

Hedef Maliyetleme Sistemi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama¹

Songül KAKİLLİ ACARAVCI²
İbrahim ASİL³

Makale Geliş Tarihi: 13.09.2023 **Makale Kabul Tarihi:** 04.10.2023

Makale Türü: Araştırma Makalesi

Atıf: Kakilli Acaravcı, S. ve Asil, İ. (2023). Hedef Maliyetleme Sistemi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 11(2), 54-69.

ÖZ

Bu çalışmanın temel amacı stratejik maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme yönteminin mobilya (zigon) üretimi yapan bir işletme üzerinde uygulanabilirliğini ölçmektir. İşletme mevcut durumda geleneksel maliyet yöntemlerinden biri olan maliyet artı yöntemini kullanmaktadır.

Hedef maliyetleme yöntemi; işletmenin müşterilerin istekleri doğrultusunda üretim yaparak gereksiz harcamaların önüne geçip mevcut satış fiyatı ile daha fazla kâr elde etmesini sağlayan bir yöntemdir. Hedef maliyetleme yöntemini bu mobilya üretim işletmesi üzerinde uygulayarak, hedef maliyetleme yönteminin mobilya üretiminde uygulanabilirliği kanıtlanıp maliyet artı yöntemi ile karşılaştırılmıştır. İşletme, maliyet artı yöntemini kullanarak gereksiz harcamalarının arttığını; hedef maliyetleme yönteminin, maliyet artı yönteminden maliyetleri azaltmada daha iyi olduğunu görmektedir. Yapılan çalışma sonucunda, hedef maliyetleme yönteminin mobilya üretiminde uygulanabilir bir yöntem olduğu ve maliyetleri azaltmada iyi bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Muhasebe, Mobilya, Maliyetlendirme, Maliyet Azaltma

Jel Kodu: M00, M10, M41

Target Costing System: Implementation in a Manufacturing Business

ABSTRACT

The main purpose of this study is to measure the applicability of the target costing method, which is one of the strategic costing methods, on a furniture (table) manufacturing company. The target costing method; it is a method that enables the business to produce in line with the demands of the customers with target costing, avoiding unnecessary expenditures and making more profit with the current selling price. By applying the target costing method on this production company, the applicability of the target costing method in furniture production was proven and compared with the cost plus method. The business uses to cost plus method to increase its unnecessary expenses; finds that the target costing method is better at reducing costs than the cost plus method. As a result, it is seen than the target costing method is a viable method in furniture production and has a good effect on reducing costs.

Keywords: Target Costing, Accounting, Furniture, Costing, Cost Reduction.

Jel Codes: M00, M10, M41

¹ Bu çalışma İbrahim ASİL'in "Hedef Maliyetleme Sistemi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama" başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

² Prof. Dr., Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sacaravci@mku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1359-5483.

³ Yüksek Lisans Öğrencisi, Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, asil.ibrahim@gmail.com, ORCID: 0000-0001-8270-0614.

1. Giriş

İşletmenin bir ürünü üretmesi ya da bir hizmeti gerçekleştirebilmesi için katlanmak zorunda olduğu birtakım maliyetler bulunmaktadır. Üretilen ürün ya da hizmetin maliyetinin hesaplanabilmesi için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılmaktadır. Burada önemli olan nokta, işletmenin kendisi için doğru olan maliyet hesaplama yöntemini bulmasıdır. Ayrıca işletme, zarar etmesine neden olabilecek maliyetleri ortadan kaldıracak için stratejiler belirlemektedir.

Bir işletmenin içinde bulunduğu sektördeki organizasyon, yönetim ve üretim yöntemine göre, kendisine en iyi şekilde hizmet edebilecek, kendisine süreklilik sağlayacak ve kârlı bir şekilde tutacak bir maliyet amacı oluşturması gerekir. Bu amaç için işletmenin, katlanmış olduğu maliyetleri iyi bir şekilde belirleyip kaydetmesi ve sürekli bir şekilde maliyetlerini incelemesi gerekmektedir. İşletmenin, maliyetleri nasıl daha aza indirebileceğinin düşünce ve çabasının olması, maliyet yöntemini bulması, beraberinde planlamayı da ona göre esnek yaparak üretime göre adapte etmesi ve yöneticilerin hizmet ve ürün üretimi için gerekli olan makine, hammadde ve işçiliği tam zamanında ve eksiksiz bir şekilde sağlaması gerekmektedir (Koçak, 2020: 4).

Hedef maliyetleme yöntemi, piyasada bulunan stratejik maliyet yöntemlerinden birisidir. Hedef maliyetleme yönteminin 1900'lü yılların sonlarına doğru ortaya çıktığı görülmektedir. Hedef maliyetleme yöntemi, işletmeler için çok iyi bir maliyet hesaplama yöntemi olmakla birlikte pek bilinen bir yöntem olmadığından ülkemizde kullanımı çok az olan bir yöntemdir. Bu yöntemde işletme, müşterilerin istekleri neticesinde fiyatta artış yapmadan kâr marjını artırmaktadır. Hedef maliyetleme, işletmenin ürün üretimine başlamadan önce, tasarım ve planlamadan başlayarak, üretim ve satışa kadar olan kısmı ilgilendiren ve kapsayan bir maliyet belirleme yöntemidir. Bu yöntemde, müşterinin talep etmiş olduğu ürünlerin kalite ve özelliklerinden ödün vermeden ürünler daha iyi bir şekilde geliştirilmektedir. Hedef maliyetleme, ürünlerin üretilmeden önce planlamadan itibaren ürün müşteriye ulaşana kadar o ürünün geliştirilmesi, yenilenmesi ve daha fazla özellik kazandırılması olan bütün süreci kapsamaktadır (Çetin ve Atmaca, 2009: 314).

Bu çalışmada, hedef maliyetleme yöntemini mobilya (zigon) üretimi yapan bir işletme üzerinde uygulayarak mevcut literatüre katkı sağlanmak istenmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde, stratejik maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme hakkında bilgi verilerek geleneksel maliyet yöntemi ile aralarında karşılaştırma yapılmıştır. İkinci bölümde literatüre yer verilmiştir. Üçüncü bölümde işletmenin mevcut durumda kullanmış olduğu geleneksel maliyet artı yöntemi incelenerek hedef maliyetleme yöntemi işletme üzerinde uygulanmıştır. Son bölümde ise çalışmadan elde edilen sonuç ve öneriler yer almaktadır.

2. Hedef Maliyetleme, Temel İlkeleri ve Geleneksel Maliyetleme Arasındaki Farklılıklar

Hedef maliyetleme yöntemi, bir ürünün sadece üretildiği an değil o ürünün tasarlanmasından müşteriye ulaşmasına ve geri dönüş sağlanmasına kadar devam etmektedir (Coşkun, 2003: 25). Bu yöntem, üretilecek olan ürünün kalite ve standartlarından hiçbir şekilde ödün vermeden, istenilen kâr marjının elde edilmesi için ürünün fiyatını belirlemeye yardımcı olur (Öndeş vd., 2010: 249). Hedef maliyetleme, bir ürünün tasarımı olduğu durumda o ürün için katlanılacak maliyetlerin planlamasını yaparak işletmenin ürettiği ürünler için iyi bir üretim yönetimi, planlı stratejik kâr odaklı ve uzun bir süreç dayanan bir yöntemdir (Dursun ve Aksoylu, 2001: 362).

Hedef maliyeti hesaplarken işletmenin gelecekte elde etmek istediği kâr marjı, işletmenin ürüne koyacağı fiyattan çıkartılarak bulunmaktadır (Çetin ve Atmaca, 2009: 314):

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Hedeflenen Kâr Marjı şeklinde formüle edebilir.

Hedef maliyet, bir işletmeye kazanacağı kârı sağlayacak en önemli faktördür. Maliyet ne kadar düşük olursa, işletmenin kârı bir o kadar artacaktır.

Hedef maliyetleme süreci, basit ve kolay gibi görünse de aslında karmaşık ve sürekli birimler arasında koordine ve bağlantı olan bir süreçtir. Bu süreç, işletmenin içinde bulunduğu pazardaki sektörün ürettiği ürünlerin araştırılmasıyla başlayıp, bu ürünün sektörel bazdaki fiyatı ve işletmenin beklenti içinde bulunduğu kendi finansal yapısına uygun olan bir kâr marjı belirler. İşletmenin belirlemiş olduğu

birim satış fiyatından elde etmek istediği kâr çıkarılır. Bu hesaplama sonunda da işletmenin üretim yaparken oluşması gereken hedef maliyeti bulunur (Aksoylu ve Dursun, 2001: 366).

Bulunan hedef maliyet tutarı, işletmedeki bütün birimlere ürünün üretimine katkıları oranıyla paylaşılır. Bu sayede her birimin üretim yaparken aşmaması gereken maliyeti bilinmiş olur. Bu aşamadan sonra ürün tasarımcıları, mühendis ve pazarlama birimi belirlenmiş olan hedef maliyeti aşmadan hatta bu hedef maliyeti daha da minimize ederek görevlerini yerine getirmelidirler. Bu görevlerini yerine getirirken de ürünün kalite ve sağlamlığından ödün verilmeden yapılması gerekir (Kalkancı, 2008: 32).

Hedef maliyetleme sürecinin ilkeleri incelendiğinde altı temel ilkeden oluştuğu görülmektedir. Bu ilkelerin, hedef maliyetlemeyi diğer maliyetlerden tamamen farklı kıldığı görülmektedir. Bu ilkeler (Öndeş, Ardıç, Öztürk ve Kayacan, 2010: 250);

- Fiyata Göre Maliyetleme,
- Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma,
- Tasarım Üzerinde Yoğunlaşma,
- Geniş Kapsamlı Katılım,
- Yaşam Seyri Yaklaşımı ve
- Değerler Zinciriyle İlgilenmedir.

Fiyata göre maliyetleme ilkesinin iki önemli ilkesi vardır. Bunlardan ilki, işletmenin ürettiği ürünün fiyatını işletmenin işlem gördüğü sektör yani rakipler belirler. Bir diğer ilkesi ise; hedef maliyetlemenin bir sürece tabi olduğunu bilerek işletmenin hedef maliyetleme yaparken piyasadaki olası değişiklikleri, rekabet ortamında fiyatlamadaki değişikliği sürekli takip ederek hareket etmesidir.

İşletme, müşteriler üzerinde yoğunlaşmalıdır. İşletme için tüketicilerin fikirleri ve istekleri çok önemlidir. İşletme bu talep ve istekleri sürekli göz önünde tutmalıdır. Müşterilerin bu taleplerini göz önünde bulundurarak üreteceği ürünlerin kalitesinden ödün vermeyerek ve standardizasyonunu bozmadan geliştirme durumu var ise geliştirerek çalışmalıdır.

Hedef maliyetlemede maliyetin en çok etkilendiği ve ortaya çıktığı alanlardan birisi de ürün tasarımıdır. İşletme ürün tasarımı yaparken hem müşterilerin talep ve istekleri doğrultusunda, hem işletmedeki ürün yapımı için tedarik ile uğraşan üretim yönetim birimi ile hem de üretilen ürünlerin pazarlanması ile uğraşan pazarlama, satış ve dağıtım birimleri ile ar-ge departmanı ile toplanarak ürün tasarımı birlikte yaparak işletme zamanını boşa harcama maliyetinden kısıyarak hedef maliyete ulaşmaya çalışacaktır.

İşletmede hedef maliyetleme yapılacağı zaman işletme içi ve dışı birimlerden yararlanarak ürün için oluşabilecek maliyetler belirlenmeye çalışılmaktadır.

Hedef maliyetlemede yaşam seyri, ürünün işletme tarafından planlanıp, organize ve dizayn edilip üretilmesi, daha sonra ürünün tanıtılıp satışa hazır hale getirilip müşteri ile buluşturulması olarak düşünülebilir.

Değerler zinciriyle ilgilenme, ürünün planlamasından başlayıp ürünün nihai tüketiciye müşteriye ulaşana kadar o ürün ile ilgilenen bütün birimleri ile bilgi sahip olmasıdır.

Geleneksel maliyet yöntemi, ülkemiz de dahil olmak üzere birçok ülkede kullanımı yaygın olan maliyet yöntemlerinden biridir. Geleneksel üretim yöntemi kullanan işletmelerde üretim pazarlama bölümünde başlanmaktadır. Ürünün bütün özellikleri, fonksiyonları ve tahmini fiyatı burada belirlenmektedir. İşletmedeki tasarım mühendisleri ilk başta ürünün bir prototipini üreterek bir birim üretiminde kullanılan malzeme, makine ve iş gücü hesaplanır. Daha sonra ürün üretilmeye başlanır ve üretilen ürünler satış ve pazarlama uzmanları tarafından pazara sunulur. Ürünün fiyatı ise ürünün üretim maliyetine işletmenin elde etmek istediği kâr eklenerek oluşturulmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 359). Bu yöntemde görüldüğü üzere müşterilerin ürün özellik, fonksiyon ve fiyatı üzerinde pek de bir etkisi yoktur. Bu yöntemde, işletmenin istediği ürünü üreterek istediği fiyattan istediği gibi satma

düşüncesi baskın olmaktadır. Tablo 1’de geleneksel maliyet yöntemi ile hedef maliyetleme yöntemi arasındaki farklılıklar özet olarak görülebilir.

Tablo 1: Geleneksel Maliyet Yöntemi ile Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırması

Geleneksel Maliyet Yöntemi	Hedef Maliyetleme Yöntemi
Ürünün satış fiyatını maliyetler belirlemektedir.	Ürünün satış fiyatını işletmenin ürün için harcaması gereken maliyeti belirlemektedir.
Piyasa fiyatı işletmenin ürününde belirleyici fiyat olarak görülmez.	Ürün fiyatı rekabet ortamındaki işletmelerin mevcut fiyatları ile ilişkilidir.
Maliyetleri düşürmede müşterilerin pek de önemi yoktur, rol almazlar.	Müşteri talepleri doğrultusunda üretim yapılarak maliyetleri düşürmede müşteriler büyük rol oynar.
Maliyeti düşürebilmenin en iyi yolu kayıpları ve verimsizliği en aza indirmekle oluşur.	Maliyeti düşürmek müşterilerin istekleri doğrultusunda bir tasarım yapılarak oluşturulur.
Maliyeti düşürmede maliyet muhasebesi bölümü sorumlu tutulur.	Maliyet düşürmede sadece tek bir birim değil de ürünün üretiminde rol alan bütün birimler sorumlu tutulup üzerlerine düşen görevler yerine getirilir.
Değer mühendisliği yoktur.	Değer mühendisliği ön planda olup, hedef maliyetleme için önemlidir.

Kaynak: Paksoy vd., 2020: 330.

3. Literatür

Stratejik maliyet yöntemlerinden birisi olan hedef maliyetleme yönteminin farklı sektörlerde uygulanabileceği ile ilgili daha önce yapılmış olan çalışmalar olduğu görülmektedir.

Hedef maliyetleme yöntemi, Japon firmaları tarafından 1970’li yıllardan itibaren geliştirilerek kullanılmaya başlanmıştır. Birçok çalışmada; bu yöntemin maliyeti minimize etmekte ne kadar iyi olduğu, kaliteden ödün vermeden maliyet avantajı sağladığı ve işletmeye bulunmuş olduğu çevre koşullarında rekabet avantajı sağladığı belirtilmiştir (Türk, 1999; Kutay ve Akkaya, 2000; Coşkun, 2003).

Rekabetçi ve dinamik çevre koşullarına ayak uydurabilmenin oldukça zor olduğu günümüzde, hedef maliyetleme yöntemi, esnek yapısı sayesinde ürün ve fiyat geliştirmede iyi bir yöntem olmuştur (Aksoy ve Dursun, 2001).

Farklı sektörlerde faaliyette bulunan işletmeler üzerinde yapılan çalışmalarda, hedef maliyetleme yönteminin bu sektörlerde uygulanabileceği, geleneksel yöntemlerden daha başarılı olduğu ve ülkemizde de kullanımının yaygınlaştırılması gerektiği yönünde tespitlerde bulunulmuştur (İzbudak, 2005; Çetin ve Atmaca, 2009; Öndeş vd., 2010; Gayret, 2010; Aldırmaz Akkaya, 2010; Yereli vd., 2012; Geçgin, 2013; Adıgüzel, 2019; Demircioğlu ve Adıgüzel, 2019; Görücü, 2019; Koçak, 2020; Akdeniz, 2020; Karataş Aracı vd., 2020; Paksoy vd., 2020; Terzi, 2021; Doğan, 2021).

Tekstil sektörü üzerine çalışan araştırmacılardan Savaş (2003), Türk Hazır Giyimi üzerine 450 firmayı incelediği çalışmada hedef maliyetleme yönteminin kullanımında ortaya çıkacak sorunları sıralamıştır. Acar (2005), tekstil sektörünün döşemelik kumaş birimi üzerinde uygulanabileceğini belirlemiştir. Kalkancı (2008), hedef maliyetleme yöntemini Bursa İlinde tekstil alanında faaliyet gösteren, iş eldivenleri ve önlükleri üretimi yapan bir işletmede uygulamıştır.

Karahan (2018), Gaziantep İlinde bir halı işletmesi üzerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini incelemiştir. Yapılan çalışma sonucunda hedef maliyetleme yönteminin bu sektörde uygulanabilir olduğunu belirtilmiştir.

Akdeniz ve Kaya (2021), hedef maliyetleme yöntemini Türkiye’de faaliyet gösteren 5 büyük hava yolu şirketi üzerinde anket yöntemini kullanarak araştırma yapmışlardır. Bu 5 hava yolu şirketinin 3’ünün hedef maliyetleme yöntemini kullanmadıklarını, geriye kalan 2 hava yolu şirketinin ise hedef maliyetleme yöntemini kullandıkları sonucuna ulaşmışlardır.

Atmaca (2005), Çanakkale’de bir mobilya işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilir olduğu yönünde sonuç elde etmiştir. Ahmadov (2006) ise Kayseri İlindeki Organize Sanayi’de bulunan mobilyacılar üzerine yaptığı anket çalışmada, hedef maliyetleme yönteminin yaygın olmadığını ama

bazı ilkelerinin uygulandığını belirtmiştir. Haşasoğlu (2011) da Kayseri’de mobilya sektöründe hedef maliyetleme yönteminin uygulanabileceğini belirtmiştir.

Öğünç (2010), bir mermer üretim işletmesinde fiyat düşürme politikaları üzerinde uygulama yaparak hedef maliyetleme yönteminin bu sektörde uygulanabileceği bulgusuna ulaşmıştır.

Saygın (2008), hedef maliyetleme yöntemini Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesine bağlı olan bir sosyal tesis üzerinde uygulamıştır.

Bozdemir ve Orhan (2011), hedef maliyetleme yönteminin Türk Otomotiv sektöründe uygulanabilme durumunu araştırmışlardır. Araştırmayı 249 işletme üzerinde anket yöntemini kullanarak yapmışlardır. Yapılan anket çalışması sonucunda hedef maliyetleme yönteminin bu sektörde kullanılmadığı genelde maliyet artı yönteminin kullanıldığı sonucuna ulaşmakla birlikte hedef maliyetleme yönteminin bu sektörde kullanılmasının yaygınlaşması gerektiğini belirtmişlerdir.

Kaygusuz (2011) tarafından hedef maliyetleme yönteminin, yeni ürün geliştirmede kullanılmasında bir sorun olmadığı belirtilmiştir.

Alpkan (2012), otel işletmesindeki bir odayı baz alarak hedef maliyetleme yöntemini uygulamaya çalışmıştır. Çalışma sonucunda hedef maliyetleme yönteminin sadece sanayi sektöründe değil, hizmet sektöründe de kullanılabileceği belirtilmiştir.

Nubin (2006) ve Atay (2015) ise, tekstil ve hizmet sektöründe bulunan işletmelerdeki düzensizlik yüzünden hedef maliyetlemenin uygulanmasının pek mümkün olmadığı kanaatine varmışlardır.

Coşkun (2008), Uşak İlinde battaniye üretimi yapan 52 küçük ve orta ölçekli işletme üzerinde anket yönteminden yararlanarak hedef maliyetleme yönteminin bilinirliği ve kullanılma durumunu ölçmüştür. Çalışmada, işletmelerin birçoğunun hedef maliyetleme yönteminden haberleri olmadığını, geriye kalanların ise haberleri olsa bile uygulamada sıkıntı çektiklerini ifade etmiştir.

Yabancı ülkeler üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde, hedef maliyetleme yöntemi; Şimoes vd. (2008) ve Melo ve Granja (2017) tarafından Brezilya işletmelerinde, Capusneanu ve Briciu (2011) ve Tepeş-Bobescu ve Rakoş (2015) tarafından Romanya işletmelerinde, Yezdifar ve Askarny (2011) tarafından Birleşik Krallık, Avustralya ve Yeni Zelanda işletmelerinde, El-Rahman (2012) tarafından Ürdün işletmelerinde, Terdpaopong ve Visedsun (2014) tarafından Tayland işletmelerinde, Imeokparia ve Adebisi (2014) tarafından Güney-Batı Nijerya’da imalat sanayisinde, El-Dalameh (2018) tarafından Ürdün’de halka açık şirketlerde, Potkany ve Skultetyova (2019) tarafından Slovakya’da ahşap ev yapan işletmelerde uygulanmıştır. Bu çalışmalarda genel olarak hedef maliyetleme yönteminin başarılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Şimoes vd. (2008), Brezilya’da kamu kuruluşu tarafından desteklenen, düşük gelire sahip insanların konut yapım projelerinde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğini ölçmüşlerdir. Capusneanu ve Briciu (2011), Romanya işletmelerinde hedef maliyetleme yöntemini, yönetim muhasebesi ile bağdaştırarak bir maliyet hesaplama yöntemi oluşturmaya çalışmışlardır. Hedef maliyetleme yöntemini Romanya’nın muhasebe ilkelerine göre uyarlayıp işletmelerin ekonomik ve finansal yapılarındaki değişimler incelenmeye çalışılmıştır. Zbib vd. (2011), hedef maliyetleme yönteminin tedarik zinciri üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. El-Rahman (2012), Ürdün’de sanayi üretimindeki 50 şirket üzerinde anket yöntemini uygulamıştır. Anket sonucunda şirketlerin hedef maliyetleme yöntemini kullanmalarının mevcut olduğunu bulmuştur. Melo vd. (2013), hedef maliyetleme yönteminin daha çok ürün imalat ve geliştirilmesinde kullanıldığını öne sürerek bu yöntemi inşaat sektörüne uyarlamaya çalışmışlardır. Hematfar vd. (2013), hedef maliyetlemenin Japonya’daki Toyota işletmesinde kullanımı ve maliyetleri azaltma konusunda çok iyi bir yöntem olduğunu belirtmişlerdir. Terdpaopong ve Visedsun (2014), yaptıkları çalışmada Tayland pazarında hedef maliyetleme yönteminin kullanıldığını ve kullananların hedef maliyetleme yönteminden memnun olduklarını belirtmişlerdir. Imeokparia ve Adebisi (2014), Güney-Batı Nijerya’da imalat sanayisindeki 282 firmaya anket uygulamışlardır. Anket sonucunda hedef maliyetleme yönteminin pek yaygın olarak kullanılmadığı ortaya çıkmıştır. Tepeş-Bobescu ve Rakoş (2015), Romanya’da bir inşaat projesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini incelemişler ve başarılı bulmuşlardır.

4. Araştırmanın Bulguları

Mobilya sektöründeki faaliyetlerin giderek ülkemizin birçok ilinde yapıldığını söylemek mümkündür. Hedef maliyetleme yönteminin birçok işletmede geçerli olabileceği durumuyla birlikte hedef maliyetleme yöntemi, Hatay'ın Antakya İlçesinde faaliyet gösteren bir mobilya üretim işletmesinde uygulanmıştır. Mobilyacılık sektöründen seçilen işletme, Hatay'ın Antakya İlçesi mobilyacılar ihtisas sanayi bölgesinde 4.500 m² alan üzerine iki katlı bir şekilde kurulmuştur. İşletmede zigon masa takımları üretilmektedir. İşletmede üretim üç birimden oluşmaktadır. Üretimin esas yapıldığı, hammaddeye şekil verildiği bölüm imalathane bölümüdür. Bu bölümde 6 kişi çalışmaktadır. Bu kişilerden ikisi kesim, ikisi torna, delme ve desen çizimi yaparken geri kalan iki kişi de birleştirme yani montaj işlemini yapmaktadır. Ardından ise montajı yapılan ürünler boyama bölümüne giderek burada çalışan 3 kişi tarafından ilaçlanıp boyanmaktadır. Boyama işlemi de yapıldıktan sonra son bölüm olan paketleme bölümünde çalışan 3 kişi tarafından hazır olan zigon takımları hassaslıklarına göre paketlenmekte ve satışa hazır hale getirilmektedir.

Aşağıda Tablo 2'de Mobilya İşletmesi'nin 2021 yılının Ocak-Mart ayları maliyet tablosu gösterilmektedir. Bu tabloda işletmenin 3 aylık üretim için katlanmış olduğu maliyetler görülmektedir.

Tablo 2: Mobilya İşletmesi'nin 2021 Yılı Ocak-Şubat-Mart Ayları Maliyet Tablosu

GİDER TÜRLERİ	TOPLAM TUTAR (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMM) Hammadde	2.645.434
Direkt İşçilik Giderleri (DİG) İmalathane, Boyama ve Paketleme	155.520
Genel Üretim Giderleri (GÜG) Genel Üretim Gideri, Elektrik, Doğalgaz ve Amortisman	216.914
TOPLAM MALİYET	3.017.868

İşletmenin Ocak-Şubat-Mart aylarında 2.645.434 TL Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 155.544 TL Direkt İşçilik Giderleri ve 216.914 TL Genel Üretim Giderleri olduğu görülmektedir.

İşletmede üretim üç faaliyet üzerinde yapılmakta olup, imalathane bölümünde 6, boyama bölümünde 3 ve paketleme bölümünde 3 kişi olmak üzere toplamda 12 kişi üretim bölümünde çalışmaktadır.

Aşağıda Tablo 3'de işletmede hangi makinelerin kullanıldığı ve kaç makine olduğu belirtilmektedir.

Tablo 3: Mobilya İşletmesindeki Makine Sayısı

Faaliyetler	Makine Sayısı (Adet)
Ebatlama- Desen Çizme- Tepe Delik	6
Boyama- Zımpara	3
Paketleme	3
TOPLAM	12

İşletmede imalathane bölümündeki makine sayısı 6, boyama bölümünde 3 ve paketleme bölümünde de 3 makine olmak üzere işletmenin üretim bölümünde toplamda 12 makine bulunmaktadır.

4.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Belirlenmesi

Mobilya İşletmesi'nin 2021 yılında zigon masa üretimi için 2.645.434 TL Direkt İlk Madde ve Malzeme giderleri oluşmuştur. Bu harcama ile işletme zigon üretimi için gerekli olan hammaddeyi almıştır. İşletme 2021 yılının Ocak-Şubat-Mart aylarında bu harcamayı yaparak toplamda 6.008 birim üretmiştir. Direkt İlk Madde ve Malzeme giderinin dağıtımı, toplam DİMM giderlerinin bölümde üretilen toplam üretim miktarına bölünmesiyle bulunmaktadır.

Birim Maliyet = DİMM Giderleri / Toplam Üretim Miktarı

Birim Maliyet = 2.645.434 / 6.008

Birim Maliyet = 440,32 TL

İşletmenin birim Direkt İlk Madde ve Malzeme gideri 440,32 TL olarak hesaplanmıştır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme giderleri, işletmenin bu üç ayda çalışmış olduğu zamana oranlandığında birim saat maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

İşletmede çalışanlar tek vardiya çalışmaktadır. Günde 9 saat ve haftada ise sadece 5 gün faaliyet göstermektedir. İşletmede bilindiği üzere 12 işçi çalışmaktadır. Direkt İlk Madde ve Malzeme gideri, işletmenin faaliyet gösterdiği 3 ayı baz alarak hesaplandığında, bu hesaplama 9 saat * 5 gün * 12 işçi * 12 hafta şeklinde olacaktır. Bu da;

Birim Saat Maliyeti = DİMM Giderleri / (9 saat * 5 gün * 12 işçi * 12 hafta) hesaplandığında;

Birim Saat Maliyeti = 2.645.434 / (9 saat * 5 gün * 12 işçi * 12 hafta)

Birim Saat Maliyeti = 2.645.434 / (540 saat * 12 işçi)

Birim Saat Maliyeti = 2.645.434 / 6.480

Birim Saat Maliyeti = 408,246 TL olacaktır.

İşletmede üretimin üç bölümden oluşmakta olduğu bilinmektedir. İlk bölüm imalathane bölümü burada 6 kişi, ikinci bölüm boyama bölümü burada da 3 kişi ve üçüncü bölüm paketleme bölümü bu bölümde de 3 kişi çalışmaktadır. Bölümlerin Direkt İlk Madde ve Malzeme maliyeti hesaplandığında;

İmalathane = 408,246 * (6 işçi * 9 saat * 5 gün * 12 hafta) = 1.322.717 TL

Boyama = 408,246 * (3 İşçi * 9 saat * 5 gün * 12 hafta) = 661.358,5 TL

Paketleme = 408,246 * (3 işçi * 9 saat * 5 gün * 12 hafta) = 661.358,5 TL

Toplam = 2.645.434 TL olacaktır.

4.2. Direkt İşçilik Giderinin Belirlenmesi

İşletmede çalışanlar günde 9 saat, haftada 5 gün ve tek vardiya olarak çalışmaktadır. Bu kriterler göz önünde bulundurularak Direkt İşçilik Gideri belirlenmeye çalışıldığında;

İşçilik Saati Başına Düşen Gider = Direkt İşçilik Giderleri / (9 saat * 5 gün * 12 işçi * 12 hafta) şeklinde hesaplanmaktadır.

İşçilik Saati Başına Düşen Gider = 155.520 / (9 saat * 5 gün * 12 işçi * 12 hafta)

İşçilik Saati Başına Düşen Gider = 155.520 / (540 saat * 12 işçi)

İşçilik Saati Başına Düşen Gider = 155.520 / 6.480

İşçilik Saati Başına Düşen Gider = 24 TL

Üretim için harcanan Direkt İşçilik Giderleri çalışma saati ve çalışanlara oranlanarak Direkt İşçilik Saati bulunmuştur. Direkt İşçilik Giderleri de bölümlere her bölümde çalışan kişi sayısı ile çarpılarak bulunmuştur. Dağıtım aşağıda gösterilmektedir.

İmalathane = 24 * (6 işçi * 540 saat) = 77.760 TL

Boyama = 24 * (3 işçi * 540 saat) = 38.880 TL

Paketleme = 24 * (3 işçi * 540 saat) = 38.880 TL

Toplam = 155.520 TL olacaktır.

4.3. Genel Üretim Giderlerinin Belirlenmesi

Mobilya İşletmesi, üç ayda Genel Üretim Gideri olarak toplamda 216.914 TL harcamada bulunmuştur. Bu harcamayı ürün maliyetine yansıtmak için toplam Genel Üretim Giderleri işletmedeki toplam makine sayısına bölünmektedir.

Makine Saati Gider = Genel Üretim Giderleri / (9 saat * 5 gün * 12 makine * 12 hafta)

Makine Saati Gider = 216.914 / (9 saat * 5 gün * 12 makine * 12 hafta)

Makine Saati Gider = 216.914 / (12 makine * 540 saat)

Makine Saati Gider = 216.914 / 6.480

Makine Saati Gider = 33,47 TL

Üretim için harcanan Genel Üretim Giderleri makine çalışma saati ve sayısına oranlanarak makine saati çalışma gideri bulunmuştur. Bulunan makine saati de her bölümde çalışan makine sayısı ile çarpılarak her bölümdeki Genel Üretim Gideri bulunmaktadır. Hesaplama aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

İmalathane = 33,47 * (6 makine * 540 saat) = 108.457 TL

Boyama = 33,47 * (3 makine * 540 saat) = 54.228,5 TL

Paketleme = 33,47 * (3 makine * 540 saat) = 54.228,5 TL

Toplam = 216.914 TL

Tablo 4: Mobilya İşletmesinin Maliyet Etkenleri ve Yükleme Oranları

Gider Türleri	Maliyet Etkeni	Maliyet Yükleme Oranları
DİMM	Üretim Miktarı (Takım)	440,32
DİG	Direkt İşçilik Saati (DİS)	24
GÜG	Makine Saati (MS)	33,47
TOPLAM		497,79

Tablo 4’de Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerinin taşıyıcıları üzerindeki hesaplamaları verilmiştir. Her bir gider türünün neye oranlanarak hesaplandığı ve birim maliyetleri verilmiştir.

4.4. Toplam ve Birim Maliyetlerin Belirlenmesi

Tablo 5’de işletmenin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleri olan bütün giderler işletmenin faaliyet alanlarının işletmedeki çalışma oranlarına göre dağıtılıp toplam maliyete ulaşılmıştır.

Tablo 5: İşletmenin Üretim Hattında Üretilen Ürünler İçin Yüklenen Maliyetler

Üretim Hattı	İmalathane	Boyama	Paketleme	TOPLAM Maliyet (TL)
DİMM	1.322.717	661.358,5	661.358,5	2.645.434
DİG	77.760	38.880	38.880	155.520
GÜG	108.457	54.228,5	54.228,5	216.914
TOPLAM	1.508.934	754.467	754.467	3.017.868

Tablo 5’de toplam maliyet üzerine hareket etmenin nedeni, işletmede faaliyet oranlarına göre maliyet dağıtımının yapılmasıdır. İşletmede maliyetin %50’si imalathane bölümünde olup, geri kalanı ise diğer bölümlerde oluşmaktadır.

Tablo 6: İşletmenin Ürettiği Ürünün Birim Maliyeti

Ürün Adı	Maliyetler (TL)	Üretilen Miktar (Takım)	Birim Maliyet (TL)
Zigon Takımı	3.017.868	6.008 Takım	502,31
TOPLAM	3.017.868	6.008 Takım	502,31

Tablo 6’da görüldüğü üzere işletmenin toplam maliyetleri, toplam üretim miktarına bölünerek birim maliyet bulunmaktadır. Tabloya bakıldığında İşletme, Ocak-Şubat-Mart aylarında toplamda 3.017.868 TL maliyete katlanmış olup, 6.008 Takım üretmiştir. Her bir takım ise toplam 502,31 TL birim maliyetten oluşmaktadır.

4.5. Bölüm Başına Maliyetlerin Belirlenmesi

Tablo 7’de görüldüğü gibi, her bir bölüm için hesaplanmış olan maliyetleri, toplam üretim miktarına bölerek, her bir bölümün üzerindeki maliyet etkisini görmek mümkündür. İmalathane bölümünün her bir birim üzerinde 251,15 TL, boyama bölümünün her bir birim üzerindeki etkisi 125,58 TL ve paketleme biriminin de her bir birim üzerinde 125,58 TL maliyet etkisi olduğu görülmektedir.

Tablo 7: İşletmenin Faaliyet Bölümlerine Göre Birim Maliyetleri

Faaliyet Bölümü	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı (Takım)	Birim Maliyet (TL)
İmalathane	1.508.934	6.008	251,15
Boyama	754.467	6.008	125,58
Paketleme	754.467	6.008	125,58
TOPLAM	3.017.868	6.008	502,31

4.6. Hedef Maliyetleme Yöntemi ile Verilerin Analizi

Mobilya İşletmesi mevcut olduğu bu konumda üretmiş olduğu ürünlerin maliyetini hesaplamada geleneksel maliyet yöntemlerinden biri olan “maliyet artı yöntemi” ni kullanmaktadır. Bu yöntemle göre hesaplama işletme ürünü ürettikten sonra kendisinin elde etmek istediği kâr marjı eklenerek ürünün satış fiyatı belirlenmektedir.

İlk başta işletmenin kullanmış olduğu maliyet yöntemine göre hesaplama yapıldığında;

Maliyet Artı Yöntemine göre:

Satış Fiyatı: 700 TL

Birim Maliyet: 502,31 TL

Kâr Marjı: %28

Mobilya İşletmesinin geleneksel maliyet yöntemine göre üretmiş olduğu zigon takımının maliyeti 502,31 TL olup, İşletme zigon takımını 700 TL'ye satarak yaklaşık % 28 kâr marjı elde etmektedir.

İncelenmiş olan mobilya üretim işletmesi üretmiş olduğu ürünleri piyasa fiyatları, mevcut kriz ve sıkıntılardan dolayı daha yüksek bir fiyata satamamaktadır. Bu sıkıntıların yanı sıra fiyatta herhangi bir yükselme olması durumunda mevcut müşterilerini kaybetmesinin yanı sıra piyasadaki yerini de kaybedebilme olasılığı bulunmaktadır.

İşletme fiyatta yükselmeye gidemeyeceğinden mevcut fiyat üzerinden istemiş olduğu kâr marjına göre maliyette azalmaya gitmeye çalışmalıdır. İşletme 2021 yılında %35 kâr marjı elde etmek istemektedir. Müşterilerin ödemeye razı oldukları ve piyasadaki mevcut fiyat olan 700 TL hedef satış fiyatı olarak alınmaktadır.

Hedef Maliyetleme Yöntemine göre:

Hedef Satış Fiyatı: 700 TL

Hedef Kâr Marjı: 245 TL (700*0,35)

Hedef Maliyet: Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kâr Marjı

Hedef Maliyet: 700 – 245

Hedef Maliyet: 455 TL olacaktır.

İşletme üretmiş olduğu zigon takımının geleneksel maliyet yöntemi olan maliyet artı yöntemine göre ve hedef maliyetleme yöntemine göre maliyetleri hesaplanmıştır. Maliyet artı yöntemine göre zigon takımı başına düşen maliyet 502,31 TL ve Hedef maliyetleme yöntemine göre ise zigon başına düşen maliyet 455 TL olarak hesaplanmıştır.

Görüldüğü üzere işletmenin kullanmış olduğu maliyet yöntemine göre zigon takımının birim maliyeti, hedef maliyetleme yöntemine göre daha yüksek bulunmuştur. İşletme bu maliyet artışının nereden kaynaklandığını incelemesi gerekmektedir. Maliyeti düşürmek için uygulamış olduğu üretim politikalarını tekrardan göz geçirerek nerede fazla harcama yaptığını görmelidir.

İşletmenin üretmiş olduğu ürünleri bileşenlerine ayırıp her bir ürün için önemlilik endeksi hesaplanmaktadır. Bu endeks hesaplanırken, müşterilerin beklentileri ve işletmenin ürün üzerinde önemli olarak gördüğü noktalar baz olarak alınır. Bu şekilde ürünü tüm fonksiyonlarına bölerek nerede nasıl bir değişiklik yapılabileceği görülmektedir. Daha sonra da bulunmuş olan önemlilik endeksi ile

maliyet yüzdeleri karşılaştırarak nerede maliyeti düşürmek için çalışma yapılması gerektiği tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.7. Fonksiyonel Maliyet Analizi

Faaliyet bölümlerinde oluşan maliyetler ve o bölümün toplam maliyet içerisindeki payı Tablo 8’de verilmiştir. Bu şekilde oluşturulmasının sebebi işletmenin faaliyet bölümlerinde hangi bölümün üretimde ne kadar faaliyet gösterdiği ve hangi bölümde maliyetin fazla oluştuğunu görebilmektir. Bu şekilde ürünü üretirken daha tasarım aşamasındayken ürünün maliyetini düşürerek hedef maliyete ulaşılabilirliği kolaylaştırmaktadır.

Tablo 8: Fonksiyonel Maliyet Analizi

Faaliyet Bölümü	Maliyetler	Oran (%)
İmalathane	251,15	0,50
Boyama	125,58	0,25
Paketleme	125,58	0,25
TOPLAM	502,31	1

4.8. Müşteri Beklenti Analizi

Hedef maliyetleme yönteminde üretilen ürünün fiyatının belirlenmesinde ana etkenlerden birisi de müşterilerdir. İşletme ürünleri müşterilerin beklentileri neticesinde şekillendirerek üretimini yapmalıdır. Tablo 9’da üretilen ürünün fonksiyonları verilmektedir. Ürün fonksiyonlarının yanı sıra müşterilerin talepleri ve üründe önem verdikleri fonksiyonlar vardır.

Ürün fonksiyonları ve müşterilerin önem derecesi tablosunda bulunan oranlar, işletmenin mevcut bulunan müşterilerinin görüşleri doğrultusunda elde edilen veriler neticesinde hesaplanmaktadır. Müşteriler için en önemli ve istedikleri özelliği 5 en iyi olmak suretiyle sıralamaları istendi ve bu sıralama sonucunda aşağıdaki verilere ulaşıldı. Bu veriler, işletmenin müşteri ilişkileri bölümünden, müşteriler ile iletişime geçilerek ve daha öncesinde de bu yönde talepleri olması neticesinde hesaplanmaktadır.

Tablo 9: Ürün Fonksiyonları ve Müşteriler İçin Önem Derecesi

Ürün Fonksiyonları	Önem Derecesi	Oran (%)
Kalite	5	0,33
Desen	4	0,27
Dayanıklık	3	0,20
Fiyat	2	0,13
Boyama	1	0,07
TOPLAM	15	1

4.9. Fonksiyonel Performans Analizi

Müşteriler doğrultusunda belirlenmiş olan ürün fonksiyonlarını üretim birimleri üzerinde inceleyerek, bu fonksiyonlara sahip ürün üretirken hangi birimde yüzdelik olarak ne kadar gider oluştuğu incelenir. İşletmenin ürettiği zigon takımının kalitesine bakıldığında, kalitenin oluştuğu esas bölümün imalathane olduğu görülmektedir. Kalite fonksiyonunun, İmalathane bölümünde %50, Boyama bölümünde %30 ve Paketleme bölümünde ise %20 gider oluşturduğu görülmektedir.

Ürünün desenine bakıldığında, desen İmalathane bölümünde de %50, Boyamada %40 ve Paketleme bölümünde ise %10 gider oluşturmaktadır.

Müşterilerin üründe istedikleri bir diğer fonksiyon olan dayanıklılıkta ise İmalathane de %40, Boyama bölümünde %30 ve Paketleme bölümünde de %30 gider oluşturmaktadır. Paketleme bölümünde bu kadar yüksek olma sebebi ise ürünün müşteriye sağlam ve çizilmeden teslim edilebilme durumundandır.

Ürünün fiyat fonksiyonuna bakıldığında, İmalathane bölümünde %60, Boyama bölümünde %30 ve Paketleme bölümünde ise %10 gider oluşturmaktadır.

Ürünün son fonksiyonu olan boyamada ise İmalathanede %20, Boyama bölümünde %70 ve Paketlemede %10 gider oluşturmaktadır.

Tablo 10: Fonksiyonel Performans Analizi

Ürün Fonksiyonları	İmalathane	Boyama	Paketleme	TOPLAM
Kalite	0,50	0,30	0,20	1
Desen	0,50	0,40	0,10	1
Dayanıklık	0,40	0,30	0,30	1
Fiyat	0,60	0,30	0,10	1
Boyama	0,20	0,70	0,10	1

4.10. Önemlilik Endeksinin Belirlenmesi

Faaliyet bölümü önemlilik endeksi tablosu, müşterilerin beklenti analizi ile fonksiyonel performans analizi tablolarındaki veriler ilişkilendirilerek oluşturulmaktadır.

Ürün fonksiyonu olan kaliteye bakıldığında, müşterilerin beklentileri %33'lük oran olarak gözükmetedir. Bu oran İmalathane bölümünde %16,5, Boyama bölümünde %9,9 ve Paketleme bölümünde %6,6'lık bir önemlilik endeksi oluşturmaktadır.

Desen fonksiyonu müşterilerin beklentileri analizinde ise %27'lik bir orana sahiptir. Bu oran İmalathane bölümünde %13,5, Boyama bölümünde %10,8 ve Paketleme Bölümünde %2,7'lik bir önemlilik endeksi oluşturmaktadır.

Dayanıklık fonksiyonu müşteri beklenti analizinde %20'lik bir orana sahiptir. Bu oran İmalathane bölümünde %8, Boyama bölümünde %6 ve Paketleme bölümünde %6'lık bir önemlilik endeksi oluşturmaktadır.

Fiyat fonksiyonu müşteri beklenti analizinde %13'lük orana sahiptir. Bu oran İmalathane bölümünde %7,8, Boyama bölümünde %3,9 ve Paketleme bölümünde %1,3'lük bir önemlilik endeksi oluşturmaktadır.

Boyama fonksiyonu müşteri beklenti analizinde %7'lik bir orana sahiptir. Bu oran, İmalathane bölümünde %1,4, Boyama bölümünde %4,9 ve Paketleme bölümünde %0,7 bir önemlilik endeksi oluşturmaktadır.

Tablo 11: Faaliyet Bölümü Önemlilik Endeksi

Ürün Fonksiyonları	İmalathane	Boyama	Paketleme	TOPLAM
Kalite	0,165	0,099	0,066	0,33
Desen	0,135	0,108	0,027	0,27
Dayanıklık	0,08	0,06	0,06	0,20
Fiyat	0,078	0,039	0,013	0,13
Boyama	0,014	0,049	0,007	0,07
Önemlilik Endeksi	0,472	0,355	0,173	1

Faaliyet bölümü önemlilik endeksi sonuçlarına bakıldığında, İmalathane bölümü toplamda %47,2 Boyama bölümü %35,5 ve Paketleme bölümü %17,3'lük bir Önemlilik endeksi oluşturmaktadır.

4.11. Hedef Maliyetleme Endeksi

Hedef maliyetleme yönteminde geçerli bir endeks oranı vardır. Bu oran 1 olarak kabul edilmektedir. Eğer ki hedef maliyetleme endeksi 1'in altında ise işletme üretmiş olduğu ürünü bölüme göre fazla yatırım yaparak maliyeti yükselttiği görülür. Hedef maliyetleme endeksi 1'in üstünde ise işletme üretmiş olduğu ürünü yine aynı şekilde bölüme göre daha az yatırım yaparak çok az bir maliyetle üretiyor olduğu anlamına gelir.

Hedef maliyetleme endeksi hesaplanırken faaliyet bölümünde bulunmuş olan toplam önemlilik endeksi ile işletmenin bölümlerinin üretimdeki faaliyetlerinin yüzde oranları birbirine oranlanarak hesaplanmaktadır (Tablo 12).

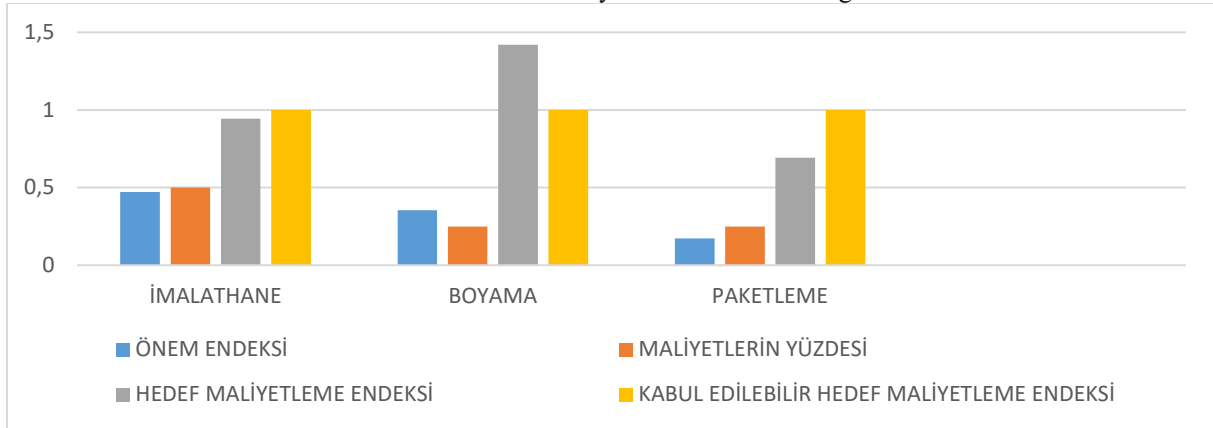
Tablo 12: Faaliyet Bölümü Hedef Maliyetleme Endeksi

Ürün Fonksiyonları	İmalathane	Boyama	Paketleme
Önemlilik Endeksi	0,472	0,355	0,173
Maliyetleri Yüzdesi	0,50	0,25	0,25
Hedef Maliyetleme Endeksi	0,944	1,42	0,692

İşletmenin faaliyet bölümü hedef maliyetleme endeksi tablosuna bakıldığında, en fazla harcamanın yani maliyetin en yüksek olduğu bölümün paketleme bölümü olduğu görülmektedir. İşletmenin ürettiği ürünlerin paketlemesini yaparken kullanmış olduğu malzemeleri göz önünde bulundurarak kalitesinden ödün vermeden daha az maliyetli bir paketleme yapmaya çalışarak maliyet indirime gitmesi gerekir.

Faaliyet bölümü hedef maliyetleme endeksi tablosuna tekrar bakıldığında paketleme bölümünden sonra maliyeti en yüksek olan bir diğer bölüm imalathane bölümü olmuştur. İşletme zigon takımı üretimini yaparken kullanmış olduğu hammadde vb. gibi malzemelerin kalitesinden ödün vermeden ikame ürün kullanarak üretimini yapmaya çalışmalıdır.

Faaliyet bölümü hedef maliyetleme endeksi tablosuna bakıldığında, işletmenin son faaliyet bölümü olan boyama bölümünde hedef maliyetleme endeksinin ilk defa 1'in üstünde olduğu görülmektedir. İşletmenin boyama bölümünde görüldüğü üzere ucuz boya ya da ucuz maliyetli az kaliteli boya vb. madde kullanıldığı söylenebilir. İşletmenin bunun için daha kaliteli bir malzeme kullanması gerekir.

Grafik 1: Hedef Maliyetleme Endeksi Grafiği

Faaliyet bölümü hedef maliyetleme endeksi tablosu, Grafik 1 üzerinden incelendiğinde, görüldüğü üzere kabul edilen hedef maliyetleme endeksi oranına en yakın olan faaliyet bölümü oranı imalathane bölümü olmuştur.

İşletme eğer kâr marjını 0,28'den 0,35'e çıkarmak istiyorsa satış fiyatında yükselme yapamayacağından, üretimini müşterilerin beklentisi ve talepleri doğrultusunda yaparak gereksiz harcamaların önüne geçmesi gerekmektedir. İşletmede üretimin en etkin olduğu bölümün imalathane bölümü olduğu bilinmektedir. Burada, üretimin %50'si gerçekleşmektedir. Grafikte de görüldüğü gibi, hedef maliyetlemedeki kabul olan endekse en yakın olan da imalathane bölümüdür. İşletmenin boyama ve paketleme bölümünde iyileştirmeler yaparak maliyetlerinde azaltmaya gitmesi durumunda, istediği kâr oranına ulaşabilmesi mümkün olacaktır.

5. Sonuç ve Öneriler

Stratejik maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme, işletmenin müşterilerinin istekleri neticesinde ürün fiyatında artış yapmadan işletmenin kâr marjını artırmasıdır. Hedef maliyetleme, işletmenin ürün üretimine başlamadan önce, tasarım ve planlamadan başlayarak, üretim ve satışa kadar olan kısmı ilgilendiren ve kapsayan bir maliyet belirleme yöntemidir. Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün kalite ve özelliklerini azaltmadan, ürünün plan ve tasarısından itibaren müşterilere ulaşana kadar bu süreçteki bütün maliyetleri minimize ederek işletmenin karlılığını maksimize etmesidir. Bunun için işletmenin bütün kaynaklarını verimli ve etkin bir şekilde kullanması gerekmektedir.

Hedef maliyetleme uygulayan işletmeler, müşterilerinin beklentileri ile birlikte koordineli bir şekilde çalıştıkları için üretim yaparken nasıl bir ürün üretmeleri ya da ne gibi özelliklere sahip olması gerektiği yönündeki tespitlerini daha kolay bir şekilde yapabilmektedirler. Hedef maliyetleme yöntemi ile sürekli bir iyileştirme ve maliyet düşürme çalışmaları yapılmaktadır. Bu şekilde işletme, maliyetlerini minimize ederek kârlılığını artırmaktadır. Hedef maliyetleme bütün birimlerin koordineli ve verimli bir şekilde çalışmalarını sağlamaktadır. Çalışanlar arasında takım ruhunu oluşturarak verimliliği artırmaktadır. İşletme, içinde bulunduğu sektördeki mevcut ürün fiyatıyla üretmiş olduğu ürünü satarak rakiplerinden daha fazla kâr elde etme imkânı sağlar. Aynı zamanda hedef maliyetleme yoluyla, minimum maliyet ile üretim yapmak hedeflendiğinden işletmedeki birimlerin daha disiplinli bir şekilde çalışması sağlanmaktadır.

Bu çalışmada, mobilyacılık sektöründe zigon üretim faaliyetinde bulunan ve geleneksel maliyet yöntemini kullanan bir işletme üzerinde, ürün fiyatında yükselme yapmadan daha fazla kâr marjı sağlayabileceği hedef maliyetleme yöntemi uygulanmıştır. Bu yöntemi uygulamak için öncelikle işletmenin finansal tablolarından gerekli veriler ve bilgiler toplanmıştır. İşletmede üretimin kaç bölümden oluştuğu ve bu bölümlerin ürün üretiminde ne kadar önemli bir yere ve paya sahip oldukları hesaplanmıştır. İşletmede imalathane, boyama ve paketleme olmak üzere üç üretim bölümü mevcut olup, ürün fonksiyonları belirlenip derecelendirilmiştir. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanması sonucunda işletmenin bölümlerinin önem endeksi hesaplanmış olup, bölümlerdeki üretim maliyetlerinin yüzdesi ile oranlanarak hedef maliyetleme endeksine ulaşılmıştır.

İşletmenin imalathane bölümünde üretimin %50'sinin oluştuğu göz önünde bulundurularak bu bölümdeki gereksiz yapılacak her bir harcamanın işletmenin maliyetinde yükselme yaratacağıdır. Yapılan inceleme sonucunda işletmenin imalathane bölümünde maliyetin yüksek olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra işletmenin paketleme bölümünde de aynı şekilde maliyet yüksek olduğu görülmektedir. Bu bölümlerde maliyetin yüksek olması işletmenin müşterilerin geri dönüşleri doğrultusunda belirlenmiş olan ürün fonksiyonlarının müşterilerin talepleri doğrultusunda üretilmeyip gereksiz harcamalar yapılarak üretim yapıldığı söylenebilir. İşletmenin bu maliyet artışının nereden kaynaklandığını en iyi şekilde inceleyerek bu gereksiz harcamaların önüne geçip, maliyet azaltma yönünde politikalar uygulamalıdır.

İşletmenin bir diğer bölümü olan boyama bölümünde de yapılmış olan incelemeler sonucunda, işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin boyamasının yine müşterilerin ürün fonksiyonları doğrultusunda olmadığı, boyamada müşterilerin en çok istedikleri fonksiyon olan kalite üzerinde durmadıkları ve boyamada düşük kaliteli ürünler kullanarak üretim yapıldığı tespit edilmiştir. Bu nedenle işletmenin boyama yaparken müşterilerin isteklerini göz önünde bulundurularak, kaliteli ve dayanıklı ürünler üretmesi gerektiği söylenebilir.

Sonuç olarak bu çalışmada; geleneksel maliyet yöntemi olan maliyet artı yöntemi ile stratejik maliyet yöntemi olan hedef maliyetleme yöntemini aynı işletmenin verileri kullanılarak nasıl bir maliyet oluşturduğu görülmektedir. Bu çalışmada, hedef maliyetleme yöntemi, farklı bir alanda, zigon üretimi yapan bir işletme üzerinde uygulanarak literatüre katkı sağlanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonuçları, teoride beklenen ve literatürde olan yapmış birçok çalışma ile uyumludur. Böylece, hedef maliyetleme yönteminin farklı belirtilmiş sektörler üzerinde de uygulanabileceği ve işletmelerin bu yöntemi kullanmaya başlamaları açısından önemli olacağı hususu araştırmacılara ve işletmelere öneri olarak tavsiye edilmektedir.

Kaynakça

- Acar, F. (2005). *Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Adıgüzel, I. (2019). *Çağdaş Maliyet Sistemlerinden Hedef Maliyetleme ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Ahmadov, T. (2006). *Stratejik Maliyet Yönteminin Bir Enstrümanı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Mobilya Sektöründe Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

- Akdeniz, N. E. (2020). *Hava Yolu İşletmelerinde Stratejik Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliği*. Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Akdeniz, N. E. ve Kaya, E. (2021). Stratejik Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Havayolu İşletmelerinde Uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(3), 107-1107.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11, 357-371.
- Aldırmaz Akkaya, F. (2010). *Hedef Maliyetleme Yönetiminin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Alpkan, S. (2012). *Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Uygulama Örneği*. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.
- Atay, F. (2015). *Tekstil Sektöründe Ortalama Maliyet Sistemi ile Hedef Maliyetlendirme Sisteminin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama*. İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Atmaca, M. (2005). *Hedef Maliyetlemenin Stratejik Maliyet Yönetiminde Bir Araç Olarak Kullanılması ve Bir Uygulama*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Bozdemir, E. ve Orhan, M. S. (2011). Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 163-179.
- Capusneanu, S. ve Briciu, S. (2011). Analysis of the Possibility to Organize the Management Accounting Through the Target Costing (TC) Method in the Romanian Entities. *Theoretical and Applied Economics*, 9(562), 71-88.
- Coşkun, A. (2003). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, 15, 25-34.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemleri'nin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(1), 313-329.
- Demircioğlu, E. N. ve Adıgüzel, I. (2019). Hedef Maliyet Sisteminin Çelik Boru İşletmesinde Uygulanması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(2), 101-118.
- Doğan, A. (2021). *Bir Rekabet Aracı Olarak Hedef Maliyetleme: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.
- El-Dalahmeh, S. M. (2018). Extent of Implementing Target Costing and Value Engineering Approach to Reducing Costs: A Survey in Jordanian Shareholding Companies for Food Industries. *Asian Journal of Finance and Accounting*, 10(1), 390-406.
- El-Rahman, A. (2012). Capality of Jordanian Industrial Shareholding Companies to Apply Target Costing System. *International Journal of Business and Management*, 7(21), 124-130.
- Gayret, A. (2010). *Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat İşletmesinde Uygulanması*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Geçgin, E. (2013). *Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama ve Sonuçları*. Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Görücü, A. (2019). *Hedef Maliyetleme Sisteminin Doğal Taş Sektöründe Uygulanması*. İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Haşaoğlu, U. (2011). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

- Hematfar, M. Sanati-Arasteh, A. ve Nooryan, S. (2013). The Steps of Implementing Target Costing. *Managerial Accounting e Journal*, 10.
- Imeokparia, L. ve Adebisi, S. (2014). Targety Costing and Performance of Manufacturing Industry In South-Western Nigeria. *Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing*, 14(4), 50-58.
- İzbudak, Z. H. (2005). *Pazara Yönelik Stratejik Maliyetleme Yöntemleri ve Hedef Maliyetleme Üzerine Bir Uygulama*. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Kalkancı, N. (2008). *Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımı, Yöneticilerin Eğitimi ve Bir İşletmede Uygulama*. Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Karahan, M. (2018). Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65), 362-378.
- Karataş Aracı, Ö. N. Arısoy, K. ve Dalgıç, H. (2020). Otel İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Hedef Maliyetleme Yönteminin Entegrasyonuna Yönelik Bir Model Önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 192-217.
- Kaygusuz, S. Y. (2011). Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi. *Busines and Economics Research Journal*, 2(4), 19-36.
- Koçak, U. (2020). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Hedef Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*. Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Kutay, N. ve Akkaya, G. C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 1-15.
- Melo, R.S.S. Granja, A.D. ve Ballard, G. (2013). Collaboration to Extend Target Costing to Non-Multi-Party Contracted Projects: Evidence from Literature. *Contract and Cost Management*, 21, 237-246.
- Melo, R.S.S. ve Ganja, A.D. (2017). Guidelines for Target Costing Adoption in the Development of Products for the Residential Real Estate Market. *Scielo-Scientific Electronic Library Online*, 17(3), 153-165.
- Nubin S. (2006). *Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öğünç, H. (2010). *Hedef Maliyetleme Sisteminin Mermer Sektöründe Uygulanması*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Öndeş, T., Ardıç, M., Öztürk, A. ve Kayacan, B. (2010). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği. 3. Ulusal Karadeniz Ormanlık Kongresi, 1, 247-258.
- 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, 327-342.
- Potkany, M. ve Skultetyova, M. (2019). Research into Customer Preferences of Potential Buyers of Simple Wood-Based Houses for the Purpose of Using the Target Costing. *De Gruyter*, 9, 390-396.
- 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*, 20, 183-201.
- Saygın, T. (2008). *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

- Simoës, E. A. Takinami, F. K. ve Hirota, E. H. (2008). An Analysis of Low-Income Housing Business Chain in the Light of Target Costing Concept: A Case Study in Brazil. Proceedings for the Annual Conference of the Internatiol Group for Lean Construction Contracts and Cost Management, 623-632.
- Tepeş-Bobescu, A. ve Rakoş, I.S. (2015). Implementing Target Costing Method in a Construction Project. *Christian University Knowledge Horizons-Economics*, 7(3), 168-175.
- Terdpaopong, K. ve Visedsun, N. (2014). Target Costing Manufacturing Firms in Thailand. *Journal of Contemporary Social Sciences and Humanities*, 1(2), 29-39.
- Terzi, A. (2021). Hedef Maliyetleme Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar ve Çok Boyutlu Nedenleri Üzerine Bir Tartışma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(1), 363-395.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 199-214.
- Yereli, A. N., Doğan, S. ve Şahin, D. (2012). Mamul Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 19(2), 37-52.
- Yezdifar, H. ve Askarany, D. (2011). A Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*, 135(1), 382-392.
- Zbib, I.J. Rakotobe-Joel, T. ve Rigoli, R. (2011). Target Costing the Key to Supply Chain Excellence. *International Business and Economics Research Journal*, 2(11), 27-34.