

Araştırma Makalesi / Research Article

HEDEF MALİYETLEMENİN HİDROPNÖMATİK KRİKO ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Ulukan BÜYÜKARIKAN*

APPLICATION OF TARGET COSTING IN HYDROPNEUMATIC JACK PRODUCTION ENTERPRISE

Öz

Yoğun rekabet ortamında klasik maliyet yönetimi yaklaşımları müşteri talep ve beklentilerini karşılayamamıştır. Bu nedenle Japonya’da yalın yaklaşımı benimseyen işletmeler maliyet yönetiminde hedef maliyetleme yöntemini geliştirmişlerdir. Hedef maliyetlemenin amacı; tüketicinin ihtiyaç ve beklentilerini karşılayacak düzeyde ürün geliştirerek ürünün yaşam seyri boyunca işletmenin elde edeceği kârı stratejik olarak yönetmektir. Çalışmanın amacı, hedef maliyetleme yönteminin üretimde kullanılan kaynakları müşteri beklentileri ve ihtiyaçlarını yansıtan ürün fonksiyonlarına göre nasıl belirlediğini göstermek ve yöntemin uygulanabilirliğini belirlemektir. Bu bağlamda Konya ilinde hidropnömatik kriko üretimi yapan bir işletmede hedef maliyetleme uygulamasına yer verilmiştir. Elde edilen bulgular sonucunda hedef maliyet endeksine göre kontrol altına alınması ya da fonksiyonlarının geliştirilmesi gereken gider yerleri belirlenmiştir. Hedef maliyetlemenin müşteri ihtiyaç ve beklentilerine yönelik olması, üretim kaynaklarının müşteri tatminine doğru yönlendirilmesini sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesi, Hedef Maliyetleme, Hidropnömatik Kriko.

Abstract

In the intensely competitive environment, classical cost management approaches could not meet customer demands and expectations. For this reason, enterprises that adopt a lean approach in Japan have developed the target costing method in cost management. The purpose of target costing is to strategically manage the

* Dr. Öğr. Üyesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Bolvadin Uygulamalı Bilimler Fakültesi, e-posta: ulukan@aku.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1539-7157>.

İntihal Taraması: Bu makale intihal taramasından geçirilmiştir.

Etik Beyan: Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur (Ulukan BÜYÜKARIKAN).

Atıf: Büyükarıkan, U. (2021), Hedef Maliyetlemenin Hidropnömatik Kriko Üretim İşletmesinde Uygulanması, 21(3), *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 589-610, <https://doi.org/10.11616/asbi.1022532>.

business's profit throughout the life cycle of the product by developing a product that meets the consumer's needs and expectations. The study aims to show how the target costing method determines the resources used in production according to the product functions that reflect the customer expectations and needs and to determine the applicability of the method. In this context, target costing practice has been included in an enterprise producing hydropneumatic jacks in Konya province. As a result of the findings, expense areas that need to be controlled or whose functions should be improved according to the target cost index were determined. Target costing is geared towards customer needs, and expectations ensure that production resources are directed towards customer satisfaction.

Keywords: Management Accounting, Target Costing, Hydropneumatic Jack.

1. Giriş

İşletmelerin faaliyet gösterdiği ortam, teknoloji, rekabet ve politikalarındaki değişimlerden sürekli olarak etkilenmektedir. İş ortamındaki bu değişimler, işletmelerin ürün maliyetlerini düşürme, diğer ürünlerle rekabet etme ve aynı zamanda müşteri talebindeki değişikliklere hızlı yanıtlar vererek müşteriye tatmin etme konusunda büyük baskılar oluşturmuştur. Geleneksel maliyet yöntemleri bu baskılara yönelik olarak yönetimin ihtiyaç duyduğu yeterli bilgiyi sağlayamamıştır. Bu nedenle işletme yönetiminin doğru karar alabilmesi için ortaya çıkan gelişmeleri doğru ve zamanında aktarabilen müşteri odaklı bir maliyet yönetimine ihtiyaç duyulmuştur (Van Raaij vd., 2003: 573).

Toyota'nın 1960'larda öncülük ettiği hedef maliyetleme (HM); rekabetçi bir fiyatla, yüksek kalitede ve istenilen özellikleri bulunduran ürünler elde etmek için kullanılan bir yöntemdir. İşletmeler hedef maliyetlemeyi kullanarak, müşterilerin ürün özelliklerine ve kaliteye yönelik beklentilerini karşılarken, istenilen kârı elde etmek için bir ürün tasarlar. HM ürünlerin hedef kârını, satış fiyatını ürünleri iyileştirmek ve ürünlerin maliyetini düşürmek için tasarım sürecini kullanan pazar odaklı yöntemdir (Blocher vd., 2010: 545). HM şu şekilde hesaplanmaktadır:

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı - Hedef Kâr

Buna göre HM, bir ürün veya hizmetin maliyetini müşterilerin ödemek istediği fiyata (hedef satış fiyatı) göre belirleme yöntemidir. Hedef satış fiyatı, piyasanın neyi kabul edeceğine bağlı olarak işletmenin stratejik planını ve kâr hedefini yansıtan bir hedef kâr marjını belirlemektedir. HM, malzeme veya bileşen seviyesine ayrıldığında, işlevler arası ekip çalışmasını ve mühendislik girdilerini içermektedir (Lin, 2009: 640). Yöntemin amacı müşterilerin ihtiyaçları ve beklentileri doğrultusunda ürün tasarımı gerçekleştirerek ürün yaşam seyri boyunca işletmenin elde edeceği kârlarını stratejik olarak yönetmektir.

Bu amaca, ürünün beklenen satış fiyatı üzerinden elde edilen kârla müşterilerin istediği işlevsellik ve kalitede ürün tasarımı yaparak ulaşır. Böylece ürünün yaşam döngüsü maliyeti belirlenerek üretim yapılmaktadır. Japonya'daki yalın işletmeler, HM'yi ürün geliştirme sürecinin bölünmez bir parçası olarak kullanmaktadır. HM'nin başarılı olabilmesi için müşterilerin ürünle ilgili fiyat, kalite ve işlev hakkındaki beklentilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yapılacak pazar analizi, HM'nin pazar güdümlü maliyetlendirme bölümünün şekillendirilmesinde kritik bir rol oynar. Pazar analizinden elde edilen veriler ürün tasarımcılarına iletilerek ürün tasarım süreci başlamaktadır. İşletme ürün düzeyinde hedef maliyetleri belirlediğinde, bunları bileşen düzeyine ayırarak müşterilerden gelen maliyet baskılarını tedarikçilerine aktarır. Buna karşılık tedarikçiler, işletmeye sattıklarında ürün bileşenlerinin yeterli getiri sağlayacak bir biçimde tasarlamaları ve üretimin yollarını bulmalıdır. Böylece tedarikçiler bileşen düzeyinde HM sürecine katılmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1999: 23).

Japon işletmeleri yıllardır bu yöntemi kullanmasına karşın ABD ve Avrupa işletmeleri 1980'li yıllardan itibaren kullanmaya başlamıştır. Böylece ABD ve Avrupa işletmeleri, yeni bir ürünün fiyatını, maliyetini ve istenen kârı belirlemek için pazarlama departmanından elde ettiği bilgilerden yola çıkarak ürün tasarımı yapmaya başlamıştır (Hansen ve Mowen, 2007: 536).

Çalışmada Konya ilinde hidropnömatik kriko üretimi yapan bir işletmede HM'nin üretimde kullanılan kaynakları müşteri beklentileri ve ihtiyaçlarını yansıtan ürün fonksiyonlarına göre nasıl belirlediğini göstermek ve yöntemin uygulanabilirliğini belirlemek amaçlanmıştır. Kriko üretim işletmesinde HM yöntemi uygulamak için kullanılan veriler işletme birimleriyle yüz yüze yapılan (yönetim, muhasebe, pazarlama, üretim birimleri ve tüketiciler) ve üretim işlemlerinin gözlemlenmesi sonucu elde edilmiştir. Ayrıca çalışmada HM ve uygulama süreci açıklanmış ve HM ile ilgili literatüre yer verilmiştir.

2. Literatür

HM yöntemine ilişkin çalışmalar; otomobil (Kato, 1993; Monden ve Hamada, 1991), motosiklet (Yahya, 2017), otomobil, uçak ve iş makinesi (Swenson vd., 2003), beyaz eşya (Koroğlu vd., 2019; Al-Qady ve El-Helbawy, 2016; Ebuk ve Balcıoğlu, 2011), biyoyakıt (Al Chen vd., 2008), spor malzemeleri (Lin, 2009), elektronik (Huang vd., 2012), mobilya (Al-Hattami vd., 2020; Celayir, 2020), maden (Segeth-Boniecka, 2017), inşaat (Potkány ve Škultétyová, 2019; Briciu vd., 2015), tekstil (Paksoy vd., 2020; Karahan, 2018), konaklama (Okutmuş ve Ergül, 2015; Acar ve Şenol, 2014; Okutmuş ve Ergül, 2013), gıda (Dalğar vd., 2019), demir-çelik

(Demircioğlu ve Adıgüzel, 2019) ve restoran (Koşan ve Geçgin, 2013) sektörlerinde uygulanmıştır.

Monden ve Hamada (1991) Japon otomobil üreticilerinde maliyet yönetimi açısından HM ve Kaizen maliyetlemenin özelliklerini açıklamışlardır. HM'nin yeni bir model geliştirmede ve ürün tasarım aşamasında, Kaizen maliyetlemenin ise üretim aşamasında maliyet düşürmeyi desteklediğini ifade etmişlerdir.

Kato (1993) Japonya'da otomobil sektörüne HM yönteminin maliyet düşürme faaliyetlerine yaptığı katkıyı incelemiştir. HM'nin ürün planlaması yapma ve yeni ürün geliştirme sürecinde; kalitenin, güvenilirliğin ve müşteri ihtiyaçlarının karşılanarak maliyetleri düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca HM'nin kapsamlı bir kâr yönetim sisteminin önemli bir unsuru olduğunu belirtmiştir.

Swenson vd. (2003) ABD'de HM'nin çeşitli endüstrilerde (Otomobil, uçak ve iş makinesi) nasıl uygulandığını, uygulamadan elde edilen başarı düzeyini, ölçülebilir iyileştirmeleri ve bu uygulamaların başarısını etkileyen faktörleri incelemiştir. ABD işletmeleri açısından HM yönteminin yeni uygulanmaya başladığını, HM uygulayan işletmelerde maliyet kontrolünün oldukça etkin olduğunu belirtmişlerdir.

Feil vd. (2004) HM'yi tarihsel açıdan incelemiştir. HM'nin Japonya'da 1960'larda ortaya çıkmış olduğunu, 1980'lerden günümüze batılı işletmelerin HM'de ilerlemek için yoğun çaba sarf ettiklerini ifade etmişlerdir. HM'nin farklı ülkelerde farklı çeşitlerinin geliştirildiğini belirtmişlerdir.

Al Chen vd. (2008) ABD'de çiftlik gübresinden biyoyakıt (biyometanol) üretiminde HM yöntemi uygulamasını incelemiştir. HM yönteminin çevre dostu teknolojilerin ve ürünlerin geliştirilmesine yardımcı olmak için yararlı olduğunu tespit etmişlerdir.

Lin (2009) Tayvan'da Nike markası altında spor ayakkabı üretimi yapan bir işletmenin HM uygulamalarıyla Çin'deki ortaklarının HM uygulamaları arasındaki farklılığın nedenlerini teknik açıdan incelemiştir. HM süreçleri arasındaki farklılığın HM uygulamalarının marka işletme tarafından yönetilmesinden ve sözleşmeli üreticilerden kaynaklandığını tespit etmiştir.

Ebuk ve Balcıoğlu (2011) Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde beyaz eşya sektöründe (elektrikli süpürge) faaliyet gösteren North Cyprus Appliance Company'de HM yöntemini uygulama şeklini incelemiştir. Üretime başlamadan önce ürün planlamasında oluşan maliyetlerin nedenlerini belirleyerek maliyetleri düşürmek için gerekli bilgileri tanımlamışlardır.

Huang vd. (2012) Çin'deki elektronik ve bilişim sektöründe faaliyet gösteren 189 işletmede HM sistemleriyle iş modeli yenilikleri ve işletme performansı arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. HM yönteminin hem iş modeli yeniliklerini hem de işletme performansını olumlu yönde etkilediğini belirlemişlerdir.

Koşan ve Geçgin (2013) Türkiye'de restoran sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede HM yönteminin uygulanabilirliğini incelemişlerdir. HM yöntemini uygulayarak bazı yemeklerin porsiyonları azaltıp, müşteri memnuniyetsizliği oluşturmadan yiyecek maliyetlerinin azaltılabileceğini ve kârlılığın artırılabilirliğini tespit etmişlerdir.

Okutmuş ve Ergül (2013) Türkiye'de Antalya ilindeki bir otelde HM'nin uygulanabilirliğini araştırmışlardır. HM yönteminin konaklama işletmelerinde maliyet kontrolü sağladığını belirlemişlerdir.

Acar ve Şenol (2014) Türkiye'de Antalya ilindeki 118 beş yıldızlı otel işletmelerinde HM yöntemi uygulayan ve uygulamayan arasındaki farklılıklarını araştırmışlardır. İşletmelerin %61'inin HM yöntemi kullandığını ve bu yöntemi uygulayan ve uygulamayan işletmeler arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar bulunduğunu ifade etmişlerdir.

Briciu vd. (2015) Romanya'da inşaat sektöründe HM'nin faydalarını incelemişlerdir. HM'nin yönetim faaliyetleriyle ilgili sistematik bir bilgi vizyonu oluşturduğu ve karar vericilere ekonomik varlığın ana yönlerine ilişkin gerekli bilgileri sağlayarak kararların doğrulanma derecesini artırdığını ifade etmişlerdir.

Okutmuş ve Ergül (2015) Türkiye'de Antalya ilindeki bir otelde HM, değer analizi ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin bir arada kullanılabilirliğini incelemişlerdir. HM, değer analizi ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin bir arada kullanarak müşteri istek ve beklentilerine uygun hizmet üretmede yararlı olduğunu tespit etmişlerdir.

Al-Qady ve El-Helbawy (2016) Mısır'da çamaşır makinesi üreten bir işletmede HM ve Kaynak tüketim muhasebesi (KTM) uygulamışlardır. İki yöntemin birlikte kullanımının yöneticilere sağlıklı bilgiler sağlayarak HM sürecini iyileştirdiğini belirlemişlerdir.

Yahya (2017) Endonezya'da, motosiklet üretimi yapan Yamaha-Motor Kencana'da (YMKI) hedef satış fiyatı ve hedef kârı belirledikten sonra HM uygulamasında ürün ve süreç tasarımlarını yapma şeklini incelemiştir. İşletmenin HM yöntemini uygulamada ürün işlevselliği ve pazar payı açısından başarılı olduğunu belirlemiştir.

Segeth-Boniecka (2017) Polonya'daki taş kömürü madenlerinde taş kömürü çıkarma maliyetlerini planlamada HM'nin uygulama koşullarını analiz etmiştir. Taş kömürü madeni üretim planlanmasında HM yönteminin kullanılmasının ekonomik verimlilik düzeyine ulaşmak için karar alma sürecini desteklediğini ifade etmiştir.

Karahan (2018) Türkiye'de Gaziantep ilinde halı üretimi yapan bir işletmede HM'nin uygulanabilirliğini araştırmıştır. HM yönteminin uygulanabilir olduğunu ve yöntemin ürün maliyetlerini azalttığı için işletmenin rekabetçiliğini artırdığını tespit etmiştir.

Dalğar vd. (2019) Türkiye'de süt ürünleri sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede HM'nin uygulanabilirliğini incelemiştir. HM'nin uygulanabilir olduğunu ve hedef maliyet endeksine göre gider yerlerindeki bazı maliyetlerin azaltılması gerektiğini tespit etmişlerdir.

Demircioğlu ve Adıgüzel (2019) Türkiye'de Adana ilinde çelik boru üretimi yapan bir işletmede HM'nin uygulanabilirliğini araştırmışlardır. İşletmede HM'nin uygulanabilir olduğunu ve işletmenin yöntemi uygulaması durumunda üretim maliyetleri ve kârlılığında olumlu gelişmeler gerçekleşebileceğini belirtmişlerdir.

Potkány ve Škultétyová (2019) Polonya'da 280 basit ahşap ev müşterisinin görüşlerini inceleyerek HM yöntemini uygulamışlardır. HM'nin müşterilerin satın alma tercihini tanımlamada fonksiyonel bir maliyet analizi ile bileşenleri değerlendirmesinin üretim maliyetlerini düşürmede oldukça yararlı olduğunu belirlemişlerdir.

Köroğlu vd., (2019) Türkiye'de elektrikli şofben üreten bir işletmede HM'nin uygulanabilirliğini incelemiştir. HM yönteminin uygulanabilir olduğunu ve işletmenin yöntemi uygulaması durumunda rekabet gücünde olumlu gelişmeler gerçekleşebileceğini ifade etmişlerdir.

Al-Hattami vd. (2020) Hindistan'da mobilya üretimi yapan bir işletmede HM yönteminin üretim maliyetlerini düşürmede ve işletmenin kâr marjını artırmada etkisini incelemiştir. HM yönteminin mobilya üretim maliyetlerinde bir düşüş sağladığını ve işletmenin kâr marjını artırdığını belirlemiştir.

Celayir (2020) Türkiye'de mobilya sektöründe faaliyet gösteren 14 işletmede HM yöntemi uygulamaları incelenmiştir. Mobilya sektöründeki işletmelerin genellikle klasik maliyet yönetimi sistemini uyguladıklarını, HM uygulayan işletmelerinse uygulamada yetersiz kaldıklarını belirlemiştir.

Paksoy vd. (2020) Türkiye’de Kahramanmaraş ilinde denim kumaş üretiminde faaliyet gösteren bir işletmede HM’nin uygulanabilirliğini araştırmışlardır. Hedef maliyet endeksine göre işletmenin gider yerlerinde hangi maliyetlerin azaltılması gerektiğini tespit etmişlerdir.

Literatür incelendiğinde krika üretiminde faaliyet gösteren bir üretim işletmesiyle ilgili herhangi bir çalışmanın bulunmaması, sektördeki işletmelerin klasik maliyet yönetimi yöntemlerini kullanması ve HM’nin bu işletmede daha önce uygulanmamış olması bu çalışmanın özgünlüğünü oluşturmaktadır.

3. Hedef Maliyetleme

Yoğun rekabet ortamında geleneksel maliyet yönetimi ve maliyet artı fiyatlandırma stratejilerinin etkili olmadığının ortaya çıkması ve müşterilerden gelen baskının işletmeleri zorlaması klasik yaklaşımların eleştirilmesine yol açmıştır. Dolayısıyla klasik maliyet yöntemlerinin yerine, müşteri talep ve beklentilerine odaklı yöntemlerin oluşumu teşvik edilmiştir. Ürünlerin kalite ve işlevselliğinden ödün vermeden müşteri beklentilerini karşılayarak pazarda rekabet edebilmek ve maliyetleri düşürmek için 1960’lı yıllarda HM yöntemi ortaya çıkmıştır (Cengiz ve Ersoy, 2010: 3150; Cooper ve Slagmulder, 1999: 23-24).

HM, müşteri beklentilerinden ve kaliteden ödün vermeden mamul yaşam seyri boyunca maliyetleri yönetmek ve maliyetleri düşürmek için kullanılan etkin bir Japon maliyet yönetimi tekniğidir. HM maliyet yönetimi ve kâr planlama sistemi olarak, 1960’lardan itibaren Japonya’da birçok rekabetçi işletme tarafından ürün planlama ve tasarım aşamalarında kullanılmaktadır. HM yönteminin uygulanması Japonya’daki otomobil üreticilerinde başlamış olup, 1980’li yıllarla birlikte ABD ve Avrupa’da da yaygınlaşmıştır (Hansen ve Mowen, 2007: 536).

HM içeriğinde sadece muhasebe ve finans personelinin bulunduğu bir maliyet düşürme tekniği değildir. HM pazarın talepleriyle işletmenin hedeflerini bir araya getiren, kurum içi ve dışında kapsamlı bir iş birliği sonucu uygulanabilen bir süreçtir. Bu süreç müşteri beklentilerinin ürün tasarım sürecine yansıtılmasıyla başlayarak ürünün tüm yaşam seyri boyunca devam etmektedir. HM yöntemini uygulayan işletmelerde, artan müşteri memnuniyeti ve düşük maliyet ortaya konulmaktadır. Özellikle montaj odaklı endüstriler, HM uygulamasıyla en fazla değeri elde etmekte ve üretim maliyetlerini düşürmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1999: 33).

3.1. Hedef Maliyetlemenin İlkeleri

HM, müşterilerin taleplerini ve işletme hedeflerini birbiriyle ilişkilendirerek, ürünleri müşterilerin istediği kalitede ve zamanda düşük maliyetle tasarlayıp sunma sürecidir. Bu bağlamda klasik maliyet esaslı fiyatlandırma yöntemlerinden daha fazla zaman gerektiren bir süreç olsa da üreticiler fiyat, kalite ve işlev açısından müşteri beklentilerine uygun üretim yapabilmektedir. Dolayısıyla HM yaklaşımı, fiyatın pazarda belirlendiğine ve hedef kârın işletmelerin hedef maliyeti karşılayacak şekilde ürün tasarlayıp satması halinde elde edilebileceğine dayanmaktadır (Helms vd., 2005: 49).

HM'nin altı temel ilkesi bulunmaktadır (Swenson vd., 2003: 12):

1. Fiyat odaklı maliyetleme; pazar fiyatları hedef maliyetleri belirlemek için kullanılır.
2. Müşteriye odaklanma; müşterilerin üründe ihtiyaç duyduğu kalite, maliyet ve zaman aynı anda üretim kararlarına dâhil edilerek maliyet analizine rehberlik eder.
3. Tasarıma odaklanma; maliyet kontrolü üretim ve süreç tasarım aşamasında gerçekleşmektedir. Bu nedenle ürünün mühendislik aşaması üretim başlamadan önce gerçekleşmeli, yeni ürünler düşük maliyetlerle pazara sunulabilmelidir.
4. Çapraz işlevsel katılım; çapraz işleve sahip ürün ve süreç ekipleri, ürün tasarımından ürünün pazara sunumuna kadar her şeyden sorumludur.
5. Değer zinciri katılımı; değer zincirinin tüm üyeleri (yöneticiler, muhasebeciler, tasarımcılar, tedarikçiler, distribütörler, hizmet sağlayıcılar ve müşteriler) HM sürecine dâhil edilir.
6. Ürün yaşam döngüsüne odaklanma; HM, bir ürüne sahip olmanın tüm yaşam döngüsü maliyetlerini dikkate almaktadır. Yaşam döngüsü bir müşteri bakış açısından; ürünün kullanma, onarım ve elden çıkarma maliyetlerini düşürmeye odaklanır. Ayrıca ürün geliştirme, üretim, pazarlama, dağıtım, destek, hizmet ve elden çıkarma maliyetlerini en aza indirmeyi amaçlar.

3.2. Hedef Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları

HM uygulaması 4 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar (Maher vd., 2008: 226):

1. Aşama; Müşterilerin ihtiyaçlarını karşılama potansiyeline sahip bir ürün geliştirme
2. Aşama; Müşterilerin ürün için algıladıkları değere ve rakiplerin fiyatlarına göre bir hedef satış fiyatı belirleme

3. Aşama; Hedeflenen kâr marjını hedef fiyattan çıkararak bir hedef maliyet belirleme
4. Aşama; Hedef maliyetlere ulaşmak için değer mühendisliği uygulama

Değer mühendisliği, HM yönteminde hedef maliyetlere ulaşabilmek için müşterilerin üründen beklediği özelliklere göre ürünün parçalarının fonksiyonel analizini yapmaktadır.

3.3. Hedef Maliyetleme ile Klasik Maliyet Yönetimi Arasındaki Farklılıklar

HM uygulama açısından kolay bir yöntem olarak görünse de klasik maliyet yönetimi (maliyet artı kâr yaklaşımı) benimseyen işletmelerde uygulanması zorlaşabilmektedir. Çünkü pazar odaklı olmayan klasik maliyet yönetimi yaklaşımı muhasebe alanı ile sınırlıdır. Klasik yöntem müşterilerin kalite, işlev ve fiyat beklentilerini ürüne doğru olarak yansıtmamaktadır. HM ise klasik yöntemin aksine müşteri istek ve beklentileri doğrultusunda ürün geliştirmeye dayanmaktadır (Paksoy vd., 2020: 330).

HM ile klasik maliyet yönetimi arasında önemli farklılıklar Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Hedef Maliyetleme ile Klasik Maliyet Yönetimi Arasındaki Farklar

| Klasik maliyet yönetimi | Hedef maliyetleme |
|--|---|
| Piyasa fiyatı, maliyet planlamasının bir parçası olarak kabul edilmemektedir | Müşteri odaklı fiyat, maliyet planlamasının bir parçası olarak kabul edilir |
| Maliyetler satış fiyatını belirler | Satış fiyatı maliyetleri belirler |
| Maliyetleri düşürmek için kayıplar ve verimsizlik dikkate alınır | Ürün tasarımı, maliyetleri düşürmede önemli bir faktördür |
| Müşteriler maliyet düşürmeye dâhil olmaz | Müşteri verileri, maliyet düşürme için bir kılavuz niteliğindedir |
| Takım çalışması ve çoklu beceriler hesaba katılmaz | Takım çalışması ve çoklu beceriler hesaba katılır |
| Ürün tasarlandıktan sonra tedarikçiler sürece dâhil olur | Ürün tasarlanmadan önce tedarikçiler sürece dâhil olur |
| Değer mühendisliği kullanılmaz | Değer mühendisliği yöntemin ön koşulu olarak kullanılır |

Kaynak: Sharafoddin, 2016: 126.

4. Hedef Maliyetlemenin Kriko Üretim İşletmesinde Uygulanması

HM, montaj odaklı endüstriler açısından üretim maliyetlerini düşüren pazar odaklı stratejik yöntemdir. Bu nedenden dolayı çalışmada klasik maliyet yönetimi yaklaşımı uygulayan bir kriko üretim işletmesinde HM uygulanarak hangi maliyetlerin kontrol altına alınabileceği ve hangi maliyetlerin azaltılabileceği araştırılmıştır.

Kriko üretimi yapan işletme; Konya ilinde 4.000m² kapalı alanda aylık 350 adet kriko üretimi yapmaktadır. Üretimde toplamda 30 kişi çalışmaktadır.

İşletmede üretilen hidropnömatik kriko araç kaldırmakta kullanılan; 3 pistonlu, pistonları sırasıyla 10-25-50 ton yük kaldırma kapasitesine sahip, 8 bar hava ile çalışan 60 kg ağırlıkta ve 350x850x1400 mm ölçülerindedir.

Ürün genel olarak; şasi, hidrolik el pompası, pistonlar, değişik boy ve şekillerde pabuçlar, hortum, dağıtıcı, tekerlekler ve diğer malzemelerden oluşmaktadır.

Pazarlama departmanı yetkilileri ve ürünü kullanan müşterilerle yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda ürünle ilgili müşteri beklentileri sırasıyla yük kaldırma kapasitesi, dayanıklılık, ergonomi ve fiyattır.

4.1. Hedef Maliyetlemenin İşletmede Uygulama Adımları

Kriko üretim işletmesi için kullanılan veriler işletme birimleriyle yüz yüze yapılan görüşmeler (yönetim, muhasebe, pazarlama ve üretim birimleri) ve üretim işlemlerinin gözlemlenmesi sonucu elde edilen 2021 yılı Şubat dönemi (varsayımsal) verileri kullanılarak HM uygulaması gerçekleştirilmiştir.

İşletmede yapılan hedef maliyetleme uygulama süreci 12 adımda gerçekleştirilmiştir:

- 1.Adım: İşletmenin üretim giderlerin belirlenmesi
- 2.Adım: İşletmenin üretim birimlerine göre işçi ve makine sayılarının belirlenmesi
- 3.Adım: İşletmedeki maliyet havuzlarının oluşturulması
- 4.Adım: İşletmenin maliyet havuzlarına göre yükleme oranlarının belirlenmesi
- 5.Adım: İşletmenin üretim gider yerlerine ait giderlerin belirlenmesi
- 6.Adım: Hedef maliyetin hesaplanması
- 7.Adım: Birim başına maliyet analizi
- 8.Adım: Fonksiyonel maliyet analizi

- 9.Adım: Müşteri beklenti analizi
- 10.Adım: Fonksiyonel performans analizi
11. Adım: Önem endeksi oluşturulması
- 12.Adım: Hedef maliyet endeksinin oluşturulması

4.2. İşletmenin Üretim Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletmeden elde edilen verilere göre (şubat dönemi) HM uygulamasına ilişkin kaynak türleri; İlk madde ve malzeme, işçilik, enerji, amortisman, bakım ve onarım, yemekhane ve nakliye giderlerinden oluşmaktadır. Üretim giderleri içerisinde en büyük pay %68,15 ile ilk madde ve malzemeye aittir. İşletmenin şubat dönemi üretim giderleri toplamı 740.978 TL'dir (Tablo 2).

Tablo 2: İşletmenin Üretim Giderleri ve Oransal Dağılımı

| Gider türleri | Tutar (TL) | Toplam giderler içindeki oranı (%) |
|----------------------|------------|------------------------------------|
| İlk Madde ve Malzeme | 505.000 | 68,15 |
| İşçilik | 140.009 | 18,90 |
| Enerji | 41.015 | 5,54 |
| Amortisman | 17.994 | 2,43 |
| Bakım ve onarım | 5.998 | 0,81 |
| Yemekhane | 13.982 | 1,89 |
| Nakliye | 16.980 | 2,29 |
| Toplam | 740.978 | 100,00 |

İşletmedeki altı üretim biriminde toplam 30 işçi ve 24 makine çalışmaktadır. İşletmenin üretim birimlerine göre işçi ve makine sayıları Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: İşletmenin Üretim Birimlerine Göre İşçi ve Makine Sayıları

| Üretim birimi | İşçi sayısı | Makine sayısı |
|--|-------------|---------------|
| Üretim (Şasi ve kol) | 10 | 4 |
| Atölye (Torna ve kaynak) | 8 | 8 |
| Montaj (Şasi, kol, hortum, pabuçlar, dağıtıcı, tekerlek) | 5 | 5 |
| Boya | 2 | 1 |
| Test ve kontrol | 3 | 5 |
| Depo | 2 | 1 |
| Toplam | 30 | 24 |

4.3. İşletmenin Üretim Maliyetlerinin Gider Yerlerine Dağıtımı

Kriko üretim işletmesinde: Üretim (Şasi ve kol), Atölye (Torna ve kaynak), Montaj (Şasi, kol, hortum, pabuçlar, dağıtıcı, tekerlek vd.), Boya, Test ve kontrol, Depo olmak üzere altı esas üretim gider yeri bulunmaktadır. Direkt niteliğe sahip "İlk Madde ve Malzeme" giderlerinin dağıtımı yapılmayarak mamullere yüklenmiştir.

Üretim işletmesindeki giderlere ilişkin kaynak havuzları üretim sürecine ilişkin görüşmeler esas alınarak belirlenmiştir.

İşçilik maliyet havuzu

İşçilik maliyet havuzu, kaynak havuzlarındaki işçilik giderlerinden oluşmaktadır. İşçilik kaynak havuzundaki aylık işçilik giderlerinin dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarı işçi sayısıdır. İşletmede şubat üretim döneminde 30 işçi çalışmıştır. İşçilik yükleme oranı aşağıdaki denklem kullanılarak hesaplanmıştır.

İşçilik yükleme oranı = toplam işçilik gideri / toplam işçi sayısı

Buna göre; 140.009 TL / 30 işçi = 4.666,97 TL'dir.

İşçilik maliyet havuzundaki yükleme oranları Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4: İşçilik Maliyet Havuzu

| Kaynak havuzu | Hesaplamada kullanılan formül | Yükleme oranı |
|----------------------|--------------------------------------|----------------------|
| Üretim | 4.666,97 * 10 işçi | 46.669,67 |
| Atölye | 4.666,97 * 8 işçi | 37.335,73 |
| Montaj | 4.666,97 * 5 işçi | 23.334,83 |
| Boya | 4.666,97 * 2 işçi | 9.333,93 |
| Test ve kontrol | 4.666,97 * 3 işçi | 14.000,90 |
| Depo | 4.666,97 * 2 işçi | 9.333,93 |

Enerji maliyet havuzu

Enerji maliyet havuzu, kaynak havuzlarındaki enerji giderlerinden (elektrik, su, LPG, oksijen vd.) oluşmaktadır.

Enerji kaynak havuzundaki aylık enerji giderlerinin dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarı makine sayılarıdır. İşletmede şubat üretim döneminde 24 makine çalışmıştır. Makine yükleme oranı aşağıdaki denklem kullanılarak hesaplanmıştır.

Makine yükleme oranı = toplam enerji gideri / toplam makine sayısı

Makine yükleme oranı = 41.015 TL / 24 makine = 1.708,96 TL'dir.

Enerji maliyet havuzundaki yükleme oranları Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo 5: Enerji Maliyet Havuzu

| Kaynak havuzu | Hesaplamada kullanılan formül | Yükleme oranı |
|----------------------|--------------------------------------|----------------------|
| Üretim | 1.708,96 * 4 makine | 6.835,83 |
| Atölye | 1.708,96 * 8 makine | 13.671,67 |
| Montaj | 1.708,96 * 5 makine | 8.544,79 |
| Boya | 1.708,96 * 1 makine | 1.708,96 |
| Test ve kontrol | 1.708,96 * 5 makine | 8.544,79 |
| Depo | 1.708,96 * 1 makine | 1.708,96 |

Amortisman maliyet havuzu

Amortisman kaynak havuzunda bulunan giderlerin değeri makine sayısı dağıtım anahtarı kullanılarak gider yerlerine aktarılmıştır.

Makine yükleme oranı = toplam amortisman gideri / toplam makine sayısı

Makine yükleme oranı = 17.994 TL / 24 makine = 749,75 TL

Amortisman maliyet havuzunda yükleme oranları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Amortisman Maliyet Havuzu

| Kaynak havuzu | Hesaplamada kullanılan formül | Yükleme oranı |
|----------------------|--------------------------------------|----------------------|
| Üretim | 749,75 * 4 makine | 2.999,00 |
| Atölye | 749,75 * 8 makine | 5.998,00 |
| Montaj | 749,75 * 5 makine | 3.748,75 |
| Boya | 749,75 * 1 makine | 749,75 |
| Test ve kontrol | 749,75 * 5 makine | 3.748,75 |
| Depo | 749,75 * 1 makine | 749,75 |

Bakım ve onarım maliyet havuzu

Bakım ve onarım kaynak havuzunda bulunan giderlerin değeri makine dağıtım anahtarı kullanılarak gider yerlerine aktarılmıştır.

Makine yükleme oranı = toplam bakım ve onarım gideri / toplam makine sayısı

Makine yükleme oranı = 5.998 TL /24 makine = 249,92

Bakım ve onarım maliyet havuzunda yükleme oranları Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Bakım ve Onarım Maliyet Havuzu

| Kaynak havuzu | Hesaplamada kullanılan formül | Yükleme oranı |
|----------------------|--------------------------------------|----------------------|
| Üretim | 249,92 * 4 makine | 999,67 |
| Atölye | 249,92 * 8makine | 1.999,33 |
| Montaj | 249,92 * 5 makine | 1.249,58 |
| Boya | 249,92 * 1 makine | 249,92 |
| Test ve kontrol | 249,92 * 5 makine | 1.249,58 |
| Depo | 249,92 * 1 makine | 249,92 |

Yemekhane maliyet havuzu

Yemekhane kaynak havuzunda bulunan giderler işçilik sayısı dağıtım anahtarı kullanılarak gider yerlerine aktarılmıştır.

İşçilik yükleme oranı = toplam yemekhane gideri / toplam işçi sayısı

İşçilik yükleme oranı = 13.982 TL / 30 işçi = 466,07

Yemekhane maliyet havuzunda yükleme oranları Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Yemekhane Maliyet Havuzu

| Kaynak havuzu | Hesaplamada kullanılan formül | Yükleme oranı |
|-----------------|-------------------------------|---------------|
| Üretim | 466,07 * 10 işçi | 4.660,70 |
| Atölye | 466,07 * 8 işçi | 3.728,53 |
| Montaj | 466,07 * 5 işçi | 2.330,33 |
| Boya | 466,07 * 2 işçi | 932,13 |
| Test ve kontrol | 466,07 * 3 işçi | 1.398,20 |
| Depo | 466,07 * 2 işçi | 932,13 |

Nakliye maliyet havuzu

Nakliye kaynak havuzunda bulunan giderlerin değeri makine dağıtım anahtarı kullanılarak gider yerlerine aktarılmıştır.

Makine yükleme oranı = toplam bakım ve onarım gideri / toplam makine sayısı

Makine yükleme oranı = 16.980 TL / 24 makine = 707,50

Nakliye maliyet havuzunda yükleme oranları Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9: Nakliye Maliyet Havuzu

| Kaynak havuzu | Hesaplamada kullanılan formül | Yükleme oranı |
|-----------------|-------------------------------|---------------|
| Üretim | 707,50 * 4 makine | 2.830,00 |
| Atölye | 707,50 * 8 makine | 5.660,00 |
| Montaj | 707,50 * 5 makine | 3.537,50 |
| Boya | 707,50 * 1 makine | 707,50 |
| Test ve kontrol | 707,50 * 5 makine | 3.537,50 |
| Depo | 707,50 * 1 makine | 707,50 |

Üretim gider yerlerine ait giderlerine ait giderler Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10: Üretim Gider Yerlerine Ait Giderler

| Gider yerleri | İşçilik | Enerji | Amortis man | Bakım ve onarım | Yemekhane | Nakliye | Toplam |
|-----------------|---------------|--------------|--------------|-----------------|--------------|--------------|---------------|
| Üretim | 46669,67 | 6835,83 | 2999,00 | 999,67 | 4660,70 | 2830,00 | 64995 |
| Atölye | 37335,73 | 13671,67 | 5998,00 | 1999,33 | 3728,53 | 5660,00 | 68393 |
| Montaj | 23334,83 | 8544,79 | 3748,75 | 1249,58 | 2330,33 | 3537,50 | 42746 |
| Boya | 9333,93 | 1708,96 | 749,75 | 249,92 | 932,13 | 707,50 | 13682 |
| Test ve kontrol | 14000,90 | 8544,79 | 3748,75 | 1249,58 | 1398,20 | 3537,50 | 32480 |
| Depo | 9333,93 | 1708,96 | 749,75 | 249,92 | 932,13 | 2830,00 | 15805 |
| Toplam | 140009 | 41015 | 17994 | 5998 | 13982 | 16980 | 238101 |

İşletmede Şubat (2021) döneminde toplam 502.877 TL (Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri dâhil) maliyete katlanılmıştır. Üretim için DİMMG dışında kalan diğer giderler ise 238.101TL olarak belirlenmiştir.

Kriko işletmesinin toplam üretim maliyetinin üretim miktarına bölünmesiyle (740.978 TL / 350 adet = 2.117 TL/adet) birim maliyet 2.117 TL/adet olarak hesaplanmıştır.

DİMMG faaliyetlere dağıtılmayıp doğrudan mamule yükleneceği için bunun dışında kalan giderler üzerinden hedef maliyet belirlenecektir. Böylece 502.877 TL / 350 adet = 1.436,79 TL/adet birim DİMMG hedef maliyetleme hesaplamalarının içinde bulunmayacaktır.

4.4. Hedef Maliyetin Hesaplanması

İşletmede üretilen krikonun birim maliyeti (740.978 TL / 350 adet = 2.117) 2.117 TL/adet olarak bulunmuştur. İşletme 1 adet krikoyu 3.500 TL'ye satmakta olup, işletmenin kâr marjı ((3.500 - 2.117) /3.500) %39,51'dir. İşletme kriko satışındaki kâr marjını %50'ye çıkarmak istemektedir. Bu durumda hedef maliyet aşağıda hesaplanmıştır.

$$HM = \text{Piyasa Fiyatı} - \text{Kâr Marjı}$$

$$HM = 3.500 - (3.500 * \%50)$$

$$HM = 3.500 - 1.750$$

$$HM = 1.750 \text{ TL/adet}$$

4.4.1. Birim Başına Maliyet Analizi

Üretim sürecinde ortaya çıkan birim maliyetlerin gider yerlerine göre hesaplanması gerekmektedir. Bu nedenle gider yerlerindeki giderler üretim miktarına bölünerek gerekli hesaplamalar yapılmıştır (Tablo 11).

Tablo 11: Birim Başına Maliyet Analizi

| Gider yerleri | Toplam giderler (TL) | Üretim miktarı (Adet) | Birim maliyet (TL/Adet) |
|-----------------|----------------------|-----------------------|-------------------------|
| Üretim | 64.995 | 350 | 185,70 |
| Atölye | 68.393 | 350 | 195,41 |
| Montaj | 42.746 | 350 | 122,13 |
| Boya | 13.682 | 350 | 39,09 |
| Test ve kontrol | 32.480 | 350 | 92,80 |
| Depo | 15.805 | 350 | 45,16 |
| Toplam | 238.101 | 350 | 680,29 |

4.4.2. Fonksiyonel Maliyet Analizi

HM'nin temel özelliklerinden biri olan fonksiyonel maliyet analizi, her bir fonksiyonun toplam maliyet içerisindeki ağırlığının belirlenmesi için yapılmaktadır. Bu bağlamda esas üretim gider yerlerindeki birim maliyetlerin toplam içerisindeki payları Tablo 12'de verilmiştir.

Tablo 12: Fonksiyonel Maliyet Analizi

| Gider yerleri | Mevcut birim maliyetler (TL/Adet) | Birim maliyet içindeki payı (%) |
|-----------------|--------------------------------------|------------------------------------|
| Üretim | 185,70 | 27,30 |
| Atölye | 195,41 | 28,72 |
| Montaj | 122,13 | 17,95 |
| Boya | 39,09 | 5,75 |
| Test ve kontrol | 92,80 | 13,64 |
| Depo | 45,16 | 6,64 |
| Toplam | 680,29 | 100,00 |

4.4.3. Müşteri Beklenti Analizi

HM, müşteri odaklı bir yöntem olduğu için müşterilerin üründen beklentilerinin tasarım aşamasından başlamak üzere ürün fonksiyonlarının ve bu fonksiyonlara ait önem derecelerinin belirlenmesi gerekmektedir. Çalışmada müşterilerin ürün fonksiyonlarına ait önem dereceleri belirlenmesi için pazarlama birimindeki yetkililerden ve ürünü kullanan müşterilerden bilgi alınmıştır. Buna göre müşterilerin hidropnömatik krikodan beklediği ürün fonksiyonları; yük kaldırma kapasitesi, dayanıklılık, ergonomi ve fiyattır (Tablo 13).

Tablo 13: Müşteri Beklenti Analizi

| Ürün fonksiyonları | Önem derecesi | Oran (%) |
|-------------------------|---------------|----------|
| Yük kaldırma kapasitesi | 5 | 35,71 |
| Dayanıklılık | 4 | 28,57 |
| Ergonomi | 3 | 21,43 |
| Fiyat | 2 | 14,29 |
| Toplam | 14 | 100,00 |

4.4.4. Fonksiyonel Performans Analizi

HM yönteminin aşamalarından biri olan fonksiyonel performans analizi, üretim gider yerlerinin ürün fonksiyonları ile ilişkisinin bir göstergesidir. Ürün gider yerleri ile ürün fonksiyonlarının ilişkilendirilmesinde üretim birimlerinde çalışanlardan elde edilen bilgiler esas alınmıştır (Tablo 14).

Tablo 14: Fonksiyonel Performans Analizi

| Ürün fonksiyonları | Üretim | Atölye | Montaj | Boya | Test ve kontrol | Depo | Toplam |
|-------------------------|----------|--------|--------|------|-----------------|------|--------|
| | Oran (%) | | | | | | |
| Yük kaldırma kapasitesi | 40 | 30 | 20 | 0 | 10 | 0 | 100 |
| Dayanıklılık | 35 | 30 | 20 | 0 | 15 | 0 | 100 |
| Ergonomi | 70 | 20 | 10 | 0 | 0 | 0 | 100 |
| Fiyat | 40 | 30 | 10 | 5 | 10 | 5 | 100 |

4.4.5. Önem Endeksi

HM yönteminde kullanılan önem endeksi, müşteri beklenti analizinde yer alan ürün fonksiyonlarının önem derecesi içindeki payı ile fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Önem endeksi, müşteri beklentisi analizindeki fonksiyonun paylar ile fonksiyonel performans analizinde ürün gider yerlerinde yer alan payların çarpılması sonucu hesaplanmıştır. Örneğin, atölye gider yeri ile dayanıklılık fonksiyonu arasındaki endeks $30\% \times 28,57 = 0,086$ olarak hesaplanmıştır (Tablo 15).

Tablo 15: Önem Endeksi

| Ürün fonksiyonları | Üretim | Atölye | Montaj | Boya | Test ve kontrol | Depo |
|-------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-----------------|--------------|
| Yük kaldırma kapasitesi | 0,143 | 0,107 | 0,071 | 0,000 | 0,036 | 0,000 |
| Dayanıklılık | 0,100 | 0,086 | 0,057 | 0,000 | 0,043 | 0,000 |
| Ergonomi | 0,150 | 0,043 | 0,021 | 0,000 | 0,000 | 0,000 |
| Fiyat | 0,057 | 0,043 | 0,014 | 0,007 | 0,014 | 0,007 |
| Toplam | 0,450 | 0,279 | 0,164 | 0,007 | 0,093 | 0,007 |

4.4.6. Hedef Maliyet Endeksi

Hedef maliyet endeksi ürünün gider yerlerindeki önem endeksleri ile gider yerlerinin maliyet oranları arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Bir gider yerine ait hedef maliyet endeksi 1'in altında ise bu gider yerine gereğinden fazla yatırım yapıldığını ve dolayısıyla bu gider yerindeki maliyetlerin azaltılması gerektiğini göstermektedir. Eğer hedef maliyet endeksi 1'in üstünde ise bu gider yerinin fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerekmektedir (Kutay & Akkaya, 2013, s. 62). İşletmenin kriko üretimine ait hedef maliyet endeksi önem endeksinde yer alan puanın maliyet yüzdesine bölünmesiyle belirlenmiştir (Tablo 16).

Tablo 16: Hedef Maliyet Endeksi

| | Üretim | Atölye | Montaj | Boya | Test ve kontrol | Depo |
|------------------------------|--------|--------|--------|-------|-----------------|-------|
| Önem endeksi | 0,450 | 0,279 | 0,164 | 0,007 | 0,093 | 0,007 |
| Maliyetlerin Yüzdesi | 0,28 | 0,29 | 0,18 | 0,06 | 0,14 | 0,06 |
| Hedef Maliyet Endeksi | 1,63 | 0,96 | 0,91 | 0,12 | 0,67 | 0,12 |

İşletmenin; boya, test ve kontrol, depo gider yerlerinde hedef maliyet endeksinin 1'in oldukça altında olması nedeniyle ilgili gider yerlerinde maliyetlerin azaltılması gerektiği görülmektedir. İşletmenin bunu gerçekleştirebilmesi için boya işlerini fason olarak yaptırması önerilebilir. Ayrıca test ve kontrol giderlerinde yapılan fazla yatırımın azaltılması için alternatif çözümler üretilmesi de gerekmektedir. Üretim gider yerinde hedef maliyet endeksinin 1'in üzerinde olması ise gider yerine ilişkin faaliyetlerin geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir. Örneğin; ürünün şasi mukavemetinin artırılması amacıyla daha dayanıklı bir alaşım kullanılabilir ya da mevcut sac kalınlığı artırılabilir.

5. Sonuç ve Öneriler

İşletmelerin faaliyet gösterdiği ortamdaki dinamik gelişmelerden dolayı; ürün maliyetlerini düşürme, sektördeki diğer ürünlerle rekabet etme, müşteri talep ve beklentilerini karşılayarak müşterileri tatmin etme gibi konularda klasik maliyet yönetimi yaklaşımı yetersiz kalmıştır. Klasik maliyet yönetimi yaklaşımının maliyet artı fiyatlandırma stratejilerinin yetersiz kalması, müşteri odaklı yöntemlerin oluşumu teşvik etmiştir. 1960'lı yıllarda yalın yaklaşımı benimseyen otomobil üreticilerinin ortaya koyduğu HM, müşterilerin üründen beklediği kalite ve işlevden ödün vermeksizin rekabetçi bir biçimde ürün planlaması ve tasarımı yöntemidir.

HM, mamul yaşam seyri boyunca işletmenin hedefleriyle müşterilerin beklentilerini bir araya getirebilen müşteri odaklı bir yöntemdir. Yöntemde pazar fiyatları ile müşterilerin üründen beklediği işlevler ve bunların önem dereceleri esas alınarak, müşterilerin üründen beklediği kalitede ürün tasarımı gerçekleştirmek ve ürünün yaşam seyri boyunca düşük maliyetle üretim yapmak amaçlanmaktadır. Bu bağlamda tedarikçiler, distribütörler, hizmet sağlayıcılar ve müşteriler süreçte yer almaktadır.

HM, müşterilerden elde ettiği verilerle tasarım sürecini başlatmaktadır. Ürün düzeyinde hedef maliyetler belirlendikten sonra ürün bileşenlerindeki maliyet baskıları tedarikçilere yansıtılmaktadır. Tedarikçilerde işletmeye

satacakları bileşenleri kârlı bir biçimde üretmeye odaklanarak HM sürecine katılım sağlamaktadır.

Çalışmada klasik maliyetleme yaklaşımı uygulayan (maliyet artı kâr) bir hidropnömatik kriko üretim işletmesinde HM'nin üretimde kullanılan kaynakları müşteri beklentileri ve ihtiyaçlarını yansıtan ürün fonksiyonlarına göre nasıl belirlediğini göstermek ve yöntemin uygulanabilirliğini belirlemek amaçlanmıştır.

Kriko üretim işletmesinde HM yöntemi uygulanması sonucu elde edilen bulgulara göre: işletmede kriko üretim maliyeti 2.117 TL/adet olarak hesaplanmış ve ürünü 3.500 TL/adet'e satarak %39,51 kâr elde ettiği tespit edilmiştir. Ancak işletmenin ürün kâr marjını %50'ye çıkarabilmesi için üretim maliyetini 1.750 TL/adet'e düşürmesi gerekmektedir.

İşletmenin; boya, test ve kontrol, depo gider yerlerinde hedef maliyet endeksinin 1'in oldukça altında olması nedeniyle ilgili gider yerlerinde maliyetlerin azaltılması gerektiği ifade edilebilir. İşletmenin bunu gerçekleştirebilmesi için boya işlerini fason olarak yaptırması önerilebilir. Ayrıca test ve kontrol giderlerinde yapılan fazla yatırımın azaltılması için alternatif çözümler üretilmesi de gerekmektedir. Üretim gider yerinde hedef maliyet endeksinin 1'in üzerinde olması ise gider yerine ilişkin faaliyetlerin geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir.

HM'nin müşteri ihtiyaç ve beklentilerine yönelik olması, üretim kaynaklarının müşteri tatminine doğru yönlendirilmesini sağlamaktadır. Bu bağlamda yöntem yöneticilerin üretimdeki kaynak kullanımında nerelerde iyileştirmeler yapması gerektiğini ve bu iyileştirmelerin kârlılığa nasıl etki edeceğini belirlemelerinde yardımcı olabilecektir.

Yöntemin başarılı bir biçimde uygulanabilmesi için muhasebe ve finans uzmanlarının yanı sıra pazarlama uzmanları, mühendisler, tedarikçiler ve diğerlerinin eşgüdümlü bir biçimde sürece katılımı ve ürünün yaşam seyri boyunca süreçte bulunmaları gerekmektedir.

HM müşteri odaklı olduğu için işletmenin kullandığı kaynaklar bazında yönetime olması gereken maliyet bilgilerini aktarmada oldukça yararlı bir yöntemdir. Bu bağlamda detaylı ve doğruluğu yüksek maliyet bilgisine sahip olmak isteyen üretim işletmelerinin stratejik hedeflerine ulaşabilmesi ve yöneticilerin üretim kararlarında etkinliği sağlayabilmeleri adına HM'yi kullanmaları önerilmektedir.

HM yöneticilere işletmenin finansal tablolarına ek olarak kritik alanlara işaret eden göstergeler sunmaktadır. Bu göstergeler kritik bilgilerin işletme içindeki çeşitli birimlere aktarımını sağlayarak sürece dâhil olan birimlere raporlanmasını da sağlamaktadır.

HM ile ilgili yapılacak sonraki çalışmalarda yöntemin üretim işletmelerinde daha belirgin sonuçlar ortaya koyabilmesi açısından aynı sektörde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde uygulanması ve HM uygulayan ve uygulamayan işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılması önerilmektedir.

Kaynaklar

- Acar, D. ve Şenol, H. (2014). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), s.1-25.
- Al Chen, Y. S., Zuckerman, G. J. ve Zering, K. (2008). Applying Target Costing in the Development of Marketable and Environmentally Friendly Products from Swine Waste, *The Engineering Economist*, 53(2), s.156-170.
- Al-Hattami, H. M., Kabra, J. D. ve Lokhande, M. A. (2020). Reducing Costs in Manufacturing Firms by using Target Costing Technique, *International Journal of Business Excellence*, 22(1), s.69-82.
- Al-Qady, M. ve El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1), s.39-54.
- Blocher, E. J., Stout, D. E. ve Cokins, G. (2010), *Cost management: A strategic emphasis*, New York: McGraw Hill International.
- Briciu, S., Căpuşneanu, S., Topor, D. I., Barbu, C. M. ve Bobescu-Țepeş, A. (2015). Performance Analysis of an Entity from Construction Sector using Dashboard, *Annals-Economy Series*, 6, s.74-83.
- Celayir, D. (2020). Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), s.1308-1321.
- Cengiz, E. ve Ersoy, A. (2010). A Literature Review of Target Costing In SSCI and SCI&SCI-Expanded Indexes, *Journal of Yaşar University*, 19, s.3131-3154.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (1999). Develop Profitable New Products with Target Costing, *MIT Sloan Management Review*, 40(4), s.23.
- Dalğar, H., Ögünç, H., ve Kocaman, G. (2019). Süt Ürünleri Üreten İşletmelerde Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), s.377-396.

- Demircioğlu, E. N. ve Adıgüzel, İ. (2019). Hedef Maliyet Sisteminin Çelik Boru İşletmesinde Uygulanması, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(2), s.101-118.
- Ebuk, E. ve Balcıoğlu, H. (2011). Profit Maximization with Target Costing, *International Journal of Economic Perspectives (IES)*, 5(3), s.303-309.
- Feil, P., Yook, K. H. ve Kim, I. W. (2004). Japanese Target Costing: a Historical Perspective, *International Journal*, 11, s.10-19.
- Hansen, D. R., ve Mowen, M. M. (2007), *Managerial Accounting*, Oklahoma: Thomson, South Western.
- Helms, M. M., Ettkin, L. P., Baxter, J. T. ve Gordon, M. W. (2005). Managerial Implications of Target Costing, *Competitiveness Review: An International Business Journal*. 15(1), s.49-56.
- Huang, H. C., Lai, M. C., Kao, M. C., ve Chen, Y. C. (2012). Target Costing, Business Model Innovation, and Firm Performance: an Empirical Analysis of Chinese Firms, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 29(4), s.322-335.
- Karahan, M. (2018). Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65), s.366-382.
- Kato, Y. (1993). Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies, *Management Accounting Research*, 4(1), s.33-47.
- Koşan, L. ve Geçgin, E. (2013). Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama ve Sonuçları, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(2), s.391-410.
- Köroğlu, Ç., Dendeş, E. ve Dendeş, A. E. (2019). Hedef Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(2), s.301-315.
- Kutay, N. ve Akkaya, G. (2013). Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulanması, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(1), s.51-66.
- Lin, M. (2009). Target Costing Practice of Strategic Outsourcing Partners: a Case Study of Sporting Goods Manufacturers. *International*

Conference on Service Operations, Logistics and Informatics, (s.639-644), Chicago, USA.

- Maher, M., Stickney, C. ve Weil, R. (2008), *Managerial Accounting: an Introduction to Concepts, Methods and Uses*, Oklahoma: Thomson, South Western.
- Monden, Y. ve Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, *Journal of Management Accounting Research (JMAR)*, 3(1), s.16-34.
- Okutmuş, E. ve Ergül, A. (2013). Konaklama İşletmelerinin Yiyecek İçecek Faaliyetlerinde Tedarik Zinciri Maliyetlerinin Hedef Maliyetleme ile Birlikte Uygulanması, *Journal of Yaşar University*, 8(32), s.5409-5432.
- 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*, (65), s.97-116.
- Paksoy, Ö. B., Atabey, N. A. ve Yılmaz, B. (2020). Denim Kumaş Üreten Bir İşletmede Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (44), s.327-342.
- Potkány, M. ve Škultétyová, M. (2019). Research into Customer Preferences of Potential Buyers of Simple Wood-Based Houses for the Purpose of using the Target Costing, *Open Engineering*, 9(1), s.390-396.
- Segeth-Boniecka, K. (2017). Target Costing as an Element of the Hard Coal Extraction Cost Planning Process, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (94), s.145-158.
- Sharafoddin, S. (2016). The Utilization of Target Costing and Its Implementation Method in Iran, *Procedia Economics and Finance*, 36, s.123-127.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J. ve Kim, I. W. (2003). Best Practices in Target Costing, *Management Accounting Quarterly*, 4(2), s.12-12.
- Van Raaij, E.M., Vernooij, M.J. ve Van Triest, S. (2003). The Implementation of Customer Profitability Analysis: A Case Study, *Industrial Marketing Management*, 32(7), s.573-583.
- Yahya, J. (2017). Target Costing Implementation Product Design and Product Process Conducted by Yamaha-Motor Kencana Indonesia (YMKI), *Jurnal Manajemen (Edisi Elektronik)*, 8(2), s.88-96.