



**BİR REKABET ARACI OLARAK HEDEF
MALİYETLEME: BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE
UYGULAMA**

**2021
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME**

Alper DOĞAN

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN**

**BİR REKABET ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME: BİR ÜRETİM
İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

Alper DOĞAN

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN

T.C.

Karabük Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalında

Yüksek Lisans Tezi

Olarak Hazırlanmıştır

KARABÜK

Ocak 2021

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	1
TEZ ONAY SAYFASI.....	5
DOĞRULUK BEYANI	6
ÖNSÖZ	7
ÖZ.....	8
ABSTRACT.....	9
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	10
ARCHIVE RECORD INFORMATION	11
KISALTMALAR	12
ARAŞTIRMANIN KONUSU	13
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	13
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	13
KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	13
BİRİNCİ BÖLÜM	14
MALİYET YÖNETİMİ VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ.....	14
1.1. Maliyet ve Maliyet Sistemi	14
1.2. Maliyet Yönetimi Kavramı	16
1.3. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar	17
1.4. Maliyet Yönetim Sistemleri.....	18
1.4.1. Maliyet Yönetim Sistemi Amaçları.....	20
1.4.2. Maliyet Yönetim Sistemi Yararları.....	20
1.5. Maliyet Yönetim Sistemi İlkeleri	21
1.5.1. Maliyet İlkeleri.....	22
1.5.2. Performans Ölçme İlkeleri	22
1.5.3. Yatırım Yönetim İlkeleri.....	23
1.6. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	23
1.6.1. Stratejik Yönetim	24
1.6.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Tanımı ve Amaçları.....	24
1.6.3. Stratejik Yönetimin Kapsamı.....	25
1.6.3.1. Değer Zincir Analizi	26
1.6.3.2. Stratejik Konumlandırma Analizi	26

1.6.3.3. Maliyet Etkenleri Analizi	28
1.6.4. Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri	30
İKİNCİ BÖLÜM.....	34
HEDEF MALİYETLEME.....	34
2.1. Hedef Maliyetleme Kavramı ve Özellikleri	34
2.1.1. Hedef Maliyetleme Kavramı.....	35
2.1.2. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri	36
2.1.3. Hedef Maliyetlemenin Amaçları	37
2.1.4. Hedef Maliyetlemenin Kullanım Nedenleri	38
2.1.5. Hedef Maliyetlemenin Gelişimi	39
2.2. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri.....	41
2.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme.....	42
2.2.2. Müşteri Odaklılık	42
2.2.3. Tasarım Odaklılık	43
2.2.4. Çapraz Fonksiyonlu Takımlar	43
2.2.5. Yaşam Dönemine Odaklanma	44
2.2.6. Değer Zinciri İlişkisi.....	44
2.3. Hedef Maliyetlemenin Bileşenleri.....	44
2.3.1. Hedef Satış Fiyatı.....	45
2.3.2. Hedef Kar Marjı	45
2.3.3. Hedef Maliyet.....	46
2.3.4. Hedef Satış Hacmi	46
2.4. Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci.....	47
2.4.1. Uzun Vadeli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi	48
2.4.2. Ürün Hatlarının Yapılandırılması	48
2.4.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi.....	49
2.4.4. Hedef Kar Marjının Belirlenmesi	50
2.4.5. Hedef Maliyetin Belirlenmesi	52
2.4.5.1. Çıkartma Yöntemi	53
2.4.5.2. Toplama Yöntemi	54
2.4.5.3. Kombinasyon Yöntemi.....	55
2.4.5.4. Gerçekçi Hedef Maliyetin Belirlenmesi	55
2.4.6. Hedef Maliyetin Ayrışılması	56

2.4.6.1. Ürün/Hizmeti Oluşturacak Fonksiyonların Belirlenmesi	57
2.4.6.2. Her Bir Fonksiyonun Görece Öneminin Belirlenmesi	57
2.4.6.3. Ürün Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi	58
2.4.6.4. Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi	58
2.4.6.5. Ürün/Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi	58
2.4.6.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması	59
2.4.6.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu	59
2.4.6.8. Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri	60
2.5. Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecinde Yararlanılan Yöntemler	61
2.5.1. Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği	61
2.5.2. Hedef Maliyetleme ve Tedarik Zinciri Maliyetleme	61
2.5.3. Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	62
2.5.4. Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme	63
2.5.5. Hedef Maliyetleme ve Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme	64
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	65
BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA	65
3.1. Literatür Araştırması	65
3.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması....	68
3.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	70
3.4. Direkt İşçilik Maliyetlerinin Tespiti.....	71
3.5. Genel Üretim Maliyetlerin Tespiti.....	71
3.6. Toplam ve Birim Maliyetlerin Tespiti.....	72
3.7. Birim Başına Maliyet Analizi.....	73
3.8. Hedef Maliyet Yöntemi ile Verilerin Analizi.....	74
3.8.1. Fonksiyonel Maliyet Analizi	75
3.8.2. Müşteri Beklenti Analizi	76
3.8.3. Fonksiyonel Performans Analizi	77
3.8.4. Önemlilik Endeksinin Belirlenmesi	77
3.8.5. Hedef Maliyet Endeksi	78
SONUÇ	81
KAYNAKÇA	83
TABLolar LİSTESİ	90

ŞEKİLLER LİSTESİ	91
ÖZGEÇMİŞ	92

TEZ ONAY SAYFASI

Alper DOĞAN tarafından hazırlanan “BİR REKABET ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME: BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA” başlıklı bu tezin Yüksek Lisans Tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN

.....

Tez Danışmanı, Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik

Bu çalışma, jürimiz tarafından Oy Birliği/Oy Çokluğu ile İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir. 29/01/2021

Ünvanı, Adı SOYADI (Kurumu)

İmzası

Başkan : Dr. Öğr. Üyesi Fatih GÜÇLÜ (KBÜ)

.....

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Berk YILDIZ (BEÜ)

.....

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN (KBÜ)

.....

KBÜ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu, bu tez ile, Yüksek Lisans Tezi derecesini onamıştır.

Prof. Dr. Hasan SOLMAZ

.....

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntıların intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığı eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yapıldığı beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

Adı Soyadı: Alper DOĞAN

İmza :

ÖNSÖZ

Öncelikle tezimin hazırlanması aşamasından sonuçlanma aşamasına kadar geçen sürede değerli bilgi ve tecrübelerini aktararak desteğini esirgemeyen, tezin oluşumundan gelişimi süresince yapıcı eleştiri ve yorumlarıyla bana yol gösteren kıymetli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN'e, bu zorlu süreçte beni yalnız bırakmayarak her an destek olan değerli eşime ve her daim yanımda olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Alper DOĞAN

ÖZ

Bu çalışmanın temel amacı, stratejik maliyet yönetim sistemlerinden biri olan hedef maliyet yönteminin duvar kâğıdı üretimi yapan bir işletmede uygulanması ile işletmeye sağlayacak muhtemel faydaların belirlenmesidir. Bu amaçla işletmede mevcut üretim ve muhasebe sistemleri incelenmiş olup, hedef maliyet yönteminin işletmede uygulanması amacıyla uygulama yapılan işletmenin mali verileri elde edilmiş olup bununla birlikte değer analizi endekslerinin belirlenmesi amacıyla da işletmenin uzun dönemde ürünlerini satın alan müşterileri ile görüşülerek değer analizi verileri elde edilmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda uygulama yapılan işletmenin vinil (hammadde) üretim bölümünde maliyet endeksinin 1'in altında olduğu ortaya çıkmıştır. İşleme ve Paketleme üretim bölümlerinde ise maliyet endeksinin 1'in üstünde olduğu belirlenmiştir. Araştırma sonucunda işletmenin vinil(hammadde) üretim bölümünde maliyet azaltma yöntemi uygulaması gerektiği ortaya çıkmıştır. Maliyet azaltımı uygulayabilmesi için uzun dönemli hammadde tedarik anlaşmalarıyla veya daha fazla hammadde stoku yaparak maliyet azaltma yöntemlerine başvurabilir. İşleme ve paketleme bölümlerinde fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Fonksiyonel olarak geliştirebilmek için daha donanımlı makine ve teçhizat kullanılması veya bu bölümlerde çalışan personellerden daha çok verim alabilmek için eğitim verilmesi gibi yöntemlerin uygulanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme; Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri; Duvar Kâğıdı İşletmeleri

ABSTRACT

The main goal of this study was to determine the possible benefits to be provided by the application of the target-cost method, which is one of the strategic cost management systems, in a company producing wallpapers. For this purpose, the current production and accounting systems of the company were examined, and the financial data of the company were obtained in order to apply the target-cost method. Furthermore, to establish the value analysis indices, value analysis data were obtained by interviewing the customers who had been buying the products of the company for a long time. The findings showed that the cost index in the vinyl (raw material) production department of the company was below 1. It was also found that the cost index was above 1 in the Processing and Packaging departments. The study showed that the company should apply a cost reduction method in the vinyl (raw material) production department. In order to achieve cost reduction, long-term raw material supply contracts can be signed or raw material stocks can be increased. It was also seen that processing and packaging departments had to improve their functions. It was concluded that various methods could be applied such as using more advanced machinery and equipment to improve functions and providing training to make the staff in the relevant departments more efficient.

Keywords: Target Costing; Strategic Cost Management Systems; Wallpaper Plants

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Bir Rekabet Aracı Olarak Hedef Maliyetleme: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama.
Tezin Yazarı	Alper DOĞAN
Tezin Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN
Tezin Derecesi	Yüksek Lisans
Tezin Tarihi	29.01.2021
Tezin Alanı	İşletme
Tezin Yeri	KBÜ/LEE
Tezin Sayfa Sayısı	92
Anahtar Kelimeler	Hedef Maliyetleme, Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri, Duvar Kâğıdı İşletmesi

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	Target Costing as a Competitive Tool: Application in a Manufacturing Enterprise
Author of the Thesis	Alper DOĞAN
Advisor of the Thesis	Asst. Prof. Dr. Hakan VARGÜN
Status of the Thesis	Master of Science (M.Sc)
Date of the Thesis	29.01.2021
Field of the Thesis	Business Administration
Place of the Thesis	KBU/LEE
Total Page Number	92
Keywords	Target Costing; Strategic Cost Management Systems, Wallpaper Plants

KISALTMALAR

SMY : Stratejik Maliyet Yöntemi

HM : Hedef Maliyetleme

DİMM : Direkt İlk Madde ve Malzeme

DİŞ : Direkt İşçilik

DİS : Direkt İşçilik Saati

ARAŞTIRMANIN KONUSU

Araştırmanın konusu; bir rekabet aracı olarak maliyet yönetim sürecinde, maliyet yönetim sistemi olarak hedef maliyetlemenin kullanılması, bu sistemin duvar kâğıdı işletmesinde kullanım ve uygulama düzeyinin tespit edilmesidir

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışmanın temel amacı, stratejik maliyet yönetim sistemlerinden biri olan hedef maliyet yönteminin duvar kâğıdı üretimi yapan bir işletmede uygulanması ile işletmeye sağlayacak muhtemel faydaların belirlenmesidir.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada işletmenin verilerinin toplanması amacıyla vaka analizi yöntemi kullanılarak araştırma için ihtiyaç duyulan nitel ve nicel veriler işletmeden ve işletmenin ürünlerini satın alan müşterilerinden elde edilerek analiz edilmiştir.

KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

Araştırma kapsamını duvar kâğıdı üretimi yapan bir üretim işletmesinin mali verileri ile işletmenin ürünlerini satın alan müşterilerden değer analizine yönelik olarak edinilen bilgiler oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında verileri elde edilen işletmenin ticari unvanının çalışmada X işletmesi olarak yer almasının işletme yönetimi tarafından belirtilmesi araştırmanın sınırlılığını oluşturmaktadır. Araştırmanın diğer sınırlılığı ise hedef maliyetlerin bir sonraki faaliyet döneminde gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi ve dolayısıyla sapma analizlerinin yapılması amacıyla yeterli zamanın olmamasıdır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET YÖNETİMİ VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

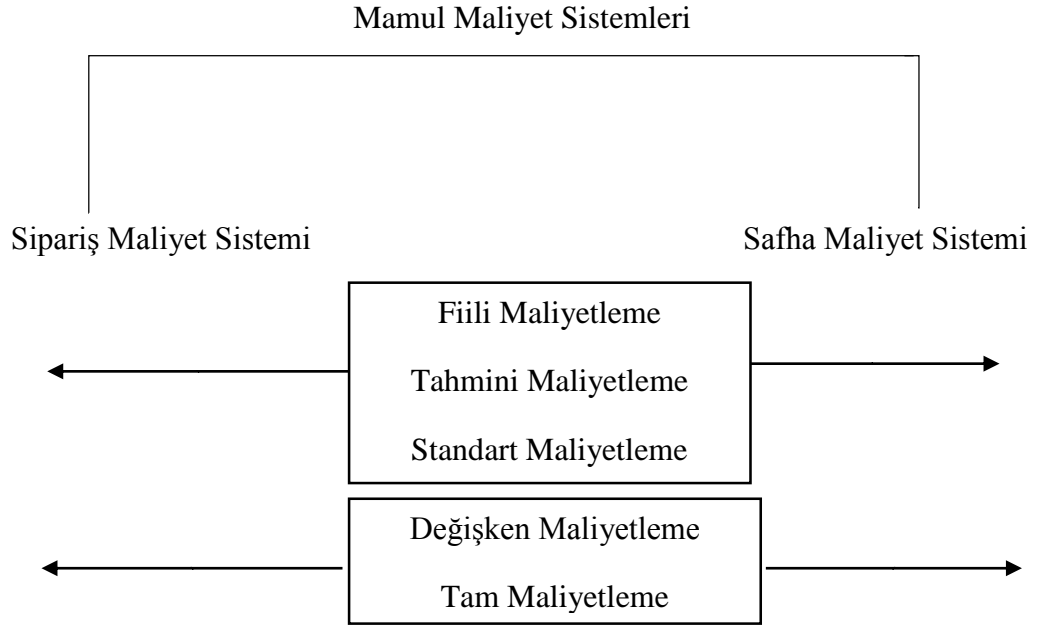
1.1. Maliyet ve Maliyet Sistemi

Genel tanımıyla maliyet, işletme veya kişilerin mal veya hizmet üretmek, satın almak için katlanmış oldukları para ile ifade edilen fedakârlıklar toplamına maliyet denir. İşletmeler veya kişiler açısından son derece önem arz eden maliyet gider ve harcama olarak ele alınmamalıdır. Gider ve harcama işletmelerin herhangi bir şey karşılığında ödeme yapılmasıdır. Maliyet farklı şekillerde tanımlanabilir. Her işletmenin, kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri üretimi sırasında tükettiği üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değerine “maliyet” denir (Gürdal, 2007). Maliyet, mal ve hizmet üretimi için kullanılan girdilerin parasal değeri olarak tanımlanabildiği gibi bir mal ya da hizmetin üretimi veya bir amaca ulaşmak için yüklenilen giderlerin toplamı olarak da tanımlanabilir. Maliyetler birtakım amaçlarla kullanılmak üzere saptanabilir. Başka bir deyişle maliyet verileri belli amaçlara hizmet eden bir araçtır. Maliyet kavramını daha iyi anlamak için maliyet bölündürmesi ve maliyet yönetimi de bilinmesi gerekir (Geçgin, 2013, s. 9).

Maliyetler değişik amaçlara göre değişik açılardan sınıflandırılmıştır. Bunlar ilk madde ve malzeme maliyeti, işçi ücret ve maliyetleri, memur ücret ve maliyetleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler vergi resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları, finansman maliyetleri, çeşitli maliyetler olarak sınıflandırılmıştır. Aşağıda detaylı şekilde verilmiştir (Geçgin, 2013, s. 10-11).

- **İlk madde ve malzeme maliyeti:** İşletmenin sahip olduğu varlıklarının üretilmesi ve faaliyetlerini devam ettirebilmesi için her türlü ilk madde ve indirekt malzemeyi kapsamaktadır.
- **İşçi ücret ve maliyetleri:** İşletmenin üretim, hizmet ve faaliyetlerini gerçekleştirmek için çalıştırmış olduğu işçilerin için iş kanunu çerçevesinde belirlenerek verilmesi gereken her türlü ücreti ifade etmektedir.
- **Memur ücret ve maliyetleri:** İşletmenin üretim, hizmet ve faaliyetlerini gerçekleştirmek için çalıştırmış olduğu aylıklı yönetici, büro personeli için iş kanunu çerçevesinde verilmesi gereken her türlü tutarı kapsar.

- **Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler:** İşletmenin üretim, hizmet, pazarlama ve diğer faaliyetlerini gerçekleştirmek için dışardan sağlanan fayda ve hizmetler (su, elektrik, gaz, nakliye, pazarlama, haberleşme) için yapılan giderleri kapsamaktadır.
- **Vergi resim ve harçlar:** İşletmenin üretim, hizmet ve faaliyetlerini gerçekleştirmek için mevzuat gereğince ödenmesi tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçları kapsar.
- **Amortisman ve tükenme payları:** İşletmenin üretim, hizmet ve faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullanmış olduğu maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan giderleri kapsamaktadır.
- **Finansman maliyetleri:** İşletmenin üretim, hizmet ve faaliyetlerini gerçekleştirmek için yabancı kaynak kullanması sonucunda katlanmış olduğu komisyon faiz gibi maliyetlerden oluşmaktadır. Şekil 1’de maliyet sistemleri gösterilmektedir.



Şekil 1. İşletmelerde Maliyet Sistemleri.

Kaynak: (Çabuk, 2003, s. 109-116 akt:Durgun, 2019, *Hedef Maliyetleme Yönetiminin Yeni Ürün Geliştirmede Kullanılması: Plastik Boru Üretim İşletmesinde Bir Uygulma*. İzmir: Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü , s. 4).

1.2. Maliyet Yönetimi Kavramı

Maliyet yönetimi, bir işletmede bulunan yönetici ve diğer ilgili birimlerin gerek kısa gerekse uzun süreli olacak bir biçimde kendi oluşturmuş oldukları planlama ve kontrol mekanizmalarını hayata geçirerek uygulama esnasında meydana çıkmakta olan mali göstergeler ve bu göstergeler karşısında sergilenmekte olunan performansların ölçülebilmeleri adına kullanılmaktadır (Durgun, 2019, s. 5). Maliyet yönetimi ilk olarak 1980 -1990 yılları arasında rekabetin artmasıyla işletmelerin elde etmiş oldukları kârdaki azalmalarını takip etmek için maliyet kontrolü daha fazla ortaya çıkmıştır. 2000'li yıllarda rekabetin daha fazla ivme kazanarak küresel çapta genişlemesi, üretim aşamasındaki yeniliklerinde ilerlemesi nedeniyle maliyet kontrol sisteminden maliyet yönetim sistemine geçiş hızlanmıştır.

Maliyet yönteminin geleneksel uygulamalara kıyasla en önemli üstünlüklerinden bazıları şunlardır (Altuğ, 2018, s. 437).

- Katma değer oluşturmayan maliyetlerin elimine edilmesinde sürekli gelişme.
- Faaliyetlerin muhasebesi.
- Hedef maliyetler dâhil olmak üzere dışsal etki altındaki hedefler
- Yönetim raporlama amaçlarına yönelik maliyet takibinin geliştirilmesi.

Maliyet yönetimi bu üstünlüklerinin sonucu olarak maliyetleri düşük tutarak daha fazla müşteri hitap etmek amaçlanmaktadır. Maliyet sistemleri yöneticilere işletme ile ilgili karar alma esnasında yardımcı olmaktadır. Maliyet sistemi kendisi bir sistem değildir ancak maliyet yönetimine yardımcı olmaktadır.

Müşteri odaklı ve mamul ilişkili zorunlulukların ön plana çıktığı bir ortamda işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmelerinde maliyetlerin yönetilmesi hayati önem taşımaktadır. Maliyetlerin yönetilebilmesi için de mevcut maliyet muhasebesi sistemlerinin ekonomik ve teknolojik gelişmelerle uyumlaştırılması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi içinde dört ana ilkenin uygulanması gereklidir. Bu ilkeler; müşteri hizmetleri, yüksek kalite, hızlı yanıt verebilme ve düşük sistem maliyetidir. (Yazıcı, 2008, s. 29)

Maliyet yönetimi şu dört ana yönetim fonksiyonu için bilgi üretir (Gürdal, 2007, s. 21);

- Stratejik yönetim
- Planlama ve karar alma
- Yönetim ve faaliyet kontrolü
- Finansal tabloların hazırlanması

Stratejik yönetim; bir rekabet ortamında ürünün veya hizmetin üstün özelliklerinin ortaya konularak bu rekabetçi özelliklerini koruma yöntemlerine verilen genel bir isimdir.

Planlama ve karar almadansa yönetim sorumludur. Bütçeleme planlaması, kar planlaması, makine teçhizat alımı, pazarlama satış planlaması, yeni ürün bulunması, ar-ge çalışmaları, işletmenin ileriye dönük programları ve faaliyetleri ilgilidir.

Yönetim kontrolü ve faaliyet kontrolü olarak ikiye ayrılmaktadır. Orta düzey yöneticiler; üretim yöneticileri bölge yöneticileri faaliyet kontrolü ile ilgilenmektedir. Yönetim kontrolüyle ise faaliyet kontrolünü yönetenlerin kontrolünden sorumludur.

Finansal tabloların hazırlanması diğer üç fonksiyona yardımcı olmaktadır. Finansal tabloların hazırlanmasında ilgili kurum ve grupların kuralları baz alınarak hazırlanmaktadır. Finansal tabloların yatırımcılar için başlı başına kaynak olarak dikkate alınmaktadır.

1.3. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar

Maliyet yönetimi artık muhasebenin görevi olarak değil yönetimin baş görevi olmuştur. Maliyet yönetim sisteminin ilgili olduğu alanlar şu şekilde ortaya konmuştur (Geçgin, 2013, s. 17-18).

- Kesin ve göreceli maliyet düzeyini etkileme,
- Maliyet yapısının optimizasyonu,
- Maliyet esnekliğinin optimizasyonu,
- Maliyet davranışlarını etkileme,
- Karmaşıklık maliyetini düşürme,
- Maliyet şeffaflığını sağlama.

Detaylı açıklamaları aşağıdaki gibidir (Yazıcı, 2008, s. 30-31).

Kesin ve göreceli maliyet düzeni: İşletmelerin toplam maliyetlerinin veya belirli maliyet yerlerine ait maliyetlerin mutlak tutarlarının düşürülmesi, aynı zamanda göreceli maliyet tutarlarının da düşürülmesi anlamına gelmektedir. Sabit maliyetler kapasiteyle ilgilenirken değişken maliyetler ise üretim veya faaliyetlerle ilgilidir. Kapasite en uygun biçimde bölündüğü zaman sabit maliyetleri en düşük seviyelerde tutmak mümkündür.

Maliyet yapısının optimizasyonu: Uygulanacak bazı politikalar maliyet yapısını etkilemektedir. Bunlar;

- Faktör fiyatları
- Yardımcı dairelerden dağıtımla gelen tutarlar
- Katma değer sağlayan faaliyetler
- Mamule bağlı maliyet ilişkileri
- Direkt ve endirekt maliyetler ilişkisi
- Mamul ömrüne bağlı maliyet ilişkisi

Maliyet esnekliğinin optimizasyonu: Sabit ve değişken maliyet ilişkisini ifade ettiği için, teknoloji ve personel çerçevesinde değişmektedir.

Maliyet davranışlarını etkileme: Maliyet gelişmeleri uzun dönemde maliyet politikalarına bağlı olarak etkilemek mümkündür.

Karmaşıklık maliyetini düşürme: Mamul, faaliyet ve kaynak düzeyinde karmaşıklıktan kaynaklanan fazla maliyet standardizasyon ve normlaştırma uygulaması ile giderilebilir.

Maliyet şeffaflığını sağlama: Maliyetlerin dağıtımının yapıldığı maliyet dağıtım tablosunda yarı değişken, değişken ve sabit olarak gösterilmesi şeffaflığı göstermektedir.

1.4. Maliyet Yönetim Sistemleri

Maliyet yönetim sistemleri, mamul maliyetlerini doğru olarak belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmelerin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi

ve kontrolüdür. Maliyet yönetim sistemi; işletmedeki yöneticilerin alacakları kararlarda başarılı olmaları için bilgi sağlamaya çalışan bir sistemdir (Berliner ve Brimson,1988: 152. akt: Geçgin, 2013, s. 17-18).

Maliyetlerin planlanmasında, yönetiminde ve düşürülmesinde etkin bir rol oynayan maliyet yönetimi bilgisi, hem giderler ve gelirler hakkındaki finansal bilgiyi, hem de verimlilik, kalite ve diğer kilit başarı etkenleri hakkındaki finansal olmayan bilgiyi içerecek şekilde geniş kapsamlı bir kavramdır (Gürdal, 2007, s. 20-21). Tablo 1’ de maliyet sistemlerinin sınıflandırılması gösterilmektedir.

Tablo 1. Maliyet Sistemlerinin Sınıflandırılması.

Maliyetlerin Saptanması Amacına Yönelik (Üretim Biçimine Göre) Maliyetleme	Sipariş Maliyetleme	
	Safha Maliyetleme	
	Tam Zamanında Üretim Maliyetlenmesi	
Planlama ve Gider Kontrolü Amacına Yönelik (Maliyetleri Saptama Zamanına Göre) Maliyetleme	Fiili Maliyetleme	
	Normal Maliyetleme	
	Geleceğe Yönelik Maliyetleme – Tahmini ve Standart Maliyetleme	
Karar Verme Amacına Yönelik (Kapsamına Göre) Maliyetleme	Tam Maliyetleme	
	Kısmi Maliyetleme	Değişken Maliyetleme
		Sorumluluk Muhasebesi Sistemi
		Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme
	Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme	
Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleme	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	
	Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme	
	Hedef Maliyetleme	
	Kaizen Maliyetleme	
Hesaplamanın Yapıldığı Zamana Göre Maliyetleme	Ön Maliyetleme	
	Ara Maliyetleme	

Kaynak: Durgun, İ. (2019). *Hedef Maliyetleme Yönetiminin Yeni Ürün Geliştirmede Kullanılması: Plastik Boru Üretim İşletmesinde Bir Uygulama*. İzmir: Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, s.9.

İşletmenin başarısı için etkili stratejik yönetim önemlidir. Küresel rekabetin, teknolojik yeniliklerin ve işletme süreçlerindeki değişikliklerin artan baskısı maliyet

yönetimini çok daha önemli ve her zamankinden daha dinamik bir duruma getirmiştir. Yöneticiler rekabetçi düşünmek zorundadırlar ki bu da strateji gerektirir.

Maliyet yönetimi ticari işletmeleri, kamu birimlerini ve kâr amacı gütmeyen oluşumları da içerecek şekilde her organizasyon tipi için faydalıdır. Bu işletmeler ve oluşumlar maliyet yönetimini kullanırlar. Örneğin sanayi işletmeleri üretim maliyetlerini yönetmek için; perakende ticaret işletmeleri stoklama, dağıtım ve müşteri hizmetleri için; hizmet işletmeleri en karlı hizmet alanlarını belirlemek ve bu hizmetleri sağlamanın maliyetlerini yönetmek için maliyet yönetimini kullanırlar.

1.4.1. Maliyet Yönetim Sistemi Amaçları

Maliyet yönetim sisteminin amacı mevcut olan sistemi ortaya çıkan yeni gelişmelerle yeniden ele alınmasıdır. Yönetimin ihtiyaç duyduğu zaman, maliyet ve kaliteye ilişkin bilgileri istenilen yer ve zamanda sağlanmaktadır. Bu bilgiler sayesinde işletme kaynaklarının en az seviyede kullanımının sağlanmasıdır. Bu bağlamda maliyet yönetim sisteminin amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Yazıcı, 2008, s. 31-32).

- İşletmelerde temel faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için faydalanılan kaynakların maliyetlerinin ortaya çıkarılması.
- Gerçekleşen faaliyetlerin minimum girdi ile maksimum çıktı elde etmeye çalışılması.
- İşletmenin gelecekte kârlılığını, başarısını ve hizmet sunumunu artıracak yatırımların oluşturulması.
- İşletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için çevre ile uyum sağlaması.
- Fiyatlandırma ve maliyet planlaması.
- Para ve kullanılan kaynakların proje veya işletme bütçesine göre plan yapılması
- Harcamaların israfı önleyecek şekilde yapılması.
- Gelecekte işletme verimliliğini arttırmak için yeni araştırmalar ve değerlendirmeler yapmak.

1.4.2. Maliyet Yönetim Sistemi Yararları

Dünyada küreselleşme ile birlikte piyasalarda rekabetin artmasıyla işletmelerin piyasalarda varlıklarını sürdürebilmesi için maliyet yönetimi işletme yöneticilerine

sağlamış olduğu bazı yararlar bulunmaktadır. Bu yararlar aşağıdaki gibidir (Durgun, 2019, s. 10-11):

- Üretilecek olan mamullerin hayatları boyunca sergileyebilecekleri performansların nasıl optimize edilebileceği konusunda işletmelere yol gösterici olmaktadır,
- İşletme yöneticilerine karar alma sürecinde kolaylıklar sağlamaktadır.
- Yatırım yönetiminin işleyişini düzenleyerek arttırılması sağlamaktadır.
- Birbirinden farklı üretim tekniklerinin değişik otomasyon sistemleri ile düzenlerini sağlayabilmektedir.
- İşletme yönetiminin rapor yazmaya yönelik hedeflerinin maliyet süreçlerini izlemelerinde yardım sağlamaktadır.
- Katma değeri olmayan maliyetlerin en aza indirilmesi ve Kaizen Maliyetleme tekniğinin uygulanması aşamasında yardım sağlamaktadır.

1.5. Maliyet Yönetim Sistemi İlkeleri

Maliyet yönetim sisteminin esas amacı işletmenin yaptığı faaliyetleri sonucun da tükettiği kaynakların maliyetlerini belirlemektir. Maliyet sisteminin geliştirilmesinde bazı ilkeler vardır. Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Geçgin, 2013, s. 20-21):

- Değer yaratmayan faaliyetlerin neler olduğu belirlenerek maliyetlerin hesaplanması gerekmektedir.
- İşletmenin elinde bulunan varlıklarının elde tutma maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir.
- İşletmede kullanılan teknolojik malzemelerin maliyetlerinin direkt olarak mamule yüklenmesi gerekmektedir.
- Fiili ürün maliyetleri, israfın engellenmesi için hedef maliyetlerden ayrı olarak hesaplanmalıdır.
- İşletmenin planladığı yatırım kararlarının hedef maliyete erişebilecek şekilde olması gerekmektedir.

1.5.1. Maliyet İlkeleri

Maliyet yönetiminin sistemsal bakımdan daha iyi duruma getirebilmek için fayda sağlayacak olan maliyet ilkeleri aşağıdaki gibidir (Gökçay, 2019, s. 8).

İşletmede herhangi bir etkisi olmayan ve değer üretmeyen faaliyetlerle ilgili maliyet bilgilerine sahip olunması,

- İşletme yöneticilerine sunulabilir şekilde olan ve işletme çerçevesinde önem arz eden maliyetlerin doğrudan incelenebilir olması,
- İşletmede yapılan faaliyetler ile ilgili yakınlık gösteren maliyetler için farklı farklı maliyet merkezlerinin yaratılması,
- Direkt işletmenin faaliyetleri ile ilgili olan doğru hesaplanabilmesi için iç kontrol sisteminin oluşturulması,
- İşletmede satılacak ürünlere ait maliyetlerin önceden planlanarak belirlenmesi ve gereksiz harcamaların önüne geçilmesi,
- Üretimde kullanılan makinelerin teknoloji yardımıyla saat ve ürünü tamamlama süreleri hesaplanarak çıkan malzemeler ya projelere yüklenmesi,
- Mevcut maliyet yönetim sisteminin; ürünle ilgili üretim esnasında oluşan faaliyetleri, ürünün dağıtımını ile ilgili oluşan lojistik maliyetlerini ve ürünün gelişimi ile ilgili olan araştırma geliştirme giderlerini gözlenebilir seviyede olması,
- Maliyetlerin direkt olarak yüklenmesinin çok zor olduğu eşit yapıya sahip olan maliyetleri incelemek amacıyla bir maliyet merkezinin oluşturulması.

1.5.2. Performans Ölçme İlkeleri

İşletmelerin hedeflenen başarıya ulaşmaları için performans ölçme ilkeleri aşağıdaki gibidir (Gökçay, 2019, s. 8).

- İşletmenin amaçları doğrultusunda performans ölçümü belirlenmesi gerekmektedir.
- Performans ölçümü yapılırken belirlenen maddelerin güvenli, gözlemlenebilir ve yalın olması gerekir.
- İşletme çalışanlarının belirlen maddelere göre kendilerini adapte etmeleri ve sorumluluklarına dair anlaşma yapılması gerekir.

- Performans ölçümleri bitek verime yönelik değil davranış ve tutumlara yönelik yapılması gerekir.

İşletmelerde performans ölçümlerinin uygulanabilir olması için ilk başta hedeflenen başarının belirlenmesi gerekmektedir. Hedeflenen başarının işletme çalışanlarına anlatılması ve hedeflenen başarıya adapte edilmeleri gerekmektedir. Planlı bir şekilde uygulanması halinde işletmenin verimliliklerinde artma maliyetlerini düşürmede faydalı olacaktır.

1.5.3. Yatırım Yönetim İlkeleri

İşletmede yapılacak yatırımların yönetilmesine yönelik ilkeler aşağıdaki gibidir (Gökçay, 2019, s. 9).

- Farklı bir malzeme ortaya çıkarmak için yapılmalıdır. Daha önce üretimi açısından farklı özelliklere sahip ürünün bulunmasına yönelik olmalıdır.
- Projeler belli kısa tarihler arasında yapıldıkları için yatırımlar geçici özelliklere sahiptir. Yatırımlarda önceden belirlenmiş sürenin dışına çıkılması halinde yatırım maliyetinin yükselmesine sebep olması mümkündür. Bu durumda hem işletme planladığı amaçları yerine getirirken zorluk çekecek hem de projenin direk iptaline sebep olabilir.
- Planlanan yatırımın önceden detaylı bir şekilde düşünülmesi gerekmektedir. İşletmenin karşılaşacağı maliyetleri ödeyebilme gücü ve müşterilerin isteklerini ne şekilde yerine getireceği de incelenmelidir.

1.6. Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik maliyet yönetimi, Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Certified Management Accountants – ICMA) tarafından yapılan tanıma göre işletme stratejileriyle, özellikle de işletmenin tüm kaynaklarının fazla kullanımı, nakit akışı, pazardaki yeri, miktarları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyi ve yönüyle ilgili olarak yönetime maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içermektedir (Ceran,2002: 162. akt: Haşhaşoğlu, 2011, s. 17-18).

Stratejik maliyet yönetim sistemleri gelişen teknolojinin ilerlemesiyle geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin teknolojiye bu ilerlemelere ayak uyduramaması

neticesinde stratejik maliyet yönetimi çıkmıştır. Stratejik maliyet yönetim sistemlerinin asıl amacı düşük maliyetlerle ürün ortaya koyarak rekabet ortamında bir adım önde gitmek hedeflenmektedir. Ürün üretildikten sonra değil ürün üretilmeden önceki aşamada maliyet tasarlaması yapılmaktadır.

1.6.1. Stratejik Yönetim

Teknolojinin değişimi ve gelişimi, yeni oluşan pazarlar, müşteri beklentisinin artması gibi nedenler sonucunda ortaya çıkan ve her geçen gün daha fazla artan rekabet karşısında kuruluşlar stratejik düşünmeye, planlamaya ve stratejik karar almaya daha fazla önem vermeye başlamışlardır. Bu açıklamalardan yola çıkarak stratejik yönetim işletmenin dış çevresi ile ilgili teşhis ve analizini kapsar ve işletmenin gelecekte nasıl bir yol izleyeceğini oluşturur. Özetle stratejik yönetim, işletmenin uzun dönem ayakta tutabilecek ve rekabet ortamında yeteneğini daha da geliştirebilecek konular üzerinde durmaktadır. (Yazıcı, 2008, s. 35)

Stratejik yönetimin önemli aşaması stratejik yönlendirme sürecidir. Stratejik yönlendirme süreci kısaca işletmenin misyon, vizyon ve amaçlarının belirlenmesidir (Yazıcı, 2008, s. 37).

- **Misyon**, İşletmenin asıl amacı kapsar ve işletmenin yapmış olduğu faaliyetleri yönlendirir. Bu işletme niçin var sorusuna cevap verir. İşletmenin oluşturacağı stratejinin başlangıcıdır.
- **Vizyon**, Genel olarak işletmenin gelecekteki resmi olarak adlandırılmaktadır. İşletmelerin ileride olmayı hedefledikleri yer ve amaçları ifade etmektir.
- **İşletme amaçları**, misyon ve vizyon belirlendikten sonra işletme ile ilgili geleceğe dönük oluşan stratejilere yol gösterebilecek ve bunların değerlendirilmesine yardımcı olacak amaç ve hedeflerden oluşmaktadır.

1.6.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Tanımı ve Amaçları

Stratejik maliyet yönetimi; işletmenin gelecekte ulaşmak istedikleri hedefleri, amaçları ve kaynaklarını doğru zaman ve doğru yerde hangi yöntemlerle nasıl dağıtılacağını belirlenmesidir.

Küreselleşme ile piyasa arasında kıyaslama, alanında uzmanlaşma ve emek kullanımının azalarak teknolojik ürünlerde kullanımın artmasıyla ve hayat şartlarının zorlaşmasıyla yöneticiler penceresinden karar almak zor bir duruma gelmiş ve gerçek verileri görmelerini zorunlu kılmıştır. Hayatta kalabilmek için gerçek bilgilere daha çabuk ulaşması gerekmektedir. Şirketlerin küresel rekabet içerisinde varlıklarını sürdürülebilir hale gelmeleri için katlanmış oldukları giderleri daha az hale getirmeleri zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk, rekabetin her geçen gün daha da arttığı günümüzde, geleneksel maliyet yönetiminin bir aşamadan sonra yetersiz kaldığından dolayı şirketlerin değişik stratejiler ve yöntemler izlediği görülmektedir (Ceran ve Bezirci,2011. akt:Erli, 2019, s. 15).

Yönetim muhasebesi stratejik maliyet yönetimine bilgi sağlamaktadır. Finansal ve finansal olmayan bilgileri analiz ederek ve rapor ederek, işletme yöneticilerinin amaçlarına ulaşmaları için karar verme aşamasında yardımcı olmaktadır. Yöneticiler işletme için strateji geliştirerek ve bu geliştirdikleri stratejilerin örgüte uygulanmasında yönetim muhasebesi bilgileri kullanılmaktadır. Yönetim muhasebesi yöneticilere vermiş olduğu bilgiler çerçevesinde, üretim, ürün geliştirme pazarla fikirlerini düzenleme ve performans ölçümü gibi konularada da yardımcı olmaktadır (Horngren,Datar ve Rajon, 2012:4. akt:Altaş, 2019).

1.6.3. Stratejik Yönetimin Kapsamı

Stratejik yönetim kapsamına baktığımızda daimî Yolarak rekabet ortamında karını en üst seviyeye çıkarmayı hedefleyen şirketler tarafından kabullenmesi gereken bir yönetim tekniğidir. Stratejik maliyet yönetimin asıl amacını belirleyen üç temel unsur bulunmaktadır (Yazıcı, 2008, s. 37):

- Değer zinciri analizi
- Stratejik konumlandırma analizi
- Maliyet kaynaklar analizi

Bu üç unsur, fiyat analizinde yarar sağlayacak bilgiler oluşturmakta ve detaylı bir şekilde fiyat analizi tanımlanmasında bir düzen ve zaman oluşumuna olanak sağlamaktadır.

1.6.3.1. Değer Zincir Analizi

Değer zinciri analizi, şirketler rekabet ortamında daha güçlü ve kâr marjını daha fazla artırmak için birçok yöntem geliştirmiş ve kullanmıştır. Bir işletme için değer zinciri, hammaddenin temin edilmesinden üretilen ürünün veya hizmetin tüketiciye ulaşılmasına kadar ki süreçtir. Değer zinciri aynı zamanda tüketicinin isteklerine göre de oluşur yani arz ve talep arasında bağ kurarak faaliyetlerin doğru bir şekilde oluşmasına imkân sağlar. Bu anlayışta değer oluşturan faaliyetler zincirinde tüketicide dahil işletme zincirinin parçası olarak görülür. Değer zinciri ürünlere, işletmeye ve sektörlerimize göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, her şirkette farklı mamuller üretilmekte hazır giyimden, otomobile gıda sektörüne kadar birçok farklı üretim alanı vardır ve bu işletmelerin değer zinciri de farklılık göstermektedir. Dolayısıyla her işletme kendi değer zincirini bilmeli ve tanımlamalıdır. Değer zincirinin tanımlanmasında aşağıdaki sıralama takip edilerek kullanılmalıdır (Yazıcı, 2008, s. 37-38).

- Sanayilerin değer zincirinin tanımlanması, fiyatların belirlenmesi, gelirlerin dağıtılması ve işletmeye değer katan faaliyetlerin değerlendirilmesi
- Her değer katan faaliyet için maliyet faktörünün saptanması,
- Maliyet faktörünü rakiplerden daha iyi analiz ederek veya değer zincirini yeniden oluşturarak sürekli bir rekabet avantajının oluşmasına zemin hazırlanması.

Bu sahalarda rekabet edebilmek için işletmenin faaliyetlerini daha düşük bir maliyetle yerine getirmelidir. Bu nedenle değer zinciri temel olarak, zincirin neresinde müşteri

1.6.3.2. Stratejik Konumlandırma Analizi

Stratejik konumlandırma analizi, işletmelerin belirlemiş olduğu rekabet avantajını amaçlayan bir maliyet yaklaşımının belirlenmesidir. Bu analizde işletme mamul farklılaştırma ya da maliyet liderliği stratejileri kullanılması gereklidir. Farklılaştırma ve maliyet liderliği farklı yönetim görüşlerine sahiptir. Bu nedenle farklı maliyet analizi yaklaşımlarını da kapsamaktadır.

Stratejik maliyet yönetim sisteminde maliyet analizlerinin rolü şirketlerin rekabet ortamında seçmiş oldukları yollar farklı farklıdır. Stratejiler işletmedeki hiyerarşik yapıya göre sınıflandırmak mümkündür. Bunlar sırasıyla şirket stratejileri, hiyerarşik seviyelere göre, işletme stratejileri rekabet ortamına göre ve fonksiyonel stratejiler ürünün pazardaki yeri ve yapısı şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Porter'e göre endüstri içersin de ait olduğu pozisyonu geliştirmek ve rekabet ortamında en iyisi olabilmek için rekabet stratejileri geliştirmiştir. Bunlardan ilki kalite, hizmet ve diğer alanları ihmal etmeyen kapsamlı maliyet liderliğidir. Bu stratejinin asıl amacı en düşük maliyetle üretim yapmayı başarmaktır. Porter'in ikinci stratejisi ise farklılaştırmadır. Bu stratejinin asıl gayesi ise üretilmiş olan bütün ürünlerden üretilmemiş olanı bularak ortaya çıkarmaktır. Porter'in üçüncü stratejisi ise belli bir kitleye odaklanarak o kitlenin coğrafik yapısı müşteri ve pazar yapısına göre odaklanma stratejisidir. Bu stratejide asıl gaye belirlemiş olduğu belli kitleye odaklanarak diğer kitleleri önemsememektir (Yalçın, 2006, s. 27). Tablo 2'de stratejik konumlanma maliyet bilgisi ihtiyacı ilişkisi gösterilmektedir.

Tablo 2. Stratejik Konumlanma Maliyet Bilgisi İhtiyacı İlişkisi.

Maliyet Bilgisi	Birincil Stratejik Önem	
	Ürün Farklılaştırma	Maliyet Liderliği
Performans Değerlemede Ürün Maliyetlerinin Düzenlenmesinin Rolü	Çok Önemli Değil	Çok Önemli
Üretim Maliyetlerinin Kontrolü İçin Esnek Bütçeleme Gibi Kavramların Önemi	Orta Düşük	Çok Yüksek
Karşılanan Bütçelerin Algılanan Önemi	Orta Düşük	Çok Yüksek
Pazarlama Maliyet Analizinin Önemi	Başarı İçin Kritik	Biçimsel Önemde Çok Sık Yapılmaz
Fiyatlama Kararının Bir Girdisi Olarak Ürün Maliyetlerinin Önemi	Düşük	Yüksek
Rekabetçi Maliyet Analizlerinin Önemi	Düşük	Yüksek

Kaynak: Shank ve Govindarjan, 1993, s.18.akt: Yalçın, S. (2006). *Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı:15, s.29.

Bir şirketin ürün ve hizmetlerinin rekabet ortamında konumunu anlamak, hedef maliyetlemenin en önemli ilk adımıdır. Örneğin bir şirket kalite olarak bir nokta belirlemişse ve müşteri beklenti ve isteklerine göre bu belirlemiş olduğu kalite noktasına

çıkmayacaktır. Stratejik konumlama süreci rekabet ortamında işletmenin genel rekabetçiliğine zarar vermez aksine hedef maliyetleme sürecinde odaklanma açısından yardımcı olacaktır.

1.6.3.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Stratejik maliyet yönetim sistemleri, birden fazla maliyet etkenlerinin birbirleriyle etkileşimi sonucunda ortaya çıkmıştır. Geleneksel maliyet yönetiminde ise sadece üretim hacmi etkeniyle maliyetleri ilişkilendirilmektedir. Bu ilişkilendirme stratejik maliyet yöntemine göre pasif kalmaktadır (Şakrak, 1997, s. 111). Üretim miktarıyla ilişkili maliyetler sabit ve değişken maliyetler, ortalama ve marjinal maliyetler, maliyet ve kar analizi, başa baş noktası analizleri, esnek bütçe yapısı, stratejik maliyet yönetiminde üretim hacmi, maliyet yapılarının zenginliğinin az yansıttığı görülmektedir (Shank ve Govindarajan.akt:Tititz & Çetin, 2000, s. 133).

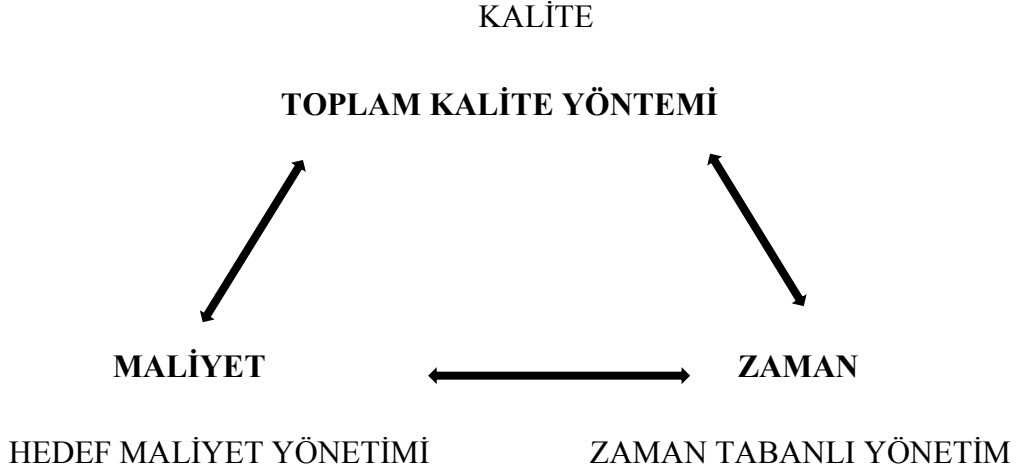
Geleneksel maliyet bütçeleme analiz sistemlerinde maliyet etkeni tek etken olarak hacim kullanılmaktadır. Sermaye yatırımlarında ise daha çok yapısal ve uygulamadan kaynaklı maliyet etkenleri hacim etkeninden daha çok yer tutmaktadır. Bu maliyet etkenleri stratejik maliyet etkeni olarak adlandırılmaktadırlar. İşletmenin rekabet ortamında uygulamış olduğu stratejilerle yakından stratejik maliyet etkeni ilgilenmektedir. İşletme yeni bir teknolojik yatırım yapmama kararı aldığı anda hali hazırdaki maliyet etkeninde herhangi bir değişim olmayacak fakat yeni bir teknolojik yatırım kararı aldığı anda maliyet etkenlerinin kapsam ve düzeylerinde değişim olacaktır. Yapısal maliyet etkenleri ise işletmeyi ekonomik açıdan ele almaktadır. Yapısal maliyet etkenlerinin ele aldığı faktörler teknoloji, ürün hattının sorunları, ölçeği, dikey entegrasyon alanı ve uygulanmasını içermektedir. Uygulamadan kaynaklı maliyet etkenleri işletmenin uygulamış olduğu ekonomik işleyiş içerisinde başarılı çalışmayla ilgili olan maliyet konumunun temel belirleyicisidir. Uygulamadan kaynaklı maliyet etkenleri aşağıdaki maddeleri içermektedir (Gersil, 2006, s. 48). Tablo 3’de stratejik maliyet yönetimi ile geleneksel maliyet yönetim muhasebesi karşılaştırılması gösterilmektedir.

Tablo 3. Stratejik Maliyet Yöntemi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesi Karşılaştırması.

	Yönetim Muhasebesi Yaklaşım	Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımı
Maliyetlerin analizi için en uygun bakış açıları	Ürün, müşteri ve iş görme yetisine bağlıdır. Güçlü bir içe dönük bulunmaktadır. Katma değer kritik nokta olarak görülmektedir	Firmanın parası olan genel değer zinciri farklı nedenlere bağlıdır. Güçlü bir dışa dönük bulunmaktadır.
Maliyet analizinin amaçları	Herhangi bir stratejik amaç olmadan uygulanan üç amaç vardır. Ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat	Uygulanan üç amaçla birlikte stratejik maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı firmanın esas stratejik konumuna bağlı olarak değişir
Maliyetlerin yapısal analizinin dayanağı	Temelde yer alan maliyet çıktı düzeyinin bir aracıdır.	Maliyet, rekabet ortamındaki rekabet şekline göre stratejik seçimlerin yapılması ve bu seçimlerin yürütülmesi aracıdır.

Kaynak: Shank ve Govindarjan, 1993, s.18.akt: Titiz, İ., & Çetin, C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 5(2), 121-138, s.134.

Geleneksel yönetim muhasebesi yönteminde işletmelerin pazar ve rakiplerine ilişkin bilgileri toplayarak raporlamak için stratejik bir bakış açısına ihtiyaç vardır. Stratejik maliyet yönetimi işletmelerin pazar ve rakiplerine değer zinciri aracılığıyla maliyet yönetimine daha geniş bir açıdan bakmaktadır. Bu bağlamda stratejik maliyet yönetimi stratejik maliyet kararlarının maliyet muhasebesi kaynaklarıyla desteklenmesini önermektedir ve bunun için üç rekabet stratejisi maliyet, kalite ve zaman rekabet faktörlerini önermektedir (Yazıcı, 2008, s. 43). Şekil 2’de rekabet avantajı sağlama faktörleri ve avantajları gösterilmektedir.



Şekil 2. Rekabet Avantajı Sağlama Faktörleri ve Avantajları.

Kaynak: Ceran, Y. (2004). Küresel Rekabet Ortamında Rekabetçi Üstünlük Sağlayan Sihirli Üçgen: Kalite-Maliyet- Zaman. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 27-51.

1.6.4. Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri

Yaşadığımız çağda teknolojinin ve bilgi sistemlerinin her gün kendini yenileyerek gelişmesi ve giderek yaygınlaşması işletmeleri de etkilemektedir. Bu gelişmeler sonucunda rekabet koşulları ve işletme sürekliliğinin sağlanması giderek zorlaşmıştır. Gelişen teknoloji ile işletmeler çeşitli otomasyon sistemlerini kullanmaya başlamıştır. Kullanılan bu otomasyon sistemleri işletmelere ek maliyetler getirmiş, geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin yetersiz kaldığını ortaya çıkarmıştır (Gümüş, 2012, s. 76). Geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin yetersiz kaldığının anlaşılmasıyla işletmeler, yeni maliyet yönetim sistemleri araştırmasına başlamış ve bu araştırmalar sonucunda stratejik maliyet yönetim sistemleri adı verilen bir sistem ortaya çıkmıştır. Bu maliyet yönetim sistemlerinin temel amacı; yüksek kaliteli mamullerin düşük maliyetle üretilmesini sağlayarak pazarda rakipleri ile daha kolay rekabet edebilmesini sağlamaktır. Üretim maliyetlerinin düşürülmesi ise geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin aksine üretim aşamasında değil mamul üretilmeden önce yani tasarım aşamasında başlanarak sağlanmaktadır (Doğan, 2019, s. 32).

Stratejik maliyet yönetim sistemleri; hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul yaşam seyrine göre maliyetleme, tam zamanında üretim esasına göre maliyetleme, kaizen maliyetleme, dönüşüm muhasebesi (kısıtlar teorisi), kalite

maliyetleri ve değer mühendisliği olmak üzere sekiz gruba ayrılmaktadır (Doğan, 2019, s. 32).

Hedef Maliyetleme: Hedef maliyetleme, hedeflenen satış fiyatı ile hedeflenen kar arasındaki farkın değeridir. Hedeflenen satış fiyatı müşterinin bir mamul veya hizmet için ödemeye razı olduğu parasal değer olarak açıklanırken hedeflenen kar ise bir işletmenin varlığını sürdürebilmesi için ihtiyaç duyduğu minimum gelir olarak ifade edilmektedir (Maskell, 1996 akt: Granja, Picchi, & Robert, 2005, s. 228). Hedef maliyetleme yöntemi, işletmelerin, bir ürünün veya hizmetin gelecekteki üretim maliyetlerini azaltmaya yönelik iyileştirme çabalarını şekillendirmek için ilgili ürünün veya hizmetin tasarımı sırasında kullandıkları bir maliyet yönetim aracıdır (Kaplan ve Atkinson, 1998. akt: Sani & Allahverdzadeh, 2012, s. 171). Bir hedef maliyetleme sisteminin iki amacı vardır: Bu amaçlardan birincisi yeni ürünlerin veya hizmetlerin maliyetlerini azaltıp kalitesini yükselterek müşteri tatmini yoluyla işletme karını artırmak, ikincisi ise hedef maliyet sistemini işletme genelinde kabul edilen bir anlayış haline getirmek ve yeni bir ürün veya hizmet için hedef karın elde edilmesi amacıyla çalışanların motive edilmesini sağlamaktır (Monden, 1995. akt: Granja, Picchi, & Robert, 2005, s. 228).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Faaliyete tabanlı maliyetleme, dolaylı maliyetlerin ürünlere daha ayrıntılı şekilde yüklenmesidir. Bu tür maliyet yönteminde temel amaç, üretimde kullanılan kaynakları baz alarak üretime odaklanmanın sağlanması ve bu kaynakların maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesidir. Bu sistem iki aşamalı maliyet dağılımına dayanmaktadır. İlk aşamada enerji, ısınma gibi kaynaklar, yerleştirme ve stok bölümlerine göre ayrılır ve her biri maliyet havuzlarına dağıtılır. İkinci aşamada, ürünler için tüketilen kaynaklar ölçülür ve kaynaklar ilgili maliyet havuzlarındaki giderler ürünlere yüklenir (Apak, Erol, Elagöz, & Atmaca, 2012, s. 529).

Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme: Kaynaklarda yaşam seyri maliyetleme sistemi olarakta bahsedilmektedir. Mamul yaşam seyrine göre maliyetleme, bir ürün veya hizmet için tasarım aşamasından başlayan ve üretim aşamasından kullanım ömrünün sonuna kadar yapılan tüm harcamaların veya giderlerin toplamıdır (Woodward, 1997, s. 336). Bu maliyet sisteminin amaçları, bir ürünün veya hizmetin kullanım ömrü (yaşam seyri) süresince oluşabilecek maliyetleri tahmin etmek, üretim

maliyetlerini azaltmak ve kullanım ömrü boyunca ekonomik getirilerini tespit etmektir (Šoljaková, 2003. akt: Kádárová, Koblunický, & Teplicka, 2015, s. 547).

Tam Zamanında Üretim Esasına Göre Maliyetleme: Tam zamanında üretim sistemi, bir ürün veya hizmet için kullanılan hammaddeden sıfır atık çerçevesinde maksimum düzeyde faydalanılması esasına dayanmaktadır. Bu anlayışa göre üretim müşterilerin talepleri doğrultusunda gerçekleştirilmekte, gerekli olan hammadde ve malzemeler stoklanmadan üretim departmanına teslim edilmekte ve üretimi tamamlanan ürün bekletilmeden hemen müşteriye teslim edilmektedir. Bu sistemin temel amacı üretimde kalite ve verimliliğin artırılması yoluyla maliyetlerin minimum düzeyde tutulmasını sağlamaktır (Apak, Erol, Elagöz, & Atmaca, 2012, s. 530).

Kaizen Maliyetleme: Bu maliyet sistemi sürekli iyileştirme esasına dayanmaktadır. Japon düşünür İmai tarafından geliştirilmiştir (Sani & Allahverdizadeh, 2012, s. 173). Kaizen maliyetleme sistemi, bir ürünün veya hizmetin üretim aşamasındaki önemsiz olduğu düşünülen ancak zamanla üretim maliyetlerini yükselten küçük hataların önlenmesi için yapılan sürekli iyileştirme çalışmalarının maliyetleri olarak açıklanmaktadır (Modarress, Ansari, & Lockwood, 2005, s. 1753). Bu maliyet sisteminin amacı üretim süreçlerini iyileştirerek sıfır hatalı ve düşük maliyetli üretimin sağlamaktır.

Dönüşüm Muhasebesi (Kısıtlar Teorisi): Kısıtlar teorisi, hammadde tedarik zincirinde darboğaz oluşturan faaliyetlerin belirlenmesi ve düzeltilmesi şayet düzeltmenin imkânsız olması durumunda, tüm üretim sisteminin bu darboğaza göre düzenlenmesi ile faaliyet karının maksimize edilmesidir. Kısıtlar teorisi, kısıtları yönetmek yoluyla sürekli gelişime odaklanan bir yönetim yaklaşımı olarak açıklanmaktadır. Kısıtlar teorisi, darboğaza yol açan faaliyetlerin bir işletmenin performansı üzerindeki etkilerini ortadan kaldıracak şekilde yönetilmesi gerektiğini savunmaktadır. Kısıtlar teorisi, sistemin performansını artırma aşamasında bir sistemin performansı üzerinde en büyük olumsuz etkiye sahip olan faktörü belirlemek ve ortadan kaldırmak için geliştirilen en iyi endüstriyel uygulamaları, disiplinleri ve yönetim felsefelerini içermektedir (Apak, Erol, Elagöz, & Atmaca, 2012, s. 530).

Kalite Maliyetleri: Kalite maliyeti, üretim esnasında oluşabilecek kusurları önlemek amacı ile yürütülen faaliyetler, planlı kalite muayeneleri ve ürünün üretim

sırasında veya alıcıya tesliminden sonra görülen hataların sonucunda meydana gelen maliyetler olarak açıklanmaktadır (Şimşek M. , 2000, s. 7). Kalite maliyeti kavramı ilk defa 1956 yılında Feigenbaum tarafından ortaya atılmıştır. Feigenbaum PAF modeli ismini verdiği bir yöntem geliştirmiş ve bu modele göre kalite maliyetlerini önleme, değerlendirme, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri olmak üzere dört başlık altında toplamıştır (Bozkurt, 2003, s. 9. akt: Gül, 2020, s. 49). Önleme maliyetleri, hatalı üretimin ortaya çıkmasını engellemek amacıyla üretim öncesinde yapılan işlemlerin ve faaliyetlerin sonucunda ortaya çıkan maliyetlerden oluşur (Tanış & Kefe, 2014, s. 48). Değerlendirme maliyetleri, işletme çıktılarının kalitelerinin ölçülmesi için katlanılan maliyetlerdir (Kaygusuz & Dokur, 2009, s. 507). Daha kapsamlı ifadeyle bir ürünün veya hizmetin tasarım aşamasında belirlenen kalite ile ilgili spesifikasyonlara uyup uymadığının belirlenmesi için yapılan çalışmaların maliyetleridir (Orhon Basık, 2012, s. 366). İç başarısızlık maliyetleri, bir ürünün veya hizmetin çalışanlarından kaynaklanan ve ürün veya hizmet müşteriye teslim edilmeden önce başka bir ifadeyle üretim sırasında ortaya çıkan kusurların (hataların) sebep olduğu maliyetler olarak açıklanmaktadır (Kaygusuz & Dokur, 2009, s. 508; Krajewski, Ritzman, & Malhotra, 2014, s. 177). Dış başarısızlık maliyetleri, bir ürün veya hizmetin satışından sonra ortaya çıkan maliyetler olarak ifade edilmektedir (Atış & Kurtlar, 2015, s. 67).

Değer Mühendisliği: Değer mühendisliği, nihai tüketicilerin ihtiyaçlarının karşılanması için üretilen bir ürünün veya hizmetin maliyetlerinin düşürülürken kalitesinin artırılması için yapılan çalışmalara verilen genel bir isimdir (Granja, Picchi, & Robert, 2005, s. 230). Değer mühendisliğinin amacı, gereksiz maliyetleri belirleyip bu maliyetleri sıfıra indirmek, üretim verimsizliği azaltmak ve üretimde kullanılan her türlü maddenin israfını engellemektir (Sani & Allahverdizadeh, 2012, s. 172). Değer mühendisliği çalışmaları bir ürünün veya hizmetin tasarım, planlama ve geliştirme aşamalarında uygulandığı takdirde en yüksek fayda elde edilecektir. Şayet bu çalışmalar üretim aşamasında uygulanacak olursa işletmenin daha fazla maliyete katlanmasına yol açmaktadır (Granja, Picchi, & Robert, 2005, s. 230).

İKİNCİ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME

Küresel pazarların oluşarak hızlı gelişmesi rekabetin git gide hızlanması, müşteri taleplerindeki değişimler, işletmelerin tek taraflı olarak çıktı maliyetlerinin kontrol edebileceği düşüncesi ve geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersiz kalması sonucunda çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir. Hedef maliyetleme elektronik ve otomotiv üreticileri tarafından 1960'lı yıllarda Japonya'da geliştirilmiştir. Ürünün geliştirilmesinden itibaren yaşam dönemi boyunca planlanan maliyet yöntemi olarak tanımlanmıştır (Ergül, 2014, s. 41). Hedef maliyetleme aynı zaman da müşteri istekleriyle beraber pazardaki oluşan fırsatları değerlendirerek ürünle ilgili baştan sona oluşan maliyetleri azaltmayı amaçlayan çağdaş maliyetleme yöntemidir (Bülbül, 2015, s. 14).

2.1. Hedef Maliyetleme Kavramı ve Özellikleri

Müşteri talepleri ve pazarda oluşan fırsatlarını değerlendirmek için geliştirilen ürün stratejisine hedef maliyetleme denmektedir. İlk olarak Japonya'da elektronik ve otomotiv üreticileri kullanılmış daha diğer ülkelerde kullanılmaya başlandığı görülmüştür. Hedef maliyetleme stratejik kar ve maliyet yönetimi sürecidir. Hedef maliyetleme kavram olarak pazardaki payına ulaşabilmek için satış fiyatına göre baz alınan, pazar maliyetidir (Kutay & Akkaya, 2000, s. 2).

Hedef maliyetleme ürün maliyetlerinin pazara bağlı olarak yönetilmesini ifade eder. Ürünün fiyat ve maliyeti fonksiyonelliğine uygun olarak belirlenir. Müşterinin istek ve talepleri akabinde ödemeye razı olduğu fiyat belirlendikten sonra fonksiyonellik belirlenir. Hedef maliyetleme ile ilgili vurgulanması gereken bazı noktalar aşağıdaki gibidir (Koçsoy, 2008, s. 6).

- Hareket noktası işletmeden öncelikli olarak pazardır,
- Kar ve maliyet yönetim süreci stratejiktir,
- Disipline edilen bir süreç işler,
- Fonksiyonellik açık olarak belirtilir,
- Kar düzeyi istenen seviyededir,

- Satış fiyatı tahmin edilir.

2.1.1. Hedef Maliyetleme Kavramı

Hedef maliyetleme kavramı Japonca ‘genka kikaku’ teriminin çevirisi olarak batı kültüründe yer almaktadır. Hedef maliyet bir ürünün satıldığı zaman hedeflenen karı ağılayacak şekilde uzun dönemli planlanan maliyet kavramıdır. Hedef maliyetleme basitçe ürünün belirlenen bir kardan satabilmek için ürün üretilmeden ve üretim aşamasında tüketilecek olan kaynakların maliyetine denir. Bu yöntem herhangi bir yeni ürünün üretim yöntem aşamalarının belirlenip, ürün oluşturulmadan önceki aşamalarda kullanılan yöntemlere verilen addır. Hedef maliyetleme yönteminde temel esas unsur müşteri isteklerine göre şekil almaktadır ve üretim tasarımına yoğunlaşarak ürünün yaşam süresine yayılma göstermektedir. Bu yöntemde hedeflenen kara göre üretim süreci şekillenmektedir (Çoşkun, 2003, s. 25-26). Hedef maliyetleme kavramı olarak ortaya atılan düşünce basit olmakla beraber hedef maliyetleme süreci, karışık ve çok işlevli bir süreçtir. Stratejik kar ve maliyet yöntemi olarak sunulmaktadır (Şakrak, 1997, s. 90-91). Şekil 3’de ürün veya hizmetin maliyet hayat döngüsü gösterilmektedir.



Şekil 3. Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü.

Kaynak: Coşkun, A. (2003). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi* (15), 23-34. Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri, s.26.

Hayat döngüsünün her bir aşaması gerçekleştirilmesi gerekli olan faaliyetler ve kaynakların değer zincirini oluşturmaktadır. Kar ve maliyet planına göre değer zincirinin parçaları arasında uyum sağlamaktadır. Değer zincirine baktığımızda ürünün araştırılıp geliştirilmesi ve tasarlanması önem arz etmektedir.

Hedef maliyetlemede fiyatı piyasa, kâr marjını yönetim ve bu ikisi arasındaki fark ise işletmeler tarafından düşürülmeye çalışılan kabul edilebilir maliyetleri oluşturmaktadır. Kabul edilebilir maliyet ise üst yönetim tarafından arzulanan fakat ulaşılması kısa vade de zor olan hedeftir ancak uzun dönemde karşılanması gerekir (Terry, 2000, s. 484). Hedef maliyetlemenin hesaplanmasında Tablo 4’de yer alan formülden yararlanılmaktadır.

Tablo 4. Hedef Maliyet Tutarının Hesaplanması.

$$\text{Hedef Birim Maliyet} = \text{Hedef Birim Pazar Satış Fiyat} - \text{Hedef Birim Kar}$$

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

Hedef pazar satış fiyatı ve satış kapasitesi müşterilerden toplanan veriler sonucunda belirlenmektedir. Yukardaki Tablo 4’de yer alan formüllerden de anlaşılacağı üzere hedef maliyetleme hesaplanırken hedef pazar satış fiyatı, hedef maliyet, hedeflenen kar kullanılmaktadır.

2.1.2. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetlemenin en temel özellikleri aşağıdaki gibidir: (Yook, 2005, s. 7)

- Hedef maliyetleme ürünün tasarlanma ve planlama aşamasında sona erip, üretim aşamasında sona ermektedir.
- Hedef maliyetleme süreci tek taraflı olarak maliyetleri düşürmek değil müşteri taleplerinde gözeterek hedeflenen kara ulaşmayı hedefleyen bir sistemdir.
- Hedef maliyetleme toplam maliyetle doğrudan ilgilidir. Ürün ve hizmetin tamamlanması aşamasına kadar yaşam döngüsü boyunca her basamakta ortaya çıkabilecek maliyetleri dikkate alır.
- Hedef maliyetleme pazardan zorlansa dahi ürün veya hizmetin pazar payını artıran bir güçtür.
- Hedef maliyetleme stratejik kar planlamasının parçalarından biridir.
- Hedef maliyetleme ürünün tasarlanıp geliştirilmesi kararlarında odaklanma ve motivasyona yönelik bir yöntem araçtır.
- Hedef maliyetlemeye ulaşmada organizasyonel yapı bütün bölümlerin entegreli biçimde çalışmalarını sağlamaktadır. Bölümlerden daha üst seviyede bir entegre çalışması gerektirmektedir ve kolaylaştırmaktadır.
- Hedef maliyetlemede ürün parçası az, sayı ve varyansı çok olan üretime uygundur. Kitle şeklindeki üretime uygun ve montaj endüstri sanayisinde kullanılmaktadır.
- Hedef maliyetleme piyasa odaklıdır.

- Hedef maliyetleme ürün veya hizmet geliştirme amacıyla maliyet açığını kapatmaktadır (Ergül, 2014, s. 43).
- Hedef maliyetleme yöntemi işletme içi ve dışı etkenleri kapsar ve değer zincirine yarar (Alkan, 2003, s. 57).
- Hedef maliyetleme maliyet kontrolü değildir maliyet planlamasıdır (Kutay & Akkaya, 2000, s. 10).

Belirtilen genel özelliklere göre hedef maliyetleme, müşteri taleplerine ve rekabet ortamındaki rakipler tarafından oluşabilecek tehditlere karşılıksız kalmayarak dış çevre ile sürekli bir etkileşim içerisindedir. Hedef maliyetleme açık bir sistem yaklaşımı olarak temsil etmektedir. İşletmenin çevresi ile olan etkileşimi öne çıkılmaktadır (Ansari L. Shahid B. E., 1997, s. 17).

2.1.3. Hedef Maliyetlemenin Amaçları

Hedef maliyetlemenin başlıca amaçları aşağıdaki gibidir (Alagöz, Yılmaz, & Mustafa, 2005, s. 48).

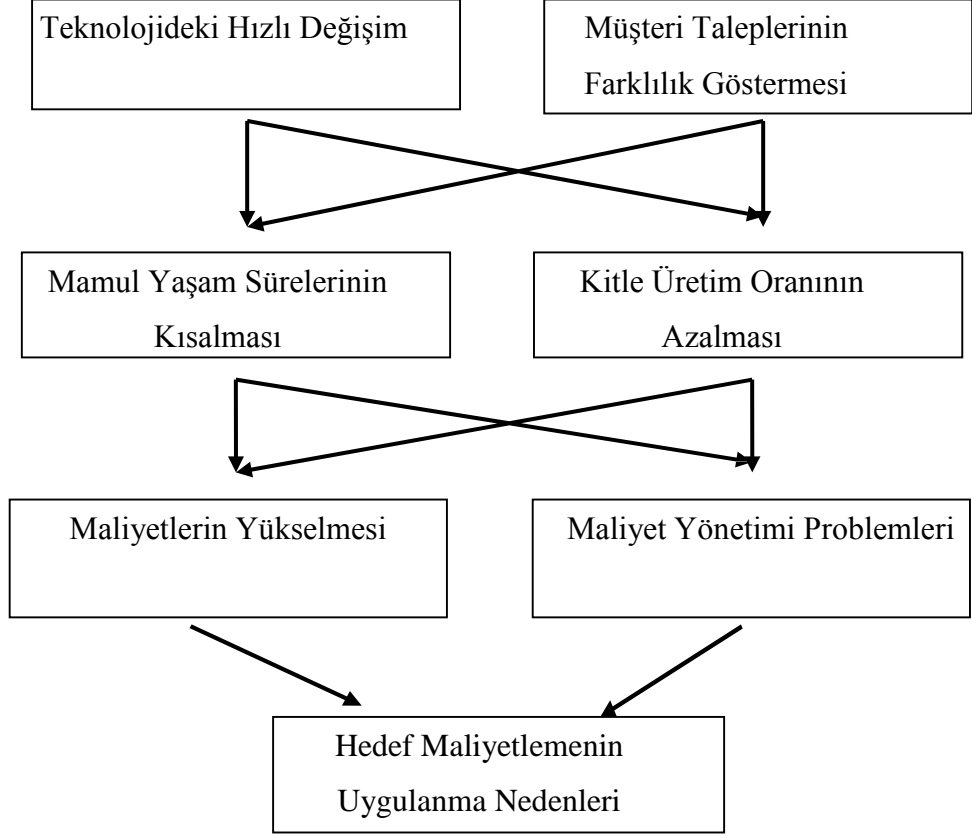
- Yeni üretilmesi planlanan ürünlerin maliyetlerini en aza düşürülerek işletmenin talep ettiği kar seviyesine ulaşmasında yardımcı olmak,
- Kalite, zaman ve fiyat seviyelerinin piyasanın istediği şekilde gerçekleştirilmesine olanak sağlamak,
- Yeni bir ürün geliştirilmesi sürecinde çalışanların katılımını sağlayarak hedeflenen karı elde etmeye yardımcı olmak,
- Ürünlerin tasarım aşamasından yaşam döngüsü süresince maliyetlerinin yönetilmesine yardımcı olmak,
- Hedeflenen maliyetlerin devamlı kontrolü sağlanarak maliyet yönetiminin etkinliğinin artırılmasını sağlamak,
- İşletme stratejileri oluşturulurken piyasa şartlarına bağlı olarak çalışanların yaratıcılığını arttırmak,
- İşletmenin tamamının piyasaya ayak uydurmasını sağlamak (Altanbay, 2006, s. 142).
- Yeni ürünleri istenilen zaman ve kalitede piyasaya sunmak (Altanbay, 2006, s. 142).

2.1.4. Hedef Maliyetlemenin Kullanım Nedenleri

Hedef maliyetlemenin kullanılmasının temel iki nedeni vardır. Bunlardan birincisi pazar fiyatı belirler. İkinci ise maliyetin araştırma ve geliştirme aşamasında belirlenmesi gerçeğidir. Ürünün direkt olarak ne kadara mal olduğu yerine önceden hedef maliyeti planlanarak o plan doğrultusunda ürün ortaya çıkarılmaktadır (Yükçü, 1999. akt: Kurşunel, Fahri; vd. s. 60). Maliyet-fiyat- tüketici değeri ilişkisinin öneminin fark edilmediğinde, ürünün tasarımının ve geliştirilmesi aşamasında veya bu aşama tamamlanıp piyasa giriş yaptıktan sonra başarısız bir tablo ile karşılaşılabilir. Fakat fiyatlar maliyet yönetim ilişkisine bağlı olarak belirlenmesiyle tüketicilerin ürünler için kafasında belirlediği fiyat seviyesinin altında kalabilir ve elde edilecek kar seviyesi planlanan kar seviyesinin altında kalabilir. Günümüzde rekabet ortamında üst seviyelerde yer almak ve bu konumlarını koruyabilmek için maliyetlerin ürünün araştırma, tasarlama ve geliştirme sürecinde belirlemesi zorunlu hale geldiği görülmektedir (Aksoylu & Yunus, 2001, s. 359). Büyük işletmeler tarafından hedef maliyetleme kullanım nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Aldabeeh, 2012, s. 126):

- Rekabet ortamında işletmeler arasında git gide artış gösteren rekabet, yönetici ve işletme sahiplerini daha düşük maliyetle, daha kaliteli ve ileri seviye teknolojiyle pazar payının korunması ve devamlılığını sağlamak amacıyla farklı yöntemler araştırmaya yönelmiştir.
- Endüstriyel işletmeler uygun teknoloji ile müşteri odaklı ürün tasarlanması ve hazırlanması amaçlanmaktadır.
- Fiyatlandırma kararlarını çevreleyen belirsizlikler nedeniyle işletmelerin yeni yöntemleri araştırması zorunlu hale gelmiştir.

Şekil 4’de hedef maliyetleme yöntemini gerektiren nedenler gösterilmektedir.



Şekil 4. Hedef Maliyetleme Yöntemini Gerektiren Nedenler.

Kaynak: Gayret, A. (2010). *Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.24.

Yukardaki Şekil 4’de gördüğümüz üzere hedef maliyetleme kullanım nedenlerinin başlangıcı teknolojideki hızlı değişimler temelini oluşturmaktadır. Teknolojideki değişimler sonucu müşteri talepleri değişmiş buna bağlı olarak ürün yaşam sürelerinde değişimler meydana gelmiştir. Kitle üretim azalarak teknolojideki değişimlere bağlı maliyetlerin git gide artması ve maliyetlerin yönetilmesindeki yaşanan problemler hedef maliyetleme kullanılmasını gerektirmektedir.

2.1.5. Hedef Maliyetlemenin Gelişimi

Firmaların içinde bulunmuş oldukları rekabet ortamının hızla gelişen ve değişen teknolojinin etkisiyle çevresindeki değişiklikler, ürün yaşam süresindeki kısaltmalar, tüketicilerin daha kaliteli ürünü daha düşük fiyatla elde etme isteğindeki artışlar ile şekillenmektedir. İşletmenin girmiş olduğu pazarda hayatını devam ettirebilmesi ve yeniliklere ayak uydurarak gelişme sağlaması için kalite ve fiyat konusunda müşterileri isteklerini karşılayabilecek farklı ürünler ortaya koymasına bağlıdır. Tüketicilerin

isteklerini karşılayabilmek için işletmenin değer zincirinin her aşamasında etkinliğini git gide arttırması gerekmektedir. Girilmiş olan değer zincirinde etkinlik arttırılmaz ise maliyetler artar ve fiyatlara yansıtılamaz (Bozemba & Okano, 1998, s. 3). 1990'lı yıllarının başlarında, Japonya'da maliyetleme de önemli değişikliklere katkıda bulunan üç olay meydana gelmiştir. Bunlardan ilki ve en önemli olay patlama olmuştur. 1990 ve 1991'deki ekonomik balon, müşterilerin düşük fiyat beklentilerini artırmış şirketlerin hayatta kalma çabalarını arttırmıştır. Ayrıca Japon şirketlerinin stratejik pazar payını arttırmak yerine kar elde etmeye doğru yönelimler artmıştır. Hedef maliyetleme sistemlerinin genişletilmesi ile şirket çapındaki entegreler sonucunda maliyetlerde azalmalar görülmektedir (Feil, Yook, & II-Woon, 2004, s. 12).

Hedef maliyetleme yöntemi 1960'lı yıllarda Japonya güçlü Pazar koşullarına karşı üretilmiştir. Batılı işletmelerin müşterilerindeki artış ve endüstriyel ürünlerdeki hızlı artışlar Asya'daki pazarları git gide karmaşık hale sokuştur. Japon işletmelerin kaynaklarındaki azalmalar ve rekabet ortamında daha kaliteli, verimlilik yüksek ve maliyet konularında rakiplerinden üstün olabilmek için araç ve teknikler geliştirerek uzmanlaşma yöntemine gidilmiştir. Hedef maliyetleme yöntemi dünyada farklı endüstrilerde kullanılmaktadır. Özellikle elektronik, otomotiv, bilgisayar, makine parçaları yapan işletmelerde genellikle kullanılmaktadır. Ülkemizde hedef maliyetleme yönteminin uygulama düzeyi ile ilgili yapılmış olan çalışmalara bakıldığında farklı farklı sonuçlar ortaya çıktığı görülmüştü. Örneğin Coşkun'un (2008:60) battaniye üreten 52 adet işletmeyle yaptığı anket sonucunda işletmelerin büyük kısmının hedef maliyetleme 'den habersiz oldukları ve yeteriz bilgiye sahip olmadıkları ortaya konmuştur. Şenol'un (2011: 110) Antalya bölgesinde faaliyet gösteren 5 yıldızlı oteller ile 4-5 yıldızlı tatil köylerinden 118'ine yaptığı anket çalışmasından aldığı sonuçlarıyla %61'nin(72) hedef maliyetleme yöntemini doğru şekilde uyguladıkları sonucuna varılmıştır. Ülkemizde hedef maliyetleme yönteminin otel ve konaklama işletmelerinde iyi bir şekilde uygulandığı görülmektedir (Çolak, 2018, s. 125).

Hedef maliyetleme yönteminde rekabet avantajı sağlamak için batılı işletmeler tarafından başarılı şekilde uygulanabilmesi açısından Kuzey Amerika ve Avrupa'da rekabet ortamında rekabet avantajı sağlayabilmek için hedef maliyet yöntemlerini şirketlerine uyarlamaya çalışılmıştır. Hedef maliyetleme yöntemleri farklı ülkelerde değişik şekillerde kullanılmaya başlanmıştır. Hedef maliyetleme yaşam döngüsü

maliyetleri en aza indirmektedir ve uzun vadeli karı maksimize etmektedir. Kar hedeflerine ulaşabilmek için hedef maliyetleme yöntemi ile sadece üretim maliyetleri değil ürünün yaşam döngüsü boyunca maliyetleri dikkate alınmaktadır. Geliştirilmiş olan değer zinciri aracılığıyla işletme çalışanları, tedarikçiler, müşteriler ve distribütörler ile açık iletişim sağlayarak uzun vadeli ilişkiler sürdürülmektedir. (Feil, Yook, & II-Woon, 2004, s. 10-12).

2.2. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri

Geleneksel maliyet yöntemleri küreselleşmenin hızla değişmesiyle üretimde kullanılmakta olan teknolojik malzemelerin finansal bilgileri istenilen yer zaman ve kalite yetersiz kalmıştır. Rekabetin arttığı ortamda sürekli değişim gösteren müşteri talep ve arzularını karşılayabilmek için önceden önlem almaları gerekmektedir. Bu nedenlerden dolayı hedef maliyetleme yöntemini kullandıracak faktörler aşağıdaki gibidir (Çetin & Atmaca, 2009, s. 316). Bunlar:

- Küreselleşmenin etkisiyle teknoloji bakımından hızla değişim,
- Müşteri talep ve beklentilerinin sürekli değişim göstermesi,
- Ürünlerin yaşam sürelerinin git gide azalması
- Kitlesele üretim miktarı açısından değişimler.

Hedef maliyetleme istenilen getiri oranının kabul edilen maliyetidir. Amacı kar ve maliyet programlamasını aynı esnada yaparak istenilen karı garanti hale getirerek tedbirini almaktır. Hedef maliyetleme ürün geliştirmenin ilk aşamasından başlayarak tüm yaşam döngüsüne yaymaktadır (Özçelik, 2014, s. 30). Hedef maliyetleme kar ve maliyet planlamalarının eş zamanlı olarak yapılmasının sonucu olarak kar sağlamayı amaçlayan yaklaşımdır. Amaçların yerine getirilmesi için belli başlı temel ilkeler vardır (Swenson, Ansari, & Kim, 2003, s. 12-13). Bunlar;

- Fiyata Göre Maliyetleme
- Müşteri Odaklılık
- Tasarım Odaklılık
- Çapraz Fonksiyonlu Takımlar
- Yaşam Dönemine Odaklanma
- Değer zinciri ilişkisi

2.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef maliyetleme sistemi hedef maliyetleri aşağıdaki gibi belirler (Gürdal, 2007, s. 92):

- Gelecekteki ürünlerin satış fiyatları piyasada belirlenir.
- Planlanan kâr marjı, belirlenen satış fiyatından düşülür.
- Kalan değer ürünün üretimde katlanmak zorunda olduğu hedef maliyetleme düzeyini göstermektedir.

Hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyet, rekabet ortamındaki pazar fiyatından hedeflenen kâr payının çıkarılmasıyla belirlenmektedir (Ansari L. Shahid B. E.-I., 1997, s. 11-16).

$$C = P - \pi$$

C: Hedef Maliyet

P: Rekabet Pazar Fiyatı

π : Hedeflenen Kar

Temel olarak fiyat pazarın durumuna göre belirlenir. Hedeflenen kar ise işletmenin ve piyasanın finansal ihtiyaçlarına göre belirlenir. Örneğin ürün için rekabet pazar fiyatı 200 TL ve işletmenin sektörde ayakta kalabilmesi için kâr marjı %20 olursa, bu ürünün hedef maliyeti = 200-20=180 olur. Bu duruma göre hedef maliyetlemede ürün ve kar marjlarını piyasaya göre belirlenir. Piyasa istihbaratı ve rekabet piyasasındaki rakiplerin analizi yapılarak yönlendirilir (Gürdal, 2007, s. 92).

2.2.2. Müşteri Odaklılık

Hedef maliyetleme yönteminde müşteri istek ve taleplerine dikkat edilirse başarılı olunur ve teknoloji gelişme performansı ve piyasa faktörleri de dikkate alınmalıdır (Davila & Wouters, 2004, s. 13). Kalite, maliyet ve zaman açısından tüketici talepleri; sürekli olarak ürün ve süreç kararlarına dahil edilerek maliyet analizlerine yönlendirilir. Ürüne eklenen yeni bir özelliğin veya fonksiyonun müşteri penceresinden değeri, yeni özelliğin ve fonksiyonun maliyetinden daha yüksek olmaması gerekmektedir (Swenson, Ansari, & Kim, 2003, s. 12). Hedef maliyetleme sisteminde öncelik müşteri talep ve istekleridir çünkü başarı elde edebilmek ve ayakta kalabilmek

için müşteri istek ve ihtiyaçlarına dikkat edilmesi önem arz etmektedir. Ürün performans veya güvenilirliğinin azalması ya da pazara sunumu için verilen sürenin geciktirilmesi gibi müşterilerin temel taleplerine ters uygulamalarla hedef maliyete ulaşılmayacağı açıktır (Bahşi & Vecdi, 2001, s. 53).

2.2.3. Tasarım Odaklılık

Hedef maliyetleme sisteminin amacı, planlanma, araştırma geliştirme ve ürünün ilk örneklerinin oluşturarak tasarımı aşamasında ulaşılabilecek tüm yollara başvurarak maliyetinin azaltılması planlanması aşamasıdır (Helms, Lawrance P., T., & W., 2005, s. 50). Hedef maliyetleme yönteminde tasarım aşaması en önemli hayati bir aşamadır. Tasarım aşamasında oluşabilecek maliyetler ileriye dönük önümüze çıkacak maliyetlerdir. Ürünün tasarım aşamasında pazarda önümüze çıkacak yüksek maliyet ve zaman açısından fazla oluşacak gelişmeleri önceden planlaması gerekmektedir (Aksoylu & Yunus, 2001, s. 364). Hedef maliyetleme işletmenin bütün fonksiyonlarının incelenmesi bir araya getirmektedir. Buna bağlı olarak ürün veya mühendislik bakımından değişiklikler ürünün üretim safhasına geçilmeden yapılabilir. Hedef maliyetlemede ürün ve süreçlerin sıralı tasarımdan eş zamanlı tasarıma geçildiği görülmektedir. Hedef maliyetlemede eş zamanlı tasarım sonradan ortaya çıkabilecek sorunların çözülmesine fırsat vererek ürünün araştırma geliştirme zamanını ve maliyetini azaltmaktadır (Gürdal, 2007, s. 93).

2.2.4. Çapraz Fonksiyonlu Takımlar

Hedef maliyetleme tasarım, ürün tedariki, üretim, pazarlama, maliyet muhasebesi ve satış sonrası servis bölümlerinde çalışabilecek kişi takımlarından yararlanılmaktadır. Yararlanılan takımla içinde pazarlama elemanları, müşteriler ve dağıtıcılarda yer almaktadır (Hacırüstemoğlu & Şakrak, 2002, s. 122). Oluşan takımlardan her biri ürünün tasarımdan pazarlanması aşamasına kadar bir üründen sorumludur. Bu takımlar içerisinden bazıları çok fonksiyonludur. Bunlar bir deneyim ve bildiklerini aktarmaktan daha çok ürünün her şeyinden sorumludur. Örneğin; bir bulaşık makinesi alan müşterinin yapmış olduğu harcamaları satın almış olduğu fiyattan daha yüksektir. Bu müşteri bulaşık makinesini kullanacağı süre boyunca elektrik, tamir ve hurdaya atma gibi ek harcamaları olacaktır. Üreticinin bakış açısı ise ürünün

tasarlanması aşamasından yaşam döngüsü boyu sonuna kadar katlanılacak maliyetlerin en aza indirilmesidir (Şakrak, 1997, s. 95).

2.2.5. Yaşam Dönemine Odaklanma

Hedef maliyetleme ürünün tüm yaşam döngüsü boyunca oluşabilecek maliyetleri kapsamaktadır. Hedef maliyetlemenin temel amacı tüketici ve üretici için yaşam döngüsü boyunca maliyetleri en aza indirmek hedeflenmektedir. Tüketicinin bakış açısından ürüne sahip olduktan sonraki maliyetlerinin en az olmasıdır. Üretici bakış açısından ise ürünün araştırılması, tasarlanması, üretilmesi, geliştirilmesi, pazarlanıp dağıtılması ve satış sonrası hizmetler için yapılan maliyetlerin en aza indirilmesidir (Kutay & Akkaya, 2000, s. 6). Örneğin; bir bulaşık makinesi satın alan müşterinin yaptığı harcama satın aldığı fiyattan daha fazladır. Bulaşık makinesini alan müşteri kullandığı süre boyunca elektrik, tamir ve bulaşık makinesinin yaşam döngüsü sonunda hurdaya atma gibi harcamalar yapacaktır (Şakrak, 1997, s. 95). Üretici ve tüketici açısından yaşam dönemi boyunca ürünün maliyetinin en az olması hedeflenmektedir.

2.2.6. Değer Zinciri İlişkisi

Hedef maliyetleme yönteminde değerler zinciri içerisinde bayiler, tedarikçiler, müşteriler ve hizmet sağlayan herkesi kapsamaktadır. İşletme içsel faaliyetlerini geliştirirken değer zincirindeki taraflarla birlikte dış çevreyle bağlarını güçlendirmeye çalışması gerekmektedir. İşletme yönetiminin başarısı bu taraflarla uzun dönemli geliştirilen faydalı ilişkilere bağlıdır (Gökçen, 2004, s. 81). Hedef maliyetleme yönetimi bütün bir sistemdir ve sistemin yukarıda belirtilen hedef maliyetleme ilkelerinden sadece bir veya iki tanesi alınarak maliyet sistemlerinin düzgün bir yapıya sahip olması mümkün değildir (Gürdal, 2007, s. 94).

2.3. Hedef Maliyetlemenin Bileşenleri

Hedef maliyetleme sisteminin temel bileşenleri şu şekildedir:

- Hedef Satış Fiyatı
- Hedef Kar Marjı
- Hedef Maliyet
- Hedef Satış Hacmi

2.3.1. Hedef Satış Fiyatı

Tüketicilerin ürüne dayalı algılarına göre vermiş oldukları değer sonucunda ortaya çıkarılan satış fiyatına denir. Hedeflenen pazar satış fiyatı hedef maliyetlemede çoğunlukla maliyetlerle ilişkilendirilmeden belirlenir. Hedef pazar satış fiyatı belirlenirken ihtiyaç duyulan ve ulaşımı kolay olan tüm bilgiler kullanılır (Aksoylu & Yunus, 2001, s. 362). Ürün üretim programına dahil edilmesi için karar alırken pazarlama yönetimi tarafından belirlenecek olan hedef pazar satış fiyatı ile ürünün maliyeti arasındaki farkın işletmeyi tatmin edici seviyede kar bırakıp bırakmayacağı kararı etkileyen unsurlardan biri olmaktadır (Şakrak, 1997, s. 91). Hedef maliyetlemede bir ürünün satış fiyatı dış piyasa faktörleri müşteriler, tedarikçiler rakipler ve sosyal faktörler veya iç faktörler işletme yönetimi gibi faktörlerden büyük miktarda etkilenmektedir (Ainsworth, Dan, Plumlee, & Larson, 1997, s. 106). Hedef maliyetlemede müşterilerin bir mal ve hizmet için kafalarında oluşturmuş oldukları fiyata hedef satış fiyatı denilir. Kafalarında oluşturmuş oldukları bu fiyat müşterilerin ürünler için vermiş oldukları değer ve rakiplerin fiyatına göre oluşmaktadır. Hedef satış fiyatının belirlenmesinde maliyetlerin önemi yoktur temelinde algılanan değer kavramının önemi büyüktür (Akgün, 2004, s. 75).

2.3.2. Hedef Kar Marjı

İşletmenin stratejik finansal hedeflerinden yola çıkarak uzun vadeli kar planlaması sonucunda bulunun sonuçtur (Capuşneanu, Sorinel; Brıcıu, Sorin, 2011, s. 73-74). Hedef maliyetleme belirlenirken ilk olarak hedef satış fiyatı ondan sonra ise hedef kâr marjı belirlenmektedir. Hedef maliyetleme yöntemi çoğu işletmede uygulanan geleneksel maliyet yöntemlerinden farklı bir yöntemdir. Geleneksel maliyet artı yöntemlerinde ürünün maliyeti değil kâr marjına bağlı olarak değişmektedir. Başka bir ifade ile ürünün beklenen maliyetine bağlı olarak, maliyetin bir yüzdesi alınarak hesaplanmaktadır (Aksoylu & Yunus, 2001, s. 362). Toplam satışlar üzerinden karlılık uygulanmaktadır. Ürünlerin tek karlılığının hesaplanmasından daha çok ürünlerinden toplamından karlılığı hesaplanması yöntemine gidilmektedir (Lee & Yashiro, 1996, s. 199) .

2.3.3. Hedef Maliyet

Hedef maliyet mamulün istenen kâr marjından satılabilmesi için mamulün üretimi aşamasında tüketilecek kaynakların maliyeti olmaktadır. Hedef maliyeti bulabilmek için hedef satış fiyatından hedef karın çıkarılmasıyla hedef maliyete ulaşılmaktadır (Çoşkun, 2003, s. 26). Hedef maliyeti belirlenmesi aşamasında yeni mamul için aracı olabilecek deneme amaçlı bir ürün üreterek maliyetleri araştırılmaktadır. Deneme amaçlı olan bu maliyet gerçekleştirilmesi planlanan mamulün maliyetlerini kapsayacak şekilde olmaktadır ve yeni mamulün olabilecek maliyetleri hesaplanmaktadır (Öndaş, 2003, s. 2). Dış piyasa faktörleri müşteri talepleri ve rekabet ortamındaki pazar fiyatlarını dikkate alınarak pazarlama yönetimi tarafından fiyatların planlanması için arzulanan fiyat seviyesine göre yapılması gerekmektedir. Belirlenmiş olan hedef kâr marjı ve piyasadaki yeri yüksek düzeyli üretim maliyetini belirlemede yardımcı olmaktadır (Acar, 1998, s. 82). Hedef maliyet ürünle ilgili tüm maliyetleri içermesi gerekmektedir. Hedef maliyet geleneksel maliyet yönteminden farklı olarak maliyetlerin fonksiyonu olmaktan daha çok hedeflenen satış fiyatı veya istenilen karın bir aracıdır (Schmelze, Geier, & Buttors, 1996, s. 26-28). Hedef maliyetleme aşamasında pazar araştırması yaparak müşteri taleplerine göre ürünlerin özellikleri belirlenerek fiyatının ortaya çıkarılarak bu fiyata göre hedeflenen ürünün miktarı ve pazardaki payı da belirlenebilir. Pazarın büyüklüğü ve pazardaki taleplerin eğilimi araştırılarak rekabetin ortaya çıkarılması ve satılması planlanan fiyat ve genel şartlar değerlendirilmektedir (Yükçü, Yen Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, 1999, s. 3).

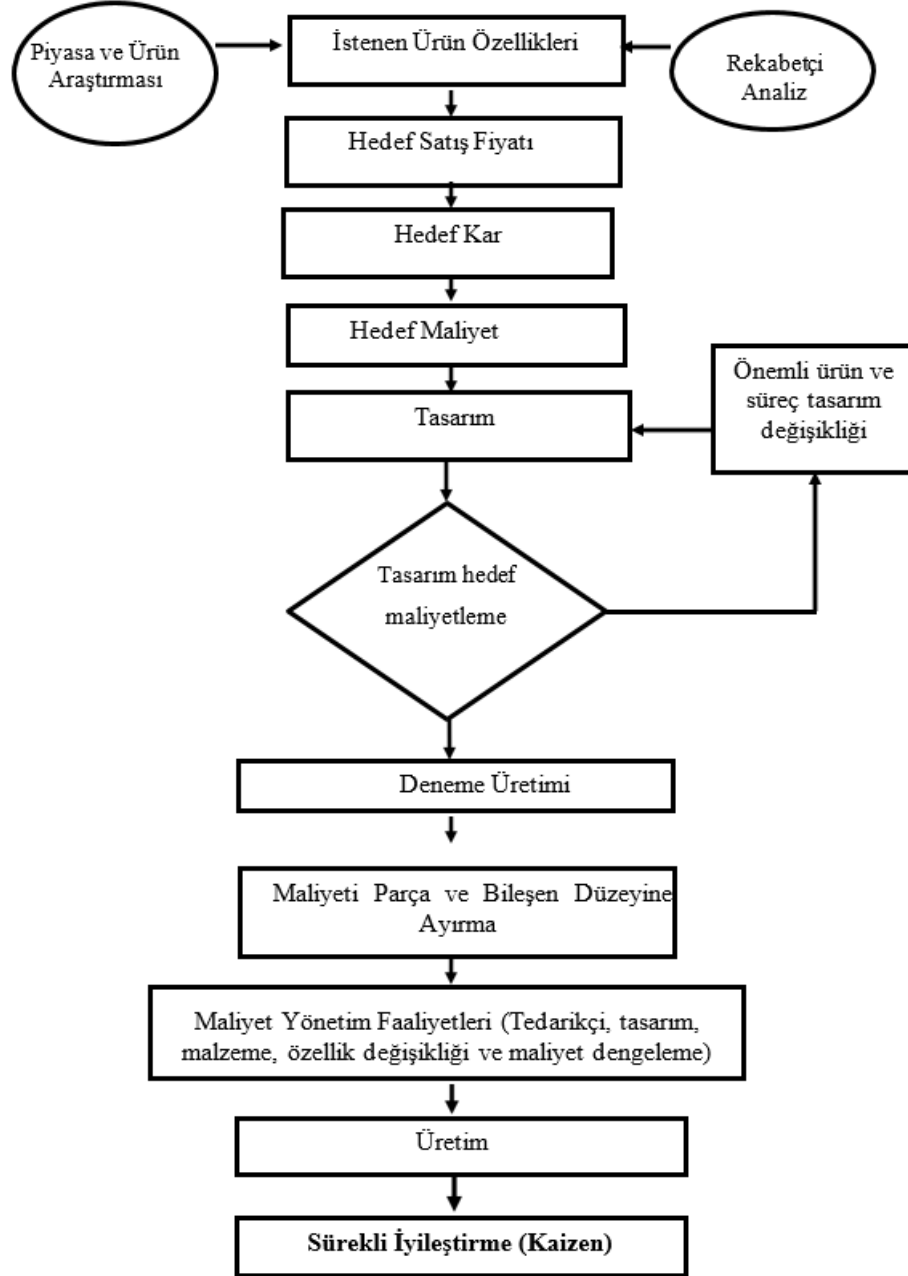
2.3.4. Hedef Satış Hacmi

Hedef maliyetleme yönteminde sadece hedef satış fiyatı dikkate alınmaz aynı zamanda hedef satış hacmini de belirlenmesi zorunlu sebeplerden birisidir. Başka bir durumda genel yönetim giderleri, ar-ge giderleri, pazarlama satış finansman giderleri ve genel üretim giderlerinin karşılanma durumu anlaşılamayacağı görülmektedir. Pazarın büyüklük ve eğiliminin araştırılmasıyla rekabet ortamındaki hedeflenen satış fiyatları ve başka koşullar detaylı şekilde araştırılmaktadır (Bozdemir, 2010, s. 52). Örneğin bir eğitim paketinin ne kadar karlı olduğu düşünülse de (eğitim, hizmet, kırtasiye giderleri vb) karşılamada yetersiz kalınırsa eğitim paketi tekrar planlanarak ya da bileşenleri

değiştirilerek ya da eğitim paketinden vazgeçilmektedir. Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış hacmi alıcıların kafalarında oluşturmuş oluşturarak ürün için biçmiş oldukları değerdir (Yükçü, 1999, s. 924-925).

2.4. Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci

Aşağıdaki şekil 5’de hedef maliyetleme uygulama süreci gösterilmektedir.



Şekil 5. Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci.

Kaynak: Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. USA: Prentice Hall, s.223.

Hedef maliyetleme uygulama süreci yukarıdaki Şekil 5’de verildiği gibi işlemektedir. Piyasa ve ürün araştırması ile başlayan süreç müşteri taleplerine göre belirlenir. Hedeflenen fiyat, maliyet, kar ve rekabet koşulları belirlenir. Daha sonra deneme ürünü üretilerek mamulün maliyet ve zaman açısından değerlendirilmesi yapılır. Sonraki aşamalarda ürünün bağlı olduğu faktörler aşaması da tamamlandıktan sonra üretim aşamasına geçilerek ürün iyileştirmesi yapılmaktadır.

Japonya’da üretim kapasitesi büyük olan işletmelerin uygulamış olduğu hedef maliyetlemenin en önemli iki adımı bulunmaktadır. Birinci olarak hedef maliyet bulunurken hedeflenen fiyat ve hedeflenen kar’a göre hedef maliyetin belirlenmesidir. İkinci ise hedef maliyetin parça ve hammadde seviyesine indirerek dışardan sağlanacak faktörlerin fiyatını belirlemektedir (Gürdal, 2007, s. 96-97).

2.4.1. Uzun Vadeli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi

Hedef maliyetleme sürecine ilk olarak uzun dönemli satış ve kar amaçlarını belirleyerek başlanmaktadır. Mamul veya hizmetin yaşam döngüsü boyunca hedeflenen karlılığı gerçekleştirerek uzun dönemli karlılık amaçlarını sağlamaya çalışmaktadır. Hedef maliyetlemede uzun vade de satış ve kar amaçları oluştururken müşteriler, piyasa ve karlılık amaçları ile direkt olarak ilgilidir. Rekabet ortamında piyasa koşulları, müşteri ve rakipler dikkatli şekilde incelenmelidir (Target Costing and Value Engineering, s. 89). Örneğin bir elektronik malzeme üreten firma dış çevrenin gözden geçirilmesi aynı iş alanındaki rakiplerini gözden geçirmesi, teknolojinin gözden geçirilmesi, elektronik malzemelerin talepleri hakkında bilgi toplaması, tüketimi çok olan ürünlerin belirlenmesi ve iyi bir planlama optimal bilginin toplanmasında yararlı olmaktadır. Bu planlarda hayallere yer yoktur direkt olarak hepsi gerçeklik (objektiflik) içermektedir. Örneğin: Toyota firması hedeflenen satışları belirlerken geçmiş yıllarda yapmış olduğu satış miktarlarına, piyasanın taleplerine ve rakip ürünlerin mevcut durumuna göre plan oluşturmaktadır (Cooper & Sagmulder, 1999, s. 25).

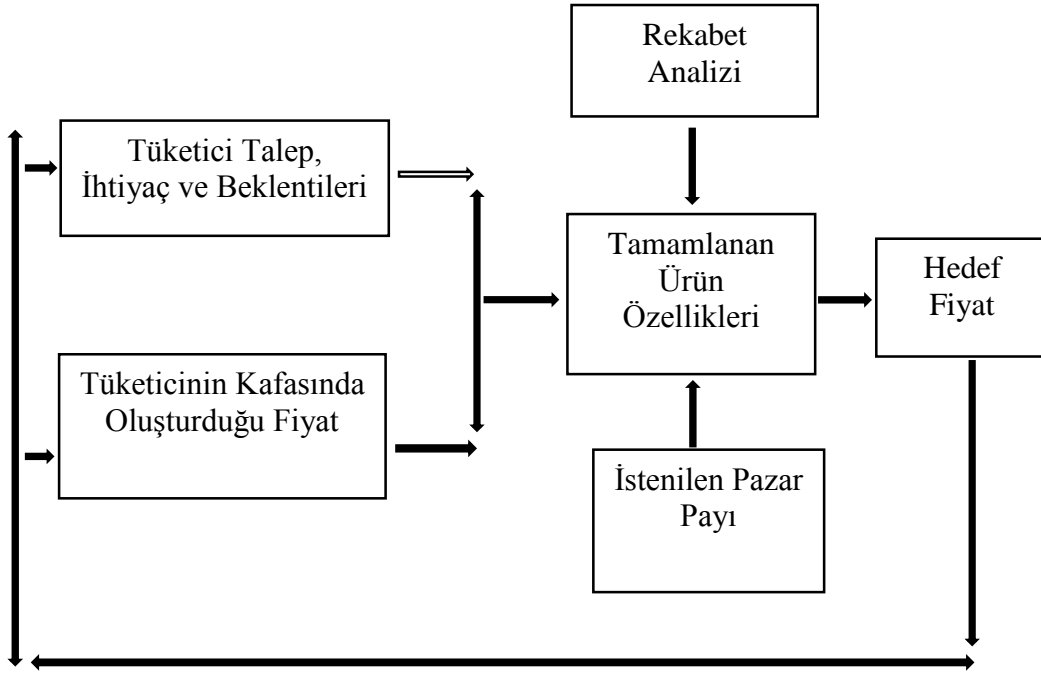
2.4.2. Ürün Hatlarının Yapılandırılması

Hedef maliyetleme yönteminde üretilen ürün hattının ulaşılabilecek en fazla tüketiciyi memnun etme seviyesinde tasarlanmasına bağlıdır. Oluşturulan ürün hattı çok fazla mamul çeşidini içermemesi önerilmektedir. Nedeni ise daha çok mamul çeşidi

geliştirilmesi açısından daha fazla maliyet daha az kar durumunu ortaya çıkarmaktadır. Ne çok ne de az mamul çeşidi olması gerekir. Çok az mamul ise tüketicileri rakip firmalara yönetebileceğini de gözden kaçırmamak gerekmektedir (Gayret, 2010, s. 44). Hedef maliyetleme yönteminde geçmiş yıllardaki müşteri tüketicilerin talep ve isteklerinin düzenli bir şekilde belirlenebilmesi için eksik olmadan analiz ve yorumlama yapılması gerekir. Örneğin, Nissan firmasının uygulamış olduğu yöntem verilebilir. Tüketicilerin kafaların da araba hakkında oluşturmuş oldukları konumlama ile bütünleştirilerek analiz yapmaktadır. Bu analize göre yeni ürün tasarımında kullanılmaktadır. Üretime sunduğu bu ürünle piyasada belli bir müşteri kitlesinin taleplerini karşılayarak spesifik özelliklere sahip otomobil üretime devam etmektedir (Cooper & Slagmulder, 1997, s. 92). Hedef maliyetleme yönteminde, üretilen her ürünün karlı olup olmadığı hesaplanarak ürün karlı değilse ürünün üretilip üretilmemesini ve ürünün belirlenen kalite ve fonksiyonellik açısından istenen seviyede maliyetler ile uyduğunu kesinleştirmek için analiz etme gibi iki şekilde ürün hatlarını planlayarak disipline etmektedir (Cooper & Sagmulder, 1999, s. 25).

2.4.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

Tüketicilerin talepleri, tüketicilerin ürün için kafalarında ödemeyi planladıkları ve kabul ettikleri fiyat, rekabet ortamında diğer rakip firmaların ürün ve talep edilen pazar payı, yeni tasarlanan ürünün satış fiyatının belirleyicisidir (Ansari L. Shahid B. E.-I., 1997, s. 33). Hedef satış fiyatını ise hedeflenen kâr marjından rekabet piyasa fiyatının çıkarılmasıyla bulunmaktadır. Hedef satış fiyatı hedef maliyetleme yönteminin temel başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir. Pazardaki rakiplerin fiyatları, ürünün kalitesi ve özellikleri, tüketicinin talep ettiği fiyat incelenerek belirlenmesi aşamasında incelenen faktörlerdir (Aldabeeh, 2012, s. 125). Örneğin, Toyota firması 2012 yılında Auris modeli aracına yeni ürün ve tasarım geliştirmesi yaparak aynı model aracın eski özelliklerine ek olarak ABS, ESP, elektronik cam taban, anahtar çevirmeden tuş ile çalıştırma, auto star stop gibi yeni özellikler ekleyerek piyasa çıkış fiyatı 48.000 TL olan aracın fiyatın tüketicilerin kafalarında oluşan değer algısı sonucunda 2013 yılında 55.000 TL ile pazarda yerini almıştır. Şekil 6'da hedef satış fiyatı belirlenmesi süreci gösterilmektedir.



Şekil 6. Hedef Satış Fiyatı Belirlenmesi Süreci.

Kaynak: Ansari L. Shahid, B. E.-I. (1997). *Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management*. London: Irwin Professional Publishing, s.31.

Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış fiyat belirleme süreci tüketici talep, ihtiyaç ve beklentileri, tüketicinin kafasında oluşturmuş olduğu fiyat, rekabet analizi, tamamlanan ürün özellikleri, istenilen pazar payı süreci sonunda hedef fiyata ulaşılmaktadır. Oluşturulmuş olan ürünün hedef fiyatı farklılık gösterebilir. Her bölgede farklı fiyatlama uygulanabilir. Örneğin, Antalya bölgesinde yetiştirilen domatesin Antalya'daki satış fiyatı İstanbul ve Ankara'daki satış fiyatından düşük olabilir. Pazar araştırması ile ortalama satış fiyatı ve rakiplerin fiyatları iyi analiz edilmelidir. Analiz sonucunda tüm bölgelerde ortalama satış fiyatı da kullanılabilir. Örneğin Antalya'daki domatesin fiyatı ile İstanbul ve Ankara'daki domatesin fiyatı ortalama satış fiyatı ile aynıdır.

2.4.4. Hedef Kar Marjının Belirlenmesi

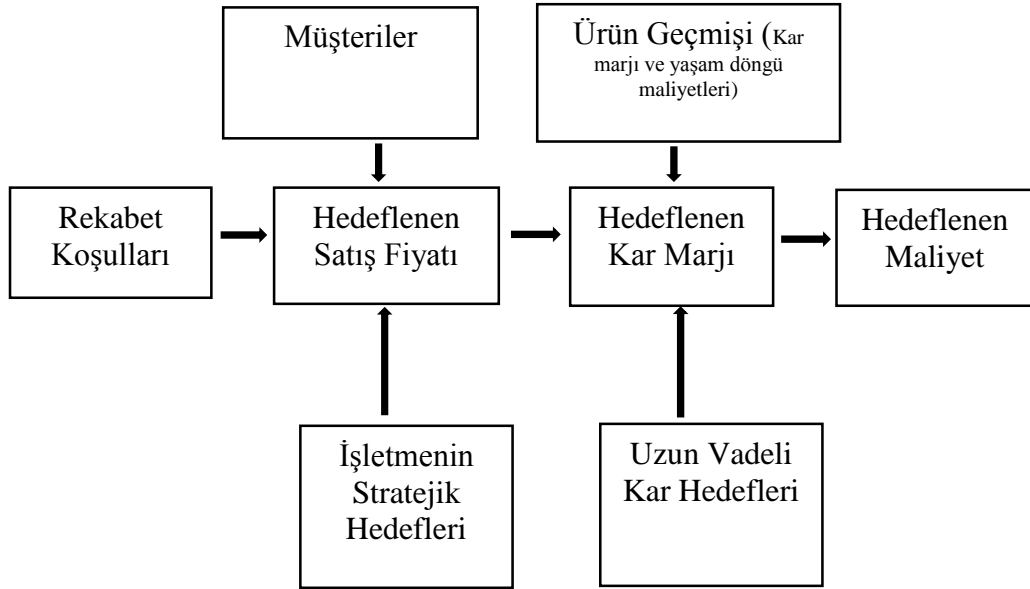
Hedef kâr marjının belirlenmesi aşamasındaki temel amaç işletmenin uzun vade de kar planına ulaşmada yardımcı olmaktadır. Yeni tasarlanan ve üretilen ürünün hedef kâr marjı belirlenme aşamasında hali hazırda önceden olan ürünlerin kar oranının başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir. Bulunan bu kar oranı önceden bulunan

oranla seviyesi aynı ise hedef maliyet belirlenme aşamasında kullanılmaktadır. Günümüz rekabet ortamının da oranları aynı kalmaz ve yeni oranlar kullanılmaktadır (Cooper & Slagmulder, 1997, s. 11).

Hedef kar belirlenirken üç oran kullanılmaktadır. Bunlar (Ergül, 2014, s. 66):

- İşletmenin varlıklarının karlılığı,
- Satışlardan elde edilen karlılık,
- İşletmenin öz sermaye karlılığıdır.

Şekil 7’de hedef maliyetleme yönteminde hedef kâr marjının belirlenmesi süreci gösterilmektedir.



Şekil 7. Hedef Maliyetleme Yönteminde Hedef Kar Marjı Belirlenmesi Süreci.

Kaynak: Cooper, R., & Sagmulder, R. (1999). Developing Profitable New Products With Target Costing. *Sloan Management Review*, 23-33, s.100.

Hedef maliyetleme kâr marjının belirlenmesi süreci müşteriler, ürün geçmişi, rekabet ortamındaki rekabet koşulları, hedeflenen satış fiyatı, hedeflenen maliyet, işletmenin stratejik hedefleri ve uzun vadeli kar hedefleri hedef kar belirleme sürecinde kullanılan bileşenlerdir.

Hedef kâr marjı belirlenirken gerçekçi olması ve hedeflenen maliyetler, mecbur yapılması gereken yatırımları ve ürünün yaşam döngüsü boyunca kullanılması veya elden çıkarılması maliyetleri de dikkate alınması gerekmektedir (Kocakulah & Austill,

2006, s. 63). Hedef kâr marjı belirlenmesi aşamasında iki yaklaşım kullanılmaktadır. Birincisi daha önceden var olan ürün kâr marjı ve piyasa koşullarına bakarak değişiklik yapmaktır. İkincisi ise yapıya göre hedef kâr marjını belirleyip her mamulün Pazar koşullarına göre hedef kâr marjı düzenlemesi yapmaktır. Hedef kâr marjının belirlenmesi aşamasındaki yaklaşımlar ürün hattındaki ürünlerin benzerliğine göre değişmektedir. Benzer olan ürünler için ikinci yaklaşım ürün hattındaki ürünler farklı ise birinci yaklaşım tercih edilmektedir. İlk yaklaşıma göre örnek olarak Nissan'ın uygulamış olduğu yöntem verilebilir. Nissan yeni bir araç için kâr marjını belirlerken tüketicilerin talepleri ve işletmenin ürün karması, uzun vadeli kar amaçlarına göre belirlemektedir. Tasarımı yapılan yeni modellerin hedef kâr marjı işletmenin ürünlerinin içinden belirlenen modellerden 10 yıl içerisinde elde edeceği kar simülasyonu çıkarılmaktadır. İkinci yaklaşıma örnek olarak Sony'nin tüm ürün hattına göre hedef kâr marjının belirlenmesi verilebilmektedir. Sony'nin tasarlamış olduğu yeni ürün için hedef maliyeti belirlenirken hedeflenen satış fiyatından ürün grubunun hedeflenen kâr marjının çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır. Hesaplama sonucunda hedef maliyet düşük çıktıysa hedef kâr marjını yüksek olacağı düşünülerek bir başka ürünün zararının karşılayabileceği durumunda düşünülür (Cengiz, 2010, s. 82-83).

2.4.5. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

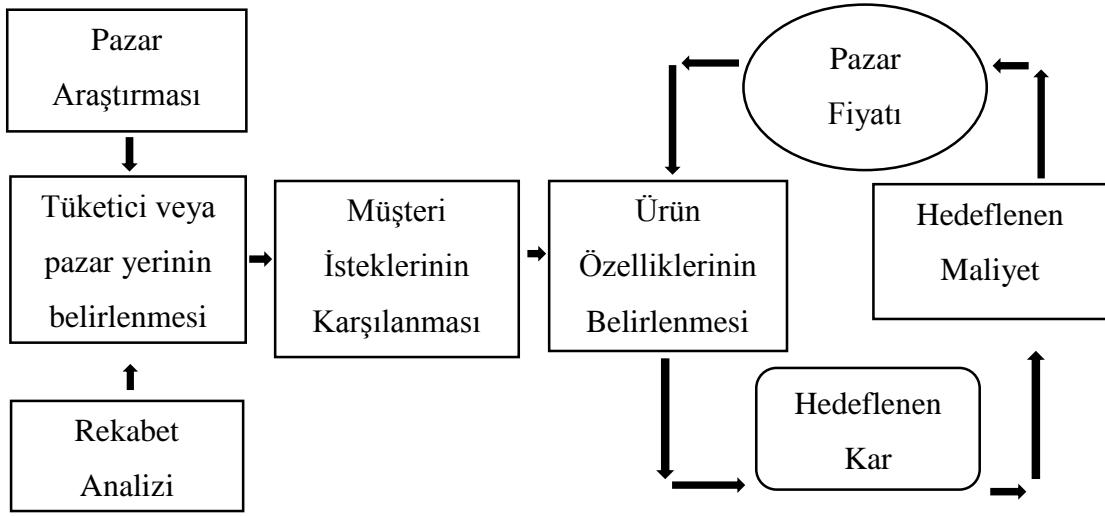
Hedef maliyetin belirlenmesi aşamasında ilk olarak üretim bandında üretilen ürünlerden hangileri hedef maliyetleme çerçevesine dahil olup olmayacağı saptanması gerekmektedir. Hedef maliyetleme yönteminde ürün hattı içerisinde belli ürünler üzerinde uygulanmasına yalın hedef maliyetleme kavramı adı verilmektedir. Hedef maliyetlemenin uygulanacak olan ürünlerin belirlenmesinde bazı pazarlar önem kazanmaktadır. Ürünler önem kazanan bu pazarlara göre şekillenmektedir. Çok iyi yapılan pazar araştırması ile belli ürünlerin seçilmesi ve hedef maliyetlemenin uygulanmasında yararı olmaktadır (Haşaoğlu, 2011, s. 73). Hedef maliyetler işletmenin ürün stratejileri, uzun vadeli kar planları ve ortaya koyulmuş olan parametreler yardımıyla belirlenmektedir (Cooper & Sagmulder, 1999 akt:Görücü, A. 2019, s. 17).

Bunlar;

- Pazar araştırması,
- Rekabet analizi,

- Tüketici ya da pazar koşulları belirlenmesi,
- Müşteri isteklerinin karşılanması,
- Ürün özellikleri,
- Pazar fiyatı,
- Hedeflenen kar.

Şekil 8’de hedef maliyetlerin belirlenmesi süreci gösterilmektedir.



Şekil 8. Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi Süreci.

Kaynak: (Cooper & Sagmulder, *Developing Profitable New Products With Target Costing*, 1999.
akt: Görücü, A. 2019, *Hedef Maliyetleme Sisteminin Doğal Taş Sektöründe Uygulanması*. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 17).

Hedef maliyetin belirlenmesi aşamasında üç farklı yöntem kullanılmaktadır (Haşaoğlu, 2011, s. 72). Bunlar:

- Çıkartma Yöntemi
- Toplama Yöntemi
- Kombinasyon Yöntemi

2.4.5.1. Çıkartma Yöntemi

Hedef maliyetleme belirlenme aşamalarından ilki olan çıkartma yönteminde hedef ürünün maliyetini belirlemede rakip işletmelerin belirlemiş olduğu fiyat esas alınmaktadır. Ürünlerin hedeflenen maliyetleri pazar araştırmasına göre belirlenmiş olan satış fiyatından geriye doğru gidilerek hesaplanmaktadır. Çıkartma yöntemine rakip işletmelerin fiyatları, tüketicilerin talepleri ve alım güçleri hedef maliyetlemeyi

belirlemede diğer faktörlerdir. Hedef maliyetin çeşidi hedeflenen kara göre farklılık göstermektedir (Haşaoğlu, 2011, s. 74). Örneğin, hedeflenen kar gayri safi kar ise; hedeflenen maliyet tam maliyet olarak önümüze çıkmaktadır. Hedeflenen kar tek olarak katkı payı ise hedeflenen maliyet değişken maliyetleri kapsamaktadır. Genel olarak tam maliyet sistemi uygulanmaktadır (Acar, 1998, s. 88). Çıkarma yöntemine göre hedef maliyetleme formülü aşağıdaki gibidir:

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

Bu formüle göre hedef maliyet hesaplanırken iki önemli nokta dikkate alınabilmektedir. Bunlardan ilki ürünün hedeflenen karı, ürün hattının brüt karı ve firmanın hedeflenen brüt karına bağlıdır. İkinci olarak hedef maliyet pazar ortamındaki koşullara göre hazırlansa da işletme içi maliyetler ile uyumlaştırılması gerekmektedir (Haşaoğlu, 2011, s. 75).

2.4.5.2. Toplama Yöntemi

Hedef maliyetleme belirleme yöntemlerinden biri olan toplama yöntemi, çıkartma yöntemine seçenek olarak geliştirilmiştir. Her bir ürünün parçalarının tek tek odaklanan analiz yöntemidir. Japonya da toplama yöntemi, çıkarma yöntemine göre daha az kullanılmaktadır (Bayou & Alan, 1998, s. 37). Toplama yöntemin de yeni ürünün tasarımı geliştirilirken ürün için kullanılan her parçanın maliyetinin tek tek incelenme imkânı verilmektedir. Bu yöntemde ürünün parçalarının maliyeti düşürülerek ve olabildiğince tüketicilerin değeri arttırılarak yeni geliştirilen üretim maliyetleri düşürülebilmektedir (Alkan, 2003, s. 94-95). Toplama yöntemine göre hedef maliyetleme formülü aşağıdaki gibidir:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Ürünün 1. Parçasının Maliyeti} + \text{2. Ürünün Parçasının Maliyeti} + \text{N. Ürünün Parçasının Maliyeti}$$

Toplama yöntemine göre hedef maliyet hesaplanırken yeni tasarlanan ürünlerin bütün parçaların maliyeti toplanarak bulunmaktadır. Toplama yönteminde hedef maliyet belirlenmesinde iki faktör esas alınmaktadır. Bunlar:

- Benzer ürünlerin esas alınması
- Dizayn özelliklerinin esas alınması

Benzer Ürünlerin Esas Alınması: Bu yöntemde hedef maliyet benzer ürün ve parçalara göre belirlenmektedir. Yöntemde maliyete bir önceki hareketi tekrar ederek ve hareketin son performansına göre ulaşılabilir. Benzer ürünlerin esas alınması yönteminde üç temel faktör bulunmaktadır. Birinci olarak benzer ürünlerin maliyetleri, genel olmayan maliyetleri dışarı bırakarak, üretim kapasitesi ve enflasyon faktörleriyle birlikte uyarlanmaktadır. İkinci olarak hedef maliyet ürünlerin ve ürün hattının uyumlaştırılması için gerçek maliyetlerine bağlanmaktadır. Üçüncü olarak önceki performansına göre gelişme kaydedecek şekilde belirlenmektedir (Haşasoğlu, 2011, s. 75-76).

Dizayn Özelliklerinin Esas Alınması: Yöntemde hedef maliyet, faktör analizi ve regresyon analizi gibi statiksel teknikler kullanarak ürünün detaylı özelliklerini kullanarak belirlenmektedir. Gerçek maliyet ile tasarlanan ürünün spesifik özellikleri arasında ilişki kurarak daha önceki ürünlerin verilerini kullanma yöntemidir (Haşasoğlu, 2011, s. 76). Formül olarak aşağıdaki gibidir:

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

Formüle göre a ve b sabitler, x ise dizaynın değişken özellikleridir.

2.4.5.3. Kombinasyon Yöntemi

Hedef maliyetleme yöntemlerinden biri olan kombinasyon yöntemi toplama ve çıkarma yöntemlerinin özelliklerini taşıyan bir yöntemdir. Yani iki yöntemin birleşiminden oluşan bu yöntemde işletme açısından hedef maliyet öncü bir kılavuz haline gelmektedir. Çoğunlukla ortaya atılan problem ve tartışmaları ortadan kaldıran bir yöntemdir. Bu yöntemde firmanın elinde bulunan teknolojik yeterliliğiyle beraber toplama yöntemi, pazar odaklı çıkarma yöntemini eşleştirmekte ve sonuçlarına göre bir müzakere sürecini kapsamaktadır. Bu müzakere sonucuna göre işletme yönetimi hedef maliyet yöntemiyle ilgili kararını vermektedir (Nubin, 2006, s. 80-84). Bu yöntemin bir diğer adı da birleştirilmiş yöntem olarak geçmektedir.

2.4.5.4. Gerçekçi Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Pazara göre hedeflenen satış fiyatı ve işletmenin üst yöntemi tarafından belirlenen hedeflenen kâr marjına göre hedeflenen satış fiyatından hedef kâr marjının

çıkarılması ile kabul edilebilir maliyete ulaşılır ve aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir (Cooper & Slagmulder, 1997, s. 12).

$$\text{Kabul Edilebilir Maliyet} = \text{Hedeflenen Satış Fiyatı} - \text{Hedeflenen Kar Marjı}$$

Hedef maliyetleme yönteminde hedef maliyeti belirlemeden önce maliyetler hedeflenen satışlar üzerinden elde edilen karlardan hesaplanmaktadır. Kabul edilebilir maliyetler elde bulunan bilgilere göre hesaplanarak hedef maliyetleme yönteminde kullanılmaktadır ve hedef maliyete ulaşmak için yerine getirilmesi gereken maliyeti ifade etmektedir. (Kutay & Akkaya, 2000, s. 9). Hedef kâr marjı belirlenme aşaması tamamlandığında dikkat edilmesi gereken iki konu vardır. Birinci olarak kabul edilebilir maliyet, işletmenin uzun vadeli kar hedeflerini yansıttığı için rekabet ortamındaki rekabet konumunu göstermektedir. Kabul edilebilir maliyetin firmanın rakiplerine karşın ölçü değildir, rakiplerin yeteneklerini belirtecek şekilde belirtilmesi anlamına gelmektedir. İkincisi kabul edilebilir maliyet işletmenin tasarım ve tedarik maliyetlerini düşürebilmek için garantisi olmadığından dikkate alınmaktadır. Bir sefer kabul edilebilir maliyet bulunmadığında hedef maliyetin daha yüksek belirlenmesi gerekmektedir. Ürünün maliyeti, kalitesi ve işlevi dikkate alınmaktadır. Kabul edilebilir maliyetin belirlenme sürecinde dengeli olması gerekmektedir (Hamood, Omar, & Sulaiman, 2011, s. 38).

2.4.6. Hedef Maliyetin Ayrımlanması

Hedef maliyetin ayrımlanması aşamasında işletmenin üretim aşamasında belirlenen hedef maliyetler tüketici istekleri çerçevesinde ürünün parça ve özelliklerine kadar ayrımlanma işlevi yapılmaktadır. Bu aşamada en çok ürün için sorulabilecek soru ‘ürün ne yapabilmeli’ yerini almıştır. Yeni tasarlanan ürünün tüketici istek ve üründen beklediklerinin hedef maliyetin ayrımlanması aşamasına geçmeden daha önce netliğe kavuşturulması gerekmektedir. Hedef maliyetleme yönteminde tüketici istek ve beklentilerinin belirlenme aşaması zordur. Tüketici talep ve beklentileri araştırmalara göre istek ve beklentileri ürünün özellik işlevleri açısından temel beklentiler, arzu ve talepler ve heyecanlandırıcı istekler olmak üzere üç bölüm olarak ele alınmaktadır. Temel beklentiler, ürünün kanunlarda belirtilen özelliklerdir. Arzu ve istekler, temel istekler haricinde üründe olması talep edilen araçta satar-stop, iç-dış dizayn, koltuk ısıtması gibi özelliklerdir. Heyecanlandırıcı istekler üründe daha önceden olmayan yeni

olarak eklenen özelliktir. Örnek olarak araçta acil otomatik fren, şerit takibi verilebilir. (Haşaoğlu, 2011, s. 78-79).

Hedef maliyetin maliyetinin ayrımlanması aşaması sekiz aşamadan oluşmaktadır. Bunlar, ürün/hizmet oluşturacak fonksiyonların belirlenmesi, her bir fonksiyonun görece öneminin belirlenmesi, ürün hizmeti oluşturacak parçaların belirlenmesi, her bir parçanın maliyetinin belirlenmesi, ürün/hizmeti oluşturan parçaların görece öneminin belirlenmesi, parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması, hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, diğer maliyet düşürme girişimleri olarak ayrılmaktadır (Bilginoğlu, 1995, s. 14). Sekiz aşama detaylı şekilde aşağıda verilmiştir.

2.4.6.1. Ürün/Hizmeti Oluşturacak Fonksiyonların Belirlenmesi

Hedef maliyet yönteminin ayrımlanması aşamasında ürün ve hizmetler fonksiyon özelliklerine göre tek tek ayrılmaktadır. Bu fonksiyon özellikleri belirlenirken tüketici tarafından ürün için algılanan değer en temel özelliktir (Everaert, Loosveld, Acker, Schollier, & Sarens, 2006, s. 240). Yeni tasarlanan ürünün pazar odaklı geliştirilmesi ve tüketici açısından maliyetlerin planlanması başlangıç noktası, pazarlama ve satış tedarik bölümlerinin beraber hareket etmeleri sonucunda fonksiyonların profili ortaya çıkmaktadır (Bozdemir, 2010, s. 100).

Bu yöntemin temeli noktası, ürünün piyasa da tanımlanan başarı ölçütü oluşturmaktadır. Başarı ölçütündeki temel neden ürünün piyasada getirdiği işlevlerdir. Bu yeni tasarlanan üründen hedeflenen işlev tanımlanarak liste haline getirilmeli ve belli bir form düzenine koyulmalıdır. Sert yapılan işlevler yeni tasarlanan ürünün teknik başarısını, yumuşak işlevler ürünün müşteri açısından değeri ve kullanıcı dostluğu gibi özellikleri taşımaktadır. Örneğin dolma kalemin ucunu değiştirme ve yazması gibi özellikleri sert işleve, kalemin tasarımı ve yazma yumuşaklığını yumuşak işleve örnek olarak verebiliriz (Bahşi & Vecdi, 2001, s. 57).

2.4.6.2. Her Bir Fonksiyonun Görece Öneminin Belirlenmesi

Hedef maliyet ayrımlanması yönteminin ikinci aşamasında tüketici açısından ürünün sahip olacağı her bir fonksiyonun göreceli olarak değerlendirilmesi yapılarak önemi belirlenmektedir (Haşaoğlu, 2011, s. 67). Yeni tasarlanan ürünün parçalarının

göreceli olarak önem derecesinin belirlenebilmesi açısından ürünün işlevlerinin ağırlık seviyeleri belirlenmektedir. Ürünün ağırlıklarının belirlenmesi aşamasında pazar araştırmalarından alınan bilgilere göre ürünün sahip olacağı her işlev değerlendirilmektedir. İlk aşamada ürünün işlev yapısı belirlendikten sonra bu aşamada her bir ürünün işlevi bu seviyede belirlenmektedir (Türk, 1999, s. 204).

2.4.6.3. Ürün Hizmeti Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi

Hedef maliyetin ayrımlanması yönteminin üçüncü aşamasında üründen beklenen fonksiyonların yerine gelmesi için tasarlanan ürün üzerinde çalışılarak ürünün içinde yer alacak parçalar belirlenmektedir. Bu aşama da ürünün prototipi çıkarılmaktadır (Yazıcı, 2008, s. 58). Hedef maliyet yöntemi, parça bilgilerinin öneminden yararlanarak, sert ve yumuşak fonksiyonlar göz önüne alınarak ve tasarlanan ürün üzerinde çalışmalar yapılarak sonuç alınmaktadır. Fonksiyonların önem düzeyleri hedef maliyetin belirlenme aşamasında etkisi çoktur. Ürünün parçaları belirlenerek fonksiyonların tamamı gerçekleştirilmektedir. Örneğin ekran, düğme, kumanda, kablo çerçeve gibi televizyonun ana parçalarıdır (Bozdemir, 2010, s. 100).

2.4.6.4. Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi

Hedef maliyetin ayrımlanması yönteminin dördüncü aşamasında tasarımı yapılan ürünün parçalarının birleştirilmesiyle prototipinin oluşması sonucunda maliyetinin tahminine olanak vermektedir. Her bir parçanın firma içerisinde üretilmesi birim başı maliyetleme veya işletme dışından tedarik ediliyorsa yapılan pazar araştırmalarına göre parça başı maliyeti hesaplanmaktadır. Örneğin dolma kalem örneğinde parçaların maliyetleri %7 hazne, %18,5 uç, %10 kapak şeklinde belirlendiği görülmektedir. (Bahşi & Vecdi, 2001, s. 58).

2.4.6.5. Ürün/Hizmeti Oluşturan Parçaların Görece Öneminin Belirlenmesi

Hedef maliyetin ayrımlanması yönteminin beşinci aşamasından pazar araştırmalarından elde edilen değerler sonucunda ürünün parçaları ile ürünün fonksiyonları bir matris üzerinde değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu şekilde ürünün her bir parçasıyla ürünün fonksiyonları arasında ilişki kurularak her bir parçanın işlevini yerine getirmesindeki göreceli ağırlıklarının belirlendiği aşamadır (Yazıcı, 2008, s. 58).

Dolma kalem örneğine göre mürekkebin sızdırmama güvenilirliğinin fonksiyonun metalle desteklenmiş plastik hazne ile yerine getirilmesi gözükmektedir. Ürünün parçaları ve fonksiyonları ağırlıkları bir matriste karşılaştırılması sonucunda parçalar ağırlığına göre ortaya koyulabilmektedir (Bilginoğlu, 1995, s. 14).

2.4.6.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Hedef maliyetin ayrımlanması yönteminin altıncı aşamasında yeni tasarlanan ürünü oluşturacak parçaların maliyetleri ve göreceli önemlerine göre değer endeksi oluşturulmaktadır (Bozdemir, 2010, s. 101). Hedef maliyet değer endeksi aşağıdaki şekildedir (Yazıcı, 2008, s. 58).

Hedef Maliyet Değer

$$\text{Endeksi Derecesi} = \frac{\text{Parçanın Diğer Parçalara Göre Önemi (\%)}}{\text{Parçanın Toplam Maliyet İçindeki Payı(\%)}}$$

Örneğin; parçanın diğer parçalara göre önem derecesi %20, parçanın toplam maliyet içindeki payı %20 ise bu parçanın hedef maliyet değer endeksi 1 olarak sonucuna varılmaktadır. Bazı sektörler haricinde hedef maliyet değer endeksi 1 olması gerekmektedir (Haşaoğlu, 2011, s. 68). Tüketicilerin talep ve üründen beklentileri en uygun şekilde karşılanabilmesi için ürünün parçalarının hedef maliyet değer endeksinin 1 olması gerekmektedir. Endeksin 1'den küçük olması fonksiyonun pahalı 1'den büyük olması ucuz oluşunu göstermektedir. Endeksin 1'den küçük olması parçaların müşteri açısından pahalı olduğu görülmekte ve maliyetin düşürülmesi için çalışmalar yapılacağı gerekmektedir. Endeksin 1'den büyük olması durumunda ise ürünün fonksiyonları veya parçalar aracılığıyla çekiciliğin artırılması gerektiği gözükmektedir (Alagöz, 2006, s. 72-73).

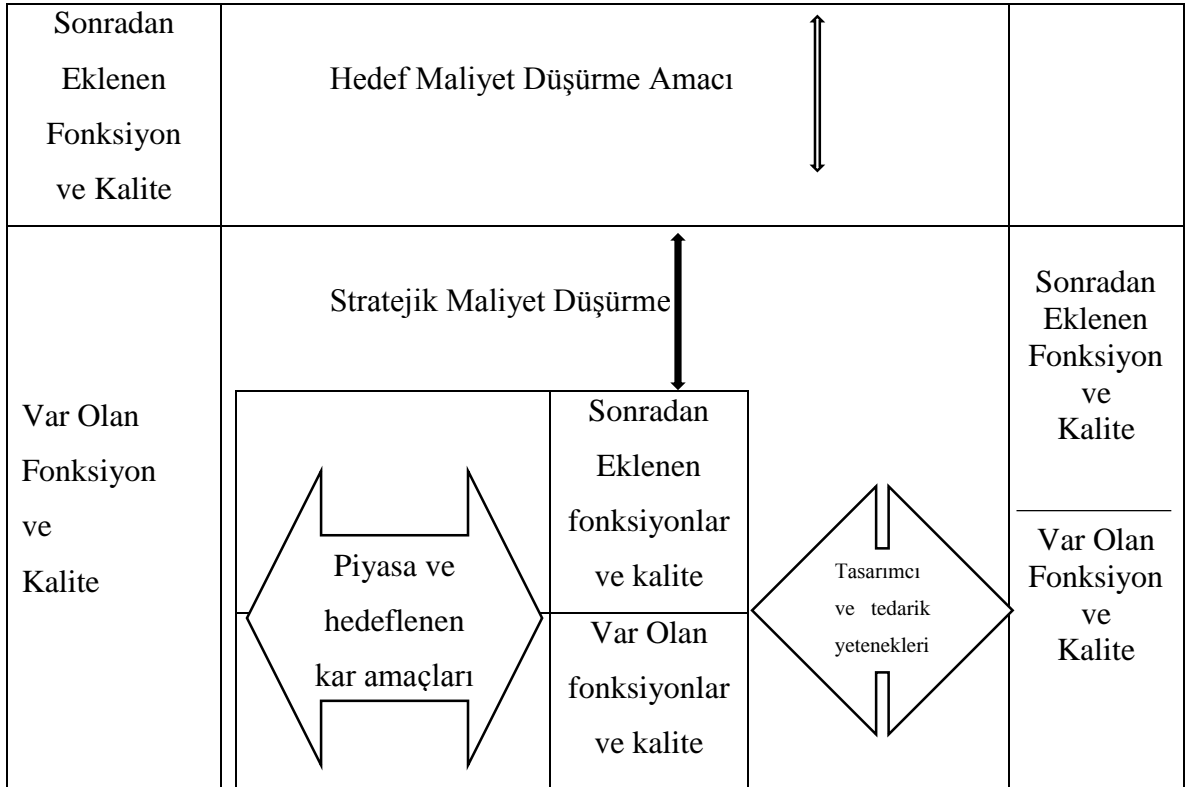
2.4.6.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Hedef maliyet endeksi parçaların maliyetleriyle önemlilik düzeylerinin birbiri arasında uyumunun olup olmadığını göstermektedir. Önem düzeyleriyle maliyetlerin uyumu olmayan parçalar belirlenip başka seçenekler üzerinde durulması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle bu parçaların dışarıdan satın alınıyorsa işletme içinde daha ucuza üretilip üretilmeyeceği veya ikame edilmesi gibi seçenekler üzerinde durulmasıdır. Endeks ürün yapısında hangi parçanın değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçanın sorun

çıkarttığını gösterecektir (Türk, 1999, s. 205). Maliyet düşürme hedefleri bütün fonksiyonların hedef maliyetleri ile fiili maliyetlerin karşılaştırılması ile belirlenir. Maliyet düşürme hedefleri parça düzeyinde indirilerek her bir parçanın hedefleri belirlenmektedir (Alkan, 2003, s. 106).

2.4.6.8. Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri

Hedef maliyet ayırılması yönteminin sekizinci aşamasında hedef maliyetleme optimizasyonu maliyet düşürme yöntemi olarak kullanılsa da başka yöntemlerde maliyet düşürmede uygulanabilmektedir. Ürünün fonksiyonlarının tekrar incelenmesi, tasarım değişikliği ve değer mühendisliği gibi uygulamalar ile alınabilecek önlemlerin genişletilmesiyle yapılacak olan üretim daha düşük maliyetlerle gerçekleşecektir (Bilginoğlu, 1995, s. 15). Şekil 9’da hedef maliyetleme yönteminde maliyet düşürme hedefleri gösterilmektedir.



Şekil 9. Hedef Maliyetleme Yönteminde Maliyet Düşürme Hedefleri.

Kaynak: (Gayret, 2010, *Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat İşletmesinde Uygulanması*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 61)

2.5. Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecinde Yararlanılan Yöntemler

Hedef maliyetleme yeni tasarlanan ürünleri geliştirmek için kullanılan bir yöntemdir. Hedef maliyetleme uygulama sürecinde yararlanılan yöntemler değer mühendisliği, tedarik zinciri maliyetleme, kaizen maliyetleme, ürün yaşamı dönemi maliyetleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.5.1. Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği

Hedef maliyetleme yöntemi içinde yeni bir ürünün tasarımı ve geliştirilmesinde faydalanılan öne çıkan teknik değer mühendisliğidir. Tüketicilerin verdiği değer ile ürün için yapılan harcamaların uyuşup uyuşmadığının araştırmasını değer endeksinin fonksiyonuyla kalite, fonksiyonellik ve maliyet ilişkisini çıkarmaktadır (Alkan, 2003, s. 125). Değer mühendisliği hali hazırda olan ürünlerin geliştirilmesi, yeni ürünlerin tasarlanması ve geliştirilmesi ortaya çıkarılması, faaliyet analizinin yapılması, gerek olmayan maliyetlerden kaçınılması, ürün kalite ve güvenilirlik sistemlerinin geliştirilmesi, riskin azaltılıp başarının artırılması için uygulanmaya çalışılan fonksiyon, ürün, süreç, hizmet ve sistem temelli bir yapıdır. Günümüze doğru değer mühendisliği yeni ürünün tasarımı ve geliştirilmesi sonucunda sürekli olarak kullanılmaya başlanmıştır. Cooper ve Slagmulder 1997 yılında değer mühendisliği ile hedef maliyetlemeyi bütünleştirme yoluna gitmişlerdir (Örnek, 2003, s. 215). Hedef maliyet değer endeksinin en az 1 olması gerektirir. Bu seviyenin altında bir endeks bulunur ise değer mühendisliği yöntemi gerekmektedir.

Değer mühendisliği, diğer bir adı değer analizi olan ürünün değerini yükseltmek amacıyla ürünün tasarlanmasında ve geliştirilmesinde kullanılan planlı bir yapıdır. Değer analizinde değeri arttırmanın iki yöntemi vardır. İşlevlerin sabit olmasıyla maliyetin düşürülmesi ve maliyetin düşürülmesiyle işlevlerin yükseltilmesi yöntemleridir (Çoşkun, 2003, s. 36). Hedef maliyetleme yöntemi maliyetin düşürülmesi ve kontrol edilmesi tekniği değil aynı zamanda değer mühendisliğiyle bir sistemin parçasıdır (Helms, Lawrence P., T., & W., 2005, s. 49).

2.5.2. Hedef Maliyetleme ve Tedarik Zinciri Maliyetleme

İşletmelerin son yıllar içerisinde uygulamış oldukları tedarik zinciri stratejilerinin sahip olmuş oldukları rekabet ortamındaki rekabet gücü üzerinden

etkilerinin fark edilerek tedarik zinciri yöntemine yönelimlerdeki artışlar gözükmektedir. Küreselleşmenin de etkisiyle rekabetin zorlaşması teknolojinin hızlı ilerlemesi, ürünlerin yaşam döngü süresindeki git gide kısaltmalar firmaların tedarik zinciri yapılarını tekrar gözden geçirmeyi mecbur kılmıştır. Firmalar bu koşullar altında rekabet edebilmek için tedarik zincirini etkin kullanabilmek ve yönetebilmek için hedef maliyetleme ile birlikte kullanmaları gerekmektedir (Yükçü & Gönen, 2008, s. 71).

Hedef maliyetleme yöntemini etkileyen üç temel faktör bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla ürünün şekli, tüketiciler ve tedarikçilerdir. Tedarikçilerin katılımı önemli faktördür. Tedarikçilerin katılımı üretim sürecinde dahil olursa girdiler ile projenin yöneticileri başarı sağlayabileceklerdir. Tedarikçilerin üretim safhasına dahil olmasıyla beraber tüm üyeler üretim safhasına dahil olmaktadır (Borgernas & Fridh, 2003, s. 15). Hedef maliyet yönteminde hedef maliyet ulaşmak için bütün tedarik zincirinin katılımıyla olmaktadır ve hedef maliyete ulaşma baskısıyla bütün tedarik zincirine iletilmesi gerekmektedir. Maliyet yönteminde maliyetleri düşürebilmek için tedarikçilere direkt olarak baskı yapılması başarısız sonuçlar vermektedir. Günümüzde kabul edilen uygulama uzun vadeli maliyetlerin düşürülmesi çabalarıdır. Hedef maliyetleme yönteminde tedarik zinciri bütün olarak görülmektedir ve her bir üye kendi lehine olan maliyetleri düşürebilmek maksadıyla yeni faaliyetler geliştirmekte ve ürünün nihai maliyetini düşürmektedir. Tedarik zinciri temelinde diğer bağlantıların maliyetlerinin düşürülmesine yardımcı olmaktadır (Helms, Lawrence P., T., & W., 2005, s. 50).

2.5.3. Hedef Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Hedef maliyetleme yöntemi uzun vadeli maliyetleme yöntemidir. Yeni tasarlanan ve geliştirilen ürünün ileriye dönük maliyetlerinin neler olması gerektiğinin ürünün tasarlanması ve geliştirilmesi aşamasında belirlenmesidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, ürünün fiyatlanması, tüketici ve ürünün karlılık analizi ve üretim sürecinin en iyi hale getirilmesi için stratejik kararlarla ilgili bilgileri doğru ve etkin şekilde sağlamaktadır (Chistensen & Sharp, 1993, s. 38. akt: Türk,1999, s.206).

Faaliyete dayalı maliyetleme ve hedef maliyetleme yöntemi üç yönden benzerlik içerisindedirler. Bunlardan birincisi tahmini maliyetlerin belirlenmesidir. İkincisi faaliyete dayalı maliyetleme yeni ürünün tasarım ve geliştirme tekliflerinin maliyet

etkisinin belirlenmesidir. Üçüncüsü ise faaliyete dayalı maliyetleme hedef maliyet yönteminde hedef maliyete ulaşmada yardımcı yöntemdir. Faaliyete dayalı maliyetleme tasarımların maliyet yapılarını gösterirken, hedef maliyetleme pazar ihtiyaçları ve maliyet hedefleri için araştırma yaparak bilgileri toplamaktadır. Tasarımla ilgilenenler iki yöntemi birleştirerek direk ve endirekt maliyetler arasında değişim yapmayı sağlamaktadırlar. Tüketicilerin talepleri ve ürün hakkında beklentilerine yönelik istek ve fonksiyonellikte, daha az maliyetli yeni ürün tasarlama ve geliştirme imkânı sağlamaktadır (Çoşkun, 2003, s. 52).

2.5.4. Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme

Hedef maliyetleme yöntemi ileriye dönük oluşabilecek maliyetlerin ürünün tasarlanması ve geliştirilmesi aşamasında kontrol altına alınması sağlayan bir yöntemdir. En düşük maliyetle, talep edilen fonksiyonlar ve özellikler içerisinde olan ürünün üretilmesi hedef maliyetlemenin temel noktasıdır. Teknolojinin ilerlemesiyle üretim maliyetlerinin üretim safhasında ortaya çıkabileceği hedef maliyetleme yönteminin kullanımını arttırmıştır. Kaizen maliyetleme yeni tasarlana ürünün üretim safhasında olan üretim maliyetlerinin iyileştirilmesini sağlamak amaçlıdır. Ürünün tasarlanması ve geliştirilmesi aşamasında kullanılan hedef maliyetleme yöntemi, kaizen maliyetleme ile üretim safhasında desteklenerek ürünün sürekli olarak iyileştirilmesi yapılmaktadır (Türk, 1999, s. 210-211).

Hedef maliyetleme gibi kaizen maliyetleme, maliyet azaltımında seti belli ve oldukça etkilidir. Kaizen maliyetleme farklı olarak daha çok ürünün etkisi altında kaldığı üretim sürecine odaklanmalıdır. Kaizen maliyetlemenin temel amacı üretim sürecinden etkin olmayan her türlü faktörün ürünün iyileştirilmesi için ortadan kaldırılmasıdır (Altanbay, 2006, s. 104). Kaizen maliyetleme hedef maliyetlemede aylık olarak belirlenen azalışların gerçekleştirilmesiyle ilgilidir. Kaizen maliyetleme hedef maliyet ile tahmin edilen maliyetin arasındaki farkı en aza indirerek sürekli iyileştirmeler yapılmaktadır (Monden & Lee, 1993, s. 26). Ürünün yaşam döngüsü boyunca tasarlanması, geliştirilmesi, üretim safhaları olarak bakıldığında hedef maliyetleme kaizen maliyetlemeyi takip eder. Firmalar maliyet düşürme hedeflerine ulaşabilmek için kaizen maliyetleme ile hedef maliyetleme yönteminin beraber kullanmaları gerekmektedir. Hedef maliyetleme yöntemini kullanan firmalar ürünün tasarımı ve

geliştirilmesi aşaması tamamlanıp üretim safhasına geçildikten sonra oluşan verim düşüşleri ve kayıpların giderilmesi için kaizen maliyetleme kullanılması zorunlu hale gelmektedir. Hedef maliyetleme yöntemi ve kaizen maliyetleme birbirlerinin alternatifi değil ürün için belirlenmiş hedef maliyete ulaşmada farklı üretim safhalarında birbirlerinin tamamlayıcısı niteliktedir (Bozdemir, 2010, s. 152).

2.5.5. Hedef Maliyetleme ve Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme

Ürün yaşam döngüsü boyunca maliyetlenmesi, ürünün tasarımdan, geliştirilmesinden elden çıkarılmasına kadar geçen süre zarfında ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanması, analizi ve raporlanması sağlayan bir yöntemdir. Ürünün yaşam döngüsü boyunca planlanması ve geliştirilmesi aşamasında hedef maliyetleme yöntemi devreye girmektedir (Köse, 2002, s. 100). Ürün yaşamı dönemi maliyetleme, üretim safhası öncesi, üretim aşaması ve üretim sonrasında bütün maliyetleri hedef maliyetleme yöntemi ile bir arada alınması gerekmektedir. Ürün yaşam dönemi maliyetleme uygulama bakımından hedef maliyetleme yöntemi vazgeçilmez bir uygulamadır. Hedef maliyetleme yönteminin başarılı olabilmesi için ürün yaşam döngüsü boyunca ortaya çıkacak maliyetlerin önceden hesaplayarak maliyet hedeflenmesinde dikkate alınması gerekmektedir (Yılmaz & Gökhan, 2009, s. 8).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

3.1. Literatür Araştırması

Bu bölümde bir rekabet aracı olarak maliyet yönetimi sürecinde, stratejik maliyet yönetim sistemlerinden biri olan hedef maliyetlemeyle ilgili daha önce yapılmış çalışmalar değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme de çalışmanın kim tarafından hangi yılda yapıldığı çalışmanın hangi amaçla yapıldığı ve çalışma ile elde edilen bulgulardan bahsedilecektir.

Ramanan (2000), hedef maliyetleme sisteminin yeni bir ürünün ömrü boyunca maliyet yönetimi veya maliyet planlaması için bir yaklaşım olduğunu ve küresel üretim ortamında rekabet aracı olduğunu ortaya koymuştur.

Alkan (2003), maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme sisteminin devlet orman fidanlık işletmelerinde uygulanabilirliğini incelediği çalışmasında hedef maliyetleme sisteminin daha doğru maliyet hesaplama, maliyetlerin kontrolü, maliyet yönetimi ve fiyatlandırmada devlet orman fidanlık işletmelerinde uygulanabilir olduğu sonucuna ulaşmış ve sistemin nasıl kullanılacağına yönelik önerilerde bulunmuştur.

Borgernas (2004), İsveç'te üretim işletmeleri tarafından hedef maliyetleme yönteminin ne ölçüde kullanıldığını araştırdığı çalışmasında rastgele seçmiş olduğu 250 işletmeye anket uygulamış ve elde edilen veriler doğrultusunda İsveçli üreticilerin %16,5'nin hedef maliyetleme yöntemini kullandığı ortaya konmuştur. Bazı şirketlerin hedef maliyetlemeyi kullanmamasının sebebinin ise bilgi eksiliğinden kaynaklandığı saptanmıştır. Çalışma sonucunda hedef maliyetlemeyi uygulayan üretim firmaların diğer firmalara nazaran farklılaşma ve rekabet ortamında daha büyük firmalar olduğu sonucuna varılmıştır.

Alagöz vd. (2005), tarafından üretim maliyetlerinin düşürülmesinde hedef maliyetleme yönteminin rolü ve uygulanabilirliğini inceledikleri çalışmalarında Konya'da otomotiv yan sanayi, endüstriyel tesis makineleri sanayi ve tarım makineleri sanayi işletmelerinde faaliyet gösteren yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan 55 üretim firması baz alınarak hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilir olduğu araştırılmıştır.

Araştırma sonucunda hedef maliyetleme sisteminin uygulanmasının zor olmadığını ancak bazı kuralların tam anlamıyla uygulanmadığı için hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilirliğinin azalttığı sonucuna varılmıştır.

Atmaca (2005), hedef maliyetlemenin stratejik maliyet yönetiminde bir araç olarak kullanılmasını araştırdığı çalışmasında mobilya sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede ürünün tasarım aşamasından üretime kadar olan sürecini göstererek bir ürünün hedef maliyetleme yöntemine göre maliyetlenmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda mobilya sektöründe hedef maliyetlemenin uygulanabilir olduğu ve rekabet ortamında yararlı olacağı sonucuna varılmıştır.

Kocakulah ve Austill (2006), hedef maliyetleme yöntemi kullanarak ürün geliştirme ve maliyet yönetimi ile vaka analizini değerlendirdikleri çalışmalarında süpermarketler aracılığıyla satış yapan kümes hayvanı üretim işletmesi üzerinde vaka çalışması yapılmış ve çalışma sonucunda hedef maliyetleme yöntemi kullanarak metodik ve rasyonel bir yolla ilerlemenin sağlanabileceği ortaya koyulmuş ve bu uygulama üzerinden tavsiyelerde bulunulmuştur.

Koçsoy (2008), dünya çapında birçok işletme tarafından stratejik maliyet yönetim sistemi olarak başarıyla uygulanan hedef maliyetleme sisteminin, Türk imalat işletmeleri tarafından kullanılıp kullanılmadığı ve uygulanabilirliğinin mümkün olup olmadığını araştırdığı çalışmasında, 90 işletmeden 63 işletmenin hedef maliyetleme sistemini uygulamadığı, 27 işletmenin ise hedef maliyetleme sistemini uyguladığı ortaya konmuştur. Hedef maliyetleme sistemini kullanan işletmelerin ve kullanmayan işletmelerin tedarikçilerle olan ilişkilerinin düşük seviyede olduğu ortaya konmuştur. Araştırma sonucunda hedef maliyetleme sistemini kullanmayan işletmelere sistemin uygulanabilmesi için önerilerde bulunulmuştur.

Haşaoğlu (2011), stratejik maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme sistemini incelediği çalışmasında Kayseri ilinde ev tekstili ve mobilya üretimi yapan bir işletmede hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilirlik düzeyi araştırmıştır. Çalışma sonucunda hedef maliyetleme sisteminin ev tekstili ve mobilya üretimi yapan işletmelerde bu sistemin uygulanabileceği sonucuna varılmıştır.

Mendes ve Machado (2012), hedef maliyetleme sisteminin otomotiv sektöründeki ampirik çalışmaları incelenerek otomotiv sektöründeki hali hazırdaki uygulamalar araştırılmıştır. Araştırma sonucunda otomotiv işletmelerinin fiyatının maliyete göre belirlenmesi gerektiği, tüketici odaklı olunması gerektiği, ürünün tasarımı ve üretimi sırasında ortaya çıkan maliyetlere odaklanılması gerektiği, yaşam döngüsüne ve değer zincirine önem verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Koşan ve Geçgin (2013), hedef maliyetleme sisteminin menü analizinde kullanılabilirliğini araştırdıkları çalışmada bir restoran işletmesinde uygulama yapmışlardır. Yapılan bu araştırma sonucunda müşteri taleplerine göre porsiyon miktarlarında azaltma yapılarak hedef maliyetleme yönteminin uygulanabileceği ortaya konmuştur.

Imeokparia ve Adebisi (2014), hedef maliyetleme sisteminin Güney-Batı Nijerya'da imalat endüstrisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından uygulanıp uygulanmadığı ve işletmelerin performansları üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmada anket yönteminden yararlanılarak veriler sağlanmıştır. Araştırma ile elde edilen sonuçlara göre hedef maliyetleme sistemi kullanılarak yatırımların getirisinin yükseldiği ve maliyetlerin düşürüldüğü belirlenmiştir.

Ergül (2014), tarafından hedef maliyetleme çerçevesinde çağdaş maliyet yöntemlerinin maliyet etkinliği boyutunda entegrasyonu ve konaklama işletmelerinde uygulanmasının araştırıldığı çalışmada konaklama işletmelerinde yaşanan değişim ve gelişmelere ayak uydurmak ve müşterilerin, hissedarların istek ve beklentilerini karşılayarak karlılıklarını arttırmak amacıyla hedef maliyetleme sistemini diğer maliyet sistemleri ile kullanarak işletme etkinliğinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Sonuç olarak konaklama işletmelerinin varlığını devam ettirebilmesi ve karlılıklarını arttırabilmesi çağdaş maliyet yöntemlerinin entegre şekilde kullanılması ile mümkün olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Ghafeer vd. (2014), tarafından hedef maliyet yönteminin sanayi şirketlerinin rekabet gücünü güçlendirmedeki muhtemel etkisinin incelendiği çalışmada Suriye'deki mühendislik sektöründe faaliyet gösteren işletmelere anket yöntemi uygulanarak veriler sağlanmıştır. Elde edilen bulgulara göre hedef maliyetleme yöntemi ile rekabet ortamında bir adım önde olunabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Bülbül (2015), tarafından hedef maliyetleme açısından muhasebe bilgi sistemine ilişkin bir model önerisini incelediği çalışmasında bir işletme üzerinde hedef maliyetleme ile muhasebe bilgi sisteminin incelenerek bütünleştirilmesi amaçlanmıştır. Bu bütünleşme çağdaş maliyet sistemlerinin teknolojik yeniliklerin, ürünün tasarım ve üretim aşamasına odaklanarak, mamul yaşam döngüsü boyunca maliyetlerin azaltımında imkân tanınması ve maliyet yönetiminin kolaylaştırılması sonucuna ulaşılmıştır.

Terzi (2017), tarafından hedef maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin çay işletmelerinde birlikte uygulanabilirliğini incelediği çalışmasında Türkiye’de faaliyet gösteren özel sektör çay işletmelerinde maliyet yöntemlerinin maliyet azaltımında uygulanabilir olduğu araştırılmıştır. Sonuç olarak bu maliyet yöntemlerinin uygulanabileceği ve çay işletmelerinde kaizen benzeri çalışmalar uygulanabileceği sonucuna varılmıştır.

Talebni vd. (2017), tarafından hedef maliyetleme ve değer mühendisliği, beklenen kar ve kaizen arasındaki ilişkilerini incelendiği çalışmalarında 2011-2012 döneminde en yeni ve en doğru hedef maliyetlendirme yönteminin kurumsal karlılık üzerinde etkili olabileceği ve hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasının kontrol altında olabileceği sonucuna varılmıştır.

Durgun (2019), tarafından hedef maliyetleme yönteminin yeni ürün geliştirmede kullanılmasının incelendiği çalışmada plastik boru üretim işletmesinde hedef maliyetleme sisteminin yeni ürün geliştirmede kullanılması amaçlanmıştır. Hedef maliyetleme yönteminin plastik boru üretim yapan işletmede uygulanabilir olduğu ve işletmenin marka değeriyle pazar koşullarını ele alarak daha fazla kar elde edebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

3.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması

Hedef maliyetleme yönteminin uygulanması amacıyla birçok işletme ile görüşülmüş olup duvar kâğıdı üretimi yapan bir işletmenin uygulamaya izin vermesi nedeniyle bu işletme ile görüşme sağlanmıştır. Ancak işletme yöneticisinin işletmenin

ticaret unvanının çalışmada yer almasını istememesi nedeniyle çalışmada işletme “X İşletmesi” olarak ifade edilecektir.

Uygulama yapılan X işletmesi, 2016 yılında Ankara’da kurulmuş olup 5 çalışanı ile üretime devam etmektedir. İşletmede duvar kâğıdı üretilmekte olup üretim aşamaları Vinil(hammadde), işleme ve paketleme ’den oluşmaktadır. Vinil(hammadde) üretim bölümünde duvar kağıdının hammaddesi olan vinil ’in makineye verilme işlemi yapılmaktadır. İşleme üretim bölümünde ise makineye verilen duvar kâğıdı hammaddesinin renk, desen ve boyut olarak işlenmesi yapılmaktadır. En son üretim bölümü olan paketleme bölümünde işleme bölümünden çıkan duvar kağıtlarının paketleme işlemi yapılarak satışa hazır gelmektedir. Duvar kağıtları rulo şeklinde adet olarak satılmaktadır. Ruloların adetleri metrelerine, renklerine, desenlerine ve kalitelerine göre ayrılmaktadır. X işletmesinin 2019 yılı faaliyet dönemine ait giderleri Tablo 5’de gösterilmektedir.

Tablo 5. X İşletmesi 2019 Yılı Faaliyet Dönemi Giderleri.

Gider Türleri	Toplam
Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	2.087.244,51
Direkt İşçilik Giderleri	226.836,87
-Direkt İşçilik Giderleri	112.375,44
-Sgk Brüt Ücretler	93.229,13
-Sgk İşveren Payı	19.347,30
-Sgk İşveren İşsizlik Payı	1.885,00
Genel Üretim Giderleri	103.836,22
-Genel Üretim Giderleri	51.918,11
-Dışardan Sağlanan Fayda Hizmetler	51.918,11
-Elektrik Giderleri	16.944,94
-Doğalgaz Giderleri	34.973,17

X işletmesinde çalışanların faaliyet bölümlerine göre dağılımı Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6. İşletme Çalışan Sayısı.

Faaliyetler	Çalışan Sayısı
Vinil (Hammadde)	2
İşleme	2
Paketleme	1
Toplam	5

3.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Belirlenmesi

X işletmesinin direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri hammadde alım tutarlarından oluşmaktadır. X işletmesinin mali tablolarına bakıldığında hammadde giderlerinin toplamı 2.087.245 TL olduğu görülmektedir. Bu kapsamda X işletmesinin 2019 yılında ürünlerine ilişkin toplam üretim miktarı 18.125 rulo/adettir. Ürünlere direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin yüklenmesinde kullanılacak oran aşağıda gösterilmektedir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri/ Toplam Üretim Miktarı

$2.087.245 \text{ TL} / 18.125 \text{ adet rulo} = 115,16 \text{ TL/ rulo adet}$

X işletmesinde çalışan işçiler haftada 5 gün 9 saat tek vardiya şeklinde çalışmaktadır. Uygulama, işletmenin 1 yıllık toplam direkt işçilik saati dikkate alınarak hesaplanmıştır. Yani 2019 yılı, direkt işçilik saati (5 gün*9 saat* 4 hafta* 12 ay) saattir.

X işletmesinin üretim sürecinde çalışan işçi sayıları vinil (hammadde) bölümünde 2 işçi, üretim bölümünde 2 işçi, paketleme bölümünde 1 işçi çalıştığı bilinmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin faaliyet bölümlerine dağılımı aşağıda gösterilmektedir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti Toplamı / Toplam Direkt İşçilik Saati

$2.087.245 \text{ TL} / 2160 \text{ saat işçilik} = 966,32 \text{ TL Direk İşçilik Saati}$

Vinil (Hammadde) : $193*(2*2160 \text{ saat}) = 834.897,80 \text{ TL}$

İşleme: $193*(2*2160 \text{ saat}) = 834.897,80 \text{ TL}$

Paketleme: $193*(1*2160 \text{ saat}) = 417.448,90 \text{ TL}$

Toplam : 2.087.245TL

3.4. Direkt İşçilik Maliyetlerinin Tespiti

X işletmesinin direkt işçilik maliyetleri 2019 yılında faaliyet bölümlerinde çalışan sayılarına göre dağıtımı yapılmıştır. İşletmenin yukarıdaki Tablo 6'da belirtildiği şekilde 2019 yılında çalışan sayısı 5'tir. Bu işletmede çalışan işçiler 5 gün tek vardiya ve vardiya başına 9 saat çalışmaktadırlar. Yapılan bu uygulamada 2019 yılı dikkate alındığı için 48 haftalık süre dikkate alınmıştır. 2019 yılı 48 haftalık bir işçi için toplam direkt işçilik saati 2160 (48 hafta*5 gün*9 saat) saattir. Her birim üretim hattı için harcanan işçilik maliyetlerinin toplamını bulmak için, direkt işçilik saati başına düşen maliyet hesaplanmıştır. Direkt işçilik giderlerinin maliyet yükleme oranı aşağıda gösterilmektedir.

Direkt İşçilik Saati Başına Düşen Maliyet: Direkt İşçilik Maliyetleri Toplamı /
Toplam Direkt İşçilik Saati

226.836,87 TL / (2160 saat* 5 işçi): 21,00 TL / Direkt İşçilik Saati

Üretim hattı için harcanan toplam direkt işçilik saati ile direkt işçilik başına düşen maliyet hesaplanarak üretim hatlarına direkt işçilik maliyetleri dağıtılmıştır. Direkt işçilik giderlerinin faaliyet bölümlerine dağılımı aşağıda gösterilmektedir.

Vinil (Hammadde) = 21*(2 işçi*2160)	:90.734,75 TL
Üretim (İşleme) = 21*(2 işçi*2160 saat)	:90.734,75 TL
Paketleme = 21* (1 işçi* 2160 saat)	:45.367,37 TL
Toplam	:226.836,87 TL

3.5. Genel Üretim Maliyetlerin Tespiti

X işletmesinin genel üretim maliyetlerinin toplamı 103.836,22 TL olup bu maliyetlerin dağılımı direkt işçilik saati maliyet taşıyıcısı ile yapılmıştır. Genel üretim giderlerinin maliyet yükleme oranı aşağıda gösterilmektedir.

Toplam Genel Üretim Giderleri / Toplam Direk İşçilik Saati
103.836,22 / (5 işçi* 2160 saat): 9,61 TL / Direkt İşçilik Saati

X işletmesinin her birim üretim hattı için katlanılan toplam direkt işçilik saati ile işçilik saati başına düşen maliyet çarpılarak üretim hatlarına toplam genel üretim giderleri dağıtılmıştır. Genel üretim giderlerinin faaliyet bölümlerine dağılımı aşağıda gösterilmektedir.

Vinil (Hammadde) = 9,61 * (2 işçi*2160 saat) :	41.534,49 TL
Üretim (İşleme) = 9.61 * (2 işçi*2160 saat) :	41.534,49 TL
Paketleme = 9.61 * (1 işçi * 2160 saat) :	20.767,24 TL
Toplam	: 103.836,22 TL

X işletmesinin maliyet etkenleri ve maliyet yükleme oranları Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7. İşletmenin Maliyet Etkenleri ve Maliyet Yükleme Oranları.

Gider Türleri	Maliyet Etkeni	Maliyet Yükleme Oranları
Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	Üretim Miktarı (Adet)	115,16 TL/ Adet
Direkt İşçilik Giderleri	Direkt İşçilik Saati (DİS)	21,00 TL / DİS
Genel Üretim Giderleri	Direkt İşçilik Saati (DİS)	9,61 TL/ DİS

Yukarıdaki Tablo 7’de direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri için ilgili maliyet taşıyıcıları dikkate alınarak hesaplanan maliyetlerin yükleme oranları gösterilmiştir.

3.6. Toplam ve Birim Maliyetlerin Tespiti

X işletmesinin üretim hattında üretilen ürünler için yüklenen toplam maliyetler Tablo 10’da gösterilmektedir.

Tablo 8. X İşletmesinin Üretim Hattında Üretilen Ürünler İçin Yüklenen Maliyetler.

Üretim Hattı	Vinil Hammadde	Üretim (İşleme)	Paketleme	Toplam
Direkt İlk Madde Malzeme	834.897,80	834.897,80	417.448,90	2.087.244,51
Direkt İşçilik Gideri	90.734,75	90.734,75	45.367,37	226.836,87
Genel Üretim Gideri	41.534,49	41.534,49	20.767,24	103.836,22
Toplam	967.167,04	967.167,04	483.583,51	2.417.917,60

Yukarıdaki Tablo 8’de yapılan analiz sonuçları özetlenerek, X işletmesinin üretim hattındaki ürünler için direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin, direkt işçilik maliyetlerinin ve genel üretim maliyetlerinin dağılımı gösterilmiştir.

X işletmesinin Y ürünü için toplam ve birim maliyetleri Tablo 9’da gösterilmektedir.

Tablo 9. X İşletmesinin Birim Maliyeti.

Ürün	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı (Adet)	Birim Maliyetler (TL)
Y Ürünü	2.417.917,60	18.125 Rulo	133,40
Toplam	2.417.917,60	18.125 Rulo	133,40

X İşletmesinin Tablo 9’da ilk madde ve malzeme maliyetleri toplam üretim miktarına bölüldüğünde birim maliyet elde edilmiştir. X işletmesinin toplam maliyeti 2.417.917,60 TL ve birim maliyeti 133,40 TL’dir.

3.7. Birim Başına Maliyet Analizi

Hedef maliyetleme hesaplama işlemi yapılırken değer zincirinden yararlanılmaktadır. Değer zinciri, yeni ürünün geliştirilmesi aşamasından başlayıp, ürünün pazarlanması, satışı ve satış sonrası hizmetleri kapsayan bir faaliyettir. Tablo 10’da X işletmesinin faaliyet bölümlerindeki maliyetleri ve faaliyet bölümlerinin birim maliyetleri gösterilmektedir.

Tablo 10. X İşletmesinin Faaliyet Bölümlerine Göre Birim Maliyetleri.

Faaliyet Bölümü	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı (Adet)	Birim Maliyetler
Vinil (Hammadde)	967.167,04	18.125/ Rulo	53,36
İşleme	967.167,04	18.125/ Rulo	53,36
Paketleme	483.583,51	18.125/ Rulo	26,68
Toplam	2.417.917,59	18.125/ Rulo	133,40

3.8. Hedef Maliyet Yöntemi ile Verilerin Analizi

X işletmesinin hali hazırda kullanmış olduğu maliyet yöntemi geleneksel maliyet artı fiyatlama yöntemidir. Geleneksel maliyetleme yönteminde ürünlerin maliyeti belirlendikten sonra kâr marjı tutarı eklenerek fiyat belirlenmektedir.

X işletmesinin geleneksel maliyetleme yöntemine göre Y ürünü için satış fiyatı ve kâr marjı aşağıda gösterilmektedir.

Geleneksel Maliyetleme Yöntemine göre Y Ürünü:

Satış Fiyatı :153 TL / Rulo Adet

Birim Maliyet :133,40

Mevcut Kar Marjı : %20

X işletmesinin geleneksel maliyet yöntemine göre Y ürünü rulo adet başına birim maliyeti 133,40 TL olup, 153 TL'ye satarak %20 kâr marjı elde etmiştir.

Hedef maliyet yöntemine göre, hedef satış fiyatı, X işletmesi piyasa koşullarını göz önüne alınarak tahmini fiyat beklentileri tespit edilmiştir. 2019 yılında X işletmesinin Y ürün adet başına 160 TL 'den satmak istemiş ancak müşterilerin talepleri ve piyasa analizleri sonucunda tüketicilerin ödemeyi talep ettikleri fiyat 153 TL olarak tespit edilmiştir. İşletme 2019 yılında müşterilerin talep ettikleri fiili satış fiyatını hedef satış fiyatı olarak dikkate almıştır. X işletmesi 2019 yılında Y ürününden %20 kar elde etmeyi hedeflemektedir.

X işletmesinin Y ürünü için hedef maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Hedef Maliyet Yöntemine göre Y ürünü:

Hedef Satış Fiyatı	:153/ Rulo Adet
Hedef Kar Marjı	:30,6 TL (153* %20)
Hedef Maliyet	: Hedef Satış Fiyat – Hedef Kar Marjı
	:153 TL – 30,6 TL
Hedef Maliyet	:122,40 TL/ Rulo Adet

X işletmesinin Y ürünü için kullanmış olduğu geleneksel maliyet yöntemine göre rulo adet başına düşen birim maliyet 133,40 TL'dir. Hedef maliyetleme yöntemine göre rulo adet başına hedef birim maliyet ise 122,40 TL'dir. Bu nedenle X işletmesi Y ürünü için maliyetleri ne şekilde azaltabileceğinin yollarını araştırmalıdır.

X işletmesinin Y ürünü için mevcut birim maliyeti hedef maliyet üzerindedir ve işletmenin maliyet düşürmeye yönelik politikalar uygulaması gerekmektedir. İşletmenin üretim hattında hangi aşamada maliyetleri düşürmesi gerektiğini bulması gerekmektedir.

X işletmesinin Y ürünün fonksiyonlarını bileşenlerine ayırıp, ayrılan bileşenlerin müşteriler için önemlilik derecelerini dikkate alarak her üretim hattındaki ürünlerin fonksiyonlarıyla olan ilişkisinin oranlarıyla birlikte önemlilik endeksi yüzdeleri hesaplanmıştır. Hesaplanan önemlilik endeksiyle maliyet yüzdeleri karşılaştırılmıştır. Hedef maliyet endeksi oluşturularak hangi bölümlerde maliyet azaltması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

3.8.1. Fonksiyonel Maliyet Analizi

Aşağıdaki Tablo 11'de işletmenin faaliyet bölümlerindeki maliyetleri ve yüzdeleri verilmiştir. Fonksiyonel maliyet analizinde üretim maliyetlerinin kullanılmasının sebebi, hedef maliyetleme yönteminin uygulanması için üretim aşamasından önceki üretim maliyetlerini kontrol altına almak ve ürünün tasarım aşamasındaki maliyetleri düşürülmesi hedeflenmektedir.

X işletmesinin faaliyet bölümlerine göre fonksiyonel maliyet analizi Tablo 11’de gösterilmektedir.

Tablo 11. Fonksiyonel Maliyet Analizi.

Faaliyet Bölümü	Maliyetler (TL)	Oran (%)
Vinil (Hammadde)	53,36	0,40
İşleme	53,36	0,40
Paketleme	26,68	0,20
Toplam	133,40	1,00

3.8.2. Müşteri Beklenti Analizi

Hedef maliyetleme yönteminde tüketici talep ve istekleri, maliyetlerin düşürülmesinde etkin rol oynamaktadır. X işletmesinin bu analizde satış ve ürün hatlarından alınan ürün fonksiyonları ve bu ürün fonksiyonlarının tüketiciler için önem derecesi aşağıdaki tablo da gösterilmiştir. Tablo 12’de verilen X işletmesinin müşteri beklenti analizi oranları, işletmenin satış yapmış olduğu aracı firmalardan 75 tanesine müşteri beklenti analizi formu gönderilmiş, 40 tanesinden geri dönüş alınmıştır. Bu formlardan çıkan sonuçlar doğrultusunda işletme müşteri beklenti analizi oranları oluşturulmuştur. Tablo 12’de ürün fonksiyonları ve müşteri için önem dereceleri gösterilmektedir.

Tablo 12. Ürün Fonksiyonları ve Müşteri İçin Önem Derecesi.

Ürün Fonksiyonları	Önem Derecesi	Oran (%)
Kalite	5	0,33
Fiyat	4	0,27
Dayanıklılık	3	0,20
Desen	2	0,13
Renk Kalitesi	1	0,07
Toplam	15	1

3.8.3. Fonksiyonel Performans Analizi

Belirlenen ürün fonksiyonlarının müşteri açısından önemlilik derecesi dikkate alınarak, bu fonksiyonların üretim hattındaki birimler ile olan ilişkileri Tablo 13’de verilmiştir.

Tablo 13. Fonksiyonel Performans Analizi.

Ürün Fonksiyonları	Vinil Hammadde	İşleme	Paketleme	Toplam
Kalite	0,40	0,40	0,20	1
Fiyat	0,50	0,30	0,20	1
Dayanıklılık	0,30	0,40	0,30	1
Desen	0,10	0,60	0,30	1
Renk Kalitesi	0,15	0,65	0,20	1

Buna göre Y ürünün kalitesi; %40 Vinil (hammadde), %40 işleme ve %20’si paketleme bölümlerindeki giderler ile ilgilidir. Y ürünün fiyat fonksiyonu; %50 Vinil (hammadde), %30 işleme ve %20 paketleme bölümlerindeki giderler ile ilgilidir. Y ürünün dayanıklılık fonksiyonu; %30 Vinil (hammadde), %40 işleme ve %30 paketleme bölümlerindeki giderler ile ilgilidir. Y ürünün desen fonksiyonu; %10 Vinil(hammadde), %60 işleme ve %30 paketleme bölümlerindeki giderler ile ilgilidir. Y ürünün renk kalitesi fonksiyonu; %15 Vinil (hammadde), %65 işleme ve %20 paketleme bölümlerindeki giderler ile ilgilidir.

3.8.4. Önemlilik Endeksinin Belirlenmesi

Aşağıdaki Tablo 14’de önem endeksi oluşturulurken müşteri beklenti analizi ile fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişki ortaya koyulmuştur. Buna göre; kalite fonksiyonu %33 önem derecesine sahiptir. Kalite fonksiyonun önem derecesinin; Vinil(hammadde) %40 (0,132), işleme %40 (0,132) ve paketleme %20 (0,066) bölümlerine aittir. Fiyat fonksiyonu %27 önem derecesine sahiptir. Fiyat fonksiyonun önem derecesinin; Vinil(hammadde) %50 (0,135), işleme %30 (0,081) ve paketleme %20 (0,054) bölümlerine aittir. Dayanıklılık fonksiyonu %20 önem derecesine sahiptir. Dayanıklılık fonksiyonun önem derecesinin; Vinil (hammadde) %30 (0,06), işleme %40

(0,08) ve paketleme %30 (0,06) bölümlerine aittir. Desen fonksiyonu %13 önem derecesine sahiptir. Desen fonksiyonun önem derecesinin; Vinil(hammadde) %10 (0,013), işleme %60 (0,078) ve paketleme %30 (0,039) bölümlerine aittir. Renk kalitesi fonksiyonun önem derecesi %0,07 önem derecesine sahiptir. Renk kalitesinin önem derecesinin; Vinil(hammadde) %15 (0,105), işleme %65 (0,0455) ve paketleme 0,20 (0,014) bölümlerine aittir. X işletmesinin faaliyet bölümlerine göre önemlilik endeksleri Tablo 14’de gösterilmektedir.

Tablo 14. Faaliyet Bölümü Önemlilik Endeksi

Ürün Fonksiyonları	Vinil (Hammadde)	İşleme	Paketleme
Kalite	0,132	0,132	0,066
Fiyat	0,135	0,081	0,054
Dayanıklılık	0,06	0,08	0,06
Desen	0,013	0,078	0,039
Renk	0,0105	0,0455	0,014
Önem Endeksi	0,3505	0,4165	0,233

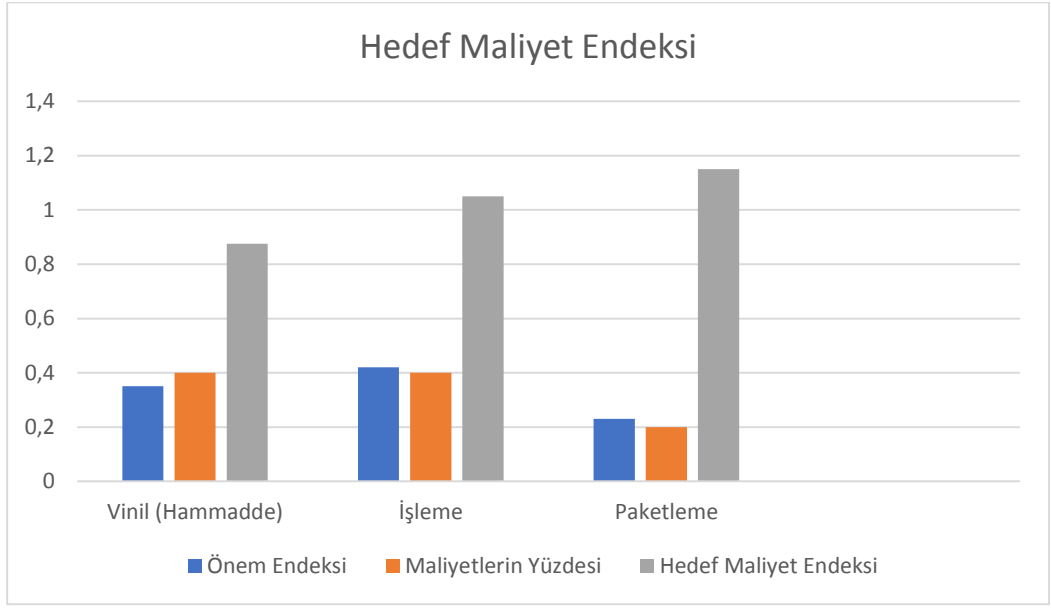
Tablo 14’de ürün fonksiyonlarının faaliyet bölümleri ile ilişkisi gösterilmiş ve önem endeksi oluşturulmuştur. Buna göre Vinil (hammadde) 0,2965, işleme 0,4705 ve paketleme 0,233 gider yerleri önem endeksine sahiptir.

3.8.5. Hedef Maliyet Endeksi

Hedef maliyet endeksi faaliyet bölümlerinin önem endeksiyle faaliyet bölümlerinin maliyet yüzdeleri arasındaki ilişki ortaya koyabilmek için yapılmaktadır. Hedef maliyet endeksi hesaplanırken önem endeksi maliyetlerin yüzdelerine bölünür ve hedef maliyet endeksi hesaplanır. Bu hesaplama sonucunda bulunan gider yerlerinin hedef maliyet endeksi 1’in altında ise faaliyet bölümüne fazla yatırım yapıldığı anlaşılmaktadır. Bulunan hedef maliyet endeksi 1’in üstünde ise faaliyet bölümünün fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. X işletmesinin faaliyet bölümlerinin hedef maliyet endeksleri Tablo 15’de gösterilmektedir.

Tablo 15. Faaliyet Bölümü Hedef Maliyet Endeksi.

Ürün Fonksiyonları	Vinil (Hammadde)	İşleme	Paketleme
Önem Endeksi	0,35	0,42	0,23
Maliyetlerin Yüzdesi	0,40	0,40	0,20
Hedef Maliyet Endeksi	0,875	1,05	1,15



Şekil 10. Hedef Maliyet Endeksi.

Hedef maliyet endeksi hesaplanması sonucunda; Vinil(hammadde) gider yerinin sonucu 1'in altında 0,875 çıkmıştır. Bu gider yerinin 1'in altında olduğu için fazla yatırım yaptığı ortaya çıkmaktadır ve bu gider yerinin maliyetinin azaltılması gerekmektedir. İşletme bu gider bölümünde müşteri taleplerini dikkate alarak ürününde işlevselliğini kaybetmeden maliyet azaltımına gitmesi gerekmektedir.

Hedef maliyet endeksi hesaplanması sonucunda; işleme gider yerinin sonucu 1'in üstünde 1,05 çıkmıştır. Bu gider yerinin 1'in üstünde olduğu için fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Fakat diğer bölümlere nazara hedef maliyet endeksi 1 en yakın üretim bölümüdür.

Hedef maliyet endeksi hesaplanması sonucunda; paketleme gider yerinin sonucu 1'in üstünde 1,15 çıkmıştır. Bu gider yerinin üstünde olduğu için fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır.

İşletme piyasanın rekabet koşullarına ayak uydurmak istediği durumda satış fiyatını düşürmesi gerekirse, karlılık oranını (%20) korumak isterse yapması gereken gider yerlerinde maliyet düşürmeye, hedef maliyet endekslerini 1'in üstünde tutması gerekmektedir.

SONUÇ

Bu çalışmada öncelikle stratejik maliyetleme yönteminden bahsedilmiştir. Daha sonra hedef maliyet yönteminden bahsedilerek bir duvar kâğıdı işletmesinde hedef maliyet uygulaması yapılmıştır. Bu amaçla işletmenin mali tablolarındaki bilgiler ve işletmenin gider yerleri hakkında bilgiler toplanarak uygulama yapılmıştır. Uygulama yapılırken işletmenin üretim bölümündeki faaliyet bölümleri belirlendikten sonra bu faaliyet bölümlerinin maliyetlerinin azaltılması ve fonksiyonel olarak geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu işletmenin üretim aşamasındaki faaliyet bölümleri 3 bölümden oluşmaktadır. Bunlar; Vinil (hammadde), işleme ve paketleme bölümlerinden oluşmaktadır. Müşterilerin talepleri doğrultusunda ürün fonksiyonlarının özelliklerinin önem dereceleri belirlenmiştir. Uygulama sonunda ürün üzerinden herhangi bir değeri olmayan faaliyetler ile ilgili maliyetlerin düşürülmesi ve fonksiyonel olarak geliştirilmesi sonucuna ulaşılmıştır.

Stratejik maliyetleme yöntemi olan hedef maliyetleme yönteminde, ürünün tasarlanıp geliştirilmesi aşamasında maliyetlerin azaltılması amaçlanmaktadır. Hedef maliyet hesaplanması aşamasında ilk olarak ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri ve genel üretim giderleri belirlenmiştir. Daha sonra ürün birim ve toplam maliyetleri belirlenmiş olup buna göre fonksiyonel maliyet analizi yapılmış ve önemlilik endeksinin belirlenebilmesi için fonksiyonel performans analizi belirlenerek önemlilik endeksi belirlenmiştir. Önemlilik endeksinin belirlenmesi aşamasından sonra hedef maliyet endeksi hesaplanmıştır.

Uygulamada bu amaç doğrultusunda öncelikle müşteri talepleri göz önünde bulundurularak ürünün fonksiyonları önem derecelerine göre sıralanmıştır. Sıralanan bu fonksiyonlar ile faaliyet bölümleri ilişkilendirilerek hedef maliyet endeksi oluşturulmuştur. Oluşturulan hedef maliyet endeksi sonucunda faaliyet bölümlerinden vinil (hammadde) bölümünde hedef maliyet endeksinin 1'in altında (0,875) olduğu saptanmıştır. Dolayısıyla vinil (hammadde) faaliyet bölümünde maliyet azaltma yöntemlerine başvurulmalıdır. İkinci faaliyet bölümü olan işleme bölümünde hedef maliyet endeksinin 1'in üzerinde (1,05) olduğu ve bu amaçla faaliyet bölümünde fonksiyonel olarak geliştirmelerin yapılması gerektiği üzerinde durulmuştur. Faaliyet bölümlerinin sonuncusu paketleme bölümünde ise hedef maliyet endeksi 1'in üzerinde

(1,15) olduğu için paketleme bölümünde fonksiyonel olarak geliştirme yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede vinil (hammadde) bölümünde maliyet azaltma yöntemleri dikkate alınmalıdır çünkü diğer bölümlere nazaran hedef maliyet endeksi en düşük olan faaliyet bölümü vinil(hammadde) bölümüdür. İşletme vinil (hammadde) bölümünde müşterinin beklentisini göz önünde bulundurarak ürünün işlevselliğini ve fonksiyonlarını azaltmadan maliyeti azaltma yöntemlerine gitmesi gerekmektedir. Maliyet azaltma yöntemi olarak uzun dönemli hammadde tedarik sözleşmeleri veya hammadde stokunu fazla yaparak maliyetleri düşürme yoluna gidilebilir. İşleme ve paketleme faaliyet bölümlerinde ise fonksiyonel olarak geliştirme yapmak gerekmektedir. Fonksiyonel geliştirme yöntemi olarak işleme ve paketleme faaliyet bölümüne daha kapsamlı makine teçhizat alarak veya çalışan personellere eğitim vererek verimliliğini artırabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Stratejik maliyet yönetim sistemi olarak hedef maliyetleme yöntemi ile ilgili yapılacak başka çalışmalara öncü olmak amacıyla araştırmacılara önerilerde bulunmakta fayda vardır. Bu çerçevede hedef maliyetleme kısıtlar teorisinin entegre bir şekilde kullanılması ile maliyetlerin azaltılmasında karşılaşılan kısıtların neler olduğu ve kısıtların nasıl ortadan kaldırılabilceğine yönelik çalışmalar yapılabilir. Ayrıca bütçesel kontrol amacıyla bir üretim işletmesinde hedef maliyetleme perspektifinde bütçe kontrolü ve işletme performansının değerlendirilmesi sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. (1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi* , 81-95.
- Ainsworth, P., Dan, D., Plumlee, R., & Larson, C. X. (1997). *Introduction To Accounting An Integrated Approach*. Richard.
- Akgün, M. (2004). Tedarik Zinciri Yönetiminde Bütünleşik Faaliyet- Tabanlı Hedef Maliyetleme Yaklaşımı. *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, 6(1), 67--88.
- Aksoylu, S., & Yunus, D. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Hedef Maliyetleme. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(11), 357-371.
- Alagöz, A. (2006). Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimii (Target Cost Management). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(15), 61-83.
- Alagöz, A., Yılmaz, B., & Mustafa, A. (2005). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü Ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu* (s. 25-27). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Aldabeeh, A. (2012). Capability of Jordanian Industrial Shareholding Companies to Apply Target Costing System. *International Journal of Business and Management*, 124-130.
- Alkan, H. (2003). *Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği*. Isparta : Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi İşletme Ana Bilim Ana Dalı.
- Altanbay, A. (2006). Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 141-164.
- Altaş, U. (2019). *Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Fiyatlama*. Sakarya: Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü.
- Altuğ, O. (2018). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ansari L. Shahid, B. E. (1997). *A Template For Implementing Target Costing Cost Management* . USA: IRWIN .

- Ansari L. Shahid, B. E.-I. (1997). *Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management*. London: Irwin Professional Publishing.
- Apak, S., Erol, M., Elagöz, İ., & Atmaca, M. (2012). The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 528-534.
- Atış, C., & Kurtlar, M. (2015). Bir Kamu Hastanesi İşletmesinde Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Uygulama. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(2), 64-81.
- Bahşi, G., & Vecdi, C. (2001). Hedef Maliyetleme . *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 47-64.
- Bayou, M. E., & Alan, R. (1998). Three Routes for Target Costing. *Managerial Finance*, 28-45.
- Bilginoğlu, F. (1995). Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı. *Yönetim Dergisi*(6), 13-15.
- Borgernas, H., & Fridh, G. (2003). The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms. *Göteborg University Business School Department D-Thesis in Management Accounting*, 1-51.
- Bozdemir, E. (2010). *Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Oromotiv Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi*. Erzurum: Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Bozemba, E., & Okano, H. (1998). The Effects of Target Costing Implementation on an Organizational Culture in France. *Second Asian Interdisciplinary in Accounting*, (s. 2-30). Japonya.
- Bülbül, S. (2015). *Hedef Maliyetleme Açısından Muhasebe Bilgi Sistemine İlişkin Bir Model Önerisi Ve Bir İşletme Uygulaması*. Eskişehir: Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Capuşneanu, Sorinel; Briciu, Sorin. (2011). *Theoretical and Applied Economics*, 71-88.
- Cengiz, E. (2010). *Hedef Maliyetleme Süreci: Antalya Organize Sanayi Bölgesinde Faaliyet Gösteren Makine Üreticisi Bir Firmada Örnek Olay Çalışması*. Antalya: Basılmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ceran, Y. (2004). Küresel Rekabet Ortamında Rekabetçi Üstünlük Sağlayan Sihirli Üçgen: Kalite-Maliyet- Zaman. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 27-51.

- Chistensen, L. F., & Sharp, D. (1993). How ABC Can Add Value to Designs. *Harvard Business Review*, 38.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Developing Profitable New Products With Target Costing. *Sloan Management Review*, 23-33.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1997). *Target Costing and Value Engineering*. Amerika: Productivity Press.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım. *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 109-116.
- Çetin, A., & Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXVI(1), 313-329.
- Çolak, O. (2018). *Her Şey Dahil Fiyat Duyarlılık Ölçümü Ve Kalite Maliyetleme Sürecine Entegrasyonu: Bir Otel İşletmesinde Uygulama*. Mersin: Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı .
- Çoşkun, A. (2003). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*(15), 23-34.
- Davila, A., & Wouters, M. (2004). Designing Cost- Competitive Technology Products Through Cost Management. *Accounting Horizons*, 13-26.
- Doğan, M. (2019). *Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Kullanılabilirliğine Yönelik Bir Durum Analizi: Hastane İşletmeleri Örneği*. Karabük: Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Durgun, İ. (2019). *Hedef Maliyetleme Yönetiminin Yeni Ürün Geliştirmede Kullanılması: Plastik Boru Üretim İşletmesinde Bir Uygulama*. İzmir: Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Ergül, A. (2014). *Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması*. Antalya: Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erlı, U. (2019). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi Ve Bir Sağlık İşletmesinde Uygulama*. Aydın: Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Everaert, P., Loosveld, S., Acker, V. T., Schollier, M., & Sarens, G. (2006). Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field Study Perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(3), 236-263.
- Feil, P., Yook, K.-H., & Il-Woon, K. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 10-19.
- Gayret, A. (2010). *Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat İşletmesinde Uygulanması*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Geçgin, E. (2013). *Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama Ve Sonuçlar*. Mersin: Yüksek Lisans Tezi: Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Ve Otelcilik Ana Bilim Dalı .
- Gersil, A. (2006). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönetiminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması*. Ankara: Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.
- Ghafeer, M. A., Rahman, A. A., & Mazahrih J., D. B. (2014). The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies. *International Journal of Business and Social Science* , 250-263.
- Gökçay, M. (2019). *Maliyet Yönetiminde Kaizen Maliyetleme Yaklaşımı Ve Örnek Bir Uygulama*. Muğla: Yüksek Lisans Tezi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe- Finansman Bilim Dalı .
- Gökçen, G. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 58-67.
- Görücü, A. (2019). *Hedef Maliyetleme Sisteminin Doğal Taş Sektöründe Uygulanması*. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Granja, A. D., Picchi, F. A., & Robert, G. T. (2005). Target and Kaizen Costing In Construction. *13th International Group for Lean Construction Conference: Proceedings* (s. 227-233). Sdyney: International Group on Lean Construction .
- Gül, S. (2020). *Etkin Maliyet Yönetim Aracı Olarak Kalite Maliyetlerinin Raporlanması: Sağlık İşletmesi Üzerine Bir Uygulama*. Karabük: Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Gümüş, Y. (2012). *Lojistik Faaliyetler ve Maliyetler*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Hacırustemoğlu, R., & Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hamood, H. H., Omar, N., & Sulaiman, S. (2011). Target Costing Practices: A Review of Literature. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 25-46.
- Haşaoğlu, U. (2011). *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme*. Karaman: Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.
- Helms, M. T., Lawrence P., E., T., .. B., & W., G. M. (2005). Managerial Implications Of Target Costing. *Competitiveness Review*, 49-56.
- Imkeokparia, B. L., & Adebisi, S. (2014). Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria . *Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing*, 1-5.
- Kádárová, J., Kobilnický, J., & Teplicka, K. (2015). Product Life Cycle Costing. *Applied Mechanics and Materials*, 547-554.
- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. USA: Prentice Hall.
- Karacıoğlu, R. (1994). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme. *Verimlilik Dergisi*, 77-96.
- Kaygusuz, S. Y., & Dokur, Ş. (2009). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Kocakulah, M. C., & Austill, A. D. (2006). Product Development And Cost Management Using Target Costing A Discussion And Case Analysis. *Journal Of Business & Economics Research* , 61-72.
- Koçsoy, M. (2008). *Hedef Maliyetleme ve Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanması*. Ankara: Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.
- Köse, T. (2002). Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlenmesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 77-103.
- Krajewski, L. J., Ritzman, L., & Malhotra, M. (2014). *Operations Management Processes and Supply Chains*. (S. Birgün, Çev.) Ankara: Nobel Yayıncılık .

- Kutay, N., & Akkaya, G. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 1-15.
- Lee, J. Y., & Yashiro, M. (1996). An International Comparison Of Manufacturing Friendly Cost Management Systems. *The International Journal of Accounting*, 197-212.
- Modarress, B., Ansari, A., & Lockwood, D. L. (2005). Kaizen Costing For Lean Manufacturing: A Case. *International Journal of Production Research*, 1751-1760.
- Monden, Y., & Lee, J. Y. (1993). How A Japanese Auto Maker Reduces Costs. *Management Accounting*, 22-26.
- Nubin, S. (2006). *Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*. İstanbul: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Orhon Basık, F. (2012). *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öndaş, A. (2003). Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış : Hedef Maliyetleme (Target Costing). *Mali Çözüm Dergisi*, 2-10.
- Örnek, A. Ş. (2003). Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 213-230.
- Özçelik, F. (2014). *Hedef MALiyetleme*. Bursa: Dora Basım.
- Sani, A. A., & Allahverdzadeh, M. (2012). Target and Kaizen Costing. *International Journal of Mechanical and Industrial Engineering*, 171-177.
- Schmelze, G., Geier, R., & Buttors, T. E. (1996). Target Costing at ITT Automotive. *Management Accounting*, 26-30.
- Swenson, D., Ansari, J. B., & Kim, W. (2003). Best Practices İn Target Costng. *Manegement Accounting Qertly*, 4(2), 10-15.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Yasa Yayınları.
- Şimşek, M. (2000). *Sorularla Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemleri*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Tanış, V. N., & Kefe, İ. (2014). Kalite Maliyetleri ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 45-62.
- Terry, L. (2000). *Cost and Management Accounting*. London Newyork: dpp.

- Tititz, İ., & Çetin, C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi. *Sülyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 5(2), 121-138.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme. *Dokuz Eylül İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 199-214.
- Woodward, D. G. (1997). Life Cycle Costing Theory, Information Acquisition and Application. *International Journal of Project Management*, 335-344.
- Yalçın, S. (2006). *Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı:15.
- Yazıcı, N. (2008). *Maliyet Yönetim Sistemleri*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Yılmaz, R., & Gökhan, B. (2009). İşletme Karlılığını Artırmada Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *1.Uluslararası 5.Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu* (s. 1-10). Konya: Selçuk Üniversitesi Kadınhanı Faik İçil Meslek Yüksekokulu.
- Yook, K.-H. I.-W. (2005). Target Costing in The Construction Industry: Evidence From Japan. *Construction Accounting & Taxation*(15), 5-18.
- Yükçü, S. (1999). *Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Yükçü, S. (1999). Yen Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2-10.
- Yükçü, S., & Gönen, S. (2008). Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 71-83.

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Maliyet Sistemlerinin Sınıflandırılması.	19
Tablo 2. Stratejik Konumlanma Maliyet Bilgisi İhtiyacı İlişkisi.	27
Tablo 3. Stratejik Maliyet Yöntemi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesi Karşılaştırması.....	29
Tablo 4. Hedef Maliyet Tutarının Hesaplanması.	36
Tablo 5. X İşletmesi 2019 Yılı Faaliyet Dönemi Giderleri.	69
Tablo 6. İşletme Çalışan Sayısı.	70
Tablo 7. İşletmenin Maliyet Etkenleri ve Maliyet Yükleme Oranları.....	72
Tablo 8. X İşletmesinin Üretim Hattında Üretilen Ürünler İçin Yüklenen Maliyetler.	73
Tablo 9. X İşletmesinin Birim Maliyeti.....	73
Tablo 10. X İşletmesinin Faaliyet Bölümlerine Göre Birim Maliyetleri.	74
Tablo 11. Fonksiyonel Maliyet Analizi.	76
Tablo 12. Ürün Fonksiyonları ve Müşteri İçin Önem Derecesi.	76
Tablo 13. Fonksiyonel Performans Analizi.	77
Tablo 14. Faaliyet Bölümü Önemlilik Endeksi.....	78
Tablo 15. Faaliyet Bölümü Hedef Maliyet Endeksi.....	79

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.	İşletmelerde Maliyet Sistemleri.	15
Şekil 2.	Rekabet Avantajı Sağlama Faktörleri ve Avantajları.....	30
Şekil 3.	Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü.....	35
Şekil 4.	Hedef Maliyetleme Yöntemini Gerektiren Nedenler.	39
Şekil 5.	Hedef Maliyetleme Uygulama Süreci.	47
Şekil 6.	Hedef Satış Fiyatı Belirlenmesi Süreci.	50
Şekil 7.	Hedef Maliyetleme Yönteminde Hedef Kar Marjı Belirlenmesi Süreci.....	51
Şekil 8.	Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi Süreci.....	53
Şekil 9.	Hedef Maliyetleme Yönteminde Maliyet Düşürme Hedefleri.	60
Şekil 10.	Hedef Maliyet Endeksi.....	79

ÖZGEÇMİŞ

Alper DOĞAN, 1994 yılında İzmir’de doğdu. 2017 yılında Karabük Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünden üçüncü olarak mezun oldu. Mezun olduktan sonra gıda sektöründe şahıs şirketi kurmuş ve işletmektedir.