

Spor Endüstrisinde Hedef Maliyetleme: Okçuluk Sektörü Üzerine Bir İnceleme

A Target Costing in the Sports Industry: Archery Sector A Review on

Gizem KOCAMAN BÜLBÜL^{1A-E}, 

¹Isparta Gençlik ve Spor İl Müdürlüğü, ISPARTA, TÜRKİYE

Yazar Katkı Oranı:

- A) Çalışmanın Tasarımı
- B) Veri Toplama
- C) Verilerin Analizi
- D) Makale Yazımı
- E) Eleştirel Okuma

ÖZET

Spor günümüzde boş zaman değerlendirme aktivitesi olmaktan ziyade, yaşamın vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Spora duyulan bu ilginin sonucunda birçok spor tesisi ve spor etkinliği gerçekleştirilmeye başlamıştır. Artan bu spor tesis ve etkinlikler sonucu sporun artık bir endüstriye dönüştüğü bilinmektedir. Sporun endüstriye dönüşmesi ile spor malzemelerine duyulan ihtiyacı giderebilmek bu malzemeleri ithal etmek yerine yerli üretime geçilmeye başlanıldı. Ülkemizde son yıllarda farklı spor branşlarına ait spor malzemesi üretimleri başlamıştır. Bu spor branşlardan biri de okçuluk sporudur. Daha önceki yıllarda branşın malzemeleri yurt dışından ithal edilirken, spor endüstrisinin gelişmesiyle okçuluk ürünleri üreten işletmeler oluşmuştur. Üretilen ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesinde başvurulmuş çağdaş maliyet yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme ise; ürünün tasarım aşamasında müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre maliyetini kontrol etme imkânı sunan bir yöntemdir. Araştırmamızda okçuluk ürünleri üreten bir işletmenin 2022 yılı finansal raporlarında yer alan finansal ve üretim bilgilerini doğrultusunda bir ürünün üretimini yaparken arzu ettiği kârı elde etmek için hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği değerlendirilmek amacıyla vâk'a yöntemi uygulanmıştır ve ürünün üretim aşamasında hangi gider yerlerinde maliyet azaltımına gidebileceği tespit edilerek, işletme için maliyet azaltma önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Spor, Spor Endüstrisi, Hedef Maliyetleme, Okçuluk Ürünleri

ABSTRACT

Today, sport has become an indispensable part of life rather than a leisure time activity. As a result of this interest in sports, many sports facilities and sports activities have started to be realized. As a result of these increasing sports facilities and activities, it is known that sports has now turned into an industry. With the transformation of sports into an industry, domestic production has started to be started instead of importing these materials to meet the need for sports equipment. In recent years, sports equipment production for different sports branches has started in our country. One of these sports branches is archery. While the materials of the branch were imported from abroad in previous years, businesses producing archery products were formed with the development of the sports industry. Target costing, which is one of the contemporary cost methods used in determining the costs of the products produced, is a method that offers the opportunity to control the cost of the product according to customer demands and needs at the design stage. In our research, in line with the financial and production information in the financial reports of an enterprise producing archery products in 2022, the vâk'a method was applied in order to evaluate the applicability of target costing in order to obtain the desired profit while producing a product in line with the financial and production information in the financial reports of 2022, and cost reduction suggestions were made for the enterprise by determining in which expense locations cost reduction can be made during the production phase of the product.

Key Words: Sports, Sports Industry, Target Costing, Archery Products

Giriş

İnsanların daha sağlıklı ve kaliteli bir yaşam sürebilmesi için spor en önemli unsurlardan biridir. Günümüzde spor; bir sosyal katılım ve sağlıklı yaşam, bir iş veya bir eğlence olarak görülmektedir (Basım ve Argan; 2009; 4). Aynı zamanda spor; fiziksel gücü artırmaya yönelik çalışmalar, beden eğitimi, egzersiz ve jimnastik anlamına gelir. Spor birincil odağı fitness, rekreasyon, atletizm ve boş zamanla ilgili olan herhangi bir faaliyet, deneyim ve girişim olarak tanımlanabilir. Aktivite ve deneyim, günümüzün bir çok atletizm, fitness, rekreasyon ve boş zaman aktivitelerini kapsamaktadır. Aktiviteler; araba yarışı, at yarışı, su kayağı, golf, yürüyüş, kampçılık, yelken, ata binme, bumerang fırlatma ve daha birçok sayılabilir. İşletme, sporun organizasyonu ve üretimi için gerekli yönetim ve iş faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Pitts vd., 1994:17).

Spor endüstrisi, sporunun faaliyet gösterdiği pazar olarak tanımlanabilir alıcılarına sunduğu ürünler fitness, spor, regresyon ve boş zamanlarla ilgilidir. Spor endüstrisi ürünleri fitness aktivitesi ve fitness ile ilgili tüm mal ve hizmetleri, spor aktivitesi ile ilgili mal ve hizmetlere, eğitim ve eğlence ile ilgili mal ve hizmetleri kapsar (Pitts vd., 1994:17).

Küreselleşme ile birlikte spor endüstrisi ilerleme kaydederken, spor alt yapısının güçlü olması endüstrinin gelişimi için önemlidir. Ancak spor alt yapısını oluşturmak için de büyük oranda finansal sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır (Zhang vd., 2018: 12). Spor, işletme yönetimi ve spor yönetimi biliminin, hizmet üretimi ve mal üretim ve tüketim sektörü boyutlarıyla bir araştırma konusudur (Devecioğlu; 2005; 118). Ayrıca sporun, seyirci sayısı ile, basın ve televizyonu ile, markası ve ürünleri ile dünya ekonomisinde payı vardır (Atasoy ve Kuter, 2005: 21).

Yaşanan teknolojik gelişmeler spor etkinliklerini arttırdığı gibi bu etkinliklere olan katılımı artmaktadır. Katılımların artması sonucu spor ürünlerine olan ilgi de artmaktadır. Bunun sonucunda da spor ekonomi içerisindeki payını arttırmış ve spor, spor endüstrisine dönüşmüştür (Osenieks ve Jansons, 2012: 102). Spor endüstrisi; tüketicilerine spor, fitness, rekreasyon, boş zaman etkinlikleri ve bunlarla ilgili ürün, hizmet, insan, yer ve düşünceler sunan pazardır (Argan; 2002; 4).

Spor sektörü, spor faaliyetlerinde kullanılan spor kıyafetleri, ayakkabıları gibi araç ve gereçlerin üretiminin yapıldığı spor malzemeleri sektörü ve spor faaliyetlerini izleme ve katılma faaliyetlerinden oluşan spor hizmetleri sektöründen oluşmaktadır. Spor malzeme üretiminin hızla büyümesi sektörü çok

uluslu sektör haline getirmiş ve sektörün faaliyet alanı bölgesel ve ulusal ekonominin önemli bileşeni haline gelmiştir (Devecioğlu, 2005: 4; Ekren; 2003; 3).

Spor giderek büyüyerek bir hizmet, üretim ve organizasyon alanına dönüşmüştür (Basım ve Argan; 2009; 5). Daha fazla spor tesisinin yapılması ve spor malzemeleri üretiminin artması bu endüstrinin geliştiğinin bir göstergesidir.

Spor faaliyetlerinin sayı ve çeşitliliğinin artması, spor müsabakalarının stadyumlardan ve televizyondan izlenmesi, spor haberlerinin, gazete ve dergilerin okunma sayısının artması, diğer ürünlerin tanıtımını yapmak için spor salonlarının sık sık kullanılması, spor sektörünün günümüzde çok ciddi bir düzeye ulaştığı göstermektedir (Ekmeççi vd., 2012: 97).

Spor endüstrisi, sporun gelişmesini, sporcu ve antrenör başarısının gelişmesini sağladığı gibi, aynı zamanda işletmelerin üretim yerleri açarak istihdam yaratmalarını da sağlar (Devecioğlu, 2005: 4). Yani spor endüstrisi farklı spor alanlarına yönelik ürün, mal ve hizmet sunmasının yanı sıra; spor faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için ara-gereç ve tesisler de ortaya koymaktadır. Bunun sonucunda ülkemizde, spor endüstrisi kapsamında birçok spor branşında spor malzemeleri üreten işletmeler oluşturulmuştur. Spor endüstrisi içindeki spor malzeme üretimi, spor etkinliklerinin yapılıp, bu üretilen spor ürünlerinin tüketimine bağlıdır.

Spor endüstrisi üç temel bölüme ayrılmıştır. Bunlardan ilki sportif performans bölümü, spor aktivitesi ürün olarak katılım ürünü ve seyirci ürünü olmak üzere iki şekilde alıcıya sunulmaktadır. Diğer, sportif Ürün bölümü, bu bölüm, atletik veya fitness performansını elde etmek veya etkilemek için gerekli veya arzu edilen ürünleri kapsar. Son bölüm ise; sportif tutundurma bölümü, Bu bölümde spor malzemelerinin pazarlanmasında kullanılan ürünler yer almaktadır (Pitts vd., 1994: 19, 21, 22).

Sporun endüstriye dönüşmesi ve artan rekabet sonucunda malzeme üretimi yapan işletmeler maliyetlerini kontrol altında tutmak isteyerek minimum maliyet ile maksimum kârı nasıl elde edebileceklerini düşünmeye başlamışlardır. İşletmelerin rekabet edebilmek, müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılayarak tercih edilerek sürdürülebilirliğini sağlamak adına daha düşük maliyetle ürün üretme ihtiyacını doğurmuştur. Bunun içinde ürün daha tasarım aşamasında iken maliyetlerini kontrol altına alma imkânı sunan yaklaşım hedef maliyetleme yöntemidir (Alagöz, 2006: 70-72;).

Hedef maliyet hesaplaması; ürünün tasarım aşamasında gelecekteki maliyetleri planlanır ve tasarım aşamasında üretilen ürünün maliyetlerini

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
takip eder. Bu nedenle hedef maliyetleme uzun vadeli bir maliyetleme yöntemidir (Türk, 1999: 206). Hedef maliyetleme, pazarlama fırsatlarına odaklanır ve müşteri beklentilerini dikkate alan bir ürün geliştirme stratejisi olarak da tanımlanabilir (Kutay ve Akkaya, 2000: 1). Bu yöntem, ürünün hedef piyasa fiyatına göre hedef maliyetinin ve üretim aşamasından önce ürünün tasarım ve teslimat fiyatlarına göre elde edilebilecek kâr marjının belirlenmesinde kullanılabilir (Feil vd., 2004: 14). Yook ve Yoshikawa (2005) bunu ürün kalitesi, fiyat düzeyi ve dağıtım koşullarının belirlenerek kâr ve maliyet yönetimi süreci olarak tanımlamıştır.

Yöntem aynı zamanda müşterinin ödemeye gönüllü olduğu fiyat için pazar araştırması yoluyla belirlenen maliyet ile işletmenin mevcut bilgi birikimi ve teknolojisi dikkate alınarak ürünü üretebildiği maliyet arasındaki farkı gidermeye çalışan stratejik bir kâr ve maliyet yönetim sürecidir (Atasağun, 2017: 44-45). HM, işletmenin satış yapmak istediği ürünün pazarda oluşan hedef fiyatını belirlemesi ve geriye doğru hedef maliyeti tespit etmesine dayalı bir yöntemdir (İzbudak, 2005: 44).

Okçuluk sporu ise geçmişten günümüze büyük bir ivme kazanarak olimpiik spor olarak gelişme göstermiştir. Yakın zamana kadar okçuluk temel malzemeleri olan yay, ok, sadak, rod, kolluk gibi spor malzemeleri yurt dışından temin edilmekteydi. Sporun endüstriye dönerek daha çok yayılması, gelişmesi ve artık üretim sürecine geçmesinden kaynaklı günümüzde okçuluk ürünleri üreten işletmelerde faaliyet göstermeye başlamıştır. Hem ülkemize ve ülke ekonomimize kattıkları faydalardan kaynaklı spor endüstrisi için önemli işletmeler haline almıştır. Bu nedenle de bu araştırmanın uygulama kısmında yer verilmiştir.

Bu çalışmada; okçuluk malzemesi üretimi yapan işletmelerde maliyet analizi yöntemlerinden hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği tespit edilmek istenmiş ve işletmeden alınan veriler sonucunda hedef maliyete ulaşma çalışması yapılmıştır. Spor endüstrisinin gelişimi ile beraber spor tüketim mallarının üretimi önemli hale gelmiştir. İşletmeler, üretim aşamasında oluşan maliyetlere göre bir satış fiyatı belirleyerek asıl amaçları olan kârı elde etmeye çalışmaktadırlar. Bu nedenle bu çalışmada, bölümünde hedef maliyetlemenin spor endüstrisi kapsamında spor ürünleri üreten bir işletmede istenilen kâra ulaşmada uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Literatürde hedef maliyetleme yönteminin birçok sektörde uygulanabilirliğini araştıran çalışmalar mevcuttur. Bu araştırma; spor endüstrisi kapsamında spor malzemesi olarak okçuluk ürünleri üreten

işletmelerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırılmak amacıyla, Türkiye’de okçuluk malzemesi üretimi yapan ikinci büyük işletmenin 2022 verileri ile çalışılmıştır. İşletmeden alınan verilerle yapılan bu araştırma, literatürde daha önce spor sektöründe maliyet analizine yönelik herhangi bir çalışma ile karşılaşılmamış olması nedeniyle önemlidir ve spor sektöründeki diğer işletmelere örnek olacağı düşünülmektedir.

Yöntem

Araştırmanın Yöntemsel Modeli

1970’li yıllardan beri Japonya’da uygulanan (Can, 2004: 22) ve ürün maliyetlerini belirlemek için geriye dönük bir yaklaşımı benimseyen hedef maliyetleme yöntemi; 1930’lu yıllarda Almanya’da Volkswagen ve Amerika Birleşik Devletleri’nde Ford şirketleri tarafından kullanılmıştır (Feil ve diğerleri, 2004: 10).

Hedef maliyetleme yaklaşımı; henüz tasarım aşamasındayken, mamul üretim maliyetinin yanında satış sonrası katlanılacak maliyetlerin de belirlenmesi gerektiği fikrini kabul etmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme kavramı; ürünün tasarım aşamasına odaklanmaktadır (Basık, 2012: 260). İşletmeler genellikle ürünlerin maliyetlerini tasarım aşamasında hesaplamakta ve katlanılmak istenen maliyeti aşırıya tekrar tasarımı gözden geçirmektedir (Cooper & Slagmulder, 1997: 72). Dolayısıyla hedef maliyetleme yöntemi; ürünün ar-ge döneminde maliyetleri düşürmek adına tüm unsurları gözden geçirilen, müşteri ihtiyaçlarını karşılarken ürünün yaşam boyu maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet olarak ifade edilmektedir (Haşaoğlu, 2011: 35). Anladığımız üzere hedef maliyetleme; ürünün üretilmeye karar verildiği andan itibaren işletmenin maliyetleri kontrol altında tutmaya çalışarak, piyasaya göre satış fiyatı belirleyerek ve istenilen kârı elde etmek için belirlenen hedef maliyete ulaşma sürecidir (Dalğar vd., 2019: 379).

Hedef maliyetleme süreci aslında, tüketicinin istek ve ihtiyaçlarına uygun ürün üretmeyi hedeflemektedir. Sürecin uygulanması altı basamaktan oluşmakta ve bunlar aşağıda sıralanarak kısaca açıklanmaktadır (Alagöz, 2006: 70-72; Kutay & Akkaya, 2013: 56-58; Karahan, 2018: 376-378);

- Hedef Maliyetin Hesaplanması: Hedef maliyetin belirlenirken hedef satış fiyatı ile kâr arasındaki fark dikkate alınır. Tüketicilerin ürün için ödemeye razı oldukları fiyat, hedef satış fiyatıdır.
- Birim Başına Maliyet Analizinin Yapılması:

BURDUR MEHMET AKIF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

İşletmeler tarafından hedef maliyet belirlendikten sonra değer zinciri analizi yapılmaktadır. Mevcut maliyet ile hedef maliyet arasındaki sapmaların analiz edilebilmesi için bir birim mamulün maliyeti, işleme ait tüm faaliyetlere dağıtılarak ayrıştırılmaktadır.

- Fonksiyonel Maliyet Analizinin Yapılması: Tüketicilerin ürün için algıladığı fonksiyonel değerlere göre dikkate alınması gereken en önemli ürün fonksiyonlarını belirler ve hedef maliyeti bu bölümlere göre tahsis eder.
- Müşteri Beklenti Analizinin Yapılması: Hedef maliyetlemenin asıl odaklandığı nokta tüketici istek ve ihtiyaçlarına yönelik ürün üretimidir. Bu nedenle burda, muhtemel tüketicilerin görüşleri doğrultusunda, tüketicilerin önem verdiği fonksiyonlar belirlenmekte ve ürünün fonksiyon yapısı oluşturulmaktadır.
- Fonksiyonel Performans Analizinin Yapılması: Bu kısımda üründen beklenen fonksiyonlar amacına uygun bir şekilde sıralanmakta ve söz konusu fonksiyonların gider yerleriyle ilişki düzeyi belirlenmektedir. Araştırma bir spor malzemesi üretim işletmesinin üreteceği bir üründe maliyet yönetim sistemlerinden hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak amacıyla vâk'a yöntemi ile işletmenin finansal verileri incelenmiştir.
- Önem Endeksinin Oluşturulması: Önem endeksinin amacı, müşteri beklenti analiziyle fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Analiz sonucunda ürünün fonksiyonları ile maliyet yerleri arasındaki ilişkiyi gösteren bir önem endeksi oluşturulur.

Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması: Hedef maliyet endeksi, ürünün maliyet yerlerinin önem endeksleri ile maliyet yerlerinin maliyet yüzdeleri arasındaki ilişkiyi gösterir. Bunun için önem endeksi fonksiyonel maliyet analizinde belirlenen maliyet yüzdesine bölünerek hedef maliyet endeksi bulunur. Hedef maliyet endeksinin 1'den büyük olması ürün özelliklerinin revize edilmesi gerektiği, endeksin 1'den küçük olması ise ürünü oluşturan unsurların tüketici açısından pahalı olduğu ve maliyetlerin düşürülmesi gerektiği anlamına gelmektedir.

➤ Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu: Tüketicilerin ihtiyaç duyduğu performans hedeflerine ulaşmak için gereken faaliyetlerin hedef maliyetini hesaplanır. Bu amaçla hazırlanan kontrol şeması kullanılarak ürünün bileşenleri belirlenir ve gerekli düzeltmeler yapılır.

Kısacası hedef maliyetleme, ürünün tasarım aşamasında kullanılan bir maliyet planlama aşamasıdır. Ayrıca, işletmenin tüm birimleri arasında iş birliği gerektirir. Bu nedenle de küçük işletmelerde uygulanması daha uygundur (Monden & Hamada, 1991: 18).

Araştırmanın modeli oluşturulurken, okçuluk ürünleri üreten bir işletmenin finansal verileri elde edilerek analiz yapılmıştır. İşleme ait finansal ve yönetsel veriler, işletmenin sahibi, muhasebe, üretim ve pazarlama bölümü çalışanları ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilmiştir. Elde edilen bilgiler ile işletmenin okçuluk malzemelerinden "rod" üretiminin hedef maliyetleme yöntemi uygulaması yapılmıştır.

Çalışma Grubu-Evren Örneklem

Araştırma okçuluk malzemesi üreten bir işletmede gerçekleştirilmiştir. 2012 yılından bu yana sektörde faaliyet gösteren işletmenin 2086 m2 alanı bulunmaktadır. 14 kişiye istihdam sağlayan işletme, 142 okçuluk malzemesi üretmektedir. İşletme birçok okçuluk malzemesi üretiminde hammadde olarak karbon kullanmaktadır ve yılda 14.000 m2 karbon işleme kapasitesine sahiptir.

Veri Toplama Araçları

İşletmenin 2022 finansal verileri kullanılmıştır. İşletme verileri işletmenin sahibi ve işletmede çalışan personelden elde edilmiştir.

Verilerin Analizi

Araştırmaya konu olan işletmenin 2022 yılı içerisinde ürettiği bazı malzemeler ve üretim miktarları yer almaktadır.

Bulgular**Tablo 1.** İşletme Ürün Grupları ve Üretim Miktarları

Ürün Grupları	Üretim Miktarları (yıllık)
Rod	5.000
Ok	120.000
Arkalık	200.000
Parmaklık	20.000
Sadak	9.000
Tetik	1.000
Hedef Minderi	5.000
Hedef Ayağı	5.000

Tablo 2. İşletmenin Toplam Giderleri

GİDER TÜRLERİ	TUTAR (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG)	3.118.750
Direkt İşçilik Giderleri (DİG)	842.000
Genel Üretim Giderleri (GÜG)	745.758
Elektrik Gideri	192.848
Ambalaj Gideri	103.569
Bakım Gideri	49.985
Analiz Gideri	399.356
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	350.960
Genel Yönetim Giderleri	298.786

Araştırmamız işletmenin aynı hammaddeden üretim yaptığı ok ve rod üzerinden devam etmektedir. İşletmeden elde edilen veriler doğrultusunda ürünlere ait maliyetler belirlenmiştir. Bu nedenle Tablo 3'teki araştırma sonuçları, okçuluk ürünlerinin toplam üretim maliyeti içindeki "rod" malzemesinin üretim maliyetinin belirlenmesinde kullanılmıştır.

Tablo 3. İşletme Ürünlerine Ait Giderlerin Dağılımı

Gider Türleri	Ok (%)	Rod (%)
Hammadde	41,75	31,69
Personel	9,3	10,82
Yakıt-Enerji	23,40	13,30
Ambalaj	0	24,27
Diğer İmalat Giderleri	25,55	19,92
Toplam	100	100

Tablo-3'e göre rod üretimi için yapılan 1000 TL tutarında yapılan harcamanın 316,9 TL'lik kısmı hammadde (karbon) ve 242,7 TL'lik kısmı ambalaj giderinden meydana gelmektedir.

İşletmeden üretimle ilgili alınan bilgiye göre 100 m² karbondan 800 tane rod üretilebilmektedir ve 2022 yılında toplam 10.800 m² karbon tüketimi gerçekleştirilmiştir.

Buna göre 5.000 adet rod üretimi için kullanılan karbon miktarı $5.000 / 0,8 = 6.250$ karbondur. Dolayısıyla toplam karbonun $6.250 / 10.800 = \% 0,58$ 'lik kısmı rod üretiminde kullanılmıştır. Toplam karbon giderinin (DİMMG) 3.118.750 TL' dir. Rod üretimi için karbon gideri $3.118.750 \times \%0,58 = 180.888$ TL'dir.

Tablo-3 verilerine göre 180.888 TL tutarındaki karbon gideri yüzde 31,69'dur. Rod üretimi için meydana gelen diğer giderler de tablodaki veriler doğrultusunda hesaplanmış ve sonuçlar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 4. Rod Üretimine Ait Gider Yerleri ve Payları

Giderler	Rod Üretim Giderinin Payı (%)	Rod Üretim Giderleri (TL)
DİMMG	31,69	180.888
DİG	10,82	48.836
Elektrik Gideri	13,30	11.185
Ambalaj Gideri	24,27	6.007
Diğer İmalat Giderleri	19,92	26.062
Toplam	100	272.978

Rod üretimi üretimi altı iş adımı ile yapılmakta olup, bu adımlarda çalışan işçi ve makine sayıları Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5. Gider Yerlerindeki İşçi ve Makine Sayıları (Rod Üretilirken Kullanılan Makine ve İşçi Sayısı)

Üretim Gider Yerleri	İşçi Sayısı	Makine Sayısı	Üretim Gider Yerleri
Kesim Ebatlama	2	1	Kesim Ebatlama
Sarım	2	1	Sarım
Kalıba Girme	3	3	Kalıba Girme
Zımpara-Vernik	3	1	Zımpara-Vernik
Markalama	2	1	Markalama
Vernik-Fırın	2	1	Vernik-Fırın
Toplam	14	8	Toplam

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
Maliyetlerin Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması

DİMMG doğrudan ürünlere yüklemesi yapılmalıdır. Enerji giderinin dağıtımında makine sayılarına göre, ambalaj gideri dağıtımı eşit bir şekilde, işçilik ve diğer imalat giderleri işçi sayılarına göre dağıtılmıştır. Bu giderlerin dağıtımları Tablo-6'da verilmektedir.

Tablo 6. Üretim Gider Yerlerine Ait Giderler

Üretim Gider Yerleri	İşçilik Gideri	Enerji Gideri	Ambalaj Gideri	Diğer İmalat Giderleri	Toplam
Kesim Ebatlama	6.977	1.398	1.001	3.723	13.099
Sarım	6.977	1.398	1.001	3.723	13.099
Kalıba Girme	10.465	4.194	1.001	5.585	21.245
Zımpara-Vernik	10.465	1.398	1.001	5.585	18.449
Markalama	6.977	1.398	1.001	3.723	13.099
Vernik-Fırın	6.977	1.398	1.001	3.723	13.099
Toplam	48.836	11.185	6.007	26.062	92.090

Rod üretimi için DİMMG değeri 180.888 TL, diğer giderler ise 92.090 TL'dir. Rod üretim maliyeti toplamı 272.978 TL'DİR. Elde edilen sonucun üretim hacmine bölünmesiyle birim maliyet $272.978 / 5.000 = 54,6$ TL/adet olur. DİMMG faaliyetlere dağıtılmadan doğrudan ürüne yüklendiği için kalan giderler üzerinden hedef maliyet belirleme çalışması yapılacaktır. Bu nedenle $180.888 / 5.000 = 36,2$ TL/adet tutarındaki birim DİMMG, hedef maliyete dâhil edilmemiştir.

Hedef Maliyetleme Aşamaları

Birim maliyet belirleme çalışmasının ardından hedef maliyet hesaplama sürecindeki adımlar aşağıdaki sırayla incelenir.

Hedef Maliyetin Hesaplanması

İşletme 1 adet rodu 158,49 TL'den satmaktadır ve dolayısıyla 1 adet rod satışından $(158,49 - 54,6) / 158,49 = \%65,5$ kâr elde etmektedir. İşletme satış fiyatını belirlerken rakip işletmelerin fiyatları ile ortalama aynı fiyatı belirlemiştir; ancak işletme kârını yüzde 70'e çıkarmak isterse, hedef maliyetini aşağıda hesaplanan miktara düşürülmesi gerekmektedir (Gökçen, 2003: 79-80; Acar, 2005:6).

Hedef Maliyet = Piyasa Fiyatı - Kâr Marjı

Hedef Maliyet = $158,49 - (158,49 \times 0,70)$

Hedef Maliyet = 47,55 TL/adet

Birim Başına Maliyet Analizi

Her bir faaliyetin üretim sürecinde meydana gelen birim maliyetlerin ne kadarını oluşturduğunun hesaplanması önemlidir. Bu amaçla üretim gider yerlerinde oluşan toplam giderlerin üretim hacmine bölünmesiyle hesaplamalar yapılmıştır. Burada DİMMG tutarları birim maliyete eklenmemiştir.

Tablo-7: Üretim Gider Yerlerine Ait Birim Maliyetler

Üretim Gider Yerleri	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı (adet)	Birim Maliyetler (TL/kg)
Kesim Ebatlama	13.099	5000	2,62
Sarım	13.099	5000	2,62
Kalıba Girme	21.245	5000	4,25
Zımpara-Vernik	18.449	5000	3,69
Markalama	13.099	5000	2,62
Vernik-Fırın	13.099	5000	2,62
Toplam	92.090		18,42

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

Fonksiyonel Maliyet Analizi

Tablo 8’de işletmenin üretim gider yerlerinde olan maliyetleri ve yüzdeleri gösterilmektedir. Hedef maliyetleme yönteminin temel ilkelerinden olan maliyetlerin üretime başlamadan kontrol altına alınması için ürün tasarım aşamasında iken maliyetlerin düşürülmesi önemlidir (Bahşi ve Can, 2001:57). Bu nedenle fonksiyonel maliyet analizi yapılmıştır. Tablo 8’de, üretim gider yerlerinde meydana gelen birim maliyetler toplam maliyetler içindeki oranı hesaplanmıştır.

Tablo 8. Üretim Gider Yerlerine Ait Maliyet Payları

Üretim Gider Yerleri	Mevcut Birim Maliyetler (TL/kg)	Birim Maliyet İçindeki Oranı
Kesim Ebatlama	2,62	0,14
Sarım	2,62	0,14
Kalıba Girme	4,25	0,24
Zımpara-Vernik	3,69	0,2
Markalama	2,62	0,14
Vernik-Fırın	2,62	0,14
Toplam	18,42	1,00

Müşteri Beklenti Analizi

Hedef maliyetleme yöntemi, işletmelerin ürün üretim aşamasında müşterilerin istek ve ihtiyaçları önemli olarak nitelendirir. Dolayısıyla maliyetleri düşürürken müşteri istekleri dikkate alınır (Haşaoğlu, 2011: 35). İşletmenin satış departmanında çalışan kişiden alınan bilgilere göre, müşterinin üründe kalite, performans ve tasarım özelliklerini önemli gördüğü, ortaya çıkmıştır. Tablo 9’ da ürün fonksiyonlarının önem dereceleri ve oranları gösterilmiştir.

Tablo 9. Müşteri Beklenti Analizi

Ürünün Fonksiyonları	Önem Derecesi	Fonksiyonun Oranı
Kalite	5	0,45
Performans	4	0,37
Tasarım	2	0,18
Toplam	11	1,00

Fonksiyonel Performans Analizi

Bu bölümde üretim maliyetlerinin ürünün işlevselliğini ne kadar etkilediği incelenmektedir (Dalğar vd., 2019: 391). İlgili bilgiler işletmenin yönetim ve üretim bölümünde görev alan personelden alınmıştır.

Tablo 10. Fonksiyonel Performans Analizi

Ürünün Fonksiyonları	Kesim Ebatlama (%)	Sarım (%)	Kalıba Girme (%)	Zımpara- Vernik (%)	Markalama (%)	Vernik- Fırın (%)	Toplam (%)
Kalite	0,10	0,25	0,10	0,30	0,10	0,15	1,00
Performans	0,20	0,30	0,10	0,20	0,05	0,15	1,00
Tasarım	0,20	0,15	0,30	0,05	0,25	0,05	1,00

Önem Endeksi

Bu adımda müşteri beklenti analizi ve operasyonel performans analizinde ürün özelliklerinin önem düzeyine oranı dikkate alınmıştır (Bahşi ve Can, 2001:57). Örneğin; kalite ürün fonksiyonu ile kesim ebatlama gider yeri arasındaki önem endeksi $0,45 \times 0,10 = 0,045$ olarak hesaplanmıştır.

Tablo 11. Önem Endeksi

Ürünün Fonksiyonları	Kesim Ebatlama	Sarım	Kalıba Girme	Zımpara-Vernik	Markalama	Vernik-Fırın	Toplam
Kalite	0,045	0,1125	0,045	0,135	0,045	0,07	0,45
Performans	0,068	0,111	0,037	0,045	0,019	0,055	0,34
Tasarım	0,036	0,027	0,054	0,009	0,045	0,009	0,18
Önem endeksi	0,15	0,25	0,14	0,19	0,11	0,134	0,974

Tablo 11' de ürün fonksiyonlarının gider yerleri ile ilgiliği ortaya konarak ve önem endeksi oluşturulmuştur. Kesim- ebatlama 0,15, sarım 0,25, kalıba girme 0,14, zımpara- vernik 0,19, markalama 0,11, vernik- fırın 0,134 önem endeksine sahiptir.

Hedef Maliyet Endeksi

Hedef maliyet endeksi, ürün fonksiyonu önem endeksi ile ürün üretim maliyet oranı arasındaki ilgiliği gösterir. Bu nedenle önem endeksi değerinin üretim maliyetlerinin yüzdesine bölünmesiyle hedef maliyet endeksi elde edilir. Bir maliyet merkezinin hedef maliyet endeksi 1'den küçükse bu maliyet merkezine yapılan yatırımın çok büyük olduğunun anlaşılması ve maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir. Bir maliyet merkezinin hedef maliyet endeksi 1'den büyükse bu maliyet merkezinin operasyonel olarak iyileştirilmesi gerektiği anlaşılmalıdır (Karahana, 2018: 376- 378; Kutay ve Akkaya, 2013: 62).

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
Tablo 12. Hedef Maliyet Endeksi

Ürünün Fonksiyonları	Kesim Ebatlama	Sarım	Kalıba Girme	Zımpara-Vernik	Markalama	Vernik-Fırın
Önem Endeksi	0,15		0,14	0,19	0,11	0,134
Maliyetlerin Yüzdeleri	0,14	0,14	0,24	0,2	0,14	0,14
Hedef Maliyetleme Endeksi	1,07	1,79	0,58	0,95	0,79	0,96

Tablo-12 incelendiğinde kalıba girme, zımpara- vernik, markalama ve vernik- fırın bölümlerindeki hedef maliyet endeksinin 1'den küçük olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu maliyet merkezlerine aşırı yatırım yapılmaktadır ve maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir. Kesim ebatlama ve sarım bölümünde ise hedef maliyet endeksi 1'i aşmıştır. Bu nedenle bu bölümün çalışmalarının iyileştirilmesi gerekmekte olup özellikle sarım ile ilgili müşterinin ilgisini çekebilecek farklı renklerdeki materyallerle kaplanması yapılabilir ve sarım üzerindeki resim veya marka yazımının daha ilgi çekici olması sağlanabilir.

Tartışma ve Sonuç

Spor endüstrisinde faaliyet gösteren işletmelerin, yurt dışı markaları ve yerli üretimde bulunan diğer işletmeler ile sporcu ve antrenörlerin istek ve ihtiyaçlarına uygun şekilde çeşitli ve kaliteli ürün üreterek, rekabet üstünlüğü sağlamaları gerekmektedir. Bu koşullarda üretim yapan işletme “maliyetim bu ise, satış fiyatım bu maliyete göre ne olmalıdır?” demek yerine “Piyasa satış fiyatı belirlendiğine göre istediğim kârı elde etmek için maliyetimin ne kadar olması gerekiyor” anlayışını benimseyen hedef maliyetleme uygulamasını uygulaması gerekmektedir.

Hedef maliyetleme, işletmelerin yeni ürün ve hizmetler geliştirirken veya mevcut hizmetleri ve üretim süreçlerini iyileştirirken kullandıkları önemli bir maliyet yönetimi tekniğidir. Hedef maliyetleme teoride kolay gibi gözükse de uygulamaya geçildiğinde pazarlama, mühendislik, maliyet kontrol vb. bölümlerin katılımını gerektirmektedir. Spor endüstrisinde, sporcu ve antrenörlerin talep ve beklentileri değişmekte, spor malzemesi üreten işletmeler üretimlerini değişen müşteri talep ve beklentilerini karşılayacak şekilde uyarlayarak rekabet avantajı elde etmek istemektedirler.

Hedef maliyetleme yönteminde amaç, ürün üretilmeden önce planlama aşamasında maliyetleri azaltmaktır. Bu amaçla spor ürünleri üreten işletmeler, önce sporcu-antrenör beklentilerini dikkate alarak ürünün fonksiyonları önem derecesine göre sıralanmalıdır. Ürün fonksiyonları gider yerleri ile ilişkilendirmeli ve hedef maliyet endeksi oluşturulmalıdır. Ürüne değer katmayan faaliyetlerde maliyet azaltmaya gidilmelidir. İşletme ürettiği üründe rekabet koşullarına göre indirim yapmak durumunda kaldığında, belirlediği kâra ulaşmak isterse ürün üretim bölümlerine göre maliyet azaltımı yapması gerekmektedir.

Çalışmamızda spor endüstrisinde okçuluk ürünleri üreten bir işletmede çağdaş maliyet analiz yöntemlerinden hedef maliyetleme yöntemi kullanılmıştır. Bu amaçla işletmenin gider alanları

ve üretim maliyetleri ile ilgili bilgiler toplanarak analiz edilmiştir. İşletmenin üretim aşamasında 6 gider yeri vardır; kesim ebatlama, sarım, kalıba girme, zımpara-vernük, markalama ve vernük fırın olarak.

İşletmenin üretilen ürünlerinden rod üretimine ilişkin yapılan çalışmada birim maliyet 54,6 TL olduğu bulunmuş ve piyasadaki ikame edilebilecek ürünlere uygun şekilde 158,49 TL fiyattan satışa sunulmuş ve yüzde 65,5 kâr elde edildiği tespit edilmiştir. Ancak işletme kârını yüzde 70'e çıkarmak isterse birim maliyetini 47,55 TL'ye düşürmesi gerekmektedir. Yapılacak bu işlem işletmede hedef maliyetleme çalışmasının başlangıcıdır.

İşletmenin ayrı ayrı tüm üretim gider yeri için birim maliyetleri hesaplanmıştır. Hesaplama sonucunda işletmenin en yüksek maliyete sahip üretim gider yerinin kalıba girme bölümü olduğu tespit edilmiştir. Fonksiyonel maliyet analizi ile üretim gider yerlerinin birim maliyet içindeki hesaplanan payına baktığımızda ise en büyük payın sırasıyla kalıba girme ve zımpara- vernük gider yerlerinin olduğu görülmektedir. En küçük pay ise kesim ebatlama, sarım, markalama ve vernük- fırın alanlarıdır.

Tüketicilerin talepleri dikkate alınarak müşterilere göre önemli olan ürün fonksiyonları belirlenerek üretim gider yerleri ile ilişkilendirilmiştir. Sonuç olarak müşteri isteklerini karşılamada en önemli alan sarım ve zımpara-vernük üretim gider yeri olarak ortaya çıkmaktadır. Bunu; kesim ebatlama, kalıba girme gider yerleri ve son olarak da vernük-fırın ve markalama gider yerleri takip etmektedir.

Hedef maliyet endeksi analizi yapılarak ürün fonksiyonlarının önem endeksi ile ürün maliyet oranları arasındaki ilişki belirlenir. Bu nedenle, kesim ebatlama ve sarım üretim gider yerinin faaliyet olarak geliştirilmesi gerektiği; kalıba girme, zımpara- vernük, markalama ve vernük-fırın alanlarında ise gereğinden fazla harcamaların yapıldığı ve bu alanlarda maliyet azaltmaya yönelik çalışmalar yapılabilir.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

Hedef maliyetleme yöntemi otel işletmeciliğinden, süt ürünleri üreten, halı üretimi yapan işletmeye, araba üretimine kadar birçok üretim işletmesinde kullanılan bir maliyet analiz yöntemidir. Ancak spor endüstrisinde herhangi bir spor işletmesine yönelik maliyet analizi yöntemi bulunmamaktadır.

Araştırmada ulaşılan sonuç; hedef maliyetlemenin spor ürünleri üreten işletmelerde uygulanabilir olduğu ve maliyet azaltma yapılırken sporcu ve antrenörlerin istek ve ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulması gerektiği sonucuna varılmıştır. Daha sonra yapılacak çalışmalarda işletmenin başka ürünlerine yönelik veya farklı spor malzemesi üreten işletmelerde maliyet azaltma yöntemlerinin uygulanarak karşılaştırılması önerilmektedir.

Kaynaklar

Acar F., (2005), *Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması*, Uludağ Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Bursa.

Alagöz, A. (2006). Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management), *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 63-83.

Bahşi G., Can V., (2201), Hedef Maliyetleme, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:4,

Basım, N. ve Metin A. (2009), *Spor Yönetimi*, Ankara, Detay Yayıncılık

Dalğar, H., Ögünç, H., Kocaman, G. (2019). Süt Ürünleri Üreten İşletmelerde Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 12(2), 377-396.

Devocioğlu, S. (2005). Türkiye’de Spor Sektörü Stratejilerinin Geliştirilmesi. *Verimlilik Dergisi*. 2, 117-134.

Ekmekçi, A., Ekmekçi, R., & İrmiş, A. (2013). Küreselleşme ve spor endüstrisi. *Pamukkale Journal of Sport Sciences*, 4(1), 91-117.

Feil, P., Yook, K-H.ve Kim Il W. (2004) “Japanese target costing: A historical perspective” *International Journal of Strategic Cost Management*. (Spring 2004): 10-19.

Gökçen G., (2003), Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 20, 79-86

Haşşoğlu, U. (2011). *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman.

Karahan, M. (2018). Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65), 362-378.

Kutay, N. & Akkaya, G.C. (2013). Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 51-66.

Kutay, N., & Akkaya, G. C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2)

Osenieks, J, Jansons, G. (2012). The Impact of Sports on The Economy, *Lase Journal of Sport Science*, 1(3), 125-146.

Pitts, B. G., Fielding, L. W., & Miller, L. K. (1994). Industry segmentation theory and the sport industry: Developing a sport industry segment model. *Sport Marketing Quarterly*, 3 (1), 15-24.

Yook, K., Kim, I., & Yoshikawa, T. (2005). Target costing in the construction industry: Evidence from Japan. *Construction Accounting & Taxation*, 15(3), 5- 18.

Zhang, J.J., Kim, E., Mastromartino, B., Qian, T.Y. and Nauright, J. (2018), "The sport industry in growing economies: critical issues and challenges", *International Journal of Sports Marketing and Sponsorship*, Vol. 19 No. 2, pp. 110-126.

Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Ve Kazan Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1), 199-214.

Sorumlu Yazar Bilgileri

Yazar Adı Soyadı: Gizem KOCAMAN BÜLBÜL

Kurum: Isparta Gençlik Spor ve İl Müdürlüğü

Adres: Isparta/TÜRKİYE

Orcid Numarası: 0000-0001-6008-7329

Not: Çalışmanın gerçekleştirilebilmesi için yardımcı olan tüm hocalarıma ve okçuluk işletmesine teşekkür ederim.