hedef maliyetlerin belirlenmesinde önem kazanmaktadır. Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken giderlerden oluşabilmesi noktasında, söz konusu gider türlerinin ve üretim miktarına bağlı olarak üretim içindeki payının doğru biçimde sınıflandırılması hedef maliyetlerin kontrolü için önem kazanmaktadır.

### 3.7.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi

Faaliyet gideri kavramı, “işletmenin normal faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi, gelir elde edebilmesi için belli bir hesap döneminde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal değeridir” biçiminde tanımlanabilir (Yükçü, 1999b, s. 70).

“İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetine yüklenemeyen giderler, faaliyet giderleri başlığı altında toplanır ve üç gruba ayrılır:

- Araştırma-geliştirme giderleri bütçesi
- Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesi
- Genel yönetim giderleri bütçesidir” (Çam, 2002, s.46).

Faaliyet giderleri bütçesi, ilgili ana gider kalemlerinin alt başlıkları şeklinde de ayrıntılı olarak düzenlenebilmektedir. Bu alt başlıklar; 0. işletme malzemesi, 1. işçi ücret ve giderleri, 2. memur ücret ve giderleri, 3. dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, 4. çeşitli giderler, 5. gider yazılan vergi-resim-harç, 6. amortisman ve tükenme gideri olarak detaylandırılabilir.

Faaliyet giderlerinin bütçelenmesinde faaliyet hacmi ve işletmedeki değişimler önem kazanmaktadır. Örneğin, işletmenin bütçe döneminde ihracata başlamayı planlaması durumunda yeni müşteri potansiyelinin artırılabilmesine yönelik olarak pazarlama satış dağıtım giderleri için geçmiş yıllara kıyasla artış öngörülebilecektir. İşletmenin yeni bir mamulü pazara sunmayı planlaması durumunda araştırma ve geliştirme giderlerinin net satışlar içindeki payı yükselebilecektir.

#### 3.7.6.1. Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) giderleri bütçesi

“Araştırma ve geliştirme giderleri, üretime devam olunan mamullerin maliyetini düşürmek, satışını artırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlevlerini geliştirmek yada yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama

faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uyulması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır” (Özmen, 1998, s. 165).

Piyasada giderek artan rekabet koşulları işletmeleri yeni üretim teknikleri geliştirmeye, piyasaya yeni mamuller sunmaya, maliyet giderlerinde tasarruf sağlamaya, çalışma koşullarını düzeltmeye vb. oluşumlar içine itmektedir. Bunların sağlanabilmesi ise araştırma geliştirme faaliyetlerinin düzenlenmesi ile mümkün olabilecektir.

### **3.7.6.2. Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesi**

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri, “mamullerin üretimlerinin tamamlanmasından sonra, mamul ambarına konulmasından müşteriye teslimine kadar geçen sürede ortaya çıkan giderler” (Yükçü, 1999b, s.72) olarak tanımlanabilir. Pazar araştırmaları için yapılan giderler, mamulün satış merkezlerine veya müşterilere dağıtımı, depolanması, satışı gerçekteşirmek veya arttırmak için yapılan reklam giderleri gibi giderler örnek olarak verilebilir. Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesinin düzenlenmesinde yapılan giderlere göre gruplamalar yapılması yararlı olacaktır.

Pazarlama satış ve gider yerinde oluşan giderler, ar-ge gider yerinde olduğu gibi gider türleri itibariyle şu biçimde oluşabilir:

- Memur ücret ve giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman ve tükenme payları
- Finansman giderleridir.

Mamuller ne kadar kaliteli olursa olsun, satılabilmesi için etkin bir pazarlama sisteminin kurulmuş olması gerekmektedir. Bu kapsamda pazarlama satış ve dağıtım giderleri işletmenin satış gelişiminin direkt etkilenmesinde etken olduğu için

planlanması ve kontrol altında tutulması önemlidir. Pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi, satış bölgeleri, mamuller veya bunlar gibi çeşitli fonksiyonel gruplar altında ayrıntılı olarak düzenlenerek, daha sonra birleştirilebilirler.

Pazarlama satış ve dağıtım giderlerini bütçesini düzenleme sorumluluğu pazarlama bölümü yöneticilerine ait olmakla beraber, işletmenin genel amaçları ve üst yönetimin görüşleri doğrultusunda düzenlenmelidir.

### **3.7.6.3. Genel yönetim giderleri bütçesi**

Genel yönetim giderleri, “işletmenin belirli bir fonksiyonu ile ilişkilendirilemeyen, tüm işletme fonksiyonuna ilişkin faaliyetlerin planlanması, yönetimi ve kontrolü için yapılan giderlerden oluşur.” (Çam, 2002, s.48). Genel yönetim giderleri, işletmenin faaliyetlerini yürütmesi için zorunlu olan ancak üretim ve satış giderleri dışında kalan giderlerdir.

Genel yönetim giderleri içerisinde üst yönetim maaşları, diğer yönetim ve büro memurlarının ücretleri, seyahat giderleri, muhasebe, satın alma vb. servislerinin giderleri, kiralar, büro araçlarının bakım-onarım giderleri, amortisman giderleri, aydınlatma giderleri, sigorta giderleri, vergi-resim ve harç giderleri, PTT giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri vb. giderler yer alır.

Genel yönetim giderleri bütçesinin amaçlarını;

- “İşletmenin satış ile genel yönetim giderleri arasında bir denge sağlamak
- Genel yönetim giderlerine ilişkin nakit gereksinmelerinin saptanmasını mümkün kılmak
- Genel yönetim giderlerinin etkili bir şekilde kontrol edilmesine olanak sağlamak oluşturmaktadır” (Çam, 2002, s. 48).

### 3.7.7. Satışların Maliyeti Bütçesi

“İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Diğer bir ifadeyle, dönem içinde alıcılara satılan yada devredilen mal ve hizmetlerin üretimi yada satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir” (Çam, 2002, s. 48).

Proforma gelir tablosunun düzenlenebilmesi için satışların maliyeti bütçesine gereksinim vardır.

Satışların maliyeti bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri bütçelerinin birleştirilmesi ve işletmenin stok politikasının belirlediği unsurlara göre oluşturulur. Hedef maliyetleme sistemi içinde DİMM, DİG ve GÜG bütçelerinin önemi önceki bölümlerde açıklanmış olup, satışların maliyeti toplam maliyetlerin görülmesini sağlamaktadır. Bu kapsamda birim maliyetlerin görülmesi ve hedef karlılığın analizi bu bütçenin oluşumundan sonra gerçekleşebilmektedir.

### 3.7.8. Yatırım Bütçesi

Sabit varlıkların satın alınmasıyla ilgili bir plan bazen ‘sermaye harcamaları bütçesi’ yada ‘sermaye bütçesi’ olarak adlandırılmaktadır. Türkçe literatürde ise, bu bütçeler, genellikle ‘yatırım bütçesi’ olarak anılmaktadır.

Genel olarak yatırım kelimesi ”gelecek dönemlerde oldukça uzun zaman zarfında devam edecek, yarar sağlama bekleyişiyle kaynak ayrılması” (Çam, 2002, s.48) şeklinde kullanılmaktadır.

#### 3.7.8.1. Yatırım bütçesinin tanımı ve amaçları

Yatırım bütçesi, “işletmelerin uzun vadeli yatırımlarını belirleme, değerlendirme, planlama ve finanslama süreci olup; sermaye harcamaları, önemli kaynak kullanımını gerektiren uzun süreli stratejik kararlardır” (Ergin, 1997, s. 73).

“Yatırım bütçesi işletmenin genişletilmesi, gayri menkul ve demir başlar gibi duran varlıkların elde edilmesi gibi yatırımları kapsamakla birlikte; patent, ticaret unvanı, imtiyazlar gibi maddi olamayan duran varlıklar için yapılacak harcamaları da kapsar. Bu tür yatırımlar için bütçe yılında yapılması planlanan harcamalar bu bütçede tahmin edilmektedir. Yatırım bütçesi uzun vadeli planların bütçe yılında uygulanacak kısımlarını göstermektedir” (Çam, 2002, s. 48).

Yatırım bütçesinin düzenlenmesi amaçlarını şöyle sıralayabiliriz:

- “Yatırım giderlerinin işletmenin mali gücü ile dengeli olarak yıllık bütçelenmesini sağlar.
- Yatırım giderlerine ilişkin nakit gereksinmelerinin ara dönemlere göre saptanmasını sağlar.
- Yatırım giderlerine yapılan harcamaların etkili kontrolünü sağlar.
- İşletmenin faaliyetlerini yürütmesi, büyümesi ve gelişmesi için zorunlu olan yatırım giderlerinin kararlaştırılmasına yardımcı olur” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 329-330).

### **3.7.8.2. Yatırım bütçesinin düzenlemesi**

İşletmelerin yatırım harcamaları büyük parasal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu bakımdan işletme söz konusu yatırımı için hedeflenen satış, kar marjı ve finansal kaynakları arasındaki dengeyi sağlayabilmelidir. Bu denge sağlanamadığı takdirde işletme, yatırımdan beklediği geliri sağlayamayacak, yatırım kazancının da düşük olması gereksiz yatırım yapıldığını gösterecek, işletmeyi zor durumda bırakacaktır.

Yatırım bütçelerinin başarılı bir şekilde düzenlenip, uygulanabilmesi için; yatırımın amaçları ve neden gerekli olduğu net saptanmalı ve olumsuzluk durumları için öngörüler belirlenmelidir, yatırım kararının sağlıklı olması için tüm veriler titizlikle incelenmelidir.

### **3.7.9. Nakit Bütçesi**

Faaliyet konusu ne olursa olsun her işletme faaliyetlerinin devamlılığı için nakit akışını düzenlemek zorundadır. Nakit yönetiminin gerek küçük gerekse büyük bütün işletmeler için gerekli oluşu, nakit bütçesinin titizlikle hazırlanmasını gerektirmektedir.

#### **3.7.9.1. Nakit bütçesinin tanımı ve amaçları**

Nakit bütçesi, “ileriye ait nakit giriş ve çıkışlarını tahmin etmek, giriş ve çıkışlar arasında dengesizlik olan dönemlerde denge sağlayıcı önlemleri planlamak” tır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000, s. 332).

Nakit giriş ve çıkışlarını ilişkin tahminlerin belirlenmesi, işletmenin gelecek döneme ilişkin nakit durumunun değerlendirilmesini mümkün kılar.

İşletmenin, nakit giriş ve çıkışlarını koordine etmede yararlanacağı araçlardan en önemlisi nakit bütçesi olup, nakit bütçesi yardımıyla, nakit girişleri ile planlanan dönemdeki ödemelerin zamanlaması yapılır. Aynı zamanda nakit bütçesinin düzenlenmesi, nakit fazlası ve eksikliğini göstermesi bakımından işletmenin nakit ihtiyacı için gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Nakit fazlası olması durumlarında, önceden tespit edileceği için işletmenin kısa süreli de olsa yatırım yapmasına olanak sağlar. İşletmenin elinde olabilecek nakit fazlası peşin alımlar için iskonto imkanının kullanılmasını sağlaması bakımından bu bütçelerin hazırlanması işletme açısından önemlidir.

#### **3.7.9.2. Nakit bütçesinin düzenlenmesi**

Nakit bütçesinin kısa dönemleri içermesi gerekmektedir. Böylece haftalık hatta günlük nakit akışları takip edilerek nakit açık veya fazlalarında gerçekleştirilecek uygulamalar konusunda karar alınabilecektir.

Nakit bütçesinin düzenlenmesinde iki temel yöntem ve tanımları şöyledir:

- “Nakit giriş çıkışlarının doğrudan tahmini; bu yöntem yıllık işletme bütçesinin düzenlendiği durumlarda uygulanır. Diğer bir deyişle, bu yöntem kar planlama ve kontrol sistemine yer veren işletmeler tarafından kullanılır. Sistemde yer alan satış, üretim, gider ile yatırım bütçeleri analiz edilir ve meydana getirdikleri nakit giriş ve çıkışları ara dönemlere göre saptanır. Bu biçimde düzenlenen nakit bütçeleri, faaliyet planlarının yaratacağı parasal etkileri de kontrol eder.
- Düzeltilmiş net gelir yöntemi; yöntem net karın tahmini ile başlar. Tahmin edilen kara amortisman gibi nakit çıkışı gerektirmeyen kalemler eklenerek faaliyetler tarafından yaratılan nakit belirlenir. Böylece net kar tahakkuk esasından nakit esasına dönüştürülür. Daha sonra diğer nakit giriş ve çıkışları tahmin edilir ve bu verilere dayanılarak nakit bütçesi düzenlenir. Bu yöneme göre düzenlenen nakit bütçeleri, nakit giriş ve çıkışlarını ayrıntılı olarak göstermez. Bu nedenle bu yöntem, uzun dönemli nakit bütçesinin yapısına daha uygundur” (Koç, 1989, s.185-186).

### **3.7.10. Proforma Mali Tablolar Bütçeleri**

Mali tablolar bütçeleri, “mali rapor sistemine koşul olarak !gelir tablosu bütçesi (Proforma gelir tablosu)’ ve ‘bilanço bütçesi (Proforma bilanço)’ olmak üzere ikiye ayrılır” (Koç, 1989, s. 201).

Bu bütçeler, bütçe dönemine ilişkin tüm bütçelerin ayrıntılarını, ayrıca işletmenin gelecek faaliyet dönemi için planlanan faaliyetleri ve hedeflenen amaçlarını toplu halde yöneticilere sunmaktadır. Yöneticiler bu mali tabloların özelliklerini ve işletmenin durumu ile ilgili verdiği bilgileri iyi bildiklerinden, bölüm bütçelerinin mali tablolara yansımaları sonucunda hedeflenen ile gerçekleşen durumu görme imkanı bulmaktadırlar.

Yukarıda anlatılan kısım bütçeleri, sonuç olarak işletmeyi Proforma bilanço ve gelir tablosuna götürür. Proforma bilanço ve gelir tablosu bütçe dönemi sonunda bütçelenmiş tüm çalışmaların sonuçlarını toplu olarak gösterir.

### 3.7.10.1. Proforma gelir tablosu

Gelir tabloları, işletmelerde yıl boyunca yapılan satışların ve giderlerin neler olduğu hakkında bilgiler verir. Yöneticilere işletmenin nasıl yönetildiği hakkında açıklayıcı fikirler ve işletmenin elde ettiği karı veya yaptığı zararı sunar.

Proforma gelir tablosu düzenlenirken aşağıdaki adımlar uygulanır:

- “Satış bütçesinden satış tutarları alınarak, brüt satışlar hanesine yazılır.
- Gider bütçesinden iade ve iskontolar alınarak, indirimler hanesine yazılır.
- İndirimler brüt satışlardan düşülerek net satışlar elde edilir.
- Net satışlardan sonra satışların maliyeti bütçesinden yararlanarak satılan mamul gideri yazılır.
- Faaliyet giderleri hanesine, giderler bütçesinden ar-ge giderleri bütçesi, pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi yazılır.
- Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, olağan dışı gelir ve karlar, olağan dışı gider ve zararlar hanelerine, ayrı olarak hesaplanan bütçe tabloları içinde ayrı olarak yer alan gelirler ve giderler yazılır.
- Bu gelir ve giderlerin tahminini muhasebe bölümü yapar. Finansman giderleri hanesine ise, finansman giderleri bütçesi yazılır” (Çam, 2002, s.49).

### 3.7.10.2. Proforma bilanço

Bilanço, ‘bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablo’; Proforma bilanço ise, ‘belirli bir dönem için planlanan faaliyetlerin, işletmenin varlık ve kaynak yapısını ne yönde değiştireceğini gösteren mali tablo’ olarak ifade edilebilir (Çam, 2002, s. 50).

Proforma gelir tablosu ile Proforma bilanço birbirlerini tamamlarlar. Birincisi olmadan ikincisi hazırlanamaz.

### **3.8. Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımına Yönelik Eğitim Çalışmaları**

Hedef maliyetleme sistemi ve bölüm bütçelerine uygulanması tüketici istek ve ihtiyaçlarına duyarlı ve pazara en uygun zamanda ve hedef müşteri grubunun ödeyebileceği fiyatlarla ürün sunarken müşterilerini kalite ve işlevsellik konularında hayal kırıklığına uğratmamayı ve böylece bir yandan müşteri memnuniyeti ve sadakatini artırırken bir yandan da pazar payını, imajını ve rekabet gücünü pekiştirmeyi hedefleyen işletmelerin etkin bir biçimde faydalanabileceği sistematik bir stratejik yönetim sürecidir. Bu sistem ile işletmeler ürünlerin daha tasarım ve geliştirme aşamasında maliyet ve kar bilgilerine sahip olmakta, maliyetlerle ilgili veya mühendislik çalışmaları yapılarak pazarda rekabet etmede fiyat avantajına sahip olmaktadır.

Hedef maliyetleme yaklaşımı günümüzün pazar ve rekabet anlayışına en uygun maliyet ve kar yönetimi sistemidir. Klasik maliyet-artı fiyatlandırma yöntemi günümüzde geçerliliğini önemli ölçüde yitirmiştir. Günümüzün rekabet şartlarını dikkate almayan çok büyük işletmeler dahi önemli zararlara katlanmak durumunda kalmışlardır. Nitekim günümüzde bu sistemin büyük işletmeler tarafından kullanıldığı çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilmişti. Ancak hala büyümekte olan işletmeler tarafından bilinmemekte ve uygulanmamaktadır.

Hedef maliyetleme sistemi ve bölüm bütçelerinin hazırlanması ile ilgili bilgiler, lisans eğitiminin ilgili bölümleri tarafından öğrencilere verilmekte ve günümüz işletmelerinin sistemi kullanmalarının yararları anlatılmaktadır.

KOSGEB (küçük ve orta ölçekli sanayi geliştirme ve destekleme idaresi başkanlığı), küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerinin teknolojik yeniliklere süratle uyumlarını sağlamak, rekabet güçlerini yükseltmek ve ekonomiye katkılarını ve etkilerini arttırmak amacıyla 3624 sayılı kanunla 20 Nisan 1990 tarihinde kurulmuş ([www.itso.org/kosgeb.asp](http://www.itso.org/kosgeb.asp)) bir kuruluştur. KOSGEB; danışmanlık ve eğitim destekleri, teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri, bilişim destekleri, kalite

geliştirme destekleri, Pazar araştırma ve ihracatı geliştirme destekleri, uluslar arası İşbirliği geliştirme destekleri, bölgesel kalkınma destekleri, girişimciliği geliştirme destekleri ([www.izmirlab.kosgeb.gov.tr/u3.asp](http://www.izmirlab.kosgeb.gov.tr/u3.asp)) olarak küçük ve orta ölçekli işletmelere çeşitli destek faaliyetleri vermektedir. Kuruluş amaçlarından biri de bu işletmelerin rekabet güçlerini arttırmak olan KOSGEB'in danışmanlık ve eğitim destekleri içerisinde, işletmelere büyük rekabet avantajı sağlayan hedef maliyetleme sistemi ve bölüm bütçelerine uygulamasına ve bu sistemin yararlarına yönelik eğitim faaliyeti bulunmamaktadır.

İGEME (ihracatı geliştirme etüd merkezi), Türkiye'nin sürekli ve istikrarlı ihracat artışının sağlanmasına yönelik, firmaların rekabet gücünün artırılması amacıyla, ulusal ve uluslar arası düzeyde araştırma, eğitim, ticari bilgi sağlama ve tanıtım hizmetlerini firma odaklı ve güncel bir yaklaşımla sunmak ([www.igeme.org.tr/igeme/index.cfm](http://www.igeme.org.tr/igeme/index.cfm)) misyonuna sahiptir. Bu amaçlarla da kurs, seminer ve birçok eğitim faaliyetlerinin yanı sıra paneller de düzenlemektedir. Özellikle ihracatın arttırılmasını amaç edinen bu kuruluşun eğitim faaliyetlerinde de uluslar arası pazarda işletmelerin rekabet gücünü arttıracak ve bir takım zararlarını ortadan kaldıracak hedef maliyetleme sisteminde bütçe yaklaşımı konusu yer almamaktadır.

Günümüzde özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde yöneticiler, işletme bünyesinde hedef maliyeleme sistemi ve bölüm bütçelerine uygulanması ile ilgili personel bulundurulmalıdır. Bu konuda ilgili lisans eğitimi almış personeli istihdam ederek yada mevcut personelini ilgili kurs ve seminerlere yönlendirerek bu konuda eğitim almasını sağlayabilir.

Hedef maliyetleme sistemi ve işletme bölüm bütçeleri konuları ayrı ayrı olarak, özel danışmanlık hizmeti veren şirketlerin eğitim faaliyeti programlarında yer almaktadır. Özellikle bu şirketlerin yapmış olduğu eğitim faaliyetlerinin, yer - zaman bilgisi, eğitimin kaç gün ve kaç saat süreceği ve katılması uygun görülen meslek alanlarıyla ilgili bilgilere internet üzerinden rahatlıkla ulaşılabilmekte, başvurular yapılabilmektedir.

İşletme yöneticileri mevcut personeli ile ilgili hizmeti, bu özel danışmanlık eğitimi veren şirketlerden de sağlayabilir, KOSGEB, İGEME gibi kuruluşların bu sistemi hizmet içi eğitim faaliyetleri arasına koyması durumunda bu kuruluşların eğitim faaliyetlerinden de faydalanarak sağlayabilirler.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİNDE BÜTÇE YAKLAŞIMINA YÖNELİK BİR İŞLETMEDE UYGULAMA**

Çalışmanın temel yapısını oluşturan birinci bölümde araştırmanın amacı, önemi sınırlılıkları ile ilgili bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde, Hedef Maliyetleme Sistemi ve üçüncü bölümünde Hedef Maliyetleme Sistemine göre bölüm bütçelerinin hazırlanması ile ilgili kuramsal bilgileri destekleyen araştırmanın bu dördüncü bölümünde sistemin uygulanabilirliği incelenmiştir.

#### **4.1. Araştırma Modeli**

Bu çalışmada, hedef maliyetleme sisteminin bölüm bütçelerine uygulanmasına yönelik kuramsal çerçeve doğrultusunda sistemin küçük ve orta ölçekli işletmelerde etkili bir şekilde uygulanabilirliğini ortaya koymak için iş eldivenleri ve önlükleri üretimi yapan işletme seçilmiştir. Sistemin bu işletmede uygulanmasına yönelik olarak örnek olay yöntemi seçilmiş ve işletme üretim süreci incelenerek, üretim ve maliyet bilgileri için işletme raporlarına bakılarak bilgiler elde edilmiştir.

#### **4.2. Evren ve Örneklem**

Çalışmada, beklenen yararı sağlamak amacıyla, gerçek anlamda maliyet hedeflerini hesaplayabilmek için süreç üretimi yapan işletmelerin ele alınması gerekmektedir. Çalışmamı sürdürdüğüm Bursa ilinin sanayi bölgeleri bakımından gelişmiş olması her ne kadar ilk bakışta çalışmanın uygulamasını gerçekleştirebileceğim bir işletme bulunmasının çok kolay olacağı izlenimini verse de işletmelerin finansal bilgilerini paylaşma noktasında işbirliğine yanaşmaması uygulama yapılacak bir işletme bulmayı görüldüğünden daha zor hale getirmiştir. Nitekim konu ile ilgili randevu

alıp görüştüğüm bir çok şirketten sadece bir tanesi çalışmamın uygulamasını yapmam konusunda bana yardımcı olacağını belirtmiştir. Bu nedenle, kuramsal çerçeve doğrultusunda uygulama yapmak amacıyla Bursa ilinde tekstil sektöründe faaliyet gösteren iş eldivenleri ve önlükleri konusunda süreç üretimi yapan işletme uygulama yeri olarak seçilmiştir.

Bu araştırmanın evrenini Ocak 2007 yılı itibariyle araştırmamı yapmış olduğum Bursa ilinde faaliyet gösteren 13 adet iş eldivenleri ve önlükleri üretimi yapan işletmeler oluşturmaktadır. İş eldivenleri ve önlükleri üretiminde faaliyet gösteren işletmelerin sayısı, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası'nda İletişim ve Halkla İlişkiler Müdürü pozisyonunda çalışmakta olan Nadir Tülek'ten internet üzerinden iletişim kurularak elde edilmiştir.

Finansal bilgilerini vermekten kaçınmayan, bu bilgileri verecek çalışanların araştırma süresi boyunca yardımcı olmak için harcadıkları sürede hoşgörülü tutumu olan, finansal raporlarını bu araştırmada kullanmak üzere inceleme yapmama izin veren X işletmesi örneklem olarak seçilmiştir. Bu işletme Bursa ilinde Nilüfer Organize Sanayi Bölgesinde faaliyetlerini sürdürmektedir.

### **4.3. Verilerin Toplama Tekniği**

Bu araştırmada yöntem olarak, örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Çünkü bir problemin bir yönünü sınırlı bir zamanda derinlemesine inceleme fırsatı verdiği için bilhassa kişisel araştırmalar için uygundur. “Örnek olay araştırmacısının amacı, bir kurumun genel ve nevi şahsına münhasır yani kişiye özel özelliklerini belirlemek, bunun sistemlerin uygulanmasını nasıl etkilediğini göstermek ve örgütün işlevlerini etkileme durumunu saptamaktır” (Arıkan, 2005; 85). Bu amaçla, araştırma için gereken veriler, işletme yöneticisi ve ilgili personel ile kişisel görüşmeler yapılarak, işletmenin vermiş olduğu finansal raporlar incelenerek ve üretim süreci izlenerek elde edilmiştir.

İlgili işletme Şubat 2007 ile Ekim 2007 tarihleri arasında ziyaret edilerek, genel müdür, kalite güvence sorumlusu, muhasebe müdürü, satın alma sorumlusu, üretim-planlama sorumlusu ile görüşmeler yapılmış, bilanço ve gelir tablosu incelenmiş ve üretim süreci izlenmiştir.

Görüşmeler sırasında uygulama örneğinin temelini oluşturmak amacıyla, yeterli düzeyde bilgi alabilmek için işletmenin genel müdürüne; öncelikle mülakatın yapılış amacı açıklanmış, işletmedeki mevcut sisteme ilişkin verecekleri bilgilerin bilimsel amaca yönelik olarak tez çalışmasının uygulama bölümünde kullanılacağı belirtilmiş, izinleri alınmaksızın işletmenin açıklanmayacağına güvencesi verilmiştir.

#### **4.4. Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımının Bir İşletmede Uygulanması**

Firma, 1979 yılında kurulmuş sanayi iş eldivenleri ve önlükleri üretimi yapan standart ve normlara uygun ve en iyiyi yapabilmeyi bir ilke olarak benimsemiş bir kuruluştur. Firma, sürekli gelişme göstermiş 1998 yılında kaplama makineleri yurt dışından getirilerek kimyasal eldiven üretimine başlamıştır. Firma otomotiv sektörüne ve inşaat sektörü gibi endüstriyel ve tarım alanında faaliyet gösteren tüm üretim sektörüne hizmet vermektedir. 2003 yılı itibariyle Fransa'ya ihracata başlanmıştır. Bursa\Nilüfer sanayi bölgesinde üretimini sürdürmekte olan firma, Oyak Renault A.Ş., Otosan A.Ş., Otoyol A.Ş., Tofaş, Karsan gibi şirketlerin iş eldiven ve üretim ihtiyacını karşılamaktadır.

İşletmenin toplam kurulmuş alanı 2000 metrekare olup, Eylül 2007 itibariyle işletmede çalışan sayısı toplamı 42'dir. Bunun 7'si idari personel ve 35'i fiilen üretim için çalışan personeldir.

Kuruluşundan itibaren hedefleri ve kalite anlayışını bütünleştiren işletme, toplam kalite uygulamalarını bir kurum kültürü olarak benimsemiştir. Mamulleri

uluslararası standartlar çerçevesinde üretilmektedir. Türkiye’de nitril eldiven TSE standardını alan ilk firmadır. TSE (Türk Standartları Enstitüsü), TÜV (Techischer Überwachungs Verein), STFI (Sachsisches Textil Forschungs Institut e.v.) sertifikalarına sahiptir. Kalite sisteminde ISO 9001:2000 standardı uygulanmaktadır. Üretim esas alınan Türk Standardı Teknik Kaynak Şartnamesi TSE 7305 En 388’dir.

#### *Organizasyon Yapısı*

Organizasyon yapısını göstermenin geleneksel yolu organizasyon şemaları olup, bunlar işletmeyi bir bütün olarak görmemizi, parçalarını ve bu parçalar arasındaki ilişkiyi anlamayı sağlayan araçlardır. Bu nedenle işletmeye ilişkin organizasyon şeması ayrıntılı şekilde ekler bölümünde gösterilmiştir.

#### *Maliyet Yapısı*

İşletmede standart maliyet sistemi kullanılmakta olup, daha çok siparişe göre üretim yapılmaktadır. Firmada stok devir hızı çok yüksek olup, yarı mamul temin edildiği gün ile 7 gün arasında mamule dönüşmektedir. Mamul için ortalama stok süresi ise 10 gün civarındadır. Bu nedenle işletmenin tam zamanında üretim sistemi benimsediği ve bunun doğal sonucu olarak da olabildiğince stok devir hızı yüksek olarak çalıştığı söylenebilir.

#### *İşletmenin Hedef Maliyet Sistemi Uygulaması*

Söz konusu işletmede hedef maliyetleme sisteminin uygulanması için çalışmalar 2006 yılının sonlarında başlamıştır. İşletme bu sistemi büyük hedeflerinin ve büyük yatırımlarının olması nedeniyle başlamıştır. Sistemin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için bizzat genel müdür yönetiminde muhasebe müdürü, üretim sorumlusu ve satın alma sorumlusunun katılımı ile çalışmalar yapılmaktadır.

İşletmenin üretim akış şeması ekler bölümünde gösterilmiştir.

Bu çalışmada işletmenin 2008 yılı başında piyasaya sürmeyi planladığı yeni özelliğe sahip olan iş eldiveninin hedef maliyetinin öngörülen verilere göre saptanarak bütçe sistemine uygulanması ile olmuştur. Bu konudaki çalışmada

işletmenin üretim kapasitesi, piyasadaki gelen talep miktarı, üretim süreci, yarı mamul temin edilen firmalar konularında firma çalışanlarından bilgiler toplanmıştır.

X Sanayi ve Ticaret Kollektif Şirketi, 1979 yılından beri iş eldivenleri ve önlükleri üretimi yapan firmadır. İşletme farklı ihtiyaçları karşılamaya yönelik çeşitli iş eldivenleri üretmektedir. 2008 yılında, mekanik işlerde, ambalajlamada, tamir işlerinde, dağıtım ile ilgili işlerde, baskılama işlerinde, plastik üretiminde, dökümhane işlerinde kullanılacak kalınlık ve renk özellikleri yönünden ürettiği eldivenlerden farklı bir iş eldiveni üretmeyi ve satışa sunmayı planlamaktadır.

Dinamo eldiven, %100 steelium dinamo ipi kullanılarak üretilmektedir. Amacı daha kalın ve farklı renkte eldiven üretmek olan firma, dinamo ipinin üretimde verdiği özellik sonucu amacına ulaşacaktır. Bu eldivende olması hedeflenen özellikler aşağıdaki gibidir:

- %100 Steelium dinamo ipinden üretilen,
- Eldiven ele iyice oturarak çalışanların en hassas işleri yapmalarını da sağlanacak,
- Dikişlerinden dolayı parmaklarda tahriş olma sorunu yaşanmayacak,
- Terlemeyi önlemek amacıyla elin havayla temas etmesini sağlamak için örgülü yapı kullanılacak,
- Yıkılabilmek özelliğine sahip olacak,
- Rahatlık ve esneklik özellikleri olacak.

Firma, bu eldivenin satışından %12 kar elde etmeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, 2008 yılında işletmenin hedeflediği kar marjına ulaşması için çeşitli bölüm bütçelerinin çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalar aşağıda tek tek incelenecektir.

### ***Satış Bütçesi – 1***

Firma gerçekleştirdiği Pazar araştırmaları ve müşterilerinden gelen taleplerden hareketle bir ayda 3200 çift eldiven satışını öngörmüştür.

2008 yılı satış bütçesi; aylık 3200 çift eldiven satışı olup, yıllık 3200 çift eldiven x 12 ay = 38400 adet çift eldivendir.

Belirlenen satış fiyatına 2008 Temmuz ayında %5 oranında zam yapılacağı öngörülmüştür. Bu durumda steelium dinamo eldiveninin satış fiyatı:

2008 yılı ilk ayı ay için 10,50 YTL

2008 yılı ikinci 6 ay için 11,02 YTL olarak bir çift eldiven için satış fiyatı belirlenmiştir.

Her ay eşit miktarlarda satış yapılacağı öngörülmüş olup, firmanın 2008 yılı hedef satış cirosu aşağıdaki gibidir:

$3200 \text{ çift eldiven} \times 6 \text{ ay} = 19200 \text{ çift eldiven}$

$19200 \times 10,50 \text{ YTL} = 201.600,00$

İkinci 6 ayda yapılan %5 zam oranı ile

$19200 \times 11,02 \text{ YTL} = 211.584,00 \text{ YTL}$

2008 yılı toplam hedef satış tutarı, 413.185,00 YTL'dir.

### ***Üretim bütçesi – 1***

Firma bir aylık mamul stoku ile çalışmayı planlamaktadır. Bu kapsamda 2008 yılı sonunda bulunacak stok miktarı 3200 çift eldivendir. İlk madde ve malzeme ile pakette stoklu çalışmayı planlamamaktadır. Bunun nedeni ise, steelium dinamo ipinde istenilen anda tedarik edilebilmesidir. Ambalajlama için de istenilen zamanda paket imkânının bulunması ve paketleme işleminin zaman alıcı olmayan basit bir işlem olmasıdır.

İşletmenin bu eldiveni 2008 Ocak ayında üretmeyi planlaması nedeniyle dönem başında dinamo ip stoku bulunmayacağı öngörülmektedir.

2008 yılı üretim miktarı öngörüsü = satış miktarı öngörüsü + dönem sonu  
öngörülen stok – dönem başı devir stok

$$= 38400 \text{ adet} + 3200 \text{ adet}$$

2008 yılı üretim miktarı öngörüsü = 41600 çift eldiven

### ***Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi – 1***

Steelium dinamo eldiven üretimi için gerekli malzemeler:

Dinamo ip,

Likra,

Gipe ip.

Yapılan çalışmalar sonucunda steelium dinamo eldivenine toplam 68 gram ip kullanılmakta olup bunların dağılımı da aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

Dinamo ip 62 gram

Likra 3 gram

Gipe ip 3 gramdır.

Bu hammaddelerden bir çift eldiven için ihtiyaç duyulan miktarlara göre firmaya maliyeti aşağıda verilmiştir:

Ham madde	Gram	Birinci 6 Aylık Dönem(TL)	İkinci 6 aylık Dönem(TL)
Dinamo ip	62	31.200	1.934.400
Likra	3	12.560	37.680
Gipe ip	3	8.200	24.600
<b>TOPLAM</b>	<b>68</b>		<b>1.996.680</b>

Yaklaşık olarak

2,00 YTL

2,10 YTL

İlk 6 ay, 2,00 YTL x 19200 çift eldiven = 38.400,00 YTL

İkinci 6 ay, 2,10 YTL x 19200 çift eldiven = 40.320,00 YTL

İşletmenin 2008 yılı toplam hammadde maliyeti = 78.720,00 YTL

### ***Yardımcı Malzeme Bütçesi – 1***

İşletmenin yardımcı malzemeleri ambalaj giderleridir. Ambalajlama, poşetleme ve kolileme işlemlerinden oluşmaktadır. Her 10 çift eldiven bir poşete konulduktan sonra 100 çift eldiven (10 poşet) kolilere yerleştirilmektedir. Firma ambalaj malzemelerinden dönem sonunda stok kalmamasını öngörmektedir. Bu kapsamda bir çift steelium dinamo eldiveninin ambalaj maliyeti:

Poşetlerin Kg alış fiyatı 2,95 YTL

Kolinin adet alış fiyatı 1,55 YTL'dir.

Bir çift eldiven için; 0,0155 YTL koli + 0,0001 YTL poşet = 0,0156 YTL

Bir aylık ambalaj gideri = 0,0156 YTL x 3200 adet = 49,92 YTL

Bir yıllık ambalaj gideri = 49,92 x 12 ay = 599,04 YTL'dir.

### ***Direkt İşçilik Bütçesi – 1***

Firmada 12 ay boyunca çalışması öngörülen personel sayısı 42'dir. Bunun 7'si idari personel 35'i üretimde çalışan işçilerdir. Üretimde çalışan işçilere asgari ücret verilmektedir. İdari personelin aldığı ücretlerin ortalaması esas alınmıştır.

Üretim işçileri için brüt asgari ücret, 585,00 YTL,

İdari personelin ortalama brüt ücreti, 950,00 YTL'dir.

2008 yılı üretim ve idari personelin direkt işçilik maliyeti:

35 kişi x 6 ay x 585,00 YTL = 122.850,00YTL

7 kişi x 6 ay x 950,00 YTL = 39.900,00 YTL'dir.

TOPLAM: 162.750,00 YTL

İkinci 6 aylık dönemde asgari ücrete %3, idari personele %4 zam yapılacağı ön görülmüştür. Bu kapsamda,

35 kişi x 6 ay x 602,55 YTL = 126.535,50 YTL

7 kişi x 6 ay x 988,00 YTL = 41.496,00 YTL

TOPLAM: 168.031,50 YTL

2008 yılı toplam direkt işçilik maliyeti, 330.781,50 YTL'dir.

### ***Genel Üretim Giderleri Bütçesi – 1***

Ambalaj ve diğer gibi endirekt malzeme haricindeki genel üretim giderleri net satışların %2,5'i olarak öngörülmüştür. Firmanın genel üretim giderleri içerisinde aldığı tamir-bakım gideri ve eldivenleri boyama fırını olan makinenin kullandığı lpg ve elektrik gideri ele alınmıştır.

Bu kapsamda, 413.184,00 YTL'nin %2,5'i 10.329,60 YTL'dir.

Toplam genel üretim giderleri bütçesi endirekt malzeme ile birlikte;

$$599,04 + 10.329,60 = 10.928,64 \text{ YTL}$$

### ***Faaliyet Giderleri Bütçesi - 1***

Faaliyet giderlerinin, net satışlarının %1'ini oluşturduğu varsayılmıştır. Bu kapsamda 413.184,00'nin %1'i 4.131,84 YTL'dir.

### ***Üretim Maliyeti Bütçesi - 1***

Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	78.200,00 TL
Direkt işçilik maliyeti	330.781,50 TL
Genel üretim giderleri	10.928,64 TL
2008 yılı toplam üretim maliyeti	419.910,14 TL

### ***Yarı Mamul Stoklarının Hesaplanması:***

Yıl içinde 38400 çift eldiven üretimi gerçekleştirilmesi planlanmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve ambalaj haricindeki genel üretim gideri toplanarak üretilen bir çift eldiven başına yarı mamul maliyeti aşağıdaki gibidir:

DİMM Gideri	78.200,00
Direkt İşçilik Gideri	330.781,50
Yarı mamule ilişkin Genel Üretim Gideri	10.329,60
Yarı mamule ilişkin üretim maliyeti	419.311,10 YTL
419.311,10 YTL / 38400 adet = 1,09195 YTL Bir çift eldivenin yarı mamul maliyeti	
1,09195 YTL x 3200 adet = 34.942,40 YTL Bir aylık yarı mamul maliyeti	

***Satışların Maliyeti Bütçesi – 1***

**ÜRETİM MALİYETİ**

A. Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	78.200,00 YTL
B. Direkt işçilik maliyeti	330.781,50 YTL
C. Genel üretim giderleri	10.928,64 YTL
D. Yarı mamul kullanımı	(34.924,40)
1. dönem başı stok (+)	
2. dönem sonu stok (-)	(34.924,40)

**ÜRETİLEN MAMÜL MALİYETİ BÜTÇESİ**

E. Mamul stoklarında değişim	
1. dönem başı stok (+)	
2. dönem sonu stok (-)	
1. SATILAN MAMUL MALİYETİ (Bütçelenen)	384.985,74
<b>TİCARİ FAALİYETLER</b>	
A. Dönem başı mallar stoku (+)	
B. Dönem içi alışlar	
C. Alım giderleri (+)	
D. Dönem sonu ticari mallar stoku (-)	
E. Alımdan iadeler (-)	
II. SATILAN TİCARİ MALLAR STOKU	-
III. SATILAN HİZMET MALİYETİ	-
IV. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	-
SATIŞLARIN MALİYETİ (Bütçelenen)	384.985,74

Görüldüğü gibi yapılan çalışmalar ve hesaplamalar sonucunda hazırlanan, satışların maliyeti tablosunda işletmenin 2008 yılında steelium dinamo eldiven üretiminden 384.985,74 YTL satış maliyeti çıkmıştır. İşletmenin toplam hedef satış tutarı 413.184,00 YTL, hedef kar marjı da %12 olarak belirlenmiştir. Bu çalışmada ortaya çıkan kar marjı yaklaşık olarak %7 olmuştur. Bu durumda hedeflenen kar marjına ulaşılamadığı görülmektedir. Bu kapsamda işletme tarafından hedef maliyetleme yaklaşımına göre hedef kar ve satış hacmini değiştirmeksizin, maliyetler üzerinde düşürücü tekniklerin geliştirilmesi gerekmektedir. Üretim konusunda teknik bilgi sahibi olan bir ekip, hedef kar ve satış hacminden sapma yaratmadan, ürünün kalitesini ve özelliklerini değiştirmeden yeni formülasyonlar ile maliyeti azaltma teknikleri oluşturmaktadır.

Aşağıda işletmenin maliyetler üzerinde gerçekleştirdiği teknik değişiklikler sonrasında kısım bütçeleri tekrar düzenlenmiştir.

Firma gerçekleştirdiği Pazar araştırmaları ve tesisin üretim kapasitesinden hareketle aylık 3200 çift eldiven üretim ve satışını öngörmüştür. Hedeflenen kara ulaşabilmek için satış öngörüsünün değil maliyetlerin üzerinde tasarruflar yapılması gerekmektedir. Bunun nedeni hedef maliyetleme sisteminde arzulanan karın temel veri olmasıdır. Söz konusu karlılığa ulaşabilmek için işletmenin gerçekleştirebileceği satış potansiyeli belirli olup, bu kapsamda hedeflenen kar rakamına ulaşabilmek için maliyetler üzerinde kontrol sağlamak gereklidir. Bu amaçla işletmenin satış miktarı ve fiyatı üzerinde bir değişiklik yapılmamıştır.

### ***Satış Bütçesi – 2***

2008 yılı satış bütçesi aylık 3200 çift eldiven satışı olup, yıllık 38400 çift eldivendir. Öngörülen satış fiyatları; ( yılın ikinci yarısında %5 zam yapılacağı öngörülmüştür). İlk 6 aylık dönemde 10,50 YTL ikinci 6 aylık dönemde 11,02 YTL'dir. ( Bir çift eldiven fiyatı)

Her ay eşit miktarlarda satış yapılacağı öngörüldüğünde;

İlk 6 aylık dönem: 19200 çift x 10,50 YTL = 201.600,00 YTL

İkinci 6 aylık dönem: 19200 çift x 11,02 YTL = 211.584,00 YTL

2008 yılı toplam hedef satış tutarı 413.184,00 YTL'dir.

### ***Üretim Bütçesi – 2***

Firmanın üretim öngörüsünde de değişiklikler bulunmamaktadır. Buna göre;

2008 yılı üretim miktarı öngörüsü = satış miktarı öngörüsü + dönem sonu öngörülen stok – dönem başı devir stok

$$= 38400 \text{ çift} + 3200 \text{ çift}$$

2008 yılı toplam üretim miktarı öngörüsü = 41600 çift eldiven,

### ***Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi – 2***

Maliyetlerin düşürülebilmesi ve hedeflenen kara ulaşılabilmesi için ağırlıklı maliyet olan ilk madde ve malzeme maliyeti üzerinde değişiklikler yapılmasına karar verilmiştir.

Steelium dinamo eldiveninin üretilmesi için gerekli ilk madde ve malzeme; dinamo ip, likra ve gipe iptir. Dinamo ip, naylon ve polyesterin bükümü ile oluşmakta hazır alınmaktadır. Firma yaptığı araştırmalar sonucunda naylon hammadde ve polyester hammaddeyi temin ederek, fason olarak bükürmenin maliyeti düşürdüğünü tespit etmiştir. Eldivene konacak bu ipin oranında bir değişiklik yapılmamış, kalitesi ve kullanım amacı değiştirilmemiştir.

İşletme dinamo ipi elde edebilmek için 20 gram naylon hammadde ile 42 gram polyester hammaddeyi temin ederek büküm işlemi yapan fason bir firma ile anlaşmıştır.

**Tablo 3**  
**Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 1; (TL)**

Hammadde	Miktar (gr)	Birim Fiyat (TL)	Toplam Fiyat (TL)
Naylon Hammadde	20	140.000	280.000
Polyester Hammadde	42	250.000	1.050.000
62gr Büküm Maliyeti	62	0,005	0,310
Likra	3	12.560	37.680
Gipe ip	3	8.200	24.600

TOPLAM: 1.392.560 TL

Bir çift eldivenin direkt ilk madde ve malzeme maliyeti (ilk 6 ay) 1,40 YTL'dir.

**Tablo 4**  
**Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 2; (TL)**

Hammadde	Miktar (gr)	Birim Fiyat (TL)	Toplam Fiyat (TL)
Naylon Hammadde	20	147.000	294.000
Polyester Hammadde	42	262.500	1.102.500
62gr Büküm Maliyeti	62	0,0053	0,3286
Likra	3	13.188	39.5640
Gipe ip	3	8.610	258.300

TOPLAM: 1.462.222 TL

Bir çift eldivenin direkt ilk madde ve malzeme maliyeti (ikinci 6 ay) 1,46 YTL'dir.

DİMM Giderleri:

İlk 6 ay 1,40 YTL x 19200 = 26.880,00 YTL

İkinci 6 ay 1,46 YTL x 19200 = 28.032,00 YTL

2008 yılı toplam DİMM maliyeti 54.912,00 YTL'dir.

Yapılan çalışmada görüldüğü gibi dinamo ipin fason olarak büküm işleminin yapılması 2008 yılı toplam hammadde maliyetini 78.720,00 YTL den 54.912,00 YTL ye düşürmüştür.

#### ***Yardımcı Malzeme Bütçesi – 2***

Bu bütçe üzerinde bir değişiklik gerçekleştirilmemiş olup, firma ürünleri için ambalaj gideri olarak poşetleme ve kolileme gideri yapmaktadır.

Bir çift eldiven için; 0,0155 YTL koli + 0,0001 YTL poşet = 0,0156 YTL

Bir aylık ambalaj gideri; 0,0156 YTL x 3200 = 49,92 YTL

2008 yılı ambalaj maliyeti; 49,92 YTL x 12 ay = 599,04 YTL

#### ***Direkt İşçilik Bütçesi – 2***

Bu bütçede de çalışan sayısında ve verilen ücretlerde bir değişiklik yapılmamıştır.

2008 yılı toplam direkt işçilik maliyeti 330.781,50 YTL

#### ***Genel Üretim Giderleri Bütçesi – 2***

Satış bütçesi değişmediğine göre genel üretim giderleri bütçesinde de bir değişiklik olmamıştır.

Toplam GÜG bütçesi endirekt malzeme ile birlikte;

599,04 YTL + 10.329,60 YTL = 10.928,64 YTL

### ***Faaliyet Giderleri Bütçesi – 2***

Faaliyet giderlerinin, net satışlarının %1'ini oluşturduğu varsayılmıştır. Bu kapsamda 413.184,00'nin %1'i 4.131,84 YTL'dir.

### ***Üretim Maliyeti Bütçesi – 2***

Bu bütçe yeni maliyetlere göre tekrar düzenlenmiştir. Üretim maliyeti – 1 bütçesi ile karşılaştırıldığında toplam DİMM maliyetinde tasarruf sağlandığı görülmektedir.

Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	54.912,00 YTL
Direkt işçilik maliyeti	330.781,50 YTL
Genel üretim giderleri	10.928,64 YTL
2008 yılı toplam üretim maliyeti	396.622,14 YTL

### ***Yarı Mamul Stoklarının Hesaplanması:***

Yıl içinde 38400 çift eldiven üretimi gerçekleştirilmesi planlanmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve ambalaj haricindeki genel üretim gideri toplanarak üretilen bir çift eldiven başına yarı mamul maliyeti aşağıdaki gibidir:

DİMM Gideri	54.912,00
Direkt İşçilik Gideri	330.781,50
Yarı mamule ilişkin Genel Üretim Gideri	10.329,60
Yarı mamule ilişkin üretim maliyeti	396.023,10 YTL

$396.023,10 \text{ YTL} / 38400 \text{ çift} = 1,03131 \text{ YTL}$  Bir çift eldivenin yarı mamul maliyeti  
 $1,03131 \text{ YTL} \times 3200 \text{ adet} = 33.001,92 \text{ YTL}$  Bir aylık yarı mamul maliyeti

*Satışların Maliyeti Bütçesi – 1*

**Tablo 5**  
**Satışların Maliyeti Bütçesi**

ÜRETİM MALİYETİ	
A. Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	54.912,00YTL
B. Direkt işçilik maliyeti	330.781,50 YTL
C. Genel üretim giderleri	10.928,64 YTL
D. Yarı mamul kullanımı	(33.001,92)
1. dönem başı stok (+)	
2. dönem sonu stok (-)	(33.001,92)
ÜRETİLEN MAMÜL MALİYETİ BÜTÇESİ	
E. Mamul stoklarında değişim	
1. dönem başı stok (+)	
2. dönem sonu stok (-)	
I. SATILAN MAMUL MALİYETİ (Bütçelenen)	363.620,22
TİCARİ FAALİYETLER	
A.Dönem başı mallar stoku (+)	
B.Dönem içi alışlar	
C. Alım giderleri (+)	
D.Dönem sonu ticari mallar stoku (-)	
E. Alımdan iadeler (-)	
II. SATILAN TİCARİ MALLAR STOKU	-
III. SATILAN HİZMET MALİYETİ	-
IV. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	-
SATIŞLARIN MALİYETİ (Bütçelenen)	363.620,22

*Proforma Gelir Tablosu*

**Tablo 6**  
**Proforma Gelir Tablosu**

A. BRÜT SATIŞLAR	413.184,00
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C. NET SATIŞLAR	413.184,00
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(363.620,22)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	49.563,78
E. FAALİYET GİDERLERİ	(4.131,84)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	45.431,94
I OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	45.431,94
K. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	45.431,94

Sonuç olarak görüldüğü gibi işletme hedef maliyetleme yöntemi ile ilk aşamada belirlediği satış hacmi ile karlılık hedefi üzerinde değişiklik yapmaksızın, maliyetler üzerinde yeni araştırmalar ve teknik değişiklikler yapma yolu ile maliyet kontrolü sağlayarak maliyetlerini düşürebilmiştir.

İşletme 2008 yılı için %12 hedef kar marjı belirlemiş ve yaptığı ilk çalışmasında % 7lik bir kar marjına ulaşabilmiştir. Yapılan teknik çalışmalar sonucunda direkt ilk madde ve malzeme olarak kullanılan dinamo ip doğrudan alınmamış, büküm işlemi fason olarak yaptırılmıştır. Bu da hammadde maliyetini düşürmüş ve satışların maliyetini azaltmıştır. Firma aynı üretim miktarı ve satış fiyatıyla hedeflediği kar marjına ulaşmıştır.

## ARAŞTIRMA BULGULARI VE YORUMLAR

Hedef maliyetleme sisteminde bütçe yaklaşımı konusunun iş eldivenleri ve önlükleri üretimi yapan işletmede uygulanmasıyla ilgili bulguları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Sistemin hangi amaçla kullanıldığı veya nasıl uygulanacağına dair işletme yöneticisi ve ilgili personelin yeterli bilgisi olmadığı görülmüştür.
- Piyasaya sürülmesi planlanan ürünlerde işletmeler, fiyat ve maliyetini, hedeflenen kar marjını önceden bilerek rekabet avantajına sahip olsa da işletme yöneticisi bu sistemin uygulanışındaki etkinliğe inanmadığını belirtmiştir.
- İşletme yeni üretimine başlayıp, piyasaya sürmeyi planladığı stelium dinoma eldivenin satışından %12 kar elde etmeyi hedeflemektedir.
- Stelium dinamo eldiveninin üretilmesi için gerekli Dinamo ip, Likra ve Gipe ipin satın alınarak eldivenin üretimine katılması durumunda yapılan çalışmalar sonucu işletmenin 2008 yılı toplam hammadde maliyetinin 78.720,00 YTL olacağı tespit edilmiştir.
- Yapılan araştırmalar sonucunda eldivenin üretimine katılması gereken dinamo ip, naylon ve polyester hammaddenin bükümü ile oluştuğu ve işletmenin bu ipi hammadde olarak büküm yaptırması sonucunda hammadde maliyetinin düşerek 54.912,00 YTL olacağı hesaplanmıştır.
- Bu eldivenin işletmeye 2008 yılı toplam üretim maliyet, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim giderleri ile birlikte 419.910,14 YTL iken, maliyeti düşürme teknikleri ile 2008 yılı toplam üretim maliyeti 396.622,14 YTL'ye düşürülmüştür.
- Hedef maliyetleme sisteminin bölüm bütçelerine uygulanması ile işletme daha üretime başlamadan hedeflediği %12 lik kar marjına ulaşip ulaşamayacağını görebilmiştir.

Özellikle küçük ve orta ölçekli işletme yöneticileri tarafından hedef maliyetleme sistemi ve bölüm bütçelerine uygulanması bilinmese de ve gerekliliğine inanılmasa da bu araştırma sonuçları göstermiştir ki işletmeler bu sistemi kullanarak üretimde veya sonrasında ortaya çıkabilecek zararları minimum düzeye indirmektedirler. Önceden belirlenen hedefler doğrultusunda yapılan çalışmalar işletmelerin üretimden sonra ortaya çıkabilecek zararlardan korunmalarını sağlamaktadır. Üretimden sonra ortaya çıkan üretim maliyetleri belli orandaki kar marjına ulaşmadığı takdirde işletme üretime geçmeden önce bu sorun ile ilgili çözümler bulabilmekte ve gerekli önlemleri alma çalışmalarını yapabilmektedir. Bu da işletmelere piyasada tutunma ve rekabet etme gücü vermektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Hedef maliyetleme yaklaşımı ve bölüm bütçeleri ile uygulaması günümüzün Pazar ve rekabet anlayışına en uygun maliyet ve kar yönetim sistemidir. Bu sistem maliyetleri oluştuktan sonra değil, henüz oluşmadan yönetme ilkesine dayanmaktadır. Mamul daha tasarım ve geliştirme safhasında iken uygulanan hedef maliyetleme sistemi ile bölüm bütçelerine uygulaması işletmenin maliyet, kalite ve fonksiyonellik açısından optimum bir mamul bileşimi kurmasına yardımcı olmaktadır.

İşletmelerin faaliyetlerini istedikleri çerçevede yürütebilmeleri, geleceği tahmin etme ve geleceğe uyum sağlayabilme güçlerine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, faaliyetlerini sürekli olarak değişen işletme içi ve işletme dışı etkenlerin altında ve giderek artan rekabet koşullarında yürüten, dolayısıyla da zamanında hissedemedikleri için değişmelere hazırlıksız yakalanan yeni koşullara uyum sağlamada güçlük çeken ve yarışma olanaklarını yitirebilen işletme yönetiminin, iyi hazırlanan bütçeler ile sözü edilen güçlüğü aşması söz konusu olabilir.

Hedef maliyetleme sisteminin bölüm bütçelerine uygulanması ve yöneticilerin eğitimine yönelik yapılan araştırmadan çıkan sonuçları maddeler halinde aşağıdaki şekilde verebiliriz:

- Bu sistemin uygulanışı ve işletmeye sağladığı avantajlar büyük işletmeler tarafından bilinmekte, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler tarafından bilinip, kullanılmamaktadır.
- Bu araştırma küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde de bu sistemin etkili bir şekilde uygulanabileceğini göstermektedir.
- Bu sistemin kullanılması ile işletmeler ürünlerinin daha tasarım ve geliştirme aşamasında ürünlerin maliyetleri hakkında fikir sahibi olabilmektedir.

- Hedef maliyetleme sisteminde bütçe yaklaşımının uygulanması ile işletmelere, ürün maliyetleri üzerinde yönetim imkanı doğmaktadır. İşletmeler daha üretime başlamadan, belirlediği hedef fiyat ve kar marjına ulaşabilmek için, maliyetler üzerinde ürünün kalite ve işlevinden ödün vermeden gerekli düzenlemeleri ve maliyet düşürücü çalışmaları yapabilmektedir.
- Bu çalışmada hedef maliyetleme sistemi ve bölüm bütçelerine uygulaması, Bursa'da faaliyet gösteren ve standart bütçeleme teknikleri kullanan bir işletmeye uygulanmıştır.
- Yapılan uygulama çalışması da göstermiştir ki X İşletmesi, üretime başlamadan önce hedef fiyat ve kar marjını önceden belirleyerek maliyetlerini ortaya koymakta ve maliyet yönetimi yapabilmektedir.
- İşletme, piyasaya sürmeyi planladığı ürününde ortaya çıkan maliyet ile hedef kar marjına ulaşamadığı için, maliyet düşürücü çalışmalarla hedef karına ulaşmıştır.
- Bu çalışma ile işletme yeni üretmeyi düşündüğü ürünlerinin, saptanan politikalarının, amaçlarının resmi ve sayısal olarak karşılığını bulmakta, gelecekteki faaliyetlerinin sağlayacağı gelir ve giderlerinin ayrıntılı bir analizini hazırlayarak, rekabet karşısındaki durumunu belirleyebilmektedir. Bu sistemin kullanılması ile işletmeler, büyük bir rekabet avantajına sahip olmaktadır.
- Hedef maliyetleme sisteminin bölüm bütçelerine uygulanması, ülkemizde örnekte belirlenebilen standartlarda işletmeler için etkin olarak kullanılabilmesinin, işletme içinde kullanılan üretim teknik ve kadrolarının yeterli oluşu, yöneticilerin pazar tabanlı öngörülere güven duyması ve belirsizliğin karlılık üzerinde yaratacağı etkinin minimum seviyede gerçekleşmesi ile orantılı olduğu sonuçlarına varılmaktadır.
- Sistemin işletmelere sağladığı bu büyük avantajlarına rağmen ülkemizde bu konuda yeterli araştırmaların ve eğitimlerin yapılmadığı görülmektedir.

- Küçük ve orta ölçekli işletmeleri geliştirmek amacı güden KOSGEB, İGEME gibi kuruluşlarda da bu konuda eğitim hizmeti verilmemektedir.
- Bunun yanı sıra işletme yöneticileri tarafından da bu sistemin gerekliliği bilinmemekte ve bu konuda uzman personeli istihdam etme veya uzman bir kişiden eğitim hizmeti alma gerekliliği de görülememektedir.

Yapılan araştırmadan çıkarılan bu sonuçlara göre özellikle büyümekte olan işletmelerin aşağıda belirtilen önerileri dikkate almaları değişen piyasa koşullarında rekabet güçlerini arttırmaları açısından önemlidir. Bu önerileri maddeler halinde belirtebiliriz:

- Hedef maliyetleme sisteminin bölüm bütçelerine uygulanmasının faydaları ve uygulanması bu araştırma incelenerek görülebilir ki özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletme yöneticileri bu çalışmayı inceleyerek piyasaya sürmeyi planladıkları yeni ürünleri için uygulamalıdır.
- Öncelikle işletme yöneticileri bu sistemin uygulanması ile elde edebilecekleri rekabet avantajına ve ekonomik risklerden korunabileceklerine inanmalıdırlar.
- İşletme yöneticileri bu sistemin etkili bir şekilde uygulanması için bu konuda lisans eğitimi almış personeli istihdam etmelidir.
- KOSGEB veya İGEME gibi küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri geliştirme amacı güden kuruluşlar, hizmet içi eğitim faaliyetleri içerisinde bu konuyu da alarak işletmelere bu konuda eğitim vermelidirler.
- Bunu da gerçekleştirebilmek için, öncelikle işletmelere bu konuda eğitim hizmeti verilebileceğini duyurmalıdırlar.

- Eğitim hizmeti faaliyeti sırasında öncelikle bu sistemin işletmelere sağlayacağı faydaları belirtmeli ve rekabet güçlerini arttırabileceklerine inandırmalıdır.
- Sistemin uygulanabilirliğini gösterme açısından da örnek uygulamalarla işletme yöneticileri veya ilgili personelin bu konuda yeterince bilgilenmesi sağlanmalıdır.

## **KAYNAKÇA**

- ACAR, Durmuş. (1998). **İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme**. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:3, ss.81-95.
- ACAR, Durmuş. (1999). **Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamalarıyla İlgili Bir Araştırma**. Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Isparta.
- AKDOĞAN, Nalan. (1998). **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. Ankara: Cem Yayınları.
- ANSARI, Shahid L., BELL, Jean E. CAM – 1 (1997). **Target Cost Core Group. Target Costing**. London: Irwin Publishing.
- ARIKAN, Rauf. (2005). **Araştırma Teknikleri ve Rapor Hazırlama**. Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- BAYOU, M.E., REINSTEIN, A. (1998). **Three Routes for Target Costing**. Managerial Finance Journal. 24(1), 28-45.
- BRINKER, B. J. (2000). **Guide to Cost Management**. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- BURSAL, Nasuhi, YÜCEL, Ercan. (1994). **Maliyet Muhasebesi - İlkeler ve Uygulama**. İstanbul: Der Yayınları.
- BÜKER, Semih. (2001). **Finansal Yönetim**. (5. Baskı). Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayınları (No: 875).

BÜYÜKMİRZA, Kamil. (1998). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi.** (5. Basım).

Ankara: Barış Yayınevi.

BÜYÜKMİRZA, Kamil. (2000). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi.** (8. Basım).

Ankara: Barış Yayınevi.

COŞKUN, Ali. (2003). **Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef**

**Maliyetleme.** Akademik Araştırmalar Dergisi. Sayı 15.

ÇAM, Salim. (2002). **Enflasyon Ortamında Bütçeler Nasıl Hazırlanır?.** Active

Finans Bankacılık ve Finans Dergisi., sayı 22, Ocak-Şubat.

DOĞAN, Muammer. (1991). **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi.** İzmir: İstiklal

Matbaası.

DOĞAN, Zeki, HATİPOĞLU Ayşegül. (2004). **Hedef Maliyetleme Yönteminin**

**Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma.** MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:21.

ERDEN, S. Aziz. (2004). **Stratejik Maliyet Yönetimi.** İstanbul: Türkmen Kitap evi.

ERGİN, Hüseyin. (1997). **Stratejik Yönetim Muhasebesi.** (2. Baskı). Kütahya:

Kütahya Expres Matbaası.

ERGUN, Ülkü. (2002). **Entelektüel Sermaye: Ölçülmesi, Yönetimi.** İzmir: İlkem

Ofset Basım Yayın.

ERTAŞ, Coşkun F. (1998). **Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak**

**Hedef Maliyetleme Yöntemi.** Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, C. XII, sayı 1-2, ss 181-196.

- ERTAŞ, Coşkun F. (1999). **İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen (Sürekli İyileştirmeye Yönelik) Maliyetleme Yöntemi.** Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, C. XIII, sayı 1, ss 87 – 99.
- HACİRÜSTEMOĞLU, R., ŞAKRAK, M. (2002). **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar.** İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- HORVATH, P. (1993). **Target Costing.** A State of the Art Review, IFS Int Ltd.
- KARCIOĞLU, Reşat. (1997). **Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi.** Ankara: Pazarlama Dünyası Dergisi , Sayı 11, ss. 4-8.
- KARCIOĞLU, Reşat. (2000). **Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar.** Erzurum: Aktif Yayın Evi.
- KOÇ, Yalkın, Yüksel. (1989). **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri.** (3. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- KUTAY, Nilgün. (1999). **Stratejik Maliyet Sistemlerinin Zamana Dayalı Rekabet Unsurları Açısından Önemi.** Yayınlanmamış doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- KUTAY, Nilgün, AKKAYA, G. Cenk. (2000). **Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme.** Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, C.XV, sayı 2.
- LORİNO, Philippe. (1995). Part 1: Target Costing – **Toolbox or Organisational Learning Process.** IFAC/ Article of Merit. Competition. 79-100.

- LORINO, Philippe. (1995a). Part II: Target Costing – **Practice and Implementation**. IFAC/ Article of Merit. Competition, 79 – 100.
- MAHER, Michael. (1997). **Cost Accounting: Creating Value for Management**. (Fifth Edition). Boston: Irvin McGraw – Hill Companies.
- MANAV, Cevat. (1990). **Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama**. (1. Baskı). Ankara: Desen Kağıtçılık Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.
- MUCUK, İsmet (2000). **Modern İşletmecilik**. (12. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitap evi.
- ÖZMEN, Sibel. (1998). **Tek Düzen Hesap Planı**. Ankara: Kanun Metinleri Serisi. Seçkin Yayınevi.
- PEKER, Alpaslan. (1988). **Modern Yönetim Muhasebesi**. (4. baskı) İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53, Fatih Yayınevi.
- SAVAŞ, Orhan. (2003). **Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma**. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 20.
- SEVGENER, Said A., HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem. (2000). **Yönetim Muhasebesi**. (6. Basım). İstanbul: Alfa Yayınevi.
- ŞAKRAK, Münir. (1977). **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**. İstanbul: Yasa Yayınları.
- ŞAKRAK, Münir. (1997). **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**. İstanbul: Yasa Yayınları.

- ŞAKRAK, Münir. (1998). **Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme ve Örnek Olay Analizi**. İstanbul: Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi. C.XIV, Sayı:2, ss.311-320..
- ŞAKRAK, Münir. (1998a). **Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir**. Ankara: 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi Bildiri Kitabı, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F.
- ULUKAN, Cemil. (1992). **İşletme Bütçeleri ve Kontrol**. Eskişehir: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YAS, Murat. (1998). **Elektronik Hesap Tablolarıyla İşletme Bütçelerinin Hazırlanması**. Eskişehir: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YÜNGÜL, İbrahim. (1998). **Üretim Maliyet Unsurlarının Bütçe Yoluyla Kontrolü**. Ankara: Gazi Kitabevi.
- YÜKÇÜ, Süleyman. (1999). **Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme**. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Eylül, C.I, sayı:3, ss.1-10.
- YÜKÇÜ, Süleyman. (1999a). **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. (4. baskı). İzmir: Cem Ofset.
- YÜKÇÜ, Süleyman. (1999b). **Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi)**. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

## **DIĞER**

Aksoylu, Dursun. (2006, Ağustos 22),

<[http://www.sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi\\_11\\_19\\_Aksoylu\\_Dursun.pdf#search=%22hedef%20maliyetleme%22](http://www.sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_11_19_Aksoylu_Dursun.pdf#search=%22hedef%20maliyetleme%22)>

Coşkun, Ali. (2006, Ağustos 22),

<[http://www.alicoskun.net/Publications/AAD\\_2002\\_hedefmaliyetleme.pdf](http://www.alicoskun.net/Publications/AAD_2002_hedefmaliyetleme.pdf)>

<<http://www.mu.edu.tr/departments/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf>> Erişim 08.11.2006.

<<http://www.truart.net/truart/danismanlik.asp#F>>, Erişim 09.11.2006.

<<http://www.truart.net/truart/danismanlik.asp#F>>, Erişim 30.04.2008.

<<http://www.izmirlab.kosgeb.gov.tr/u3.asp>>, Erişim 30.04.2008.

<<http://www.igeme.org.tr/igeme/index.cfm>>, Erişim 30.04.2008.

**EKLER**

EK 1: X İşletmesi üretim akış şeması

EK 2: X İşletmesi organizasyon şeması

EK 3: X İşletmesi 31.12.2005 tarihli gelir tablosu

EK 4: X İşletmesi 31.12.2005 tarihli bilançosu