

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME MUHASEBE ve FİNANSMAN ANABİLİM DALI
2020-YL-043

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA HEDEF
MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ VE BİR ÜRETİM
İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

HAZIRLAYAN
Ufuk KOÇAK

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

AYDIN- 2020

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

.../.../2020

Ufuk KOÇAK

ÖZET

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ VE BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Ufuk KOÇAK

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

2020, XV+92 sayfa

“Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Hedef Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama” adlı bu tez çalışmasının uygulama bölümünde, Aydın ilinde faaliyetine devam eden bir kuru incir üretim işletmesi incelenmiştir. Çalışmadaki amaç, kuru incirin üretimine bağlı olarak, firmanın iş yoğunluğunun yüksek olduğu Eylül ayı verileri baz alınarak, ismi verilmeyen kuru incir üretim işletmesinde, Hedef Maliyetleme analizlerinin yapılması ve geleneksel yöntemlere göre farklarını saptamaktır. Belirtilen amaçlar ışığında önce geleneksel maliyet muhasebesine ilişkin genel esaslar ve stratejik maliyet yönetimine geçiş, ardından stratejik maliyet yönetimi kapsamında hedef maliyetleme yöntemi gerekli literatür araştırması ile ele alınmıştır. Hedef maliyetleme yönteminin geleneksel yöntemlere göre daha faydalı olduğu ve doğru bilgiyi sağladığı, bu tez çalışmasında ana hipotez olarak kabul edilmektedir ve bu hipotezin analizi, belirlenen kuru incir üretim işletmesinde yapılmıştır.

Çalışmada birincil ve ikincil veriler kullanılmış olup, niyete uyumluluğu açısından, gerekmede olan verilerin doğruluğu ve güvenilirliği istemiyle, yöntem olarak örnek olay uygulanmıştır. Birincil verilere, işletmede gerçekleştirilen gözlemler, görüşmeler ve incelemelerin neticesinde ulaşılmıştır. Yerli ve yabancı kaynakların yer aldığı literatür verileri de ikincil verileri meydana getirmektedir.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Stratejik Maliyet Yönetimi, Hedef Maliyetleme, Üretim İşletmesi, Maliyet.

ABSTRACT

ANALYSIS OF TARGET COSTING METHOD WITHIN THE SCOPE OF STRATEGIC COST MANAGEMENT AND A PRACTICE IN PRODUCTION BUSINESS

Ufuk KOÇAK

MSc Thesis at Business, Accounting and Finance

Supervisor: Assoc. Dr. Çağrı KÖROĞLU

2020, XV+92 pages

In the application part of this thesis study titled “Analysis of Target Costing Method Within The Scope of Strategic Cost Management and A Practice In Production Business”, a dried fig production enterprise that continues its activities in Aydın province has been examined. The aim of the study is to make Target Costing analysis and determine the differences according to traditional methods in the unnamed dried fig production establishment, based on the data of the firm, based on the September data, where the work intensity is high, depending on the production of dried figs. In the light of the stated objectives, firstly, the general principles of traditional cost accounting and the transition to strategic cost management, then the target costing method within the scope of strategic cost management has been discussed with the necessary literature research. It is accepted as the main hypothesis in this thesis study that the target costing method is more beneficial than the traditional methods and provides the correct information, and the analysis of this hypothesis was made in the determined dried fig production establishment.

In the study, primary and secondary data were used and a case study was applied as a method in terms of accuracy, reliability demand and intent compatibility. Primary data were obtained as a result of the observations, interviews and examinations made in the enterprise. Literature data that includes domestic and foreign sources are secondary data.

KEYWORDS: Strategic Cost Management, Target Costing, Production Facility, Cost.

ÖNSÖZ

Sürekli değişen piyasa koşullarında geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin, işletmelerin ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılamada, işletmeler için yeterli bilgi ve gerekliliği sağlayamayabilmede yetersizliği dikkat çekmektedir. Bu tez çalışmasının da uygulama bölümünde incelenen üretim işletmesi gibi, diğer üretim işletmeleri için de geçerli olmak üzere geleneksel yöntemlerin yanında stratejik maliyet yönetimine geçiş zamanla zorunlu ihtiyaç haline gelmiştir. Güç piyasa koşullarında tutunabilme ve yapılan işlerden en yüksek verimi elde edebilme niyetinde olan işletmelerin günümüz şartlarında stratejik kararları almalarıyla, yükselen maliyetlerini kontrol altına alma amacıyla, hedef maliyetleme yönteminin kullanımı yaygınlaşmıştır. Çalışmadaki amaç, incelenen işletmenin iş yoğunluğunun yüksek olduğu bir ayın verilerini baz alarak, hedef maliyetleme analizlerinin yapılması ve geleneksel yöntemlere göre farklarını saptamaktır.

Yüksek lisans eğitimim süresince kendisinden çok şey öğrendiğim, desteklerini benden hiç esirgemeyen ve sürekli yol gösteren danışmanım Sayın Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU'na teşekkür ederim. Bu süreçte yanımda olan bütün arkadaşlarıma da teşekkürü bir borç bilirim.

Tüm hayatım boyunca yanımda olan maddi ve manevi desteklerini her zaman yanımda hissettiğim sevgili annem Nedime KOÇAK ve babam Kemal KOÇAK'a, canım kardeşlerim Özgür KOÇAK ve Anıl Onur KOÇAK'a çok teşekkür ederim.

Ufuk KOÇAK

İÇİNDEKİLER

ÖZET	V
ABSTRACT	VI
ÖNSÖZ	VII
ŞEKİLLER DİZİNİ	XIII
TABLolar DİZİNİ	XIV
KISALTMALAR DİZİNİ	XV
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM	3
1. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE GEÇİŞ	3
1.1. Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları	3
1.1.1. Tanımı	3
1.1.2. Amaçları	3
1.2. Geleneksel Maliyet Muhasebesinde Temel Kavramlar	4
1.2.1. Varlık Kavramı	4
1.2.2. Maliyet Kavramı	5
1.2.2.1. Muhasebe Maliyeti	5
1.2.2.2. Fırsat Maliyeti	5
1.2.3. Gider Kavramı	5
1.2.3.1. Maliyet Gideri	5
1.2.3.2. Faaliyet Gideri	6
1.2.4. Harcama Kavramı	7
1.2.5. Gelir, Hasılat, Kazanç ve Kar Kavramları	7
1.2.6. Zarar Kavramı	8
1.3. Maliyet Muhasebesi Sistemleri	8
1.3.1. Maliyetlerin İlgili Olduğu Zamana Göre Maliyet Muhasebesi Yöntemi	8

1.3.1.1. Gerçekleşmiş (fiilen) Verilerle Oluşan Yöntem	8
1.3.1.2. Öngörüye Dayalı Verilerle Oluşan Yöntem.....	9
1.3.2. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Muhasebesi Yöntemi	9
1.3.3. Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Maliyet Muhasebesi Yöntemi	9
1.3.3.1. Sipariş Maliyet	10
1.3.3.2. Safha Maliyet	10
1.3.4. Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Eksik Yönleri.....	10
1.4. Maliyet Yönetimi	10
1.4.1 Tanımı.....	11
1.4.2. Amaç ve Önemi	11
1.4.3. Maliyet Yönetim Sistemi.....	12
1.4.3.1. Sistemin Amaçları.....	12
1.4.3.2. Sistemin Faydaları.....	13
1.4.4. Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine Geçiş Süreci.....	13
1.5. Stratejik Maliyet Yönetimi	14
1.5.1. Tanımı.....	14
1.5.2. Önemi	15
1.5.3. Temel Özellikleri	15
1.5.4. Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanılan Teknikler	16
1.5.4.1. Değer Zinciri Analizi	16
1.5.4.2. Stratejik Konumlandırma Analizi	17
1.5.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi.....	19
1.5.5. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları.....	20
1.5.5.1. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme	22
1.5.5.2. Kaizen Maliyetleme	25
1.5.5.3. Geriye Dönük Maliyetleme.....	26
1.5.5.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	26

1.5.5.5. Hedef Maliyetleme.....	27
2. BÖLÜM	29
2. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR.....	29
2.1. Hedef Maliyetleme Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Genel Kavramlar.....	29
2.1.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı ve Kapsamı.....	29
2.1.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri	31
2.1.3. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi	34
2.1.4. Hedef Maliyetlemenin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	35
2.1.5. Hedef Maliyetleme Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler	36
2.1.5.1. Tedarik Sağlayıcıların Katılması	36
2.1.5.2. Aynı Zamanda Tasarım.....	37
2.1.5.3. Alıcı İstekleri.....	37
2.1.5.4. Tasarımsal Basitlik ve Ölçüm	37
2.1.5.5. Hedef Maliyetleme Takımı	38
2.1.5.6. Örgütün Kültürü.....	38
2.1.5.7. Diğer Yöntemlerden Faydalanma	38
2.1.6. Hedef Maliyetlemenin Avantaj ve Dezavantajları	39
2.1.7. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Yöntemlerin Ayrıldığı Noktalar.....	40
2.2. Sisteme Ait Temel İlkeler.....	42
2.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme	43
2.2.2. Müşteri Odaklılık.....	44
2.2.3. Tasarım Odaklılık	44
2.2.4. Çapraz Fonksiyonlu Takımlar	45
2.2.5. Yaşam Dönemine Odaklılık	46
2.2.6. Değer Zinciri İlişkisi.....	46
2.3. Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları	47
2.3.1. Uzun Vadede Amaçları Saptama.....	47

2.3.2. Hedeflenen Satış Fiyatını Saptama	48
2.3.3. Hedeflenen Kar Marjını Saptama	50
2.3.4. Hedeflenen Maliyeti Saptama.....	52
2.3.5. Hedeflenen Maliyetin Ayrışması	53
2.3.5.1. Mamullerin Fonksiyon Tespiti.....	54
2.3.5.2. Fonksiyonların Ayrı Ayrı Önem Tespiti.....	54
2.3.5.3. Mamulleri Meydana Getirecek Olan Parçaların Tespiti	55
2.3.5.4. Parçaların Ayrı Ayrı Maliyet Tespiti	55
2.3.5.5. Parçaların Ayrı Ayrı Önem Tespiti	55
2.3.5.6. Parçalarda Hedeflenen Maliyetlere İlişkin Endeksin Oluşumu	56
2.3.5.7. Endeksin Optimizasyonunun Sağlanması	57
2.3.5.8. Diğer Maliyet Azaltma Çabaları	57
2.4. Hedef Maliyetleme Sistemine İlişkin Temel Bileşenler.....	58
2.4.1. Değer Mühendisliği	59
2.4.2. Kalite Fonksiyon Göçerimi.....	60
2.4.3. Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing).....	60
2.4.4. Demontaj Analizi.....	61
2.4.5. Benchmarking (Kıyaslama)	61
2.4.6. Üretim ve Montaj Tasarımı	62
2.4.7. Maliyet Tabloları	63
2.4.8. Eş Zamanlı Maliyetleme.....	63
2.4.9. Tam Zamanında Üretim.....	64
2.4.10. Değişim Mühendisliği	65
2.4.11. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	66
2.4.12. Kaizen Maliyetleme	67
3. BÖLÜM	68

3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ VE X KURU İNCİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA	68
3.1. Araştırmadaki Amaç.....	68
3.2. Araştırmada Yöntem	68
3.3. X Kuru İncir Üretim İşletmesine Ait Bilgiler ve İşletmenin Uzun Vadede Amaçları	69
3.4. Firmada Kuru İncir Satış Fiyatı ve Maliyet Hesaplamaları	69
3.5. HM Kapsamında Kuru İncir Fiyat ve Maliyet Hesaplamaları	70
3.6. Hedeflenen Maliyetin Ayrışması	71
3.6.1. Kuru İncire İlişkin Fonksiyon Tespiti.....	71
3.6.2. Kuru İncire İlişkin Fonksiyonların Ayrı Ayrı Önem Tespiti.....	71
3.6.3. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların ve Maliyetlerinin Ayrı Ayrı Tespiti	72
3.6.4. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Ayrı Ayrı Önem Tespiti ve Fonksiyonlarla İlişkisi	73
3.6.5. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Hedef Maliyet Endeksi	75
4. TARTIŞMA VE SONUÇ	77
5. KAYNAKLAR	79
ÖZGEÇMİŞ	92

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1.: Maliyet Yönetiminin Fonksiyonlarla Arasındaki Bağlantı.....	11
Şekil 1.2.: MYSM ilerleyişi.....	23
Şekil 2.1.: HM’de Hedeflenen Satış Fiyatını Saptama.....	50
Şekil 2.2.: Hedeflenen Kar Marjını Saptama.....	52
Şekil 2.3.: HM Sürecinin Aşamaları.....	58



TABLÖLER DİZİNİ

Tablo 1.1.: GYM ve SMY Yaklaşımlarının Kıyaslanması.....	21
Tablo 2.1.: GMM ve HM'nin Kıyaslanması.....	42
Tablo 2.2.: Fiyatlandırmada İçsel ve Dışsal Faktörler.....	44
Tablo 3.1.: Kuru İncir Fonksiyonlarının Ayrı Ayrı Önem Tespiti.....	72
Tablo 3.2.: Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Hedeflenen Maliyetteki Payı.....	73
Tablo 3.3.: Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Fonksiyonlardaki Dağılımlarının Yüzdeleri.....	73
Tablo 3.4.: Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Fonksiyonlar Noktasında Nispi Ağırlıkları.....	75
Tablo 3.5.: Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Hedef Maliyet Endeksi.....	76

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	:Araştırma Geliştirme
DM	:Değer Mühendisliği
DZA	:Değer Zinciri Analizi
FTM	:Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GDM	:Geriye Dönük Maliyetleme
GMM	:Geleneksel Maliyet Muhasebesi
GÜG	:Genel Üretim Gideri
GYG	:Genel Yönetim Gideri
GYM	:Geleneksel Yönetim Muhasebesi
HM	:Hedef Maliyetleme
KFG	:Kalite Fonksiyon Göçerimi
KM	:Kaizen Maliyetleme
MEA	:Maliyet Etkenleri Analizi
MYS	:Maliyet Yönetim Sistemi
MYSM	:Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme
SKA	:Stratejik Konumlandırma Analizi
SMY	:Stratejik Maliyet Yönetimi
TZÜ	:Tam Zamanında Üretim

GİRİŞ

Rekabete ilişkin yoğunluğun yüksek olduğu global piyasalarda işletmeler açısından kalitenin yükseltilmesi, fonksiyonelliğin genişletilmesi, işletmenin sunduğu hizmet ve fonksiyonelliğin denetimi, fazlasıyla güçleşip, kontrol seviyesinde düşüş meydana gelmiştir. Burada da maliyetin, ürün başarısındaki yükselme adına, şiddetle yöneltilmesi gereken mecra olduğu görülmektedir. Maliyet yönetimi, geleneksel yöntemlerden edinilen bilgilere göre kapsam olarak geniş, elastik olmayı ve kimi zaman ise tamamı ayrı türlerden bilgiler elde etmeyi amaçlamaktadır. Geleneksel yöntemlerden maliyet yönetim sistemlerine geçişin en önemli sebeplerinden biri olan global pazarların sürekli değişimi ve günümüz şartlarında işletmelerin, piyasalarda tutunma çabaları neticesinde oluşan, süreklilik arz eden değişimin ve iyi yapılanmaya yönelik ihtiyacın noktasında bu sistemin de bazı durumlarda yetersiz kaldığı anlaşılmıştır. Pazarların zorlu koşulları neticesinde tutunmak isteyen işletmelerin bu süreçte, sorun çözümlerinde göze çarpan önemli husus, bahsedilen sorunlar altında yatan sebeplerin stratejiye dayalı olduğu göze çarpmaktadır. Gelenekselden stratejiye dayalı yönelmeler, ürünlerin yaşamına ilişkin süredeki azalmayla beraber, araştırma-geliştirmelerde maliyet artışı, teknolojik gelişmelerde süreklilik gösteren yenilikler, işletmelerin organizasyonlarının artık pazar odaklılığa dayanması ve tüm bu sebeplerden ötürü maliyetlerin yapısındaki değişimlere yol açmıştır. Bu gelişmeler ışığında maliyet yönetim sistemlerinin zamanla gelişmeye ihtiyaç duyması kaçınılmaz olmuştur. Bu gelişimde de gün geçtikçe yükselen şekilde, stratejiye yönelme söz konusudur. Stratejik maliyet yönetimi, işletmelerin ulaşma noktasında kendine hedef olarak belirlediği ve sürekliliğini amaçladığı pazar koşullarında, maliyetlerini optimize edip, tutunma çabalarını destekler niteliktedir.

Fiyatların işletmeler tarafından değil, piyasada oluşmuş koşullar neticesinde, işletmelerin kontrolünde olmadan, arzın ve talebin niteliklerine göre şekillendiği bir pazarda, işletmelerin ürün ve hizmetlerinin maliyetlerine genellikle dış etmenler değil, işletmenin içerisindeki şartlar yön vermektedir. Çarkların bu şekilde döndüğü zorlu pazar koşulları düşünüldüğünde, karlılık süresinin uzatılması noktasında stratejik maliyet yönetimi hayati önem taşımaktadır. Bu yönetimin yaklaşımlarından olan hedef maliyetleme ile teknolojiye dayalı yeniliklerin tasarımsal ve üretimsel faaliyetlere uyarlanarak, yaşam döneminin tümünün toplamında maliyetlerin tasarruflarına odaklı biçimde, maliyetin kapsamı geniş biçimde yönetimi amaçlanmaktadır. Burada asıl niyet, firmaların stratejiye dayalı planları içinde bulunan hedeflenmiş karlara varmaktır.

Bu bilgiler doğrultusunda bu tez çalışmasındaki amaç, kuru incirin üretimine bağlı olarak, firmanın iş yoğunluğunun yüksek olduğu Eylül ayı verileri baz alınarak, ismi verilmeyen kuru incir üretim işletmesinde, hedef maliyetleme analizlerinin yapılması ve geleneksel yöntemlere göre farklarını saptamaktır.

Teorik ve uygulama olarak ayrılabilen çalışmada giriş ve sonuç haricinde üç bölüm bulunmaktadır. Teorik bölümleri temsil eden ilk iki bölümde geleneksel maliyet muhasebesine ilişkin genel esaslar ve stratejik maliyet yönetimine geçiş, ardından stratejik maliyet yönetimi kapsamında hedef maliyetleme yöntemi, gerekli literatür araştırması ile ele alınmıştır. Ardından uygulamayı temsil eden üçüncü bölümde, Aydın ilinde faaliyet gösteren bir kuru incir üretim işletmesinde uygulama yapılmıştır. Hedef maliyetleme yönteminin geleneksel yöntemlere göre daha faydalı olduğu ve doğru bilgiyi sağladığı, bu tez çalışmasında ana hipotez olarak kabul edilmektedir. Çalışmada birincil ve ikincil veriler kullanılmış olup, niyete uyumluluğu açısından, gerekmede olan verilerin doğruluğu ve güvenilirliği istemiyle, yöntem olarak örnek olay uygulanmıştır. Birincil verilere, işletmede gerçekleştirilen gözlemler, görüşmeler ve incelemelerin neticesinde ulaşılmıştır. Yerli ve yabancı kaynakların yer aldığı literatür verileri de ikincil verileri meydana getirmektedir.

1.BÖLÜM

1. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR ve STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNE GEÇİŞ

1.1. Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları

Finansal muhasebe, işletmelerin ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılama noktasında makro konuları ele alıp irdemesi ile farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmeler için yeterli bilgi ve gerekliliği sağlayamayabilmektedir. Bundan ötürü, özellikle bu tezin de uygulama bölümünde incelenen üretim işletmesi gibi, diğer üretim işletmeleri için de geçerli olmak üzere finansal muhasebenin yanında ek olarak daha çok mikro açıdan gereksinim karşılayan maliyet muhasebesinin kullanımı zamanla zorunlu ihtiyaç haline gelmiştir.

1.1.1. Tanımı

Zamanla işletmelerin türlerindeki farklılıklar ve benzeri sebeplerden dolayı ayrı muhasebe çeşitleri oluşmuştur. Ticaret ile ilgilenen işletmeler için finansal muhasebe kullanımı yeterli olsa da üretim işletmelerinin mali açıdan gerçekleşen olayları ve üretilen ürünlerin birim maliyetlerini saptamaları konusunda genel muhasebe yetersiz kalmaktadır. Bu sebeplerden ötürü finansal muhasebenin yanında maliyet muhasebesi bu tür işletmelerce kullanılmaktadır (Abdioğlu, 2013: 3).

Maliyet muhasebesi ile ilgili bu güne kadar yapılan çalışmalara bakıldığında çeşitli tanımlamalar bulunsa da genel hatları ile bu tanımlamaların neredeyse tamamı ortak noktalarda buluşmaktadır.

Bu tez çalışmasında, ana temayı oluşturan maliyet muhasebesi genel hatlarıyla, “İşletmelerin ürettiği ürünlerin maliyet bedellerinin tespit edilmesi, işletmenin gider kontrolünün ve satım esnasında ortaya çıkacak bedeli belirleme ile ilgili konulara değinen muhasebe çeşididir.” olarak tanımlanabilir (Yükçü, 1999: 4).

1.1.2. Amaçları

İşletmelerin elde ettikleri karların hesabı noktasında karşılaştırılan öğeler fiyat ve maliyettir. Rekabet koşullarında fiyatın belirlenmesi sunu ve istem dengelerine göre şekillendiği için tek bir işletmenin fiyat belirleme durumu söz konusu değildir. Dolayısıyla

işletmenin kar hesabı yaparken dikkat etmesi gereken husus piyasanın koşulları doğrultusunda belirli olmuş fiyat değil, diğer öge olan maliyettir (Kaygusuz, 2018: 14).

Bu bağlamda genel hatları ile maliyet muhasebesinin amaçları işletmenin ürettiği ürünün maliyetlerini hesaplayıp olabildiğince azaltmaya çalışmak ve pazarda yer edinmeye yönelik çeşitli işletme kararlarında etkin rol oynayacak bilgi temin etmektir (Kaygusuz, 2018: 15).

1.2. Geleneksel Maliyet Muhasebesinde Temel Kavramlar

Bugüne kadar yapılmış olan çok sayıda çalışma ışığında düşünüldüğünde maliyet muhasebesi ile ilgili yapılan tanımlamaların doğru ve tam olarak anlaşılabilmesi için bazı temel kavramların bilinmesi gerektiği açıktır. Bu bağlamda geleneksel maliyet muhasebesi açısından bakıldığında bilinmesi gereken başlıca tanımlar bu bölümde incelenmiştir.

1.2.1. Varlık Kavramı

Varlıklar bir işletmede bulunan iktisadi kıymetlere verilen isimdir. Farklı bir tanımlama yapılacak olursa varlık kavramı önceden oluşan durumlar ardından şekillenen veya işletmelerin hali hazırda elinde bulunan, işletmelere ilerleyen zamanlarda işletmenin ekonomisi açısından yararlı olacağı tahmin edilen iktisadi kıymetlerdir. Teknik olarak işletmelerin elde ettikleri bu kıymetlerin hedeflere ulaşma noktasında kullanılması amaçlansa da oluşan şartlar dolayısıyla bu durum her zaman mümkün olmamaktadır.

Bu durumlar neticesinde işletme elinde bulunan varlıklar kullanıldıkları yere göre dörde ayrılmaktadır (Abdioğlu, 2013: 8);

- Farklı bir varlığın elde edilmesi sebebiyle kullanım
- Gelir elde etme amaçlanarak kullanım
- Üretimin gerçekleşmesini sağlamak için kullanım
- Herhangi bir amaç olmadan gerçekleşen kullanım

Bu kullanım farklılıkları ile birlikte geleneksel maliyet muhasebesinde temel kavramlar başlığı altında varlıktan sonra incelenecek olan maliyetin, giderin ve zararın varlıkların kullanılma şekilleri ile ilişkili olduğu görülmektedir.

1.2.2. Maliyet Kavramı

Geleneksel maliyet muhasebesi açısından temel kavramlardan biri olan maliyet kavramı bir sonraki bölümde ayrıntılı incelenecek olup, genel hatlarıyla bir hedef doğrultusunda o hedefe varma noktasında üstlenilen özverinin para ile ifade edilen tarafıdır (Kaygusuz, 2018: 14).

Kabul görmüş bu ve buna benzer tanımlar ışığında maliyeti “muhasebe maliyeti” ve “fırsat maliyeti” olarak ayırabilmek mümkündür (Büyükmirza, 2014: 49).

1.2.2.1. Muhasebe Maliyeti

Basit tanımı ile maliyet kavramının tanımı ile neredeyse aynı olan muhasebe maliyeti işletmelerin belirledikleri sonuçlara ulaşmasında gerçekleştirdiği giderlerin toplamına eşittir.

1.2.2.2. Fırsat Maliyeti

Muhasebe maliyetinden farklı olarak fırsat maliyeti kendisinden vazgeçilen en yüksek kazanç tutarı olarak tanımlanabilir. Yani başka bir deyişle iki veya daha fazla alternatiften, alternatiflerin birisinin daha karlı veya kazançlı olması durumunda değerlendirme dışında kalan alternatiften elde edilebilecek net kazançlar, seçilen alternatifin fırsat maliyetini oluşturur (Büyükmirza, 2014: 50).

1.2.3. Gider Kavramı

Varlıkların ele alındığı başlık altında gelirin elde edilmesi amacıyla varlığın satışı yoluyla elden çıkarılması sonucunda gider oluşmaktadır.

Kavramsal olarak genişçe bir perspektifte değerlendirilebilir olan gider kavramını ana hatları ile ele alıp şu şekilde tanımlamak mümkündür. “Giderler, işletmelerin belli dönemindeki, malların teslim ve/veya üretimi, hizmetin kullanılması ya da sabit asıl işin konusu ile alakalı farklı işlemlerinin neticesinde işletmelerin varlıkları konusunda oluşan azalmalar ya da yükümlülük hususunda oluşan yükselmelerdir” (Akdoğan, 1998: 7).

1.2.3.1. Maliyet Gideri

Maliyet giderleri, maliyet kavramı ile aynı anlamda kullanıldığı gibi bu tez çalışmasında uygulama bölümünde incelenecek olan işletme gibi, faaliyetlerini üretimle ilgili olarak sürdüren işletmeler açısından irdelenecek olursa maliyet giderleri; “Üretimi

hedeflenen mamullerin ortaya çıkarılabilmesi esnasında kullanılmış malların veya hizmetlerin parasal karşılığıdır” (Yükçü, 1999: 39).

1.2.3.2. Faaliyet Gideri

Maliyet giderlerinin aksine üretilecek ürünle ilgili değil, işletmelerin faaliyet devamı için katlanmak zorunda olduğu giderlerdir. Bu iki giderin ayrımı ne kadar zor olsa da işletmeler açısından giderlerin ayrılabilmesi ve daha doğru sonuçlara ulaşma noktasında ayrı başlıklar altında incelenmesi, işletmelerin geleceklerini görme konusunda önem arz etmektedir (Yükçü, 1999: 40).

1.2.3.2.1. Ar-Ge Gideri

İçinde bulunduğumuz zamanın piyasa koşullarında işletmelerin iç ve dış alanlarda, pazarda kendine yer bulabilmeleri açısından bilgi yatırımına önem vermeleri son derece önemlidir. Bahsedilen bu bilgi ile ilgili kavramların başında “Araştırma ve Geliştirme” (Ar-ge) gelmektedir (Albez, 2017: 85).

Özellikle üretim işletmeleri açısından bakılacak olursa, üretilecek olan ürünlerin deneme ve düzeltme aşamasındaki üretim süreçlerine ait giderlerin Ar-ge gideri olarak kabul edildiği görülmektedir. Bunun yanında piyasada yapılan araştırmalar ve satışa ait tutundurma çabaları gibi giderleri de Ar-ge giderleri kapsamında değerlendirmek doğru olacaktır (Yükçü, 1999: 41).

1.2.3.2.2. Pazarlama, Satış, Dağıtım Gideri

Konuya tekrar üretim işletmeleri açısından bakılacak olursa işletmenin katlandığı giderlerin Ar-ge giderleri ile sınırlı kalmadığı bilinmektedir.

Üretim işletmelerinin ürettikleri ürünleri doğru şekilde pazarlayabilmesi piyasadaki şartlar doğrultusunda, kendine yer bulabilmeleri açısından son derece önemlidir. Bu sebeple üretim esnası dışında katlandığı bazı giderler vardır.

İşletmelerin yaptığı satışın hacminin yükseltilmesi sebebiyle yaptığı ve çalışanına ödediği ücret, satışı yapacağı yere ait katlandığı giderler, satış gideri olarak tanımlanır. Satış gideri yanında pazarlama açısından bir diğer önemli husus dağıtıma ait giderlerdir. Dağıtıma ait giderleri de pazarlaması yapılacak olan ürünün dağıtılması esnasında üstlenilen her türlü yükümlülük olarak tanımlamak mümkündür. Bu yükümlülükler, nakliyenin gerçekleşmesi,

yüklemenin yapılması, boşaltım, ürünü koruma vb. şeklinde sayılabilir (Aykut ve Yanık, 2019: 225).

1.2.3.2.3. Genel Yönetim Gideri

İşletmelerin ürettiği ürünün üretimi ve bu ürünlerin pazarlanıp, satışı ve dağıtım esnasında katlandığı giderlerden farklı olarak bir diğer önemli gider “Genel Yönetim Gideri” (GYG)’dir.

GYG ele alınan önceki giderlerin aksine, üretilen ürünün üretimi veya pazarlanması esnasında ortaya çıkan gider türü değil, işletmedeki personelleri, büro ile ilgili işlemler, işletmenin güvenliği, hukuksal ve mali açıdan oluşan giderler GYG’nin kapsamına girmektedir (Kayıhan ve Tepeli, 2017: 329).

1.2.4. Harcama Kavramı

Harcama kavramı, varlığın elde edilmesi, hizmetin sağlanması ya da zararın önlenmeye çalışılması sebebiyle yapılmış olan ödeme ve çeşitli borçlanmalardır. Gider kavramı ile sık sık karıştırılan harcama, üretimin gerçekleşmesi niyetiyle ya da bu durumla alakasız olağandışı sebepten ötürü gerçekleşmiş olabilmektedir. Gider ve harcama, çok benzeyen iki kavram olsa da “harcama kavramının gider kavramına evrilmesi için, harcamanın karşılığı olarak edinilen yararların ilgili dönem içerisinde kullanılması gerekmektedir” (Akdoğan, 1998: 9).

1.2.5. Gelir, Hasılat, Kazanç ve Kar Kavramları

Hasılat ve kazanç kavramlarını bünyesinde barındıran gelir; “Belli bir hesap döneminin içinde, sermayenin sahipleri etkisinden arınmış nakitlerin girişi, varlık artışı ya da borçların seviyesindeki düşüşler neticesinde özkaynakların yükselmesine sebep olarak gösterilebilecek ekonomik fayda artışıdır.” Bu tanım içinde özkaynakların yükselişiyle noktalanan ve işletmelerin ilgili dönemin içinde, normal faaliyetleri sonucunda kazanılan brüt ekonomik faydaların tutarına **hasılat**, bunun dışında kalan kalemler ise **kazanç** olarak ifade edilmektedir. Ayrıca işletmenin yürüttüğü faaliyetler sonunda kazanılan gelirler ve bu faaliyetlerin tamamlanması sebebiyle üstlenilen giderlerin arasında oluşan pozitif fark **kar** olarak nitelendirilmektedir (Abdioğlu, 2013: 12).

1.2.6. Zarar Kavramı

Harcama kavramının ardından gider kavramı ile benzerliği açısından dikkat çeken bir diğer kavram zarar kavramıdır.

Gider kavramından farklı olarak işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmesi adına gerekliliği bulunmayan ya da anormal boyutlardaki harcamalar “zarar” olarak nitelendirilir (Büyükmirza, 2014: 54).

1.3. Maliyet Muhasebesi Sistemleri

Maliyetlerin doğru ve düzgün yapılmış ölçümlemesi ve maliyet muhasebesinin kayıt sisteminin başarılı olması doğrultusunda işletmelerin maliyet muhasebesi sistemlerinden maksimum fayda alacağı öngörülmektedir. Bahsedilen bu sistemler işletmelerin yöneticilerine, faydalı kabul edilebilecek bilgi akışını sağlamaları isteğiyle, “bilgiyi sınıflandırma, gruplara ayırma, kontrolünü sağlama ve belirlenmiş faaliyetlerin birimleriyle bağdaştırılması” faaliyetlerini içermektedir. İşletmelerin büyüklük, yapı, ürettiği ürün, üretimde hangi tekniğin kullanıldığı, yönetimin hangi bilgilere ihtiyacı olduğu gibi faktör farklılıkları dolayısıyla, işletmeler bu başlık altında incelenecek olan “maliyet hesaplama yöntemi karışımından kendine özgü maliyet sistemlerini gerçekleştirmektedir”. Bahsedilen bu maliyet sistemleri, maliyetin alakalı zamanı, maliyetin unsurları boyutu ve üretimin eylemine göre, genel olarak üçe ayırmak mümkündür (Abdioğlu, 2013: 20).

1.3.1. Maliyetlerin İlgili Olduğu Zamana Göre Maliyet Muhasebesi Yöntemi

İşletmelerin maliyet sistemlerini oluştururken, maliyetlerin ilgili oldukları zamanları göz önünde bulundurmaları son derece önemlidir. Bu maliyet saptamaları gerçekleşmiş olma ya da öngörüye dayalı olması ayrımı yapılarak iki ana başlık şeklinde incelenebilir.

1.3.1.1. Gerçekleşmiş (fiilen) Verilerle Oluşan Yöntem

İşletmelerde üretimin gerçekleşmesi esnasında, bu faaliyetlerin sürmesi için gerekli olan tüm gider ve fedakarlığın, gerçekleştiği sıradaki hakiki ederlerinin maliyetlere eklenmesi yoluyla elde edilen verilerin bulunduğu yöntemdir (Akgün, 2010: 40).

1.3.1.2. Öngörüye Dayalı Verilerle Oluşan Yöntem

Burada öngörünün esası ve kesinliğinin seviyesine bağıntılı olarak tahmine dayalı maliyet ve standart maliyet olmak üzere iki farklı başlıkta incelemek mümkündür.

- Tahmine Dayalı Maliyet

Geçmişteki dönemlerde oluşan sonuç ve ileride olması muhtemel oluşumlara dayalı olarak maliyet hesabı yapılmasına dayanır. Bu maliyet yöntemi subjektiftir (Karakaya, 2004).

- Standart Maliyet

Tahmine dayalı maliyetin aksine bilimsellik ve buna dayalı tekniklerin esasına dayandığı için objektiftir. Standart maliyette sistemin içinde oluşan giderlerin, gerçekleşen miktarlarıyla incelenirken, üretimin maliyetlerine standart miktarıyla yüklenilmesi esastır. Standart maliyet yönteminin yardımıyla, gerçekleşmiş (fiilen) ve standart maliyetlerin karşılaştırılmasıyla, aralarındaki farkların analizi noktasında sapma sebepleri saptanarak, gerekli çözüm odaklı tedbirlerin, ivedilikle alınması dolayısıyla yöntemin kullanımı yaygındır (Savcı, 2013: 64).

1.3.2. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Muhasebesi Yöntemi

Ürünlerin birim maliyetlerini hesaplarken sabit gider bulgularının maliyetlere nasıl ve ne kadar ekleneceğini belirleme konusunda maliyet muhasebesi yöntem çeşitleri aşağıdaki biçimiyle ayrılabilir (Özçelik, 2013: 54);

- Üretime ait giderlerin hepsinin maliyete dahil edildiği “Tam Maliyet”,
- Yalnızca değişken giderlerin ele alınıp maliyetin hesaplandığı “Değişken Maliyet”,
- Değişken giderlere kullanılmış olan kapasitenin oranıyla sabit genel üretim giderleri (GÜG)’ün eklenmesiyle bulunan “Normal Maliyet”,
- GÜG’leri yüksek olmayan işletmeler için geçerli olan, GÜG’lerin maliyet hesaplanırken dikkate alınmadığı “Direkt Maliyet Yöntemi”.

1.3.3. Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Maliyet Muhasebesi Yöntemi

Üretimdeki faaliyetlerin niteliği bakımından maliyet muhasebesi yöntemlerini ikiye ayırmak mümkündür. “Sipariş Maliyet” ve “Safha Maliyet” olarak yapılan bu ayırım

literatürde birçok kaynak tarafından maliyet muhasebesine dayanan sistemlerin esas ayrımı olarak kabul edilmektedir.

1.3.3.1. Sipariş Maliyet

İşletmelerin ürettiği tüm mallar ya da siparişlerine dair tüm maliyet unsurlarını farklı farklı saptayan ve bunların maliyetlerini hesaplayan sistemdir. Yöntemin asıl hedefi ürünlerin maliyetlerini kalem kalem inceleyerek, birimlerin başına düşen maliyetleri ortaya çıkarabilmektir (Özpeynirci ve Şirin, 2018: 61).

1.3.3.2. Safha Maliyet

Literatüre bakıldığında çoğu kaynakta “Evre Maliyet” olarak da adlandırılan bu sistemin esas amacı, ürünlerin ürün birimine denk gelen maliyeti, ürünün üretimi evresinde saptamaktır. Bu yönteme göre maliyetin belirlenmesi, ürünler yerine evreler şeklinde meydana gelir ve asıl olarak bu kabul edilir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 2).

1.3.4. Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Eksik Yönleri

Esas olarak işletmelerde üretimi gerçekleştirilen hizmet ve ürünlerin birime düşen maliyet hesabının doğruluğunu hedefleyen maliyet muhasebesinin, günümüz şartlarında, piyasalardaki ve işletmelerdeki değişimlerle, bilgiyi sağlama hususunda yetmediği dikkat çekmektedir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013: 57).

Bahsedilen bu gelişmeler ışığında geleneksel maliyet muhasebesi (GMM)’nin, kaynakların tüketilmesini doğru biçimde belirleyememesi, işletmelerin gereksinim duydukları yerlerde yeterli olmaması, üretimdeki süreci tamamen aktaramaması, gelecek planlamasında ihtiyaç duyulan bilgiyi karşılama konusunda yetersizliği GMM’nin eksik yönleri olarak göze çarpmaktadır (Çabuk, 2003: 110).

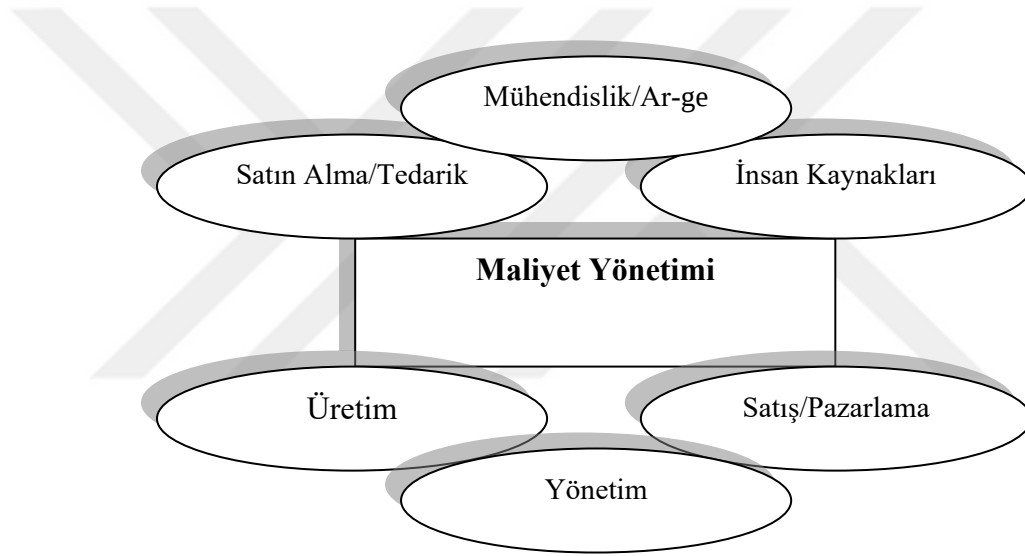
Bu eksik yönlerinden dolayı “Maliyet Yönetimi”ne geçiş söz konusudur.

1.4. Maliyet Yönetimi

GMM’nin günümüz piyasa koşullarında işletmeleri bilgi sağlama konusunda yeteri kadar tatmin etmemesi dolayısıyla zamanla yeni arayışlar içerisine girilmiş, işletmelerin faaliyetlerini sürdürme noktasında hayati önem taşıyan “muhasebe” kavramında farklı eğilimlerin ortaya çıkışı izlenmiştir (Alkan, 2001: 179).

1.4.1 Tanımı

Global piyasalardaki zamanlamalar, maliyetler, kalitenin ve fonksiyonelliğin piyasada tutunma açısından yararlı, ürünlerin veya hizmetlerin üretim aşamasında gerekli kaynağın en uygun biçimde kullanılması adına, işletmelerin yönetimine kolaylık sağlayacak bilgilerin elde edilmesi biçiminde tanımlanabilmektedir. Farklı açıdan bakılacak olursa; işletmelerdeki üretimin süreci, hammaddenin doğru yönetilmesi, ar-ge, mühendisliğin ve finansa ait fonksiyonların içinde, koordinasyonun sağlanmasıyla tümleşik sistemin anlayışında çabanın gösterilmesidir. Aşağıdaki şekilde görüldüğü üzere, maliyet yönetiminin, belirtilen sebeplerden ötürü, işletmelerin farklı fonksiyonlar arasındaki bilginin sürekli alışveriş halinde olduğu görülmektedir (Bekçi ve Özal, 2010: 80).



Kaynak: Acar, 2005: s.43'e atfen Bekçi ve Özal, 2010: s.80'den

Şekil 1.1. Maliyet Yönetiminin Fonksiyonlarla Arasındaki Bağlantı

1.4.2. Amaç ve Önemi

Rekabetin yoğun olduğu global piyasalarda işletmeler açısından kalitenin yükseltilmesi, fonksiyonelliğin genişletilmesi, işletmenin sunduğu hizmet ve fonksiyonelliğin denetimi, fazlasıyla güçleşip, kontrol seviyesinde düşüş meydana gelmiştir. Burada da maliyetin, ürün başarısındaki yükselme adına, şiddetle yöneltmesi gereken mecra olduğu görülmektedir. Maliyet yönetimi, GMM tarafından edinilen bilgilere göre kapsam olarak geniş, elastik olmayı ve kimi zaman ise tamamı ayrı türlerden bilgiler elde etmeyi amaçlamaktadır. GMM'ye göre maliyetinin de düşük olmasının yanında, yarattığı

değerler bakımından da GMM'den çok önde olan yaklaşımın önemi bu noktada dikkat çekmektedir (İzmirli Ata ve Öncü, 2017: 2).

1.4.3. Maliyet Yönetim Sistemi

GMM'ye dayalı sistemlerin, global piyasalardaki değişken koşullara ayak uyduramaması, bilgi edinimi ve raporlamanın tam olarak gerçekleştirilememesi dolayısıyla, işletmelerde halihazırda bulunan herhangi maliyete dayalı muhasebe sistemlerinden, bahsi geçen bu yetersizlikleri karşılamak amacıyla “Maliyet Yönetim Sistemi” (MYS) oluşturulması önemli bir gerekliliktir. MYS, işletmelerin yönetim katında almış oldukları kararlar neticesinde, maliyetlerin bu kararlardan hangi şekilde etkileneceğini saptayan sistem bütünüdür. Bu durumun gerçekleşmesi maksadıyla da MYS'ler, işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülmesi dolayısıyla kullandığı kaynakların ölçümü ve faaliyetlerindeki değişmelerin, maliyet üstünde nasıl etki yarattığını değerlendirmektedir (Gündüz, 1997: 36).

GMM'ye dayalı hesaplama sistemlerine göre kapsamı daha geniş olan MYS'lerin aralarında önem arz eden farklar göze çarpmaktadır. Tarihsel açıdan perspektiflere dayalı, ayrıca maliyet raporlanma hususuna odaklı olarak GMM sistemlerine göre MYS, maliyet planlamasına, maliyetin yönetimine ve azaltılmasına odaklıdır. Buradaki MYS'nin odaklandığı konular neticesinde bahsedilen planlamanın ve uygulamanın süreçleri içerisinde farklılaşan şartlar sebebiyle geriye dönük bilgi akışına dair bir mekanizmanın harekete geçirilmesi şarttır. Oluşan bu zorunlulukla beraber uygulamalardaki iyileştirmeler sebebiyle yapılan planın tekrar incelenip, düzeltilmesi konusunda MYS'lerin katkılarının olacağı açıktır. MYS'deki amaç, yönetsel fonksiyonların, maliyetlerle uyumu sağlanarak maliyet yönetiminin gerçekleşmesidir. Bu şekilde GMM'de yer alan sistemlerin maliyetlerindeki nitelik farklılaşmaktadır. Zira, GMM'de maliyetler, katlanılmak zorunda olunan unsurlar olarak tanımlanır ve maliyetleri azaltmaya yönelik çalışmalar, maliyetlerin ortaya çıkışından sonra başlar. MYS'de ise GMM'nin tam tersi olarak maliyetler oluşmadan yönetilmesi temel amaçlardan birisidir (Karcıoğlu, 2000: 65).

1.4.3.1. Sistemin Amaçları

MYS başlığı altında verilen bilgilere ek olarak, ürünlerin maliyetleri noktasında belirlemelerin düzgün yapılması, fiyatlandırmaların ve maliyetlerin tahmini sebebiyle gereksinim duyulan bilgi akışı, yapılan faaliyetlerin performanslarına dair değerlendirmeler yapılması, karlılık hususunda ölçüm işlemlerini ürün, dağıtımına ait kanallar ve müşteri bazlı

yapmak ve yatırımların kararı noktasında işletmelere yol göstermek, sistemin temel amaçları olarak kabul edilebilir (Dalğar vd, 2010: 238).

1.4.3.2. Sistemin Faydaları

MYS'nin tanım ve amaçlarından da anlaşılacağı üzere, piyasanın şartları doğrultusunda, işletmeler adına hayati önem taşıyan sistem, işletmelere faydaları bakımından vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. Bahsedilen bu faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Köroğlu, 2012: 31).

- Maliyetin hemen takip edilebilirliğinin gelişmesi hususunda yönetim katına faydalıdır.
- Teknolojiye, işlemeye, üretime, bakıma, verileri işlemeye ve mühendisliğe dayalı faaliyetlere ilişkin maliyet, üretimi için bunlara gereksinim duyan ürün veya işlemlerden herhangi birine direkt yüklenmelidir. GMM yöntemlerinin yetersiz kaldığı günümüzde MYS, şartlar dahilinde buna imkan sağlamaktadır.
- Ürünlerin yaşamı döneminde performansla ilgili en uygunluğun sağlanmasında işletmelere destekçidir.
- Kararları vermedeki noktalarda GMM gibi sınırlı araçlara bağlı değil, bu araçları artırma konusunda daha başarılıdır.
- Ürün maliyetlerine odaklı değil, daha çok bir takım karar verme aşamalarının incelenmesine odaklıdır.
- Performansların ölçülmesinde kullanılan kriterleri, finansa dayalı performanslarla birleştirir.
- Üretimde tekdüze felsefelerden çok, dönemin şartlarına uygun, üretime ilişkin felsefe ve özişleri benimser.

1.4.4. Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine Geçiş Süreci

GMM'den MYS'ye geçişin en önemli sebeplerinden biri olan global pazarların sürekli değişimi ve günümüz şartlarında işletmelerin, piyasalarda tutunma çabaları neticesinde oluşan, süreklilik arz eden değişimin ve iyi yapılanmaya yönelik ihtiyacın MYS'nin de bazı durumlarda yetersiz kaldığını ortaya çıkarmaktadır. Pazarların zorlu koşulları neticesinde tutunmak isteyen işletmelerin bu süreçte, sorun çözümlerinde göze çarpan önemli husus, bahsedilen sorunlar altında yatan sebeplerin stratejiye dayalı olduğu göze çarpmaktadır.

GMM'de yaşanan stratejiye dayalı yönelmeler, ürünlerin yaşamına ilişkin süredeki azalmayla beraber, Ar-ge' de maliyet artışı, teknolojik gelişmelerde süreklilik gösteren

yenilikler, işletmelerin organizasyonlarının artık pazar odaklılığa dayanması ve tüm bu sebeplerden ötürü maliyetlerin yapısındaki değişimlere yol açmıştır. Bu gelişmeler ışığında MYS'lerinin zamanla gelişmeye ihtiyaç duyması kaçınılmaz olmuştur. Bu gelişimde de gün geçtikçe yükselen şekilde, stratejiye yönelme söz konusudur. Özetle açıklamak gerekirse; “Stratejik Maliyet Yönetimi” (SMY), işletmelerin ulaşma noktasında kendine hedef olarak belirlediği ve sürekliliğini amaçladığı pazar koşullarında, maliyetlerini optimize edip, tutunma çabalarını destekler niteliktedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 391).

1.5. Stratejik Maliyet Yönetimi

GMM ve MYS'nin stratejik hususlara doğru yönünü belirlemesi ve stratejilerini global piyasanın değişken koşullarına göre belirlemesinde maliyette liderlik stratejisinin büyük desteği olmuştur. Bir diğer husus olarak, GMM'nin genişlik kazanması, MYS'ndeki stratejileri kaynaklı yararlar ile belirlenen stratejilere göre maliyeti belirlemeye dönük faktörler ve faktörler arasındaki etkileşimlerden edinilen bulgular vasıtasıyla maliyetleri azaltma ihtimalleri belirlenebilmekte ve rekabetin faydalarına sahip olunabilmektedir. Burada bahsi geçen sebeplerle, işletmelerin benimsemiş olduğu stratejilerle alakalı olmak üzere, işletmelerin elinde bulunan kaynakların tümünün gereğinden fazla kullanılması ve nakitlerin akışıyla, pazardaki paylarıyla, fiyat ve reel maliyet miktarının görece olarak değişken seviyesiyle alakalı olmak üzere, işletmelerin yönetim kademelerine, ihtiyaç duyulan maliyetlere dair bilgiyi hazırlayıp, analiz eden SMY ortaya çıkmıştır (Köroğlu, 2012: 39).

1.5.1. Tanımı

SMY'nin tanımı konusunda bugüne kadar yapılan çalışmalar incelendiğinde, bu kavram ile alakalı fazlasıyla tanımın olduğu görülmektedir. Ortak ana fikir etrafında toplanan bu kaynaklar ışığında SMY'nin işletme tarafından alınması düşünülen kararlar sırasında global rekabetin yaratmış olduğu ortam şartlarını genişçe ve vadesi uzun şekilde değerlendiren, stratejiye dayalı planlamalar ve maliyetlerin analizini birleştiren yaklaşıma verilen isim olduğu görülmektedir (Karcıoğlu, 2000: 72).

SMY'nin kapsamını genel hatlarıyla ele almak gerekirse, SMY, işletmelerde vadeyi uzatmaya itilmiş, optimal şekilde hedefe ulaşma noktasında yol göstermektedir. Bunların da işletmelerin maliyetlerinin yapılarında saptanan tüm bilgilerin ayrıntıları ve belirlenen

rekabetin olumlu yönleri gereğince araştırmalar vasıtasıyla desteklenmesine ihtiyaç vardır (Haşaoğlu, 2011: 18).

1.5.2. Önemi

SMY'nin işletmeler açısından önemi noktasında, piyasalarda bulunan diğer işletmelere karşı bir üstünlüğünün oluşmasıyla markalaşma yolunda ilerlemeye, karlarını maksimize etmeye, üretilen ürünlerin alıcıya ulaşım aşamasına dek ortaya çıkan süreç etkinliğinin doğru şekilde yönetilmesiyle, alıcı kitlesi yaratılmasına, SMY büyük katkı sağlamaktadır (Bayri, 2006: 166)

Fiyatların işletmeler tarafından değil, piyasada oluşmuş koşullar neticesinde, işletmelerin kontrolünde olmadan, arzın ve talebin niteliklerine göre şekillendiği bir pazarda, işletmelerin ürün ve hizmetlerinin maliyetlerine genellikle dış etmenler değil, işletmenin içerisindeki şartlar yön vermektedir. Çarkların bu şekilde döndüğü zorlu pazar koşulları düşünüldüğünde, karlılık süresinin uzatılması noktasında SMY hayati önem taşıyan yaklaşımların başında gelmektedir (Yalçın, 2006: 17).

Globalleşmiş piyasaların yeniliklere kapalı olan işletmeleri teker teker yok ettiği zamanımızda, bahsedilen bu sebeplerin neticesinde, SMY'nin değeri bir kez daha anlaşılmaktadır.

1.5.3. Temel Özellikleri

SMY'yi riskin minimize edildiği, GMM ve MYS'den ayıran nitelikleri mevcuttur. Bu nitelikler şu şekildedir (Oktay, 2006: 18);

- SMY, tepedeki yönetimin fonksiyonudur.
- SMY, işletmelerin uzun döneme ilişkin amaçlarıyla alakalıdır.
- SMY, işletmeleri bütün şekilde değerlendirmeye alır. Burada mühim nokta işletmenin gayeleri, ana kıymetleri, işletme içindeki alt sistemlerin ve çevreye bağlı farklılıkları beraber fark edebilme ve anlayabilme süreciyle beraber değerlendirmedir.
- SMY'de işletmenin amaçları ile toplumun faydaları aralarında doğru teması gerçekleştirmek esastır.
- SMY, alttaki yönetim kademelerine de yol gösterir.
- SMY, işletmenin kaynak dağılımının işletme içerisinde eşit biçimde gerçekleştirilmesi ile alakalıdır.

- SMY’de kararları vermenin içinde bulunduğu süreçte bilgi çeşitliliği yüksektir.
- SMY’nin esas niyeti işletmenin ilerleyen zamanlardaki performansını arttırmak, karı ve verimliliği yükseltmektir.
- SMY, stratejiye dayalı düşünme noktasında olumlu etki yaratır, bundan dolayı işletmeyle alakalı optimal stratejiler ve taktiklerin belirlenmesi ve uygulanması amaçlanır.
- SMY, takım çalışmasına önem verir ve bu doğrultuda örgüte dayalı hedeflere ulaşma noktasında ilerleme kaydedileceği savunulur.

1.5.4. Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanılan Teknikler

Yönetimin olduğu kadar kullanılan tekniğin de işletmeler açısından son derece mühim olduğu SMY’de kullanılan teknikler, gerekli literatür taraması yapıldıktan sonra üç başlık halinde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar (Koçakoğlu, 2012: 51);

- Değer zinciri analizi (DZA),
- Stratejik konumlandırma analizi (SKA),
- Maliyet etkenleri analizi (MEA)’dır.

1.5.4.1. Değer Zinciri Analizi

SMY dahilinde, maliyetin yararlı şekilde yönetilmesi, işletmelere dış çevreden genişçe perspektif ihtiyacı doğurur. Bu perspektif “değer zinciri” şeklinde isimlendirilmiştir. SMY’nin önem arz eden amaçlarından biri, DZA’da satın almanın ve tedarik sağlayıcıların aralarındaki ilişkiyi yönetmenin iyileştirmesidir. Değeri yaratmadaki noktada, işletmelerin müşterisine yaptığı ürün veya hizmetleri değerlendiren ve üst üste gelmiş olan faaliyetleri, tanımın kapsamına girmektedir. Gerekli parça tedariki sağlayanlar adına ana hammaddeyi, kaynağından alıcılara ulaşmasını sağlayacak mala kadar, işletmelere değer sağlayan tüm faaliyetlerdir (Sarıkaya, 2008: 75).

DZA’nın esas olan hedefi, maliyetlerin minimize edilmesi esnasında, değeri sunmayı maksimum seviyeye yükseltmektir. Bahsedilen esas hedefteki gerçekleştirilebilirlik adına DZA’nın doğru biçimde tanımlanıp, anlaşılması önemli bir gerekliliktir (Eraslan vd., 2008: 310).

İşletmeler, kendi içinde gerçekleşen faaliyetlerin iyileştirilmesinin yanı sıra, DZA benimsemiş başka işletmeler ile bağlarını güçlendirdiğinde fayda sağlayabilmektedir.

GMM’de maliyetlerin analizlerine tedarikçi noktasından başlanılmakta, ürün ve hizmetin satışında sonlanmaktadır. Esas niyet, satın almadaki maliyetlerle satışların farkını olabildiğince yükseltmektir. GMM’deki bu niyet tedarikçi ve tüketici arasında kurulmuş olan ilişkiden faydalanma seviyesini aşağı çekmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 105)

DZA, işletmelerin rekabette çeşitli avantajlar sağlayabilmesi adına, işletmelerin faaliyetleri ve işlerinin süreçlerini irdeleyerek, bunların uyumunu saptamaya yardımcı olur. Hali hazırdaki stratejilerini faaliyetlerinden hangisinin, hangi derecede desteklendiğini açığa çıkartır. Bunlardan yola çıkarak hali hazırda benimsenen stratejiler, kalitenin yükseltilmesini amaçlıyorsa, DZA kalitesi yüksek ürün yaratmayı sağlamaya yönelik şekillenmelidir. Öte taraftan örgüt, fiyata temelli rekabetin içerisindeyse, faaliyetlerin, maliyeti minimize edecek biçimde organizasyonunun yapılması gerekir (Kuyucak ve Şengür, 2009: 134)

Rekabetteki avantajın sağlanması, karlılığın yüksek seviyelerde olması yardımıyla meydana gelir. Bu durumun yanında da piyasadaki tüm ürün ve hizmetlerin neredeyse birbiriyle aynı olan yerlerde, rekabetin çok yüksek olması dolayısıyla, karlılığın düşmesi söz konusudur (Ülgen ve Mirze, 2003: 30).

1.5.4.2. Stratejik Konumlandırma Analizi

SMY’de kullanılan tekniklerin bir diğeri SKA’dır. Maliyetlerin analizinin, işletmeler için görev tanımı, işletme tarafından rekabete yönelik yola göre değişmektedir. İşletmede benimsenen stratejilerin, maliyetlerin analizi ve kontrollerindeki öneme dönük açıklama ve yaklaşımları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Titiz ve Çetin, 2000: 133);

- Örgütler maliyetleri olabildiğince azaltarak (maliyet liderliği) veya
- Ürünlerini farklı kılmaya yönelik adımlar atıp, ürün bazında sunumun kalitesiyle (ürün farklılaştırma) rekabete dahil olabilmektedir.

İşletmeler, rekabet ettiği pazarlarda performansını yükseltmesi, pazar ortalamasına göre daha karlı faaliyetlerde bulunması amacıyla hareket etmek isterlerse, maliyet liderliğini benimsemelidir (Sarvan vd., 2003: 81). Bu stratejiyi tanımlamak gerekirse, pazarda faaliyetlerini sürdüren rakip firmalara göre, en aza indirgenmiş giderlerle, müşterilerin talebi doğrultusunda isteklerini karşılama noktasında başarılı ürünleri oluşturacak faaliyetler bütünlüğü olarak açıklamak mümkündür. Stratejiyi benimseyen firmalar sıklıkla, stabil

ürünleri ve geniş kitlelerce kullanılması uygun olduğu piyasalarda faaliyet göstermektedir (Yurdakul ve Yıldırım, 2013: 220).

İşletmelerin ürünlerini farklı kılmaya dönük adımlar atıp, maliyeti azaltmaktan çok, ürettikleri ürünün, farklılığıyla dikkat çekmesini amaçladıkları stratejide ise firmanın rastgele bir ürünün üretimini piyasada tekel olmak üzere yapması gerekir. Bunun odağı, işin ünitesi tarafınca önerilen ürünlerin alıcıda benzersizlik algısını yaratabilecek biçimde farklılaştırmadır (Köroğlu, 2012: 46). Burada bahsi geçen farklılaşma anlam olarak, sektörlere göre değişiklik gösterebilmektedir. Fark, sadece ürün özelinde değil, dağıtımın ağı, pazarlamadaki yaklaşım ve buna benzer çeşitli nedenlere göre de şekillenebilir. Farkı stratejik olarak incelemek gerekirse, piyasanın içinde bulunan ürünlerin benzeri olmayan, üstünlüğü olan, yüksek teknoloji servisi ve süreci geliştirip, tüm bu yapılanlardan bir sonuç elde edebilme kabiliyeti olarak tanımlamak mümkün olur (Muslu, 2015: 37).

Rekabete dayalı ana avantajların ilki olmak üzere maliyet liderliğinin amacı, stratejiye dayalı işin ait olduğu birimin faaliyetini sürdürdüğü piyasa koşullarında, maliyeti en aza indirerek, karşısında bulunan, rekabet ettiği firmalara nazaran maliyet avantajını eline geçirir. Sakınca bakımından incelendiğinde, rakip firmaların liderliği elinde bulunduran işletmeye göre, ürünleri üretimde ucuzluğu aşağı çekmenin yolunu bulma, kendi maliyetlerinden kaçma adına ihtiyaç duydukları işleri, farklı firmalara kalitesi yüksek ve ucuz şekilde yaptırma ve bu süreçte maliyetlerindeki azalmalarla ve lider konumunda bulunan firmanın üretimine ait sürecin ve yöntemlerin öğrenilip, uygulanması risk oluşturmaktadır. Rekabete dayanan avantajların ikinci sırasında bulunan farklılaştırmaya yönelik stratejilerde, stratejiye dayalı iş birimini veya işletmenin sektörünün içerisinde alıcı açısından ayrıcalık özelliği bulunduran, tekel firma olma çabasında, alıcının gözünde fazlasıyla mühim sayılabilecek bazı nitelikleri tercih ederek, bunların uygulanmasını sağlayarak, müşterinin bağlılığı hedeflenir. Sakıncalı tarafıysa, taklitçiliğin oluşması ve bahsedilen taklitçiliğin çıktılarının benzerlerinden ayırt edilememesi ve ayrıca piyasanın şartları doğrultusunda müşteri beklentilerindeki sık değişmelerin hızına yetişmenin güçlüğü olarak sayılabilir (Eren, 2002: 250).

Yapılan akademik çalışmalar göz önünde bulundurulduğunda iki stratejinin dışında üçüncü strateji türü olarak “odaklanma stratejisi” karşımıza çıkmaktadır. Burada hedeflenen unsur, stratejinin pazarın büyüklüğüne göre, yoğunlaşmanın şekillendirilmesidir. Stratejinin savunduğu anlayışa göre, pazarın darlığı yükseldikçe yoğunlaşmanın ve başarının

yükseleceği şeklindedir. Başka deyişle, odaklanmanın piyasanın belli kesimine ya da belli alıcı topluluğuna göre şekil alır. Bu süreçte de firmaların bölümler konusunda edindiği bilgilerin kapsamı genişler (Çetinkaya, 2006: 60).

Stratejinin uygulayıcısı olan işletmelerde giderlerin minimize edilmesi ve farklılaşmanın gerçekleşmesi arzusuna dönük, piyasada kısmi yoğunlaşmalara odaklanıldığından ötürü, kapsamı daraltma fırsatı doğmuş olur (Alayoğlu, 2010: 41).

Yönetimlerin kontrolüne dayanan sistemlerin tasarlayıcılarının, kontrol aşamasında uygulanacak olan stratejilerin net sonuçlarına bağlı kalarak değerlendirmeler yapmaları gerektiği açıktır. Bunun dışında kontrollere dayalı sistemlerin, tüm organizasyonların dış çevresine, teknolojiye, kültürlerin farklılıklarına, yapısal olgulara ve üst yönetimin şekline uygunluğu noktasında oluşturulması gerekir. Stratejinin kontrolle arasında olan ilişkiler aşağıdaki gibi bir takım düşüncelerle ifade edilebilir (Şakrak, 1997: 110);

- Değişik stratejilerin, etkili icralar dolayısıyla görevlerinde çeşitli öncelikler, başarının gerçekleşmesine yönelik çeşitli anahtarlarla çeşitli yetenekler, bakış açıları ve hareketlere ihtiyacı olduğu bilinmektedir.
- Yönetimlerin kontrole dayalı sistemleriyle, faaliyet ölçümü yapılan insanların davranışlarına etki eden, ölçümleme esaslı sistemlerdir.
- Bunlara bağlı olarak, kontrole dayalı sistemlerde tasarım aşamasında süregelen çabalarla, stratejinin uyumlu olması gereklidir.

1.5.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Maliyetlerin etkenleri, süreç oluşumunda sebebi meydana getiren unsurlardır. Giderlerin, tamamlanmış süreçlerin neticesinde meydana geldiği kabul edilmektedir. Bu olay örgüsünün sürmesi, firmaya ait imkanlarda tükenmeye yol açmaktadır. Tüm bu sebeplerden ötürü, süreçler hususunda elle tutulur tanımlamaların bir araçla yapılması zorunluluk kabul edilir (Özpeynirci ve Kalaycı, 2016).

SMY objektifinden MEA, “yapısal ve yönetsel” şeklinde ayrılmaktadır (Eser, 2009: 71).

Ana giderlere ilişkin faaliyetler, firmaların hali hazırda bulunduğu piyasadaki görüşler neticesinde, karar aşamasında yol göstermektedir. Alınan kararlarda, ürünlerin gerekli gruplandırma işlemleri sebebiyle gerek duyulan giderlerin tutar bilgileri sağlanmaktadır.

Firmaların pazardaki konumları dolayısıyla almalarının şart olduğu kararları řu şekilde sıralamak mümkündür (Türk, 2004);

- Üretimin bünyesine dahil olan değ er noktası olarak “ölçek”,
- Birleş me kademesinde “genişlik”,
- Önceden (geçmiş te) yaşanmış tecrübeler ış ığında “deneyim”,
- Var olan otomasyonun neticesinde “teknoloji”,
- Ürünlerin portföyünün “karmaşı klığı”dır.

Konuyla alakalı çalışmalar incelendiğinde, deneyimin maliyete dayalı etkenlerden birisi olarak kabul etmenin aksine, geniş anlamından sıyrılarak, maliyetin ve üretimin hacmiyle olan bağlantısının izahı şeklinde görmek gerekir. Böylece muhasebenin içinde var olan öğrenmenin ergilerine yönelik kaynaklarda, üretimin hacmi ana maliyet unsuru olarak kabulünün tescillendiğı anlaşılmaktadır (Haş aş oğlu, 2011: 22).

Yapısala göre yönetsel etkenlerin performansa göre ölçeklenme noktasında birbirlerinden ayrıldığı görülmektedir performansa dayalı ölçekleme yapabilen yönetsel etkenlerin anlayış biçimine göre, çokluk kavramının sürekli, seçeneklerin iyiliğı bakımından, doğru kavram olmadığı savunulur. Bu etkenleri ana hatlarıyla aşağıda olduğı gibi sıralamak mümkündür (Saygın, 2008: 81);

- Süreklilik gerektiren iyileştirmenin amaçlarına iş gücünün katılmasını,
- Toplam kalite yönetimini,
- Kapasiteyi kullanmayı,
- Fabrikaların yerleş mesindeki etkenlikleri,
- Mamulün özelliğini,
- İş letme değ er zincirinin içerisinde alıcı-satıcı münasebetlerinin sürdürölmesini kapsar.

1.5.5. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları

GMM gibi, geleneksel yönetim muhasebesi (GYM)’nin de DZA, SKA ve MEA’yı yeterince destekleyememesi dolayısıyla, günümüzde oluş an piyasanın koşullarına göre, bu üç analizi bütünleştirebilen unsur olan SMY yaklaşımları, GYM’nin yerine, işletmelerce benimsenmiştir.

Yaklaşımlara yönelik detaylı incelemelere değ inmeden önce, GYM ve SMY yaklaşımlarının karşılaştırılması aşağıdaki tablo yardımıyla yapılabilir.

Tablo 1.1. GYM ve SMY Yaklaşımlarının Kıyaslanması

<i>İşlevin Cinsi</i>	GMY'ye Dayalı Yaklaşımlar	SMY'ye Dayalı Yaklaşımlar
Maliyetlere İlişkin Analizler	Ürün, alıcı ve fonksiyonlara yönelik maliyetlere ilişkin analizlerin, o sıradaki şartlara bağlılığı esastır. İçe dönüklük güçlüdür. Katma değerler kavramlarının anahtarı şeklinde kabul edilir.	Maliyetlere ilişkin analizler, firmaların bir kesini olarak umumi değerler zincirinde farklı aşamalarda oluşan koşullarla ilişkilidir. Dışa dönüklük güçlüdür. Katma değerlerin, kavramsal olarak kıt kabul edildiği görülmektedir.
Maliyetlere İlişkin Analizlerin Dayandığı Amaçlar	Herhangi bir stratejiye dayalı amacın olmadığı şekilde yapılan, ölçmenin, yönetmenin ve problemi çözme odaklılığın amaçlandığı dikkat çeker.	GYM yaklaşımlarındaki amaçların yanında MYS'lerin tasarlanması, firmaların ana stratejik konumuyla bağlantılı biçimde şekillenir.
Maliyetlerde Örgüsel Analizlerin Dayanağı	Maliyetler aslında, çıktıların seviyesine ait fonksiyonlardır. Değişken ve sabit maliyetlerin, maliyetlere ilişkin analizlerin ana dayanağı kabul edildiği görülmektedir.	Maliyetler, rekabete ilişkin şekil yapısı üzerine, stratejiye dayalı seçim ve bunların icralarında yönetsel özelliklerin bir işlevidir.

Kaynak: Titiz ve Çetin, 2000: s. 134'e atfen Koroğlu, 2012: 50'den

İşletmelerin maliyetlerinin yapılarındaki sürekli değişim ve talebin yükselmesi durumundan dolayı, üretimlerinin standartlaştırılıp satılması ve pazarlardaki rekabetin devam ettirilebilirliğiyle, rekabette diğer firmalara karşı üstünlüğünü oluşturabilmesi bakımından zorlanmalar yaşadıkları görülmektedir. Burada yaşananlar doğrultusunda SMY'yi benimsemiş olan firmalar tarafınca üretime ve maliyete dayalı geleneksel sistemlerin sorgulandığı ve piyasalardaki gelişmelerden ötürü geleneksel yöntemlerin, yönetime ait kararlara yeterince olumlu katkılar sağlayamaması dikkat çekmektedir (Öndeş vd., 2010: 247).

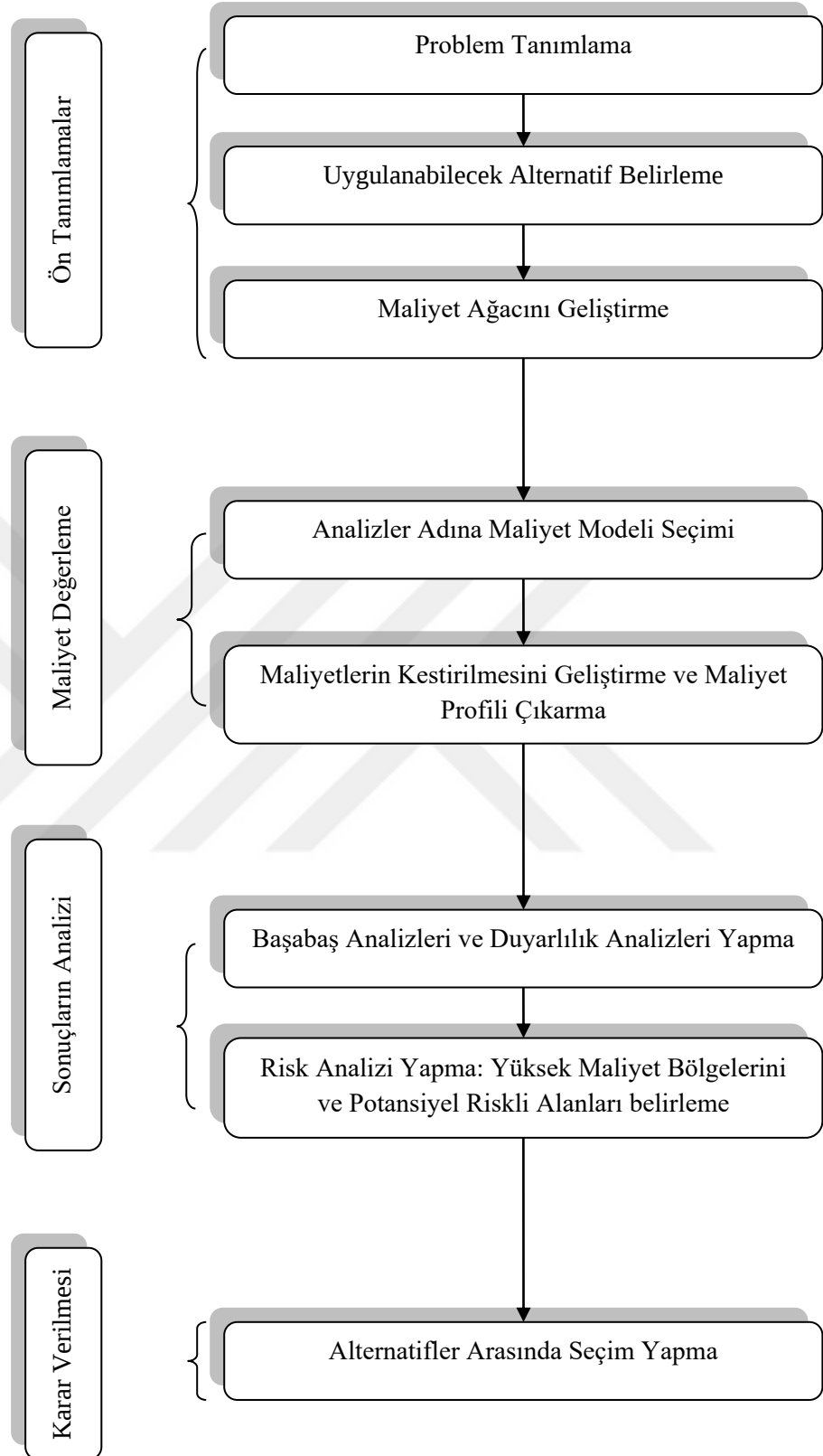
Tüm bu gelişmelerin ışığında oluşan ve firmalarca benimsenen SMY yaklaşımlarını, aşağıdaki gibi sıralayabilmek mümkündür (Gümüş, 2007: 37);

- Mamul yaşam seyri maliyetleme (MYSM),
- Kaizen maliyetleme (KM),
- Geriye dönük maliyetleme (GDM),
- Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM),
- Hedef maliyetleme (HM).

1.5.5.1. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme

MYSM, üretimlerin gerçekleştiği esna, ayrıca önce ve sonrası da dahil olmak üzere firmaların mamulün üretimi sırasında katlandıkları maliyetlerin hepsini ele alan yöntemdir. MYSM yöntemi, yönetim katında görevli çalışanlara, mamullerin yaşamları süresince maruza kalınan maliyetlerin ve anlamının kolaylığı bakımından bilgilendiren sistem görevi görmektedir (Haşaoğlu, 2011: 32).

Sistemler veya mamul dizaynında ve geliştirilme noktasında MYSM'ye dair metodlar hayata geçirme, bu süreçlerle ilgili analizlerin başarılı sonuçlarına bağlıdır. MYSM analizleri, kaynaklar noktasında sınırlı olan değişik seçeneklerin içerisinde, optimal olanı seçmede kullanılmasıyla, sistemlilik ve analitiklik içeren süreci ifade eder. MYSM analizlerinin yöntemleri incelendiğinde kolaydan genele şeklinde evrilme sağladığı gözlemlenmiştir. Geleneksel yöntemlerin kişiden kişiye değişebilir olarak ucuzluğu ve uygulanmasının nispeten basit oluşuna karşın günümüz şartlarında yetersizliği fark edilmektedir. Aşağıdaki şekilde görülebileceği gibi karakteristik yaşam dönemine ait analizler adına kullanılabilen ana adımların atılması gerekir (Koçakoğlu, 2012: 83).



Kaynak: Hussein, 2008: s. 27'ye atfen Koçakoğlu, 2012: s. 84'ten

Şekil 1.2. MYSM ilerleyişi

MYSM’de firmalar için öneminin yüksek olduğu bilinen sermayeye ilişkin bütçeleme faaliyetleri, mamule ilişkin tamamen varoluş sürecindeki az sayılabilecek maliyeti ve kalitesi yükseltilmiş ürünlerin üretilme ve sonrasında sunulması şeklinde araçlar kullanılır. Böylelikle mamullerin alıcıya sunumuna dek yaşanan süreçteki aksamaların, erken tespitine ve müdahaleye imkan sağlanmış olur (Köse, 2002).

MYSM, global rekabetin olduğu piyasalarda, alınan kararların sağlığı açısından pozitif etki yaratan yaklaşımdır. Yaklaşımın asıl hedefi, yapılmış olan yatırımların ya da tüketilmiş olan kaynakların üstünden olabildiğince uzunlaştırılmış sürede, yatırımcıların tatminini sağlayarak gelirleri elde edebilmektir (Otlı ve Karaca, 2005: 252).

MYSM ile ilgili yapılan tanımlamaların ardından yaklaşıma ilişkin diğer amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güneş ve Aksu, 2003: 49);

- Planlamada ve pazarı terk etme noktalarında oluşmuş olan maliyeti içeren faaliyetlere ilişkin karların, ürünlerin pazar koşullarında aktifliği sırasında veya üretimin gerçekleştiği sırada kazanılma durumunu saptamak,
- Planlamanın yapıldığı sırada, üretimler ile alakasız ve mamulün yanında verilmiş; garantinin, çevre kaynaklı maliyet gibi öncelikli maliyetlerin tanımlanması ve bunların elemelerinin yapılması yahut azaltılma çabaları dolayısıyla mamullerin üstünde yapılmasının gerekliliğinin olduğu tasarımsal farklılaştırmaların gerçekleştirilmesi,
- Mamullerin tasarım noktasında maliyetlerin düşüklüğü hususundaki öngörülere rağmen, garantiye bağlı maliyetlerin yüksekliği de ortaya çıkabilir. Planları yapanlara, ürünlerin tasarlanmalarına dair yaşam seyrinin maliyetlerinin hepsini karşılaştırmak suretiyle, alternatiflerin seçimi sırasında en iyiyi saptama konusunda destekçi olma,
- Etkili planlamayı yapabilme ve faaliyetlerin kontrolünü sağlayabilme istemiyle, maliyet niteliklerine ve zamanlamalarına ilişkin tanımlamalardır.

MYSM’de yalnızca fiziken yapılan üretimlerle alakalı maliyetlerin değil, bunun yanında mamullerin yaşamı süresinde var olan, mamulü geliştirmeye ve lojistiğe dayalı destekçilik maliyetlerinin de önemsendiği görülür. Üretim ortamının ilerlediği durumlar dolayısıyla, rekabetçiliğin temelleri, ürünlerin bütün yaşamı sürecinde oluşacağı düşünülen maliyetin neredeyse %90’ı oranında saptamalar yapılmış olduğu mamullerin/süreçlerin geliştirilmelerine dair aşamalara yönelmiştir. Bununla beraber MYSM yaklaşımında, üretimlerden evvel gerçekleşmiş olan faaliyetlerin dikkat çekmesi, maliyetlerdeki düşüşe

dönük üretimsel ve tasarımsal taktiklerin geliştirilmesi ve tüm ürünlere ait maliyetin minimuma çekilmesine yardımcı olması dikkat çekmektedir (Erden, 2004: 209).

1.5.5.2. Kaizen Maliyetleme

“Kaizen” kavramı süreklilik arz eden, daha iyisine varma ve gelişmeye yönelik arzuları ifade eder. Sürece yönelik olan kavramda firmadaki tüm çalışanların dahil olduğu devamlı gelişime odaklılık esastır (Karcıoğlu, 2000: 197).

KM’de ana unsur devamlı iyileştirmeye dayalı prensiptir. Buna yönelik adımlara, firmadaki, istisnasız personelin tümünün desteğinin olması gerekir. Büyüklük-küçüklük ayrımı olmaksızın, desteğin boyutuna değil, sürekliliğine odaklanılır. Buradaki niyet, sürekliliğin sağlanmasıyla maliyetlerdeki düşüşlerin de orantılı şekilde sürmesidir. KM’de içinde bulunulan dönemden hemen önce olan dönemin gerçekleşmiş fiili maliyetleri, maliyetleri azaltma hususunda ana unsur kabul edilir ve maliyetleri düşürme hedefine yönelik oran saptanır (Okutmuş ve Ergül, 2015: 101).

KM, 1900’lerin ortası civarında “Masaali İmai”nin geliştirdiği yöntemdir (Bozdemir ve Orhan, 2011a: 464). Günümüzde halen Japonların kurup işlettiği işletmelerce değerli kabul edilen bir SMY yaklaşımı olarak KM, hali hazırdaki mamullerin üretimi dolayısıyla kullanılmakta olan üretime dair süreçlerdeki etkinlik artışını sağlayacak çeşitli yolların sağlanmasıyla maliyetleri minimize etmektedir. Ömürleri aşırı az mamullerin üretildiği firmalarda, süreçler, ürünlere nazaran daha uzun olmasıyla dikkat çekmektedir. Bu sebepten ötürü, ürünlerin üretimlerine değil, süreçlere yönelik odaklamayla tasarrufları arttırabilmek mümkündür (Altınbay, 2006a: 104).

KM’nin özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür (Nubin, 2006: 40);

- Hedefin ulaşılabilirliğinin mümkünlüğü şarttır.
- Devamlı iyileştirme savunulur.
- Ufak çaplı olaylar küçümsenmez, bu vesileyle büyümelerinin engellendiği düşünülür.
- Üretimlerin gerçekleştikleri esnada, maliyetlerin azaltılmasına yönelik araç şeklinde görülür.
- HM yönteminin ardından uygulamaya koyulur.

1.5.5.3. Geriye Dönük Maliyetleme

GDM, firmalarda, hammaddeleri alışından, mamullerin satılmasına dek oluşan muhasebenin akışına dair sürecin kısaltılmasını destekleyen SMY yaklaşımıdır (Yükçü ve İçerli, 2007: 66).

GDM, üretime dair maliyetlerin tamamının direkt şekilde mamulün maliyetlerine ya da satılmış olan ürünün maliyetlerine eklendiği ve stokları barındıran üretime ait yerlere, geriye doğru maliyetlerin tahsisinin süreci aşamasında stabil maliyetleri kullanmaktadır (Cengiz ve Uyar, 2011: 3684).

GDM’de stokların maliyetlerine ilişkin belirlemeler, geriye dönük belirlenir. Maliyetlemelerde, çıktıların özelinde yoğunlaşım olup, sonraları geri dönüp maliyete, stoğa ve satılmış ürünlere pay edilmektedir. Ayrıca üretimler ve teslimatlar parti parti yapılır. Maliyetlerin sapmalarına ilişkin analizlerde azalma ya da tamamen yok olma söz konusudur. Stoklardaki miktarın minimum olması varsayımında hareket edildiğinden dolayı, stoklara ilişkin bilgiler detaylıca tutulmaz. Bunun yanında yarı mamuller hususunda hesaplamaların, elde katıyen olmadığı varsayımıyla, yapılmadığı dikkat çekmektedir (Atmaca ve Terzi, 2007: 297).

1.5.5.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

GMM’ye dayalı hesaplamaların yapıldığı sistemlerde GÜG’lerin geleneksel dağıtım anahtarlarınca dağıtımı, GÜG’lerin dağıtıma ait çıktılarını gerçeklerden uzaklaştırmaya başlamıştır. Bu şekilde, GÜG’lerin, üretimi planlanmış olan ürünlere veya hizmetlere yüklenmesi noktasında, gerçeklere yakınlık hususunda daha başarılı yöntem olan FTM yönteminin gelişimi gerçekleşmiştir (Bengü ve Arslan, 2009: 57).

FTM, ana hatlarıyla faaliyetin yardımıyla maliyeti çıktıya yüklemedir. Bir firmanın benimsediği sistem FTM ise, işletmenin mühim faaliyetleri noktasında mamullerin maliyetleri tarafına izleri saptayan, finansallık ve işlevselliğe dayalı performansın bilgilerinin saptanmasıdır biçiminde tanımlanmasının yanında, FTM firmanın mühim faaliyetleriyle alakalı finansal ve diğer kaynak çeşitlerinin bir araya getirilmesi ve işlevselliğe dayalı performansın bilgilerinin elde edilmesidir (Güzeldere, 2007: 36).

FTM, muhasebeye dayalı sistemlerden biri olmasıyla beraber, firmalar özelinde stratejiye dayalı araç olarak kabul edilebilir. Bundan dolayı FTM, maliyetlemeye odaklı

sistem olmasının yanı sıra firma faaliyetlerine ilişkin verilerin bulunduğu kaynağın oluşumunu sağlar (Ülker ve İskender, 2005: 194).

FTM, faaliyetleri, kaynakları ve maliyet sürücülerini kapsayan performanslar ve maliyetleri ölçmeye dayalı yöntemdir. FTM, firmaya ilişkin faaliyetlerin kaynakları kullanım noktasında, kaynakların maliyetini faaliyete yükleyip, maliyet sürücüler tarafından gerçekleştirilen faaliyete dayalı kullanımları kabul edip, faaliyete ilişkin maliyetleri, maliyetin taşıyıcılarında toplayan yöntemdir (Bengu, 2005: 188). Ayrıca FTM, maliyetlere ilişkin unsurları, faaliyetler ile alakalı süreçlerin maliyetlerini ve başarılarını, faaliyetlerdeki ölçütlerle, aralarındaki sebep-sonuca ilişkilendirilerek ölçmeye dayalı yöntemdir (Yardımcıoğlu ve Büyüksalvarcı, 2007: 147).

Yapılan tüm tanımlamalar ışığı altında FTM ile ilgili amaçların bir araya getirilmiş şekli aşağıdaki gibidir (Karacan vd., 2012: 116);

- Firmaların asıl niyeti olduğu bilinen karlılığın maksimizasyonunu sağlamak amacıyla katma değerlerin fazla olduğu faaliyetlerdeki artışı sağlayarak optimal bilgi sistemini oluşturabilme,
- Bunun dışında kalan faaliyetlerin, ya maliyetini düşürme ya da yok etme,
- Problemler hususunda erken tespit ve hızlı müdahale sağlama,
- GÜĞ'lerin iyice kavranıp analizlerinin yapılabilmesi,
- Yönetim katında çalışanlara, maliyetlerin kontrolleri esnasında yol gösterebilecek yapısal oluşumlar hazırlama,
- Firma hedeflerinin gerçeğe dönüşebilmesi adına şart kaynaklara ilişkin maliyet ölçümü yapma olarak sayılabilir.

1.5.5.5. Hedef Maliyetleme

Günümüz şartlarında çoğu firma adına fiyatların belli olduğu pazarlarda, istenilen kar tutarına ulaşmak adına, katlanılması gereken maliyetlerin tutarları merak konusudur. Merakın giderilme noktasında da HM'ye ihtiyacın anlaşılması uzun sürmemiştir (Bahşi ve Can, 2001: 48).

HM, alıcıların beklentilerinin karşılanabilmesine ve pazarlarda oluşan fırsatların üstüne yoğunlaşmaya dayalı SMY tekniğidir (Kutay ve Akkaya, 2000: 1). Japonya'nın

önderliğinde, ortaya çıkışı 1965'e dayanan HM, Japonya menşeli Toyota firması önderliğinde hayata geçirilmiştir (Çetin ve Atmaca, 2009: 317).

Bu tez çalışmasının ana unsuru olmasından dolayı, HM ile ilgili ayrıntıların yer aldığı içerikler ilerleyen bölümlerde yer almaktadır.



2. BÖLÜM

2. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

2.1. Hedef Maliyetleme Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Genel Kavramlar

GMM sistemleri özelinde üretime dair maliyetler mamullere pay edilerek birimin bazında mamul maliyeti saptanmakta, söz konusu maliyetlere belli miktar kar marjının eklenmesiyle satışın fiyatı ortaya çıkmaktadır. Buna karşın rekabet koşulları dolayısıyla, maliyetlerin baz alınmasıyla fiyatın saptanmasından farklı olarak Pazar koşullarında ortaya çıkan fiyatlar göz önünde bulundurulmaktadır. HM’de bu husus kavranarak belli karın oluşumu için maliyetler değil satış esnasındaki fiyatlardan yola çıkılmaktadır. Pazarda belirli olan fiyattan yararlanarak mamullerin satılması gereken fiyatlar saptanmakta, arzulanan karın seviyesinin oluşabilmesi adına da maliyetlerin kontrolünün sağlanması için çaba sarf edilmektedir (Özer, 2004: 134).

2.1.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı ve Kapsamı

HM ana unsur olarak fiyatlara göre maliyetleri oluşturan, tasarımın önceye yönelik çalıştığı mamul gelişimine dair bir süreçtir. Bahsedilen süreçte mamulde tasarımın ve gelişimin bulunduğu aşamalara uygulanmaktadır. HM, üretilmesi düşünülen mamullerin yenilerine veya eskiden üretilmiş olan herhangi mamulün, planlanma ve tasarlanma çalışmasında ya da iyileştirmesine yönelik mecburiyeti bulunan mamullere ilişkin maliyetleri azaltma noktasında fazlasıyla doğru bir yöntemdir (Terzi, 2017: 8).

Mamule dair müşterilerin beklentisi ve pazarlara uygun mamul fiyatı, firma faaliyet planlaması noktasında başlama yerini temsil etmektedir. Firma bu bilgi ve düşünceler doğrultusunda hareket ederek yaşamını sürdürebilmektedir. Bunun oluşmasında benimseyebileceği, önem arz eden büyük faktörlerden birisi HM’dir. Bu noktadan yola çıkarak HM, mamullerin hedeflenmiş kar noktasından satışı dolayısıyla, mamullerin oluşumu sırasında tüketilmiş olan kaynağın maliyeti olarak tanımlanabilir (Coşkun, 2002-2003: 26).

Üretimi planlanan mamullerin alıcı isteklerine uygunluğu bakımından, olabildiğince maliyetler kısılarak üretimi, işletmelerin vadesi uzun kar amaçlarına varmalarını kolaylaştıracaktır. HM yöntemi, bu noktada bahsedilen evrelerde maliyetleri düşürmeye

dayalı süreçlerde mühim görev üstlenmektedir. Maliyetleri olabildiğince düşürmenin yanında yeni ürünlerin tasarlanması ve gelişimi süreçleri içinde var olarak firmalarda karın yönetilme aşamasında önem arz eden bir parça görevi görür. Üretimi yapılan mamulle piyasalardaki beklentiler yanıtlanmış olurken, HM ile hedeflenmiş kara varma sebebiyle maliyetin düşürülmesi sağlanmaktadır. Bu noktada bir başka mühim husus ise, bahsedilen hedeflerin gerçekleşebilmesi için işletmede bütün personelin sürecin tamamında motivasyonunun yüksek tutulması şarttır (Kaygusuz, 2011: 25).

Tüm tanımların ışığı altında genişçe açıdan bakılacak olursa HM, mamullere göre şekillenmiş olan maliyetin neredeyse tamamının geliştirmenin ve tasarımın yapıldığı esnada meydana gelmesi ve fiyatların firmalar kontrolü dışında, piyasanın koşullarında belli olması nedeniyle firmaların kontrolünü sağlayabileceği değişken olarak yalnızca maliyetlerin ön plana çıkması ana fikrine dönük, oluşmuş olan mamullerin maliyetini henüz üretim aşamasına geçmeden geliştirmede ve tasarımda meydana çıkaran ve bu şekilde mamullere ilişkin maliyetleri başarılı biçimde kontrole imkan tanıyan bir kar planlaması ve maliyeti azaltma etkeni şeklinde tanımlanması mümkündür (Ergül, 2014: 42).

HM'nin, işletmelerin rekabete dayalı stratejilerini ve mamullerinin gelişimi süreçlerini direkt bağdaştırabilmek mümkündür. Bu unsurlar HM'nin kapsamının oluşumunu sağlar. Devamlı değişim gösteren ve rekabetin yoğunluğunun artış gösterdiği çevresel şartlarda firmanın bütün çalışmalarıyla tutarlılığa bağlı, stratejiye dayalı yönetsel yapının oluşması HM'nin hareketinin başlangıcını meydana getirir (Alagöz, 2006: 62).

Geleneksel yöntemlere göre fiyatlamaya yönelik yaklaşımda mamule ait fiyat, maliyetlere karın eklenmesi yoluyla saptanır. HM yaklaşımıdaysa hedeflenen fiyattan hedeflenen karın düşülmesi ile saptanması mümkündür (Savaş, 2003: 184).

Satışın hedeflenen fiyatının ve satışa dair hacmin alıcılardan edinilen bilgiler ışığında meydana geldiği bilinmektedir. Hedeflenen karın tespitindeyse, bütün mamulün yaşamına ait döngüde arzulanan karların oranları incelenerek, vadesi uzunca olan karlılığın analizi sonrasında saptanır. HM ise ikisinin farkına eşittir. HM'nin başka tanımlamasında mamullerin planlanması sırasında kullanılmış olan tahmine dayalı satışın fiyatları ve hedeflenen fonksiyonlarında geçmişte belirlenen ürünlerin kabulü mümkün kar noktasını yakalayabilme adına, belirli maliyetlerle üretebilmesi mümkün ürünler ve bunlara ilişkin üretimin hattını seçme süreci biçiminde tanımlanmıştır. HM, firmaların ileriye dönük olarak

yapmayı düşündükleri karın yönetilmesine dönük sistem olarak tanımlanabilir. Tüm bu bilgiler ışığında, sistemin sorunsuz işlemesi adına yeni ürünlerin üretimleri kararlaştırılmadan evvel, mamulün satışı sırasında fiyatın, arzulanan karın yüzdesinin, mamule dair maliyetlerin görünmesi ve kabulü önemli bir gerekliliktir (Coşkun, 2008: 4).

HM firmaların rekabete dayalı stratejileriyle mamullerin gelişimi dönemleriyle alakalıdır. Rekabete dayalı stratejiler, firmaların piyasalardan beklentilerini karşılayabilme adına amaçların saptanmasıdır. HM firmaların bu amaçlara ulaşma noktasında gerekli imkanı sağlamaktadır. HM; piyasaya yönelik eğilimleri, alıcının ihtiyacını, teknolojik anlamda kurulan üstünlüğü ve kaliteyi artırma ihtiyaçlarını meydana getirdiği stratejiye dayalı değişkeni; alıcıya iletilen fiyatı, kaliteye ve zamana dönük beklentileri gideren bir mamul tanımlaması ile bir araya gelmektedir. HM, alıcıların tatmini noktasında, piyasalarda paya sahip olmada, karın oluşturulmasında, maliyetlere yönelik planlarda ve yönetimde, aynı zamanlılığa dair planlamalara olanak sağlar. HM sisteminin uygulanmamasıyla, rekabete yönelik fiyatın karşılanması ve tutarlılık esasında kabulü mümkün kazançların elde ediniimi günümüz şartlarında oldukça güçtür. HM'nin öteki kapsamının ürünün gelişimi döneminin tarafınca oluşturulduğuna dair çıkarımda bulunmak mümkündür (Cengiz, 2010: 11).

2.1.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri

SMY yöntemlerinden olan HM'den arzulanan faydanın oluşabilmesi dolayısıyla ilk başta HM tekniğinin kullanılmasındaki amaçların iyi kavranması gerekmektedir. Bunun başarılı şekilde yapılması sonucunda HM'nin uygulanma ve sonuçların değerlendirilme aşamaları firmalar adına kolaylaşacaktır.

HM ile teknolojiye dayalı yeniliklerin tasarımsal ve üretimsel faaliyetlere uyarlanarak, yaşam döneminin tümünün toplamında maliyetlerin tasarruflarına odaklı biçimde, maliyetin kapsamı geniş biçimde yönetimi amaçlanmaktadır. HM'de asıl niyet, firmaların stratejiye dayalı planları içinde bulunan hedeflenmiş karlara varmaktır. Maliyetlere dair tasarruf faaliyetlerinin tümü, alıcıların memnuniyetine yönelik çalışmalarla beraber tümü hedef olarak belirlenen karlara varmak adına yapılmış olan çalışma bütünleri şeklinde isimlendirilebilir (Şakrak, 1997: 301).

HM ile alakalı yapılmış olan çalışmaların ışığında, HM adına aşağıdaki şekilde, iki ana amaçtan bahsedebilmek mümkündür (Cooper, 1995: 31; Coşkun, 2008: 5).

- Üretimi yapılan mamulün, hedeflenen ya da beklenilmekte olan satışa ait fiyatı ile hedeflenmekte olan karının oluşmasını gerçekleştirmeye yardımcı niteliğinde imalata ilişkin maliyetlerin bulunmasıdır.
- Dıştan sağlanmış olan mamullerin satın alınması esnasındaki fiyat tespitinin yapılmasıdır.

Bu ana amaçlar dışında HM amaçları ile ilgili gerekli literatür incelemesinin ardından çeşitli bir çok sonuca ulaşmak mümkündür. Diğer amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Alagöz ve Ceran, 2006: 66; Ergül, 2014: 44; Karcıoğlu, 2000; Altınbay, 2006b: 142);

- Piyasaya olan odaklılığın pekiştirilmesiyle faaliyete ilişkin alanların planlamalar özelinde, mamule dayalı planlamalarda alıcılara, satıcıya ve rekabetin kendisine dönük olma,
- Sabit bir döngüde olan pazar gereksinimleri ve içerideki baskıların artmasına karşın teknoloji ve ekonomi kaynaklı farklılaşmalarla beraber firmaların üst kademe yönetimlerinin uzun vadede kara ve rekabete dönük hedeflere varma,
- Maliyetler, fiyatlar ve yatırıma ait sermayeler arasındaki dengeleri sağlama,
- Maliyetleri azaltmaya yönelik faaliyetlerde tasarımları düzeltmeye ve iyileştirmelere odaklı olma,
- Üretimlere ait süreçlerin tümünde geliştirmeye ve üretimleri tüm zamanlılık esaslı şekilde özel ya da dışsal denetimlere mecbur bırakma,
- Kapasitenin kullanılmasının planının yapılması ve bununla alakalı biçimde aynı anda mühendislik çalışmalarının yapılmasına teşvik etme,
- Mamulü hazırlayıp, pazarlaması sebebiyle ihtiyaç duyulan tüm süreçlerin parçaları ve bunlar sonucunda meydana getirilen paraya dair etkiyle ihtiyaç anında yerini alan değer analizleriyle alakalı araştırmaların ve bulguların üstüne analizlerin yapılmasına zorlama,
- Firmanın benimsediği muhasebeye dayalı yöntemle HM'ye dair planların entegresini sağlama,
- Maliyetleri düşürmeye yönelik çalışmaların tümünü sistematikleştirme,
- Maliyeti düşürmeye yönelik çalışmaların tümünü değer mühendisliğine göre bir enstrüman haline dönüştürme,

- Ar-ge faaliyetlerine yönelik ihtiyaç duyulan bilginin sağlanmasıdır.

HM'nin sistemli biçimde uygulanabilmesinin ardından uzun yıllar geçse de özelliklerinin neler olduğu konusunda uzlaşma halen sağlanamamıştır. Gerekli kaynak taramasından sonra HM'nin özelliklerine dair aşağıdaki bulguları saptayabilmek mümkündür (Karcıoğlu, 2000; Can, 2004; Bahşi ve Can, 2001; Kutay ve Akkaya, 2000: 10; Alkan, 2003: 57; Terzi, 2017: 15);

- Arzu edilen mamullerin özelliğinin saptanması son derece mühimdir. HM, pazarın yön vermesine dayalı sistem olmasından dolayı önce alıcı beklentilerinin saptanarak, beklentileri karşılayabilecek mamul özelliği odak noktası olmalıdır. Firmalar pazara ilişkin değerlendirmeler, alıcılara uygulanan anket çalışmaları, odaklanılan topluluklar, deneme mamul çalışmaları ve kilit alıcıları kapsayan bir takım dış kaynaklı verileri toplar. Bu sebeple HM alıcıya odaklanan sistem özelliği taşımaktadır.
- Mamulün planlaması ve tasarımının yapıldığı aşamalar odaklanılan noktalardır. HM'nin uygulanması daha çok bu aşamalarda ağırlığını hissettirmekte ve felsefeleri bakımından maliyetlere dayalı kontrolden çok, oluşumundan evvel yönetimine dayanır. HM, maliyetlere dayalı kontrolün yerine planlanmasını amaç olarak benimser.
- HM, çeşitliliği bol ürünü parçaları bir araya getirerek küçükçe parti biçiminde üretmekte olan firmalarda benimsenebilmektedir. Bu bakımdan HM'nin, buna benzer üretim yapan bazı endüstrilerde kullanımı yaygındır.
- Katılımın firmanın bütün birimlerince gerçekleşmesinin gerekliliğinin yanı sıra, tasarımdaki spesifikasyonlar ve üretime dayalı tekniğin kontrolü için kullanılan muhasebenin yerine mühendisliğe ve bunun yönetiminin kalitesine önem verilir.
- Alıcı açısından değerin, mamulün fiyatı, kalitesi ve işlevinin fonksiyonu olarak kabul edilir.
- HM benimseyen firmalar, tümünün kendisini yeniliğe, devamlı iyileştirmeye ve istikrara adanmış, grup çalışmasında başarılı personellere sahiptir.
- HM, pazarlara odaklanmış bir sistem özelliği taşımaktadır.
- Hedeflenen karın saptanması, uzun dönemde karlılığa dair planlar ve hisse sahiplerinin arzularına yöneliktir.
- Hedeflenen fiyatsa pazarlarda alıcılara odaklanmış biçimde belirlenmiş mamulün planlanmakta olan satışı sırasındaki miktardır.

- Hedeflenen maliyetse, satışa dair hedeflenen fiyattan hedeflenen kar tutarının düşülmesi ile ortaya çıkmaktadır.
- Mamulleri hedeflenen maliyetlere varıncaya dek pazarlara çıkarmamak, çıkarıldığında devamlılık gerektiren iyileştirme çabalarıyla mamulün yaşamı süresince hedef maliyeti oluşturmaktadır.
- HM’de personellerin görev tanımlarına ilişkin farkındalıkları yüksektir. Bu durum maliyetleri azaltmaya yönelik süreçte önem arz etmektedir.
- Gelişimin devamlılığı adına hedeflerdeki gerçekçiliğin payı yüksektir. Gerçekçiliğin azlığı durumlarında hedeflere ulaşma noktasında sıkıntılar oluşacağından motivasyonun sağlanması güçleşir ve hedeflere ulaşmada aksaklıklar yaşanır.

2.1.3. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi

HM’nin ortaya çıkışı tam olarak şimdiki tanımını karşılamasa da 20. yy başlarına dayanmaktadır. ABD’li Ford ve Almanyalı Wolkswagen olmak üzere bu otomobil firmaları tarafından bazı modellerin geliştirilmesi aşamasında HM yaklaşımından enstantaneler karşımıza çıkmaktadır. Daha geniş kapsamda kullanımı çeşitli çalışmalara göre, 2. Dünya savaşının sonlarına dayanmaktadır. Savaşın sonucunda meydana gelen kıtlığın etkilerinden sıyrılabilme adına Amerikalı firmalar maliyetleri olabildiğince düşürerek fonksiyonelliği yüksek mamullerin üretimi için çalışmalarını sürdürüp, “değer mühendisliği” kavramını keşif etmişlerdir. Ardından Japonların 1960’lı yıllarda kavramı benimseyerek gelişimini sağladığı ve böylelikle müşteriye ve fiyata odaklanmış, uzun vadeye dayalı, karı planlamaya yönelik kolaylıklar sağlayan HM sisteminin meydana gelişi izlenmiştir (Terzi, 2017: 5).

Toyota isimli Japon firmanın HM yaklaşımının kullanımında önderliği yaptığı bilinmektedir. Firma kuruluş aşamasından itibaren maliyetleri azaltmayı sistemlilik esasında benimsemiş olmasıyla dikkat çekmektedir. Bahsedilen yıllarda firmaca HM benimsenerek üretimleri bu çerçevede devam ettirmek amaçlanmıştır. Bu şekilde HM ile petrolden kaynaklanan krizin firma tarafından pazarda faaliyetlerini sürdüren işletmelere göre daha az hasarlı atlatılmasıyla, HM yönteminin rakiplerce dikkati çekmesiyle, devam eden 10 yıllık sürenin sonunda çoğu firmaca benimsendiği izlenmiştir. 1980’lere gelindiğinde, ABD’de dolardaki yükselişle birlikte enflasyondaki düşüklüğün oluşması, maliyetlere ilişkin hesaplamalar ve giderlere ilişkin değerlemelerin yenilenmesi ihtiyacı doğmuş ve pazarlardaki değişkenliğin ve rekabetçiliğin artmasıyla yönetime dair yaklaşımların değişmesi gerekliliği oluşmuştur. Bu süreçte alternatiflerin azlığından kaynaklı alıcıların

fiyatlar noktasında seçici olamaması durumu son bulmuş, tekel firmalardaki kar marjlarının yüksekliği bitmiştir. Bu noktada global piyasalardaki rekabetlerin yoğunlaşmasıyla birlikte firmalarda maliyetlerdeki düşüşün sağlanmasıyla alıcıların beklentilerini karşılayabilmek adına farklı anlayışların araştırılmasına gerek duyulmuştur. Bununla birlikte batıdaki firmaların da HM'yi verimli kullanma adına çalışmalarını sürdürmesi dikkat çekmiştir. Böylece HM ülkelerin çoğunda farklı varyasyonlarla benimsenerek yaygınlaşmıştır (Alkan, 2003: 44; Cengiz, 2010: 23).

HM'nin ülkemiz literatüründe kendine yer bulması 1990'lara dayanmaktadır. 1994 senesinde Bursal ve Ercan'ın kaleme aldığı "Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama)" adlı kitapta sözü edilen HM, ardından zamanla çoğu çalışmada incelenmiştir (Can, 2004: 23).

2.1.4. Hedef Maliyetlemenin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

HM ile alakalı literatürün incelenmesinin ardından, HM'nin uygulanması sırasında firmaların yaşamakta olduğu sorunların tespitine ilişkin bir takım araştırmaların yapıldığı anlaşılmaktadır. Araştırmaların sonuçlarının çerçevesinde, sorunların aşağıdaki biçimle sayılabilmesi mümkünleşmektedir (Yükçü ve Gönen, 2008: 78; Akbulut ve Alpkan, 2011: 24; Coşkun, 2002-2003: 32; Ögünç, 2010: 6; Acar, 2005: 89);

- Değişkenlik gösteren tahminlere ilişkin güvenilirliğe dayalı seviyelerin azalması durumunda HM'den kazanılacak faydaların azalışı söz konusu olmaktadır.
- Mamullere dair maliyetlerin, fiyatların ve hacmin tahmini konusunda zorluğun oluşması; hedeflenen maliyetin toplamını parçalara pay etmek ve alıcıların arzularını saptamak da sorun teşkil etmektedir.
- Belirsizliklerin yükselmesiyle, değişkenlere ilişkin maliyet tahminlerinin doğruluk payı azalış göstermeye başlar ve HM yönetsel açıdan zayıflama gösterir. Fiyatlarla hacme dayalı tahminlerin de yanlışlığıyla hedeflenen karın saptanması güçleşeceğinden hedeflenen maliyetlerin oluşturulmasında sıkıntılar meydana gelir.
- Üretimler esnasında belirsizliğin hakimleşmesi, tahmine dayalı maliyetleri saptamayı, bununla beraber de hedeflenen maliyetle aralarındaki farkın tespiti güçleşir.
- Değişkenlere ilişkin tahminlerin öneminin yüksekliğinden ötürü, HM, modellerin farklılaştırılmasına benzer basitçe değişimlerde bulunan firmalarda, değişimlerin köklülüğünün yüksek olmasına mecbur mamullerin üretildiği firmalara nazaran etkinliği yüksek biçimde kullanılabilir.

- Örgütsel yapıda oluşması muhtemel çatışmaların riski sorunlardan birisidir.
- Hedeflenen maliyetlere varma adına tedarik sağlayıcıların üzerine kurulan baskıların neticesinde meydana gelen stresler firmayı kötü biçimde etkileyebilip, aralarındaki ilişkilere zarar verebilmektedir.
- Arzulanan hedeflerin zorluğu ya da kolaylığının aşırılığı, firmadaki personelin motivasyonunu olumsuz anlamda etkileyebilmektedir.

2.1.5. Hedef Maliyetleme Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler

HM'nin öncelikli niyeti, mamulde işlevselliği kontrol altına almak ve belirlenmiş hedeflenen maliyetin ışığında üretimini gerçekleştirebilmektir. Diğer önem arz eden niyetiye, tedarik sağlayıcıların iskonto uygulamalarına ilişkin baskıcı politika izlemektir. İşlevsellikteki artışın süreklilik kazanmasının ve piyasalarda fiyatlardaki zorlayıcılığın firmalarda zorlanmaya sebebiyet vermesi, alıcıların beklentilerindeki değişimler, rekabetlerin zorlayıcılığını arttırmaktadır. Alıcıların istekleri ve mamuldeki fonksiyonellikler satışın fiyatının belli olmasında ana unsur görevi üstlenmektedir. Bahsedilen bilgilerin ışığında HM sisteminde etki yaratan faktörlerin aşağıdaki biçimde sıralanabilmesi mümkündür (Acar, 1998: 85);

- Tedarik sağlayıcıların katılması
- Aynı zamanda tasarım
- Alıcı istekleri
- Tasarımsal basitlik ve ölçüm
- HM takımı
- Örgütün kültürü
- Diğer yöntemlerden faydalanma

2.1.5.1. Tedarik Sağlayıcıların Katılması

Üretime dair faaliyetlerini sürdüren firmalarda üretilmesi amaçlanan mamuller adına ihtiyaç duyulan hammaddenin dış kaynaklardan sağlandığı bilinmektedir. Tedariği sağlanan hammaddelerin kalitesinin üretimi amaçlanan mamullerin kaliteleriyle birebir ilişkili olduğu açıktır. Bu sebeple mamullerin gelişim aşamalarında tedarik sağlayıcılarının sürecin veya ekibin içine empozesinin sağlanmasıyla stratejisel anlamda ortaklanmış gibi değerlendirilmeleri HM açısından son derece önemlidir. Girdilere ilişkin maliyetin

mamullere etkisinin direkt olması sebebiyle tedarik sağlayıcıların süreçte var olması gerekliliktir (Bozdemir ve Orhan, 2011b: 167).

2.1.5.2. Aynı Zamanda Tasarım

Mamullerin ve üretimlerine ilişkin süreçlerin aynı zamanda tasarlanmasıyla çatışmakta olan faaliyetlerle parçaların saptanması sağlanacak ve bir an önce uyumlarının sağlanabileceği izlenebilecektir. Mamullerin tasarlanmasıyla aynı anda üretimde sürecin de hazırlanmış olması planlanmalıdır (Altınbay, 2006b: 146).

İşletmelerin, kaliteye, maliyetlere ve hızlarına göre pazardaki rakiplerinin karşısında, onlara nazaran daha üstün olması, yoğun rekabette güç üstünlüğü de kazandırır. HM işletmeleri, bu üstünlüklerin sağlanmasında avantajlı konuma getirmektedir (Karcıoğlu, 2000: 81).

2.1.5.3. Alıcı İstekleri

HM, alıcı taleplerinin saptanmasıyla yola çıktığından dolayı, alıcıların zevklerinde ve beğenilerindeki sürekli değişimler sistemde başarıllığı arttıracaktır. Bununla beraber, mamullerin özellikleri noktasında değerlendirmelerde bulunabilen alıcılar, sürecin tamamına etki edebilecek neticelere varılmasına destek sağlayabilmektedir (Savaş, 2003: 191).

Alıcıların temin ettiği mamulleri beğenmesiyle firmanın pazardaki payının yükselmektedir. Bundan ötürü maliyetlerin azaltılmasına yönelik faaliyetlerde alıcıların isteklerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Kaynakların, alıcıların arzularına yönelik özelliğe veya fonksiyonlar noktasına aktarılması, alıcıların taleplerinin yetersiz kaldığı özelliğe veya fonksiyon noktasında da maliyetleri düşürmeye yönelik çalışmaların sürdürülmesi gerekmektedir (Haşaoğlu, 2011: 55).

2.1.5.4. Tasarımsal Basitlik ve Ölçüm

Mamullerin tasarımının yapıldığı sırada, ilavesi yapılan tüm parçaların ekstra maliyetinin olduğu varsayımında, tasarımların sadeliği ve alıcıların arzularına uyumuna özen gösterilmelidir. İkamesi olan parçalar arasından, maliyetinin az olanını seçmek gerekmektedir. Bunun hedeflenen maliyetlerin saptanmasına dek devamı gerekebilir. Firmalar ise, bahsedilen sürecin uzunluğuna belirli vakitlerde dayanamayabilir. Fazla zamana sahip olunmayan pazarlarda, firmalarda, faydalar ve maliyetlerin analizlerinin

yapılmasıyla beraber hedeflenen maliyetleri çok aşmadan mamulleri hızla pazarlara sürmek tercihen uygun olabilir (Can, 2004: 57).

2.1.5.5. Hedef Maliyetleme Takımı

HM ile alakalı oluşturulmuş olan takıma, mamulü geliştirmeden, mamulün mühendisliğinden, satın almadan, satışlar ve maliyetleri kontrol birimlerinden personellerin alınması gerekmektedir. Takımın işlevselliğinin yüksekliğiyle kararları almada sürecin olabildiğince kısılmasıyla zaman tasarrufu sağlanması mümkün olur (Coşkun, 2002-2003: 33).

Hedeflenen maliyetlere uygunluğu açısından doğru mamullerin tasarımları genellikle en başta sonuca ulaştırmayacaktır. Sürecin içerisinde mamulün özelliklerine bağlı olarak defalarca tekrarlanabilmesi mümkündür. Bu sebeple, meydana gelen kayıp zamanın telafisi, takımın süreçteki yönetimiyle kararların süresi kısaltılarak, bürokrasiye dayalı işlerin yol açacağı yavaşlamayı da olabildiğince azaltarak gerçekleşecektir (Can, 2004: 57).

2.1.5.6. Örgütün Kültürü

Bu kavram, örgütte çalışmakta olan personellerin süre gelen, meydana getirmiş oldukları gelenekleri, anlayış biçimlerini ve kuralların tümünün birleşimi olarak tanımlanabilir. Bahsedilen kültürle beraber örgütte kendine has bir yapının meydana gelmesine, faaliyetlerin etkili ve verimliliği yüksek biçimde devamına ve belirlenmiş olan amaçların gerçekleştirilmesine kolaylık sağlanır. Fikirlerin ve amaçların birliğinin, personellerin kendilerini örgütlerine adamalarının sağlanması ancak kültürün güçlülüğüne bağlıdır. HM'nin sistemsel olarak başarılı olabilmesinde ana unsurlardan biri örgütte oluşmuş olan kültürdür. Bu noktada hedeflenmekte olan amaçların gerçekleşmesi adına sürekli yenilenmeye ve değişimlere açıklık anlamında, örgütün faaliyetlerini buna göre şekillendirmesi gerekir (Şahin, 2010: 23; Aydın, 2003: 97; Güçlü, 2003: 157).

2.1.5.7. Diğer Yöntemlerden Faydalanma

HM'nin uygulanması esnasında ihtiyacın olduğu anda, gerekli yerde çeşitli tekniklerden faydalanılması gerekmektedir. Bu teknikler HM sisteminin ana bileşenlerini oluşturmalarının yanı sıra, meydana gelen sonuç analizlerine, yorumlanma noktasına ve bunların ışığında planların yapılmasına destek olmaktadır. Belli bir sinerjiyle birbirlerine destekçi olan tekniklerin, ayrıntılarıyla incelenmesi, ilerleyen bölümlerde gerçekleşecektir.

2.1.6. Hedef Maliyetlemenin Avantaj ve Dezavantajları

Globalleşmiş ve rekabetlerin yoğunluğunun yüksekliği bakımından zorlu pazarlarda maliyetlere ilişkin yönetimlerin başarılı biçimde yapılmasıyla maliyetlerin kontrolleri, alıcıların taleplerine uygun yanıtlar sunma ve istenilmekte olan karların kazanılması adına kullanılmakta olan HM'nin çeşitli avantajlarının olduğu açıktır. HM'nin avantajlarının şöyle sayılabilmesi mümkündür (Cengiz, 2010: 30; Acar, 2005: 111; Coşkun, 2008: 11; Doğan ve Hatipoğlu, 2004; Gökçen, 2003; Türk, 1999);

- Firma içerisinden veya dışarısından, firmaya tedarik sağlayanların üstünde de maliyetleri azaltma noktasında baskıcı politika izlenmesinden ötürü, alıcıların faydasına yönelik olumlu destek sağlar.
- Günü kurtarmadan ziyade ileriye dönük, geleceğin planlandığı yöntemdir.
- Vadenin süresi fark etmeksizin karlılığın garantörü olmaktadır.
- Geçmişe yönelik sistem olmasıyla alıcıların, arzuları ve ihtiyaçlarına yönelim söz konusudur.
- Tasarımın yapıldığı süreçte tasarıma ait kararlar çerçevesinde maliyetlere ilişkin bulgular üstünde yoğunlaşmasıyla kararın alınımını basitleştirmektedir. Tasarımla ilgilenen mühendislerin ihtiyaç duyduğu maliyetlere ilişkin amaçların açıklığını ve nicelliğini sağlamaktadır.
- HM'nin kullanılması, yönetmeyi, mamullerin yenilerini geliştirmeye dönük niyetleri, mamulleri geliştirmede yaşanan süreçlerde saptamaya mecbur eder.
- Mamullerin gelişiminde niyetlerin kesinleşmesini ve açıklığının sağlanmasına yardımcı olur.
- Alıcıların mamuller noktasında arzularını ve mamullere ödeyebilecekleri fiyatların tespitine zorlar.
- Piyasalarda rekabette önde olma adına, çözülmesi gereken sıkıntıları belirleyip, firmanın konumunun oluşumuna yardımcıdır.
- Çalışmakta olan personellerin hepsinin mamulle alakalı süreçlerin içerisine dahil edilmesi sağlanmaktadır.
- Alıcıların sistemin içerisinde aktifliğini sağlamayı hedefler.
- Maliyetlerle alakalı azaltılmaya dönük çabaların devamlılığının sağlanmasıyla süreçte iyileştirmelere yardımcıdır.

HM firmalar adına büyük öneme sahip olmasının yanı sıra çeşitli dezavantajlarında içerisinde bulunduğu, zamanla fark edilmiştir. Bahsedilen dezavantajları aşağıdaki şekliyle sayabilmek mümkündür (Nubin, 2006: 58; Acar, 1998: 93);

- Firmanın içerisinde ve dışarısında bulunmakta olan takımların bazısının aralarında çatışmaların olduğu gözlemlenebilmektedir. Bu, tedarik sağlayıcılara teminin zamanlaması ve maliyetlerdeki düşüşün sağlanması istemiyle uygulanan baskılarla ya da firmanın içerisinde tasarımsal faaliyetlerde görevli personellerin, maliyetlerdeki hassaslık hususunda öteki bölümlerde istihdamı süren personellerin üzerlerine düşenleri yapmadıklarını düşünmeleriyle de meydana gelebilmektedir.
- Maliyetlere ilişkin hedeflere varma noktasındaki arzular, personellerin üstündeki stresi arttırabilmektedir.
- Hedeflenen maliyetlerin gerçekleştirilmesine rağmen bazı durumlarda fiyatın düşürülmesine yönelik çabaların süresinin uzunluğundan kaynaklı mamullerin piyasalara sunulması gecikebilir. Böylelikle büyükçe fırsatlar tepilmiş olabilmektedir. Bundan ötürü hedeflenmiş maliyetlere varılmasına rağmen maliyetler fazlalaşabilmektedir.
- Varılması arzulanan amaçların zorluğunun ya da kolaylığının aşırılığı durumunda, personellerin motivasyonlarının düşüşü gerçekleşebilir.
- Hedeflenen fiyata ilişkin faaliyetler, mamullerin tasarımsal faaliyetlerini kısıtlayabilmektedir.
- HM’de avantajlar, değişkenlerin tahminlerine ilişkin doğruların azalmasıyla beraber azalış trendine girmektedir.

2.1.7. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Yöntemlerin Ayrıldığı Noktalar

GMM’ye dayalı sistemlerdeki üretimlerde oluşmakta olan değişimlere ayak uyduramamadan kaynaklı olarak sistemler, çeşitli eleştirilere maruz kalmaktadırlar. Bu firmalarda mamulleri geliştirmeye yönelik fikirler, piyasanın araştırılmasına bağlılığıyla piyasadan veya firmaların mamulleri geliştirmelerine dönük çabalarından sonra meydana gelmektedir. Ana mamulün tasarlanmasının ardından satışa ait fiyat, maliyetlerin tümüne, arzulanan karın marjını eklemeye saptanmaktadır (Yılmaz ve Baral, 2009: 2; Çetin, 2006: 6).

HM, mamulleri maliyetlemede klasikleşmiş sistemlerden ayrı biçimde yaklaşımlar sergilemekte ve mamullerin Ar-ge ve mühendisliği aşamalarında, mamullerin özelliğiyle

alakalı biçimde alınmakta olan kararın, bahsedilen mamullerin üretimi ve servisteki döngüsündeki öteki maliyetlere de etki edeceğini, bundan ötürü de tasarımın esnasına yoğunlaşmanın gerekliliği anlatılmaktadır (Aktaş, 2003: 4).

GMM'ye dönük sistemlerde mamullerin fiyatının saptanmasında, mamule ilişkin maliyete belirlenmiş miktarda kar marjının eklenmesiyle satışın fiyatının tespiti sağlanır. HM'de ise arzulanan karın marjını, belirlenmiş olan satışa ait fiyattan çıkarılmak suretiyle tespit sağlanmaktadır (Saban vd., 2007: 83).

Üretimlere dair maliyetlerin neredeyse hepsi üretimlerden evvel saptanmaktadır. Bundan ötürü, bahsedilen aşamada yapılmakta olan maliyetleri düşürmeye dönük faaliyetlerin yönelimi yanlışlaşabilir. GMM'de piyasalar, maliyetlere ilişkin planlamaların içine dahil edilmezken, maliyetlerin azaltılmasına yönelik faaliyetlerin piyasalarda meydana gelmekte olan satışın fiyatından yola çıkılarak sürdürülmesinden ötürü, HM'nin başlangıcıdır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 359).

HM'de maliyetlerdeki oluşumdan evvel yönlendirmelerin yapılması esasken, eski yöntemlerdeyse maliyetlerin gerçekleştikleri sıralarda yapılmaktadır. Yine eskiye dönük yöntemlerin kullanıcısı olan çoğu firmanın kendilerini ve çevreleriyle etkileşimlerini dikkate almadan ve değişkenlerin azlığıyla dikkat çeken “maliyet artı” yönteminden faydalanmaktadır. Bunlar yöntemlerde göze çarpan mühim ayrılıklardan ikisi olarak sayılabilir (Yazıcı, 2007: 65).

Maliyetlerin tasarımsal konularda kendine yeteri kadar yer bulamaması, mamullerin üretimlerinde verimliliği olumsuz anlamda etkileyebilmektir. HM'de sürecin içerisine alıcılarla birlikte tedarik sağlayıcıların da katılımının sağlanmasıyla olumsuzluğun üretimlerin gerçekleşmeden evvel azaltılması niyetlenmektedir. Sistemlerin ayrıldığı noktaları aşağıdaki tablonun yardımıyla basite indirgeyebilmek mümkündür (Coşkun, 2003: 27).

Tablo 2.1. GMM ve HM'nin Kıyaslanması

Maliyet Artı	Hedef Maliyetleme
Piyasa faktörlerinin maliyetlere ilişkin planlamalara ait parça olmadığı, maliyetlerin fiyatı belirlediği kabul edilir.	Rekabetlere ilişkin piyasa faktörlerinin, maliyetlere ilişkin planlamalara yön verdiği kabul edilir.
Kayıpların ve verimsizliklerin, maliyetleri azaltmaya yönelik faaliyetlerin odağı olarak kabul edildiği görülür.	Maliyetleri azaltmaya yönelik faaliyetlerin kilit noktası dizayndır.
Kararların alınma noktasında alıcıların etkileri düşüktür.	Alıcıların arzuları rehber niteliği taşımaktadır.
Maliyetleri azaltmaya yönelik faaliyetler, maliyet muhasebesinin sorumluluğundadır.	Çeşitli fonksiyonlarla katılması sağlanan takımların sorumluluğundadır.
Satıcılarla temaslar, mamullerin tasarlanması sonrası gerçekleşmektedir.	Tasarımdan evvel temaslar gerçekleşir.
Alıcılarca ödenmekte olan fiyatların minimize amaçlanmaktadır.	Alıcıların, sahip olma maliyetleri toplamalarının minimize amaçlanmaktadır.
Maliyetlere ilişkin planlamalarda değer zincirinin önemi yoktur.	Değer zincirinin önemi yüksektir.

Kaynak: Şakrak, 1997: 96

2.2. Sisteme Ait Temel İlkeler

HM'de maliyetlerin yönetilmesinde ve kara ilişkin planlamalarda GMM'den ayrılan yaklaşımları meydana getiren HM'nin sistemine ait ana ilkelerden aşağıdaki şekliyle bahsedilebilmektedir (Bozdemir ve Orhan, 2011b: 168; Bahşi ve Can, 2001: 53; Aksoylu ve Dursun, 2001: 363);

- Fiyata göre maliyetleme,
- Müşteri odaklılık,
- Tasarım odaklılık,
- Çapraz fonksiyonlu takımlar,
- Yaşam dönemine odaklılık,
- Değer zinciri ilişkisi.

2.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme

GMM’de benimsenen maliyet artının yerine “fiyat eksisi” şeklinde isimlendirilen mamullerin maliyetine, pazarlarda belirlenmekte olan fiyattan, firmanın beklentileri doğrultusunda saptanmış hedeflenen karın marjının çıkarılmasıyla ulaşılır (Ergül, 2014: 53).

Firmaların üretimini gerçekleştireceği mamuller ve kara ilişkin planlamalar pazardaki fiyata temelli biçimde şekillenmektedir. Bahsedilen planların devamlı kontrolünün sağlanmasıyla portföyde yalnızca tutarlılık ve güvenilirlik bakımından uygun kar paylarının barındırıldığı mamullerin bulunması sağlanır. Süreçlerse, rekabetlere ilişkin bilgilerin aktifliğiyle ve analizlerinin yapılmasıyla yönlendirilir (Ertürk, 2005: 22).

Fiyatlandırmalara ilişkin kararlarda satışın fiyatının belirlenmesi noktasında mamullere uygulanacak olan fiyatlandırmanın yöntemini seçmek gerekmektedir. Yöntemler, maliyetlere dayalı, taleplere dayalı ve rekabetlere dayalı fiyatlandırmalar biçiminde ayrılabilir. Maliyetlerin geçmişe dönük verilerinin sağlanamamasından ötürü ve piyasalarda değişimlerin takibinin gerekliliğinden ötürü yeni mamullerin fiyatlarının saptanması zorlaşmaktadır. Bununla beraber satışın fiyatıyla beklenmekte olan karın saptanması adına üretime ilişkin maliyetlerin değerlendirilmesinde, piyasalara dair araştırmalar ve rakiplerdeki mamuller ve tekniklerini kapsayan çalışmaları, önemli yardımcılardır. Fiyatlandırmalarda firmaların içsel ve dışsal unsurlarının da önem arz ettiği bilinmektedir ve tabloda sıralanmışlardır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 162-164).

Tablo 2.2. Fiyatlandırmada İçsel ve Dışsal Faktörler

İçsel	Dışsal
❖ Yönetimlerin belirlediği hedefler ❖ Finansallık açısından mevcut konum ❖ Üretime dair teknolojik koşullar ve kapasitenin kullanılma seviyesi ❖ Stoklara ilişkin izlenen politika ❖ Mamulün nitelikleri ❖ Kurumsallığın yapısı	❖ Genel iktisadi şartlar ❖ Yapılmakta olan işlerin nitelikleri ❖ Piyasalarda, yapılan işle alakalı, rekabetteki durum ❖ Taleplerdeki esnekliklerin seviyesi ❖ Devletlerin belirlediği kısıtlamaların düzeyi

Kaynak: Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 162

2.2.2. Müşteri Odaklılık

HM’de piyasalara odaklılık söz konusu olmasından hedeflenmekte olan maliyetlerin saptanması sırasında piyasalardaki alıcılara odaklanılması mühim bir gerekliliktir. Bu noktada önem arz eden şey, alıcıların taleplerinin üretimin süresince karşılanabilmesidir.

Alıcıların arzularının anlaşılmasıyla firmaların arzuları karşılama noktasında rakiplerine göre değişik yollarla hangi biçimde rekabeti sağlayacağını saptanmasında yardımcı dokunacaktır. Bu çerçevede hareket etmek tasarımsal çalışmalar yapanları, mamullerin niteliklerinin alıcılarda yarattığı ilgiyi ve alıcıların ödeyebileceği üst tutarı düşündürmektedir (İzmirli Ata, 2014: 62).

Firmalarda alıcıların tanınmasıyla bir takım maliyetlerinde yavaşça düşüşler izlenecektir. Gün geçtikçe alıcıların sadıklığı noktasında avantaj sağlanacak ve başka alıcıların iknasında referanslık gerçekleşecektir. Düzenli alıcıları da elden kaçırmamak adına mamullerin çeşitliliğinin yükseltilmesi ihtiyacı da doğabilir (Çengel, 2008: 146).

2.2.3. Tasarım Odaklılık

Mamullerin dizaynlarına odaklanma, pazarlarda meydana gelebilecek pahası yüksek ve zamanın uzamasını sağlayacak farklılaştırmaları henüz bulunulan aşamalarda önleme niyeti taşır. İlk önce, HM’de maliyetlerdeki oluşumdan evvel kontrol edilmekte ve maliyetlerdeki çoğunluk tasarımsal faaliyetler esnasında meydana gelirken, ufak kısım

üretimin esnasında çıkar. Yani HM’de tasarımsal faaliyetlerin sürdürüldüğü esnadaki maliyetler önemlidir. Daha sonra, HM, mamullerin veya mühendisliğe dayalı farklılaştırılmaların üretimlerden evvel gerçekleştirilmesini gerektirir (Kutay ve Akkaya, 2000: 3).

HM, belirli istatistiksel verilere dayanarak, mamule ilişkin maliyetlerin %80’inden %95’ine kadarki kısımlarını tasarımsal faaliyetler esnasında saptanmasını sağlamaktadır (Altınbay, 2006b: 145).

Bu istatistiksel verilerin ışığında HM’de tasarımsal faaliyetlerin öneminin yüksekliği anlaşılmaktadır. Burada gerçekleşmiş olan maliyetlerin ilerilere taşındığı bilinmektedir. HM, ilgili personelleri mamullerin, teknolojik gelişmelerin ve tasarımsal faaliyetlerin maliyetler üzerindeki etkilerinin neler olduğunu anlamaya yöneltmektedir. Bu şekilde, tasarımsal faaliyetler esnasına varılmadan, mamullerin kendileri ve üretilmeleri açısından düşünceler, alıcıların arzularının ışığında incelenmektedir. Bu noktada, alıcıların arzu ettikleri mamullerin kalitelerinin düzeyinin saptanmasının ardından, tasarımsal sadeliğe varmaya çabalamak ve ölçülmesinin önemi yüksektir. Zira karmaşıklığın ve kalitenin aşırılığı maliyetlerin yükselmesine yol açar. Olabildiğince parçaların sayılarının minimize edilmesi sağlanmalı ya da maliyetlerin düşüklüğü konusunda uygun seçeneklerin değerlendirilmesi gerekir. Zaruri çalışmaların zaruri maliyetlerin oluşumunu sağlayacağını bilerek tasarımsal faaliyetlere odaklılığı maksimize etmek gerekmektedir (Kabaklı, 2007: 31).

HM’de, maliyetlerin oluşumundan evvel yönetilmesi esastır. Mamullerin yaşamına dair seyrin üretimlerin yapıldığı ana denk gelecek maliyetlerde çoğunluğun, tasarımsal faaliyetlerin ve geliştirmeye dönük çalışmaların gerçekleştirildiği anda meydana geldiği bilinmektedir. Bundan ötürü HM ile mamullerin yaşamları süresinde yapılmakta olan maliyetlemelerin, birbirlerini tamamlayıcılıkları söz konusudur (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 121).

2.2.4. Çapraz Fonksiyonlu Takımlar

HM’nin etkililiği adına firmalarda içsel ve dışsal katılımların sağlanması gerekmektedir. Firmadaki personellerin tamamıyla beraber, alıcılar ve tedarik sağlayıcıların da katılımları önem arz eder. Bu noktada tedarik sağlayıcılardan hammaddelerin fiyatlarının öğrenilmesi HM’nin uygulanmasında fayda sağlayacaktır. Tasarımsal faaliyetlerde bulunanların HM’ye ilk denemelerinde ulaşmalarının enderliğinden ötürü, süreçlerin

tekrarlılıkları mevzu bahistir. Bahsi geçen süreçler, fonksiyonelliği yüksek ekipçe yönetilmektedir. Böylelikle, tasarımsal faaliyetleri sürdürenlerin kararları almaya dair sürelerini azaltarak, bürokrasiye takılmadan mamullerin piyasalara sunumunun gecikmesi riskinin de azaltılması sağlanacaktır (Kalkancı, 2008: 25).

2.2.5. Yaşam Dönemine Odaklılık

Günümüz dünyasında teknolojiadaki gelişmelerle mamullerin yaşamının kısalması söz konusudur. Bununla beraber üretime ilişkin maliyetlerin dışında kalan maliyetlerin de değerinin yükseldiği görülmektedir. Bunları saptayabilmek ve mamullerle olan alakalarını kavrayabilmek adına firmanın MYS, mamullerin yaşamının süresince bütün aşamalarındaki maliyetlerini ele almalıdır. HM'nin odağı tasarımsal faaliyetlerdir. HM'nin niyeti mamullerin yaşamına dair maliyetlerin alıcıların ve üretimi yapanların adına düşürülmesidir. Mesela bir motosiklet adına alıcıların katlanacağı harcamalar, yalnızca satın alımla sınırlı değil, benzin, bakım ve sigorta benzeri ekstralarla artacaktır (Can, 2004: 63).

HM taktiklere dayalı olmamakla, stratejiye dönük yaklaşım olmasından, hedeflenen maliyetlere varmanın bazı zamanlarda uzayacağı anlaşılmalıdır. Üretimlerde maliyetin meydana geldiği, büyükçe yeri kapsadığından dolayı, HM'nin stratejiye dönük planlamaların yapıldığı süreçlerle münasebetinin yakınlığı yüksektir. Bundan ötürü, HM'de ileriki zamanlara yönelmek ve mamullerin yaşamları süresince gerçekliliği bir kenara atmadan konumlandırılmasının yapılması önemlidir (Altınbay, 2006b: 145).

2.2.6. Değer Zinciri İlişkisi

HM, tedarik sağlayıcılar, dağıtımla ilgili faaliyetlerde bulunanlar, alıcılar, hizmetleri sağlayıcılar ve satıcıların da içinde bulunduğu değerler zincirinin bütün elemanlarıyla alakadardır. Alıcılar adına değerliliği bulunan nitelikler, zamana ve kaliteye odaklı biçimde başlangıcı yapılan maliyetlemelerin yöntemleri, alıcıların arzularının ne derecede karşılanabildiği ve alıcıların razılığı noktasında maksimum tutarların saptanmasıyla çözümlemeye başlanılmaktadır. Mamullerin yaşamı seyrinin benimsenmesiyle mühendisliğe yönelik düşünceleri ve teknolojiyen kaynaklı tesirler, tasarımsal faaliyetlerin başlangıcında alıcıların arzularının yönlendirmesiyle kontrolü sağlanmakta ve bunlar da değerler zincirinin yardımıyla gerçekleşmektedir (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002: 124; Basık ve Türker, 2005: 56).

DZA, firmaların aldıkları hammaddelerin kaynağından yola çıkıp, alıcılara teslimi sağlanan mamullerin yaşamları dönemince sona dek varan bütün aşamaların içerisinde değerlilik sağlayan ve birbirleriyle alakalı çalışmaların hepsini anlatmaktadır. HM, satışıçılardan, dağıtımını gerçekleştirenlere ve alıcıya dönük hizmetleri sağlayanlara dek değeri zinciriyle ilgili bütün aşamalarla aşınadır (Koçsoy, 2008: 61).

2.3. Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları

HM'yi benimsemeyi arzulayan firmalar, HM sisteminin oluşumu esnasında rekabetlere, alıcıların türleri ve yapılarına, mamullere ilişkin stratejilere, mamullerin yapılarına, tedarik sağlayıcılara ilişkin stratejilere ve bunun gibi faktörlere uygulamanın süresince ve ardından önem vermelidir (Koşan ve Geçgin, 2011: 59).

2.3.1. Uzun Vadede Amaçları Saptama

HM, uzun vadede satışa ve karlılığa dair niyetlerin saptanmasıyla yola çıkmaktadır. Öncelik belirten niyet, üretimleri gerçekleştiren bütün mamuller adına yaşamları dönemince planlanmış olan karlılığın sağlanmasıyla firmaların karlılığının dönemini uzunlaştırmaya yardımcıdır (Koçsoy, 2008: 79; Bozdemir, 2010: 83).

Firmaların bu vadesi uzak niyetlerinin güvenilirlik seviyeleri mühim bir nokta olmakta ve bahsi geçen güvenilirlik seviyesini, tamamıyla konuyla alakalı verilerin dikkatle analiz edilmesinin ardından meydana getirilen planlar, gerçekçilik belirten planın onayı ve bunun testi şeklinde sayılan faktörler belirler. Firmaların bahsedilen planlarından yalnızca gerçekçiliğı bulunanlar onaylanır. Örnekle desteklemek gerekirse, Toyota firmasında satışla ilgili bölümde, üretime dair miktarları, önceki senelerdeki satışların seviyeleri ve pazarların eğilimlerine bakarak şekillendirmek önerilir. Böylelikle satışa dair miktarların gerçekçiliğı yüksek biçimde önerilmesi ve gerçekçilik esaslı niyetler adına iyimserliğin sınırlandırılması sağlanır. Aşamaların sonundaysa yapılan planların güçlerinin testi yapılır (Ertürk, 2005: 48).

Pazarlara yönelik araştırmalar, atılacak olan adımlarının ilkinde önem arz eder. Firmalarda yapılışı içte veya dışta olması fark etmeksizin, pazarlara yönelik araştırmaların alıcıların odağının alıcıların arzuları olması gerekir. Pazarlara dair araştırmalar alıcıların fiyatlarda ödemeye razılığı bakımından seviyeyi de ölçmeye yardımcıdır. Alıcılardan edinilmekte olan veriler mamulleri tasarlayanların, bu arzulananmakta olan nitelik ve hususiyetlere odağını gerçekleştirecektir. Fakat mamullerin de geleceğe yönelik olması

gerekmekte ve mamullerin yaşamı döneminin makullüğünü gerçekleştirmek adına yenilenen ve bariz mamul niteliklerini kapsamalıdır (Kocakulah ve Austill, 2006: 63).

2.3.2. Hedeflenen Satış Fiyatını Saptama

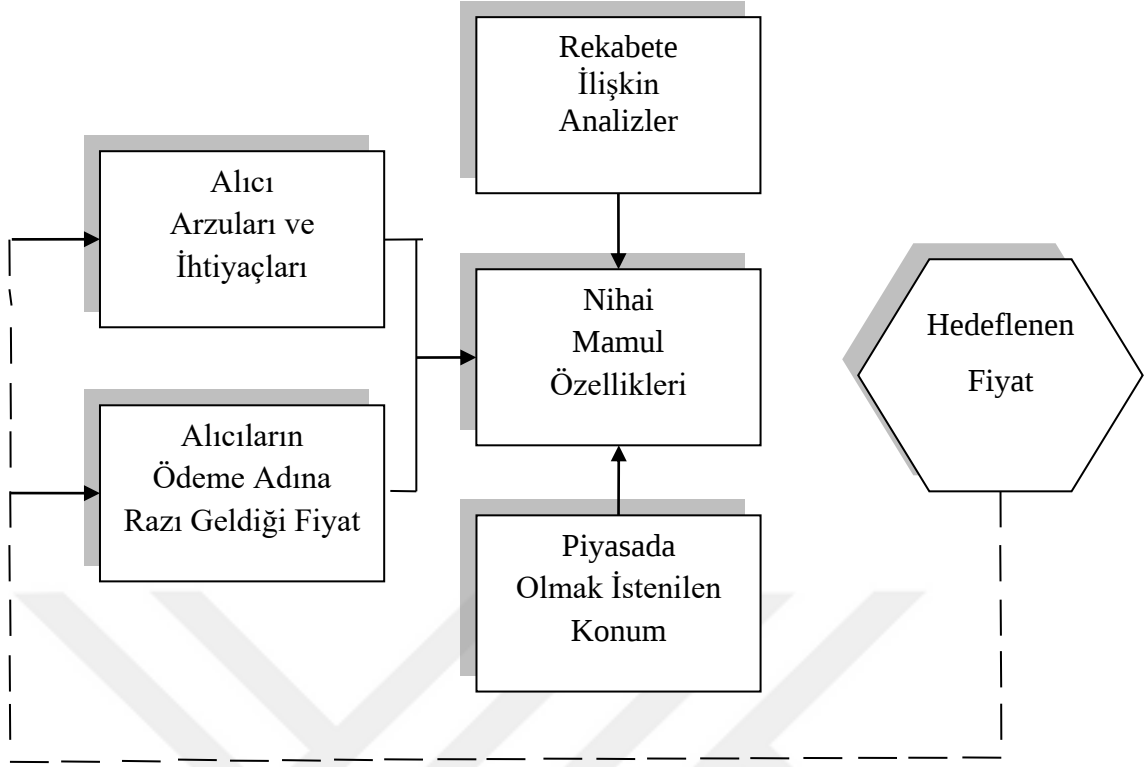
HM, firmaların hedeflenen satışa dair fiyatın saptamasını ister. Bahsi geçen süreç HM’de ciddi bir yerdir. İşletmeler eş mamulleri değişik fiyatta sattığında, fiyatın ortalamasını baz alırlar. Mesela bir ülkede üretimi yapılan mamuller, başka ülkelere satılırken, üretimin yapıldığı ülkeden daha az fiyat ile ihracatı gerçekleşir (Kocakulah ve Austill, 2006: 63).

HM, firmaların ürünlerini, kaliteliği, hızlılığı, destekçiliği, fonksiyonelliği ve hususiyeti noktasında ayırtılabildiği rekabet yoğun mecralara göredir. Böyle mecralarda mamullerin fiyatları saptanırken alıcıların arzuları, tercihlerindeki ayrıntılar ve ödemeye yeten maddi durumları önemsenmektedir. Ürünlerin fiyatları piyasaların, mamul adına kalitelilik, destekçilik, hızlılık, fonksiyonellik ve hususiyetler adına belirlediği miktarlardır ve mamullerin fiziki ve estetiksel nitelikleriyle saptanmaktadır (Ansari ve Bell, 1997: 32). Sadece bir hedeflenen satışa ait fiyatın saptanması mecburidir. Ancak firmalar, eş özelliğe sahip mamulleri, değişik piyasalarda değişik fiyatlamayla pazarlıyorsa, satış fiyatlarının ortalamaları alınır. Firmalar, mamullerinin satışları adına fiyat saptarken olması muhtemel alıcılar, ürünlerin adetleri ve rakiplerinin uyguladıkları yöntemleriyle alakalı belli hipotezler oluşturmaktadırlar. İlk adımda, ilerinin pazarlarında alıcı kısımlarını saptayıp, sonrasında kısımların caziplik bakımından en uygununu hedeflerler. Üretimi gerçekleştirenler de önceden saptanmış amaçların ışığında teker teker piyasaların kısımları adına da hangi seviyede fonksiyonellik ve kaliteliliğin işe yarayacağını belirlerler. Fazlasıyla meçhul yöntemin bu noktasında rakiplere ve piyasalara dair bilgilerin ayrıntılarına kadar bilinmesi önemlidir. HM alıcıların yönlendirmesiyle devamı sağlanan süreç olmasından ötürü, rakiplerin alıcılara sunduğu şeylerin de tespiti sağlanmaya çalışılır. Firmalar, alıcılarının arzuları ve rakipleri tarafından piyasaya sürülen mamuller noktasında değişmelerin ve gelişimlerin sürecini öğrenmelidir. Böylelikle alıcıların tavırlarının tamamıyla anlaşılmış olması zorunluluk haline gelir. Yalnızca alıcı odaklılık yetmemesiyle, rakip analizleri de süreklilik haline gelmelidir. Fiyatın saptanması, mamullerin hali hazırda var olanların tekrar düzenlenmesi ya da yenileri adına belirlenmesi biçiminde gerçekleşebilmektedir. İkisinde de başlamanın yeri içsel maliyet ölçüleri ya da maliyete ilişkin tahminlerden ziyade piyasadır. Hedeflenen satışa ait fiyatlar doğrucu olmalı ve dikkatlice saptanmalıdır. Firmaların

çoğunluğu, çeşitli dış ve iç etkenlerin ışığında hedeflenen fiyatı belirler. Firmada, mamule ilişkin hat üzerinde modelin yeri ve modele ilişkin stratejiye ve karlılığa dayalı üst yönetsel arzular iç etkenlere örnektir. Firmanın çizdiği imaj, alıcıların sadakatlerinin seviyesi, rakipler noktasında sunulan mamullerin kıyaslanmasıyla istenen kalitelilik ve fonksiyonelliğin seviyesi, ürünlerin istenilen piyasa hissesi, rakiplerin ürünlerinin beklenmekte olan fiyatları ve dönemin piyasa şartları da dış etkenlere örnektir (Coşkun, 2008: 24).

Fiyatın belirlenmesi zamanında algılanmakta olan değerin kavram olarak önemi yüksektir. Alıcılar adına mamullerin algılanmakta olan değerinin öncekine göre fazlalığı söz konusuysa, alıcıların yenileri için yapacağı ödemenin yükselmesi istenir. Firmaların çoğunluğu eski satışın fiyatından yola çıkarak, zamanla algılanmakta olan değerin yükselişine göre şekillendirmektedir. Küçük istisnalar dışında firmaların HM’de mamullerin fiyatlarını saptamada aşağıdaki gibi bazı kilit belirleyiciler kullandığı bilinmektedir (Ansari ve Bell, 1997: 32);

- Alıcı arzularına odaklı biçimde oluşturulmuş mamule ilişkin fiziki özellikler fiyatın saptanmasında ana unsurdur. Bahsedilen arzular sonrasında somutlaşmaktadır.
- Alıcıların arzuladıkları mamullere ilişkin özellikler adına ödeme noktasında razı geldikleri fiyat seviyesidir.
- Rakiplerin sunumunu gerçekleştirdiği mamullerin özelliklerinin ve fiyatının, fiyatı belirlemede etkililiği göze çarpmaktadır. Bu bağlamda rakipler tarafından sunumu yapılan mamullerin özelliklerinin belirlenmesi noktasında çeşitli tekniklerden faydalanılmaktadır. Diğer mühim hususa alıcıların rakiplerdeki mamulleri hangi şekilde ele aldıklarıdır.
- Firmaların varma arzusunda oldukları piyasa payları, fiyatın saptanmasına ışık tutmaktadır. Fiyatların seviyesine göre arzulamakta olan piyasa paylarının belirlenmesinin ardından fiyatın tespiti böyle şekillenir. Fiyatlamamanın yapılma aşamasındaki saldırganlıklar, rakip girişlerini engelleyebilme adına yöntem olarak benimsenebilir.



Kaynak: Ansari ve Bell, 1997: 33'e atfen Akkaya, 2010: 31'den

Şekil 2.1. HM'de Hedeflenen Satış Fiyatını Saptama

2.3.3. Hedeflenen Kar Marjını Saptama

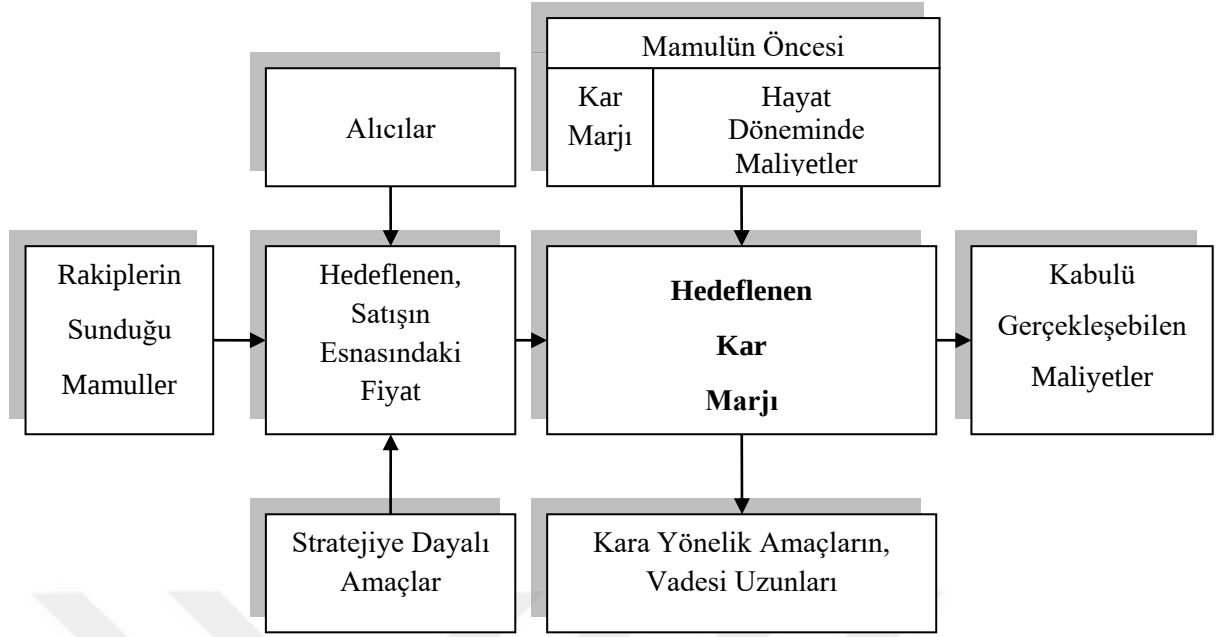
Hedeflenen karın saptanması, mamullerin veya dahiliyet sağladıkları mamul hattındaki önceki senelerin kar seviyelerine ve uzun vadede firmanın kara ilişkin planına dayalı varılmak istenilen kar niyetinin esas alınmasıyla yapılır (Gayret, 2010: 51).

HM özünü, firmanın bütünü adına oluşturulan kara ilişkin plandan alır. Ürün portföylerinin yenileri ve mevcutta olanları adına dönemlerin tümünde kara ilişkin hedefler oluşturulmaktadır. Mamullerin tekil karlılığı değil, beraber, ilişki içerisinde olan ürün takımlarının karlılıkları odak noktasıdır. Hedeflenen karın payının saptanması, kabulü sağlanabilen maliyet seviyesinin, firmanın rekabette görelî yerinin gösterilmesine sebebiyet verir (Acar, 2005: 57).

Üretimlere başlanması yatırımların yüksekliğini gerektirirse ya da satıştaki fiyatları ve maliyeti ürün hayatı süresince farklılık yaratacaksa hedeflenen karın marjı bunların ışığında düzenlenmelidir. Düzenlemedeki niyet, ürünün hayatı süresince beklenmekte olan karlılık noktasının yeterliliğini sağlama ve hedeflenen karın marjını saptarken bütün maliyetlere ve tasarruflara dikkat edilmesini gerçekleştirmektir. Ürünün hayatı süresince etkisinin

yeterliliği anlaşılırsa tasarımsal faaliyetlere geçilir, uygun görülmezse, tasarımın yenilenmesi söz konusu olur. Hedeflenen karın saptanması, firma seviyesinde plan ve ürün noktasında, plan birleştirilmesine dair fonksiyondur. Firma seviyesinde hedeflenen kar, firmanın kar ihtiyacını bütünlükle ele alarak benimsenir. Böylece firmanın üretimini düşündüğü ürünler ve bundan arzulanan karın dikkate alınmasıyla gerçekleştirilebilir. Ürün karmasının, firmada mamule ilişkin fazla seneli planlardan, karınsa ürün karmasında satışın kazançlarına, hedeflenmekte olan satışlara ilişkin karlılığın oranını uygulayarak gelir. Satışlardaki karlılıklar, finansal oranlarla saptanmakta ve firmanın hayatını sürdürebilmesi adına gereken aktiflerdeki ve öz kaynaklardaki getirilerin oranıyla ölçülür. Hedeflenmekte olan karlar, kara ilişkin yapılmış olan simülasyonlar çıktısı ve firmanın ürün hattında bulunan mamullerin hepsinden kazanılması gerekmekte olan karlardaki atanmayı simgeler. Firma seviyesinde planların bütün mamuller adına farklı özel kar planları ile bütünleştirilmektedir. Bahsedilen planların, yönetimdeki beklentileri gösterdiğini söylemek mümkündür. Hedeflenmekte olan satışa dair hacmi büyütmek adına hedeflenmekte olan piyasanın büyüklük seviyesi, piyasadaki yerini ve rekabetçilik ortamında piyasadaki belirlenmiş fiyatı dikkate almaktır. Kara ilişkin planlamada, hedeflenmekte olan satışlara ilişkin karlılık oranını, hedeflenmekte olan satışların seviyesine uygulamak ürün noktasında planlanmış karın ortaya çıkışını sağlar. İstenmekte ve planlanmakta olan şekilde karlar, mamule ilişkin sonuncu kez hedeflenen karın saptanması adına mukayese edilmektedir. Bu mukayesedeki mühim unsurlar şöyledir (Ansari ve Bell, 1997: 36);

- Arzulanan karlar firma seviyesindeyken, planlanmakta olan karlarsa mamulün seviyesinde plan olarak dikkat çekmektedir.
- Arzulanan ve planlanmakta olan karlar ürünün hayatı süresince satışlara ilişkin varsayımlara dayanır.
- Kara ilişkin hedefler, ürünü geliştirmede oluşan döngüde seyrettikçe farklılaşabilir ve sonda oluşan hedefse ürünün hayatı döngüsünde farklılık gösterebilir.
- Mamule ilişkin kar planlarından bireyseller, çeşitli desteklemeleri kapsayabilir ve desteklemeler ürünün piyasasında tekelliğinin sağlanmasını gerçekleştirebilir.



Kaynak: Cooper ve Slagmulder, 1997: 100

Şekil 2.2. Hedeflenen Kar Marjını Saptama

2.3.4. Hedeflenen Maliyeti Saptama

Firmaların HM'yi benimsemesi dönemlerinde çokça etap ve basamak bulunmaktadır. Yalnız HM'nin süreçsel olarak aşama bakımından üçe bölündüğü, başta hedeflenen maliyet miktarının belirlenmesinin gerekliliği, sonrasındaysa mamul parçası fonksiyonelliğinde farklılaştığı ve sonda da hedeflenmekte olan maliyetlerin sonuca varabilmesi adına çaba sarf ettiğinden söz edilebilir. Hedeflenen maliyeti saptamada formüle edilmiş biçimde aşağıdaki gibidir (Kutay ve Akkaya, 2000: 9);

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

Mamullerden istenen karın oranı, kabulü mümkün maliyetlerin seviyesi tarafından sağlanır. Maliyet artıdan değişik biçimde, maliyetlerin değil satışa ait fiyat ve arzulanmakta olan kara ilişkin fonksiyondur. Hedeflenen maliyetin saptanmasında elde edilen tutarı, mamullerin üretimi adına satın almalara yönelik bütün maliyetler, üretimin esnasında gerçekleşen maliyetlerin yanında, Ar-ge ve pazarlamanın da maliyetlerini içermelidir (Ellram, 2002: 235).

Hedeflenmekte olan maliyetin ulaşımı yukarıda verilen formüldeki gibi basite indirgenebilmiş değildir. Zira maliyetleri düşürmesi öngörülen mamullere ilişkin fiyatlar pazarlar tarafınca, mamullerin kalitelilik ve fonksiyonellikleri alıcılar tarafınca saptanmakta ve bununla beraber atılacak olan stratejik adımların bahsedilen faktörlerin ışığında hayata geçirilmesi gerekmele birlikte süreçteki zahmetlilik seviyesinin yükseleceğinin de bilinmesi gerekir (Zengin ve Ada, 2009).

Hedeflenmekte olan maliyetin toplamınınsa, departmanların tümünün süreç esnasında iş yüklerine ve bunların bu noktada ne derecede önemlilik belirttiği bilgileri ışığında dağıtımı gerçekleştirilir; tasarımsal faaliyetlerle ilgilenenlerin, mühendislerin ve pazarlamacıların kendi özellerinde, kalitelilikten vazgeçmeden, belirlenmiş olan hedeflenen maliyetleri aşmamaları, bunun yanında azaltma adına fazladan gayret göstererek işlerini devam ettirmeleri gerekir. Hedeflenen maliyeti saptamada aşağıdaki gibi birtakım ana yöntemlerden söz edilebilir (Kutay ve Akkaya, 2000: 7);

- Üst yönetsel yöntem şeklinde de adlandırılmasının yanı sıra, firmada içsel verilerin girdileri oluşturmasıyla, hedeflenen maliyetlerin satışlar ve hedeflenmekte olan karlar ışığında, maliyet miktarının kara ilişkin planlarca saptanması.
- Mühendislerin liyakatleri, tecrübeleri ve firmanın üretimde olanakları neticesinde hedeflenen maliyetlere ilişkin tahminlerine dayalı, hedeflenen maliyetlerin mühendisliğe dönük planlar ışığında saptanması.
- Hedeflenmekte olan maliyetlerin yukarıda bahsi geçen yöntemlerin ikisinin de birlikte kullanılmasıyla oluşan karma yöntemle saptanması.

2.3.5. Hedeflenen Maliyetin Ayrımlanması

Hedeflenen maliyetin saptanmasının ardından bu sürece geçilir. Burada üretimlere ilişkin hedeflenen maliyetlerin mamullerin bileşenleri noktasına, yani parçalara ve işlevlerine inerek ayrımlanmaları yapılır. Bahsedilen noktaya varmadan evvel alıcıların arzuları açıkça bilinmelidir (Bozdemir, 2010: 95). Alıcıların arzularının belirlenmesine dönük çalışmaların neticesinde bunların mamullere ilişkin özellikler ve fonksiyonlar noktasında, beklentilerin temeli, arzuları ve alıcıları şaşırtmaları biçiminde ayrılan modelin gelişimi sağlanmıştır. Beklentilerin temelleri, devletlerin kanunlarına ve ilgili standartlara uyumluluklar şeklinde mamullerdeki gerekli özellikleri ifade eder. Arzuları, standartlaşmış beklentileri biçiminde de isimlendirilmekte olan, mamulde bulunması gerekli olan ana unsurlardan farklı olmasıyla, mamullerde arzulanan kullanmada basitlik ve tasarımsal

farklılık benzeri şeylerdir. Alıcıları şaşırtmalar da lükslük açısından arzular, dikkatleri üzerine çeken hususiyetler biçiminde de isimlendirilen olağandışı veya görülmemiş özelliklerin meydana gelmesiyle gerçekleşir (Haşasoğlu, 2011: 79).

Hedeflenmekte olan maliyetlerin ayrımlanmasının aşamalarını aşağıdaki biçimiyle sayabilmek mümkündür (Bilginoğlu, 1995: 14):

- Mamullerin fonksiyon tespiti
- Fonksiyonların ayrı ayrı önem tespiti
- Mamulleri meydana getirecek olan parçaların tespiti
- Parçaların ayrı ayrı maliyet tespiti
- Parçaların ayrı ayrı önem tespiti
- Parçalarda hedeflenen maliyetlere ilişkin endeksin oluşumu
- Endeksin optimizasyonunun sağlanması
- Diğer maliyet azaltma çabaları

2.3.5.1. Mamullerin Fonksiyon Tespiti

Ayrımlanmanın başında mamuller fonksiyonlara ayrılır. Fonksiyonların saptanmasında da alıcılardaki fonksiyonlara ilişkin algılarındaki değerlerin ana husus olması söz konusudur. Pazarlara odaklılık çerçevesinde yeni mamullerin gelişimleri ve alıcılara dönük maliyet planlamalarında başlama yeri, pazarlamayla ve satışla ilgilenenlerin anlaşmalı biçimde geliştirmelere yönelik yardımları ile fonksiyonlara ilişkin profiller meydana getirilmesi, yani pazarın ışığında tanımlanmakta olan performansa ait profillerdir. Performansa ilişkin saptamalar mamullerin fonksiyonlarına göre şekillenmekte, fonksiyonlara ilişkin tanımlamaların yapılmasıyla liste haline getirilmekte ve sonuçta bir formun oluşumu sağlanmaktadır. Saptamanın esnasında fonksiyonların, sertliği ve yumuşaklığına göre ayrımı yapılır. Sertliği ifade edenler, mamulde tekniğe ilişkin performansı, yumuşaklığı ifade edenlerse, mamuldeki kullanıma dayalı basitliği, estetiksel yapısını, saygınlık seviyesini baz almakta ve alıcıların gözlerinde mamule ilişkin değeri yansıtır (Alagöz ve Ceran, 2006: 70; Bozdemir, 2010: 100).

2.3.5.2. Fonksiyonların Ayrı Ayrı Önem Tespiti

Hedeflenen maliyetlerin ayrımlanmasına ilişkin bu bölümde alıcılar noktasında mamullere ilişkin olması gereken fonksiyonlar ayrı ayrı değerlendirilmeye alınır. Sertliği ve yumuşaklığına göre ayrımı yapılan fonksiyonlara ilişkin değerler, önemlerinin seviyesine

göre değerlendirilip, karşılaştırılmaları yapılır. Parçaların bazılarının önemliliğine göre dağıtımının sağlanması, hedeflenen maliyetlerin ayrımlanmasının ana dayanak noktasıdır. Başta sertliği ve yumuşaklığıyla fonksiyonlarda önemlilikler hesaplanır ve olası alıcılara çeşitli anketlerle sorulmuş olan sorular ışığında oluşan çıktılarla sertlik ve yumuşaklığa dair sonuçların yüzdelikleri ortaya çıkar. Olası alıcıların öncelikleri ışındaysa önemlilik seviyeleri yumuşaklık ve sertliğe dair fonksiyonlar arası ilişkiyi ve oranı verir (Aktaş, 2003: 11; Haşasoğlu, 2011: 67; Alagöz ve Ceran, 2006: 70).

2.3.5.3. Mamulleri Meydana Getirecek Olan Parçaların Tespiti

Burada mamuller tarafından başta saptanmış olan fonksiyonların yapılması adına, mamule ilişkin taslağa dayalı biçimde çalışılmasıyla mamulleri meydana getirecek olan parçaların tespiti ve mamule yönelik bir prototipin meydana getirilmesi sağlanmaktadır (Aktaş, 2003: 11).

Hedeflenen maliyetler önemlilikleri ışığında maliyetlerine ilişkin bilgiler yardımıyla, fonksiyonların sertliği ve yumuşaklığıyla önemsenerek ve mamullerin yenilerinin taslaklarında çalışmak suretiyle ortaya çıkartılır. Önemliliklerine göre fonksiyonlar maliyet saptamalarında mühim seviyede etkilidir. Taslakların neticesinde mamulleri meydana getirecek olan parçaların tespiti sağlanmakta ve mamullerin parçalarının yardımıyla fonksiyonlar tamamen gerçekleştirilmiş olur (Alagöz ve Ceran, 2006: 70).

2.3.5.4. Parçaların Ayır Ayrı Maliyet Tespiti

Mamullere ait bir takım parçaların maliyetlerine ilişkin öngörülere, mamulün modelini oluşturmayla ulaşılır. Bununla birlikte alakalılığı bulunan maliyetlere ilişkin payların saptanmasına da faydası dokunur. Maliyete ilişkin payların, mamulün hayatı dönemi ışığında tam maliyetle beraber hesabı yapılır (Bozdemir, 2010: 100).

Bu noktada hali hazırda bulunan mamullerin parçalarından benzerliği olanlarının odaklılığı cari maliyetlerin üzerindedir. Parçaların üretimi firmanın içerisinde gerçekleşiyorsa, parçalara dair birim maliyet hesaplamaları yapılır, dışındaysa, gerekli pazar araştırmaları yapılarak parçalara ilişkin maliyet hesaplamaları yapılır (Bilginoğlu, 1995: 14).

2.3.5.5. Parçaların Ayır Ayrı Önem Tespiti

Mamulleri meydana getiren fonksiyonlarla, parçaların kıyaslamaları bir matrisin yüzeyinde gerçekleştirilmektedir. Aralarında temasın sağlanmasıyla fonksiyonları

gerçekleştirme adına parçaların ayrı ayrı önemlerinin tespiti gerekmektedir. Başka biçimde anlatılmak istenirse aralarında temas sağlanarak parçalar noktasında fonksiyonların ne derecede gerçekleştirildiği saptanmaktadır (Aktaş, 2003: 12; Haşasoğlu, 2011: 83).

2.3.5.6. Parçalarda Hedeflenen Maliyetlere İlişkin Endeksin Oluşumu

Mamulleri meydana getiren parçalardaki maliyetler ve bunların ayrı ayrı önem tespitlerinin yapılmasıyla değere ilişkin endeks oluşumu sağlanır. Endeks, parçalar düzeyinde, ayrı ayrı önemin maliyetlerin toplamı arasındaki payına bölünmesi aracılığıyla bulunmaktadır. Bir parçanın önem derecesinin yüzde olarak ifadesi mesela % 30, maliyetler arasındaki payıysa %30'sa, parçaya ilişkin hedeflenen maliyet endeksinin 1 olduğu sonucuna varılır. Optimizasyonluk anlamında endeksin değerinin 1 çıkması arzulanmakla birlikte, sektörlerin bazılarında hafif sapmaların durağan karşılandığı görülmektedir. Alıcıların arzularını en uygunluk bakımından karşılayabilmek adına normal şartlarda endeks değerinin 1 bulunması gerekir. Nedeniyse, yalnızca burada parçaya ilişkin maliyet payının tamamen ve ağırlığının doğruluğuyla sağlanması ve hedeflenen maliyetlerin ayrımlanmasının alıcıların faydasına olacak biçimde gerçekleştirilebilmedir. Fonksiyonları düzenleme işlemlerinin pahalılığı endeks sonucunun 1'den azlığıyla, ucuzluğuysa 1'den fazlalığıyla ifade edilir. Başka bir deyişle azlığı durumunda alıcıların gözünde pahalıdır ve maliyetleri azaltmaya yönelik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi şarttır. Fazlalığı noktasındaysa, fonksiyonlarda belirli geliştirme çalışmaları veya değerliliği fazla olan parçaların yardımıyla mamuldeki cazibenin yükseltilmesi şarttır. Kısaca anlatmak gerekirse, sertliği ve yumuşaklığına göre fonksiyonlardaki değer tutarlarının, hedeflenen maliyete ilişkin tutara entegresiyle, alıcılara uygulanan anketlerin ışığında saptanan önemlilik seviyeleri, fonksiyonların sertlik ve yumuşaklığı adına yüzdelik biçiminde değerlendirilmeye alınmaktadır. Değere ilişkin endeksin saptanmasının aşağıdaki gibi formülle gösterilebilmesi mümkündür (Alagöz ve Ceran, 2006: 71; Haşasoğlu, 2011: 68-83; Ergül, 2014: 74);

$$\text{Değere İlişkin Endeks} = \frac{\text{Parçalarda Ayrı Ayrı Önemlilik Seviyeleri}}{\text{Parçaların Maliyetlerin Toplamı Arasındaki Payları}}$$

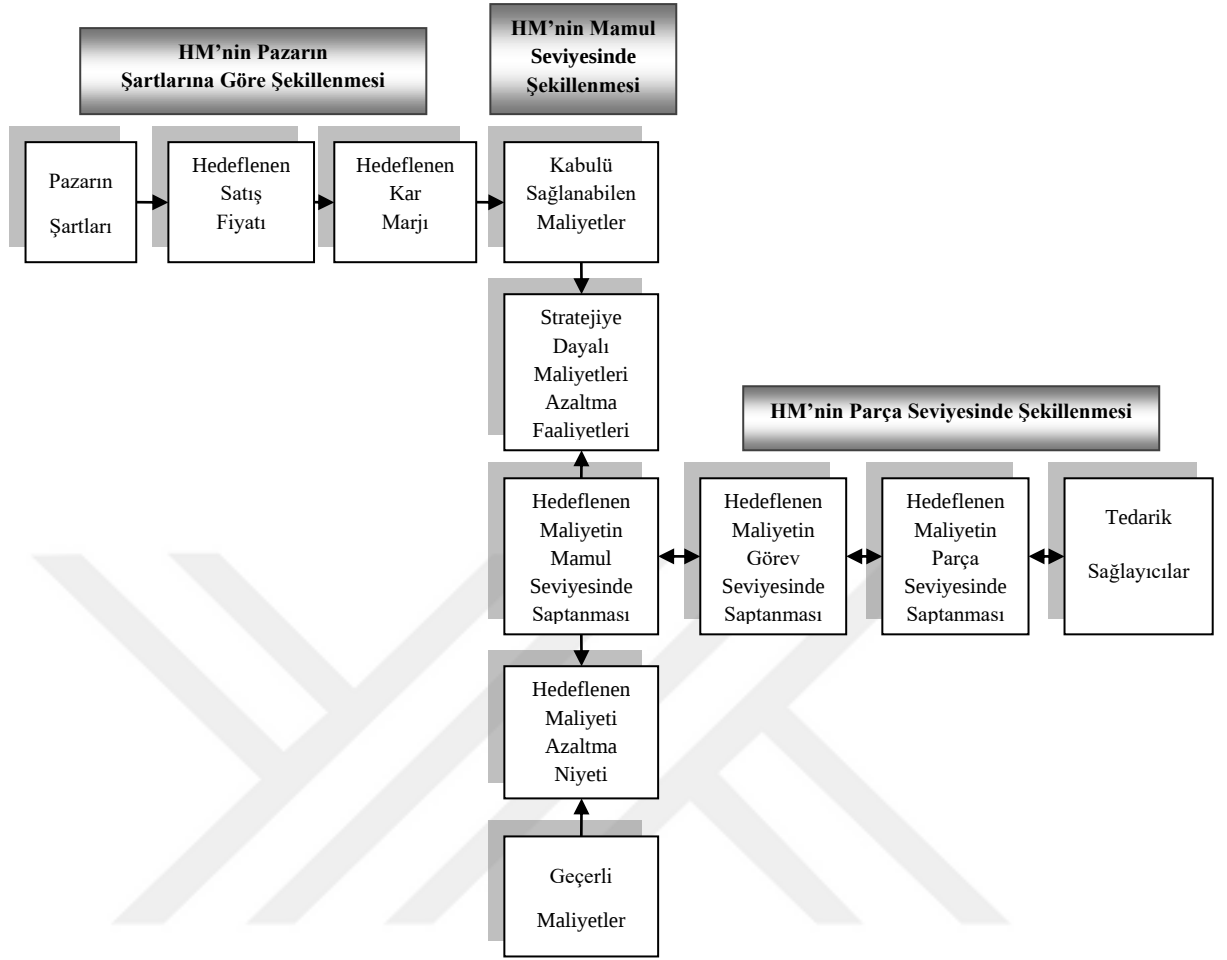
2.3.5.7. Endeksin Optimizasyonunun Sağlanması

Değere ilişkin endeksin hesaplanmasıyla, üretimi gerçekleştirilen mamullerin hangi noktalarında değişimler yapılması gerekliliğinin saptanabilmesine veya fonksiyonların arasından sıkıntılı olanları tespit etmeye imkan tanınmasına dayanarak, fonksiyonlar arası önemlilik-maliyet uyumunu sağlamak adına, çeşitli seçeneklerin ele alınması gerekliliktir (Can, 2002: 133; Ergül, 2014: 74).

Endekse ilişkin optimizasyonun sağlanması, mamulleri meydana getiren fonksiyonlarla maliyetlerin bir araya getirilmesinin optimizasyonuna göre kilit unsurdur. Bunun yanında maliyetlerin azaltılmasına yönelik devamlılık arz eden uğraşlarda gerekliliği bilinmektedir ve fonksiyonlara ilişkin yeniden inceleme, denetimlerin yapılması, tasarımsal farklılaştırmaların gerçekleştirilmesi, değerlere dair analizler ve değer mühendisliğine dayanan stratejilerin uygulanması bahsedilen noktada en mühim tedbirleri ifade eder. Önemlilik-maliyet uyumunu sağlayamayan parçaların saptanmasının ardından, bunların adına farklı seçeneklerin araştırılması yapılmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006: 79; Ergül, 2014: 75; Aktaş, 2003: 12).

2.3.5.8. Diğer Maliyet Azaltma Çabaları

Bu noktaya kadar maliyetlerin azaltılmasına yönelik yapılmış olan tüm çalışmalara karşın bazı durumlarda ekstra çabalar göze çarpmaktadır. Hedeflenen maliyete ilişkin endeksin optimizasyonunu sağlamanın, maliyetlerle fonksiyonların bir araya gelmesinde yeterliliğine karşın öteki maliyetleri azaltmaya yönelik kararların da alınabildiği gözlemlenebilmektedir. Fonksiyonlar özelinde yeniden değerlendirmeler, yapısal farklılaştırmalar ve değer mühendisliğine dair yürütümler vb. tedbirlerin gelişimini gerçekleştireceğinden dolayı üretime ilişkin maliyetlerin minimize edilmesi sağlanabilecektir. Maliyetleri azaltmaya yönelik, gereklilik arz eden diğer kararların, bu noktada alındıklarını söyleyebilmek mümkündür (Alpkan, 2012: 60; Bilginoğlu, 1995: 15; Ergül, 2014: 75; Nubin, 2006: 91).



Kaynak: Cooper ve Slagmulder, 1997: 74'e atfen Ögünç, 2010: 21'den

Şekil 2.3. HM Sürecinin Aşamaları

2.4. Hedef Maliyetleme Sistemine İlişkin Temel Bileşenler

HM'nin başarılılığı noktasında, uygulanmakta olduğu esnada aşağıdaki gibi sayabilmenin mümkün olduğu birtakım bileşenlerin yardımı gerekmektedir;

- Değer mühendisliği (DM)
- Kalite fonksiyon göçerimi (KFG)
- Dış kaynak kullanımı
- Demontaj analizi
- Benchmarking
- Üretim ve montaj tasarımı
- Maliyet tabloları

- Eş zamanlı maliyetleme
- Tam zamanında üretim (TZÜ)
- Değişim mühendisliği

Adı geçen bileşenlerin yanı sıra aşağıda sayılan SMY yaklaşımlarından da faydalanılabilmektedir;

- FTM
- KM

2.4.1. Değer Mühendisliği

DM, alıcıların arzuları doğrultusunda meydana gelen fonksiyonların tekrar incelenmesiyle, değişik bakışla nispeten maliyetlerin düşüşünü gerçekleştirmeye yönelik, mamule ilişkin tasarimsal faaliyetlerden birisidir. Yani DM, kaliteliliği sekteye uğratmadan maliyetlerde düşüşü sağlama biçiminde tanımlanabilen unsurdur (Yükçü, 2000: 29).

DM, elde bulunan mamullerin gelişimini, mamullerin yenilerini meydana getirme, çevreye dayalı proje karmaşıklığında gerekli planları gerçekleştirme, gerekliliği bulunmayan maliyetleri yok etme ve riski düşürmeyi, başarıyıysa yükseltmeyi sağlama niyetiyle yıllardır uygulanmakta olan mamullere ve süreçlere odaklılığıyla fonksiyonel yapıdır (Örnek, 2003: 215).

DM sürecine ilişkin öz, sırasıyla “ne?”, “neleri yapmakta?”, “ne kadara mal olmakta?”, “işlevlerin aynılarını farklı neler gerçekleştirebilmekte?” ve “farklı olanların maliyetleri ne olmakta?” biçiminde kilit sorularla oluşur. Analizde odağın yeri ilkinin cevabıdır. Sonrasında mamullerden beklenmekte olan fonksiyonlarla ilgili ana ve ikinci planda olma ayrımıyla analizin sağlanması gelir. Ardından fonksiyonlara ilişkin maliyetler saptanılarak, kalan iki soruda da değerde yükselişi gerçekleştirerek mamullere ilişkin tasarimsal faaliyetler adına çözümlerin alternatifleri oluşturularak cevap verilmiş olur. Bundan ötürü, DM aşamasına dahil olan mühendislerin yaratıcılıklarının büyüklüğüyle, mamuller adına fonksiyonelliği yükseltip, maliyetlerininse düşüşünü sağlamaları beklenmektedir (Altınbay, 2006b: 147).

DM’yi, mamullerin ya da servis edilmesinin tüm fonksiyonlarının üstünde gerçekleştirilen ve maliyetlerin toplamının hangi biçimde minimizesinin sağlanacağından yola çıkarak sistemlilik ve gruplaşma çerçevesinde işleyen araştırmalara dair yöntem

şeklinde tanımlayabilmek mümkündür. Yani maliyetlerin minimumu ile alıcılar noktasında tatminin sağlanması adına mamullere ilişkin amaç ve özelliklerin yapılandırılmasının tekrarında faydalı bir yol göstericidir (Coşkun, 2008: 43).

2.4.2. Kalite Fonksiyon Göçerimi

KFG, alıcılarda arzuların ve algıları dışındaki ihtiyaçların saptanmasını ve bunların firmada fonksiyonelliğe dair bileşenlerde mamullerin karakterlerine dönüşümünü gerçekleştiren ve fonksiyonların arasında bir grupça yürütümü sağlayan, yapılaşmış ve detaylılığı yüksek, ancak esnekliğinin ve algılanılabilirliğinin de basitliğinin sağlanılarak mamullerin geliştirilmesine yönelik yöntem olduğunu söyleyebilmek mümkündür (Akbaba, 2000: 3).

KFG’de şekli bakımından evlerin yapısını andıran bazı matrisler kullanılır. Alıcılara dair girdiler noktasında, tasarımsal faaliyetlerin, imalatının gerçekleşmesinin ve satışın ardından gerçekleşen hizmetlere dek firmalara gönderimini sağlamaya yarayan, mamullere ilişkin tasarımsal süreç olarak da tanımlanabilir (Yalçın, 2005: 97).

Bunlardan hareketle KFG sadece kaliteye ilişkin araç olmasından ziyade, bunların yanında, mamullerin yenilerini geliştirme ve hali hazırda bulunan mamullerdeki farklılaştırmalarda planlamaya ilişkin araçtır (Can, 2004: 149).

KFG’nin oluşumunu sağlayan adımlardan aşağıdaki şekliyle söz edilebilir (Sofyalıoğlu, 2006: 35);

- Alıcıların seslerini toplamak,
- Örgütün sesini toplamak,
- Kalite evini oluşturmak,
- Çıktılara ilişkin analizleri yapmak ve
- Analizleri yorumlamak.

2.4.3. Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing)

İşletmelerin faaliyette bulundukları alanların asıllarından ayrı olarak mamuller ve hizmetlerin alanlarında uzmanlaşmış farklı şirketlerden sağlanması noktasında outsourcing kullanılır. Firmalar yoğun rekabet ortamında avantajlı yerlerde bulunmalarını gerçekleştiren uzmanlıklarından farklı bütün işlerini, bahsi geçen işlerde uzmanlığı bulunan farklı

işletmeler aracılığıyla gerçekleştirir. Böylelikle şirketler hantallıktan sıyrılıp sadeliğiyle ön plana çıkan organizasyonun oluşumunu sağlayabilirler. Bunun yanında uzmanlık alanlarındaki faaliyetlere odaklanmaları daha sağlıklı olmakla beraber, geri kalan işlere ayırmaya mecbur bulundukları kaynakların azaltılmasını gerçekleştirirler (Yalçın vd., 2011: 84).

Teknolojilere dayalı değişimlerin hızliliğiyle beraber, bunlara uyumu sağlayabilme noktasında firmaların birtakım güçlüklerle maruz kaldıkları ve maliyetlerin fazlalıklarından ötürü de dışsal kaynakların kullanımını arttırdıkları görülmektedir. Dışsal kaynakların sıklıkla kullanıldığı alanların aşağıdaki biçimde sayılabilmesi mümkündür (Türksoy, 2005: 12);

- Yönetime dair faaliyetler,
- Dağıtımsal faaliyetler,
- Üretime ilişkin faaliyetler,
- Finansal faaliyetler,
- İnsan kaynaklarıyla ilgili faaliyetler,
- Lojistikle ilgili faaliyetler,
- Müşteri hizmetlerine dair faaliyetler.

2.4.4. Demontaj Analizi

HM sistemine ilişkin bileşenlerin temellerinden birisi olan “Demontaj Analizi”nde, mamulün gelişimini ve iyileştirilmesini kapsayan çalışmalar yer alır. Mühendisliğe dair çalışmaların arasından önceye dönüklüğü ile beraber, mamullerin parçalara ayrılmasının odağında analizlerdir. Firmaların, piyasada bulunan ve olası rekabet içerisinde bulundukları firmalardan üretimini sağladıkları mamullerin teminini sağlayarak mamullere ilişkin demontajlarını gerçekleştirdikleri görülmektedir. Böylelikle mamule ilişkin fonksiyonları meydana getiren temel parçaların tespitleri ve tasarımsal olarak yapıları anlaşılmış olur. Tüm bu çalışmaların sonucunda incelenilen mamullerin üstünlüğünün ortaya çıkması halinde sıklıkla mamullerin imitasyonlarının üretimi yapılır (Can, 2004: 160).

2.4.5. Benchmarking (Kıyaslama)

HM'nin uygulanması esnasında faydalanılabilecek mühim yöntemlerden bir başkası olarak kıyaslamaysa, firmalarda anlık durumları iyileştirebilmek adına başarıliliği tescillenmiş rakipler tarafınca üretimi sağlanan mamuller, hizmetler ve süreç yapılarının

değerlendirilmesi suretiyle kullanılması sağlanabilen, devamlılık arz eden ve sistemlilik odaklı yöntemdir (Çetinkaya, 2008: 60).

Firmaların kıyaslamaları yapmalarından evvel, kendilerindeki süreçlerin ve mamullerin bilinmesinin zorunluluğu bulunmaktadır. Ardından, kıyaslamaların yapılması planlanan firmalardaki karşılaştırılması düşünülen şeylerin tespitin sağlanması gelir. Aynı zamanda kıyaslamaların yalnızca sektörlerin eş olduğu firmalarla yapılmadığını faaliyetlerinin konularının değişikliği göze çarpan firmalarla da gerçekleştirilebilir (Bedük vd., 2008: 145).

Kıyaslamanın öteki bileşenlerden ayrılmasını sağlayan ana unsurları aşağıdaki biçimde sayabilmek mümkündür (Seymen ve Bolat, 2002: 181);

- Devamlılığı gerekli kılarak sistemliliğiyle ön plana çıkmaktadır.
- Karşılıklı bilgilerin akışlarını sağlayarak çıkarcılığı ön plana almaktadır.
- Yalnızca çıktılarla değil çıktılara ulaşım aşamasının ayrıntılarıyla da yakından ilgilenmektedir.
- Kıyaslamayla alakalı başta yalnızca rakip firmalarla yapılmakta olan karşılaştırmaların gelmesine karşın içsel ve geniş manada yönlülük bakımından yüksek araştırmaların ve karşılaştırmaların yapılmasında kolaylık sağlar.
- Kıyaslamaları imitasyonları gerçekleştirmeye yönelik yöntem şeklinde düşünmek yanlıştır. Burada yöntemlerle beceriler uyarlanmaya çalışılır.
- Yöntem, sektör fark etmeksizin uygulanabilir.

2.4.6. Üretim ve Montaj Tasarımı

Bu bileşende tasarımsal faaliyetlere ilişkin maliyetleme ve DM faaliyetlerinin bir araya getirilmesi niyetiyle maliyetlerin minimize edilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. DM'nin bu nokta da göreviyse, alıcılara ilişkin değerlerin olabildiğince artırılmasıdır (Alkan, 2003: 129).

Burada aslen, bir bakıma tasarımı gerçekleştirilen mamullerde imalattan evvel üretilebilirliğe ilişkin denetimler yapılır. Bununla birlikte maliyetlerin düşmesi sağlanabilir ve üretime ilişkin zamanın en aza indirimi gerçekleştirilebilir. Bunun dışında üretim aşamasına geçmeyi gerçekleştirecek süreçlerden, montajın ve testin çabuklaştırılması söz konusudur. Böylelikle mamullerin piyasalara sürülmesi hızlandırılmış olur. Piyasalara girişleri

hızlandırılmış olan mamullerin, kaliteliliği ve fonksiyonelliği noktalarında alıcıların tatminleri sağlanır, bunun yanında arzulanmakta olan maliyetlerin oluşumu sağlanarak, alıcıların mamule vermeye razı geldikleri fiyatlara ulaşım gerçekleşebilir. HM, maliyetlerin çoğunlukla tasarımsal ve planlamaya yönelik faaliyetlerin esnasında oluştuğunu ve maliyetleri düşürmeye buradan başlanması gerekliliğini savunmasından dolayı, üretim ve montaj dizaynından hedeflemekte olan maliyet noktalarına varabilmeye yönelik yardım alınır. Üretime dair süreçlerde zaman geçtikçe, maliyetleri düşürme noktasında belirlenmiş hedeflerin ulaşımı güçleşir. Hatta ilerleyen vakitlerde uygulanan değişikliklerin maliyetleri düşürmesinden çok yükselteceğini söylemek mümkündür. Yani, bu bileşenden maksimum faydanın sağlanabilmesi adına tasarımsal faaliyetlerin en başında mamuller ve bunların üretimleri adına bütün kalemlerin bilinip, incelenmesi ve bunun ışığında maliyetlere ilişkin kontrollerin sağlanması gerekmektedir (Terzi, 2017: 44).

2.4.7. Maliyet Tabloları

Maliyetlere ilişkin tabloların, maliyet taşıyıcılarına ilişkin kararları alma noktasındaki sorunlarda, yönetim kademesine faydalı bilgilerin sağlamasıyla, bilhassa üretime ilişkin tekniklerin ve malzemelerin tercihlerindeki farklı seçenekler adına geçerli olması muhtemel, maliyetlerle ilgili mühim değişimleri meydana getirdiği bilinmektedir. Yani mamullerin temelini oluşturan parçalara dair fonksiyonlu gereçleri, üretimsel faaliyetlere dair farklı seçeneklerin firmaya özel ayrıntılı hale getirilmiş maliyetlerine ilişkin dataları kapsamaktadır. Maliyetlere ilişkin dataların, kararları alma sorunlarında elde bulunup, hızlıca uygulanabilmesi, firmalara mamuller veya mamullerin oluşumunu sağlayan temel parçalarla süreçlerin gelişimini sağlamaya dair benzetim fırsatı sunmakta ve böylelikle bütçenin meydana getirilmesinin gerçekçiliğinde fayda sağlamaktadır. Tüm bunlardan farklı olarak tabloların neticesinde mamullere ilişkin değişik kararların alınmasında basitliğin gerçekleşmesi muhtemeldir (Can, 2004: 113).

2.4.8. Eş Zamanlı Maliyetleme

Bu bileşen, üretime dair yöntemlerden elastiki bir yapıya sahip olan aynı anlı mühendislik yönteminin ışığında gelişimi sağlanan maliyetlemeye ilişkin teknik olmasıyla, mamullerin üretimine dönük planlamaların, tasarımsal ve geliştirmeye yönelik faaliyetlerin maliyetleri iyileştirmeler noktasındaki uğraşların da dahiliyetinin sağlanmasını esas almaktadır. Yöntem, mamullerin gelişiminde atılan adımların sıralanışı bakımından içeriğe ve biçimselliğe uyumunu sağlamakta, bununla beraber bölümlerin tümünün katılımını

sağlayarak, maliyetlere ilişkin elverişli bilgilerin saptanması adına erkenden düşüncelerin paylaşılmasına imkan tanımaktadır (Ceran ve Koçyiğit, 2013: 214).

HM'ye katkılarının bu denli olmasına karşın, bileşenin kullanımı yaygınlaşmamıştır. HM'ye gerekmede olan maliyetlerle alakalı bilgilere, tasarımsal ve planlamaya yönelik çalışmalardan çok evvel noktalarda ihtiyacın duyulduğu açıktır. Mamullerin hayatına dair dönemin öncelerinde saptanan maliyetlere ilişkin bilgilerin yanlışlığı ihtimaliyle, bu noktada gerekliliği bulunan maliyetlerin bilgilerinin doğruluğunu sağlamak adına gerekli verilerin toplamının sağlanamayacağı sebebiyle bir ikilemde kalınmaktadır. Bileşenin teoride kalmasının sebebi de budur. Yalnız, tasarımsal ve planlamalara yönelik faaliyetlerin yapıldığı esnada meydana gelen farklı yolların içlerindeki farkların yüksekliğinden ötürü, kesinliğe varma isteğinin yanlışlığı ve bahsi geçen farkların firmaları bilgilerin doğruluğuna iteceği konusunda varsayımları bulunan bazı Japon şirketlerin, HM'de bu bileşeni sıklıkla kullandığı da bilinmektedir (Can, 2004: 120).

2.4.9. Tam Zamanında Üretim

TZÜ, alıcıların ihtiyaçları noktasında mamullerin üretimlerinin zamanlamasını, yerini ve miktarını ayarlamanın doğruluğu olarak açıklanabilir. TZÜ, ihtiyacın ve taleplerin ortaya çıktığı anda faaliyetlerin gerçekleşmesini ana felsefe olarak benimser. Bununla beraber, yarı mamul azatılımı ve verimlilikte artışın sağlanması amaçları olarak sayılabilir. TZÜ'nün dayandığı ilkeleri aşağıdaki gibi sayabilmek mümkündür (Vargün, 2009: 252; Karcıoğlu, 2000: 120; Özkan ve Esmeray, 2002: 131);

- Mamullerin değerlerine ilişkin faydasız çalışmaların yok edilmesi,
- Mamuldeki kaliteliliği yükseltme,
- Çalışmalarda verimlilik noktasında devamlı iyileştirmeye dönük hedefler,
- Çalışmaların basitleştirilmesi.

TZÜ'de üretimin zamanlaması son derece önemlidir ve üretimlerin erkenden veya gecikerek yapılmasının imkanı yoktur. Bileşen gereğince, üretimlerin kusursuzluğu, malzemeler ve hammaddelelerin üretimin yapılacağı noktaya varmasından alıcılara varana dek kesintisizliğiyle ve akışta herhangi bir kesintinin meydana gelmemesiyle oluşabilir. Bahsi geçen akışkanlığın neticesinde mamulleri üretim aşamasında gerçekleşmesi muhtemel israflardan kaçınılmaktadır. Bu özelliğiyle TZÜ'nün, israflardan kaçınmaya yönelik niyet taşıyan yönetime dair felsefe olduğunu söylemek mümkündür. Ancak üretime dair tüm

süreçlerde israfların engellenmesiyle maliyetlerdeki düşüş sağlanır ve bileşen, israfların hiç olmadığı zamanlarda uygulanabilmektedir. Bileşenin mantığı ışığında aşağıdaki gibi bazı mühim israfların engellenmesi zorunluluktur (Terzi, 2017: 47);

- Değeri bulunmayan ve üretimin kaybedilmesinin fazlalığı gibi üretim esnasındaki israflar,
- Stokların tümü,
- Talepleri geçen miktarlar,
- Taşımalardaki gereksizlikler noktasında israflar,
- Hareketlerdeki gereksizlikler noktasında israflar,
- İşlemlerde meydana gelen, duraklama ve gecikmelerden kaynaklı kayıplar,
- Iskartaların meydana getirdiği israflar.

2.4.10. Değişim Mühendisliği

Bu bileşende şirketlerde hali hazırda bulunan üretime dair süreçlerin hepsinin sorgulanarak, tekrar incelenmesi, sürecin katma değerler noktasında yararlı olduğu düşünülenlerle tekrar tasarlanıp, gerçekleştirilmesi gibi kökten farklılaşmalar görülür (Güler, 2010: 148).

Sıradanlığı bir kenara atan bileşen, bugüne dek sağlanmış bilgilerin tamamını yok sayarak sıfır noktasından, başından başlamak suretiyle, günün koşullarında üretimsel faaliyetlerin hangi biçimde optimize edileceğini belirleme niyeti taşır. Değişim mühendisliğinde, günümüz şartlarında performansları ölçme noktasında ehemmiyet arz eden maliyetler, kalitelilik ve çabuklukla alakalı göze çarpan farklılaşmalar yaratmak niyetiyle süreçlerin temelinden tekrar düşünülerek, kökten biçimde tekrar tasarımının sağlanması gerçekleşir (Akçakaya ve Yücel, 2007: 4).

Bileşen, personellerin dahil olmasıyla, üst yönetim tarafından liderlik edilerek yapılması mümkün olan bir yöntemdir. Uygulamaların yenileri, süregelen alışkanlık ve sıradanlık noktasına zarar vereceğinden, sıklıkla firmada içsel direnişin meydana gelmesine sebebiyet verir. Adaptasyonun sağlanmasını çabuklaştırma adına outsourcing, performanslara dair ölçüt ve standartların yenilerini saptama hususunda da kıyaslamaların kullanımı içsel direnişin kırılmasına yardımcı olacaktır (Pira ve Kocabaş, 2003: 92).

Kazanç noktasında firmaların değişim mühendisliğinden çeşitli arzuları bulunmaktadır. Kazançların türüne göre ayrımı yapılabilen arzulardan aşağıdaki gibi söz edebilmek mümkündür (Terzi, 2017: 50);

Stratejiye dayalı kazançlara yönelik arzular;

- Alıcıların sayısındaki artışı sağlama,
- Piyasadaki yerin büyütülmesini sağlama,
- Stratejilerin uygulanması noktasında yetenekliliği yükseltme,
- Piyasaların yenilerine açılabilme özelliğini elde etme.

Pazara ilişkin kazançlara yönelik arzular;

- Fiyatların olabildiğince düşüşünü sağlama
- Alıcıların tatminlerini yükseltme,
- Değişimleri sağlanmış mamuller,
- Alıcılarla olan bağların kuvvetlendirilmesi,
- Çevikliğin mümkün olduğu kadar yükseltilmesidir.

Üretime dair kazançlara yönelik arzular;

- Direkt maliyetlerin minimizesinin sağlanması,
- Varlıkları olabildiğince yararlı kullanma,
- Çevrime dair zamanın hızlandırılması,
- Hedeflerden sapmalara ilişkin düşüşü sağlama,
- Personellerde iş sahiplenmesini veya duyarları yükseltmeyi gerçekleştirme,
- Katma değerlerin arttırılması,
- Süreçlere ilişkin basitliğin oluşturulmasıdır.

2.4.11. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Bu tez çalışmasında daha önceden tanımı yapılan FTM'nin HM ile olan ilişkisini aşağıdaki noktalarda toplayabilmek mümkündür (Karcıoğlu, 2000: 189);

- Maliyetlere ilişkin tahminlerin saptanması hususunda mamullere bağlılığıyla endirekt yerlerde sürdürülmekte olan çalışmaların, gerçekleşmiş faaliyetlere ilişkin maliyetlerle analizinin sağlanması.

- FTM, mamullere ilişkin planlamalarda ve dizayna dair önerilerin, maliyetlerde nasıl etki edeceğini saptayabilir. Firmaların mamulleri çeşitlendirme, değişmez parçalardan yararlanmaları, dağıtımın yollarını, satın almaları ve üretimlerindeki düzenleri piyasaların istekleriyle uyumlaştırılmalıdır. HM, piyasaların istekleri ve maliyetlere ilişkin hedefler noktasında bilginin sağlanmasında yardımcıyken, FTM ise dizayna ilişkin farklı seçeneklerin maliyet örgülerini ortaya çıkarmaya yardımcıdır.
- FTM, hedeflenmekte olan maliyetlere varma adına bir araçtır. Maliyetlere ilişkin birtakım özellikleri gerçeğe dönüştürme adına gereken çalışmaları ve bunun neticesinde maliyetlere ilişkin dağıtımların anahtarlarının ve mamullerin özelliklerine, faaliyetlere ilişkin maliyetleri ekleyerek değerlere ilişkin en uygun alanın saptanmasına faydalıdır.

2.4.12. Kaizen Maliyetleme

HM'yi tamamlama noktasında KM, bütün mamullerle alakalı maliyetleri azaltma ve maliyetlerin biçimine dönük faaliyetlerin tasarruflarını kapsamına alan iyileştirmelerin devamlılığının sağlandığı yöntemdir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 127). Üretimlerde tasarımsal faaliyetlerin esnasında başlamakta olan HM, üretimin esnasında KM'yle sürececek maliyetlere ilişkin iyileştirmelerin devamlılığını gerçekleştirmektedir (Türk, 1999: 211).

KM'yi uygulamakta olan firmalar, faaliyetlerin tümünde kaliteliliği arzularken, aşamaların tümünde meydana gelmesi olası üretimsel kayıplara, gerekliliği bulunmayan stoklamalara ve teslimatlardaki gecikmelere sebebiyet veren yanlışlıkların önüne geçerek, iyileştirmenin devamlılığını sağlamakta ve bunun neticesinde kalitedeki yüksekliği maliyetlerini azda tutarak gerçekleştirebilmektedir (Aydemir, 2005: 165).

3. BÖLÜM

3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve X KURU İNCİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

3.1. Araştırmadaki Amaç

Araştırmanın niyeti, ismi verilmeyen bir kuru incir üretim işletmesinde, faaliyette bulunulan yılın içerisinde bir ayın verileriyle, HM analizlerinin yapılması ve GMM'ye göre farklarını saptamaktır. Bunun neticesinde bahsi geçen işletme özelinde niyete bağlı olarak bazı soruların cevapları aranacaktır. Bunlar;

- Çalışmaya konu olan kuru incir üretim işletmesi HM'yi mi yoksa GMM'yi mi benimsemekte?
- Bu işletmeye HM yöntemi uygulanırsa diğer yöntemlerden farkı olur mu?
- Eğer farklılık saptanırsa bunların sebebi nedir?
- Stratejiye dayalı maliyet yönetimi adına verimliliği sağlayabilmek için yöntemlerden hangisinin kullanımı daha faydalıdır?

Bu soruların cevaplarının verilmesiyle beraber, firmada HM'nin benimsenmesinin hangi boyutta verimli olacağı saptanacaktır.

3.2. Araştırmada Yöntem

Bu tez çalışmasında niyete uyumluluğu açısından, gerekmede olan verilerin doğruluğu ve güvenilirliği istemiyle, yöntem olarak örnek olay uygulanmıştır. Gerekmede olan verilere, kuru incir üretim işletmesinde gerçekleştirilen gözlemler, görüşmeler ve incelemelerin neticesinde ulaşılmıştır.

Çalışmaya konu olan kuru incir üretim işletmesinde verilerin sağlığı açısından, faaliyetini sürdürdüğü piyasanın yoğunluğu göz önünde bulundurularak 2019'un eylül ayı baz alınmıştır. Gerekli sayısal veriler, firma sahibinden temin edilmiştir.

3.3. X Kuru İncir Üretim İşletmesine Ait Bilgiler ve İşletmenin Uzun Vadede Amaçları

Aydın ilinde, 2002 yılından beri faaliyetini sürdüren firma, kuru incir üretimi yapmaktadır. Yaklaşık 42 dönüm arazisi bulunan firmada, arazinin 29 dönümü incir ağaçlarının bulunduğu alanı kapsamaktadır. Firma sahibi tarafından yönetilen işletmede incirin yetişmesine bağlı olarak mevsimlik işçiler çalışmaktadır. İncirler nisan ayı civarında hasat edilmeye başlar. Ancak bahsi geçen işletme kuru incir üretimi yaptığı için faaliyetlerinin yoğunluğu ağustos ve eylül aylarındadır.

İncir üretiminin yoğun olduğu ege bölgesinde yıllardır ayakta kalabilmeyi başaran firmanın uzun vadede niyeti, zaten belli bir konuma sahip olduğu pazarda önemli yerlere gelmektir. Bu sebeple büyümeyi ve zamanla kazancını da arttırmayı hedeflemektedir.

Yapılan incelemelerin neticesinde firmanın GMM yöntemlerini benimseyerek üretim faaliyetlerini sürdürdüğü belirlenmiştir. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde GMM ve HM yöntemleri sonucunda saptanan veriler karşılaştırılarak, yöntemler arası farklılıkların analizi yapılacaktır.

3.4. Firmada Kuru İncir Satış Fiyatı ve Maliyet Hesaplamaları

Firmada 2019'un Eylül ayında kuru incirin kilogram (kg) başına satışının fiyatı ve maliyetinin hesaplanmasında elde edilen veriler ışığında eylül ayı satışına ait gelirin 284.526 TL, satılmış olan kuru incirin kg bazında sayısının da 5.269 olduğu saptanmıştır. Buna göre, firmanın kg başına satışındaki fiyat aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$\begin{aligned}\text{Kg Başı Satış Fiyatı} &= \frac{\text{Eylül Ayı Satışlarından Elde Edilen Gelir}}{\text{Eylül Ayında Satılmış Olan Kg Bazında Adet}} \\ &= \frac{284.526}{5.269} \\ &= 54 \text{ TL}\end{aligned}$$

Firmanın 2019'un Eylül ayında kuru incirin kg başına düşen maliyetinin hesaplaması yapılırken satışlardaki maliyetler ve satılan kg adedi kullanılmaktadır. Eylül ayında satışların maliyetinin 170.715,6 olduğu saptanmıştır. Böylelikle kg başına düşen maliyetin hesaplaması aşağıdaki gibi gerçekleşir:

$$\begin{aligned}\text{Kg Başına Düşen Maliyet} &= \frac{\text{Eylül Ayı Satışlarındaki Toplam Maliyet}}{\text{Eylül Ayında Satılmış Olan Kg Bazında Adet}} \\ &= \frac{170.715,6}{5.269} \\ &= 32,4 \text{ TL}\end{aligned}$$

Yapılan hesaplamaların neticesinde, 2019'un Eylül ayında kg başına satışın fiyatının 54 TL, kg başına düşen maliyetin de 32,4 TL olduğu ortaya çıkmıştır. Aynı dönemde, 1 kg kuru incirden elde edilmiş karın hesaplanması da aşağıdaki gibidir:

$$\begin{aligned}\text{Kg Başına Düşen Kar} &= \text{Kg Satışındaki Fiyat} - \text{Kg Başına Düşen Maliyet} \\ &= 54 - 32,4 \\ &= 21,6 \text{ TL}\end{aligned}$$

Bununla birlikte firmadaki kar marjının %40 olduğu görülmektedir.

3.5. HM Kapsamında Kuru İncir Fiyat ve Maliyet Hesaplamaları

Literatür kısmında HM ile ilgili yapılan tanımlamaların ışığında, 2019'un Eylül ayından önce gerekli Pazar araştırmaları, rakip analizleri yapılarak kuru incirin eylül ayında kg fiyatının 50 TL olması gerektiği saptanmıştır. Firmanın hedeflediği kar marjının da %40 olmasıyla, hedeflenen karın tutarı kg başına 20 TL olarak saptanmıştır. Bu bilgiler neticesinde kg başına düşen HM'nin hesaplanması aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}\text{Kg Başına HM} &= \text{Hedeflenen Satışın Fiyatı} - \text{Hedeflenen Kar} \\ &= 50 - 20 \\ &= 30 \text{ TL}\end{aligned}$$

Böylelikle Eylül ayının öncesinde hesaplaması yapılan kg başına düşen 30 TL HM, GMM yöntemlerinin benimsenmesiyle ortaya çıkan 32,4 TL tutarındaki kg başına düşen maliyetin 2,4 TL altında çıkmıştır.

3.6. Hedeflenen Maliyetin Ayrımlanması

Maliyetlerin HM kapsamında istenilen seviyeye çekilebilmesi adına HM'nin ayrımlanarak gerekli analizlerin yapılması gerekliliği anlaşılmaktadır. Sürecin işleyişine ilişkin daha önce yapılan tanımlamaların ışığında, bahsi geçen kuru incir üretim işletmesi özelinde ayrımlamayı yapabilmek mümkündür.

3.6.1. Kuru İncire İlişkin Fonksiyon Tespiti

Bu noktada Aydın Ticaret Odası İncir Sektörü UR-GE Projesi İhtiyaç Analizi Raporu (2016) ve yapılan piyasa analizlerinin neticesinde alıcılar noktasında kuru incirde bulunması gereken fonksiyonlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

- Fiyatta uygunluk,
- Şeklinin düzgünlüğü,
- Organik olması,
- Tazeliği,
- Rengi,
- Tadı,
- Kokusu.

3.6.2. Kuru İncire İlişkin Fonksiyonların Ayır Ayrı Önem Tespiti

Burada yapılmış olan araştırmaların neticesinde, alıcılar noktasında kuru incirde bulunması gereken fonksiyonların tümü değerlendirmeye alınmaktadır. Uygulamanın örneğinin baz alınmasıyla alıcılara uygulanan anketler ve soru sormaya dayalı tekniklerle kuru incire ilişkin fonksiyonlarda ayrı ayrı önemlilik tespiti yapılmış ve aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Değerlendirmede puanlama sistemine bağlı kalarak, önemlilikte en yüksek puan 5, en düşük puan 1 olarak değerlendirmeye alınmıştır.

Tablo 3.1. Kuru İncir Fonksiyonlarının Ayrı Ayrı Önem Tespiti

Önemlilik Fonksiyon	1	2	3	4	5	Değer	%
Fiyatta Uygunluk				✓		4	14,29
Şeklinin Düzgünlüğü				✓		4	14,29
Rengi			✓			3	10,71
Tazeliği					✓	5	17,86
Organik Olması					✓	5	17,86
Tadı					✓	5	17,86
Kokusu		✓				2	7,13
Toplam						28	100

Tablonun neticesinde önemlilik bakımından sıralama yapılacak olursa; %17,86 oranla, kuru incirin tazeliği, organik olması ve tadı ilk sıradadır. Ardından %14,29 ile kuru incirin fiyatının uygun olması ve şeklinin düzgünlüğü 2. sırada, rengi 10,71'le 3 ve 7,13 oranla kokusu son sıradadır.

3.6.3. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların ve Maliyetlerinin Ayrı Ayrı Tespiti

Kuru inciri meydana getiren parçaların tespitinde hali hazırda bulunan ağaçların bulunmasından dolayı fidanların maliyetleri göz önünde bulundurulmamıştır. Bunun dışında kalan, kuru incirin meydana gelmesini sağlayan fonksiyonları aşağıdaki gibi sıralayabilmek mümkündür;

- Gübreleme ve ilaçlama
- Hasat (Mevsimlik personel ve gerekli materyal dahil)
- Taşıma ve kurutma
- Paketleme

Daha önce yapılan hesaplamalar sonucunda hedeflenen maliyetin 30 TL olduğu saptanmıştır. Hedeflenen maliyetin parçalara göre dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.2. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Hedeflenen Maliyetteki Payı

Parça	Kg Başına Maliyeti (TL)	%
Gübreleme ve İlaçlama	3,75	12,5
Hasat	21,249	70,83
Taşıma ve Kurutma	3,75	12,5
Paketleme	1,251	4,17
Toplam	30	100

3.6.4. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Ayrı Ayrı Önem Tespiti ve Fonksiyonlarla İlişkisi

Yapılan gözlemler neticesinde, kuru inciri meydana getiren parçalar, kuru incire ilişkin fonksiyonlarla karşılaştırılmıştır. Bunun sonucunda aşağıdaki tabloda yer alan sonuçlara varılmıştır. Fonksiyonlarda sonuçların anlaşılabilirliği açısından yaklaşık yüzdeler kullanılmıştır.

Tablo 3.3. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Fonksiyonlardaki Dağılımlarının Yüzdeleri

Parça Fonksiyon	Gübreleme ve İlaçlama	Hasat	Taşıma ve Kurutma	Paketleme
Fiyatta Uygunluk	10	70	15	5
Şeklinin Düzgünlüğü	40	30	25	5
Rengi	60	15	25	-
Tazeliği	5	20	35	40
Organik Olması	90	-	10	-
Tadı	40	30	30	-
Kokusu	25	10	40	25

Tablo neticesinde aşağıdaki çıkarımlara varmak mümkündür;

- Kuru incirin fiyatının alıcılar adına makul olabilmesinin hasat maliyetleri ile ilişkisi yüksektir. Eğer fiyatın uygunluğu amaçlanıyorsa bu firmada öncelikle hasat maliyetlerinin gözden geçirilmesi gereklidir.
- Kuru incirin şekilsel yapısı ve tadında da gübreleme ve ilaçlama aşamasından kurutmaya kadar sürecin etkisi neredeyse aynıdır.
- Kuru incirin renginde gübreleme ve ilaçlamanın etkisi yaklaşık olarak %60 olarak en yüksek orandır. Ayrıca kurutma koşulları da son derece önemlidir.
- Kuru incirin tazeliği bakımından hasat zamanlaması ve kurutma koşulları son derece önemlidir. Tazeliğin korunmasında da paketleme en önemli etkidir.
- Kuru incirin organikliğinde gübreleme ve ilaçlama aşaması %90 oranla neredeyse tek önemli husustur.
- Kokusu noktasında yine kurutma aşamasının en önemli husus olduğu görülmektedir. Ancak paketleme, gübreleme ve ilaçlamanın önemi de dikkat çekicidir.

Bu hususların ardından gerekli analizlerin ışığında kuru inciri meydana getiren parçalarla, fonksiyon önemleri noktasında nispi ağırlık hesaplamaları yapılmış olup analizlerin bulguları Tablo 3.4.'te verilmiştir. Sonuçların anlaşılabilirliği açısından fonksiyonların ağırlık yüzdeleri aşağıdaki biçimde yuvarlanmıştır;

- Fiyatta uygunluk (14,29) = 14
- Şeklinin düzgünlüğü (14,29) = 14
- Rengi (10,71) = 11
- Tazeliği (17,86) = 18
- Organik olması (17,86) = 18
- Tadı (17,86) = 18
- Kokusu (7,13) = 7

Tablo 3.4. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Fonksiyonlar Noktasında Nispi Ağırlıkları

		Fonksiyon Ağırlığı	Parça			
			Gübreleme ve İlaçlama	Hasat	Taşıma ve Kurutma	Paketleme
Fonksiyon	Fiyatta Uygunluk	14	0,014	0,098	0,021	0,007
	Şeklinin Düzgünlüğü	14	0,056	0,042	0,035	0,007
	Rengi	11	0,066	0,0165	0,0275	-
	Tazeliği	18	0,009	0,036	0,063	0,072
	Organik Olması	18	0,162	-	0,018	-
	Tadı	18	0,072	0,054	0,054	-
	Kokusu	7	0,0175	0,007	0,028	0,0175
Toplam		100	39,65	25,35	24,65	10,35

3.6.5. Kuru İnciri Meydana Getiren Parçaların Hedef Maliyet Endeksi

Burada analizler sonucunda elde edilen kuru inciri meydana getiren parçaların ağırlığıyla, maliyetteki paylarına dair veriler kullanılarak endeksin saptanması gerçekleştirilmektedir. Endeksin karar noktası 1’dir. Endeksin 1’den büyüklüğü söz konusuysa kuru inciri meydana getiren parça ucuzdur. Endeksin 1’den küçüklüğü söz konusuysa pahalıdır. Endeks tam 1 olursa, “durum optimumdur” şeklinde değerlendirilir. Bu bilgiler ışığında kuru inciri meydana getiren parçaların hedef maliyet endeksinin saptanmasını aşağıdaki tabloda görebilmek mümkündür.

Tablo 3.5. Kuru İncir Meydana Getiren Parçaların Hedef Maliyet Endeksi

	Parçalar			
	Gübreleme ve İlaçlama	Hasat	Taşıma ve Kurutma	Paketleme
Kuru İncir Parça Ağırlıkları	39,65	25,35	24,65	10,35
Kuru İncir Parça Maliyetlerinin Toplam Maliyetteki Payı	12,5	70,83	12,5	4,17
Hedeflenen Maliyete İlişkin Endeks	3,172	0,358	1,972	2,482

Tablo neticesinde fark edildiği üzere hasat maliyetlerinin pahalılığı göze çarpmaktadır. Bu sebeple hasata ilişkin maliyetlerin azaltılması gerekmektedir. Bunun yanında gübreleme ve ilaçlama, taşıma ve kurutma ve paketleme endekslerinin 1'den büyüklüğü söz konusudur. Bu noktada da alıcıların arzuları çerçevesinde gerekli iyileştirmeler veya geliştirmelerle destekleyici çalışmalar yapılabilir.

4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Üretimsel faaliyetlerde bulunan firmaların, pazarın şartlarına uyum sağlayıp, ayakta kalabilmeleri ve alıcıların arzularına gerekli karşılığı verebilmeleri adına, günün şartlarına uyum sağlamaları ve sürekli iyileştirmeye dönük uygulamalara gitmeleri gerekmektedir. Firmaların devamlı değişen maliyet yapılarına GMM'nin ayak uydurması zamanla güçleşmiştir. GMM, firmaların ihtiyaçlarını ve beklentilerini giderme noktasında makro konuları ele alıp irdemesi ile yeterli bilgi ve gerekliliği karşılamada zorluklar çekmektedir. Bunun yanında GMM, kaynakların tüketilmesini doğru biçimde belirleyememekte ve firmaların gereksinimi noktasında yetersizliğiyle, üretime ilişkin süreci tamamıyla aktaramamaktadır.

Pazarlardaki sürekli değişimler ve günümüz şartlarında firmaların, piyasalarda kendilerine yer edinme uğraşları neticesinde meydana gelen, devamlılığı gerekmekte olan değişimin ve iyi yapılanmaya yönelik ihtiyacın olduğu süreçte, firmalar adına, sorun çözümlerinde, sorunlar altında yatan sebeplerin stratejiye dayalı olduğu görülmektedir. Bunun ışığında oluşan stratejiye dayalı yönelmeler, mamullerin yaşamına ilişkin süredeki düşüşle, Ar-ge'de maliyetlerin yükselişi, teknolojik gelişmelerdeki yeniliklerin devamlılığı, firmaların organizasyonlarının gün şartlarında pazar odaklılığa dayanmasından ötürü, maliyetlerin yapısındaki değişimlere yol açmıştır. Bununla beraber, gün geçtikçe yükselen şekilde, stratejiye yönelmeden söz edebilmek mümkündür.

SMY bu noktada, firmaların ulaşma noktasında kendilerine hedef şeklinde belirlediği ve sürekliliğini amaçladığı pazar koşullarında, maliyetlerinin en uygunluğunu sağlayıp, tutunma çabalarını desteklemeye yardımcıdır.

GMM'ye dayalı sistemlerin uygulanmakta olduğu işletmelerin gözle görülen başarısızlıkları ışığında SMY yaklaşımlarından olan HM, mamullerin ve mamul maliyetlerinin, piyasalara ve alıcıların arzularına göre planlanıp, ileride meydana gelmesi muhtemel maliyetlerin oluşumundan önce kontrolünü gerçekleştirmeyi kolaylaştıran ve maliyeti azaltmaya dönük sistemdir.

Alıcıların arzularındaki devamlı değişimler ve rekabette yoğunluğun yükselmesi, sıklıkla fiyatların düşüklüğünü, verimliliğin artışı ve kalitenin olabildiğince yüksek tutulmasını mecbur kılmıştır. HM burada, alıcıların memnuniyetlerinin artmasıyla, vadesi uzun planların içerisinde yer alan alıcıların farklılıklarına duyarlı biçimde ihtiyaç karşılayan

ve piyasaların rekabetlerinin yoğunluğunda, firmaları avantajlı konuma getiren yöntem olmasıyla dikkat çekmektedir.

Bu tez çalışmasının uygulama bölümünde, Aydın ilinde faaliyetini sürdüren bir kuru incir üretim işletmesi incelenmiştir. Kuru incirin üretimine bağlı olarak, firmanın iş yoğunluğunun yüksek olduğu Eylül ayı verileri baz alınmıştır. Kuru incir üretimi yapan bu firma, GMM yöntemlerini benimseyerek faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu noktada, aynı ayın verileri ile, HM yönteminin uygulanmasıyla, GMM ile kıyasla ne gibi farklılıkların olduğu saptanmaya çalışılmıştır.

Eylül ayı sonunda yapılan analizlerin sonucunda, GMM'ye dayalı verilere göre, kuru incirin kg fiyatı 54 TL, kg başına maliyeti 32,4 TL ve kg başına 21,6 TL karla %40 kar marjına ulaşılmıştır. Aynı ayın verileri ile HM yöntemi ışığında yapılan analizlerde, satış fiyatının 50 TL, aynı kar marjı olan %40 ile kg hedeflenen maliyetin 30 TL ve hedeflenen karın 20 TL olması gerektiği anlaşılmaktadır. Buna göre GMM yönteminde oluşan kg başı satış fiyatının 4 TL, maliyetin ise 2,4 TL fazla olduğu ortaya çıkmıştır ve buna göre bazı çözümler üretilmeye çalışılmıştır. Bunun neticesinde kuru incirin hedef maliyetini ayırmıştı, yapılan analizlerle ulaşılan değere ilişkin endeks sonuçlarıyla beraber, bazı kararlar alınması gerekliliği oluşmuştur. Alınması gereken kararları aşağıdaki gibi sayabilmek mümkündür:

- Hasat maliyetlerine ilişkin endeksin 1'den küçük (0,358) olması nedeniyle hasata ilişkin maliyetlerin azaltılması gerekmektedir.
- Bununla birlikte, gübreleme ve ilaçlama (3,172), taşıma ve kurutma (1,972) ve paketleme (2,482) endeksleri de 1'den büyüktür. Bu noktada da KM-HM ilişkisi göz önünde bulundurularak, alıcıların arzuları çerçevesinde sürekli iyileştirmeler veya geliştirmelerle destekleyici çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Bunların yanında, analizleri yapılan kuru incir üretim işletmesine aşağıdaki öneriler sunulabilir:

- GMM yöntemlerinden ziyade SMY yaklaşımlarına yönelmesi,
- SMY yaklaşımları ve maliyet noktasında vasıflı personel istihdam edilmesi,
- Rakiplerine ilişkin analizlerin yapılması,
- Uzun vadeli stratejik kararlar alınması ve bunların uygun SMY yaklaşımları ile desteklenmesi.

5. KAYNAKLAR

- Abdioğlu, H. (2013). *Maliyet Muhasebesi* (2. Baskı), Balıkesir: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Acar, D. (1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, s.3(Güz), ss.81-95, Isparta.
- Acar, D. (2005). *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Akbaba, A. (2000). Kalite Fonksiyon Göçerimi Yöntemi ve Hizmet İşletmelerine Uyarlanması, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.2, s.3, ss.1-18.
- Akbulut, H. ve Alpkan, S. (2011). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme: Bir Otel İşletmesinde Uygulama, *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.2, Karabük.
- Akçakaya, M. ve Yücel, N. (2007). Değişim Mühendisliği ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği, *Sayıştay Dergisi*, s.4, ss.66-67.
- Akdoğan, N. (1998). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı), Ankara: Cem Web Ofset Ltd. Şti.
- Akgün, İ., A. (2010). Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, ss.35-64.
- Akkaya, F., A. (2010). Hedef Maliyetleme Yönteminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.11, ss.357-371.

- Aktaş, R. (2003). Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi, *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, s.1, ss.118-132.
- Alagöz A. ve Ceran Y. (2006). Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management), *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.15, ss.61-83.
- Alagöz, A. (2006). Stratejik Maliyet ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Targetcost Management), *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.15, ss.62-63.
- Alayoğlu, N. (2010). Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İnsan Kaynakları ve Rekabet Stratejileri Uyumunun Önemi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, c.9, s.7, ss.27-49.
- Albez, A. (2017). Üretim İşletmelerinde Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, c.31, s.1.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, s.2, ss.177-192.
- Alkan, H. (2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta.
- Alpkan, S. (2012). Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği, *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karabük.
- Altınbay, A. (2006a). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, c.8, s.1, ss.103-121.
- Altınbay, A. (2006b). Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s.16, ss.142-143.

- Ansari, S., L. ve Bell, J., E. (1997). Target Costing: The Next Frontier İn Strategic Cost Management, *IRWIN Professional Publishing*, Chicago.
- Ata, F., İ. ve Öncü, S. (2017). İnşaat İşletmelerinin Maliyet Yönetiminden Beklentileri: Türkiye Uygulaması, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.4, s.3, ss.1-17.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi İle Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, s.221, ss.293-309.
- Aydemir, İ. (2005). Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması, *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri*, Muğla Üniversitesi Basımevi, Muğla.
- Aydınlı, H., İ. (2003). Örgüt Kültürünün Yönetim Açısından Önemi, *Bilgi Dergi*, s.7, ss.97.
- Aykut, O., H. ve Yanık, R. (2019). Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Firma Karlılığı Üzerine Etkisi: Mobil Telekomünikasyon Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası Yönetim, Ekonomi ve Politika Kongresi*, ss.224, İstanbul.
- Bahşi G. ve Can A., V. (2001). Hedef Maliyetleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, s.4, ss.47-70.
- Basık, F., O. ve Türker, İ. (2005). Stratejik Maliyet Analizi ve Yönetimi, *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu*, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Kasım, İstanbul.
- Bayri, O. (2006). Rekabet Stratejileri Açısından Maliyet - Hacim Analizleri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.30, ss.163-172.
- Bedük, A., Zerenler, M. ve Soysal, A. (2008). Değişen Dünyada Yeni Yönetim Modellerinin Turizm Sektöründe Kullanılması ve Tanıtım Stratejilerinin Belirlenmesi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.20, ss.135-162.
- Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, c.2, s.3, ss.78-97.

- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2013). 20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yöntemi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s.4, ss.50-72.
- Bengü, H. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyet Uygulaması, *Mufad Dergisi*, s.25 İstanbul.
- Bengü, H. ve Arslan, S. (2009). Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.11, s.2, ss.55-78.
- Bilginoğlu, F. (1995). Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı, *Yönetim Dergisi*, s.6, ss.13-15.
- Bozdemir, E. (2010). Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Otomotiv Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.
- Bozdemir, E. ve Orhan, M., S. (2011a). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.15, s.2, ss.463-480.
- Bozdemir, E. ve Orhan, M., S. (2011b). Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, s.2, ss.163-179.
- Büyükmirza, H., K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (19. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, A., V. (2002). Maliyet Yönetiminde Pazara Dayalı Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Sakarya.
- Can, A., V. (2004). *Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama*, Adapazarı: Sakarya Kitabevi.
- Cengiz, E. (2010). Hedef Maliyetleme Süreci: Antalya Organize Sanayi Bölgesinde Faaliyet Gösteren Makine Üreticisi Bir Firmada Örnek Olay Çalışması, *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Antalya.

- Cengiz, E. ve Uyar, S. (2011). Geriye Doğru Maliyetleme (Backflush Costing) ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama, *Journal of Yaşar University*, c.22, s.6, ss.3681-3692.
- Ceran, Y. ve Koçyiğit, N. (2013). Stratejik Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Eş Zamanlı Maliyetleme, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.3, s.1, ss.214.
- Cooper, R. ve Slagmurder, R. (1997). Target Costing and Value Engineering (Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği), *The IMA Foundation For Applied Research*, New Jersey.
- Coşkun, A. (2002-2003). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *Akademik Araştırmalar Dergisi*, Yıl:4, s.15, ss.26.
- Coşkun, A. (2008). Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, *ZKÜ, Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, c.5, s.5, ss.109-116.
- Çengel Ö. (2008). Müşteri İlişkileri Yönetiminde (CRM) Pazarlama Maliyetlerinin İncelenmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak, s.146.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, c.26, s.1, ss.313-329.
- Çetin, M., A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Seyahat Acenteleri Uygulaması, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- Çetinkaya, Ö. (2006). Rekabet Stratejilerinin Belirlenmesinde Portföy Analizi ve Tariş Üzerine Bir Araştırma, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.8, s.3, ss.57-76.

- Çetinkaya, Z. (2008). Stratejik Maliyet Yönetimi, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş.
- Çuvalcı Özbek, Y. ve Sarıaltın, A. (2016). *Aydın Ticaret Odası İncir Sektörü UR-GE Projesi İhtiyaç Analizi Raporu*, Aydın.
- Dalğar, H., Tas, S., Cevher, E. ve Akın, O. (2010). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kurumsal Bir Yaklaşım, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.15, s1, ss.235-255.
- Doğan, Z. ve Hatipoğlu, A. (2004). Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe Finansman Dergisi*, s.21, ss.101-109.
- Ellram, L., M. (2002). Supply Management's Involvement In The Target Costing Process, *European Journal of Purchasing & Supply Management*, s.8, ss.235-244.
- Eraslan, İ., H., Kuyucu, A., D. ve Bakan, İ. (2008). Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi İle Türk Tekstil ve Hazır Giyim Sektörünün Değerlendirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, c.10, s.2, ss.307-332.
- Erden, A., S. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Eren, E. (2002). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Ergül, A. (2014). Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması, *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya.
- Ertürk, H. (2005). Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- Gayret, A. (2010). Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat İşletmelerinde Uygulanması, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

- Gökçen, G. (2003). Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.20, ss.79-86.
- Güçlü, N. (2003). Örgüt Kültürü, *Kırgızistan Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s.6, ss.157.
- Güler, M., E. (2010). Değişim Mühendisliği Uygulamalarına Öngörü Sağlamada Simülasyon Tekniğinin Kullanımı, *Sosyal Bilimler*, c.8, s.1, ss.147-168.
- Gümüş, Y. (2007). Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Gündüz, H., G. (1997). *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları-99.
- Güneş, R. ve Aksu, İ. (2003). Mamul Yasam Seyri Maliyetlemesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.8, s.2, ss.43-61.
- Güzeldere, T., A. (2007). Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haşaoğlu, U. (2011). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman.
- Hussein, A., Y. (2008). Development Of Product Life Cycle Cost Analysis Tool, *Master Of Engineering, Faculty Of Mechanical Engineering, Malaysia Technology University*, April, s.27.
- İzmirli Ata, F. (2014). Hedef Maliyetleme ve İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Analizi, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Manisa.

- Kabaklı, S. (2007). Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Gelişmeler, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı*, Kahramanmaraş.
- Kalkancı, N. (2008). Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımı, Yöneticilerin Eğitimi ve Bir İşletmede Uygulama, *Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Karacan, S., Aygün, D. ve Savcı, M. (2012). Çay İşletmelerinde Faaliyet Temelli Maliyetlemenin Kullanılabilirliği ve Bir Uygulama, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, c.14, s.1, ss.113-132.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Kaygusuz, S., Y. (2011). Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi, *Business and Economics Research Journal*, c.2, s.4, ss.25.
- Kaygusuz, S., Y. ve Dokur, Ş. (2018). *Maliyet Muhasebesi* (3. Baskı), Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Kocakulah, M., C. ve Austill, A., D. (2006). Product Development And Cost Management Using Target Costing: A Discussion And Case Analysis, *Journal Of Business & Economics Research*, c.4, s.2, ss.61-72.
- Koçakoğlu, Ö. (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönetiminin Analizi ve Bir Örnek Uygulama, *Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Şanlıurfa.
- Koçsoy, M. (2008). Hedef Maliyetleme ve Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanması, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı*, Doktora Tezi, Ankara.
- Koşan, L. ve Geçgin, E. (2011). Müşteri Beklentisi ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi ve Örnek Bir Uygulama, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos, ss.53-67.

- Köroğlu, Ç. (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Aydın.
- Köse, T. (2002). Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, c.3, s.2, ss.77-104.
- Kutay, N. ve Akkaya, G., C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, c.15, s.2, ss.1-15.
- Kuyucak, F. ve Şengür, Y. (2009). Değer Zinciri Analizi: Havayolu İşletmeleri İçin Genel Bir Çerçeve, *KMU İ.İ.B.F. Dergisi*, Haziran, Yıl.11, s.16, ss.132-147.
- Muslu, A. (2015). Deniz Turizminde Rekabet Stratejisi Olarak Ürün Farklılaştırması, *Turizm ve Araştırma Dergisi*, c.4, s.2, ss.28-46.
- Nubin, S. (2006). Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Oktaç, E. (2006). Stratejik Yönetim Sürecinde Performans Geliştirmenin Bir Aracı Olarak Dış Kaynak Kullanımı: İmalat Sanayiinde Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.
- Okutmuş, E. ve Ergül, A. (2015). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss.97-116.
- Otlu, F. ve Karaca, S. (2005). Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.10, s.2, ss.245-270.
- Öğünç, H. (2010). Hedef Maliyetleme Sisteminin Mermer Sektöründe Uygulanması, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

- Öndeş, T., Ardıç, M., Öztürk, A. ve Kayacan, B. (2010). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği, *III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi*, Mayıs, c.1, ss.247-258.
- Örnek, A., Ş. (2003). Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.5, s.2, ss.213-230.
- Özçelik, F. (2013). Yalın Üretim Ortamına Uygun Maliyet Sistemi Seçimi, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.20, s.1, ss.47-58.
- Özer, A. (2004). Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül, s.134.
- Özkan, A. ve Esmeray, M. (2002). Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak Jıt Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları, *C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, c.3, s.1, ss.131-134.
- Özpeynirci, R. ve Kalaycı, E. (2016). Bankalarda Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Alan Araştırması, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.8, s.1, ss.21-36.
- Özpeynirci, R. ve Şirin, H., B. (2018). Endüstriyel Makine İmalatı Yapan İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması ve Bir Uygulama, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, c.20, s.35, ss.59-71.
- Pira, A. ve Kocabaş, F. (2003). Örgütsel İletişim Açısından Değişim Mühendisliği, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.5, ss.92.
- Saban, M., Bostancı, A. ve Güğərçin, G. (2007). Hedef Maliyet Yöntemi ve Önek Bir Uygulama, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül, ss.81-96.
- Sarıkaya, B. (2008). 4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
- Sarvan, F., Durmuş Arıcı, E., Özen, J., Özdemir, B. ve Tercan İçigen, E. (2003). On Stratejik Yönetim Okulu: Biçimleme Okulunun Bütünleştirici Çerçevesi, *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi*, s.6, ss.173-122.

- Savaş, O. (2003). Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s.20, ss.175-191.
- Savcı, M. (2013). *Maliyet Muhasebesi* (On Üçüncü Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.
- Saygın, T. (2008). Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama, *18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale.
- Sevgener, A., S. ve Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Yönetim Muhasebesi* (7. Baskı), İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Seymen, O., A. ve Bolat, T. (2002). *Örgütsel Öğrenme*, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Sofyalıoğlu, Ç. (2006). Kalite Fonksiyon Göçerimi ve Gıda Sanayiinde Uygulanabilirliği: Kano Modeli İle Bütünleşik Bir Yaklaşım, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, , Manisa.
- Şahin, A. (2010). Örgüt Kültürü - Yönetim İlişkisi ve Yönetimsel Etkinlik, *Maliye Dergisi*, s.159, ss.23.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, İstanbul: Yasa Yayınları, No.80.
- Terzi, A. (2017). Hedef Maliyetleme, Değer Mühendisliği ve Kaizen Maliyetleme, Yöntemlerinin Çay İşletmelerinde Birlikte Uygulanabilirliğinin Araştırılması, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana bilim Dalı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.
- Titiz, İ. ve Çetin, A., C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, c.5, s.2, ss.121-138.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s.1, ss.199-214.

- Türk, Z. (2004). Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, c.59, s.3, ss.231-253.
- Türksoy, A. (2005). Otel İşletmelerinde Dış Kaynaklardan Yararlanma (Outsourcing), *Ege Akademik Bakış Dergisi*, c.5, s.1-2, ss.11-18.
- Ülgen, H. ve Mirze, S., K. (2003). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Ülker, Y. ve İskender, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve JOHN DEERE Örneği, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.8, s.13, ss.189-217.
- Vargün, H. (2009). Tam Zamanında Üretim Modeline Göre Maliyetlerin İzlenebilirliği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.44, ss.252.
- W., J. Fabrycky & Blanchard, B., S. (2008). Life Cycle Cost And Economic Analysis, *Prentice Hall*, New Jersey, ss.327.
- Yalçın, İ., Akın, M. ve Şeker, M. (2011). Kamu Hastanelerinde Dış Kaynak Kullanımı: Kayseri Eğitim ve Araştırma Hastanesi Örneği, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, c.13, s.20, ss.84.
- Yalçın, S. (2005). Müşteri Odaklı Yeni Ürün Geliştirme Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Kalite Fonksiyon Yayılımının Mobilya Sektöründe Uygulanabilirliğinin Analizi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kütahya.
- Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Ağustos, s.15, ss.15-34.
- Yardımcıoğlu, M. ve Büyükşalvarcı, A. (2007). Bankacılık Sektörü Pratiğinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık, s.153, ss.142-159.
- Yazıcı, N. (2007). Maliyet Yönetim Sistemlerinin Türk Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücüne Etkisinin İncelenmesi, *Erzurum Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.

- Yazıcı, T. (2007). Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri(Yaklaşımları) İlişkileri, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yılmaz, R. ve Baral, G. (2009). İşletme Karlılığını Arttırmada Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme (Target Costing As a Strategic Cost Management Tool For Increasing Company Profitability), *Uluslararası Beşinci Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu*, Selçuk Üniversitesi Kadınhanı Faik İçil Meslek Yüksek Okulu, Konya.
- Yılmaz, Y. ve Ünüvar, A. (2001). Ürün Tasarımında Eşzamanlı Mühendislik (Bildiri), Mete Kalyoncu (Ed.), *Makine Tasarım ve İmalat Teknolojileri Kongresi Bildirileri, 02-03 Kasım 2011*, Özkon Basım Yayın, ss.311-321, Konya.
- Yurdakul, M. ve Yıldırım, E. (2013). Analitik Ağ Süreci Yöntemi İle En Uygun Pazarlama Stratejisinin Belirlenmesi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Eylül, ss.211-225.
- Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (Geliştirilmiş, Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı), İzmir: Cem Web Ofset Ltd. Şti.
- Yükçü, S. (2000). Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl.1, s.2, ss.23-42.
- Yükçü, S. ve Gönen, S. (2008). Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.40, ss.71-83.
- Yükçü, S. ve İçerli, M., Y. (2007). Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.34, ss.66-73.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Plânlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.12, ss.387-410.
- Zengin, Y. ve Ada, E. (2009). Cost Management Through Product Design: Target Costing Approach, *International Journal of Production Research*, s.48-19, ss.5593-5611.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı: Ufuk KOÇAK

Doğum Yeri ve Tarihi: Antakya / 08.06.1993

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi / Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi / İşletme

Lisansüstü Öğrenimi: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Muhasebe ve Finansman ABD / Yüksek Lisans

Bildiği Yabancı Diller: İngilizce

Arapça

İş Deneyimi

Öğretim Elemanı (09/2017 - 01/2019) Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Karacasu Memnune İnci MYO

(09/2017 – 01/2019) Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli Sağlık Hizmetleri MYO

(02/2019 – 06/2019) Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Yenipazar MYO

İletişim

e-posta adresi: ufukkocakk@yandex.com / ukocak@adu.edu.tr

Tarih 22.05.2020