

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**ÇAĞDAŞ MALİYET SİSTEMLERİNDEN HEDEF MALİYETLEME VE BİR
ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

İlgin ADIGÜZEL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2019

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ÇAĞDAŞ MALİYET SİSTEMLERİNDEN HEDEF MALİYETLEME VE BİR
ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

İlgın ADIGÜZEL

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Elif Nursun DEMİRCİOĞLU

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ

Jüri Üyesi: Dr. Öğretim Üyesi İrem KEFE

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2019

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Dr. Öğretim Üyesi Elif Nursun DEMİRCİOĞLU
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ

Üye: Dr. Öğretim Üyesi İrem KEFE

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
.../.../2019

Prof. Dr. Serap ÇABUK
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
 - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
 - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
 - Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
 - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. / / 2019

Ilgın ADIGÜZEL

ÖZET

ÇAĞDAŞ MALİYET SİSTEMLERİNDEN HEDEF MALİYETLEME VE BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Ilgın ADIGÜZEL

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Elif Nursun DEMİRCİOĞLU

Ağustos 2019, 87 sayfa

İşletmelerin günden güne artan yoğun rekabet karşısında faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve kârlılıkların artırabilmeleri için, müşteri istek ve beklentilerini en iyi şekilde karşılamaları gerekmektedir. Müşterilerin bu istek ve beklentilerini karşılarken maliyetlerini de kontrol altına almaları gerekmektedir. İşletmelerin müşteri beklentileri ile maliyet yönetimi arasındaki bu ilişkiyi doğru kurabilmek için hedef maliyet sistemini kullanmaları oldukça önemli olmaktadır. Zira bu sistem ile işletmelerin maliyetlerini azaltmaları mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, hedef maliyet sisteminin çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde uygulanabilirliğini araştırmaktır. Bunun için araştırma yöntemi olarak çalışmanın amacına uygun olması ve detaylı analiz imkanı tanınması bakımından olay (vaka) çalışması tercih edilmiştir. Bu doğrultuda işletmede öncelikle tanımlayıcı olay çalışması yapılmış ve bu kapsamda işletmenin mevcut üretim ve muhasebe sistemleri incelenmiştir. Daha sonra keşifsel olay çalışması ile hedef maliyetleme sistemi ile işletmenin maliyetlerinin ve kârlılıklarının nasıl değişeceği ortaya konulmuştur.

Anahtar kelimeler: Hedef maliyet, Hedef maliyet sistemi, geleneksel sistem, maliyet kontrolü.

ABSTRACT

THE TARGET COSTING OF MODERN COSTING SYSTEMS AND AN APPLICATION IN A MANUFACTURING COMPANY

İlgin ADIGÜZEL

Master Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Dr. Elif Nursun DEMİRCİOĞLU

August 2019, 87 pages

In order to continue their activities and increase their profitability in intense competition environment that is increasing day by day, the companies need to meet their customer demands and expectations in the best way. Companies need to control their costs while satisfying these demands and expectations. Target costing system is important for companies in order to correctly understand this relationship between customer expectations and cost management. Because by using this system companies can decrease their costs.

The aim of this study is to determine and examine the applicability of the target costing system in a manufacturing company operating in steel pipe sector. As a research methodology, the case study is preferred because it is suitable for the scope and aim of this study and allows for detailed analysis. In this perspective, first descriptive case study method was applied and by this way company's existing production and accounting systems were examined. Then exploratory case study was applied to explore the effect of target costing system on company's cost and profitability.

Keywords: Target cost, target costing system, traditional system, cost control.

ÖNSÖZ

İşletmelerin, sürekli artan rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmeleri için ve varlıklarını devam ettirebilmeleri için belirli bir oranda kâr marjı elde etmeleri gereklidir ve rekabet ortamında başarı göstermeleri için, rakiplerinden daha yüksek kalitede, daha düşük maliyetli ürünler üretmeleri gerekmektedir. Kısacası, kaliteli ürünler üreterek, piyasadaki yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmek ve işletmelerin amaçladıkları karı elde etmeleri için çağdaş yönetim muhasebesi yöntemlerinden hedef maliyetleme sistemi oldukça büyük önem arz etmektedir. Bu yüzden işletmelerin bu yöntemi yani hedef maliyet yönetimini kullanmaları önem taşımaktadır.

Bu tez çalışmasında hedef maliyet yöntemi teorik olarak ele alınmış ve çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde uygulanabilirliği araştırılmıştır. Elde edilen bulguların değerlendirilmesi yoluyla hedef maliyetleme yönteminin işletmenin maliyetlerini ve karlılığını nasıl etkilediği ortaya konulmuştur.

Yüksek lisans tez çalışmam süresince değerli fikir ve görüşleriyle beni yönlendiren, öneri, yapıcı eleştiri ve yorumlarıyla gelişimimi sağlayan danışman hocam Sayın Dr. Öğretim Üyesi Elif Nursun DEMİRCİOĞLU'na en içten ve samimi duygularıyla teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Yüksek lisans dönemim boyunca bana her türlü desteği veren, her zaman yanımda olan hocam ve değerli dostum Faruk KAYGUSUZ'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek lisans tez çalışmam süresince bana inanan ve her türlü desteği sağlayan, her zaman yanımda olan değerli dostum Bahanur CEREB'e ve değerli abim Caner AYSALAR'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ilgın ADIGÜZEL
Ağustos 2019, Adana

İÇİNDEKİLER

ÖZET	Sayfa iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Problemin Tespiti.....	2
1.2. Araştırmanın Amacı.....	3
1.3. Araştırmanın Önemi.....	3
1.4. Araştırmanın Metodolojisi	4
1.5. Çalışmanın Bölümleri.....	4

BÖLÜM II

HEDEF MALİYETLEMENİN KURAMSAL AÇIKLAMALARI

2.1. Hedef Maliyetleme Kavramı ve Amaçları.....	6
2.2. Hedef Maliyet İle İlgili Terimler.....	8
2.2.1. Hedef Maliyet.....	8
2.2.2. Hedef Satış Fiyatı.....	9
2.2.3. Hedef Kar Marjı.....	9
2.2.4. Hedef Ürün.....	9
2.3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Süreci ve Temel İlkeleri.....	10
2.3.1. Hedef Maliyetleme Yönteminin Süreci.....	10
2.3.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Temel İlkeleri.....	12
2.3.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme (Fiyat Odaklı Maliyetleme).....	12
2.3.2.2. Müşteri Odaklılık (Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma).....	13

2.3.2.3. Tasarım Odaklılık (Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma)....	13
2.3.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım (Çok Fonksiyonlu İlişkiler).....	15
2.3.2.5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı.....	16
2.3.2.6. Değer Zinciriyle İlişkilendirme.....	17
2.4. Hedef Maliyet Yönteminin Uygulama Aşamaları.....	18
2.4.1. Yeni Ürün Fonksiyonlarının Belirlenmesi.....	18
2.4.2. Ürün Fonksiyonlarının Önem Derecelerinin Belirlenmesi.....	19
2.4.3. Ürünü Oluşturan Parçaların Belirlenmesi.....	19
2.4.4. Ürün Parçalarının Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi.....	20
2.4.5. Ürün Parçalarının Önem Derecelerinin Belirlenmesi.....	20
2.4.6. Ürün Parçalarının Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması.....	20
2.4.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimize Edilmesi.....	20
2.4.8. Sürekli Maliyet Düşürmelerinin Yapılması.....	21
2.5. Hedef Maliyet Yönteminin Başarı Koşulları.....	23
2.6. Hedef Maliyet Sistemi ile Geleneksel Sistemlerin Karşılaştırılması.....	25
2.7. Hedef Maliyetleme Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları.....	28

BÖLÜM III

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri.....	31
3.2. Olay (Vaka) Çalışması Yöntemi ve Çeşitleri.....	35
3.3. Olay (Vaka) Çalışmasının Uygulama Aşamaları.....	37
3.4. Olay (Vaka) Çalışmasının Güçlü ve Zayıf Yönleri.....	39
3.5. Olay (Vaka) Çalışmasının Tercih Edilme Nedenleri.....	40

BÖLÜM IV

HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ÇELİK BORU SEKTÖRÜNDEKİ BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

GİRİŞ

4.1. Araştırmanın Amacı, Önemi, Kapsamı ve Yöntemi.....	42
---	----

4.2. İşletme Hakkında Genel Bilgiler	43
4.2.1. İşletmenin Mevcut Üretim Sistemi.....	43
4.2.2. İşletmenin Mevcut Muhasebe Sistemi Ve Maliyet Verilerinin Belirlenmesi.....	48
4.2.2.1. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Maliyetlerinin Tespiti.....	51
4.2.2.2. Direkt İşçilik Maliyetlerinin Tespiti.....	53
4.2.2.3. Genel Üretim Maliyetlerinin Tespiti.....	55
4.2.2.4. Toplam Ve Birim Maliyetlerin Tespiti.....	60
4.3. Hedef Maliyetleme Yöntemi ile Verilerin Analizi.....	62
4.3.1. Ürün Fonksiyonlarının Ve Önem Derecelerinin Belirlenmesi	65
4.3.2. Ürün Fonksiyonlarının Üretim Birimlerindeki Etkisinin Belirlenmesi	65
4.3.3. Ürünlerin Üretim Birimleri Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	67
4.3.4. Ürünlerin Üretim Birimlerinin Önemlilik Endeksinin Belirlenmesi	69
4.3.5. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması Ve Optimize Edilmesi.....	71
4.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	73

BÖLÜM V

SONUÇ

5.1. Giriş.....	77
5.2. Araştırmanın Literatüre Katkısı.....	78
5.3. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları.....	79
5.4. Tavsiyeler.....	79
KAYNAKÇA.....	81
ÖZGEÇMİŞ.....	87

KISALTMALAR

DİMM: Direkt ilk madde ve malzeme

DİŞ: Direkt işçilik

DİS: Direkt işçilik saati

MS: Makine saati

UT: Ultrasonik Kontrol



TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecinde Oluşturulan Bölümler.....	15
Tablo 2. Hedef Maliyet Endeksi Sonuçları.....	21
Tablo 3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Geleneksel Maliyet Yöntemleri ile Karşılaştırılması.....	25
Tablo 4. Hedef MaliyetlemeYöntemi ile Maliyet Artı Yöntemi Arasındaki Farklar.....	27
Tablo 5. Seçilecek Araştırma Yöntemleri için Karşılaştırma.....	34
Tablo 6. İşletmenin Mart Ayı Maliyetleri.....	49
Tablo 7. İşletmenin Üretim İstasyonlarında Mart Ayı İşçi Sayıları Bilgileri.....	50
Tablo 8. KLM işletmesi Mart Ayı Üretim Miktarları.....	51
Tablo 9. Genel Üretim Maliyetleri İçerisinde Makine İle İlgili Maliyetler.....	55
Tablo 10. KLM İşletmesinin Üretim Hatlarındaki Mart Ayı Makine Sayısı.....	56
Tablo 11. Genel Üretim Maliyetleri İçerisinde Diğer Maliyetler.....	58
Tablo 12. İşletmenin Maliyet Etkenleri ve Maliyet Yükleme Oranları	60
Tablo 13. SAW 2 Üretim Hattında Üretilen K Ürününe Yüklenen Maliyetler....	60
Tablo 14. SAW 3 Üretim Hattında Üretilen L Ürününe Yüklenen Maliyetler....	61
Tablo 15. SAW 2 Üretim Hattında Üretilen K Ürününün Birim Maliyeti.....	61
Tablo 16. SAW 3 Üretim Hattında Üretilen L Ürününün Birim Maliyeti.....	62
Tablo 17. Ürün Fonksiyonları Ve Müşteri İçin Önem Derecesi.....	65
Tablo 18. K Ürünü Fonksiyonlarının Üretim Birimlerindeki Etkisi.....	66
Tablo 19. L Ürünü Fonksiyonlarının Üretim Birimlerindeki Etkisi.....	67
Tablo 20. SAW 2 Üretim Hattında Üretilen K Ürününün Birim Maliyet Yüzdesi68	68
Tablo 21. SAW 3 Üretim Hattında Üretilen L Ürününün Birim Maliyet Yüzdesi68	68
Tablo 22. <i>K Ürünü Üretim Birimlerinin Önemlilik Endeksi</i>	70
Tablo 23. <i>K Ürünü Üretim Birimlerinin Önemlilik Endeksi</i>	71
Tablo 24. K Ürünü Hedef Maliyet Endeksi.....	72
Tablo 25. L Ürünü Hedef Maliyet Endeksi.....	72

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. Hedef maliyetleme süreci.....	11
Şekil 2. Değer zinciri üyelerinin hedef maliyetleme sürecine katılması.....	17
Şekil 3. Ürün fonksiyonlarının belirlenmesi.....	19
Şekil 4. Hedef maliyetleme yöntemi ve geleneksel maliyetleme muhasebesi yöntemlerinin üretim süreçlerindeki kar planlama ve fiyatlandırma bakımından farklılıkları	26
Şekil 5. Geleneksel maliyet yöntemi ve hedef maliyetleme yöntemi farklılıkları.	28
Şekil 6. KLM İşletmesinin Üretim Süreci.....	45
Şekil 7. SAW 2 Üretim Hattındaki K Ürününün Üretim Süreci.....	46
Şekil 8. SAW 3 Üretim Hattındaki L Ürününün Üretim Süreci.....	47
Şekil 9. KLM işletmesi Boru Üretim Süreci.....	47



BÖLÜM I

GİRİŞ

Küreselleşme, geliştirilen yeni teknolojiler, yeni rakiplerin pazara girmesi ile artış gösteren müşteri ihtiyaçları gibi nedenler günümüz iş hayatını karmaşık duruma getirmiştir (Altınbay, 2006, s.141). Küresel rekabet baskısından etkilenen işletmeler, modern teknolojileri kullanarak üretim sistemlerinde değişiklik yapmışlar ve bununla beraber olarak maliyet sistemlerini değiştirme ihtiyacı da ortaya çıkmıştır (Altınbay, 2006, s.141).

Geleneksel maliyet yönetim anlayışı ve uygulamaları ürün, teknoloji, müşteri, rekabet koşulları ve benzeri çevre şartlarından dolayı kullanılamamaktadır. Bu şartlar altında yeni çağdaş maliyet yönetimi tekniklerinin benimsenmesi gerekmektedir (Savaş, 2003, s.183).

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin, işletmelerde ileri üretim teknolojilerinin daha etkin bir şekilde kullanılmasından dolayı yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu yüzden işletmeler yeni maliyet yönetimleri arayışına girmişlerdir (Alagöz, 2006, s.61). İşletmelerin faaliyetlerini yerine getirebilmeleri ve varlıklarını devam ettirebilmeleri için belirli bir oranda kâr marjı yaratmaları gereklidir ve rekabet ortamında başarı göstermeleri için, rakiplerinden daha yüksek kalitede, daha düşük maliyetli ürünler üretmeleri gerekmektedir (Kaya, 2010, s.314). Kısacası, kaliteli ürünler üreterek, piyasadaki yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmek ve işletmelerin amaçladıkları kârı elde etmeleri için çağdaş yönetim muhasebesi yöntemlerinden hedef maliyetleme sistemi oldukça büyük önem arz etmektedir. Bu yüzden işletmelerin bu yöntemi yani hedef maliyet yönetimini kullanmaları önem taşımaktadır (Kaya, 2010, s.314).

Günümüzdeki ekonomik şartlarda, satış fiyatı piyasalar tarafından belirlenmektedir (Koşan ve Geçgin, 2011, s.54). Çünkü, işletmelerin maliyet ve kâr marjının toplanması ile satış fiyatını belirleme olanağı azalmıştır. Bu

durumda, işletmelerin pazar koşullarını ve potansiyel müşterilerinin ödemek için razı olacağı fiyatı bilmesi gerekir. Bununla beraber, piyasada belirlenmiş olan fiyatın hem işletme hem de yatırımcı amaçlarını karşılayıp karşılayamayacağını dikkate alması ve meydana gelen tüm bu şartları sağlayabilmek için işletmelerin maliyetlerini tam olarak hesaplaması gerekmektedir (Koşan ve Geçgin, 2011, s.54). İşte tam bu durumda hedef maliyetleme sistemi işletmelerin piyasalar tarafından belirlenen satış fiyatından elde etmek istedikleri kâr marjının çıkarılması suretiyle *“üretilen bu ürünün maliyeti nedir?”* sorusunun yerine *“üretilen bu ürünün maliyeti ne olmalı?”* sorusu sorulmalıdır (Koşan ve Geçgin, 2011, s.54).

1.1. Problemin Tespiti

Geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin, günümüz gelişen teknoloji ve ekonomik şartlar doğrultusunda üretilen mal ve hizmet maliyetlerinin tespit edilmesinde yetersiz kaldığı anlaşılmıştır. Bu doğrultuda, geleneksel maliyet yöntemlerinin eksik ve yetersiz yönlerini ortadan kaldırabilmek ve daha doğru maliyet hesaplaması yapılabilmesi için çağdaş maliyet muhasebesi yöntemlerinden hedef maliyet geliştirilmiştir.

Geleneksel yöntemler, maliyet yönetimi kavramını sadece maliyetlerin tespiti olarak algılamakta ve maliyetlerin yönetimine ve planlanmasına ilişkin bir çaba içermemektedir. Bu durum, gelişen teknoloji ve sürekli artan rekabet ortamında büyük bir eksikliktir. Ayrıca, maliyetlerin belirlenmesinde ve maliyetlerin ilgili maliyet merkezlerine dağıtılması konusunda da bir çok eksiklik bulunmaktadır (Acar, 2003, s.16). Geleneksel maliyet muhasebesinin, sürekli artan küresel rekabet ortamında ürün maliyetlerinin belirlenmesinde ve maliyetlerin azaltımı gibi konularda yetersiz kalmasından dolayı, yeni bir stratejik maliyet yaklaşımı olan hedef maliyetleme yöntemi öne çıkmaktadır (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.164). Bu bilgiler doğrultusunda, hedef maliyet yönteminin ürün maliyetlerinin belirlenmesi ve azaltılması konusunda işletmelere avantaj sağlamasından dolayı işletmelerin ilgili yöntemi kullanması önemli ve aslında bir gerekliliktir.

İşletmeler, maliyetlerin bir çoğunun, ürünün tasarım ve planlama aşamasında ortaya çıktığını fark etmiş ve bu yüzden de üretimin başlangıcında maliyet azaltımı gibi işlemlerin yapılması gerektiğini anlamışlardır (Schmelze ve Geier, 1996, s.26). Bu noktada karşımıza hedef maliyet sisteminin uygulanabilirliği sorusu çıkmaktadır. Bu sorunun cevabını bulmak için hedef maliyet sisteminin bir üretim işletmesinde uygulanabilirliği araştırılacaktır. Bir üretim işletmesinin maliyet verileri kullanılarak hedef maliyet sistemine uyarlanacak ve sonuçları tartışılacaktır. Elde edilecek bulguların hedef maliyet sisteminin etkinliği hakkında önemli doneler vermesi öngörülmektedir. Daha önce çelik boru sektöründe böyle bir araştırma yapılmadığı için, bunun çelik boru sektöründe bir olay(vaka) yöntemi ile incelenmesinin literatürde bir boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, dünyada ve ülkemizde yaşanan değişimler sonucu maliyet ve yönetim muhasebesi kapsamında geliştirilen çağdaş yaklaşımlardan hedef maliyetleme yönteminin bir üretim işletmesinde uygulanabilirliğini araştırmaktır.

Bu doğrultuda;

- İşletmenin mevcut durumda hedef maliyet sistemini uygulayıp uygulamadığı,
- Uyguluyor ise herhangi bir avantaja veya dezavantaja sahip olup olmadığı,
- Uygulamıyor ise işletmenin, geleneksel maliyet sistemi yerine hedef maliyet sistemini uyguladığında maliyetlerinde ve kârlılığında değişiklik olup olmayacağı gibi araştırma sorularına yanıt aranacaktır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Hedef Maliyet yöntemi, işletmelere maliyet bilgilerinin zaman, uygunluk, içerik ve kalite bakımından bilgiler sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Yoğun

rekabet ortamında müşteri ihtiyaçlarının değişkenlik göstermesi ve ön plana çıkması ile işletmelerde maliyet yönetimi kritik rol oynamaktadır. Doğru ve kaliteli maliyet bilgileri elde etmeyi sağlayacak bir maliyet yönetim sisteminin, değişen çevre koşullarına cevap verebilecek şekilde tasarlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, hedef maliyetleme yöntemi işletmenin tasarım aşamasında maliyet dengesi sağlaması açısından önem kazanan bir yaklaşımdır (Çetin ve Atmaca, 2009, s.325).

Bu çalışmanın önemi; dünyada hızla yaygınlaşan ve özellikle üretim sektöründe uygulama alanı genişleyen hedef maliyet yönteminin üretim işletmelerinde ürün planlama ve geliştirme aşamalarında sağladığı katkıyı belirlemektir.

1.4. Araştırmanın Metodolojisi

Uygulama bölümünde kullanılacak olan yöntem, olay çalışması yöntemidir. Olay çalışması yöntemi; kişisel gözlemler, mülakatlar diğer yöntemlerle toplanan nitel veriler ve nice veriler analiz edilerek bir işletmede derinlemesine araştırma yapma olanağı sunar. (Kaygusuz, 2017, s.64).

Olay çalışması yöntemi, işletme hakkında geniş bilgilere sahip olmamızı ve daha somut veriler elde etmemizi sağlaması sebebiyle tercih edilmiştir. Öncelikle işletmenin mevcut üretim ve maliyet sistemleri tanımlayıcı olay çalışması ile anlatılacak ve daha sonra keşifsel olay çalışması ile işletmenin hedef maliyetleme kullandığında maliyetlerinin ve kârlılığının nasıl değişeceği açıklanacaktır.

1.5. Çalışmanın Bölümleri

İlgili çalışma giriş ve sonuç bölümleri dahil toplamda dört bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölüm; giriş, problemin tespiti, araştırmanın amacı, araştırmanın önemi, araştırmanın metodolojisi ve ilgili çalışmanın bölümleri hakkında bilgilerin verildiği bölümdür.

İkinci bölümde; hedef maliyetleme kavramı ve amaçları hakkında genel olarak bilgi verilecek, hedef maliyetleme ile ilgili terimler, hedef maliyetleme yönetim süreci ve temel ilkeleri, hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamaları, hedef maliyetleme yönteminin avantajları ve dezavantajları, hedef maliyet yönetiminin başarı koşulları, hedef maliyet sistemi ile geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin karşılaştırılması anlatılacaktır.

Üçüncü bölümde; yapılacak olan uygulamanın genel olarak metodolojisinden bahsedilecek, sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemleri, sosyal bilimlerde kullanılan nitel yöntemler ve sosyal bilimlerde kullanılan vaka(olay) çalışması, olay çalışmasının yöntemi ve çeşitleri, vaka(olay) çalışmasının uygulama aşamaları, güçlü ve zayıf yönleri ve son olarak bu yöntemin seçilme nedenleri anlatılacaktır.

Dördüncü bölümde; tüm bölümlerde teorik olarak verilen bilgiler doğrultusunda çelik boru sektöründe faaliyetini sürdüren bir üretim işletmesinde uygulama yapılacak ve bu uygulamanın amacı, önemi ve kapsamı, araştırma yöntemi ile birlikte işletme hakkında genel bilgilerden bahsedilecektir. Uygulama için gerekli olan verilerin toplanması, analiz edilmesi ve yapılan bu analiz sonucunda elde edilen bulgular yorumlanacaktır.

Beşinci bölüm olan sonuç bölümünde ise, yapılan çalışma genel olarak özetlenecek ve çalışmanın sonucuna vurgular yapılacaktır. Bu doğrultuda araştırmanın amacını oluşturan araştırma soruları yanıtlanacak ardından çalışmanın literatüre katkısı ile varsayımları ve sınırlılıkları açıklanacaktır.

BÖLÜM II

HEDEF MALİYETLEMENİN KURAMSAL AÇIKLAMALARI

2.1. Hedef Maliyetleme Kavramı ve Amaçları

İşletmelerin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen kısmına o ürünün maliyeti denir (Koşan ve Geçgin, 2011, s.54). Maliyet yönetimi ise; mamul maliyetlerini doğru bir şekilde tanımlamak, maliyet taşıyıcılarını belirlemek, yapılan işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, faaliyetleri planlamak ve işletme stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak açıklanabilir (Koşan ve Geçgin, 2011, s.54).

Hedef maliyetleme yönetim sistemi ilk olarak 1969 yılında bir Japon otomotiv firması olan Toyota Motormanufacturing tarafından uygulanmış ve geliştirilmiştir (Tanaka, 1993, s.4). Diğer taraftan bazı kaynaklara göre ise ilgili bu tekniğin ilk defa Japonya da kullanılmadığını 1900'lerde Amerika Birleşik Devletleri'nde Ford Motor firması tarafından kullanıldığı ileri sürülmektedir (Kara, 2014, s.6).

Bazı Avrupa ve Amerikan şirketlerince uygulanan bu yöntemin, işletmelerin küresel pazarda ve yerel pazarda başarı elde etmelerine önemli etkisi olduğu belirtilmektedir. Ancak uygulanan bu yöntemle her zaman başarılı bir sonuç sağlanamamıştır (Savaş, 2003, s.183). Fortune 500 listesindeki Amerikan şirketleri 1995-1996 yıllarında hedef maliyetleme yöntemi üzerine yapılan bir araştırma, bu yöntemin Amerika'daki uygulamalarında başarıyı elde edemediğini göstermektedir. Almanya'da ise bu yöntem ilk olarak otomotiv sektöründe uygulanmış ve başarısız olmuştur (Savaş, 2003, s.183).

Stratejik bir maliyet ve yönetim süreci olarak ortaya koyulan hedef maliyetleme yönetimi, *'yeni bir ürünün planlanma, araştırma ve geliştirme*

sürecindeki maliyetleri minimuma indirmek için ortaya atılan tüm fikirlerin incelenmesiyle kalite ve güvenilirlik gibi müşteri taleplerini ve ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet' olarak açıklanabilir (Kaya, 2010, s.315). Geleneksel maliyetleme yönteminde, geliştirme ve tasarım aşamasından sonra ürünün maliyeti belli olurken, hedef maliyetleme yönteminde, araştırma-geliştirme ve tasarım aşamasında ürünün maliyeti belli olmaktadır (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.163). Hedef maliyetleme, üretilecek olan ürünün maliyetini, üretim yapıldıktan sonra yani maliyetler gerçekleştikten sonra minimuma indirmeye çalışmak yerine, maliyetler henüz gerçekleşmeden onları önlemeye çalışan bir yöntemdir (Kaya, 2010, s.316).

Başka bir deyişle hedef maliyetleme yöntemi; yeni ürünler için doğrudan tasarlama ve planlama faaliyetlerinde uygulanmak üzere olan bir yöntem ve böylece zincirleme safhalar boyunca ürünlerin verilen kârlılık oranları hedeflerini elde etmesini sağlayan bir teknik olarak da açıklanabilir (Erdoğan ve Saban, 2010, s.558). Bu tanımda hedef maliyetleme yönteminin sadece maliyeti düşürme metodu olmadığı ve aslında bu metodun kapsamlı stratejik kâr yönetiminin bir parçası olduğu vurgulanmaktadır (Altınbay, 2006, s.142).

Hedef maliyetleme yöntemi, ürünü tasarlama ve geliştirme, üretim sürecini planlama, mevcut üretilen ürünlerin maliyetini düşürme ve endirekt bölümlerde verimliliği artırma gibi kullanım alanları vardır (Kaya, 2010, s.316). Bu nedenle hedef maliyetleme yönteminin amacı her bir işletme için farklılık gösterebilir (Kaya, 2010, s.316).

Hedef maliyetleme yönteminin kullanılmasındaki temel amaçlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Altınbay, 2006, s.142; Doğan, 1998, s.201):

- Tüm şirketin ve özellikle maliyetlerin piyasa ile uyumunu sağlamak,
- Piyasanın istediği kaliteyi gerçekleştirmek,
- Müşteri ihtiyaçlarını tatmin edebilmek için mamulün özelliklerinin değerini piyasa gözüyle keşfetmek,

- Ürünlerin ilk tasarım aşamasında maliyet yönetiminin desteklenmesini sağlamak,
- Yeni üretilecek olan ürünleri piyasaya en uygun olan bir zamanda sunmak,
- Ürünün maliyeti, kalitesi ve fonksiyonelliği arasından uygun bir bileşim sağlamak,
- Pazara uyum sağlayan araştırma ve geliştirme faaliyetleri için stratejik bir bağlantı sağlamak,
- İşletmenin soyut hedefleri yerine pazar ihtiyaçlarının ön plana çıkarılmasına neden olan motivasyonu sağlamak,
- Ürün veya ürünlerin hedef satış fiyatı ya da beklenen satış fiyatı ile hedeflenen kâr marjına ulaşılacak üretim maliyetini tespit etmek,
- Dışarıdan alınan malların ve hizmetlerin satın alma fiyatlarını belirlemektir.

2.2. Hedef Maliyet İle İlgili Terimler

Burada hedef maliyetleme ile ilgili terimlere yer verilecek olup, sırasıyla hedef maliyet, hedef satış fiyatı, hedef kâr marjı ve hedef ürün kavramları açıklanacaktır.

2.2.1. Hedef Maliyet

Hedef maliyet kavram olarak, üretimi yapılacak olan ürün için planlanan kâr oranını elde etmesini sağlayacak uygun maliyet oranıdır (Civelek ve Özkan, 2006, s.638). Başka bir tanımla hedef maliyet, hedef satış fiyatından kâr marjının çıkarılması ile hesaplanır (Yükçü, 1999, s.924-925). Bir başka tanıma göre hedef maliyet, hedeflenen pazar payını elde etmek için kullanılan ve satış fiyatına göre hesaplanan pazara dayalı maliyet olarak da ifade edilebilir (Yükçü, 1999, s.924-925). Özetle hedef maliyet şu şekilde hesaplanmaktadır (Dogan, 1998, s.200);

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

2.2.2. Hedef Satış Fiyatı

Hedef maliyetleme yöntemine göre hedef satış fiyatı, müşterilerin o ürün için verebilecekleri değere göre belirlenmiş olan satış fiyatıdır (Kaya, 2010, s.318). Müşterilerin kabul edebilecekleri değere göre fiyatlandırma stratejisi yapmak, müşterinin fiyat-kalite ikilisine verdiği değer tahmin edilmesini gerektirmektedir (Yükçü, 1999, s.924-925). Hedef satış fiyatını belirlerken rakip olan ürünlerin fiyatları ile müşterilerin ödeme isteği ve ödeme gücü çok iyi araştırılmalı ve gözlenmelidir (Yükçü, 1999, s.924-925).

2.2.3. Hedef Kâr Marjı

İşletmelerin uzun vadedeki kâr elde etme amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için, kâr analizlerini yaparak hedef kâr marjlarını belirlemeleri gerekmektedir (Acar, 2005, s.6). İşletmeler kâr marjlarını belirlemek için satışların kârlılık oranını ($\text{Net Kâr} / \text{Satışlar}$) yani net kâr marjını daha çok kullanmaktadır (Acar, 2005, s.6).

2.2.4. Hedef Ürün

Hedef maliyetleme yönteminde hedef ürünün (satış) hacmi, müşterilerin o ürün için katlanabilecekleri değere ve algıladıkları değere bağlı olarak hesaplanan ürün (satış) hacmidir. Fakat hedef maliyetleme yönteminde, hedef maliyetler sadece piyasa fiyatları tahmin edilerek hesaplanmaz, aynı zamanda da pazar payı ve olası satış hacmi de hesaplanır (Yükçü, 1999, s.924-925). Aksi takdirde, ürünün kendisi için yapılması gereken araştırma-geliştirme, genel üretim, satış, yönetim ve finansman giderlerini karşılayıp karşılamadığını anlaşılamayabilmektedir (Yükçü, 1999, s.924-925). Bu yüzden burada pazarın olası büyüklüğü ve pazarda oluşan rekabet durumu, satılması hedeflenen satış konusunda piyasanın duyarlılığı ve oluşan genel diğer şartlar da dikkatli olarak incelenmelidir (Yükçü, 1999, s.924-925).

2.3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Süreci ve Temel İlkeleri

Burada öncelikle hedef maliyetleme yönteminin süreci açıklanacak ardından temel ilkeleri ortaya konulacaktır.

2.3.1. Hedef Maliyetleme Yönteminin Süreci

Hedef maliyetleme yöntemi müşteri istekleri ve piyasada oluşan fırsatlar üzerinde duran bir ürün geliştirme stratejisidir (Kaya, 2010, s.322). Hedef maliyetin belirlenme süreci aşağıdaki maddeleri kapsamaktadır (Kutay ve Akkaya, 2000, s.10):

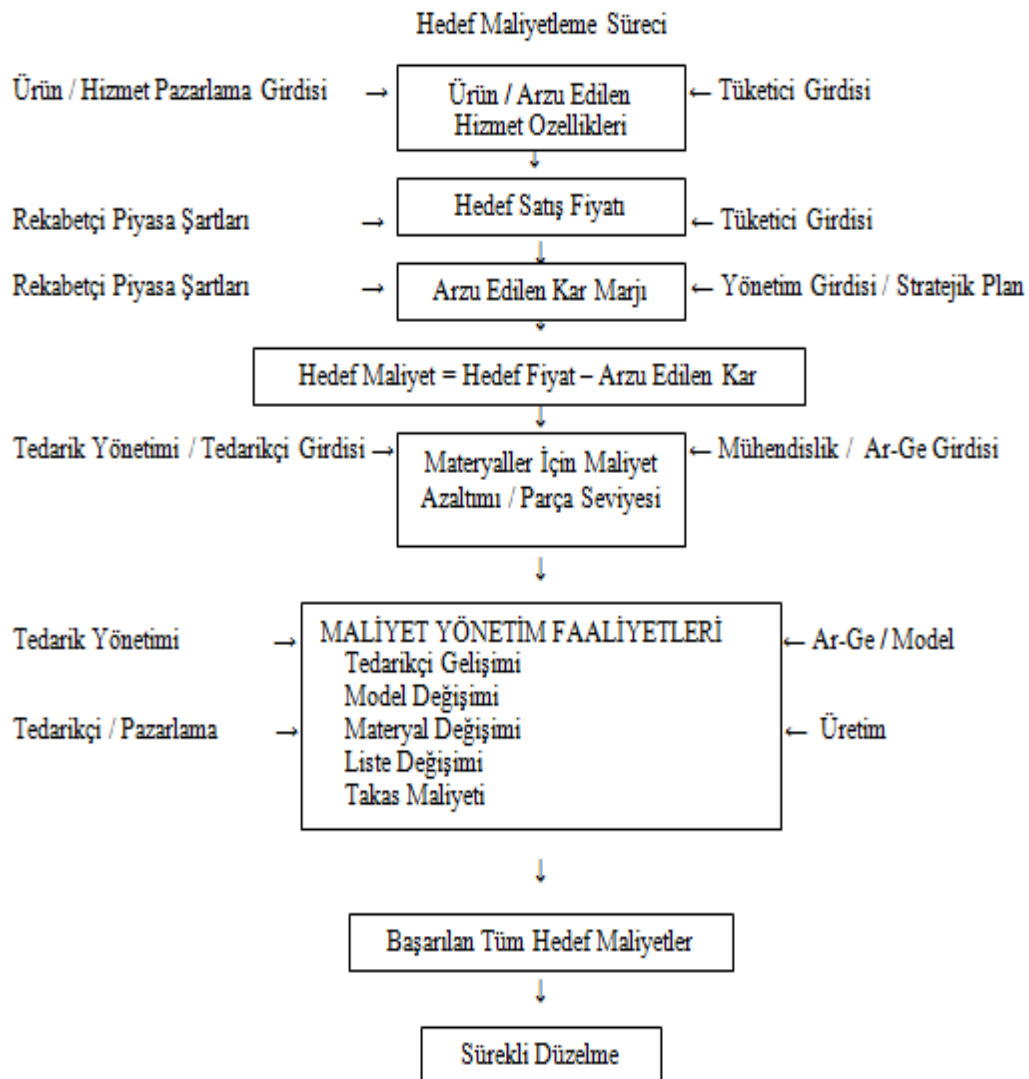
- Dikkatli ve özel hedefler oluşturularak gelecekte gelişmeyi sağlamak,
- Bu oluşturulan ilgili hedeflerin özenli ve dikkatli bir şekilde test edilmesi,
- İlerde bu çabaların sonucunda belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamak.

Hedef maliyetleme yöntemi süreci aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kaya, 2010, s.322):

- Üretimi yapılacak ürünle ilgili piyasa araştırması yapılır. Bu araştırmada müşteri tercihlerine ve isteklerine göre ürüne ait fonksiyonlar belirlenir. Müşterinin her bir özelliğe yani fonksiyona verdiği önem dereceleri araştırılır.
- Belirlenen bu fonksiyonların müşteri tarafından verilen önemlilik dereceleri göz önünde bulundurularak ürünü meydana getiren parçalar belirlenir. Ürünü oluşturan parçalar ve bu parçaların özellikleri analiz edilir. Bu durumda ürün taslağı oluşturulur ve oluşturulan bu taslağa göre piyasaya göre bir hedef fiyat belirlenir.
- Ürün satışlarından beklenen minimum kârlılık oranı saptanır ve belirlenen bu kârlılık oranı sonucunda hedef kâr hesaplanır.
- Hedef Maliyet, hesaplanan hedef kârın satışlardan çıkarılması ile bulunur ve bu işlem sonucunda elde edilen maliyet razı olunabilir maksimum maliyeti gösterir.

- Ürünü meydana getiren her parçanın ayrı ayrı üretim maliyetleri hesaplanır.
- Tahmini üretim maliyeti, eğer kabul edilebilir maksimum maliyet düzeyinden büyük ise maliyet düşürücü tekniklerden yararlanılması gerekir. Bu durumda değer analizi ve değer mühendisliği devreye girer.
- Tahmini üretim maliyeti, kabul edilebilir maksimum maliyet düzeyine getirilmesi ile hedef maliyetlemenin kullanılmasının uygun olduğu tespit edilmiş olur.

Hedef maliyetleme süreci Şekil 1’de gösterilmiştir (Kaya, 2010, s.323);



Şekil 1. Hedef maliyetleme süreci

Kaynak: Kaya, 2010, s.323

2.3.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Temel İlkeleri

Hedef maliyetleme yönetiminin tanımında temel olarak alınan destekleyici kavramlar, hedef maliyetleme yönteminin temel ilkelerini de meydana getirmektedir. Bu temel ilkeler aşağıdaki gibi altı ana başlık olarak açıklanmaktadır (Alkan, 2003, s.70).

- Fiyata Göre Maliyetleme (Fiyat Odaklı Maliyetleme),
- Müşteri Odaklılık (Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma),
- Tasarım Odaklılık (Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma),
- Geniş Kapsamlı Katılım (Çok Fonksiyonlu İlişkiler),
- Yaşam Dönemi Yaklaşımı (Yaşam Dönemince Maliyet Düşürme),
- Değer Zinciriyle İlişkilendirme.

2.3.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme (Fiyat Odaklı Maliyetleme)

Hedef maliyetleme yönteminde öncelikle hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, müşterilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeldir. Bu fiyattan hedef kâr düşülerek hedef maliyet belirlenir (Kaya, 2010, s.320). Satış fiyatı, piyasa koşulları tarafından kontrol edilmektedir (Kaya, 2010, s.320). Hedef kâr marjı ise, işletmenin kendi içindeki finansal ihtiyaçlarına ve faaliyet gösterdiği sektörün finansal durumuna göre belirlenmektedir. Hedef maliyetleme yönteminin fiyata göre maliyetleme ilkesi aşağıdaki gibi iki maddeye sahiptir (Kaya, 2010, s.320):

- Ürünü ve bu ürünün kâr planlamasını piyasa fiyatları belirlemektedir. Tabi bu planlar, güvenli ve uygun bir kâr oranına sahip olan ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesini sağlamak için sık sık analiz edilmelidir.
- Hedef maliyetleme yöntemi etkin bir rekabet ortamı analizleri ve bilgileri ile ortaya konabilir. Rekabet ortamının tehlikelerine ve zorluklarına karşı durabilmek için piyasa fiyatlarının nasıl sağlandığını anlamak önemlidir.

2.3.2.2. Müşteri Odaklılık (Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma)

Piyasaya zamanlı giriş ve teknolojik performans gibi faktörlerle beraber müşteri faktörü de hedef maliyetleme yönteminin başarısını önemli ölçüde etkileyen başarı etkenlerinden biridir (Altınbay, 2006, s.145). Bundan dolayı, hedef maliyetleme yönteminin müşterilere ve müşterilerin ihtiyaçlarına olan odaklılığı arttıkça başarı oranı da o kadar artacaktır (Altınbay, 2006, s.145).

Müşteri memnuniyetinin elde edilebilmesi için; ürünün fiyatını ve kalitesini, ürünün fonksiyonelliği ve zamanı bakımından ortak iyileştirme olanaklarını sağlayan yöntemler kullanılmalıdır (Alkan, 2003, s.71-72). Nitekim, genellikle müşteriler üründe belirli bir kaliteye ve fiyata sahip ürünlerde çok sayıda özelliğin olmasını istemektedirler. Ancak, ürüne eklenen her bir parça ve her bir özellik, o ürünün maliyetinin artmasına neden olmaktadır (Alkan, 2003, s.71-72). Bu yüzden, işletmelerin müşterilerin isteklerini karşılayabilecek ve ürüne eklenecek her bir özelliğin maliyeti için denge kurması gerekmektedir. Bu dengeyi kurabilmek için mühendislik faaliyetlerine ihtiyaç vardır (Alkan, 2003, s.71-72).

2.3.2.3. Tasarım Odaklılık (Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma)

Hedef maliyetleme yöntemi, ürün maliyetlerinin henüz oluşmadan önce yönetilmesi ilkesine dayanır (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.168). Ürünün maliyetlerinin %80-90'ı tasarım aşamasında verilen kararlarla belirlenmektedir. Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecinde tasarım aşaması büyük önem taşır (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.168).

Karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı gibi olumsuzluklardan daha erken bir şekilde ve daha az kayıpla kurtulabilmeleri için işletmelerin, ürünün tasarım aşamasına daha çok önem vermeleri gerekmektedir (Alkan, 2003, s.72; Kutay ve Akkaya, 2000, s.3-5). Ayrıca, tasarımı yeni olan ürünlerin rakiplerden önce pazara sürülmesi önemlidir. Ürün tasarımı üzerinde odaklaşma ilkesinin dört alt maddesi vardır (Alkan, 2003, s.72; Kutay ve Akkaya, 2000, s.3-5):

- Hedef maliyetleme yöntemi, daha öncede bahsedildiği üzere maliyetlerin

daha ortaya çıkmadan önce yönetilmesi ilkesine dayanmaktadır. Dolayısıyla, işletmeler daha sonra oluşabilecek fazla maliyet artışlarından tasarım aşamasındayken katlandığı bir takım maliyetler ile kurtulabilmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin tersine, hedef maliyetleme yönteminde daha ürün tasarım aşamasındayken odaklanılmasının temel nedeni, maliyetlerin büyük çoğunluğunun bu bölümde ortaya çıkmasıdır. Üretim aşamasında olan ürünlerin maliyetlerinin büyük bir bölümü döneme ait olan maliyetlerden oluşmaktadır ve tasarım aşamasındaki ürünlerin maliyetlerinin büyük bir bölümü ise geleceğe taşınan maliyetlerden oluşmaktadır. Ürün üretilirken ortaya çıkacak olan maliyetlerin büyük bir çoğunluğu muhtemelen ürünün tasarımı ve geliştirmesi sürecinde oluşmuş ve bu döneme kadarki süreçte ertelenmiş olan maliyetlerdir. Böylelikle hedef maliyetleme, ürün yaşamı süresince maliyetlemenin ilkelerini benimsenmekte ve kabul etmektedir.

- Ürün ve ürünün üretim süreci ile ilgili tüm mühendislik kararları ürünün daha tasarım aşamasına geçmeden hemen önce müşteri değerleri dikkate alınarak incelenir.
- Geleneksel maliyet sistemlerinde, ürün veya mühendislik gibi yapılan değişikliklerin çoğu ürünün üretimi başladıktan sonra yapılır. Hedef maliyetleme yöntemini kullanan işletmeler üretim başladıktan sonra çok az mühendislik değişikliğine başvururken, hedef maliyetleme yöntemini kullanmayan işletmeler üretim süreçlerinin başlamasıyla önemli ölçüde tasarım değişiklikleri gerçekleştirebilmektedir.
- Hedef maliyetleme, ürün ve ürünün üretim sürecini geliştirmede sıralı mühendislik işlemleri yerine eş zamanlı mühendislik işlemlerini tercih eder. Böylelikle, ortaya çıkan problemler erken aşamalarda çözüme ulaştığı için ürünün geliştirme zamanını azaltır ve ürünün maliyetlerinin düşürülmesine etki eder.

2.3.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım (Çok Fonksiyonlu İlişkiler)

Hedef maliyet yöntemi uygulanırken, üretim, üretim ve tasarım mühendisliği, maliyet muhasebesi, pazarlama, satın alma ve bunun gibi bölümlerden yararlanılmaktadır (Kaya, 2010, s.321). Bu bölümlerde, müşteriler, satıcılar, tedarikçiler, dağıtıcılar gibi işletme dışı gruplar da yer almaktadır (Kaya, 2010, s.321). Bahsedilen bu bölümler, bir ürünün temel tasarımından üretimine kadar olan süreçten sorumludurlar ve bu bölümlerin ortak amaçları, hedeflenen maliyete ulaşabilmek için çalışmak, her bir bölümün kendine düşen görevi etkin bir şekilde yerine getirmesidir (Kaya, 2010, s.321). Hedef maliyetleme uygulama sürecinde kullanılan bölümler aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir (Alkan, 2003, s.75):

Tablo 1

Hedef Maliyetleme Uygulama Sürecinde Oluşturulan Bölümler

BÖLÜMLER	ÜYELERİ	FAALİYETLERİ
İş Planlama Bölümü	Tüm temel fonksiyonların kıdemli yöneticileri	Mamul stratejisi, uzun dönemli stratejik plan, planlar ve yayılma planları
Ürün(Mamül) Bölümü	Mamul bölümü program müdürü, ürün planlama, satış ve pazarlama, üretim ile ilgili personel	Ürün kâr planları, ürün kavramı, ürün fizibilitesi, hedef maliyetler, değer mühendisliği, kapasite ve yatırım planları
Tasarım Bölümü	Ürün, planlama, üretim, servis ve destekleme, tasarım mühendisliği, prototip geliştirilmesi, satış/pazarlama/dağıtım/dönüştürücü faaliyetlerle ilgili kişiler	Mamul kavramı, ayrıntılı mamul ve süreç tasarımı, değer mühendisliği, onaylanmış mamul ve süreç
Mamul İmalat Bölümü	Maliyet analizi, Tasarım mühendisliği, kalite kontrol, tedarikçiler, fabrika imalatı, servis ve destekleme, satış, pazarlama ve dağıtımla ilgili kişiler	İmalat planı, kapasite ihtiyaçları, son kararlar, tedarikçi yönetimi, sürekli iyileştirme

Kaynak: Alkan, 2003, s.75.

Tablo 1’de görüldüğü üzere; yöntemde faaliyet gösteren alanlara bağlı olarak meydana gelen dört ana maliyetleme bölümü ile çok fonksiyonlu daha küçük bölümler kullanılmaktadır (Alkan, 2003, s.76). Bu bölümler kıdemli konumdaki program yöneticisi tarafından kontrol edilmektedir (Alkan, 2003, s.76).

2.3.2.5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı (Yaşam Dönemince Maliyet Düşürme)

Mamul yaşam dönemince maliyetleme ilkesi, üretilen bir ürünün yaşamı süresince meydana gelen maliyetlerini anlama ve yönetme konusunda yöneticilerin bilgi elde etmesini sağlayan bir yaklaşımdır. Hedef maliyetleme sürecinin bu yaklaşımında, ürün maliyetinin hesaplanmasında, üretim maliyetlerinin yanı sıra tasarım, dağıtım, araştırma-geliştirme, bakım-onarım ve müşteri hizmetleri ile ilgili tüm bölümleri kapsayan maliyetler de dahil edilir (Kaya, 2010, s.321). Hedef maliyetleme yöntemi, üretim aşamasında oluşan maliyetleri değil de, mamul yaşam döneminde oluşan maliyetleri yönetme amaçlı ve ürün tasarım odaklı bir yaklaşımdır (Kaya, 2010, s.321). Bu yaklaşımın amacı, ürünün yaşam dönemi maliyetlerini hem müşteri açısından, hem de üretici açısından minimum hale getirmektir (Kaya, 2010, s.321). Örneğin; bir bulaşık makinesi satın alan bir müşterinin kullanım ömrü boyunca yaptığı harcamalar, makineyi satın aldığı fiyattan daha yüksektir (Alkan, 2003, s.76). İlgili tüketici için bulaşık makinesinin kullanım ömrü boyunca katlandığı maliyetlerine (su, elektrik, tamir gibi) ve ekonomik kullanım ömrünün sona ermesi ile hurdaya ayırma maliyeti gibi ek maliyetler meydana gelecektir (Alkan, 2003, s.76). Üretici tarafından bakıldığında mamul yaşam dönemince maliyetleme yaklaşımı, bir mamulün imalinden (ar-ge) hurdaya çıkarılma aşamasına kadar yüklenilen tüm maliyetleri minimuma indirmek anlamındadır (Alkan, 2003, s.76).

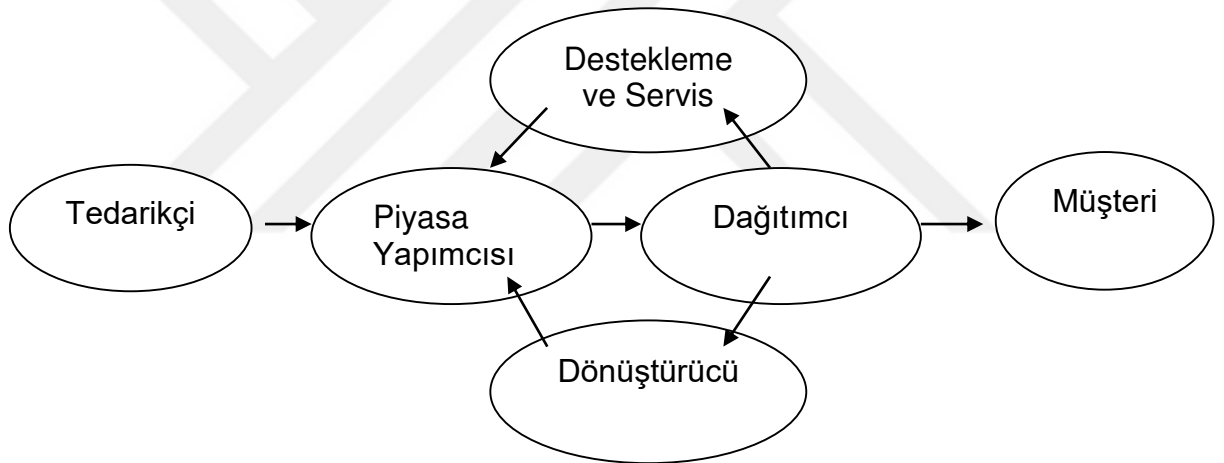
Özetle bu bilgiler doğrultusunda, mamul yaşam dönemince maliyet düşürme yaklaşımının birbiri ile ilişkili iki prensipten oluştuğunu söylenebilir. Bu prensipler aşağıdaki gibidir (Alkan, 2003, s.76):

- Müşteri bakımından mamul yaşamı dönemi maliyetleme yaklaşımı, üretim, kullanma ve hurdaya çıkarma gibi mamul edinme maliyetlerinin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir.

- Üretici bakımından mamul yaşamı dönemi maliyetleme yaklaşımı, ürün geliştirme, üretim, dağıtım, pazarlama, hizmet, destek ve hurdaya ayırma maliyetlerinin minimize edilmesidir.

2.3.2.6. Değer Zinciriyle İlişkilendirme

Stratejik maliyet yönetiminin ana amaçlarından biri, maliyeti düşürmek için gerekli aktivitelerin uygulanmasını sağlamaktır. Değer zinciri, tasarımdan başlayarak, tedarikçilerden mal alımı, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası servislere kadar olan aşamaları kapsayan bir faaliyetler bütünüdür (Kaya, 2010, s.31). Değer zincirinin hedef maliyetleme sürecine katılımını anlatan unsurlar ve oluşan süreç Şekil 2’de gösterilmiştir (Alkan, 2003, s.77).



Şekil 2. Değer zinciri üyelerinin hedef maliyetleme sürecine katılımı

Kaynak: Alkan, 2003, s.77.

Şekil 2’de görüldüğü üzere, değer zincirinin başlangıç noktası tedarikçilerden oluşmaktadır. Hedef maliyetleme yönteminde, tedarikçiler stratejik ortaklar olarak değerlendirilmelidir (Alkan, 2003, s.77). Çünkü, hedef maliyetleme sürecine tedarikçileri kabul etmek onlardan daha fazla verim elde edilmesini sağlamaktadır (Alkan, 2003, s.77).

2.4. Hedef Maliyet Yönteminin Uygulama Aşamaları

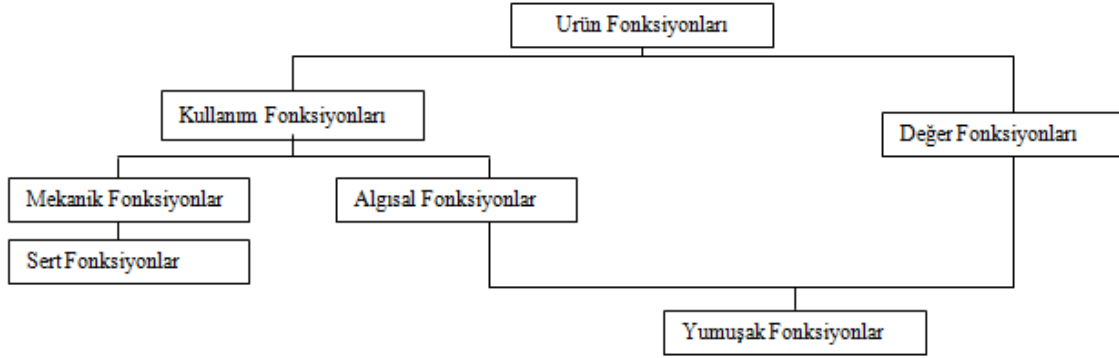
Japon bilim insanı TANAKA'nın yöntemine dayanan hedef maliyet ayrımının somut yöntem biçimi, 209 adet Japon işletmesinin katılımıyla yapılan deneysel araştırmanın sonucunda beş basamaklı bir model olarak geliştirilmiştir (Alagöz, 2006, s.69; Ceran, 2002, s.106). Daha sonra bu model, Alman bilim insanları Peter HORVATH ve Werner SEIDENSCHWARZ tarafından sekiz basamaklı bir model haline getirilmiştir. Bu aşamalar şunlardır (Alagöz, 2006, s.69-70; Ceran, 2002, s.106-107; Karahan, 2018, s.368; Türk, 1999, s.204).

- Yeni ürün fonksiyonlarının belirlenmesi,
- Ürün fonksiyonlarının önem derecelerinin belirlenmesi,
- Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi,
- Ürün parçalarının maliyetlerinin tahmin edilmesi,
- Ürün parçalarının önem derecelerinin belirlenmesi,
- Ürün parçalarının hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
- Hedef maliyet endeksinin optimize edilmesi
- Sürekli maliyet düşürmelerinin yapılması

2.4.1. Yeni Ürün Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Yeni ürünün pazara uygun bir şekilde geliştirilmesi için ürünün başlangıç noktası ve müşteri için maliyet planlama esas alınarak, pazarlama ve satış bölümlerinin etkenliği ile fonksiyon profilinin meydana getirilmesidir (Alagöz, 2006, s.70). Yeni ürünün geliştirilmesi ve maliyet planlamasının yapılması piyasadan alınan performans profilidir. Performans, ürün fonksiyonları ile tanımlanmakta, saptanmakta ve yapılandırılmaktadır (Alagöz, 2006, s.70). Şekil 3'te görüldüğü üzere ürün fonksiyonları kullanım ve değer fonksiyonları olarak ikiye ayrılmaktadır. Kullanım fonksiyonları ise kendi içerisinde, algısal ve mekanik fonksiyonlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Kaya, 2010, s.324). Algısal ve değer fonksiyonları, yumuşak fonksiyonlar olarak; mekanik fonksiyonlar ise sert fonksiyonlar olarak ifade edilmektedir. Yumuşak fonksiyonlar kullanıcı dostu

olma gibi ürünün müşteri açısından değerini, sert fonksiyonlar ise ürünün teknik başarısını tanımlamaktadır (Kaya, 2010, s.324).



Şekil 3. Ürün fonksiyonlarının belirlenmesi.

Kaynak: Kaya, 2010, s.324.

2.4.2. Ürün Fonsiyonlarının Önem Derecelerinin Belirlenmesi

İkinci aşamada sert ve yumuşak fonksiyonlar ve bu fonksiyonların değeri ile beraber göreceli önemlilik dereceleri belirlenmekte ve birbirleriyle kıyaslanmaktadır. Hedef maliyet ayrımı için ana varsayım, bazı parça fonksiyonlarının önemlilik derecesine göre dağıtımını yapmaktır (Alagöz 2006, s.70). Bu yüzden, sert ve yumuşak fonksiyonların önemlilik derecesini hesaplamaya öncelik verilmelidir. Bu durumda potansiyel müşterilere uygulanan anket yöntemi ile sağlanan sert ve yumuşak fonksiyonların olumlu yüzdesel sonuçları, potansiyel müşterilerin önceliklerine göre önemlilik derecesi sert ve yumuşak fonksiyonların oranı olarak ortaya çıkmaktadır (Alagöz, 2006, s.70). Talep edilen tüm fonksiyonların toplamı, ürünün fonksiyon yapısını vermekte yani müşteri anket sonuçlarına göre sert ve yumuşak fonksiyonların ilişkisini ve oranını ortaya çıkarmaktadır (Alagöz, 2006, s.70).

2.4.3. Ürünü Oluşturan Parçaların Belirlenmesi

Hedef maliyetleme yönteminin üçüncü aşamasında belirlenen işlevlerin, ürün tarafından yerine getirilebilmesi için ürün taslağı üzerinde çalışmalar yapılarak, ürünün meydana gelmesini sağlayan parçalar belirlenir (Türk, 1999, s.204). Bu aşamada, ürünün prototipi hazırlanmaktadır (Türk, 1999, s.204).

2.4.4. Ürün Parçalarının Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Bir önceki safhada ürün prototipinin hazırlanmış olması, ürünün meydana gelmesini sağlayan parçaların maliyetinin tahminine imkan sağlamaktadır (Kaya, 2010, s.325). Parçanın işletme içerisinde üretilmesi veya dışarıdan sağlanmasına göre maliyetlerin tahmini için gerekli olan bilgi kaynakları değişiklik gösterebilmektedir. Eğer ürünü oluşturmak için kullanılacak parça işletmenin dışından sağlanacak ise pazar araştırması yapılmak suretiyle maliyet tahmini yapılabilmektedir (Kaya, 2010, s.325).

2.4.5. Ürün Parçalarının Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Ürün fonksiyonları ve fonksiyon kategorileri, ürün piyasa araştırmalarına göre oluşturulan işlevleri ile ürünü meydana getiren parçaların bir matris içinde karşılaştırılmasıdır. Ürünün oluşmasını sağlayan her bir parça ile üretilen ürünün özellikleri arasında bir bağlantı kurulmakta ve böylelikle her bir parçanın bu özellikleri yerine getirmedeki önemleri gösterilmektedir (Kaya, 2010, s.325).

2.4.6. Ürün Parçalarının Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Önceki aşamalarda mamulü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların mamul içindeki maliyet payları belirlenmiştir (Aktaş, 2003, s.12). Bu aşamada bahsedilen iki veri kullanılarak parçaların hedef maliyet endeksi hesaplanmaktadır (Aktaş, 2003, s.12). Bu endeksin formülü aşağıdaki gibidir (Kaya, 2010, s.325):

Hedef Maliyet Endeksi = Ana Parçanın Önem Derecesi / Ana Parçanın Maliyet Payı

2.4.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimize Edilmesi

Parçaların maliyetleri ve önemliliklerinin birbirlerine uyum içerisinde olup olmadığını hedef maliyet endeksi göstermektedir (Kaya, 2010, s.325). Önemlilik seviyeleri ile maliyetleri birbirleri ile uyumlu olmayan parçalar belirlenir ve sonra

belirlenen bu parçalar için başka alternatif yollar araştırılır. Diğer bir ifade ile hesaplanmış olan endeks, ürünün yapısında değiştirilmesi gereken parçanın veya kullanılan hangi parçanın problemli olduğu gösterildiği için, bu parçaların maliyetleri ile önemini uyumlu hale getirebilecek alternatif yollar aranmalıdır (Kaya, 2010, s.325). Yani, eğer belirlenmiş olan bu problemli parçaların üretimi işletme içerisinde yapılıyorsa ya ikame edilmeli ya da daha uygun bir fiyata tedarikçiden temin edilmelidir. Eğer söz konusu olan sorunlu parçalar zaten işletmeye tedarikçiden temin ediliyorsa daha uygun bir fiyata işletme içerisinde üretilmelidir (Kaya, 2010, s.325).

Hedef maliyet endeksi, mamulün bir işlevinin şekillendirilmesinde ucuz veya pahalı olduğunu göstermektedir (Aktaş, 2003, s.12). Bulunan bu endeks (Tablo 2'ye bakınız) 1'den küçük ise parça pahalı, 1'den büyük ise parça ucuz olarak değerlendirilir (Aktaş, 2003, s.12). Yani eğer bir üretim bölümünde hedef maliyet endeksi 1'in altında ise bu bölüme fazla yatırım yapıldığı ve maliyetlerin minimum seviyeye düşürülmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Karahana, 2018, s.378). Eğer bir üretim bölümünde hedef maliyet endeksi 1'in üstünde ise bu bölümün fonksiyonel olarak geliştirilmesi anlaşılmaktadır (Karahana, 2018, s.378).

Tablo 2

Hedef Maliyet Endeksi Sonuçları

Hedef Maliyet Endeksi	Parça	Alternatif
Hedef Maliyetleme Endeksi > 1	Ucuz	Araştırılır
Hedef Maliyetleme Endeksi = 1	En Uygun	-
Hedef Maliyetleme Endeksi < 1	Pahalı	Araştırılır

Kaynak: Kaya, 2010, s.326

2.4.8. Sürekli Maliyet Düşürmelerinin Yapılması

Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, maliyet ve fonksiyonları karşılaştıran önemli bir araçtır. Bununla beraber mamul geliştirme ve dizayn aşamasında maliyetleri düşürecek başka kararlar da vardır. Bu aşamada diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararlar alınabilmektedir

(Aktaş, 2003, s.13). Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, işlev ve maliyetleri bir araya getiren yeterli bir ölçek olsa dahi, hedef maliyetleme sürecinde bunun dışında maliyeti düşürecek karar ve uygulamalar da kullanılabilmektedir (Alkan, 2003, s.108).

- Tersine Mühendislik, maliyet azaltma ve ürün iyileştirme fırsatlarını tespit edebilmek için rakip ürünlerinin parçalara ayırarak her bir parçanın nasıl tasarlandığı ve işlevlerinin ne olduğunun olumlu, olumsuz tüm yanları ile kıyaslanarak incelenmesidir (Demircioğlu, 2016, s.36). Bu yöntemde amaç; işletmenin ürünlerinin tasarımı ile rakip ürünlerin tasarımını kıyaslamak ve bunun sonucunda rakip ürünün avantajlı parçalarını işletmenin kendi ürününe eklemesidir (Demircioğlu, 2016, s.36).
- Değer Mühendisliği, ürün fonksiyonlarının müşteri beklentilerini karşılama dikkate alınarak ve ürünün geliştirme sürecini uzatmadan maliyetlerin düşürülmeye çalışılmasıdır (Karcıoğlu, 2000, s.186-187). Değer mühendisliği, ürünün farklı seviyelerdeki fonksiyonelliği ile ürün maliyetlerinin arasındaki ilişkiyi inceleyerek ürün maliyetini minimum seviyeye indirmek için kullanılmaktadır (Blocher ve diğerleri, 1999, s.137).

Değer Mühendisliği diğer bir ifadeyle fonksiyonel analiz, ürünü oluşturan her bir temel fonksiyonun ve özelliğinin, ürün maliyeti ve ürün performansı olarak incelenmesidir (Blocher ve diğerleri, 1999, s.137). Bu analizin yapılma amacı, ürün fonksiyonları ile ürün maliyetlerinin arasında denge kurabilmektir. Fonksiyonel analiz ile ürün birçok özelliğe ayrılmaktadır (Demircioğlu, 2016, s.37). Örneğin; halı üretiminde renk, desen, ergonomi, farklılık ve kalite gibi ürün fonksiyonları belirlenebilir. Her bir fonksiyon için belirlenen fiyat, müşterinin ödemeye hazır olduğu tutar ile dengelenmeye çalışılır. Bunun için işletmeler, müşteriler ile görüşmeler yapabilirler. Müşterilerin her bir fonksiyon için elde ettiği fayda ile işletmenin her bir ürün fonksiyon için harcadığı maliyet kıyaslanır. Eğer işletmenin o ürün fonksiyonu için katlandığı maliyeti müşterinin elde ettiği faydadan büyük ise, işletme ya bu fonksiyonun maliyetini düşürmeye çalışmalı ya da ilgili fonksiyonu ortadan kaldırmalıdır. Böylece ürünün maliyeti, müşterinin

beklentileri doğrultusunda minimum seviyeye indirilebilecektir (Demircioğlu, 2016, s.37).

- Süreç İyileştirme, hem tersine mühendislik hem de değer analizleri (değer mühendisliği) maliyetleri minimum seviyeye indirebilmek için ürün tasarımına odaklanmaktadır (Drury, 2012, s.546). Ürünü üretmek ve pazarlamak için kullanılan işletme süreçleri de maliyeti azaltma nedenidir (Demircioğlu, 2016, s.38).

2.5. Hedef Maliyetleme Yönteminin Başarı Koşulları

Hedef maliyetleme sisteminden beklenen etkinliğin elde edilmesinde bazı koşulların uygulanması gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Demircioğlu, 2016, s.40-41; Bozdemir ve Orhan, 2011, s.167-168; Altınbay, 2006, s.146-147; Köse, 2002, s.93-94):

- **Tedarikçilerin katılımı:** Bir çok büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden temin etmektedir. Bundan dolayı hedef maliyetleme tedarikçiler, ürün geliştirme sürecine erkenden dahil edilmeli ve stratejik ortaklar olarak dikkate alınmalıdır. Az sayıda tedarikçi ile çalışılması ve belirlenen tedarikçiler ile güçlü ilişkilerin kurulması için çalışmak stratejik bir öneme sahiptir.
- **Ürünlerin ve süreçlerin eş zamanlı tasarımı:** Ürünlerin ve süreçlerin eş zamanlı tasarımının yapılması gerekir. İlk olarak ürün özelliği dizaynı yapılarak onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine, ürün dizaynı ile eş zamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır hale getirilmesi, zaman tasarrufu sağlayacaktır.
- **Müşteri beklentileri:** Maliyetin azaltılması çabalarının, müşteri isteklerine göre ve ödemek istediği miktara göre yapılması gerekir. Müşterilerden sağlanan bilgiler doğrultusunda isteklerine cevap verecek ürünler dizayn edilmelidir. Bunun yanında, ilave edilen her parçanın ek bir maliyet olduğu düşünülerek, ürün tasarımında sadeliğe gidilmeli ve aynı kaliteye sahip ve aynı işleve sahip parçalardan, daha düşük maliyetli olanı tercih edilmelidir.

- **Tasarımın basitliği ve ölçümü:** Hedef maliyetleme yönteminin başarılı olması için gerekli olan diğer bir şart ise, tasarımın basitleştirilmesi ve ölçülmesidir. Müşteri isteklerini sağlayabilecek ve üründe kullanılan parçaların sayısını azaltarak ürün karmaşıklığından kaçınılması gerekir. Bazı durumlarda ürün tasarımı ve üretimde kullanılan materyaller bir başka materyal ile değiştirilebilir veya ürünün üretim sürecinin yeniden düzenlenmesi gerekebilir.
- **Hedef maliyetleme ekibi oluşturulması:** Hedef maliyetleme sisteminin başarıya sahip olabilmesinde önemli bir etkidir. Bir işletmede hedef maliyetleme ekibinin iyi oluşturulması ve bu ekibin farklı bölümlerde çalışanların bir araya gelmesi gerekir. Böylece oluşturulan bu ekip işlevsel ve kararların daha etkin olmasını sağlayacaktır.
- **Örgüt kültürü:** Sürekli gelişime ve değişime açık örgüt kültürü yaratılmalıdır. Hedef maliyetleme yönteminin aktif bir şekilde uygulandığı işletmeler temel ilkelerini değiştirmemekle birlikte, devamlı olarak kendisini yenilemelidir.
- **Diğer tekniklerden faydalanılması:** Hedef maliyetleme yönteminde bazı teknik ve uygulamadan faydalanılabilir.

Hedef maliyetlemede kullanılan teknikler aşağıdaki gibidir (Demircioğlu, 2016, s.40-41; Bozdemir ve Orhan, 2011, s.167-168; Altınbay, 2006, s.146-147; Köse, 2002, s.93-94):

- Değer mühendisliği ve değer analizi,
- Tersine mühendislik,
- Değer zinciri analizi,
- Süreç maliyetlemesi,
- Kaizen maliyetleme,
- Kalite fonksiyon yayılımı,
- Faaliyete dayalı maliyetleme,
- Maliyet tabloları,
- Kıyaslama,
- Tam zamanında üretim ve stok kontrol sistemi.

2.6. Hedef Maliyet Sistemi ile Geleneksel Sistemlerin Karşılaştırılması

Geleneksel yaklaşımlarından farklı olarak maliyet ve kâr planlanmasında hedef maliyetleme yönteminin altı temel ilkesi dikkat alınmaktadır. Hedef maliyetleme sistemi ile geleneksel sistemler arasındaki farklar Tablo 3'te özetlenmektedir (Alkan, 2003, s.137).

Tablo 3

Hedef Maliyetleme Yönteminin Geleneksel Maliyet Yöntemleri ile Karşılaştırılması

Temel Farklılık Bölümleri	Geleneksel Maliyet Muhasebesi Yöntemi (Kapalı Sistem)	Hedef Maliyetleme Yöntemi (Açık Sistem)
Dış çevreyle olan ilişki	Dış çevreyi dikkate almaz, maliyet sistemlerinin odağı işletme içindeki verimlilik ölçümleridir.	Müşteri isteklerine ve rekabete dayalı olası tehlikelere karşı durabilmek için dış çevre ile etkileşim halindedir.
Dikkate aldığı değişken sayısı	Çapraz fonksiyonlu takımlar göz ardı edilmektedir.	Çapraz fonksiyonlu takımlar ve değer zincirindeki fonksiyon takımları arasındaki karmaşık olan ilişkileri göz önünde bulundurur.
Düzeltilme Biçimi (Karar)	Sonuçlara göre düzeltici önlemler fiili dikkate alınır	Sonuçlardan önce düzeltici önlemler fiili devreye girmektedir.
Düzeltilme ve kontrol amacı	Bütçelere ve standartlara uygun olması sağlanır	Mamul yaşam dönemince müşterilerin ve üreticilerin her ikisi de sürekli gelişme içindedir.

Kaynak: Alkan, 2003, s.137.

Hedef maliyetleme sisteminin geleneksel maliyetleme yöntemlerinden farklı olduğu, piyasasının açık sistem olarak dikkate alındığı ve kendisini de sistemin parçalanamaz olarak gördüğü yukarıdaki tabloda belirtilmektedir (Alkan,

2003, s.138). Bunun yanı sıra, hedef maliyetleme yönteminin üretim süreci de Şekil 4'te görüldüğü gibi, geleneksel yöntemlerden kâr planlama ve fiyatlandırma bakımından farklılık göstermektedir (Alkan, 2003, s.138).



Şekil 4. Hedef maliyetleme yöntemi ve geleneksel maliyetleme muhasebesi yöntemlerinin üretim süreçlerindeki kâr planlama ve fiyatlandırma bakımından farklılıkları

Kaynak: Alkan, 2003, s.138.

Şekil 4'te belirtildiği üzere geleneksel sistemlerde fiyat belirleme ve kâr planlamalarında genel olarak maliyet artı yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet artı yönteminde ilk olarak üretim maliyetleri belirlenmekte ve meydana gelen bu maliyetlere kâr payı eklenmek suretiyle satış fiyatı belirlenmektedir. Piyasanın belirlenen satış fiyatını ödemeye gönüllü olmaması durumunda işletme maliyetlerini düşürmeye çalışmaktadır (Alkan, 2003, s.138). Hedef maliyetleme sisteminde ise, piyasa satış fiyatı ve ürün için belirlenmiş kâr marjı ile işe başlanır. Bu bilgilere istinaden belirlenen maliyet razı olunabilir seviyede olacaktır. Maliyet artı yöntemi ve hedef maliyetleme sistemi arasındaki farklılıkların devamı Tablo 4'te gösterilmiştir (Alkan, 2003, s.138).

Tablo 4

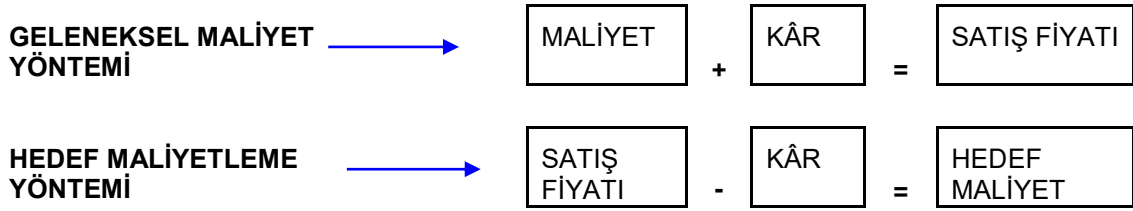
Hedef Maliyetleme Yöntemi ile Maliyet Artı Yöntemi Arasındaki Farklar

MALİYET ARTI YÖNTEMİ	HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ
Piyasa faktörleri yapılan maliyet planlamasında bir etken değildir.	Rekabetçi piyasa koşulları maliyet planlamasını yönlendirir.
Fiyatı maliyetler belirler.	Maliyetleri fiyatlar belirler.
Maliyetin azaltılmasında verimsizlikler ve atıklar üzerine odaklanma mevcuttur.	Maliyet azaltmada anahtar tasarımıdır.
Maliyetin azaltılmasında müşteri odaklılığı yoktur.	Maliyetin azaltılmasında müşteri odaklılığı önemlidir ve müşteri verileri rehber olarak alınır.
Maliyet düşürmede maliyet muhasebeciler sorumludur	Maliyet düşürme işlemi çapraz fonksiyonlu takımlarca yönetilir.
Mamul tasarımı yapıldıktan sonra satıcılar konuya dahil olurlar.	Mamul tasarımı yapılmadan önce satıcılar konuya dahil olurlar.
Müşterilerin ödediği ilk fiyat düşürülmeye çalışılır.	Müşterilerin toplam sahiplik maliyetlerini minimize eder.
Maliyetin planlanmasında değer zinciri ya çok az dikkate alınır ya da tümüyle göz ardı edilir.	Değer zinciri maliyet planlamasına dahil edilir.

Kaynak: Alkan, 2003, s.139.

Hedef maliyet daha öncede belirtildiği üzere, mamul yaşam döneminin ilk aşamasında yani tasarım aşamalarında uygulanan bir maliyet planlama yöntemidir (Büyükmirza, 2016, s.863-864). Hedef maliyet, tasarlanan ürünün piyasada mevcut ya da oluşacağı düşünülen satış fiyatından firmanın ulaşmak istediği kâr marjı düşülerek ve firmaca katlanılabilir maliyet hesaplanarak ürün tasarımının buna göre yapılmasını sağlayan bir yöntemdir (Büyükmirza, 2016, s.863-864). Buna karşılık geleneksel maliyet yöntemi olarak, ürünün fonksiyonelliği ve kalitesi düşünülerek ürünün birim maliyeti öngörülür, sonra bu maliyete kâr marjı eklenerek ürünün satış fiyatına ulaşılır (Büyükmirza, 2016, s.863-864).

Hedef maliyet yöntemi ve geleneksel maliyetleme yöntemi arasındaki fark Şekil 5'te gösterilmiştir.



Şekil 5. Geleneksel maliyet yöntemi ve hedef maliyetleme yöntemi farklılıkları

Kaynak: Büyükmirza, 2016, s.864.

2.7. Hedef Maliyetleme Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları

Hedef maliyetleme yöntemi, maliyet, ürün ve kâr planlaması amacı ile kullanılması durumunda genellikle işletme bakımından büyük ölçüde faydalı olmasına karşın, işletmeye bir takım dezavantajları da bulunmaktadır. Bu bölümde öncelikle hedef maliyetleme yönteminin avantajları açıklanacak, daha sonra dezavantajları ortaya konulacaktır.

Hedef maliyetleme yönteminin işletmeye başarılı olarak uygulanması ve bu uygulamanın devamlılığının sağlanması durumunda işletme bazı avantajlar elde edebilecektir. Bu avantajlar (Alkan, 2003, s.67):

- Hedef maliyetleme sistemi, maliyetlerin meydana gelmeden önce yönetilmesini ve kontrol edilmesini sağlar. Bu yüzden, öngörülerin sağlıklı bir şekilde yapılması ve hedeflerin uygun olarak belirlenmesi işletme için aktif bir maliyet yönetiminin uygulanabilmesini sağlamaktadır.
- Hedef maliyetleme sistemi, amaç ve özelliklerinden dolayı işletmelerin ürün geliştirme hedeflerini kesin ve anlaşılabilir bir biçimde ifade etmeye zorlamaktadır. Bu sayede, bir mamülün veya hizmetin beklenen kârlılığını ve maliyetini doğru yada doğruya yakın olarak üretim yapılmadan önce hesaplanması mümkündür.
- İşletme bütçelerinin düzenlenmesinde ve ilgili hedeflere kolay bir şekilde ulaşmada yardımcı olmaktadır.

- İşletmede harcanan paraların aktif bir şekilde kullanılmasını sağladığı için söz konusu yatırımlar da daha verimli olmaktadır.
- Hedef maliyetleme sistemi kullanan işletmeler müşteri istek ve ihtiyaçlarını yani memnuniyetlerini karşılayabilmektedir. Çünkü, yöntemin başlangıç aşaması müşteri taleplerinin belirlenmesi ve bu taleplerinin tanımlanmasıdır. Böylelikle, müşteri istekleri ile işletmenin sektörünü ve ürün yapısını eşleştirmek daha kolay olur. Ayrıca, işletmeye mal ve hizmet temin edenlerle karşılıklı olarak etkileşimde bulunarak müşteri lehine bazı indirimlerin ve kolaylıkların sağlanması da olanaklıdır.
- Hedef maliyetleme sistemi, işletme içinde işbirliği ve takım çalışmalarına olanak sağlamaktadır. İşletmenin çalışanları ve tüm fonksiyon alanları hedeflerin belirlenmesinden ve bunların gerçekleştirilmesinden sorumludur. İşletme ve müşterilerinin başarılı sonuçlar alabilmeleri için işletme çalışanlarının hedeflenen maliyetleri iyi anlamaları gerekmektedir.
- Uygun bir hedef maliyetleme sistemi, işletmelerin önemli stratejilerinden olan kalite, maliyet ve mamul profili gibi müşteri memnuniyetinde rekabet aracı olarak kullanılabilir.

Hedef maliyetleme sisteminin avantajlarının yanı sıra, uygulama zorluklarından doğan dezavantajlar da ortaya çıkabilmektedir. Bunlar (Alkan, 2003, s.68; Kara, 2014, s.23);

- Hedef maliyetlemenin başarılı olabilmesi için işletmenin yaptığı öngörü ve tahminlerdeki başarı oranı yüksek olmalıdır. Bu yöntemde dahil edilen faktörlere ilişkin yapılan tahminlerin doğruluk derecesi düşük olduğu zaman, yöntemin başarısızlıkla sonuçlanması muhtemeldir. Bununla birlikte ürün maliyetinin fiyatlarının ve üretim hacmine ilişkin olarak yapılan tahminlerin sağlıklı bir şekilde yapılması zordur. Bu durum yöntemin etkinliğini azaltmaktadır.
- Uzun mamul geliştirme zamanı, pazar karmaşıklığı, fonksiyonlar arası çatışma, ve tedarikçilere hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskı işletmeyi olumsuz yönde etkilemektedir. Mesela, işletme tedarikçi sayısının az olduğu durumda, maliyeti düşürmek amacıyla işletme

tedarikçilere aşırı baskı uygular ise, işletme ve tedarikçi ilişkilerini bozabilir. Bu durumda işletme için çok büyük bir problem ortaya çıkabilir.

- Ulaşılmak istenen hedefin zor veya kolay olması, çalışan motivasyonuna olumsuz etki yaratabilmektedir.
- Hedef maliyetleme zamanında gerçekleştirilemediğinde para ve zaman kaybı ortaya çıkar.
- İşletmelerin hedeflenen fiyat ile çalışması, ürün tasarımını kısıtlamaktadır.
- Mamul geliştirme safhasında fiyatı minimize etmek için yapılan çalışmalar, mamulün piyasaya geç girmesine sebebiyet verir.



BÖLÜM III

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın üçüncü bölümü olan bu bölümde öncelikle sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemlerinden bahsedilecek, daha sonra bu tez çalışmasında tercih edilen “*Vaka(olay) Çalışması*” yöntemi ve çeşitlerinden bahsedilip, güçlü ve zayıf yönleri açıklanarak, araştırma yöntemi olarak tercih edilmesinin nedenleri anlatılacaktır.

Sosyal bilimler alanında birçok farklı araştırma yöntemleri uygulanmaktadır (Tanış, 1997, s.184). Bilimsel araştırma sürecinde, öncelikle belli bir plan yapılarak, gerekli veriler toplanır, analiz edilir, yorumlanır, yapılan bu yorumlar değerlendirilerek raporlanır ve böylece çözüme ulaşması istenen bu sorunlara güvenilir cevaplar aranmış olur (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.29). Bahsedilen bu sürecin istenilen bir şekilde ve doğru olarak ilerletilebilmesi için, araştırmaya uygun bir yöntem seçilmelidir (Kaygusuz, 2017, s.60).

3.1. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri

Bilim dünyasının birçok alanında olduğu gibi, sosyal bilimler alanında da yapılan tüm araştırmalar belli bir plan çerçevesinde ve belli bir yöntem ile yapılmaktadır (Kefe, 2013, s.70). Bilimsel araştırmaların hedefi, araştırmanın amacına uygun, güvenilir verilerin toplanarak kullanılması ve kullanılan bu verilerin yardımıyla elde edilen sonuçların değerlendirilmesi, yorumlanması ve genellemeler yapılmasıdır (Ural ve Kılıç, 2011, s.33). Bilimsel araştırmalarda, ortaya konan problemin güvenilir çözümler vermesi için planlı ve sistematik bir şekilde veriler toplanmalı ve toplanan bu verilerin analiz edilmesi sürecinin tüm safhaları ile beraber tam olarak uygulanması gerekir (Kaygusuz, 2017, s.61).

Araştırma sürecinin oluşumunu sağlayan safhalar aşağıdaki gibidir (Ural ve Kılıç, 2011, s.7):

- *Araştırma konusunun seçilmesi,*
- *Araştırmanın amacı,*
- *Araştırmada kullanılacak yöntemin belirlenmesi,*
 - ✓ *Evren ve örneklem,*
 - ✓ *Verilerin toplanması,*
 - ✓ *Verilerin analizi,*
- *Elde edilen bulgular, yorum ve tartışma.*

Bilimsel araştırma, bilim adamları tarafından doğru ve güvenilir bilgiyi elde etmek için kullanılan bir süreç olmasına karşın, bu sürecin sonunda her zaman doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılamayabilmektedir. (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.26). Bundan dolayı araştırma sonunda doğru ve güvenilir bilgiler elde edebilmek için yapılacak araştırmanın konusuna ve amacına en uygun olacak araştırma yönteminin de dikkatle seçilmesi gerekmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.26).

Sosyal bilimler alanında uygulanan araştırma yöntemleri aşağıdaki gibi iki temel başlıkta incelenebilir (Alıcı, 2007, s.73):

- Nicel Araştırma Yöntemleri
- Nitel Araştırma Yöntemleri

Nicel araştırmalar yöntemi genel olarak kuram doğrulayan (Punch, 2011, s.17), sayısal verilerin yardımıyla sonuçların kesin ve genellenebilir olmasını amaçlayan araştırma yöntemidir (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.100). Nicel araştırma yöntemlerinde nesnellik ön plandadır, ölçümler ve gözlemler tekrarı yapılabilir niteliktedir (Alıcı, 2007, s.74). Ele alınan nicel veriler matematik ve istatistik bilimlerinden faydalanılarak değerlendirilir ve doğru olduğuna kanaat getirilen neticelere ulaşılır (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.101).

Sosyal bilimlerde kullanılan bir diğer araştırma yöntemi ise nitel araştırma yöntemidir (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.45). Nitel araştırma yöntemleri, *“gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, olayların ve algıların doğal ortamda bütüncül ve gerçekçi bir şekilde ortaya*

atılmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma” olarak tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.45). Nitel araştırma yöntemlerinin, sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılmasının nedeni insanların iletişimsel problemlerinin karmaşık ve zor olmasıdır (Demir, 2014, s.287). Nitel araştırma yöntemleri araştırmanın tasarlanması, verilerin toplanması gibi araştırma sürecinde araştırmacıya esneklik sağlar (Karataş, 2015, s.64).

Bu çalışmada, genellikle istatistiksel veriler kullandığı için ve insanların subjektif perspektiflerini göz önünde bulundurarak, araştırmacının görüşlerini de dikkate aldığı için sosyal bilimler araştırma yöntemlerinden olan nitel araştırma yöntemi kullanılacaktır. Nitel araştırma yöntemlerinden ise, işletme hakkında geniş bilgilere sahip olmamızı ve daha somut veriler elde etmemizi sağlaması sebebiyle olay (vaka) çalışması uygulamada kullanılacak yöntemdir. Bu yüzden öncelikli olarak nitel araştırma yöntemleri teorik çerçevede açıklanacaktır ve olay (vaka) çalışması yöntemi detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

Nitel araştırma yöntemlerini, tarihi çalışma, anket, deney, arşiv analizi ile olay (vaka) çalışması olarak sınıflandırmak mümkündür (Yin, 1994, s.1). Araştırmacının uygulamadaki rolü açısından bakılırsa, yapılan bu sınıflandırmaları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Kaygusuz, 2017, s.63).

- Tarihi Çalışma: "nasıl", "niçin" sorularının yöneltildiği tarihi vakalarla ilgili olarak araştırmacının olası olaylar karşısında kontrol sahibi olmadığı araştırmadır.
- Arşiv Analizi: "kim", "ne", "nerede", "ne kadar" sorularının yöneltildiği, güncel konular ya da tarihi konularda yapılan araştırmada araştırmacının olası olaylar karşısında kontrol sahibi olmadığı araştırmadır.
- Arşiv Analizi: "kim", "ne", "nerede", "ne kadar" sorularının yöneltildiği, güncel konular ya da tarihi konularda yapılan araştırmada araştırmacının olası olaylar karşısında kontrol sahibi olmadığı araştırmadır.
- Deney Çalışması: "nasıl", "niçin" sorularının yöneltildiği güncel konular ile ilgili yapılan araştırmada araştırmacının olası olaylar karşısında direkt olarak kontrol sahibi olduğu araştırmadır.

- Anket Çalışması: "kim", "ne", "nerede", "ne kadar" sorularının yöneltildiği güncel konular ile ilgili yapılan araştırmada araştırmacının olası olaylar karşısında kontrol sahibi olmadığı araştırmadır.
- Olay Çalışması: "nasıl", "niçin" sorularının yöneltildiği, güncel konular ile ilgili olarak yapılan araştırmada araştırmacının olası olaylar karşısında kontrolü çok az ya da hiç olmadığı araştırmadır.

Aşağıdaki Tablo 5'te seçilecek nitel araştırma yöntemler için yapılan karşılaştırmalar tablo halinde gösterilmiştir.

Tablo 5

Seçilecek Araştırma Yöntemleri için Karşılaştırma

Yöntem	Araştırma Sorusunun Şekli	Davranışsal Olayların Kontrol Gerekliliği	Güncel Olaylara Odaklanma
Deney	Nasıl, Niçin?	Evet	Evet
Anket	Kim, Ne, Nerede, Ne Kadar?	Hayır	Evet
Arşiv Analizi	Kim, Ne, Nerede, Ne Kadar?	Hayır	Evet/Hayır
Tarihi Araştırma	Nasıl, Niçin?	Hayır	Hayır
Olay Çalışması	Nasıl, Niçin?	Hayır	Evet

Kaynak: (Yin, 2003, s.5).

Araştırmacı, araştırmayı yaparken hangi araştırma yöntemini kullanacağını dikkatli ve özenli bir şekilde belirlemelidir. Yapılan bilimsel araştırmalar, uzun çalışma süreci gerektirir ve bu yüzden tercih edilen yöntemin yanlış olması, araştırmacının maddi kayba ve zaman kaybına yol açabilmektedir. Yanlış yöntemin tercih edilmesinden dolayı araştırmacı yeniden bir yöntem seçmeye karar vermek zorundadır ve daha önce uyguladığı araştırma süreçlerini yeni yöntemle tekrar uygulaması gerekmektedir. Bu yüzden, daha gerçekçi ve daha sağlıklı bir araştırma sonuçları elde edilmesi için, araştırmada kullanılacak yöntemin seçimi yapılırken araştırmanın konusunu ve amacı göz önünde bulundurulmalıdır.

İlgili tez çalışmasında ‘*niçin*’, ‘*nasıl*’ gibi soruların yöneltildiği, araştırmacının güncel olaylara odaklanması ve davranışsal olarak olaylar karşısında kontrol sahibi olmasına gerek duyulmadığı, yapılacak olan araştırmanın konusuna ve amacına göre olay (vaka) çalışması yönteminin uygun olduğu düşünülmüştür.

3.2. Olay (Vaka) Çalışması Yöntemi ve Çeşitleri

Alana dayalı çalışmaları aşağıdaki gibi üç grupta incelemek mümkündür (Kaplan, 1986, s.442);

- Alan çalışmaları, araştırmacı bağımlı değişkenleri ve bağımsız değişkenleri bir veya birden çok işletmede karşılaştırma yaparak inceler (Tanış, 1997, s.185).
- Olay çalışması, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi araştırmalarında alana dayalı çalışmaların bir türü olarak uygulanmaktadır (Tanış, 1997, s.184). Yönetim muhasebesi literatüründe alan çalışması ile olay çalışması birbirlerinin yerine kullanılabilir, ama olay çalışması ile alan çalışması birbirinden çok farklı terimlerdir. Alan çalışmasında bir ya da birden çok işletmede uygulama yapılabilirken, olay çalışmasında sadece bir birimi ayrıntılı olarak analiz edebilmeyi sağlar (Scapens, 1990, s.264).
- Alan deneyleri; tam olarak belli bir sınırın olmadığı güncel konuyu kendi hayat şartları içinde araştırma yapan bir deneysel çalışmadır (Yin, 2003, s.13).

Alan ve olay çalışmalarını yapan araştırmacı, elde ettiği verileri kullanırken, alan deneyleri çalışmalarında bir ya da birden çok bağımlı değişkeni değiştirebilir (Scapens, 1990, s.264).

Olay çalışması yöntemi amaçlarına göre incelendiğinde beş sınıflandırmadan oluşmaktadır (Tanış, 1997, s.186). Yapılan bu sınıflandırmalar

aşağıdaki gibi tanımlayıcı olay çalışmaları, örnekleyici olay çalışmaları, deneysel olay çalışmaları, keşifsel olay çalışmaları ve açıklayıcı olay çalışmaları olarak beş gruba ayrılmıştır (Kaygusuz, 2017, s.65).

- **Tanımlayıcı olay çalışmaları:** Araştırmacılar tarafından, güncel muhasebe sistemlerini, tekniklerini ve süreçlerini açıklamak için kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde, işletmelerin kullandığı muhasebe sistemlerinin farklılıklarını ve benzerliklerini bulabilmek için, birden çok işletmede uygulama yapılabilir.
- **Örnekleyici olay çalışmaları:** Yeni ve yenilikçi sistemlerin özel işletmelerce geliştirilmesi olarak tanımlanabilir. Yani örnekleyici olay çalışmaları yapılan yenilikler ile nelerin başarıya ulaştığını görmeyi hedefler.
- **Deneysel olay çalışmaları:** Muhasebe araştırmacıları, muhasebe ile ilgili olan kişilere yardımcı olabilmek adına yeni muhasebe sistemleri ve teknikleri geliştirmeye çalışırlar. Ama bazen yapılan yeni önerilerin uygulanmasında zorluk yaşanabilir. Bu olay çalışmalarında, yapılan yeni önerilerin uygulanmasında karşılaşılan zorlukların nedenleri incelenir ve geliştirilen yeni yöntemlerin uygulanmasında sağlanan yararlar değerlendirilir.
- **Keşifsel olay çalışmaları:** Bu olay çalışmaları özel muhasebe sistemlerinin sebeplerini bulmaya çalışan ve genellemeler yapabilmek için ortaya çıkarılan çalışmalardır. Sonraki dönemlerdeki büyük deneysel testler için hipotezler ve fikirler geliştirmeyi hedefleyen bir ön çalışma olarak da nitelendirilebilir.
- **Açıklayıcı olay çalışmaları:** Bu olay çalışmaları, özel muhasebe sistemlerinin sebeplerini açıklamayı hedefleyen çalışmalardır. Bu yöntemin odaklandığı nokta olayın özgün olmasıdır. Yöntemin amacı genellemeler yapmak değil de, özgün bir olayı anlamak ve açıklamaktır.

Yukarıda anlatılan olay çalışması çeşitleri birbirlerinden tamamen ayrılmış olmasa da, uygulanacak araştırmanın yöntemi, araştırmanın alanına ve türüne göre değişebilir (Kaygusuz, 2017, s.65).

3.3. Olay (Vaka) Çalışmasının Uygulama Aşamaları

Aşağıda olay çalışmasının uygulama aşamaları sekiz adımda açıklanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.317-323).

- **Araştırma sorularını geliştirmek:** Bilimsel araştırmalarda “kim”, “ne”, “nerede”, “nasıl”, “niçin” sorularının sorulmasının yanı sıra, olay çalışmalarında “nasıl”, “niçin”, “ne” sorularının sorulması önemlidir. Araştırmacı, yapacağı araştırmanın sorusunu hazırlarken “nasıl”, “niçin”, “ne” gibi soruların arasından araştırmasına uygun olacağını düşündüğü araştırma sorusunu tercih etmelidir.
- **Araştırmanın alt problemlerini geliştirmek:** Araştırma uygulayıcısının oluşan her bir alt problem için ilgisini yoğunlaştırması gerekebilmektedir. Bazı araştırma problemleri bakımından, bu genel problemler alt problemlere ayrılmaz ise, araştırma sorusunun cevabını ayrıntılı olarak elde edemeyebilir. Bu yüzden araştırma sorununu meydana getiren alt problemlerin oluşumunu sağlamak gerekir. Her çalışmada alt problemler olmak zorunda değildir. Yapılacak araştırmanın amacında yeni bir olay veya bilinmeyen bulmak var ise, alt problemleri oluşturmaya ihtiyaç yoktur.
- **Analiz birimini saptamak:** Olay çalışmasının bu aşamasında, gelinen durumun ne olduğu tespit edilir. Durumun tespit edilme aşaması, uygulama sürecinde araştırmacılar için zorluk çıkarır. Araştırma probleminin özenle ve dikkatle seçilmiş olması, analiz sürecinin belirlenmesinde yardım sağlar.

- **Çalışılacak durumu belirlemek:** Araştırmacı, yukarıda bahsedilen ilk üç aşamayı uyguladıktan sonra, oluşturulan araştırmacının problemi için çalışacağı uygun durumu tespit ettiği aşamadır. Araştırmacının tespit ettiği tüm bu durumlara ulaşamayabileceği ihtimalini dikkate alarak, araştırması için gerekli ve faydalı olan durumları belirlemesi ve ön hazırlığını iyi planlaması gerekmektedir.
- **Araştırmaya katılacak bireyleri seçmek:** Araştırma problemine göre çalışılacak durum seçildikten sonra, araştırma içinde yer alacak kişiler belirlenmelidir.
- **Verileri toplamak ve alt problemlerle ilişkilendirmek:** Araştırmaya başlamadan önce belirlenen araştırmacının problemi ve buna istinaden meydana getirilen alt problemler dikkate alınarak hangi yöntemler ile verilerin toplanacağı belirlenir. Böylece araştırmacının sorusu ve araştırmacının alt problemleri ile ilgisi olmayan verilerin toplanmasını önleyerek hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağlanmış olur. Bunun yanı sıra, veri toplamak için tek bir yöntem kullanmak yerine, farklı birden fazla veri toplama yöntemlerinin kullanılması araştırmacının geçerliliğini ve güvenilirliğini önemli derece artıracaktır.
- **Verileri analiz etmek ve yorumlamak:** Verileri analiz etmek ve yorumlamak aşamasında, araştırmacının çalışılacak durumun belirlenmesi aşamasında elde edilen araştırmacının sorusu ve araştırmacının alt problemlerinden bu bölümde de kullanılmaktadır. Araştırmacı, araştırmacının alt problemlerini dikkate alarak, uygun yöntemlerle toplanan verileri analiz ederek inceler. Araştırmacının alt problemleriyle uyuşmayan veriler uygulamada kullanılmaz. Araştırmacı, araştırmacının amacına uygun bir analiz metodu belirler ve araştırmacının alt problemleri ile ilgisi olan verileri inceler.
- **Durum çalışmasını raporlamak:** Durum çalışmasını raporlama aşaması, yapılan araştırma sonunda toplanmış olan veri deposundan, araştırma

sorusuyla ilgisi bulunan verileri belirleyerek analiz eder. Sonrasında, araştırmmanın sorusunu ve araştırmmanın alt problemlerini yanıtlayabilecek bir rapor hazırlanmalıdır. Araştırmacı, araştırmmanın raporunu hazırlarken herhangi bir yazım şekli ve kuralı olmadan, araştırmmanın gerekliliğini esas almalıdır. Raporun formatını etkileyen nedenler; araştırmmanın ne amaçla hazırlandığı ve kimlere sunumu yapılacağıdır.

3.4. Olay (Vaka) Çalışmasının Güçlü ve Zayıf Yönleri

Olay (Vaka) çalışması yöntemi, işletmelerde kullanılan yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi sistemlerini araştırmayı sağlar (Tanış, 1997, s.187). Olay (Vaka) çalışması yöntemi, araştırmacıya nicel veya nitel veriler ile uygulanabilmesi açısından esneklik sağlar (Yin, 1981, s.58). Bu yöntemde araştırmacı, verileri durumun ve olayın gerçekleştiği yani gerçek olan alandan temin ettiği için elde edilen veriler tam olarak ilgili konuyu anlatır (Zaidah, 2007, s.4).

Olay (Vaka) çalışması yöntemini kullanarak araştırmacı, sadece bir durumu inceleyebilir ve incelenen durumun özgün özellikleri anlatılabilir (Tanış, 1997, s.187). Olay (Vaka) çalışmaları yöntemi ile elde edilen nitelikli ve detaylı bilgiler hem gerçek yaşamı tanımlamayı ve keşfetmeyi sağlar, hem de anket ve deneysel yöntemler ile anlatılması güç olan gerçek yaşamdaki karmaşık durumların anlaşılmasını sağlar (Zaidah, 2007, s.4). Araştırmacılar Olay (Vaka) çalışması yöntemi ile mevcut literatürü ve gelişmekte olan teknolojileri birlikte kullanarak, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi için uygun olan yollar ve üretim prosesleri geliştirebilir ve uygulayabilirler (Tanış, 1997, s.188).

Olay (Vaka) çalışması yöntemi bazı zayıf yönlere de sahiptir ve dolayısıyla vaka çalışmasına yöneltilen eleştiriler de vardır. Her Olay (Vaka) çalışması, araştırması yapılan işletmeye göre farklılık gösterdiğinden, araştırmanın sonuçlarında genelleme yapılması doğru olmayabilir (Tanış, 1997, s.188). Araştırmacı, Olay (Vaka) çalışması kullanarak diğer yöntemlere göre daha

spesifik ve daha dar bir alanda uygulama yaptığı için bu gibi zorluklar ile karşılaşılması olasıdır (Eisenhardt, 1989, s.547).

Olay (Vaka) çalışması yönteminin başka bir zayıf yönü ise, araştırmacının dikkatsiz olmasından dolayı ortaya çıkan sonuçların ve bulguların tartışma sebebi yaratması ve araştırmacının kendine göre yorumlar yapabilme eğilimi göstermesidir (Zaidah, 2007, s.5). Olay (Vaka) çalışması yöntemi kullanılarak yapılan uygulamanın bir diğer kısıtlayıcı unsuru ise, araştırmacının bilgilerin gizli kalacağı hususunda işletme yönetimini ikna etme zorunluluğudur (Tanış, 1997, s.188). Araştırmacının işletme yönetimine karşı gizlilik durumu, araştırmanın güvenilirliğini etkilemektedir ve bu durumda denge sağlamak zorundadır (Scapens, 1990, s.276).

3.5. Olay (Vaka) Çalışmasının Tercih Edilme Nedenleri

Bu araştırmada, Adana'da çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulama yapılmıştır. Bu doğrultuda, işletme hakkında geniş bilgilere sahip olmamızı ve daha somut veriler elde etmemizi sağlaması sebebiyle olay (Vaka) çalışması yöntemi uygun görülmüştür. İşletmenin mevcut durumunu anlatabilmek için tanımlayıcı olay çalışması yöntemi seçilmiş ve çağdaş yöntemlerden hedef maliyetlerin uygulanması durumunda işletmenin maliyetlerinin ve kârlılığının nasıl etkileneceğini gösterebilmek üzere de keşifsel olay çalışması yöntemi tercih edilmiştir.

Bu işletmede olay (vaka) çalışması yönteminin seçilmesinin nedeni; ilgili işletmede incelemenin ayrıntılı olarak yapılmak istenmesi ve diğer araştırma yöntemlerine göre daha spesifik ve derin bilgiler elde edilmesini sağlamasıdır. Yapılan literatür çalışması sonucu ve araştırma amacı dikkate alındığında olay (vaka) çalışması yönteminin kullanımının uygun olduğuna karar verilmiştir. Öyleki, olay (vaka) çalışması yöntemi; “nasıl”, “niçin” sorularına odaklanması ve cevap araması, konu ile ilgili ayrıntılı bir inceleme yapılabilmesi, çalışmada davranışsal olaylara karşı kontrol gerekliliği olmamasından dolayı tercih edilmiştir (Baxter ve Jack, 2008, s.545).

Bir sonraki bölümde, uygulama yapılan işletme hakkında bilgiler verilecek, olay (vaka) çalışması yöntemi kullanılarak veriler toplanacak ve elde edilen bu veriler analiz edilip, şekil ve tablolar yardımı ile yorumlanacaktır.



BÖLÜM IV

HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ÇELİK BORU SEKTÖRÜNDEKİ BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

GİRİŞ

Çalışmanın bu bölümünde, diğer bölümlerde teorik olarak altyapısı hazırlanan hedef maliyetleme yöntemi, Adana'da çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulanmıştır. Öncelikle, işletmenin mevcut üretim ve muhasebe sistemleri tanımlayıcı olay çalışması yöntemi ile incelenmiştir. Daha sonra keşifsel olay çalışması çerçevesinde işletmeden elde edilen veriler hedef maliyetleme yöntemine uygun olarak analiz edilip, değerlendirilerek tablolar halinde sunulmuştur. Uygulamanın yapıldığı işletmenin adı, gizlilik gereği bu araştırmada "KLM İşletmesi" olarak anılmıştır.

4.1. Araştırmanın Amacı, Önemi, Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın amacı, çelik boru üretim işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilir olup olmadığını incelemektir. Bu doğrultuda araştırmanın önemi ve kapsamı, hedef maliyetleme yönteminin çelik boru üretim işletmelerinde ürün planlama ve geliştirme aşamalarında sağladığı katkıyı tespit etmektir. Araştırmada çelik boru sektöründeki bir işletmenin seçilmesinin nedeni, daha önce hedef maliyetleme yönteminin bu sektörde uygulamasının yapılmamış olmasıdır. Bu doğrultuda, bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Daha önce de belirtildiği üzere, bu çalışmada, Adana'da çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede olay (vaka) çalışması yöntemi kullanılarak hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği ve bunun sonucunda işletme maliyetlerine ve kârlılığına etkisi araştırılmıştır. Bu doğrultuda ilgili

iřletmenin, standart olarak dūřūnūldūđū için, 2019 yılı Mart ayı verileri kullanılarak analiz edilmiřtir.

4.2. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Uygulamanın yapıldığı KLM işletmesi, elik boru etimi sektöründe faaliyet göstermekte olup doğal gaz, petrol, su, atık su, kazık, konstrüksiyon, ve özel amaçlı boruların etimi ve dağıtımını yapmaktadır. KLM işletmesi, üretimini yaptığı bu ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satışını gerçekleştirmektedir.

Uygulaması yapılan elik boru sektöründeki bu üretim işletmesi Adana'da sondaj etimi hizmeti sağlayarak 1950'li yıllarda faaliyetine başlamıştır. 1987 yılında sondaj boruları üretimine, 1995 yılından sonra ise spiral kaynaklı elik boru üretimine de başlanmıştır.

İşletme, 2010 yılında üretim yerini 36.000 m²'lik alana taşımış ve üretim kapasitesini 80.000 tona ulaştırmıştır. Bu yatırımla Türkiye pazarına hakim olunması ve dünya ülkelerine ihracat yapılması hedeflenmiştir. İşletme faaliyet gösterdiği sektörün ihtiyaçlarını karşılamak ve kalite standartını sağlamak için "API Spec Q1", "ISO 9001", "ISO 14001", "OHSAS 18001" gibi belgelere sahiptir.

İşletmenin vizyonu, faaliyet gösterdiği sektörde yurt içi ve yurt dışı pazarlarında lider olmaktır. İşletmenin misyonu ise; kaliteli ürünler üreterek dünya pazarının ihtiyacını karşılamaktır. İşletmenin organizasyon şeması; genel müdür, planlama, üretim, kalite, pazarlama, satış, muhasebe ve finans bölümlerinden oluşmaktadır. İşletmede mavi yaka çalışan sayısı 79 ve idari kadroda çalışan sayısı 30 olup, toplamda 109 kişi bulunmaktadır.

4.2.1. İşletmenin Mevcut retim Sistemi

elik boru imalatını gerçekleştiren KLM işletmesinin ürettiği ürünler spiral kaynaklı elik borular, sondaj boruları ve kazık boruları olup söz konusu ürünlerin kullanım alanları aşağıdaki gibidir:

Spiral kaynaklı çelik borular;

- Su Dağıtım Hatlarında,
- Petrol Boru Hatlarında,
- Doğalgaz Dağıtım Hatlarında,
- Temel Kazıklarında,
- Endüstriyel Boru Ağında,
- Çelik Yapılarda,
- Basınçlı Hava Hatlarında,
- Sondaj Kuyularında,
- Yüksek Sıcaklıktaki Suyun Taşınmasında,
- Tersane ve Liman Kazıklarında,

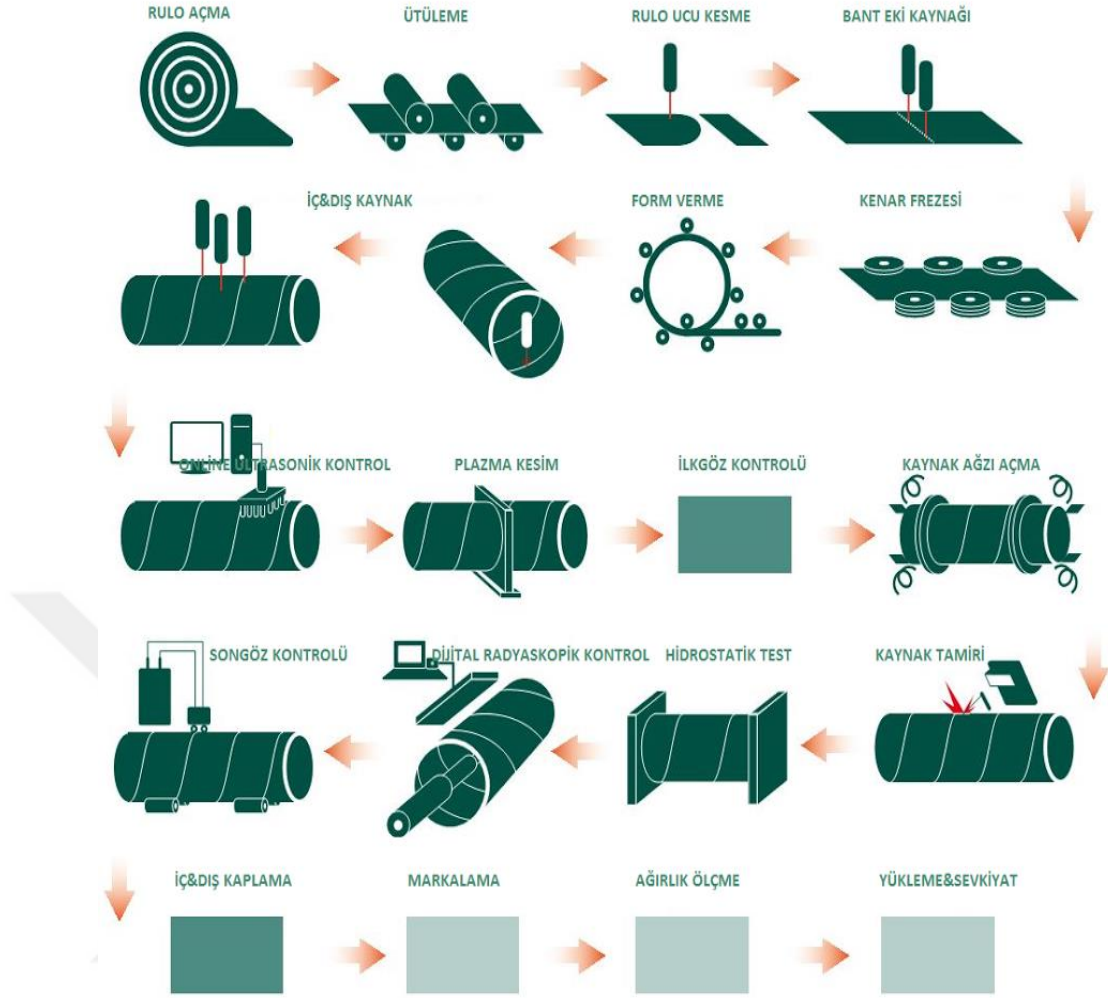
Sondaj boruları;

- Filtreli Sondaj Boruları,
- Köprü Tipi Çelik Borular,

Kazık boruları;

- İskelelerde Kullanılan Kazık Boruları,
- Dalgakıranlar,
- Rıhtım Duvarları Yapımında Kullanılan Kazık Boruları

Daha önce de belirtildiği gibi KLM işletmesi çelik boru üretimi yapmakta ve ürettiği ürünlerin hem yurt içine hem de yurt dışına satışını yapmaktadır. İşletme, faaliyetini gösterdiği tüm pazarlarda müşteri talebi doğrultusunda yani sipariş üzerine üretimini gerçekleştirmektedir. KLM işletmesinin üretim süreci, müşteri talebi yani gelen sipariş ile üretime başlanmakta ve siparişin sevkiyatı ile son bulmaktadır. Şekil 6'da KLM İşletmesi'nin üretim süreci gösterilmektedir:



Şekil 6. KLM İşletmesinin Üretim Süreci

Kaynak: KLM İşletmesi Üretim Departmanı, 2019

Şekil 6'da görüldüğü üzere; yurt içi ve yurt dışı kaynaklardan temin edilen sıcak haddelenmiş rulo saclar, spiral şeklinde soğuk şekillendirme yapılarak formlanması sonrasında içten ve dıştan tekli ve kalınlığa bağlı tandem olarak son teknoloji toz altı kaynak yöntemi ile kaynatılarak elde edilmektedir.

Malzeme bant kenar hatalarını gidermek, kaynak kalitesini ve nüfuziyetini artırmak için form verme öncesi otomatik olarak bant kenarlarına, kalınlığa bağlı olarak değişik şekillere kaynak ağızları açılmaktadır. Form verme ve kaynak esnasında sürekli ölçümler bulunmaktadır. Ayrıca hat üzerinde online ultrasonik cihazıyla da olası kaynak hatalarının mevcudiyeti kontrol edilmektedir. Üretim ve kontrol sonrasında müşteri ve standart gereksinimleri dikkate alınarak boru boylarına göre otomatik olarak plazma kesim ile kesilmektedir.

Üretilen boruların ağızları standart veya müşteri isteğine uygun olarak işleme tezgahlarında işlenmektedir. Kaynak ağızı açılan borular için üretim standartına bağlı olarak hidrotez cihazında yüzde yüz olarak sızdırmazlık testi yapılır. Üretim standart ve müşteri gereksinimine bağlı olarak kaynaktaki dikişleri yüzde yüz veya isteğe bağlı olarak x-ray film radyografi yöntemi ile kontrol edilmektedir.

Çelik boruların iç ve dış kısımları korozyona, dış etkenlere karşı korunması, garanti süresinin artırılması amacıyla ulusal veya uluslararası standartlara uygun her türlü kaplama çeşitleri firma bünyesinde uygulanabilmektedir. Ölçüsel ve manuel ultrasonik kontrolleri yapılan ürünler müşteriye sevk edilebilecek halde stoklara kaldırılmaktadır.

Yukarıda bahsedilen üretim süreci çelik boru sektöründe faaliyet gösteren KLM işletmesinin bütününe ait olup, işletmede SAW 1, SAW 2 ve SAW 3 olmak üzere üç üretim hattı bulunmaktadır. Ancak araştırma yapılan dönemde gelen talebe göre SAW 2 ve SAW 3 üretim hattı çalıştırılmıştır. Bu nedenle araştırmada SAW 2 ve SAW 3 üretim hattı incelemeye alınmıştır. Bu çalışmada, SAW 2 üretim hattından çıkan ürün K ürünü olarak ve SAW 3 üretim hattından çıkan ürün ise L ürünü olarak anılmıştır. Bu doğrultuda SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünün ve SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünün üretim süreci Şekil 7’de ve Şekil 8’de gösterilmiştir.

SAW 2 Üretim hattında üretilen K ürünü üretim süreci;



Şekil 7. SAW 2 Üretim Hattındaki K Ürününün Üretim Süreci

Kaynak: KLM İşletmesi Üretim Departmanı, 2019, Mart

KLM işletmesi Mart ayında, SAW 2 üretim hattında su borusu üretmiştir. Şekil 7’de görüldüğü üzere, bu üretim hattındaki K ürünü; boru üretim, UT (Online ultrasonik) kontrol, torna, kaynak tamiri ve hidrotest gibi üretim süreçlerinden geçerek üretilmektedir.

SAW 3 Üretim hattında üretilen L ürünü üretim süreci:



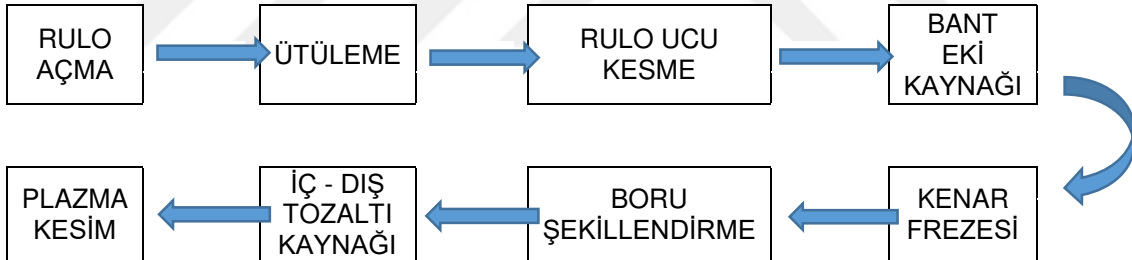
Şekil 8. SAW 3 Üretim Hattındaki L Ürününün Üretim Süreci

Kaynak: KLM İşletmesi Üretim Departmanı, 2019, Mart

KLM işletmesi Mart ayında, SAW 3 üretim hattında doğalgaz borusu üretmiştir. Şekil 8’de görüldüğü üzere, bu üretim hattındaki L ürünü; boru üretim, UT (Online ultrasonik) kontrol, bewling, kaynak tamiri ve X-ray gibi üretim süreçlerinden geçerek üretilmektedir.

Şekil 9’da ise KLM işletmesinin SAW 2 ve SAW 3 üretim hattında bulunan boru üretim süreci gösterilmiştir.

SAW 2 ve SAW 3 üretim hatlarında kullanılan boru üretim süreci:



Şekil 9. KLM İşletmesi Boru Üretim Süreci

Kaynak: KLM İşletmesi Üretim Departmanı, 2019, Mart

SAW 2 ve SAW 3 üretim hatlarındaki üretim süreçlerinin farklı olmasının nedeni, SAW 2 üretim hattında su borusu üretildiği için, sızdırmazlık testi yani hidrotest uygulanması, SAW 3 üretim hattındaki doğalgaz borusu olduğu için dijital radyoskopik kontrol yani X-ray cihazından geçmesidir.

4.2.2. İşletmenin Mevcut Muhasebe Sistemi ve Maliyet Verilerinin Belirlenmesi

İşletme geleneksel maliyet sistemini kullanmakta olup, üretimin teknik özelliğine göre hem sipariş maliyet sistemini hem de safha maliyet sistemini kullanmaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamında ise fiili ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır. İşletmenin 2019 Mart ayına ait üretim giderleri, pazarlama ve satış giderleri, genel yönetim giderleri ve son olarak finansman giderleri Tablo 6'da gösterilmiştir.



Tablo 6

İşletmenin Mart Ayı Maliyetleri

GİDERLER	GİDER TÜRLERİ	TUTAR (TL)
ÜRETİM GİDERLERİ		6.023.960,00
	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	5.268.498,00
	Hammadde Giderleri	5.268.498,00
	Direkt İşçilik Giderleri	182.964,00
	Normal Çalışma Ücreti	148.035,28
	Fazla Mesai Brüt Ücret Gideri	1.035,54
	İşveren SGK Payları Gideri	31.317,33
	İşsizlik İşveren Payları Gideri	2.575,85
	Genel Üretim Giderleri	572.498,00
	Amortisman	154.740,00
	İşletme Sarf Malzemeleri	75.025,00
	Normal Ücretler Ve Diğer Giderler	202.468,00
	Elektrik Gideri	55.180,00
	Akaryakıt Gideri	3.078,00
	Lpg Gaz Ve Diğer Enerji Giderleri	61,00
	Bakım Onarım Gideri	9.363,00
	Yemek Gideri	17.460,00
	Personel Servis Gideri	22.686,00
	Sağlık Tedavi Ve Ulaşım Giderleri	1.490,00
	İş Güvenliği Ve İşyeri Hekimliği Hizmet Gideri	2.623,00
	Nakliye Gideri	830,00
	Sertifikasyon Bedeli	12.452,00
	Bireysel Emeklilik Giderleri	957,00
	İş Makinaları Vinç Çalışma Bedeli	1.750,00
	İş Makinesi Kira Gideri	7.245,00
	Binek Otomobil Kira Gideri	1.845,00
	Yangın - Deprem - Hırsızlık Sigorta Gideri	1.950,00
	Makine Kırılması Sigorta Gideri	1.055,00
	Bilgi İşlem Malzeme Gideri	240,00
PAZARLAMA VE SATIŞ GİDERLERİ		208.400,00
GENEL YÖN. VE DİĞER GİDERLER		291.579,00
FİNANSMAN GİDERLERİ		387.129,00
GENEL TOPLAM		6.911.068,00

Kaynak: KLM İşletmesi Maliyet Bilgileri (Aylık Detaylı Mizan), 2019, Mart

KLM işletmesinin 2019 Mart ayında çalışan işçi sayısı Tablo 7'deki gibidir. İşletmenin üç üretim hattı bulunmakta olup bunlar SAW 1, SAW 2 ve SAW 3

bölümlerinden oluşmaktadır. SAW 1, işletmenin kurulduğu ilk zamanlarda kullanılan üretim bölümüdür. Fakat çalışan aktif bir makine ve çalışan işçi olmadığı için maliyet yükleme oranları hesaplanırken gözardı edilmiştir. SAW 2 üretim hattında toplam 19 işçi ve SAW 3 üretim hattında ise toplam 16 işçi çalışmaktadır.

Tablo 7

İşletmenin Üretim İstasyonlarında Mart Ayı İşçi Sayıları Bilgileri

ÜRETİM HATLARI	ÜRETİM İSTASYONLARI	İŞÇİ SAYISI
Direkt İşçilik		35
SAW 1		0
SAW 2		19
	Boru Üretim	10
	UT Kontrol	1
	Torna	1
	Kaynak Tamiri	4
	Hidrotest	3
SAW 3		16
	Boru Üretim	5
	UT Kontrol	2
	Bewling	3
	Kaynak Tamiri	5
	X-Ray	1
Endirekt İşçilik		44
	Hammadde Depo	1
	Elektrik Bakım	2
	Üretim Formen	2
	Yükleme Sevkiyat	2
	Mekanik Bakım	3
	İşletme	5
	Sondaj	7
	Kaplama	10
	Kalite Kontrol	12
TOPLAM		79

Kaynak: KLM İşletmesi İnsan Kaynakları Departmanı, 2019, Mart

KLM işletmesinin üretim maliyetlerinin tespiti yapıldıktan sonra, direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin ne kadarı, direkt işçilik maliyetlerinin ne kadarı ve genel üretim maliyetlerinin ne kadarı SAW 2 ve SAW 3 üretim hattına ait olduğu hesaplanmıştır.

4.2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Tespiti

KLM işletmesinin direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri (DİMMM), hammadde alımı tutarından oluşmaktadır. Tablo 6'ya bakıldığında hammadde giderlerinin 5.268.498 TL olduğu görülmektedir.

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, SAW 2 ve SAW 3 üretim hatlarına KLM İşletmesinin Mart ayındaki üretim miktarlarına göre dağıtılmıştır. Tablo 8'de gösterildiği gibi KLM İşletmesi Mart ayında SAW 2 üretim hattında K ürününden 830 Ton ve SAW 3 üretim hattında L ürününden 1.232 Ton ürün üretmiştir.

Tablo 8

KLM İşletmesi Mart Ayı Üretim Miktarları

ÜRETİM BÖLÜMLERİ	ÜRETİM MİKTARI (TON)	YÜZDE(%)
SAW 2	830 Ton	0,40
SAW 3	1.232 Ton	0,60
TOPLAM	2.062 Ton	1,00

DİMMM Toplamı / Toplam Üretim Miktarı

$$5.268.498 \text{ TL} / 2.062 \text{ Ton} = 2.555,04 \text{ TL/Ton}$$

Daha sonra her bir üretim hattında üretilen miktar ile ton başına düşen maliyet çarpılarak üretim hatlarına direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri dağıtılmıştır.

SAW 2 Üretim Hattı için: $2.555,043 \text{ TL} * 830 \text{ Ton} = 2.120.685,42 \text{ TL}$

SAW 3 Üretim Hattı için: $2.555,043 \text{ TL} * 1.232 \text{ Ton} = 3.147.812,58 \text{ TL}$

TOPLAM **= 5.268.498,00 TL**

Kısaca direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin %40'ı SAW 2 üretim hattı, % 60'ı ise SAW 3 üretim hattı ile ilgilidir.

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin her bir üretim hattındaki maliyetleri tespit edildikten sonra bu maliyetler, üretim hattında yer alan her bir bölüme dağıtılmıştır. SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü ve SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünü için, direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini üretim sürecindeki her bir bölüme dağılımında direkt işçilik saati baz alınmıştır. İşletmede çalışan işçiler, haftada 5 gün, 2 vardiya ve vardiya başına 10 saat çalışmaktadır. Araştırma, işletmenin bir aylık verileri baz alınarak hazırlandığı için 4 haftalık süre dikkate alınarak toplam direkt işçilik saati hesaplanmıştır. Yani 2019 yılı Mart ayı, bir işçi için toplam direkt işçilik saati 200 (4 hafta*5 gün*10 saat) saattir.

Daha önce Tablo 7'de her bir üretim sürecinde çalışan işçi sayıları gösterilmiştir. SAW 2 üretim hattında; boru üretim 10 işçi, UT Kontrol 1 işçi, Torna 1 işçi, Kaynak Tamiri 4 işçi ve Hidrotest bölümünde 3 işçi olmak üzere toplam 19 işçi çalışmaktadır. SAW 3 üretim hattında; boru üretim 5 işçi, UT Kontrol 2 işçi, Bewling 3 işçi, Kaynak Tamiri 5 işçi ve X-Ray bölümünde 1 işçi olmak üzere toplam 16 işçi çalışmaktadır. SAW 2 ve SAW 3 üretim hattında toplam 35 işçi çalışmakta olup, kaç işçinin 1. vardiyada kaç kişinin 2. vardiyada çalıştığı net olarak bilinmemektedir.

SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü için:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti Toplamı(SAW 2 için) / Toplam Direkt İşçilik Saati

$$2.120.685,42 \text{ TL} / (19 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 558,08 \text{ TL/DİS}$$

<u>Boru Üretim:</u> 558,08 * (10 işçi*200 saat)	= 1.116.150,22 TL
<u>UT kontrol:</u> 558,08 * (1 işçi*200 saat)	= 111.615,02 TL
<u>Torna:</u> 558,08 * (1 işçi*200 saat)	= 111.615,02 TL
<u>Kaynak Tamiri:</u> 558,08 * (4 işçi*200 saat)	= 446.460,09 TL
<u>Hidrotest:</u> 558,08 * (3 işçi*200 saat)	= 334.845,07 TL
TOPLAM	= 2.120.685,42 TL

SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünü için:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti Toplamı(SAW 3 için) / Toplam Direkt İşçilik Saati

$$3.147.812,58 \text{ TL} / (16 \text{ işçi} \times 200 \text{ saat}) = 983,69 \text{ TL/DİS}$$

$$\text{Boru Üretim: } 983,69 * (5 \text{ işçi} \times 200 \text{ saat}) = 983.691,43 \text{ TL}$$

$$\text{UT kontrol: } 983,69 * (2 \text{ işçi} \times 200 \text{ saat}) = 393.476,57 \text{ TL}$$

$$\text{Bewling: } 983,69 * (3 \text{ işçi} \times 200 \text{ saat}) = 590.214,86 \text{ TL}$$

$$\text{Kaynak Tamiri: } 983,69 * (5 \text{ işçi} \times 200 \text{ saat}) = 983.691,43 \text{ TL}$$

$$\text{X-Ray: } 983,69 * (1 \text{ işçi} \times 200 \text{ saat}) = 196.738,29 \text{ TL}$$

$$\text{TOPLAM} = 3.147.812,58 \text{ TL}$$

4.2.2.2. Direkt İşçilik Maliyetlerinin Tespiti

KLM işletmesinin işçilik maliyetleri, direkt işçilik giderleri tutarından oluşmaktadır. Tablo 6'ya bakıldığında direkt işçilik giderlerinin 182.964 TL olduğu görülmektedir.

Direkt işçilik maliyetlerinin KLM İşletmesinin Mart ayında çalışan işçi sayısına göre dağılımı yapılmıştır. Daha önce Tablo 7'de gösterildiği gibi KLM işletmesi Mart ayında çalışan direkt işçi sayısı 35'tir ve KLM İşletmesinde çalışan işçiler, haftada 5 gün, 2 vardiya ve vardiya başına 10 saat çalışmaktadır. Uygulama, işletmenin bir aylık verileri ile hazırlandığı için 4 haftalık süre dikkate alınarak toplam direkt işçilik saati hesaplanmıştır. Yani 2019 yılı Mart ayı, bir işçi için toplam direkt işçilik saati 200 (4 hafta* 5 gün*10 saat) saattir. Her bir üretim hattı için harcanan işçilik maliyetlerini bulmak için, öncelikle direkt işçilik saati başına düşen maliyet hesaplanmıştır.

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

$$182.964 \text{ TL} / (200 \text{ saat} \times 35 \text{ işçi}) = 26,14 \text{ TL/DİS}$$

Daha sonra her bir üretim hattı için harcanan toplam direkt işçilik saati ile direkt işçilik saati başına düşen maliyet çarpılarak üretim hatlarına direkt işçilik maliyetleri dağıtılmıştır.

SAW 2 Üretim Hattı için: $26,14 * (19 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 99.323,31 \text{ TL}$

SAW 3 Üretim Hattı için: $26,14 * (16 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 83.640,69 \text{ TL}$

TOPLAM **= 182.964,00 TL**

Daha önce Tablo 7'de her bir üretim sürecinde çalışan işçi sayıları gösterilmiştir. SAW 2 üretim hattında; Boru Üretim 10 işçi, UT Kontrol 1 işçi, Torna 1 işçi, Kaynak Tamiri 4 işçi ve Hidrotest bölümünde 3 işçi olmak üzere toplam 19 işçi çalışmaktadır. SAW 3 üretim hattında; Boru Üretim 5 işçi, UT Kontrol 2 işçi, Bewling 3 işçi, Kaynak Tamiri 5 işçi ve X-Ray bölümünde 1 işçi olmak üzere toplam 16 işçi çalışmaktadır. Daha önce belirtildiği üzere SAW 2 ve SAW 3 üretim hattında toplam 35 işçi çalışmakta olup, kaç işçinin 1. vardiyada kaç işçinin 2. vardiyada çalıştığı net olarak bilinmemektedir. Bu yüzden toplam işçi sayıları dikkate alınarak analiz yapılmıştır.

SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü için:

Direkt İşçilik Maliyetleri Toplamı(SAW 2 için) / Toplam Direkt İşçilik Saati

$99.323,31 \text{ TL} / (19 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 26,14 \text{ TL/DİS}$

Boru Üretim: $26,14 * (10 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 52.275,43 \text{ TL}$

UT kontrol: $26,14 * (1 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 5.227,54 \text{ TL}$

Torna: $26,14 * (1 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 5.227,54 \text{ TL}$

Kaynak Tamiri: $26,14 * (4 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 20.910,17 \text{ TL}$

Hidrotest: $26,14 * (3 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 15.682,63 \text{ TL}$

TOPLAM **= 99.323,31 TL**

SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünü için:

Direkt İşçilik Maliyetleri Toplamı(SAW 3 için) / Toplam Direkt İşçilik Saati

$83.641,69 \text{ TL} / (16 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 26,14 \text{ TL/DİS}$

<u>Boru Üretim</u> ; 26,14 * (5 işçi*200 saat)	= 26.137,71 TL
<u>UT kontrol</u> ; 26,14 * (2 işçi*200 saat)	= 10.455,09 TL
<u>Bewling</u> ; 26,14 * (3 işçi*200 saat)	= 15.682,63 TL
<u>Kaynak Tamiri</u> ; 26,14 * (5 işçi*200 saat)	= 26.137,71 TL
<u>X-Ray</u> ; 26,14 * (1 işçi*200 saat)	= <u>5.227,54 TL</u>
TOPLAM	= 83.640,69 TL

4.2.2.3. Genel Üretim Maliyetlerinin Tespiti

KLM işletmesinin genel üretim maliyetlerinin dağılımı makine ile ilgili maliyetler ve diğer maliyetler olmak üzere iki grupta gerçekleştirilmiştir. Makine ile ilgili maliyetlerin dağılımında makine saati, diğer maliyetlerin dağılımında ise direkt işçilik saati kullanılmıştır.

Makine İle İlgili Maliyetlerin Tespiti

Tablo 6'da işletmenin genel üretim maliyetleri içerisinde makine ile ilgili maliyetler; amortisman, bakım onarım gideri, iş makineleri vinç çalışma bedeli, iş makinesi kira gideri ve makine kırılması sigorta giderinden oluşmaktadır. Tablo 9'da ise ilgili bu giderlerin toplamı yer almaktadır.

Tablo 9

Genel Üretim Maliyetleri İçerisinde Makine İle İlgili Maliyetler

Makine ile ilgili Maliyetler	Tutar (TL)
Amortisman	154.740
Bakım Onarım Gideri	9.363
İş Makineleri Vinç Çalışma Bedeli	1.750
İş Makinesi Kira Gideri	7.245
Makine Kırılması Sigorta Gideri	1.055
TOPLAM	174.153

KLM işletmesinin Mart ayında SAW 2 ve SAW 3 üretim hatlarındaki makinelerin sayısı Tablo 10'da gösterildiği gibi SAW 2 üretim hattında; Boru Üretim 1 makine, UT Kontrol 1 makine, Torna 1 makine, Kaynak Tamiri 2 makine ve Hidrotest bölümünde 1 makine olmak üzere toplam 6 adet makine vardır. SAW 3 üretim hattında; Boru Üretim 1 makine, UT Kontrol 1 makine, Bewling 2 makine,

Kaynak Tamiri 2 makine, X-Ray 1 makine ve Hidrotest bölümünde 1 makine olmak üzere toplam 8 adet makine vardır. Ancak SAW 3 bölümünde Hidrotest makinesi Mart ayında kullanılmadığı için 681 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına atılmıştır. Dolayısıyla gerekli hesaplamalar yapılırken 13 makine dikkate alınmıştır.

Tablo 10

KLM İşletmesinin Üretim Hatlarındaki Mart Ayı Makine Sayısı

ÜRETİM HATLARI	ÜRETİM İSTASYONLARI	MAKİNE SAYISI
SAW 1		0
SAW 2		6
	Boru Üretim	1
	UT Kontrol	1
	Torna	1
	Kaynak Tamiri	2
	Hidrotest	1
SAW 3		7
	Boru Üretim	1
	UT Kontrol	1
	Bewling	2
	Kaynak Tamiri	2
	X-Ray	1
	TOPLAM	13

KLM işletmesinde Mart ayında çalışan toplam 13 adet makine vardır. İşletmede Mart ayında ilgili 13 adet makine, haftada 5 gün, 2 vardiya ve vardiya başına 8 saat çalışmaktadır. Uygulama, işletmenin bir aylık verileri ile hazırlandığı için 4 haftalık süre dikkate alınarak tüm makinelerin çalışma saati hesaplanmıştır. Yani 2019 Mart ayı bir makinenin çalışma saati 320 (4 hafta*5 gün*8 saat*2 vardiya) saattir. Tüm makinelerin çalışma saati ise 4.160 (320 saat * 13 makine) saattir. Öncelikle makine saati başına makine maliyetleri tespit edilerek üretim hatlarına, ardından üretim hattına düşen maliyetler üretim birimlerine dağıtılmıştır.

*Makine Saati Başına Makine Maliyetleri = Toplam Makine Maliyetleri /
Toplam makine saati*

$$174.153 \text{ TL} / 4.160 \text{ MS} = 41,86 \text{ TL} / \text{MS}$$

Daha sonra her bir üretim hattında çalışan makine ile makine saati başına düşen makine maliyetleri çarpılarak üretim hatlarına toplam makine maliyetleri dağıtılmıştır.

SAW 2 Üretim Hattı için: $41,86 \text{ TL} * 6 \text{ makine} * 320 \text{ saat} = 80.378,30 \text{ TL}$

SAW 3 Üretim Hattı için: $41,86 \text{ TL} * 7 \text{ makine} * 320 \text{ saat} = 93.774,70 \text{ TL}$

TOPLAM **= 174.153,00 TL**

SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü için:

Toplam Makine Maliyetleri (SAW 2 için) / Toplam Makine Saati

$$80.378,30 \text{ TL} / (6 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 41,86 \text{ TL} / \text{MS}$$

Boru Üretim: $41,86 * (1 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 13.396,38 \text{ TL}$

UT Kontrol: $41,86 * (1 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 13.396,38 \text{ TL}$

Torna: $41,86 * (1 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 13.396,38 \text{ TL}$

Kaynak Tamiri: $41,86 * (2 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 26.792,78 \text{ TL}$

Hidrotest: $41,86 * (1 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 13.396,38 \text{ TL}$

TOPLAM **= 80.378,30 TL**

SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünü için:

Toplam Makine Maliyetleri (SAW 3 için) / Toplam Makine Saati

$$93.774,70 \text{ TL} / (7 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 41,86 \text{ TL} / \text{MS}$$

Boru Üretim: $41,86 * (1 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 13.396,38 \text{ TL}$

UT Kontrol: $41,86 * (1 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 13.396,38 \text{ TL}$

Bewling: $41,86 * (2 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 26.792,78 \text{ TL}$

Kaynak Tamiri: $41,86 * (2 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 26.792,78 \text{ TL}$

X-Ray: $41,86 * (1 \text{ makine} * 320 \text{ saat}) = 13.396,38 \text{ TL}$

TOPLAM **= 93.774,70 TL**

Diğer Maliyetlerin Tespiti

İşletmenin genel üretim maliyetlerinin makine ile ilgili maliyetlerin dışında kalan diğer maliyetlerin kısmı (572.498 – 174.153) 398.345 TL olup Tablo 11 de gösterilmiştir. Bu maliyetlerin dağılımı direkt işçilik saati maliyet taşıyıcısı ile yapılmıştır.

Tablo 11

Genel Üretim Maliyetleri İçerisinde Diğer Maliyetler

Diğer Giderler	Tutar (TL)
İşletme Sarf Malzemeleri	75.025
Normal Ücretler Ve Diğer Giderler	202.468
Elektrik Gideri	55.180
Akaryakıt Gideri	3.078
Lpg Gaz Ve Diğer Enerji Giderleri	61
Yemek Gideri	17.460
Personel Servis Gideri	22.686
Sağlık Tedavi Ve Ulaşım Giderleri	1.490
İş Güvenliği Ve İşyeri Hekimliği Hizmet Gideri	2.623
Nakliye Gideri	830
Sertifikasyon Bedeli	12.452
Bireysel Emeklilik Giderleri	957
Binek Otomobil Kira Gideri	1.845
Yangın - Deprem - Hırsızlık Sigorta Gideri	1.950
Bilgi İşlem Malzeme Gideri	240
TOPLAM	398.345

Bu maliyetlerin üretim hatlarına ve birimlerine dağılımı aşağıdaki gibidir.

Toplam Diğer Maliyetler / Toplam Direkt İşçilik Saati

398.345 TL / (200 saat * 35 işçi) = 56,91 TL / DİS

Daha sonra her bir üretim hattı için harcanan toplam direkt işçilik saati ile işçilik saati başına düşen maliyet çarpılarak üretim hatlarına toplam diğer maliyetler dağıtılmıştır.

SAW 2 Üretim Hattı için: $56,91 \text{ TL} * (19 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 216.244,43 \text{ TL}$

SAW 3 Üretim Hattı için: $56,91 \text{ TL} * (16 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 182.100,57 \text{ TL}$

TOPLAM = 398.345,00 TL

SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü için:

Toplam Diğer Maliyetler (SAW 2 için) / Toplam Direkt İşçilik Saati

$216.244,43 \text{ TL} / (19 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 56,91 \text{ TL} / \text{DİS}$

Boru Üretim: $56,91 * (10 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 113.812,86 \text{ TL}$

UT Kontrol: $56,91 * (1 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 11.381,29 \text{ TL}$

Torna: $56,91 * (1 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 11.381,29 \text{ TL}$

Kaynak Tamiri: $56,91 * (4 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 45.525,14 \text{ TL}$

Hidrotest: $56,91 * (3 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 34.143,85 \text{ TL}$

TOPLAM = 216.244,43 TL

SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünü için:

Toplam Diğer Maliyetler (SAW 3 için) / Toplam Direkt İşçilik Saati

$182.100,57 \text{ TL} / (16 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 56,91 \text{ TL} / \text{DİS}$

Boru Üretim: $56,91 * (5 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 56.906,43 \text{ TL}$

UT kontrol: $56,91 * (2 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 22.762,57 \text{ TL}$

Bewling: $56,91 * (3 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 34.143,85 \text{ TL}$

Kaynak Tamiri: $56,91 * (5 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 56.906,43 \text{ TL}$

X-Ray: $56,91 * (1 \text{ işçi} * 200 \text{ saat}) = 11.381,29 \text{ TL}$

TOPLAM = 182.100,57 TL

Tablo 12'de direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri için ilgili maliyet taşıyıcıları dikkate alınarak hesaplanan maliyetlerin dağılımları gösterilmiştir.

Tablo 12

İşletmenin Maliyet Etkenleri ve Maliyet Yükleme Oranları

MALİYETLER	MALİYET TAŞIYICISI	MALİYETİN YÜKLENME ORANLARI
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	Üretim Miktarı (Ton)	2.555,04 TL/Ton
Direkt İşçilik Gideri	Direkt İşçilik Saati (DİS)	26,14 TL/DİS
Genel Üretim Giderleri		
	Makine Makine Çalışma Saati(MS)	41,86 TL/MS
	Diğer Direkt İşçilik Saati (DİS)	56,91 TL/DİS

4.2.2.4. Toplam ve Birim Maliyetlerin Tespiti

Tablo 13'te daha önce yapılan analiz sonuçları özetlenerek, KLM İşletmesinin SAW 2 üretim hattında ürettiği K ürünü için; direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin, direkt işçilik maliyetlerinin, genel üretim bölümlerine maliyetlerin dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 13

SAW 2 Üretim Hattında Üretilen K Ürününe Yüklenen Maliyetler

SAW 2 Üretim Hattındaki K Ürünü	Boru Üretim	UT Kontrol	Torna	Kaynak Tamiri	Hidrotest	TOPLAM
Direk İlk Madde Malzeme Gideri	1.116.150,22	111.615,02	111.615,02	446.460,09	334.845,07	2.120.685,42
Direk İşçilik Gideri	52.275,43	5.227,54	5.227,54	20.910,17	15.682,63	99.323,31
GÜG Toplamı	127.209,24	24.777,67	24.777,67	72.317,91	47.540,24	296.622,74
Makine	13.396,38	13.396,38	13.396,38	26.792,77	13.396,38	80.378,31
Diğer	113.812,86	11.381,29	11.381,29	45.525,14	34.143,86	216.244,43
TOPLAM	1.295.634,89	141.620,23	141.620,23	539.688,17	398.067,94	2.516.631,47

Tablo 14'de ise daha önce yapılan analiz sonuçları özetlenerek, KLM İşletmesinin SAW 3 üretim hattında ürettiği L ürünü için; direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin, direkt işçilik maliyetlerinin, genel üretim bölümlerine maliyetlerin dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 14

SAW 3 Üretim Hattında Üretilen L Ürününe Yüklenen Maliyetler

SAW 3 Üretim Hattındaki L Ürünü	Boru Üretim	UT Kontrol	Bewling	Kaynak Tamiri	X-Ray	TOPLAM
Direk İlk Madde Malzeme Gideri	983.691,43	393.476,57	590.214,86	983.691,43	196.738,29	3.147.812,58
Direk İşçilik Gideri	26.137,71	10.455,09	15.682,63	26.137,71	5.227,54	83.640,69
GÜĞ Toplamı	70.302,81	36.158,96	60.936,63	83.699,20	24.777,67	275.875,26
Makine	13.396,38	13.396,38	26.792,77	26.792,77	13.396,38	93.774,69
Diğer	56.906,43	22.762,57	34.143,86	56.906,43	11.381,29	182.100,57
TOPLAM	1.080.131,96	440.090,61	666.834,11	1.093.528,34	226.743,50	3.507.328,53

KLM işletmesinin SAW 2 ve SAW 3 üretim hatlarında üretilen K ve L ürünlerinin daha önceki kısımlarda hesaplanan maliyet bilgileri kullanılarak, Mart ayında üretilen üretim miktarına bölünmesi ile birim maliyetleri Tablo 15’de ve Tablo 16’da hesaplanmıştır.

Tablo 15

SAW 2 Üretim Hattında Üretilen K Ürününün Birim Maliyeti

K ÜRÜNÜ	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı(Ton)	Birim Maliyetler (TL)
Boru Üretim	1.295.634,9	830	1.561,0
UT Kontrol	141.620,23	830	170,63
Torna	141.620,23	830	170,63
Kaynak Tamiri	539.688,17	830	650,23
Hidrotest	398.067,9	830	479,6
TOPLAM	2.516.631,47		3.032,09

Tablo 16

SAW 3 Üretim Hattında Üretilen L Ürününün Birim Maliyeti

L ÜRÜNÜ	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı(Ton)	Birim Maliyetler (TL)
Boru Üretim	1.080.132,0	1.232	876,7
UT Kontrol	440.090,61	1.232	357,22
Bewling	666.834,11	1.232	541,26
Kaynak Tamiri	1.093.528,34	1.232	887,60
X-Ray	226.743,5	1.232	184,0
TOPLAM	3.507.328,53		2.846,86

Mevcut durumda Tablo 15'e göre KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattındaki K ürünün birim maliyeti 3.032,09 TL'dir ve Tablo 16'ya göre SAW 3 üretim hattındaki L ürünün birim maliyeti ise 2.846,86 TL'dir.

4.3. Hedef Maliyetleme Yöntemi ile Verilerin Analizi

Daha öncede incelendiği üzere KLM işletmesinin mevcut fiyatlama yöntemi geleneksel maliyet artı fiyatlama yöntemi olup, bu çerçevede önce maliyetler belirlenip daha sonra kâr tutarı eklenerek fiyat belirlenmektedir. Ancak bu uygulamada hedef maliyetleme yöntemi ile önce hedef piyasa fiyatı ve hedef kâr marjı tespit edilip daha sonra hedef maliyet hesaplanmıştır.

Geleneksel Maliyetleme yöntemini kullanan KLM İşletmesinin SAW 2 üretim hattında ürettiği K ürünü için satış fiyatı ve elde ettiği kâr marjı aşağıdaki gibidir.

Geleneksel Maliyet Yöntemine göre K ürünü:

Satış Fiyatı = 3.960 TL/Ton

Birim maliyeti = 3.032,09 TL/Ton

İşletmenin Mevcut Kâr Marjı = % 23,43

Geleneksel maliyet yöntemine göre KLM işletmesi Mart ayında K ürününü ton başına 3.032,09 TL maliyet ile 3.960 TL'ye satarak % 23,43 TL kâr elde etmiştir.

Hedef maliyet yönteminde, hedef satış fiyatı, müşterilerle yapılan görüşmeler sonucu değil, işletmenin pazarlama bölümü yönetiminin tahmini beklentileri ile tespit edilmiştir. Bu doğrultuda KLM işletmesi Mart ayında K ürününü ton başına 4.200 TL den satmak istemiş fakat işletmenin müşteriler ile yaptıkları görüşmeler ve analizler sonucunda müşterinin ödemeyi razı olduğu fiyat 3.960 TL olarak tespit etmişlerdir. Nitekim işletme Mart ayında bu fiyata satışını gerçekleştirmiştir. KLM işletmenin K ürünü için satmak istediği fiyat her ne kadar 4.200 TL olsa da, piyasada müşterinin fiili olarak ödemeye razı olduğu fiyat 3.960 TL olup, sektördeki ortalama fiyata erişilmemesinden ötürü fiili satış fiyatı, hedef satış fiyatı olarak dikkate alınmıştır ve KLM işletmesi Mart ayında K ürününden %30 kâr elde etmeyi hedeflemiştir. KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattında ürettiği K ürünü için hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hedef Maliyet Yöntemine göre K ürünü:

Hedef Satış Fiyatı = 3.960 TL/Ton

Hedef Kâr Marjı = 1.188 TL (3.960 TL * % 30)

Hedef Maliyet = Hedef Piyasa Fiyatı – Hedef Kâr
= 3.960 TL - 1.188 TL

Hedef Maliyet = 2.772 TL/Ton

KLM işletmesinin K ürünü için halihazırda kullandığı geleneksel maliyetleme yöntemine göre tonaj başına düşen birim maliyeti 3.032,09 TL'dir. Hedef maliyetleme yöntemine göre tonaj başına düşen hedef birim maliyet 2.772 TL dir. Dolayısıyla işletme K ürünü için maliyetleri ne şekilde azaltabileceğinin yollarını araştırmalıdır.

Geleneksel Maliyetleme yöntemini kullanan KLM İşletmesinin SAW 3 üretim hattında ürettiği L ürünü için satış fiyatı ve elde ettiği kâr marjı aşağıdaki gibidir.

Geleneksel Maliyet Yöntemine göre L ürünü:

Satış Fiyatı = 3.500 TL/Ton

Birim maliyeti = 2.846,86 TL/Ton

İşletmenin Mevcut Kâr Marjı = % 18,66

Geleneksel maliyet yöntemine göre KLM işletmesi Mart ayında L ürününü ton başına 2.846,86 TL maliyet ile 3.500 TL'ye satarak % 18,66 TL kâr elde etmiştir.

Hedef maliyet yönteminde, hedef satış fiyatı, müşterilerle yapılan görüşmeler sonucu değil, işletmenin pazarlama bölümü yönetiminin tahmini beklentileri ile tespit edilmiştir. Bu doğrultuda KLM işletmesi Mart ayında L ürününü ton başına 3.700 TL den satmak istemiş fakat işletmenin müşteriler ile yaptıkları görüşmeler ve analizler sonucunda müşterinin ödemeyi razı olduğu fiyatı 3.500 TL olarak tespit etmişlerdir. Nitekim işletme Mart ayında bu fiyata satışını gerçekleştirmiştir. KLM işletmenin L ürünü için satmak istediği fiyat her ne kadar 3.700 TL olsa da, piyasada müşterinin fiili olarak ödemeye razı olduğu fiyat 3.500 TL olup, sektördeki ortalama fiyata erişilmemesinden ötürü fiili satış fiyatı, hedef satış fiyatı olarak dikkate alınmıştır ve KLM işletmesi Mart ayında L ürününden %30 kâr elde etmeyi hedeflemiştir. KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattında ürettiği L ürünü için hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hedef Maliyet Yöntemine göre L ürünü:

Hedef Satış Fiyatı = 3.500 TL/Ton

Hedef Kâr Marjı = 1.050 TL (3.500 TL * % 30)

Hedef Maliyet = Hedef Piyasa Fiyatı – Hedef Kâr
= 3.500 TL - 1.050 TL

Hedef Maliyet = 2.450 TL/Ton

KLM işletmesinin L ürünü için halihazırda kullandığı geleneksel maliyetleme yöntemine göre tonaj başına düşen birim maliyeti 2.846,86 TL'dir. Hedef maliyetleme yöntemine göre tonaj başına düşen birim maliyet 2.450 TL dir. Aynı şekilde işletme L ürünü için de maliyetleri ne şekilde azaltabileceğinin yollarını araştırmalıdır.

KLM işletmesinin K ve L ürünleri için mevcut birim maliyetleri hedef maliyetin üzerindedir ve bu durumda işletmenin maliyet düşürme önlemlerini alması gerekmektedir. İşletme hangi üretim süreci aşamasında maliyetlerini düşürmesi gerektiğini tespit etmelidir. Bu durumda, bir sonraki konu başlıkları

altında hedef maliyet yönteminin aşamaları uygulanmıştır. Yani KLM işletmesinin K ve L ürünlerini oluşturan fonksiyonlarını tek tek bileşenlerine ayrılıp, bu bileşenlerin müşteri için önemlilik derecelerini dikkate alarak her bir üretim hattındaki ürünlerin fonksiyonlarıyla olan ilişkisinin oranları ile önemlilik endeksi yüzdeleri hesaplanmıştır. Hesaplanan bu önemlilik endeksiyle onların maliyet yüzdeleri karşılaştırılmıştır ve böylece hedef maliyet endeksini oluşturup hangi bölümlerde maliyetlerini azaltması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

4.3.1. Ürün Fonksiyonlarının Ve Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Hedef maliyetleme yönteminde müşteri talepleri, maliyetlerin düşürülmesinde etkin rol oynamaktadır. Bu analizde, KLM işletmesinin satış ve üretim departmanlarından alınan ürün fonksiyonları ve bu ürün fonksiyonlarının müşteri için önem derecesi Tablo 17’de gösterilmiştir. KLM işletmesinin K ve L ürünlerinin fonksiyonları müşteri için aynı önem derecesine sahiptir. Daha öncede belirtildiği üzere müşterinin ürün fonksiyonlarından beklentileri işletmenin pazarlama bölümü yönetiminin yapmış olduğu analizler ile tespit edilmiştir.

Tablo 17
Ürün Fonsiyonları Ve Müşteri İçin Önem Derecesi

ÜRÜN FONKSİYONLARI	ÖNEM DERECEŚİ	YÜZDE (%)
Kalite	6	0,29
Yüksek Mukavemet	5	0,24
Kaynak kalitesi	4	0,19
Fiyat	3	0,14
Süreklilik ve Uzun Ömür	2	0,09
Basınç ve Darbelere Dayanım	1	0,05
TOPLAM	21	1,00

4.3.2. Ürün Fonksiyonlarının Üretim Birimlerindeki Etkisinin Belirlenmesi

Ürün fonksiyonlarının müşteri için önemlilik derecesi dikkate alınarak, bu fonksiyonların her bir üretim hattındaki ürünler ile olan ilişkisinin oranları Tablo 18’de ve Tablo 19’da gösterilmiştir. Bu yüzdeler KLM işletmesinin üretim bölümü yöneticilerinden temin edilmiştir. Tablo 18’e göre K ürünün kalitesi; %35’i boru

üretim, %10'si UT kontrol, %10'u torna, %20'si kaynak tamiri ve %25'i hidrotest bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. K ürününün yüksek mukavemet fonksiyonu; %35'i boru üretim, %10'si UT kontrol, %10'u torna, %20'si kaynak tamiri ve %25'i hidrotest bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. K ürününün kaynak kalitesi fonksiyonu; %30'i boru üretim, %10'u UT kontrol, %10'u torna, %25'i kaynak tamiri ve %25'i hidrotest bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. K ürününün fiyat fonksiyonu; %35'i boru üretim, %15'i UT kontrol, %10'u torna, %10'u kaynak tamiri ve %30'u hidrotest bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. K ürününün süreklilik ve uzun ömür fonksiyonu; %25'si boru üretim, %10'i UT kontrol, %15'i torna, %25'i kaynak tamiri ve %25'i hidrotest bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. K ürününün basınç ve darbelere dayanım fonksiyonu; %30'i boru üretim, %20'i UT kontrol, %10'i torna, %20'si kaynak tamiri ve %20'si hidrotest bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. K ürününe ilişkin bu veriler Tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo 18

K Ürünü Fonksiyonlarının Üretim Birimlerindeki Etkisi

K ÜRÜNÜ	Boru Üretim	UT Kontrol	Torna	Kaynak Tamiri	Hidrotest	TOPLAM
Kalite	0,35	0,10	0,10	0,20	0,25	1,00
Yüksek Mukavemet	0,35	0,10	0,10	0,20	0,25	1,00
Kaynak kalitesi	0,30	0,10	0,10	0,25	0,25	1,00
Fiyat	0,35	0,15	0,10	0,10	0,30	1,00
Süreklilik ve Uzun Ömür	0,25	0,10	0,15	0,25	0,25	1,00
Basınç ve Darbelere Dayanım	0,30	0,20	0,10	0,20	0,20	1,00

Kaynak: KLM İşletmesi Üretim Departmanı, 2019, Mart

Daha önce de belirtildiği gibi bu yüzdeler KLM işletmesinin üretim bölümü yöneticilerinden temin edilmiştir. Tablo 19'a göre L ürünün kalitesi; %25'i boru üretim, %20'si UT kontrol, %15'i bewling, %20'si kaynak tamiri ve %20'si X-Ray bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. L ürününün yüksek mukavemet fonksiyonu; %25'i boru üretim, %20'si UT kontrol, %20'i bewling, %25'i kaynak tamiri ve %10'i X-Ray bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. L ürününün kaynak kalitesi fonksiyonu; %30'i boru üretim, %20'si UT kontrol, %10'u bewling, %20'u kaynak tamiri ve %20'i X-Ray bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. L ürününün fiyat fonksiyonu; %25'i boru üretim, %25'i UT kontrol, %20'si bewling, %20'i kaynak

tamiri ve %10'u X-Ray bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. L ürünün süreklilik ve uzun ömür fonksiyonu; %30'u boru üretim, %20'si UT kontrol, %10'u bewling, %25'i kaynak tamiri ve %15'i X-Ray bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. L ürünün basınç ve darbelere dayanım fonksiyonu; %30'u boru üretim, %25'i UT kontrol, %10'u bewling, %10'u kaynak tamiri ve %25'i X-Ray bölümlerindeki maliyetleri ile ilgilidir. L ürününe ilişkin bu veriler Tablo 19'da gösterilmiştir.

Tablo 19

L Ürünü Fonksiyonlarının Üretim Birimlerindeki Etkisi

L ÜRÜNÜ	Boru Üretim	UT Kontrol	Bewling	Kaynak Tamiri	X-Ray	TOPLAM
Kalite	0,25	0,20	0,15	0,20	0,20	1,00
Yüksek Mukavemet	0,25	0,20	0,20	0,25	0,10	1,00
Kaynak kalitesi	0,30	0,20	0,10	0,20	0,20	1,00
Fiyat	0,25	0,25	0,20	0,20	0,10	1,00
Süreklilik ve Uzun Ömür	0,30	0,20	0,10	0,25	0,15	1,00
Basınç ve Darbelere Dayanım	0,30	0,25	0,10	0,10	0,25	1,00

Kaynak: KLM İşletmesi Üretim Departmanı, 2019, Mart

4.3.3. Ürünlerin Üretim Birimleri Maliyetlerinin Belirlenmesi

Hedef maliyet endeksinin belirlenmesi için, öncelikle K ve L ürünlerinin üretim aşamalarında oluşan maliyetlerinin her birinin toplam birim maliyet içindeki yüzdesinin hesaplanması gerekir. Bu doğrultuda; KLM İşletmesinin SAW 2 üretim hattında ürettiği K ürününün mevcut maliyetleri ve yüzde oranları Tablo 20'de gösterilmiştir.

Tablo 20

SAW 2 Üretim Hattında Üretilen K Ürününün Birim Maliyet Yüzdesi

K ÜRÜNÜ	Birim Maliyetler (TL)	Yüzde(%)
Boru Üretim	1.561,00	0,51
UT Kontrol	170,63	0,06
Torna	170,63	0,06
Kaynak Tamiri	650,23	0,21
Hidrotest	479,60	0,16
TOPLAM	3.032,09	1,00

Tablo 20'ye bakıldığında K ürününe ilişkin birim maliyetin %51'sinin boru üretim bölümüne, %6'sının UT kontrol bölümüne, %6'sının torna bölümüne, %21'inin kaynak tamiri bölümüne ve %16'sının hidrotest bölümüne ait olduğu görülmektedir.

KLM İşletmesinin SAW 3 üretim hattında ürettiği L ürününün mevcut maliyetleri ve yüzde oranları Tablo 21'de gösterilmiştir.

Tablo 21

SAW 3 Üretim Hattında Üretilen L Ürününün Birim Maliyet Yüzdesi

L ÜRÜNÜ	Birim Maliyetler (TL)	Yüzde(%)
Boru Üretim	876,73	0,31
UT Kontrol	357,22	0,13
Bewling	541,26	0,19
Kaynak Tamiri	887,60	0,31
X-Ray	184,05	0,06
TOPLAM	2.846,86	1,00

Tablo 21'e bakıldığında L ürününe ilişkin birim maliyetin %31'inin boru üretim bölümüne, %13'ünün UT kontrol bölümüne, %19'unun bewling bölümüne, %31'inin kaynak tamiri bölümüne ve %6'sının X-Ray bölümüne ait olduğu görülmektedir.

4.3.4. Ürünlerin Üretim Birimlerinin Önemlilik Endeksinin Belirlenmesi

Ürün fonksiyonlarının önem dereceleri ile bu fonksiyonların üretim birimlerindeki etkisi dikkate alınarak işletmenin KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünün üretim birimlerinin önem endeksi Tablo 22’de, KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünün üretim birimlerinin önem endeksi ise Tablo 23’te hesaplanmıştır. Önemlilik endeksi; Tablo 17’deki ürün fonksiyonları önem derecesi yüzdesinin; K ürünü için Tablo 18’deki ürün fonksiyonlarına ilişkin her bir üretim birimi yüzdesinin çarpılmasıyla, L ürünü için ise Tablo 19’daki ürün fonksiyonlarına ilişkin her bir üretim birimi yüzdesinin çarpılmasıyla tespit edilmiştir.

Tablo 17’ye bakıldığında; KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü için kalite %29 önem derecesine sahiptir. Bu önem derecesinin %35 (0,10) boru üretim, %10 (0,03) UT kontrol, %10 (0,03) torna, %20 (0,06) kaynak tamiri, %25 (0,07) hidrotest bölümlerine aittir. Yüksek mukavemet %24 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %35 (0,08) boru üretim, %10 (0,02) UT kontrol, %10 (0,03) torna, %20 (0,05) kaynak tamiri, %25 (0,06) hidrotest bölümlerine aittir. Kaynak kalitesi %19 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %30 (0,06) boru üretim, %10 (0,02) UT kontrol, %10 (0,02) torna, %25 (0,05) kaynak tamiri, %25 (0,05) hidrotest bölümlerine aittir. Fiyat %14 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %35 (0,05) boru üretim, %15 (0,02) UT kontrol, %10 (0,01) torna, %10 (0,01) kaynak tamiri, %30 (0,04) hidrotest bölümlerine aittir. Süreklilik ve uzun ömür %9 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %25 (0,02) boru üretim, %10 (0,01) UT kontrol, %15 (0,01) torna, %25 (0,02) kaynak tamiri, %25 (0,02) hidrotest bölümlerine aittir. Basınç ve darbelere dayanım %5 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %30 (0,02) boru üretim, %20 (0,01) UT kontrol, %10 (0,01) torna, %20 (0,01) kaynak tamiri, %20 (0,01) hidrotest bölümlerine aittir.

Tablo 22

K Ürünü Üretim Birimlerinin Önemlilik Endeksi

K ÜRÜNÜ	Boru Üretim	UT Kontrol	Torna	Kaynak Tamiri	Hidrotest
Kalite	0,10	0,03	0,03	0,06	0,07
Yüksek Mukavemet	0,08	0,02	0,03	0,05	0,06
Kaynak kalitesi	0,06	0,02	0,02	0,05	0,05
Fiyat	0,05	0,02	0,01	0,01	0,04
Süreklilik ve Uzun Ömür	0,02	0,01	0,01	0,02	0,02
Basınç ve Darbelere Dayanım	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01
TOPLAM	0,33	0,11	0,11	0,20	0,25

Tablo 22’de görüldüğü üzere KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü üretim birimlerinin önemlilik endeksi boru üretimi için 0,33, UT kontrol için 0,11, torna için 0,11, kaynak tamiri için 0,20 ve hidrotest için 0,25 oranındadır.

Önemlilik endeksi; Tablo 17’deki ürün fonksiyonları önem derecesi yüzdesinin; L ürünü için Tablo 19’daki ürün fonksiyonlarına ilişkin her bir üretim birimi yüzdesinin çarpılmasıyla tespit edilmiştir. Tablo 17’ye bakıldığında; KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünü için kalite %29 önem derecesine sahiptir. Bu önem derecesinin %25 (0,07) boru üretim, %20 (0,06) UT kontrol, %15 (0,04) bewling, %20 (0,06) kaynak tamiri, %20 (0,06) X-Ray bölümlerine aittir. Yüksek mukavemet %24 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %25 (0,06) boru üretim, %20 (0,05) UT kontrol, %15 (0,04) bewling, %25 (0,06) kaynak tamiri, %10 (0,02) X-Ray bölümlerine aittir. Kaynak kalitesi %19 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %30 (0,06) boru üretim, %20 (0,04) UT kontrol, %10 (0,02) bewling, %20 (0,03) kaynak tamiri, %20 (0,04) X-Ray bölümlerine aittir. Fiyat %14 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %25 (0,04) boru üretim, %25 (0,03) UT kontrol, %20 (0,03) bewling, %20 (0,03) kaynak tamiri, %10 (0,02) X-Ray bölümlerine aittir. Süreklilik ve uzun ömür %9 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %30 (0,03) boru üretim, %20 (0,02) UT kontrol, %10 (0,01) bewling, %25 (0,02) kaynak tamiri, %15 (0,01) X-Ray bölümlerine aittir. Basınç ve darbelere dayanım %5 önem derecesine sahip ve bu önem derecesinin %30 (0,01) boru üretim, %25 (0,01)

UT kontrol, %10 (0,01) bewling, %10 (0,01) kaynak tamiri, %25 (0,01) X-Ray bölümlerine aittir.

Tablo 23

L Ürünü Üretim Birimlerinin Önemlilik Endeksi

L ÜRÜNÜ	Boru Üretim	UT Kontrol	Bewling	Kaynak Tamiri	X-Ray
Kalite	0,07	0,06	0,04	0,06	0,06
Yüksek Mukavemet	0,06	0,05	0,04	0,06	0,02
Kaynak kalitesi	0,06	0,04	0,02	0,03	0,04
Fiyat	0,04	0,03	0,03	0,03	0,02
Süreklilik ve Uzun Ömür	0,03	0,02	0,01	0,02	0,01
Basınç ve Darbelere Dayanım	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
TOPLAM	0,27	0,21	0,15	0,21	0,16

Tablo 23'te görüldüğü üzere KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattında üretilen L ürününün üretim birimlerinin önemlilik endeksi boru üretimi için 0,27, UT kontrol için 0,21, bewling için 0,15, kaynak tamiri için 0,21 ve X-Ray için 0,16 oranındadır.

4.3.5. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması ve Optimize Edilmesi

KLM işletmesinin SAW 2 ve SAW 3 üretim hatlarında üretilen K ve L ürünlerinin önemlilik endeksi ile bu ürünlerin üretim bölümlerindeki birim maliyetlerin yüzdeleri arasındaki ilişkiyi göstermek amacıyla hedef maliyet endeksi hesaplanmıştır. Hedef maliyet endeksi, önemlilik endeksinin maliyetlerin yüzdesine bölünmesi ile bulunmuştur. Eğer bir üretim bölümünde hedef maliyet endeksi 1'in altında ise bu bölüme fazla yatırım yapıldığı ve maliyetlerin minimum seviyeye düşürülmesi gerektiği, eğer hedef maliyet endeksi 1'in üstünde ise bu bölümün fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir (Karahan, 2018, s.378).

KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattındaki K ürününün hedef maliyet endeksi, Tablo 22'deki K ürününün her bir üretim bölümü için hesaplanan toplam yüzdelerin, Tablo 20'deki her bir üretim bölümüne ait maliyet yüzdelerine

bölünmesi ile hesaplanmıştır. Bu doğrultuda K ürününün hedef maliyet endeksi hesaplanarak Tablo 24'te gösterilmiştir.

Tablo 24

K Ürünü Hedef Maliyet Endeksi

K ÜRÜNÜ	Boru Üretim	UT Kontrol	Torna	Kaynak Tamiri	Hidrotest
ÖNEM ENDEKSİ	0,33	0,11	0,11	0,20	0,25
MALİYETLERİN YÜZDESİ	0,51	0,06	0,06	0,21	0,16
HEDEF MALİYET ENDEKSİ	0,65	1,83	1,83	0,95	1,56

KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü için Tablo 24'e bakıldığında, boru üretim bölümünde hedef maliyet endeksi 0,65 ve kaynak tamiri bölümünde hedef maliyet endeksi 0,95 oranı ile 1'in altındadır. Bu doğrultuda, KLM işletmesinin bu üretim bölümlerine fazla yatırım yaptığı anlaşılmakta ve bu bölümlere ilişkin maliyetlerinin azaltılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. UT kontrol bölümünde hedef maliyet endeksi 1,83, torna bölümünde hedef maliyet endeksi 1,83 ve hidrotest bölümünde hedef maliyet endeksi 1,56 oranları ile 1'in üzerindedir. Buna göre, KLM işletmesinin ilgili üretim bölümleri için faaliyetlerini geliştirmesi gerekmektedir.

KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattındaki L ürününün hedef maliyet endeksi Tablo 23'teki L ürününün her bir üretim bölümü için hesaplanan toplam yüzdelerin, Tablo 21'deki her bir üretim bölümüne ait maliyet yüzdelerine bölünmesi ile hesaplanmıştır. Bu doğrultuda L ürününün hedef maliyet endeksi hesaplanarak Tablo 25'te gösterilmiştir.

Tablo 25

L Ürünü Hedef Maliyet Endeksi

L ÜRÜNÜ	Boru Üretim	UT Kontrol	Bewling	Kaynak Tamiri	X-Ray
ÖNEM ENDEKSİ	0,27	0,21	0,15	0,21	0,16
MALİYETLERİN YÜZDESİ	0,31	0,13	0,19	0,31	0,06
HEDEF MALİYET ENDEKSİ	0,87	1,62	0,79	0,68	2,67

KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünü için Tablo 25' e bakıldığında, boru üretim bölümünde hedef maliyet endeksi 0,87, bewling bölümünde hedef maliyet endeksi 0,79 ve kaynak tamiri hedef maliyet endeksi 0,68 oranları ile 1'in altındadır. Bu doğrultuda, KLM işletmesinin bu üretim bölümlerine fazla yatırım yaptığı anlaşılmakta ve bu bölümlere ilişkin maliyetlerinin azaltılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. UT kontrol bölümünde hedef maliyet endeksi 1,62 ve X-Ray bölümünde hedef maliyet endeksi 2,67 oranları ile 1'in üzerindedir. Buna göre, KLM işletmesinin ilgili üretim bölümleri için faaliyetlerini geliştirmesi gerekmektedir.

4.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Bu çalışmada, dünyada ve ülkemizde yaşanan değişimler sonucu maliyet ve yönetim muhasebesi kapsamında geliştirilen çağdaş maliyetleme yaklaşımlarından hedef maliyetleme yönteminin çelik boru sektöründe faaliyet gösteren KLM işletmesinde uygulanabilirliği araştırılmıştır. Bu araştırma sürecinde, işletme hakkında geniş bilgilere sahip olmak ve daha somut veriler elde etmek için olay çalışması yöntemi tercih edilmiştir. Öncelikle işletmenin mevcut üretim ve maliyet sistemleri tanımlayıcı olay çalışması ile anlatılmış ve daha sonra keşifsel olay çalışması ile işletmenin hedef maliyetleme yöntemini kullandığı düşünüldüğünde maliyetlerinin ve kârlılığının nasıl değişeceği açıklanmıştır. Çelik boru sektöründe faaliyet gösteren KLM işletmesinin 2019 Mart ayı verileri kullanılarak, hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilir olup olmadığı tespit edilmiştir ve elde edilen sonuçlara göre araştırma sorularının yanıtları aşağıdaki gibidir;

- İşletmenin mevcut durumda hedef maliyet sistemini uygulayıp uygulamadığı?

Birinci araştırma sorusunu yanıtlayabilmek üzere işletmede geleneksel maliyetleme yöntemi (maliyet artı fiyatlama yöntemi) kullanılmakta olup daha önce hedef maliyetleme yöntemi ile ilgili herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

- Uyguluyor ise herhangi bir avantaja veya dezavantaja sahip olup olmadığı?

İkinci araştırma sorusunu yanıtlayabilmek üzere işletmede mevcut durumda hedef maliyet yöntemi kullanılmamakta olup, hedef maliyetleme yöntemi ile oluşabilecek avantaj ve dezavantajlar sözkonusu olamamaktadır.

- Uygulamıyor ise işletmenin, geleneksel maliyet sistemi yerine hedef maliyet sistemini uyguladığında maliyetlerinde ve kârlılığında değişiklik olup olmadığı?

Üçüncü araştırma sorusunu yanıtlayabilmek üzere işletmede keşifsel olay çalışması yapılmış olup, bu doğrultuda işletmede hedef maliyetleme yöntemi uygulanır ise maliyet ve kârlılığın nasıl değişeceği tespit edilmiştir. KLM işletmesinin 2019 Mart ayı verilerine göre SAW 2 üretim hattında ürettiği K ürünü için geleneksel maliyet artı fiyatlama yöntemi ile tonaj başına düşen birim maliyeti 3.032,09 TL ve satış fiyatı 3.960 TL'dir. Kısaca işletme tonaj başına 927,91TL tutarında kâra, yani %23,43 oranında kâr marjına sahiptir. Hedef maliyetleme yöntemi ile K ürününe ilişkin işletmenin pazarlama bölümü ile yapılan görüşmeler sonucu hedef satış fiyatı 3.960 TL, hedef kâr tutarı 1.188 TL ($3.960 \text{ TL} \times \text{hedef kâr marjı } \% 30$) olup, işletmenin K ürünü için hedef maliyeti 2.772 TL olarak tespit edilmiştir. Bu doğrultuda KLM işletmesinin K ürünü için mevcut birim maliyeti, hedef maliyetin üzerindedir ve işletmenin hedef maliyete ulaşabilmek için bazı girişimlerde bulunması gereklidir. Bu doğrultuda, fonksiyonel analizler ile K ürününün hangi üretim süreçlerinde maliyetlerinin düşürülmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattındaki K ürünü için değer mühendisliği yöntemi önerilebilir.

Aynı şekilde KLM işletmesinin 2019 Mart ayı verilerine göre SAW 3 üretim hattında ürettiği L ürünü için mevcut muhasebe sistemi yani geleneksel maliyetleme yöntemi ile tonaj başına düşen birim maliyeti 2.846,86 TL ve satış fiyatı 3.500 TL'dir. Kısaca işletme tonaj başına 653,14 TL tutarında kâra yani % 18,66 oranında kâr marjına sahiptir.

Hedef maliyetleme yöntemi ile L ürününe ilişkin işletmenin pazarlama bölümünden alınan bilgiye göre hedef satış fiyatı 3.500 TL, hedef kâr tutarı 1.050 TL ($3.500 \text{ TL} \times \text{hedef kâr marjı \% } 30$) olup, işletmenin L ürünü için hedef maliyeti 2.450 TL olarak tespit edilmiştir. Bu doğrultuda KLM işletmesinin L ürünü için mevcut birim maliyeti, hedef maliyetin üzerindedir ve işletmenin hedef maliyete ulaşabilmesi için için bazı girişimlerde bulunması gereklidir. Bu doğrultuda, fonksiyonel analizler ile L ürününün hangi üretim süreçlerinde maliyetlerinin düşürülmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Aynı şekilde KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattındaki L ürünü için de değer mühendisliği yöntemi önerilebilir.

Bu çalışmada, çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede (KLM İşletmesi) hedef maliyetleme yöntemi uygulanmıştır. Öncelikle KLM işletmesinin SAW 2 ve SAW 3 adlı her iki üretim hattında ürettiği K ve L ürünleri için geleneksel maliyetleme yöntemine göre mevcut birim maliyetleri hesaplanmıştır. Ardından işletmenin hedef maliyet yöntemini kullandığı düşünüldüğünde K ve L ürünleri için katlanılması gereken hedef maliyetler hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar sonucunda, KLM işletmesinin K ve L ürünleri için mevcut maliyetlerinin hedef maliyetin üzerinde olduğu saptanmıştır ve bu doğrultuda işletmenin, hedef maliyete ulaşmak için K ve L ürünlerinin maliyetlerini düşürmeye çalışması gerektiği sonucuna varılmıştır. Hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamalarından yararlanarak hedef maliyet endeksi oluşturulmuştur ve K ve L ürünlerinin her bir üretim sürecindeki maliyetleri belirlenip, hangi üretim sürecinde maliyetlerinin düşürülmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Bu kapsamda KLM işletmesinin SAW 2 ve SAW 3 üretim hattında ürettiği K ve L ürünleri için müşterileri beklentileri göz önünde bulundurularak ürün fonksiyonları belirlenmiştir. Bu ürün fonksiyonlarının müşteriler için önemlilik dereceleri hesaplanarak, müşteri için daha az önemli olan fonksiyonların maliyetlerinin düşürülmesi amaçlanmıştır.

Hedef maliyetleme yöntemi ürün maliyetlerinin henüz oluşmadan, tasarım aşamasındayken maliyetleri düşürmek ilkesine dayanmaktadır. Bu yüzden,

müşterilerin beklentileri dikkate alınarak oluşturulan ürün fonksiyonlarının önemlilik dereceleri ile maliyetleri ilişkilendirilerek hedef maliyet endeksi oluşturulmuştur. Hedef maliyet endeksinde çıkan sonuç 1'den küçük ise pahalı, 1'den büyük ise ucuz olarak değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattında üretilen K ürünü için hedef maliyet endekslerine bakıldığında, boru üretim bölümünde 0,65 ve kaynak tamiri bölümünde 0,95 oranı ile 1'in altındadır. Bu doğrultuda, KLM işletmesinin K ürünü üretirken bu bölümlere fazla yatırım yaptığı anlaşılmakta ve maliyetlerinin azaltılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Yani işletme bu bölümlerde, müşterinin beklentisini göz önünde bulundurarak ürününün işlevselliğini ve fonksiyonlarını azaltmadan maliyeti azaltmalıdır. UT kontrol bölümünde hedef maliyet endeksi 1,83, torna bölümünde hedef maliyet endeksi 1,83 ve hidrotest bölümünde hedef maliyet endeksi 1,56 oranları ile 1'in üzerindedir. Buna göre, KLM işletmesinin ilgili üretim bölümü için faaliyetlerini geliştirmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattında üretilen L ürünü için hedef maliyet endeklerine bakıldığında, boru üretim bölümü 0,87, bewling bölümü 0,79 ve kaynak tamiri bölümü ise 0,68 oranları ile 1'in altındadır. Bu doğrultuda, KLM işletmesinin L ürünü üretirken bu bölümlere fazla yatırım yaptığı anlaşılmakta ve maliyetlerinin azaltılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Yani işletme bu bölümlerde, müşterinin beklentisini göz önünde bulundurarak ürününün işlevselliğini ve fonksiyonlarını azaltmadan maliyeti azaltmalıdır. UT kontrol bölümünde hedef maliyet endeksi 1,62 ve X-Ray bölümünde hedef maliyet endeksi 2,67 oranları ile 1'in üzerindedir. Buna göre, KLM işletmesinin ilgili üretim bölümü için faaliyetlerini geliştirmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

BÖLÜM V

SONUÇ

5.1. Giriş

İşletmelerin, sürekli artan rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmeleri için, müşterilerin beklentilerine ve isteklerine önem vermeleri gerekmektedir (Demircioğlu, 2016, s.15). Bu doğrultuda işletmeler, müşteri istek ve beklentilerini dikkate alarak, ürün maliyetlerini kontrol altına almaya çalışmalıdır.

Bu çalışmada, dünyada ve ülkemizde yaşanan değişimler sonucu maliyet ve yönetim muhasebesi kapsamında geliştirilen çağdaş maliyetleme yaklaşımlarından hedef maliyetleme yönteminin çelik boru sektöründe faaliyet gösteren KLM işletmesinde uygulanabilirliği araştırılmıştır. Bu araştırma sürecinde, işletme hakkında geniş bilgilere sahip olmak ve daha somut veriler elde etmek için olay çalışması yöntemi tercih edilmiştir. Öncelikle işletmenin mevcut üretim ve maliyet sistemleri tanımlayıcı olay çalışması ile anlatılmış ve daha sonra keşifsel olay çalışması ile işletmenin hedef maliyetleme yöntemini kullandığı düşünüldüğünde maliyetlerinin ve kârlılığının nasıl değişeceği açıklanmıştır. Çelik boru sektöründe faaliyet gösteren KLM işletmesinin 2019 Mart ayı verileri kullanılarak, hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilir olup olmadığı tespit edilmiştir.

Bu çalışma ile edilen sonuçlar şu şekilde olmuştur:

- İşletmede geleneksel maliyetleme yöntemi kullanılmakta olup daha önce hedef maliyetleme yöntemi ile ilgili herhangi bir çalışma yapılmamıştır.
- İşletmede hedef maliyetleme yöntemi kullanılmadığı için hedef satış fiyatı ve hedef kâr marjları, işletmenin pazarlama bölümü

yönetiminin tahmini beklentileri ile tespit edilip, K ve L ürünlerinin hedef maliyetleri hesaplanmıştır.

- KLM işletmesinin 2019 Mart ayı verilerine göre SAW 2 üretim hattında üretilen K ürününün mevcut birim maliyeti hedef maliyetin üzerindedir. Bu doğrultuda, fonksiyonel analizler ile K ürününün hangi üretim süreçlerinde maliyetlerinin düşürülmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. KLM işletmesinin SAW 2 üretim hattındaki K ürünü için değer mühendisliği yöntemi önerilebilir.
- KLM işletmesinin 2019 Mart ayı verilerine göre SAW 3 üretim hattında üretilen L ürününün mevcut birim maliyeti, hedef maliyetin üzerindedir ve işletmenin hedef maliyete ulaşabilmesi için için bazı girişimlerde bulunması gereklidir. Bu doğrultuda, fonksiyonel analizler ile L ürününün hangi üretim süreçlerinde maliyetlerinin düşürülmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Aynı şekilde KLM işletmesinin SAW 3 üretim hattındaki L ürünü için de değer mühendisliği yöntemi önerilebilir.

Özetle, genel olarak KLM işletmesinin hedef maliyet yöntemini kullanılması önerilebilir. İşletmenin bu yöntem ile müşteri beklentilerini dikkate alarak maliyetlerini düşürebileceği ve bu sayede kârlılıklarında artış sağlayabileceği tespit edilmiştir.

5.2. Araştırmanın Literatüre Katkısı

Bu araştırma ile hedef maliyetleme yöntemi Adana'da faaliyet gösteren bir çelik boru işletmesinde uygulanmış ve sonuçları analiz edilmiştir. Bu çerçevede bu çalışma uygulama yapılan işletme için maliyetlerini kontrol edebilmeleri yönünde önemli katkı sağlamaktadır. Bunun yanı sıra bu sektörde bu konu ile ilgili çalışmaya rastlanmamış olması sebebiyle literatüre de önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Ayrıca bundan sonra yapılacak araştırmalar için kılavuz görevi görecektir ve referans olacaktır.

5.3. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Araştırmanın başlıca kısıtı uygulama yapılacak işletmenin bulunması ve sonrasında işletmeden alınan maliyet verilerinin gizliliğinin önemli olması sebebiyle işletmenin isminin gizli tutulmasıdır. Uygulama esnasındaki varsayımlardan bir tanesi işletmenin çift vardiya ile çalışması ve kaç işçinin 1. vardiyada çalıştığının ve kaç işçinin 2. vardiyada çalıştığının net olmamasıdır. Yani vardiyalardaki işçi sayısı değişkenlik gösterdiği için toplam direkt işçi sayısı dikkate alınarak işlem yapılması araştırmanın varsayımlarındandır.

Özel sektördeki iş yoğunluğu sebebi ile çalışma için gerekli verilerin toplanması konusunda görüşme yapılan çalışanların yeterli zaman boşluğunu yaratması konusunda zorluklar yaşanmıştır.

KLM işletmesinde gerçekleştirilen uygulama 2019 yılı Mart ayı verileri ile sınırlıdır. Çalışma sonucunda elde edilen veriler KLM işletmesine özgü olup diğer işletmeler için genelleme yapılamaz, ancak sektör açısından bakıldığında konu hakkında fikir verebilir.

5.4. Tavsiyeler

Bu çalışma, çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede 2019 yılı Mart ayına ait veriler ile hedef maliyetleme yöntemi uygulanmıştır. Ayrıca çalışma tek bir işletmede gerçekleştirilmiştir. Bundan sonraki çalışmalarda uygulamanın gerçekleştirileceği işletme sayısının artırılması ile sonuçlar karşılaştırılabilir.

Bu çalışma çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede olay çalışması yöntemi seçilerek uygulanmıştır. Araştırmacılar, yine aynı sektörde başka bir yöntem seçilerek uygulama yapabilirler ya da başka sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde aynı yöntemi uygulayabilirler.

İşletmeye verilecek tavsiyeler ise, yapılan uygulama sonucunda elde edilen verilere göre, kullandıkları her iki üretim hattında özellikle boru üretim

kısmında maliyetin yüksek olduğu görölmüştür ve işletme bu üretim sürecinde maliyetlerini düşürme yolları aramalıdır.



KAYNAKÇA

- Acar, F. (2005). *Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamül Geliştirme Aşamasında Uygulanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Acar, D. (2003). *Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Akkaya, C.G. ve Kutay, N. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2). s. 1-15.
- Aktaş, R. (2003). Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (1). s. 118-132.
- Alagöz, A. (2006). Stratejik Maliyet ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management), *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* s. 61-83.
- Alıcı, Ş. (2007). *Kalite maliyetleri ve kalite maliyetlerinin PAF modeli çerçevesinde test edilmesine yönelik uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi, Adana.
- Alkan, H. (2003). *Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği*.Yayınlanmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Altınbay, A. (2006). Etkin Bir Maliyet Yönetimi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 16, s. 141-164.

- Atmaca, M. ve Çetin A. (2009). Hedef Ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(1). s. 313-329.
- Baxter, P. ve Jack, S. (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers, *The Qualitative Report*, 13(4), 544-559.
- Blocher, E., Chen K.H., Lin T.W. (1999). *Management Accounting* (1th ed.). USA: McGraw-Hill.
- Bozdemir, E. ve Orhan, S. (2011). Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(2). s. 163-179.
- Böke, K. ve Diğerleri. (2014). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Büyükmirza, H.K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ceran, Y. (2002). Stratejik Maliyet Yönetimi Enstrümanı Olarak Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi-Pdhmy. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. s. 91-119.
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Coşkun, A. (2002/2003). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:15, 25-34.
- Demir, O.Ö. (2014). *Nitel Araştırma Yöntemleri İçinde Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (Ed. Böke, K.), İstanbul: alfa Yayınları: s. 287-318.

- Demircioğlu, E.N. (2016). *Yönetim Muhasebesinde Çağdaş Yaklaşımlar*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Doğan, Z. (1998). Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1-2). s. 197-208.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting*, (8th ed.). United Kingdom: Cengage Learning
- Eisenhardt, K.M. (1989). Building Theories from Case Study Research, *The Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Erdoğan, N. Ve Saban, M. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Ertaş, F.C. (1998). Yeni Ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1-2). s. 181-196.
- Ewert, R. ve Ernst, C. (1999). Target Costing, Co-Ordination And Strategic Cost Management. *The European Accounting Review*. 8(1), 23-49
- Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kaplan, R.S. (1986). The Role for Emprical Research in Management Accounting, *Accounting Organizations and Society*. 11(4), 429-452.
- Kara, M. (2014). Hedef Maliyetleme. Ankara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Programı Yönetim Muhasebesi. s. 1-30.
- Karahan, M. (2018). Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama. *Elektronik Sosyal Billimler Dergisi*, Sayı 65.

- Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 62-80.
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Kaya, G.A. (2010). Hedef Maliyetleme. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(1). s. 313-332.
- Kaygusuz, F. (2017). *Kalite maliyetlerinin paf modeli çerçevesinde incelenmesi ve bir medikal parça üretim işletmesinde uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi, Adana.
- Kefe, İ. (2013). *Kalite maliyetleri ve otomotiv sektöründe bir uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi, Adana.
- Koşan, L. ve Geçgin, E. (2011). Müşteri Beklentisi ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi ve Örnek Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*. s. 53-67.
- Köse, T. (2002). Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 3(2). s. 77-104.
- Punch, Keith F. Çeviri (Bayrak, D. Arslan, H. B. ve Akyüz, Z.). (2011). *Sosyal Araştırmalara Giriş*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ralp, S.P., Frank, J.F. ve Arthur, H.A. (1991). *Cost Accounting: Concepts And Applications For Managerial Decision Making*, (3rd ed.). Singapore: McGraw-Hill.
- Rayburn, L.G. (1996). *Cost Accccounting: Using acost Mangement Approach*, (6th ed.). USA: Times Mirror Higher Education Group.

- Savaş, O. (2003). Hedef Maliyet Yönetim Sistemini Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 20.
- Scapens, R. W. (1990). Researching Management Accounting Practice: The Role Of Case Study Methods, *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- Schmelze, G. ve Geier, R. (1996). Target Costing at ITT Automotive, *Management Accounting*, December, p. 26.
- Tanaka, T. (1993). Target Costing At Toyota. *Journal of Cost Management, Spring*. p. 4-11.
- Tanış, V.N. (1997). Theoretical Background of Some Research Methods Applicable in Cost Accounting. *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(2), s.s. 184-196.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Ve Kaizen Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), s.s. 199-214.
- Ural, A. ve Kılıç, İ. (2011). *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2013). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yin, R.K. (1981). The Case Study Crisis: Some Answers, *Administrative Science Quarterly*, 26(1), 58-65.
- Yin, R. K. (1994). *Case Study Research: Design and Methods, Second Edition*, Sage Publications, USA.

Yin, R. K. (2003). *Case Study Research: Design and Methods, Third Edition*, Sage Publications, USA.

Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta.

Zaidah, Z. (2007). Case Study as A Research Method, *Kemanusiaan The Asian Journal Of Humanities*,(9), s.1-6.



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı – Soyadı:İlgın ADIGÜZEL

Doğum Tarihi: 24.10.1990

Doğum Yeri: Mersin

EĞİTİM DURUMU

Yüksek Lisans Öğrenimi: Çukurova Üniversitesi – Muhasebe (2015 – 2019)

Lisans Öğrenimi: Çukurova Üniversitesi – İşletme(İngilizce) – (2009 – 2014)

İŞ DENEYİMİ

2017 – Devam ediyor; Deloitte – Department of Business Process Solution – Business Analyst

İLETİŞİM

E-posta Adresi: ilginadiguzel44@gmail.com, iadiguzel@deloitte.com

Telefon: 0551 205 58 26, 0530 457 12 07