



**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN GENEL  
ÜRETİM MALİYETLERİ ANALİZİ**

**HAZIRLAYAN**

**Tolga ORAL**

**DANIŞMAN**

**Prof. Dr. Fikret OTLU**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Malatya, 2013**

**STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN GENEL ÜRETİM  
MALİYETLERİ ANALİZİ**

Tolga ORAL

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Fikret OTLU

Yüksek Lisans Tezi

Malatya, 2013

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Enstitümüz Yüksek Lisans öğrencisi Tolga ORAL tarafından hazırlanan “**Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Genel Üretim Maliyetleri Analizi**” başlıklı bu çalışma, 24/06/2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Başkan:** Prof. Dr. Recep GÜNEŞ .....

**Danışman:** Prof. Dr. Fikret OTLU .....

**Üye:** Yrd. Doç. Dr. Y. Cahit ÇUKACI .....

---

**ONAY**

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../2013

Prof. Dr. Mehmet KARAGÖZ

Enstitü Müdürü

## ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Fikret OTLU danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım **“STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ ANALİZİ”** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını ve tezimde yararlandığım kaynakların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterildiğini belirtir, bunu onurumla doğrularım.

**Tolga ORAL**

## TEŞEKKÜR

Öncelikle, lisansüstü eğitimim süresince gelişimime katkıda bulunan değerli hocalarıma ve özellikle bilgi, birikim ve deneyimleriyle tezimin her evresinde desteğini gördüğüm danışman hocam Prof. Dr. Fikret OTLU 'ya,

Tezim süresince tecrübeleriyle bana yol gösteren çok değerli iş arkadaşlarıma,

Tüm eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteğini benden esirgemeyen aileme,

Sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

**Tolga ORAL**

## ÖZET

### **ORAL, Tolga. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ ANALİZİ, Yüksek Lisans Tezi, Malatya, 2013**

Bu çalışma, stratejik maliyet yönetimi bakış açısıyla genel üretim maliyetlerinin analiz edilmesi konusunda hazırlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, yeni üretim tekniklerinin gelişmesi ve teknolojik ilerleme nedeniyle üretim maliyetlerinde meydana gelen yapısal değişimleri açıklayarak, genel üretim maliyetlerinin geleneksel ve stratejik maliyet yönetimi açısından analiz edilmesini sağlamaktır.

Genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetleri içerisindeki payının artması ve otomasyona dayalı üretim imkânlarının gelişmesiyle işçilik maliyetlerinin azalması neticesinde genel üretim maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi ve mamullere yüklenmesi önemli bir hale gelmiştir. Geleneksel anlayışta, genel üretim maliyetleri mamullere direk işçilik saati esas alınarak yüklenirken; makineleşmeyle birlikte direk işçilik saati dağıtım için uygun bir anahtar olmaktan uzaklaşmıştır. Bu çalışmada, genel üretim maliyetlerinin hem geleneksel hem de stratejik maliyet yönetimi açısından karşılaştırmalı analizi yapılmıştır. Bu analiz sonucunda geleneksel maliyet yönetimi anlayışının yeni üretim tekniklerinde genel üretim maliyetlerini belirlemede ve mamullere yüklemeye hatalı sonuçlar doğurduğu görülmüştür.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde temel kavramların açıklanmasına yer verilmiştir. İkinci bölümde, maliyet yönetimi açısından yeni bir yaklaşım olan stratejik maliyet yönetimi konusu açıklanmıştır. Son bölümde ise, geleneksel ve stratejik maliyet yönetimi açısından genel üretim maliyetlerinin analizine yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Yönetimi, Stratejik Maliyet Yönetimi, Genel Üretim Maliyetleri.

## **ABSTRACT**

### **ORAL, Tolga. ANALYSIS OF THE OVERHEAD COSTS IN TERMS OF STRATEGIC COST MANAGEMENT, Master Thesis, Malatya, 2013**

This study has been prepared to analyze the overhead costs in the view of strategic cost management. The aim of this study is to provide analyze of the overhead costs from the point of traditional and strategic cost management by explaining the structural changes which occur in production costs because of the improvement of production techniques and progresses in technology.

As a result of increasing the lots of overhead costs in production costs and developing of production oppurtunities based on automation which cause the decrease of labour costs, it has become important to determine production costs correctly and to load on goods. In traditional understanding, while overhead costs are loaded to manufactures by taking direct labour hours as a basis; with mechanization direct labour hours go far from being the suitable key for delivery. In this study, overhead cost has been comparatively analyzed from the point of traditional and strategic cost management. As a result of this study, it is seen that traditional cost management understanding results with failure in new production techniques, determine overhead costs and loading to the goods.

This study has been formed in three parts. In the first part, the explanations of basic concepts has been mentioned. In the second part strategic cost management which is a new approach in view of cost management has been explained. And in the last part, the study has been completed with the analysis of overhead costs from the point of traditional and strategic cost management.

**Key Words:** Cost Management, Strategic Cost Management, Overhead Costs.

## İÇİNDEKİLER

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| <b>TEŞEKKÜR</b> .....         | <b>iii</b> |
| <b>ÖZET</b> .....             | <b>iv</b>  |
| <b>ABSTRACT</b> .....         | <b>v</b>   |
| <b>TABLolar LİSTESİ</b> ..... | <b>x</b>   |
| <b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> ..... | <b>xi</b>  |
| <b>KISALTMALAR</b> .....      | <b>xii</b> |
| <b>GİRİŞ</b> .....            | <b>1</b>   |

### BİRİNCİ BÖLÜM TEMEL KAVRAMLAR

|  |    |
|--|----|
| 1.1. MALİYET KAVRAMI.....  | 3  |
| 1.1.1. Maliyet.....  | 3  |
| 1.1.2. Maliyet, Harcama ve Gider Kavramları Arasındaki İlişki .....            | 4  |
| 1.1.2.1. Maliyet İle Gider Arasındaki İlişki .....                             | 4  |
| 1.1.2.2. Gider İle Harcama Arasındaki İlişki .....                             | 4  |
| 1.1.2.3. Maliyet, Gider ve Harcama Arasındaki İlişki .....                     | 5  |
| 1.1.3. Maliyetin Anlam ve Önemi .....  | 6  |
| 1.1.4. Kanunlar Açısından Maliyet Kavramı .....                                | 7  |
| 1.1.4.1. Vergi Usul Kanunu Açısından .....                                     | 7  |
| 1.1.4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından .....                               | 8  |
| 1.1.4.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından .....                                  | 8  |
| 1.1.5. Maliyetlerin Sınıflandırılması .....                                    | 9  |
| 1.1.5.1. Maliyetlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması .....                 | 9  |
| 1.1.5.2. Maliyetlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması .....     | 10 |
| 1.1.5.3. Maliyetlerin Faaliyet Hacmiyle İlişkisine Göre Sınıflandırılması..... | 11 |
| 1.1.5.4. Maliyetlerin Dönemsellik Açısından Sınıflandırılması .....            | 13 |
| 1.1.5.5. Maliyetlerin Muhasebe Sistemine Göre Sınıflandırılması.....           | 13 |
| 1.2. MALİYET YÖNETİMİ.....   | 14 |
| 1.2.1. Maliyet Yönetimi Kavramı ve Tarihsel Gelişimi .....                     | 14 |
| 1.2.2. Maliyet Yönetiminin Önemi .....   | 15 |

|   |    |
|---|----|
| 1.2.3. Maliyet Yönetim Sistemi.....                 | 16 |
| 1.2.3.1. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaçları .....  | 17 |
| 1.2.3.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Yararları ..... | 17 |
| 1.2.3.3. Maliyet Yönetim Sistemleri.....            | 18 |

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ**

|  |    |
|--|----|
| 2.1. STRATEJİ KAVRAMI.....   | 20 |
| 2.1.1. Strateji ve Stratejik Yönetim Kavramları .....  | 20 |
| 2.1.1.1. Vizyon.....   | 21 |
| 2.1.1.2. Misyon .....  | 21 |
| 2.1.1.3. Taktik .....  | 21 |
| 2.1.1.4. Politika .....  | 22 |
| 2.1.2. Stratejik Yönetimin Özellikleri .....   | 22 |
| 2.1.3. Strateji Geliştirme.....  | 23 |
| 2.1.4. Strateji Uygulama.....  | 23 |
| 2.1.5. Strateji Kontrolü .....   | 23 |
| 2.2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ .....  | 24 |
| 2.2.1. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramının Doğuşu ve Gelişimi.....                           | 24 |
| 2.2.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Gereksinimi .....  | 25 |
| 2.2.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri.....  | 26 |
| 2.2.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Unsurları.....  | 27 |
| 2.2.4.1. Değer Zinciri Analizi .....   | 28 |
| 2.2.4.2. Stratejik Konum Analizi .....   | 29 |
| 2.2.4.2.1. Maliyet Liderliği Stratejisi .....  | 29 |
| 2.2.4.2.2. Farklılaştırma Stratejisi .....   | 30 |
| 2.2.4.2.3. Odaklaşma Stratejisi .....  | 31 |
| 2.2.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi.....  | 31 |
| 2.2.5. Stratejik Maliyet Yönetimi İle Geleneksel Maliyet Yönetiminin<br>Karşılaştırılması..... | 32 |
| 2.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ TEKNİKLERİ .....   | 33 |

|   |    |
|---|----|
| 2.3.1.1. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Amaçları.....                                      | 36 |
| 2.3.1.2. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Özellikleri .....                                  | 36 |
| 2.3.1.3. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Süreci.....   | 37 |
| 2.3.1.4. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Varsayımları.....                                  | 39 |
| 2.3.1.5. Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetlemenin<br>Karşılaştırılması .....  | 39 |
| 2.3.2. Hedef Maliyetleme Yöntemi .....  | 40 |
| 2.3.2.1. Hedef Maliyetlemenin Amaçları .....  | 41 |
| 2.3.2.2. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri .....   | 42 |
| 2.3.2.3. Hedef Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması...                   | 43 |
| 2.3.2.4. Hedef Maliyetleme Süreci ve Başarı Şartları .....                                      | 44 |
| 2.3.3. Kaizen Maliyetleme.....  | 46 |
| 2.3.3.1. Kaizen Maliyetlemenin Amaçları .....   | 46 |
| 2.3.3.2. Kaizen Maliyetlemenin Özellikleri.....   | 47 |
| 2.3.3.3. Kaizen Maliyetleme ile Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması .....                    | 48 |
| 2.3.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi .....  | 49 |
| 2.3.4.1. Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesinin Amaç ve Özellikleri .....                           | 50 |
| 2.3.4.2. Mamul Yaşam Seyri Aşamaları .....  | 51 |
| 2.3.4.3. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Süreci .....   | 52 |
| 2.3.4.4. Geleneksel Maliyetleme İle Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemenin<br>Karşılaştırılması ..... | 53 |
| 2.3.5. Tam Zamanında Üretim Sistemi ve Maliyetleme Yöntemi .....                                | 54 |
| 2.3.5.1. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Yararları .....  | 55 |
| 2.3.5.2. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Sakıncaları.....                                       | 56 |
| 2.3.5.3. Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyetleme Yöntemi.....                               | 57 |

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### GELENEKSEL VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ

|  |    |
|--|----|
| 3.1. ÜRETİM MALİYETLERİ.....                     | 60 |
| 3.1.1. Direk İlk Madde ve Malzeme Maliyeti ..... | 60 |
| 3.1.2. Direk İşçilik Maliyetleri .....           | 61 |
| 3.1.3. Genel Üretim Maliyetleri .....            | 61 |

|   |            |
|---|------------|
| 3.1.3.1. Genel Üretim Maliyetlerinin Özellikleri.....                               | 61         |
| 3.1.3.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi.....                      | 62         |
| 3.2. GELENEKSEL MALİYET YÖNETİMİNDE GENEL ÜRETİM<br>MALİYETLERİ.....                | 70         |
| 3.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi .....  | 70         |
| 3.2.1.1. Sipariş Maliyet Yönteminin İşleyişi .....                                  | 70         |
| 3.2.1.2. Sipariş Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri .....                  | 71         |
| 3.2.2. Safha (Evre) Maliyet Yöntemi .....   | 76         |
| 3.2.2.1. Safha Maliyet Yönteminin İşleyişi .....                                    | 77         |
| 3.2.2.2. Safha Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri .....                    | 77         |
| 3.2.3. Standart Maliyet Yöntemi .....   | 80         |
| 3.2.3.1. Standart Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri .....                 | 81         |
| 3.3. STRATEJİK MALLİYET YÖNETİMİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ<br>.....               | 84         |
| 3.3.1. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri.....            | 84         |
| 3.3.2. Hedef Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri .....                      | 88         |
| 3.3.3. Kaizen Maliyetlemede Genel Üretim Maliyetleri .....                          | 91         |
| 3.3.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri .          | 93         |
| 3.3.5. Tam Zamanında Üretim Sistemi Maliyetlemede Genel Üretim Maliyetleri<br>..... | 96         |
| <b>SONUÇ.....</b>   | <b>104</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>   | <b>109</b> |

## TABLULAR LİSTESİ

|  |    |
|--|----|
| <b>Tablo 1.</b> Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması.<br>.....             | 40 |
| <b>Tablo 2.</b> Hedef Maliyetleme ile Maliyet Artı Yaklaşımlarının Karşılaştırılması.....                        | 44 |
| <b>Tablo 3.</b> Kaizen Maliyetleme İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması. ....                              | 49 |
| <b>Tablo 4.</b> Geleneksel Maliyet Yöntemleri İle Mamul Yaşam Seyri Maliyet<br>Yönteminin Karslaştırılması. .... | 53 |
| <b>Tablo 5.</b> Birinci Dağıtımda Dağıtım Anahtarlarına İlişkin Bilgiler .....                                   | 63 |
| <b>Tablo 6.</b> Birinci Dağıtıma İlişkin Sonuçlar .....  | 65 |
| <b>Tablo 7.</b> İkinci Dağıtıma İlişkin Dağıtım Anahtarları .....  | 67 |
| <b>Tablo 8.</b> Maliyet Tablosu .....  | 79 |
| <b>Tablo 9.</b> Miktar ve Tutar Bilgileri .....  | 85 |
| <b>Tablo 10.</b> Buzdolabının Yaşam Seyri Maliyetleri.....   | 95 |
| <b>Tablo 11.</b> Net Bugünkü Maliyet Değerleri (Bin TL) .....  | 96 |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|   |    |
|---|----|
| <b>Şekil 1.</b> Maliyet, Gider ve Harcama İlişkisi .....                              | 6  |
| <b>Şekil 2.</b> Maliyetlerin Faaliyet Hacmiyle İlişkisine Göre Sınıflandırılması..... | 11 |
| <b>Şekil 3.</b> Geleneksel Maliyet Yükleme Modeli .....                               | 34 |
| <b>Şekil 4.</b> Faaliyet Tabanlı Maliyet Yükleme Modeli .....                         | 35 |
| <b>Şekil 5.</b> Hedef Maliyetleme Süreci. ....  | 45 |
| <b>Şekil 6.</b> Harvey'in Geliştirdiği Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Süreci.....      | 52 |
| <b>Şekil 7.</b> Geleneksel Sistemde Maliyet Akışı.....                                | 57 |
| <b>Şekil 8.</b> Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyet Akışı .....                   | 58 |

**KISALTMALAR**

|                |                              |
|----------------|------------------------------|
| <b>Ad</b>      | : Adet                       |
| <b>br</b>      | : birim                      |
| <b>C</b>       | : Cilt                       |
| <b>D.İ.M.M</b> | : Direk İlk Madde ve Malzeme |
| <b>D.İ.S</b>   | : Direk İşçilik Saati        |
| <b>Dr</b>      | : Doktor                     |
| <b>FIFO</b>    | : First in First Out         |
| <b>G.Ü.G</b>   | : Genel Üretim Gideri        |
| <b>G.Ü.M</b>   | : Genel Üretim Maliyetleri   |
| <b>Gid</b>     | : Gider                      |
| <b>KDV</b>     | : Katma Değer Vergisi        |
| <b>KW</b>      | : Kilo Watt                  |
| <b>Mal</b>     | : Maliyet                    |
| <b>Malz</b>    | : Malzeme                    |
| <b>p</b>       | : Sayfa                      |
| <b>pp</b>      | : Sayfalar                   |
| <b>Prof</b>    | : Profesör                   |
| <b>S</b>       | : Sayı                       |
| <b>s</b>       | : Sayfa                      |
| <b>ss</b>      | : Sayfalar                   |
| <b>TL</b>      | : Türk Lirası                |

**vd** : ve diğerleri

**Vol** : Cilt

**Y.M** : Yarı Mamul

## GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamında işletmelerin pazarda kalıcı olabilmeleri oldukça güçleşmiştir. İşletmeler pazarda rekabet edebilmek için kaliteli mamul üretiminin yanında mamul maliyetlerinde de tasarruf sağlamalıdır. Yani işletmeler kaliteyi ucuza mal etmelidir. Mamullerin kalitesini arttırmak ve maliyetleri düşürmek için teknolojik yeniliklere ayak uydurmak gerekmektedir. Teknolojinin her alanda rahatça kullanılabilmesi işletmeler açısından da oldukça önemlidir. Gelişen teknolojik yapı ile birlikte üretim imkanlarının gelişmesi ve mamul üretiminin otomasyona dayalı bir hale gelmesi bu önemi yansıtmaktadır.

Rekabet ortamında işletmeler, rakiplerine oranla müşteri ihtiyaçlarına uygun mamul üretmek ve bu mamulü en uygun fiyattan satmak durumundadır. Bu durum, işletmenin maliyet yönetimini iyi uygulayabilmesine bağlıdır. İşletmeyi fiyat rekabetinden korumak ve işletme yöneticileri tarafından alınacak kararların doğru sonuçlar ortaya çıkarmasında maliyetlerin kontrol altına alınması oldukça önemlidir. Üretim süreçlerinde meydana gelen iyileşmeler, teknolojinin getirmiş olduğu bir takım yenilikler ve müşteri ihtiyaçlarının anlık değişmeye uğraması mamullerin yaşam sürelerini kısaltmıştır. Bu noktada işletmeler, müşteri ihtiyaçlarına karşılık vermek için yeni üretim teknikleri geliştirmişlerdir. Bu üretim teknikleri işletmelerin maliyet yapısında değişikliklere yol açmıştır.

Mamul üretiminde yeni üretim yöntemlerinin kullanılması ile maliyetlerin yapısında meydana gelen değişimler, maliyet yönetimi alanında da değişimleri zorunlu hale getirmiştir. Üretimde makineleşme ile birlikte robotların kullanılması işçilik maliyetlerinde bir azalmaya yol açarken; makineleşmenin getirdiği sabit maliyetler de genel üretim maliyetlerinin oransal olarak artmasına yol açmıştır. Maliyet yapılarında meydana gelen değişimler, maliyetlerin işletmenin stratejik konumunun analiz edilmesinde önemli bir rol oynadığını göstermektedir. İşletmelerin rekabet avantajı sağlamada maliyetlerini etkin bir şekilde yönetmesi ve alacakları kararlarda maliyet bilgilerini kullanmaları bir zorunluluk haline gelmiştir. İşte bu ve benzeri nedenlerle maliyet yönetimi alanında da gelişen üretim tekniklerine uygun olarak bir değişim söz konusu olmaktadır. Genel üretim

maliyetlerinin mamullere direk işçilik saati kullanılarak yüklenmesi hatalı sonuçlara yol açtığından, mamul maliyetlerinin belirlenmesinde yeni tekniklerin kullanılması, doğru maliyet bilgilerinin saptanmasında ve alınacak kararların hatasız gerçekleşmesinde büyük öneme sahiptir.

Bu çalışmanın amacı, maliyetlerin, işletmenin stratejik konumunu güçlendirmede önemli bir rol oynadığı görüşüne dayanarak, üretim maliyetleri içerisinde nispi olarak artış gösteren genel üretim maliyetlerinin analiz edilmesidir. Çalışmada genel üretim maliyetleri hem geleneksel hem de stratejik maliyet yönetimi açısından analiz edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde işletmeler açısından büyük öneme sahip maliyet ve maliyet yönetimi gibi temel kavramların açıklanmasına yer verilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde ise, maliyetleri stratejik karar verme aracı olarak gören stratejik maliyet yönetimi anlayışı incelenmiş ve stratejik maliyet yönetiminde kullanılan maliyet yönetim tekniklerinin genel olarak bir değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tezin son bölümünde, çalışmanın ana hedefi olan genel üretim maliyetlerinin, geleneksel ve stratejik maliyet yönetimi açısından karşılaştırmalı analizi yapılarak, maliyet yönetim tekniklerinin genel üretim maliyetlerine bakışı örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## TEMEL KAVRAMLAR

### 1.1. MALİYET KAVRAMI

#### 1.1.1. Maliyet

Maliyet kavramı işletmeler açısından oldukça önemlidir. İşletmeler aldıkları ya da alacakları kararlarda maliyet bilgilerini dikkate almaktadırlar. Üretim ve ticaret işletmelerindeki maliyet kavramı birbirinden farklıdır. Bu çalışmada üretim işletmeleri açısından maliyet kavramına daha ağırlık verilecektir.

Genel anlamıyla maliyet, ulaşılmak istenen bir sonuca varmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır (Büyükmirza, 2011: 44). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere maliyet kavramı amaçla ilişkilendirilmiştir. Amaç bir ürün meydana getirmek ise burada katlanılan tüm fedakarlıklar maliyeti oluşturur. Maliyet kavramı gerçekleştirilen faaliyetler sonucu ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak hammadde temin etmek için yapılan harcamalar satın alma maliyetini oluştururken; ürün meydana getirmek için yapılan harcamalar da üretim maliyetini oluşturmaktadır (Karakaya, 2011: 16). Ticari işletmeler için satın alınan mal ile mal alışına ait tüm giderler maliyeti oluştururken; üretim işletmelerinde mamul meydana getirmek için katlanılan ve üretimle ilgili giderler mamul maliyetini oluşturmaktadır (Yükçü, 2007: 25).

Maliyet kavramı genel olarak üretim işletmelerinde meydana gelen ve üretim faaliyeti sonucu elde edilen mamul veya hizmet maliyeti ile sınırlı kalmaktadır. Bu açıdan bakıldığında maliyet, ürün ve hizmet üretmek için yapılan fedakarlıkların parasal toplamıdır (Karakaya, 2011: 17).

Maliyet, bir mal veya hizmet elde etmek için o dönemde yapılan harcamalarla, önceki dönemlerde yapılan harcamaların o mal ve hizmete ait kısmı için katlanılan fedakarlıkların parasal toplamından oluşur (Akdoğan, 2009: 11).

Yukarıda açıklanan tanımlar göz önüne alındığında, maliyet; **"işletmelerin amaçlarına ulaşmak için yaptıkları ya da yapacakları faaliyetlerin**

**gerçekleştirilmesinde katlandıkları fedakarlıkların parayla ifade edilmesi"** şeklinde tanımlanabilir.

## **1.1.2. Maliyet, Harcama ve Gider Kavramları Arasındaki İlişki**

### **1.1.2.1. Maliyet İle Gider Arasındaki İlişki**

Maliyet ve gider kavramları birbirlerinin yerine sıkça kullanılmaktadır. Ancak bu kavramlar birbirinden farklı anlam taşımaktadır. Gider kavramı, kısaca faydası tükenmiş maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Maliyet ise, bir amacı gerçekleştirmek için katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesidir. Maliyet ile gider arasındaki fark muhasebenin dönemsellik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Dönemsellik ilkesi gereği dönem sonunda gelir ve giderler karşılaştırılır ve dönemin maliyetleri ayırt edilir. Dönem maliyetleri işleme, kullanma, zamanaşımı ve teknolojik yıpranma gibi nedenlerle gidere dönüşürler (Hacıüstemoğlu, 2000: 11).

Gider, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirmek veya gelir sağlamak için belli bir dönemde tüketilen varlık ve hizmetlerin parasal değeridir. Varlık ve hizmetlerin gidere dönüşmesi için; tükenme, ikinci bir fayda sağlama ve belli bir döneme ait olması gerekmektedir (Karakaya, 2011: 15-16). İşletme faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere alınan varlık ve hizmetler maliyet değerleri ile aktifleştirilirler. Dönem içerisinde fayda sağlamak üzere bu varlık ve hizmetler tüketilerek gidere dönüştürülür.

### **1.1.2.2. Gider İle Harcama Arasındaki İlişki**

Harcama kavramı literatürde çok farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bazı yazarlar tarafından sadece nakit ödemeyi kapsarken; bazı yazarlara göre de diğer ödeme biçimlerini (çek, senet vs.) de kapsamaktadır (Yükçü, 2007: 34).

Harcama, bir varlık kazanmak, bir hizmet elde etmek için yada bir zararı ortadan kaldırmak için borçlanma, nakit ödeme veya bir kıymet takası yoluyla gerçekleştirilen ve içinde bulunulan hesap dönemini aşacak bir gideri ifade etmektedir (Terzi, 2006: 17).

Gider ile harcama kavramlarının benzer ve farklı yönleri bulunmaktadır. Her gider harcamayı gerektirmeyeceği gibi, her harcama da gider olarak ifade edilmeyebilir. Örneğin; bir varlık temin edildiğinde varlığa yapılan ödeme harcama kavramını ifade etmektedir. Varlığın bir taşıt olduğu düşünülürse taşıt için ayrılacak amortisman tutarı da gider kavramını açıklamaktadır.

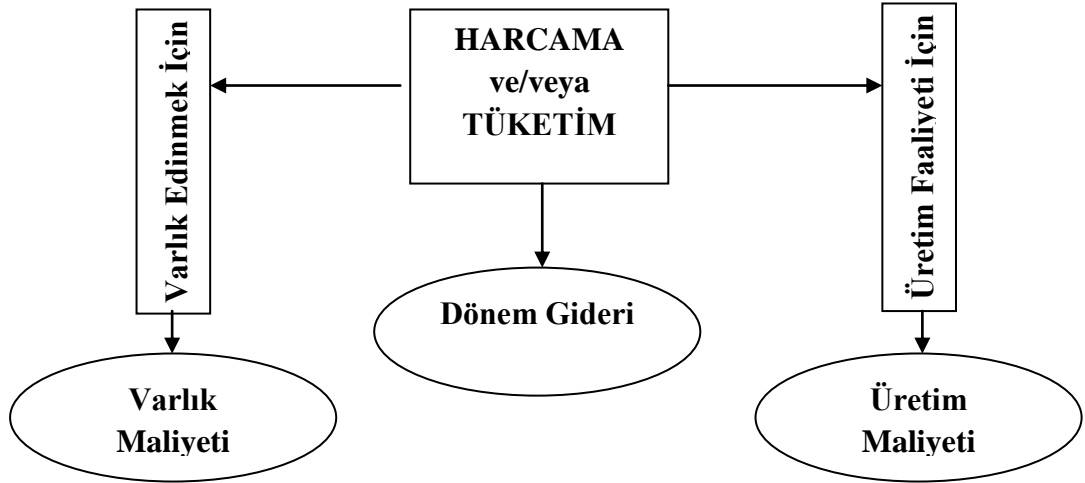
### **1.1.2.3. Maliyet, Gider ve Harcama Arasındaki İlişki**

Maliyet, gider ve harcama kavramlarının birbirlerinden farklı anlam taşıdıkları yukarıda açıklanmıştır. Ancak bu kavramlar arasında yakın ilişkilerin olduğu da ortadadır. Yukarıdaki açıklamalar ışığında bu kavramlar arasındaki ilişkiye değinmek kavramların daha iyi anlaşılmasında yararlı olacaktır.

Maliyet, bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesidir. Örnek olarak bir mamul üretmek için hammadde satın alınması o mamulün maliyetini oluşturur. Hammadde alımı için tedarikçiye yapılan ödeme harcamayı ifade eder. Hammaddenin kullanıp mamul haline dönüştürülmesi de gider kavramını açıklar. Bu açıdan bakıldığında maliyet ve gider kavramları daha çok işletmenin iç yapısıyla ilgili iken; harcama kavramı ise işletmenin dış yönünü ifade etmektedir (Karakaya, 2011: 19).

Maliyet-gider ve harcama kavramları aynı zamanda gerçekleşebileceği gibi farklı zamanlarda da gerçekleşebilmektedir. Örneğin; yukarıda ifade ettiğimiz gibi hammadde alımı sırasında maliyet ve harcama aynı zaman diliminde gerçekleşmektedir. Ancak gider farklı zaman zarfında meydana gelmiştir.

Maliyet-gider ve harcama kavramlarının anlaşılmasında aşağıdaki şekil yardımcı olacaktır.



**Şekil 1.** Maliyet, Gider ve Harcama İlişkisi (Karakaya, 2011: 20)

### 1.1.3. Maliyetin Anlam ve Önemi

Maliyet, bir şeyi elde etmek için katlanılan her türlü fedakârlıkların toplamından oluşur. (Savcı, 2000: 9). Maliyet; ele alındığı ve kullanıldığı yere göre birçok anlam taşımaktadır. Maliyet, en geniş anlamı ile bir amaca ulaşmak için katlanılan esirgemezlikler bütünüdür. Yani, kişi ya da işletmelerin yaptıkları her faaliyetin bir maliyeti vardır (Gürsoy, 1999: 23). Bu açıdan bakıldığında işletme ve/veya kişiler açısından maliyetin ne anlam ifade ettiği önem arz etmektedir.

İşletmeler karar alma konusunda maliyet bilgilerinden sıkça yararlanmaları nedeniyle maliyetlerin doğru bir şekilde saptanması oldukça önemlidir. İşletmeler maliyet karşılaştırması ya da maliyet- gelir karşılaştırması yaparak bir çok konuda karar alabilmektedir. Bu kararların alınmasında kullanılan bilgilerin gerçeği yansıtmaması ya da hatalı olması işletme açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Maliyetin anlam ve önemi çeşitli açılardan incelenebilir ancak bu noktada muhasebe açısından maliyetin anlam ve önemi üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Muhasebe açısından bakıldığı zaman maliyet, hedeflenen sonuca ulaşmak için yapılan ya da yapılması gereken giderler toplamıdır. Muhasebe açısından maliyet kavramını bir örnek yardımı ile açıklamak daha yararlı olacaktır (Büyükmirza, 2011:

49): Bir dairenin satın alınması maksadıyla daire sahibine 100.000 TL nakit para, vadeleri 3 ay ile 6 ay arasında değişen 20.000 TL'lik 5 adet senet ve alış maliyeti 25.000 TL., birikmiş amortismanı ise 5.000 TL olan bir taşıt verilmiştir. Dairenin mülkiyet hakkının kazanılması için ise %1,5 tapu harcı ödenmiştir. Bu durumda dairenin muhasebe kayıtlarına yansiyacak olan alış maliyeti aşağıdaki gibi olacaktır:

|                                      |                      |
|--------------------------------------|----------------------|
| Ödenen Nakit Para Tutarı             | :100.000 TL          |
| Verilen Senet Tutarı (5x20.000)      | : 100.000 TL         |
| Devredilen Taşıttın Bedeli           | : 25.000 TL          |
| (-) Amortisman Tutarı                | : <u>(5.000) TL</u>  |
| <b>Dairenin Toplam Alış Bedeli</b>   | <b>: 220.000 TL.</b> |
| % 1,5 Tapu Harcı (220.000x0,015)     | : <u>3.300 TL</u>    |
| <b>Dairenin Toplam Alış Maliyeti</b> | <b>: 223.300 TL.</b> |

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere, nakit para, borçlanma ve varlık devri yoluyla yapılan tüm giderler dairenin alış maliyeti içerisinde değerlendirilmekte ve muhasebe kayıtlarına aktarılmaktadır. Muhasebe maliyeti çerçevesinde, varlık edinmek ya da herhangi bir faaliyeti gerçekleştirmek üzere yapılan giderler hangi faaliyet için yapılmışsa o faaliyetin maliyetini oluşturmaktadır.

#### **1.1.4. Kanunlar Açısından Maliyet Kavramı**

Kanunlar açısından maliyet kavramı, vergi kanunları açısından tek tek ele alınacaktır.

##### **1.1.4.1. Vergi Usul Kanunu Açısından**

Maliyet kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde şöyle tanımlanmıştır: "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.*" Kanunun bu maddesi alış maliyeti ile ilgilidir. Aynı kanunun 275. maddesinde ise üretim maliyetini oluşturan unsurlar tek tek

belirtilmiştir. Bu kanun maddesine göre; "*İmal edilen emtianun (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:*

1. *Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;*
2. *Mamule isabet eden işçilik;*
3. *Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;*
4. *Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)*
5. *Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.*

*Mükellefler, imal ettikleri emtianun maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."*

Bu kanun hükmüne göre üretim maliyetinin içeriği kanun tarafından belirtilirken; maliyetin tespitine yönelik olarak işletmeler serbest bırakılmıştır.

#### **1.1.4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından**

Kurumlar vergisi kanununda maliyet ifadesi yerine gider kavramı kullanılmıştır. Kanunun 8. maddesinde kurum kazancından indirilebilecek giderler belirtilmiştir. Aynı kanunun 11. maddesinde ise indirilemeyecek giderler belirtilmiştir. Kurum kazancının tespiti bu giderlerin indirilmesi ve indirilemeyecek giderlerin de kurum kazancından indirilmiş ise tekrar kurum kazancına eklenmesi ile gerçekleşir.

#### **1.1.4.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından**

Gelir Vergisi Kanunu da Kurumlar Vergisi Kanunu gibi maliyet kavramını gider olarak belirtmiştir. Kanunun 40. maddesinde indirilebilecek giderler belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 41. maddesinde de indirilemeyecek giderler yer almıştır. Görüldüğü gibi kanun hükümleri uyarınca hangi giderlerin indirilebileceği (Kanunen kabul edilen giderler), hangi giderlerin ise indirilemeyeceği (Kanunen kabul edilmeyen gider) açıkça belirtilmiştir.

Yukarıda açıklanan kanunlara bakıldığında her kanunun kendi içinde belirlediği ölçütler bulunmaktadır. İşletmeler bu kanunlar doğrultusunda maliyetleri tespit etmektedir. Kanunların belirlediği sınırlar çerçevesinde maliyet ya da giderler kurum kazancından indirilebilmektedir. Bu durum işletme karının tespitinde önemli rol oynamaktadır.

### **1.1.5. Maliyetlerin Sınıflandırılması**

Maliyetleri çok çeşitli açılardan sınıflamak mümkündür. Bu başlık altında maliyetlerin çeşitli sınıflandırılmaları incelenecektir.

#### **1.1.5.1. Maliyetlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması**

Bu sınıflandırmada maliyetler, türlerini belirten doğal isimlerine göre sınıflanır. Bu sınıflandırma aşağıdaki gibidir (Akdoğan, 2009: 21);

- İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri,
- İşçi Ücret ve Maliyetleri,
- Memur Ücret ve Maliyetleri,
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler,
- Vergi, Resim ve Harçlar,
- Amortismanlar ve Tükenme Payları
- Finansman Maliyetleri,
- Çeşitli Giderler.

**İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri:** İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılan her türlü madde ve malzeme maliyetlerini ifade eder (Karakaya, 2011: 25). Hangi mamul veya mamul grubu için ne kadar kullanıldığı rahatça hesaplanabilen maddelerdir (Küçüksavaş, 2002: 19). Örnek olarak mobilya üretiminde kullanılan tahta gösterilebilir.

**İşçi Ücret ve Maliyetleri:** İşletme faaliyetlerini sürdürebilmek için çalıştırılan işçilere yapılan harcamalardır. Bu maliyetler arasında işçilere ödenen ücretler, prim ve ikramiyeler, sosyal yardımlar gibi çeşitli kalemler bulunmaktadır.

**Memur Ücret ve Maliyetleri:** İşletme faaliyetlerini yürütmek için çalıştırılan yönetici memur ve büro personeline yapılan ödemeleri kapsar.

**Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:** İşletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için dışarıdan sağladığı her türlü gider bu kapsamda ele alınmaktadır. Bu sınıflandırmada elektrik, su, haberleşme, dışarıdan sağlanan temizlik ve bakım işleri gibi giderler bulunmaktadır.

**Vergi, Resim ve Harçlar:** İşletme için bir maliyet oluşturan damga vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi ile resim ve harçlar bu grubu oluşturmaktadır (Büyükmirza, 2011: 67).

**Amortismanlar ve Tükenme Payları:** İşletme faaliyetleri için kullanılan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ve özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan itfa payları bu grupta toplanır (Karakaya, 2011: 27).

**Finansman Maliyetleri:** İşletmelerin fon açığını kapatmak için kullandıkları yabancı kaynaklar için ödedikleri faiz, kur farkları ve vade farkları vb. maliyetlerden oluşur.

**Çeşitli Giderler:** Yukarıda belirtilen sınıflandırmalara girmeyen ve işletme faaliyetinin devamı için yapılan kira, sigorta, aidat vb. giderler diğer çeşitli giderler olarak değerlendirilir.

#### 1.1.5.2. Maliyetlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

**Tedarik (Satın alma) Maliyeti:** İşletmelerin satın aldıkları ilk madde ve malzeme, ticari mal ve hizmetler için yapılan giderlerden meydana gelir. Burada genellikle herhangi bir varlığın veya hizmetin alış maliyetinden söz edilir.

**Üretim Maliyetleri:** Bir mamul meydana getirmek için kullanılan hammadde, işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamından oluşur.

**Araştırma-Geliştirme Maliyetleri:** Üretimine devam edilen mamullerin maliyetini düşürmek, satışlarını arttırmak, yeni üretim teknikleri geliştirmek, mevcut mamulleri

iyileştirmek ve yeni mamuller meydana getirmek için yapılan maliyetlerdir (Akdoğan, 2009: 23).

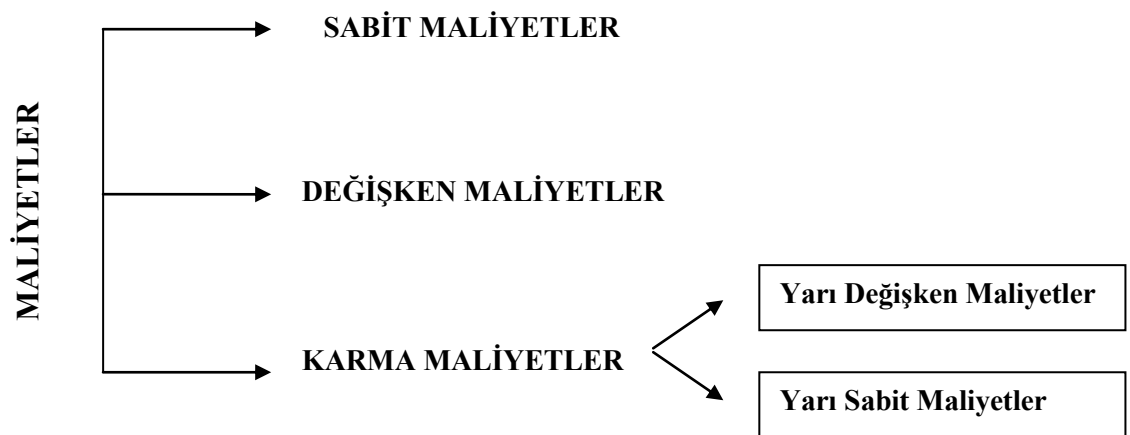
**Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyetleri:** Üretimi gerçekleştirilen ürünlerin satışının gerçekleştirilmesi, müşteriye ulaştırılması, yeni taleplerin yaratılmaya çalışılması gibi faaliyetler sonucunda katlanılan maliyetlerdir.

**Genel Yönetim Maliyetleri:** İşletmenin üretim ve satış maliyetleri dışında kalan ve işletme faaliyetlerinin devam etmesi için gerçekleştirilen her türlü yönetsel faaliyetler için katlanılan maliyetlerdir (Gürsoy, 1999: 27).

**Finansman Maliyetleri:** İşletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklar için katlandıkları maliyetlerdir.

### 1.1.5.3. Maliyetlerin Faaliyet Hacmiyle İlişkisine Göre Sınıflandırılması

Maliyetler faaliyet hacmi ile ilişkisine göre genelde üç grupta incelenirler. Bunlar; sabit maliyetler, değişken maliyetler ve karma maliyetlerdir. Faaliyet ölçüsü kavramına değişik kaynaklarda iş hacmi veya etkinlik hacmi gibi isimlerle rastlamakta mümkündür. Faaliyet hacmi, işletmeler açısından değişik kriterlerde olabilmektedir. Örnek olarak, üretim miktarı, satış miktarı, çalışma saati vb. gibi ölçütler kullanılabilir. Maliyetleri faaliyet hacmi ile ilişkilerine göre aşağıdaki şekilde gösterebiliriz.



**Şekil 2.** Maliyetlerin Faaliyet Hacmiyle İlişkisine Göre Sınıflandırılması (Karakaya, 2011: 42).

**Sabit Maliyetler:** Belirli bir zaman dilimi ve faaliyet hacmi içinde, faaliyet hacminde meydana gelen değişmelerden etkilenmeyen ve sabit kalan maliyetlerdir (Akdoğan, 2009: 25). Sabit maliyetler işletmeden işletmeye farklılık arz edebilir. Bir işletme için sabit nitelikte olan bir maliyet başka bir işletme için sabit olmayabilir. Sabit maliyetlerin bir kısmı programlanırken bir kısmı da kısa dönemde ortaya çıkan ve yapısal özellik taşıyan maliyetlerdir. Örneğin üst yönetim tarafından bütçelenen reklam giderleri programlanmış maliyetken, işletme faaliyetinin sürmesi için yapılan kira gideri ise yapısal maliyettir.

**Değişken Maliyetler:** Faaliyet hacmindeki değişmelere paralel bir seyir izleyen maliyetlerdir. Değişken maliyetler faaliyet hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır. Yani aynı yönde bir değişme söz konusu olmaktadır.

**Karma Maliyetler:** Karma maliyetler yarı değişken maliyetler ve yarı sabit maliyetler olmak üzere iki başlıkta toplanmaktadır.

- **Yarı Değişken Maliyetler:** Bu maliyetlerde iki kısım söz konusudur. Birinci kısımda işletme faaliyet hacmi sıfır olduğunda dahi ortaya çıkan maliyetler ki bunlar sabit kısmı oluşturur. İkinci kısımda ise faaliyet hacmine bağlı olarak değişme gösteren değişken kısım bulunmaktadır. Bu maliyetleri örnek yardımı ile açıklayacak olursak; bir işletme de satış departmanında çalışan işçilere ödenen aylık maaşlar bu maliyetlerin sabit kısmını oluştururken; işçilere ayrıca yaptıkları satış üzerinden ödenen primler ise değişken kısmını oluşturur (Büyükmirza, 2011: 335-336).
- **Yarı Sabit Maliyetler:** Bu maliyetler belirli faaliyet aralıklarında sabit kalan, faaliyet aralıklarının dışına çıkıldığında değişme gösteren maliyetlerdir. Örnek olarak kalite kontrol işçilerine ödenen ücretler gösterilebilir.

#### 1.1.5.4. Maliyetlerin Dönemsellik Açısından Sınıflandırılması

Maliyetler dönemsellik açısından sınıflandırıldığında karşımıza iki tür maliyet çıkmaktadır. Bunlar; ürün (üretim) maliyeti ve dönem maliyeti şeklindedir.

**Ürün (Üretim) Maliyeti:** Muhasebe sisteminde maliyetler ortaya çıktığı dönem de gidere dönüştürülürler. Üretilen malların maliyeti ürünler satılınca gidere dönüşmektedir. Üretim faaliyeti boyunca katlanılan maliyetler ürünün maliyetini oluşturmaktadır. Üretim maliyetleri direk ilk madde ve malzeme maliyeti, direk işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetinden oluşmaktadır.

**Dönem Maliyeti:** Dönem maliyetleri üretilen ürünle direk ilgisi olmayıp faaliyetlerin sürdürülmesi noktasında önem arz eden maliyetlerdir. Dönem maliyetleri içerisinde genel yönetim giderleri, pazarlama ve satış giderleri, finansman giderleri yer almaktadır. Literatürde giderlerin dönem maliyeti ya da üretim maliyeti ayrımı konusunda bir yeknesaklık bulunmamaktadır. Bu durumda değişik uygulamalar söz konusu olmaktadır.

#### 1.1.5.5. Maliyetlerin Muhasebe Sistemine Göre Sınıflandırılması

Tek düzen hesap planında maliyetler 7 nolu hesap sınıfında düzenlenmiştir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maliyetler iki grupta toplanmıştır. Bunlar maliyetleri fonksiyon esasına göre sınıflandıran 7/A grubu ve maliyetleri çeşit esasına göre sınıflandıran 7/B grubudur. İşletmelerin bu iki gruptan hangisini seçeceği, işletmelerin aktif toplamına ve net satış tutarına göre belirlenmektedir. 7/A grubunda maliyetler 71-78 nolu hesap grubunda izlenmektedir. 7/B grubunda ise maliyetler 791-799 arasında izlenmektedir.

## 1.2. MALİYET YÖNETİMİ

Bu bölümde maliyet yönetimi kavramının ortaya çıkışı, tarihsel gelişimi ve tanımlanması üzerinde durularak maliyet yönetim sistemi açıklanacaktır.

### 1.2.1. Maliyet Yönetimi Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin alt dallarından biri olan maliyet muhasebesinin, üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması ve maliyetlerin denetimi için gereksinim duyulan bilgilerin sağlanması olmak üzere temelde iki amacı bulunmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 3). Son yıllarda, mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri ortaya çıkan yenilikler karşısında yetersiz kalmış ve amaçların yerine getirilmesinde sorunlar ortaya çıkmıştır (Karcıoğlu, 2000: 61). Yaşanan bu gelişmeleri şöyle sıralayabiliriz (Şakrak, 1997: 49):

- Teknolojik ilerleme ve gelişmeler neticesinde bilgisayar destekli üretim sistemlerinin ortaya çıkması,
- Toplam Kalite Yönetimi, Tam Zamanında Üretim, Sürekli İyileştirme (Kaizen), Kıyaslama (Benchmarking) gibi yeni yönetim yaklaşımlarının ortaya çıkışı,
- Mamullerin yaşam sürelerinin kısalması
- Araştırma ve geliştirme maliyetlerinde meydana gelen artış,
- İşletme örgüt yapılarında meydana gelen değişiklikler,
- Sürekli değişen pazar koşulları ile bağlantılı olarak işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgilerin değişmesi,
- Maliyet yapısında meydana gelen değişimler.

Yukarıda sayılan gelişmelere paralel olarak rekabet ortamının artarak şiddetlenmesi ürün maliyetlerinin önemini arttırmış ve işletmeler açısından maliyetlerin temelinde yatan önemli etkenlerin daha ayrıntılı olarak analiz edilmesi gerekliliğini meydana getirmiştir. Bunun sonucunda da maliyet yönetimi kavramı ortaya çıkmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 390).

Maliyet yönetimi yaklaşımının kavramsal yapısı, 1986 yılında ABD'de CAM-I (Computer Aided Manufacturing – International) adlı konsorsiyum

tarafından yayımlanan raporla oluşturulmuştur (Şakrak, 1997: 48; Bursal ve Ercan, 1997: 484).

Bu rapor ve sonrasında yapılan çalışmalara göre maliyet yönetimi, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir kavramı kapsamaktadır. Maliyet muhasebesi belirli bir döneme ait maliyetlerin hesaplanması, raporlanması ve kontrol altına alınmasını kapsamaktayken, maliyet yönetimi; maliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve minimize edilmesinde önemli bir görev üstlenmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 17). Bu açıklamalar ışığında maliyet yönetimini, maliyetlerin kontrol altına alınarak düşürülmesi ile daha yüksek değer elde etme fikrine sahip bir düşünce olarak tanımlanabilir. Maliyet yönetimi kavramı, küresel piyasalarda zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik bakımından rekabet edilebilir, ürün ya da hizmet üretiminde kaynakların etkin kullanımı için idarecilere destek verecek bilgilerin sağlanması olarak tanımlanabilir (Gürdal, 2007: 20). Maliyet yönetimi, daha düşük maliyetlerle müşterilere daha fazla değer yaratma imkanı verirken, bu değer yaratılırken yöneticilerin etkin rol oynadığının altını çizmektedir. Bu düşüncenin bir sonucu olarak maliyetlerin düşürülmesi, kalitenin artırılması gibi konularda yöneticilerin önemli bir payı vardır. Bu noktada maliyet sistemleri yöneticilere yardımcı olmaktadır. Burada sistemler hem yöneticilere hem de maliyet yönetimine katkıda bulunmaktadır (Horngren ve Foster, 1997: 4).

Maliyet muhasebesi anlayışından maliyet yönetimi anlayışına doğru gelişen süreç bir çok açıdan başarılı görülmüştür (Şakrak, 1997: 102). İşletmelerin yüksek rekabet ortamında ayakta kalabilmelerine imkan sağlayan maliyet yönetimi işletmeler açısından büyük öneme sahiptir.

### **1.2.2. Maliyet Yönetiminin Önemi**

Piyasa şartlarında meydana gelen değişimler işletme maliyetlerinin daha dikkatli bir şekilde incelenmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır. Piyasa koşullarında fiyatların serbest oluşması işletmeleri maliyetler üzerine yöneltmiştir. Rekabet edebilir bir yapıya sahip olmak isteyen işletmeler, maliyetlerini minimize etmek durumundadır. Bunu başarmak için maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi, planlanması ve kontrol edilmesi gerekmektedir.

Değişen şartlar dikkate alındığında geçmişte olduğu gibi ne kadar üretirsem o kadar satarım mantığı günümüzde geçerliliğini yitirmiştir. Bu nedenle işletmeler bu mantıktan kendilerini sıyrarak hangi maliyet düzeyinin işletme karı ve rekabet edebilirliği açısından optimum olduğunu belirlemeye çalışmalıdır. İşletmeler maliyet yapısında meydana gelebilecek değişmelere karşı hazırlıklı olmalıdırlar. Pazarda rekabet edebilmek günümüz şartlarında gittikçe zor bir hale dönüşmektedir. Maliyetlerini kontrol altına alamayan ve hatalı fiyatlandırma kararları veren işletmeler rekabet güçlerini kaybetmektedirler. Böyle bir durumda maliyetlerini iyi analiz eden ve bu bilgileri yönetsel kararlarda kullanabilen işletmeler, rekabet avantajı sağlamada bir adım önde olmaktadır.

Maliyet yönetimi bir taraftan maliyetlerin belirlenmesi gerektiğini ortaya koyarken bir taraftan da maliyetlerin etkin bir şekilde denetlenmesini de ifade etmektedir. İşletme faaliyetleri süresince ortaya çıkan maliyetlerin belirlenmesinin yanı sıra bu maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması ve izlenebilirliği de oldukça önemlidir. Özellikle son dönemlerde meydana gelen hızlı değişimler ve tüketici tercihlerinde meydana gelen farklılıklar, işletme maliyetlerinin de farklılaşmasına yol açmaktadır. Bunun sonucunda da maliyetlerin etkin yönetilmesi gerekliliği bir adım daha ön plana çıkmaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda işletmelerin piyasa fiyatına müdahale edebilmesi mümkün olmadığından tüm dikkatini maliyetler üzerine vermesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Maliyetin önemi işletmeler açısından bu denli önemli olmasına binaen çeşitli maliyet yönetim sistemleri geliştirilmiştir. Bu sistemler sayesinde maliyetlerin izlenebilirliği ve denetimi gerçekleştirilmektedir.

### **1.2.3. Maliyet Yönetim Sistemi**

Maliyet muhasebesi sistemleri ile maliyet yönetim sistemleri kavramsal olarak birbirinden farklıdır. Maliyet yönetimi kavramı maliyet muhasebesine göre daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. Maliyet muhasebesi maliyetlerin hesaplanması ve raporlanmasına odaklanmıştır. Maliyet yönetimi ise maliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve azaltılmasına odaklanmıştır (Karcioğlu, 2000: 65). Bu

açından bakıldığında maliyet yönetim sistemini planlama ve rekabet avantajı sağlayacak bir sistem olarak nitelendirebiliriz.

Maliyetlerin ekonomik ve teknolojik gelişmelere uygun olarak geliştirilen maliyet yönetim sistemlerine göre belirlenmesi işletmeler açısından önemlidir. Maliyet yönetim sistemlerinin geliştirilmesi ile mamul kalitesinde artış, maliyetlerde ise azalış söz konusu olmaktadır. Maliyet yönetim sisteminin amaçlarına ve yararlarına aşağıda daha ayrıntılı olarak değinilecektir.

### **1.2.3.1. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaçları**

Maliyet yönetim sistemlerinin temel amacı işletmelerin rekabet edebilirlikleri açısından gerek duyulan bilgilerin zamanında sağlanması olarak belirtilebilir. Yoğun rekabet ortamında işletmeler, herhangi bir karar alırken maliyet bilgilerinden sıkça yararlanırlar. Bu durumda maliyet yönetim sistemleri işletmelere bu bilgilerin sağlanmasında yardımcı olmaktadır.

Berliner ve Brimson maliyet yönetimini bir planlama ve yönetim sistemi olarak nitelendirmektedir. Bu durumda maliyet yönetim sisteminin temel amaçlarını şöyle ifade edebiliriz (Şakrak, 1997: 65):

- İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerde kullanılan kaynakların maliyetlerinin belirlenmesi,
- Gerçekleşen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin belirlenmesi,
- İşletmenin gelecekteki performansını geliştirilmesini sağlayabilecek yeni faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Yukarıda belirtilen amaçların, teknolojik gelişmelerin biçimlendirdiği çevre ile uyumlarının sağlanması.

### **1.2.3.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Yararları**

Maliyet yönetim sisteminin yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Karcıoğlu, 2000: 67):

- Maliyet yönetim sistemi, maliyetlerin direkt olarak izlenmesinin geliştirilmesine yardımcı olur.

- Mamullerin yaşam dönemi performansının optimal seviyede olması noktasında işletmelere katkı sağlar.
- Karar verme araçlarının çeşitliliğini artırır.
- Yatırım projelerinin performansının kontrol altına alınmasında yardımcı olur.
- Performans ölçümü ile finansal performansı bütünleştirir.
- Değişik üretim sistemlerine ve otomasyona olanak sağlar.

### 1.2.3.3. Maliyet Yönetim Sistemleri

Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında mamul çeşitleri ve bunların üretim yöntemlerindeki farklılıkları, işletmenin büyüklüğü, örgüt yapısı ve üretim teknolojisi gibi kriterlere uygun maliyet yönetim sistemi seçilmelidir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 19).

Maliyet yönetim sistemleri geleneksel olarak üç grupta toplanmıştır. Bu sınıflandırmaya göre maliyet yönetim sistemleri;

- Üretim sisteminin özelliklerine göre;
- Üretim maliyet unsurlarının kapsamına göre;
- Esas alınan rakamlara göre;

şeklinde sınıflandırılmıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 19).

Böyle bir sınıflandırmanın günümüzde yetersiz olduğu konusunda literatürde tartışmalar bulunmaktadır. Gelişen teknolojik ve ekonomik şartlar altında geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin yetersiz olduğu görüşü hakim durumdadır. Yeni üretim ortamlarının ortaya çıkışı da bu görüşü destekler nitelikte olmuştur. Bu yaklaşımlar dikkate alındığında maliyet yönetim sistemleri geleneksel ve yeni üretim ortamlarına göre farklı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

Geleneksel maliyet yönetim sistemleri şöyle sınıflandırılabilir:

### **Maliyet Kapsamına Göre Maliyet Yönetim Sistemleri**

- Tam Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Direk (Asal) Maliyet Yöntemi

### **Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre Maliyet Yönetim Sistemleri**

- Sipariş Maliyet Yöntemi
- Safha (Evre) Maliyet Yöntemi

### **Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yönetim Sistemleri**

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Tahmini Maliyet Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi

Modern maliyet yönetim sistemleri ise şunlardır:

- Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi
- Hedef Maliyet Yöntemi
- Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi
- Tam Zamanında Üretim Sistemi Maliyetlemesi
- Kaizen Maliyetleme.

Bu çalışmada yeni üretim ortamında (modern) ortaya çıkan maliyet yönetim sistemleri ayrıntılı olarak diğer bölümlerde incelenecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

#### 2.1. STRATEJİ KAVRAMI

Strateji kavramı son yıllarda işletmeler açısından önemli bir hale gelmiştir. İşletmeler faaliyetlerini devam ettirmek ve pazarda kalıcı olmak için çeşitli stratejilere ihtiyaç duymaktadır. Bu başlık altında işletmeler için oldukça önem arz eden stratejik yönetim ve ilgili kavramların açıklanmasına yer verilecektir.

##### 2.1.1. Strateji ve Stratejik Yönetim Kavramları

Strateji kavramı, askeri literatürden diğer bilim dallarına geçmiştir. Askeri strateji, savaşta orduların harekât ve faaliyetlerinin tasarlanması ve yönetilmesi sanatı olarak ifade edilebilir (Lord, 1996: 347) Strateji, sürekli değişen dış çevrenin fırsatları ve tehditleri çerçevesinde amaca nasıl ulaşılacağına ilişkin düzen ve tasarım ile ilgili düşünsel işlemlerdir (Ergin, 1997). Stratejiler işletmelerin amaçlarına ulaşmak için üst kademe yöneticileri tarafından belirlenen hareket biçimleridir. Stratejiler üst yönetim tarafından tasarlanmaktadır.

Stratejik yönetim; işletmenin dış çevresi ile ilgili teşhis ve çözümlenmeleri kapsar ve uzun vadede işletmenin ne olacağıyla ilgili soruları yanıtlar. Buradan hareketle stratejik yönetim, işletmenin dış çevresiyle olan ilişkilerinin düzenlenmesi ve yönünün belirlenmesi için yapılacak faaliyetlerin planlanması, örgütlenmesi, uygulanması, koordinasyonu ve kontrol edilme süreci olarak tanımlanabilir (Dinçer, 2004: 19).

Bir başka tanıma göre stratejik yönetim; organizasyonun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak fonksiyonel kararların kesin ve açık olarak anlatılması, bütünlüğün tamamlanması ve değerlendirilmesi bilimi olarak tanımlanabilir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 389).

Stratejik yönetim, işletmenin uzun dönemde yaşamını sürdürebilmesi, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü ve ortalama kar üzerinde bir getiri sağlayabilmek amacıyla, eldeki üretim kaynaklarının etkili ve verimli olarak kullanılması şeklinde tanımlanabilir (Ülgen ve Mirze, 2004: 26).

Stratejik yönetim kavramıyla ilgili olan diğer kavramlara aşağıda yer verilmiştir.

#### **2.1.1.1. Vizyon**

En basit şekliyle vizyon, tüm çalışanların paylaştığı örgütün geleceğine yönelik bir resimdir (Dinçer, 2004: 5). Vizyon, kurumların gelecekte olmasını arzuladıkları durumun ifadesi olup, gelecekte ulaşmayı planladıkları hedefi tanımlar (Ülgen ve Mirze, 2004: 69). Bu tanımlamalar ışığında vizyon geleceğe yönelik bir kavramdır. İşletmenin ne olacağı konusunda bir öngörüdür.

#### **2.1.1.2. Misyon**

Misyon, örgüt üyelerine istikamet vermesi ve anlam kazandırması amacıyla belirlenmiş ve örgütü benzerlerinden ayıran uzun dönemli bir görev ve ortak bir değer şeklinde tanımlanmaktadır. Bu şekilde tanımlanan misyonun özellikleri şöyle sıralanabilir (Dinçer, 2004: 10-12):

- Misyon uzun dönemli bir amaçtır.
- Misyon asla ortadan kalkmaz ve ulaşamaz.
- Misyon paylaşılan ortak değer ve inançlardan oluşur.
- Misyon işletmede çalışan herkesle ilgilidir.
- İşletme içinden ziyade işletme dışına yöneliktir.
- Misyon işletmelere özeldir.

#### **2.1.1.3. Taktik**

Taktikler aynı stratejiler gibi bir plan türüdür. Taktik, stratejilerin uygulanması sırasında karşılaşılan ve değişen şartlara karşı işletme yöneticileri tarafından alınan kısa süreli kararlar olarak tanımlanabilir (Ülgen ve Mirze, 2004: 35).

Taktikler işletmeler tarafından kısa süreli olarak uygulanan kararlardır. İşletme stratejilerinin gerçekleşmesi için değişen şartlar karşısında alınan ve anlık değişimlere karşı yapılan müdahaleler olarak ifade edilebilir.

#### **2.1.1.4. Politika**

Politikalar işletme stratejilerinin gerçekleştirilmesinde yol gösterici planlardır. Genellikle strateji ve politika kavramları birbirinin yerine kullanılan kavramlardır. Ancak bu kavramlar farklıdır. Politikayı işletme yöneticilerine karar alma noktasında yol gösterici ilke veya ilkeler dizisi olarak tanımlayabiliriz (Dinçer, 2004: 26). Politikalar işletme yönetimine birçok fayda sağlamaktadır. İşletme yöneticilerinin tekrar tekrar karar almamasına ve objektif bir şekilde davranılmasına yardımcı olmaktadır.

#### **2.1.2. Stratejik Yönetimin Özellikleri**

Stratejik yönetim kavramı fonksiyonel yönetim kavramından farklıdır. Bu konuda ortaya çıkan farklılıklar stratejik yönetimin özelliklerini oluşturmaktadır. Buradan hareketle stratejik yönetimin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Dinçer, 2004: 37-38):

- Stratejik yönetim üst yönetimin bir fonksiyonudur.
- Geleceğe yöneliktir ve işletmenin uzun vadeli amaçları ile ilgilidir.
- Stratejik yönetim işletme birimlerinin birbiriyle ilişkili olduğu gerçeğini ortaya çıkarmakta ve işletmeyi açık bir sistem olarak görmektedir.
- Stratejik yönetim işletmenin farklı birimleri arasında bir koordinasyon sağlar.
- Stratejik yönetim işletme alt birimlerindeki yöneticilere rehberlik eder.
- Stratejik yönetim işletme kaynaklarının etkili bir şekilde kullanılmasına ve dağıtılmasına yardımcı olur.
- Karar verme açısından değişik kaynak ve veri kullanmaktadır.
- Stratejik yönetim işletme amaçları ile toplumun menfaatlerini bir bütünlük içinde ele alır.

Stratejik yönetim yukarıda sayılan özellikleri itibariyle fonksiyonel yönetimden ayrılmaktadır.

### **2.1.3. Strateji Geliştirme**

İşletme amaçlarının yerine getirilmesi için işletmeler çeşitli stratejiler geliştirmek durumundadırlar. İşletmeler strateji geliştirirken işletme yapısını iyi analiz etmelidirler. Strateji geliştirme konusunda son yıllarda akla gelen stratejilerin başında rekabet stratejileri gelmektedir. Porter tarafından geliştirilen rekabet stratejileri işletmenin pazarda rekabet edebilmek için uygulaması gereken stratejileri göstermektedir. Son yıllarda artan rekabet göz önüne alındığında bu stratejilerin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada genel olarak incelediğimiz maliyet kavramı da rekabet stratejileri ile doğrudan ilgilidir. İşletmelerin maliyetlerini düşürerek pazarda rekabet edebileceği görüşüne dayanan maliyet liderliği stratejisi, son yıllarda işletmeler tarafından sıkça başvurulan strateji olmuştur.

### **2.1.4. Strateji Uygulama**

Stratejiler geliştirildikten sonra stratejik planlar hazırlanır ve sonrasında uygulanma safhasına geçilir. Stratejiler ne kadar iyi geliştirilirse geliştirilsin, özenle uygulanmayan stratejiler başarıyı olumsuz yönde etkilemektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta stratejilerin başarılı bir şekilde uygulanması gerekliliğidir. Stratejilerin uygulanma sorumluluğu işletme tepe yönetimindedir (Dinçer, 2004: 44).

### **2.1.5. Strateji Kontrolü**

Stratejiler geliştirilip uygulandıktan sonra sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durum kontrol süreci olarak tanımlanmaktadır. Seçilen stratejilerin uygulanması ile amaçlanan sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığı bu aşamada gerçekleştirilir.

Stratejilerin kontrol edilmesi ile amaçların ne ölçüde gerçekleştiği ortaya çıkmaktadır. Amaçların ne ölçüde gerçekleştiğinin tespitinden sonra elde edilen veriler ışığında strateji geliştirme safhasına tekrar dönülür.

## **2.2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ**

Stratejik maliyet yönetimi; işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanması, sürdürülebilir rekabetçi avantajlar elde edilmesi için gerekli maliyet bilgilerinin sağlanması ve bu bilgiler ile maliyetlerin yönetilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Özetle stratejik maliyet yönetimi; bir işletmenin stratejik pozisyonunun geliştirilmesi ve maliyetlerde tasarruf sağlamak amacıyla maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasını ifade etmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1998: 14).

Stratejik maliyet yönetimi; maliyetlerin etkin olarak yönetimini, işletmenin dış çevresindeki koşulların göz önüne alınarak hareket edilmesini, maliyet liderliği ya da farklılaştırma gibi rekabet stratejilerinin uygulanmasında gereken desteğin sağlanmasını ve mamul maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını öngören bir yaklaşımdır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

Yukarıda tanımlanan stratejik maliyet yönetimi kavramı bu bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

### **2.2.1. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramının Doğuşu ve Gelişimi**

Yüksek rekabet ortamında, maliyet yönetimi çoğu işletme için ayakta durabilmek ve yaşamlarını devam ettirebilmek için önemli bir yetenek olmuştur. Bununla beraber günümüzde sadece maliyetlerin azaltılmasına odaklanılması, işletmelerin amaçlarını yerine getirmekte yetersiz kalmakta, maliyetlerin stratejik olarak yönetimi daha önemli hale gelmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1998: 14). Diğer bir anlatım ile işletme yönetiminde stratejik konuların önem arz etmesi, maliyet yönetiminin, geleneksel mamul maliyetleme ve kontrolden daha geniş bir stratejik alana, stratejik maliyet yönetimine geçilmesine neden olmuştur. (Blocher vd., 2005: 7).

Son yıllarda maliyet muhasebesi kavramından maliyet yönetimine doğru bir geçiş olmuştur. Değişen şartlar ve teknolojik ilerlemeler karşısında maliyet yönetimi yaklaşımlarında da farklılıklar meydana gelmiştir. İşletme yönetiminde stratejik konular ağırlık alması maliyetlere de yansımaktadır. Muhasebede stratejiye

yönelimle ilgili tartışmalar, stratejik yönetim anlayışının gelişmesine paralel olarak 80'li yılların hemen başında başlamış ve bu yeni yönelim paradigmayla birlikte yeni bir disiplin ortaya çıkarmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

Stratejik maliyet yönetimi, işletme kaynaklarının etkili bir şekilde yönetimini işletmenin iç ve dış çevresinin analiz edilmesini ve temelde maliyet tasarrufu sağlayarak rekabet avantajı sağlamayı amaçlayan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Yoğun rekabet ortamında işletmelerin piyasada sürdürülebilir bir rekabet avantajı sağlamaları oldukça önem arz etmektedir. Stratejik maliyet yönetimi, mamul maliyetlerini kontrol altına alarak piyasada maliyet liderliğini sağlamayı amaç edinen bir sistem olarak bir rekabet avantajı sunmaktadır.

### **2.2.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Gereksinimi**

Küreselleşme ve artan rekabet koşulları dikkate alındığında işletmelerin maliyet bilgileri stratejik bir koz olarak görülmektedir. Maliyet bilgilerini işletme kararlarında etkin bir şekilde uygulayan işletmeler önemli bir rekabet avantajı elde edecektir. Bu durum genel olarak stratejik maliyet yönetimi kavramının gerekliliğine yol açmıştır.

Geleneksel maliyet sistemlerinin yeni üretim ortamlarında ve küresel rekabette uygulanmasında bir takım sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunlar genel olarak şöyle sıralanabilir (Otlu ve Demir, 2005: 159):

- Genel üretim giderlerinin dağıtımında direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması,
- Stok maliyetlerinin azaltılması gereği,
- Üretim merkezlerinin yerini mamul merkezlerinin alması,
- Üretim maliyetleri içerisinde sabit maliyetlerin payının artması ve maliyet sistemlerinin fonksiyonunu yerine getirmekte yetersiz kalması.

Geleneksel maliyet yönetiminde genel üretim maliyetleri mamullere direk işçilik saati esas alınarak yüklenmektedir. Ancak yeni üretim ortamlarının doğuşu ve teknolojik ilerleme sonucu otomasyonun yaygınlaşması ile birlikte direk işçiliğin payının giderek azaldığı görülmektedir. Böyle bir durumda direk işçiliğin dağıtım

anahtar olarak kullanılması mamul maliyetlerinin hesaplanmasında hatalara yol açacaktır.

Stok maliyetlerinin azaltılması gerektiği yeni üretim felsefelerinin ortaya çıkışı ile birlikte hız kazanmıştır. Sıfır stok politikası ile çalışılmasına dayanan bir takım üretim teknikleri geliştirilmiştir. Bu durumda maliyet yönetimi anlayışının stok maliyetlerini düşürecek şekilde dizayn edilmesi gerekmektedir.

Mamul merkezli üretim hatlarının geliştirilmesi ile maliyet merkezi sayısı artmış ve maliyetlerin belirlenmesi karmaşık bir hal almıştır. Maliyetlerin mamullere yüklenmesi için kullanılan dağıtım anahtarlarında çeşitlilik meydana gelmiştir.

Teknolojinin gelişmesi ile yapılan yeni yatırımlar sabit maliyetlerin artmasına yol açmıştır. Üretim maliyetleri içerisinde sabit ve değişken maliyetlerin ağırlıklarının değişmesiyle birlikte kara geçiş noktası da değişmektedir. Yani, sabit maliyetlerin artması üretim maliyetlerini yükseltmekte ve dolayısıyla katkı payının sabit maliyetleri karşılaması gecikmektedir (Otlu ve Demir, 2005: 160). Bu durumda işletmenin kara geçiş süresi uzamaktadır.

Yukarıda sayılan bu nedenler ile teknolojik yenilikler stratejik maliyet yönetimi anlayışını gerekli kılmıştır. Teknolojik yenilikler ve küreselleşmenin etkisi ile rekabet koşullarının gittikçe zorlaştığı bu dönemlerde işletmenin rekabet edebilmesi ancak maliyetlerini kontrol altına alması ile mümkündür. Bu durum göz önüne alındığında serbest piyasada fiyat rekabetinden kaçınmak için maliyetleri doğru tespit etmenin yanında maliyet tasarrufu sağlamada önemli olmaktadır. Eskiden olduğu gibi sadece ürünün maliyetini hesaplamak yeterli değildir. Maliyetin ne olması gerektiği sorusuna cevap verecek bir maliyet yönetimi anlayışı geliştirmek daha hayati bir öneme sahip olmaktadır. İşte bu ve benzeri durumlar dikkate alındığında maliyetlerin stratejik bir karar verme aracı olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır.

### **2.2.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri**

Stratejik maliyet yönetimi, kısa ve uzun dönemde hem finansal açıdan hem de rekabet avantajı sağlama noktasında maliyetlerin yönetilmesi ile ilgilidir (Grundy,

1996: 58-59). Bu yönüyle geleneksel maliyet muhasebesinden ayrılmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi, maliyetlerin düşürülmesiyle birlikte işletmenin stratejik pozisyonunun güçlendirmesini de amaçlamakta ve bu yönüyle geleneksel maliyet muhasebesinden farklılaşmaktadır (Akbaş, 2011: 111). Stratejik maliyet yönetiminin diğer amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Bekçi ve Özal, 2010: 84):

- Kaynakların tüketimine yönelik olarak pazara uygun ürün ve süreç bilgileriyle birlikte strateji planlama ve kontrol süreçlerini destekleme,
- Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve etmenlerini dikkate alarak hareket etmesi,
- Düşük maliyetlere ulaşarak maliyet liderliği veya pazara üstün ürün sürerek farklılaştırma stratejisiyle rekabet etme gücünü yükseltme,
- Uzun vadeli maliyet planlama ve yönetim problemlerini azaltma,
- İşletmenin geleceği için önemli sorunlara yoğunlaşma,
- Genelde heterojen kaynaklardan maliyet bilgileri kullanarak maliyet muhasebesi disiplinine uygun olarak rekabet avantajı sağlamak,
- Hem işletmenin stratejik konumunu genişletmek hem de maliyeti azaltmayı aynı anda hedefler.

Stratejik maliyet yönetimi işletmenin hem iç çevresini hem de dış çevresini dikkate alan bir yaklaşımdır. Bu anlayışta, maliyet yönetimi süreçlerini işletme dışına çıkarmak bir koşul olarak değerlendirilmektedir. Yapılan bütün çalışmaların işletmenin stratejik konumunun güçlendirilmesine yönelik olduğu görüşü hâkimdir. İşletme maliyetlerini kontrol altına alırken iç ve dış çevresini birlikte düşünmeli ve buna yönelik uygulamalar gerçekleştirilmelidir.

#### **2.2.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Unsurları**

Stratejik maliyet yönetimi üç temel unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar; değer zinciri analizi, stratejik konum analizi ve maliyet etkenleri analizidir (Shank and Govindarajan, 1993: 13). Bu unsurlar aşağıda incelenecektir.

### 2.2.4.1. Değer Zinciri Analizi

Değer, tüketicilerin işletmenin kendilerine sunduğu faydaya karşılık olarak ödemeye razı oldukları bedel olarak ifade edilmektedir (Porter, 1985: 38). İşletmelerde değer kavramı müşteriye sunulacak özellikli ürünle sağlanacak müşteri tatmini ve sağlanacak rekabet avantajı ile ortaya çıkmaktadır. Değer zinciri analizi ilk olarak M. Porter tarafından kullanılmıştır.

Değer zinciri; işletmenin tedarikçileri için esas hammadde kaynaklarından, son tüketiciye ulaştırılan nihai tüketim mallarına kadar olan bütün işlemlerde değer yaratan faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanmaktadır (Shank and Govindarajan, 1993: 13). Değer zinciri analizi, müşteri değerinin arttırılabileceği ve maliyetlerin azaltılabileceği alanları belirlemek ve işletmenin tedarikçiler, müşteriler ve piyasadaki diğer işletmelerle ilişkilerini daha iyi anlamak için, işletmenin rekabetçi avantajlarını daha iyi anlamada kullanılan stratejik analiz yöntemidir (Yalçın, 2006: 21). Değer zinciri analizi, işletmenin ürün geliştirme sürecinden ürünün müşteriye ulaştırılmasına ve hatta satış sonrası sunulan hizmetlere kadar uzanan bir süreci ifade etmektedir.

Değer zinciri analizinin odak noktası, olaylara dışsal açıdan bakmak ve maliyetleri etkin bir şekilde yönetmek için değer zincirini satıcılardan nihai müşterilere kadar stratejik olarak ilgili faaliyetlere ayırarak analiz etmektir. Zincir içindeki her bir bağ "değer ilavesi" yapmaktadır. Bu nedenle, değer zinciri analizinde muhasebeciler dikkatlerini maliyetten daha fazla "değere" vermelidir (Türk, 1996: 234)

Değer zinciri analizinin uygulanması birbirini takip eden aşamaların izlenmesini zorunlu kılmaktadır. Söz konusu aşamalar üç başlık altında toplanabilir (Akbaş, 2011: 114):

- Değer zinciri faaliyetlerinin belirlenmesi,
- Her bir faaliyeti düzenleyen maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Sürdürülebilir rekabetçi avantajın geliştirilmesi.

### **2.2.4.2. Stratejik Konum Analizi**

Stratejik maliyet yönetiminde maliyet analizleri, işletmenin seçip uygulayacağı stratejilere göre farklılık arz etmektedir (Şakrak, 1997: 109). Stratejik maliyet yönetiminin bir unsuru olan stratejik konum, işletmenin diğer firmalara göre avantajlı olduğu bir durumu ifade etmektedir. İşletmelerin değişen şartlara rağmen başarılı bir şekilde yoluna devam etmesi uygulayacağı farklı stratejiler ile mümkündür. Porter tarafından geliştirilen ve genel kabul gören temel rekabet stratejileri işletmelere bu noktada yardımcı olmaktadır. Bu stratejiler şunlardır Akbaş, 2011: 115):

- Maliyet liderliği,
- Farklılaştırma ve
- Odaklaşma stratejisidir.

#### **2.2.4.2.1. Maliyet Liderliği Stratejisi**

Maliyet liderliği stratejisi, mamul maliyetlerinde tasarruf sağlayarak piyasada rekabet avantajı sağlamayı hedeflemektedir. Maliyet liderliği stratejileri pazardan daha fazla pay alma ya da maliyete yönelik liderlik hedefine ulaşmak için seçilir. Bu stratejiyi uygulayan işletme, ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetini rakiplerinden daha düşük seviyede gerçekleştirerek, satışlarını arttırmaya ve mümkünse pazarda lider olmaya çalışır (Yalçın, 2006: 28).

Maliyet liderliği stratejisinin işletmeye sağlayacağı bazı avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter'dan aktaran Akbaş, 2011: 115):

- Düşük maliyetler işletmeye ortalamanın üstünde bir karlılık sağlar,
- Düşük maliyetler, işletmeyi fiyat rekabetine karşı korur,
- Düşük maliyetler, işletmeyi fiyat pazarlığında güçlü alıcılara karşı avantaj sağlar,
- Düşük maliyetler, piyasaya girmek isteyen yeni işletmeler için bir tehdit oluşturur.

Maliyet liderliği stratejisinin riskli yönleri ise şunlardır (Porter'dan aktaran Akbaş, 2011: 16):

- Yapılan yatırımları yok sayacak teknolojik gelişmeler,
- İşletme maliyetlerinin rakipler tarafından da sağlanması,
- Maliyetler üzerine yoğunlaşılması sebebiyle ürün özelliklerinde farklılaşmama.

#### **2.2.4.2.2. Farklılaştırma Stratejisi**

Bu strateji, işletme tarafından herhangi bir mal veya hizmetin rakiplerden farklı özellik taşıyacak şekilde tasarlanarak piyasaya sürülmesini ifade etmektedir. Bu stratejinin odak noktası, ürünün müşteriler tarafından eşsiz olarak algılanacak bir şekilde farklılaştırılmasıdır (Yalçın, 2006: 28). Bu strateji ile işletme, müşterilerine artı bir değer sunmakta ve müşteri memnuniyetinin artırılması suretiyle rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu stratejiyi seçen işletmeler müşterilerine sundukları özel ürünler sayesinde rakiplerinin önüne geçmektedir.

Farklılaştırma stratejisini seçen işletmeler şu açılardan fayda sağlayabilirler (Porter'dan aktaran Akbaş, 2011: 116):

- Marka bağımlılığının sağlanması ile işletme ortalamanın üzerinde bir kar sağlayabilir,
- Yaratılan marka bağımlılığı işletmeyi rakiplerinden korur,
- Yaratılan marka bağımlılığı pazara yeni girecek olan işletmeler için bir engel oluşturur.

Farklılaştırma stratejisinin bazı riskli yönleri de mevcuttur. Bu yönler (Porter'dan aktaran Akbaş, 2011: 116);

- Müşteriler maliyet yüksekliği dolayısıyla farklılaştırılmış ürünü almak istemeyebilirler,
- Müşterilerin üründen bekledikleri farklılıklar zamanla değişebilmektedir,
- Ürünlerin taklitlerinin piyasaya sürülmesi şeklinde sıralanabilir.

### 2.2.4.2.3. Odaklaşma Stratejisi

Bu stratejide belirli müşteri grubu, ürün hattı veya coğrafi bölge üzerinde yoğunlaşarak farklılaşma sağlamaya veya maliyet liderliği elde etmeye çalışılmaktadır. Farklılaşma ve maliyet liderliği stratejileri, tüm pazarda amaçlarını gerçekleştirmeye çalışırken odaklaşma stratejisi belirli bir kitleye üstün hizmet vermeyi amaç edinmektedir (Akbaş, 2011: 117). Bu stratejiyi seçen işletmeler diğer stratejileri seçen işletmelere göre daha küçük bir kesime hitap ettiği için uzmanlaşma ve pazara hâkimiyet daha etkin olabilmektedir.

Bu strateji işletmelere aşağıdaki faydaları sağlar (Eren, 2002: 263):

- İşletmeler rakiplerine göre daha iyi ürün üretip pazarlayabilirler,
- Müşterilerle yakın ilişkiler sonucu oluşan müşteri bağımlılığı pazara yeni girişleri engeller,
- Belirli bir grubun üzerine yoğunlaşılması nedeniyle müşteri tercihlerinde meydana gelebilecek herhangi bir değişikliğe hızlı cevap verilebilmektedir.

Bu yararlarının yanında, diğer stratejileri uygulayan işletmelerle maliyet farklılıklarının bulunması ve rakip firmaların hedef pazar veya pazar bölümlerinde hakimiyet sağlaması gibi riskli yönleri de bulunmaktadır (Akbaş, 2011: 117).

### 2.2.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Maliyet etkenini toplam maliyet düzeyinde değişikliğe neden olan herhangi bir faktör olarak tanımlamak mümkündür (Akbaş, 2011: 119). Geleneksel maliyet yönetiminde maliyet etkeni tektir ve genel olarak üretim hacmi (çıktı düzeyi)'dir. Ancak stratejik maliyet yönetiminde maliyetlerin yapısının farklı olması nedeniyle bir tek maliyet etkeninin kullanılması mümkün değildir (Şakrak, 1997: 111).

Stratejik maliyet yönetiminde maliyet etkenlerini yapısal ve yönetsel maliyet etkenleri olarak sınıflandırabiliriz. Yapısal maliyet etkenleri ölçek, kapsam, deneyim, teknoloji ve zorluktur (Yalçın, 2006: 30). Bu etkenler işletme kararlarında önemli olmaktadır. Örneğin; büyük işletmeler ölçek ekonomisinden yararlanarak işletme

maliyetlerinde düşüş sağlayabilirler, yine son teknolojiden yararlanarak gerçekleştirilecek üretimle maliyet tasarrufu sağlanabilir.

Yönetsel maliyet etkenleri ise işletmenin maliyetlerini en aza indirmek için kısa vadede yönetebileceği faktörleri ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında yönetsel faktörlerin bazıları şöyle sıralanabilir (Akbaş, 2011: 121):

- İş gücünün katılımı
- Kapasite kullanımı
- Fabrika yerleşim etkinliği
- İşletmenin değer zincirinde yer alan satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesi.

Yapısal maliyet etkenleri ile yönetsel maliyet etkenleri arasındaki temel fark ölçümlemesidir. Yapısal maliyet etkenleri performansa göre ölçümlenemezken; yönetsel maliyet etkenleri ölçümlenebilmektedir. Yani yönetsel maliyet etkenlerinin iyileştirilmesi ile maliyetlerdeki iyileşme rahatça izlenebilir. Buna karşın teknolojik olarak yapılan her iyileştirme maliyetleri olumlu yönde etkilemeyebilir.

### **2.2.5. Stratejik Maliyet Yönetimi İle Geleneksel Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması**

Geleneksel maliyet yönetimi ile stratejik maliyet yönetimi arasındaki temel farklardan birisi maliyetlere bakış açısıdır. Geleneksel maliyet yönetiminde sadece üretilen mamulün maliyeti hesaplanmaktadır. Bunun dışında gerçekleşen maliyetler toplam maliyet olarak değerlendirilmektedir. Stratejik maliyet yönetiminde ise; ürün maliyeti olarak değerlendirilmeyen satış sonrası hizmet maliyetleri ve tedarik maliyetleri kapsama dâhil edilmektedir. Bu durum stratejik maliyet yönetiminin dışsal bakış açısından kaynaklanmaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi anlayışı işletmelere dış bakış açısı ile bakmaktadır. İşletmenin içyapısı kadar işletme dışındaki gelişmelere de dikkat çekmektedir. Maliyetlerin düşürülmesinin yanında işletmenin stratejik pozisyonunun güçlenmesine katkı sağlamaktadır. Geleneksel anlayıştan farklı olarak, işletmenin rekabet gücüne katkı sağlayacak faaliyetleri yürütmektedir. Stratejik maliyet

yönetimi işletmenin değer zincirine odaklanarak artı bir değer yaratmayı amaçlamaktadır. Tedarikten satış sonrası hizmetlere kadar bir bütünlük içerisinde maliyetleri yönetmeyi ve kontrol altına almayı amaçlamaktadır.

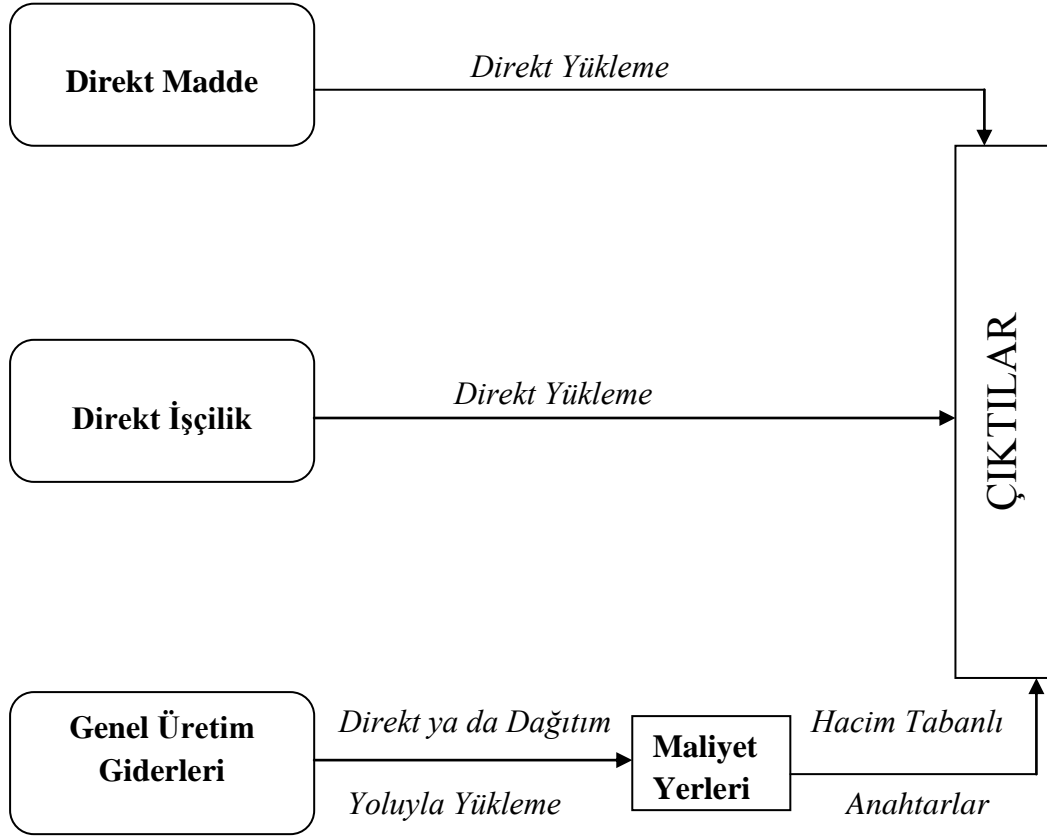
### **2.3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ TEKNİKLERİ**

Bu bölümde yeni üretim ortamlarında kullanılan ve stratejik maliyet yönetimindeki maliyetleme teknikleri olarak nitelendirilen çeşitli maliyet yönetim teknikleri incelenecektir.

#### **2.3.1. Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi**

Gelişen teknoloji ile birlikte işletmeler, yeni üretim tekniklerini kullanmaya başlamışlardır. Bu yeni yöntemlerin kullanılmaya başlanması maliyet yapılarının değişmesine neden olmuştur. Üretimde otomasyonun yaygınlaşması sonucu işçilik maliyetlerinin üretim maliyetlerindeki payı azalırken, genel üretim maliyetlerinin payı da artmaktadır. Geleneksel anlamda genel üretim maliyetleri direk işçilik saati esas alınarak mamullere yüklenmektedir. Yani genel üretim maliyetleri mamullere yüklenirken direk işçilik saati dağıtım anahtarı olmaktadır. Ancak; yeni üretim ortamında genel üretim maliyetlerinin direk işçilik saati gibi hacim tabanlı bir dağıtım anahtarı kullanılarak mamullere yüklenmesi sakıncalı sonuçlar çıkarmaktadır. Bu durumda işletmeler maliyetlerini doğru bir şekilde saptayabilmek adına dikkatlerini genel üretim maliyetleri üzerine toplamaktadır (Ülker ve İskender, 2005: 192).

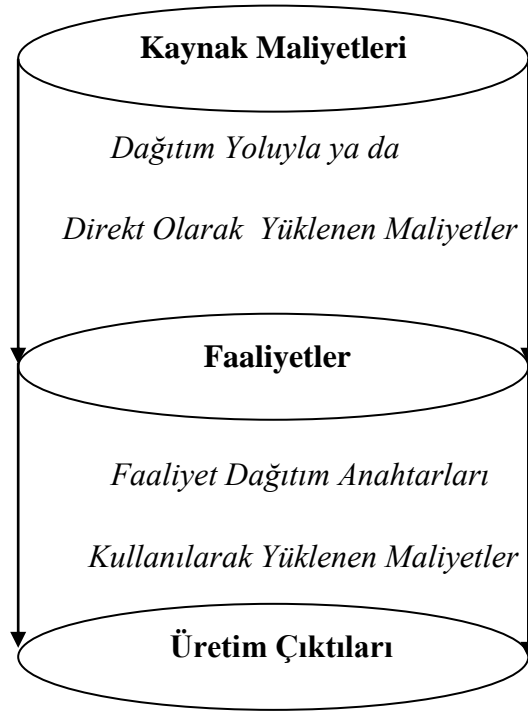
Geleneksel üretim ortamında hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanılması sonucu ortaya çıkan hatalar telafi edilebilir düzeydeydi. Buna karşın, yeni üretim ortamlarının geliştirilmesi ve mamul çeşitliliğinin artması ile birlikte yapılan maliyetleme hataları oldukça çoktur. Bu noktada faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi işletmelerin dikkatini çekmiştir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 26-27). Maliyetlerin dağıtımında ve yönetilmesinde daha doğru sonuçlar doğuran bir yöntem olarak ifade edilmektedir. Geleneksel ve faaliyet tabanlı maliyetlemenin maliyet yükleme modelleri birbirinden farklıdır. Bu farklılıklar şekil 3 ve şekil 4 yardımı ile gösterilebilir:



**Şekil 3.** Geleneksel Maliyet Yükleme Modeli (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 34)

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere direkt madde ve direkt işçilik doğrudan yüklenmekte genel üretim maliyetleri ise maliyet yerlerinde toplanmakta ve dağıtım anahtarları ile üretim çıktılarına yüklenmektedir.

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde ise maliyetler faaliyetlere göre ayrıştırılmakta ve sonradan üretim çıktılarına yüklenmektedir. İlgili şekil aşağıdaki gibidir:



**Şekil 4.** Faaliyet Tabanlı Maliyet Yükleme Modeli (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 35)

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi adından da anlaşılacağı gibi faaliyetler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu yöntemde, bir mamul ya da hizmetin maliyeti, hammaddenin maliyeti ile mamul ya da hizmeti üretmek için şart olan tüm faaliyetlerin maliyetlerinin toplamını ifade etmektedir (Saban ve İrak, 2009: 98). Faaliyete dayalı maliyetleme ile geleneksel maliyetleme arasındaki temel fark, geleneksel maliyetlemede ürün üretimi kaynakları tüketirken; faaliyete dayalı sistemde ise faaliyetlerin kaynakları tüketmesidir (Apak vd., 2012: 530). Faaliyete dayalı maliyetleme sistemi, mamullerin işletmenin kaynaklarını faaliyet bazında tükettiği ve bundan dolayı endirekt giderlerin faaliyet bazında tasnif edilmesi gerektiği düşüncesinin hakim olduğu bir sistemdir. Bu sistem, mamul ile genel üretim giderleri arasında sadece hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanılmasını yetersiz gören maliyet ve yönetim anlayışıdır (Öker, 2003: 32).

### 2.3.1.1. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Amaçları

Bu sistemin temelde iki amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan ilki, tüm üretim işletmesinin faaliyet tüketimi, maliyet ve ilgi alanlarını belirleyerek ayrıntılı bilgi vermektir. İkinci amaç ise; yöneticilerin alacakları kararlarda kullanmaları için doğru maliyet bilgileri sunmaktır (Karcıoğlu, 2000: 153). Bu sayılan amaçların dışında dört amaç daha ön plana çıkmaktadır. Bu amaçlar ise şunlardır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 30-31):

- Üretimde değer katmayan faaliyetleri ortadan kaldırmak ya da en aza indirmek,
- Karlılığı arttırmak için gerçekleştirilen yüksek katma değerli faaliyetleri kolaylaştırmak adına etkin ve verimli bilgi sağlamak,
- Problemlerin nedenlerini saptamak ve düzeltilmesini sağlamak,
- Yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan hataları yok etmek.

Bu amaçlar göz önüne alındığında sistem, geleneksel sistemde yapılan hataları düzeltmek ve doğru maliyet bilgilerini sunma ve kullanma üzerine kurulmuştur.

### 2.3.1.2. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Özellikleri

Yöntem, geleneksel yöntemlerden farklı olarak maliyet bilgilerinin doğru ve güvenilir olması üzerinde titizlikle durmaktadır. Bu durum yöntemin belirgin özellikleri arasında yer almaktadır. Yöntemin özelliklerini şöyle sıralanabilir (Terzi, 2006: 59-60; Yağmurlu, 2009: 46-47):

- Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde, otomasyona bağlı olarak direk işçilik saati yerine makine saatleri kullanılmaktadır.
- Üretici iş yerlerinin belirlenmesinde daha küçük birimler esas alınmaktadır.
- Mamul maliyetleri ile faaliyet maliyetlerinin birlikte hesaplanması sonucu stoklarda oluşabilecek tüm kayıplar dikkatle değerlendirilmektedir.
- Üretim giderlerinin ayrımı sabit ve değişken olarak yapılmamakta, hepsi değişken olarak değerlendirilmekte ya da değişken giderle üretim giderleri içinde yer almaktadır.

- Maliyetler önce faaliyetlere daha sonrada mamullere göre izlenmekte, bunun içinde satın alma siparişleri, harekete geçirme, kalite kontrolleri, hammadde alımları vb. genel üretim maliyetlerinin dağıtımında, dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır.
- Kapasite fazlası sonucu oluşan maliyetler, mamul gruplarına yüklenmektedir.

### 2.3.1.3. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Süreci

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin temeli iki aşamalı maliyet dağıtımına dayanmaktadır. İki aşamanın ilkinde faaliyetlerin maliyeti belirlenir, ikincisinde ise faaliyet maliyetleri mamullere yüklenir. Sistemin kurulması ve ürün maliyetinin hesaplanması bu dağıtım sürecine paralel olarak gelişen beş adımdan oluşmaktadır. Bu adımlar şunlardır (Yağmurlu, 2009: 26-27; Erden, 2003: 2):

- Süreç değerlendirme analizi,
- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması,
- Maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Maliyetlerin mamullere yüklenmesi.

**a. Süreç Değerleme Analizi:** Faaliyete dayalı maliyetleme süreci süreç değerlendirme analizi ile başlar. Süreç değerlendirme analizi, bir ürün ya da hizmet meydana getirmek için gerekli olan faaliyetlerin sistematik olarak analiz edilmesidir. Bu analiz, mamul veya hizmet üretimi sırasındaki tüm faaliyetleri belirler ve bu faaliyetleri değer katan ve değer katmayan olarak sınıflandırır. Bir mamulün üretim süreci içinde işleme süresi, değer katan tek faaliyet olarak görülürken, diğer tüm süreler (kontrol, taşıma, bekleme, depolama) mamule değer katmadan kaynakları tüketen, değer katmayan faaliyetlerdir (Erden, 2003: 2).

**b. Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi:** Süreç değerlendirme analizinden sonra her bir mamulün üretimi için gerekli olan faaliyetler, bir üretim akış şeması üzerinde gösterilir. Çok sayıda faaliyetin belirlenmiş olması nedeniyle, faaliyetlerin ne kadarının ayrı bir faaliyet merkezi olarak ele alınacağına karar verilmesi gerekir

(Terzi, 2006: 56). Her bir faaliyeti ayrı bir faaliyet merkezi olarak değerlendirmek ekonomik açıdan uygun olmayabilir. Bundan dolayı işletmeler, birbirleriyle ilişkili bir kaç faaliyeti bir merkezde toplayabilirler (Erden, 2003: 2).

Üretim süreçlerinde gerçekleştirilen faaliyetler hiyerarşik olarak şöyle ifade edilmektedir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 38):

- **Mamul Birimleri Düzeyindeki Faaliyetler:** Bir birim mamul üretmek için her seferinde gerçekleştirilen faaliyetleri ifade eder.
- **Mamul Partileri Düzeyindeki Faaliyetler:** Bir mamulün her partisinde tekrarlanan faaliyetlerdir.
- **Mamul Düzeyindeki Faaliyetler:** Farklı mamul üretimini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulduğunda gerçekleştirilen faaliyetlerdir.
- **İşletme (üretim yeri) Düzeyindeki Faaliyetler:** Bir üretim tesisinde genel üretim süreçlerini destekleyen faaliyetleri ifade eder.

**c. Maliyetlerin Faaliyet Merkezlerine Aktarılması:** Faaliyete dayalı maliyetlemede iki aşamalı bir maliyet dağıtımı olduğu daha önce belirtilmişti. İlk aşamada maliyetler faaliyetlere aktarılmaktadır. Burada maliyet etkeni (dağıtım anahtarı) kullanılmaktadır.

**d. Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi:** Maliyet dağıtımının ikinci aşamasında faaliyet merkezlerindeki maliyetler mamullere yüklenir. Mamullere yükleme yapılırken maliyet etkenlerinin belirlenmesi gerekir.

Bir maliyet etkeninin seçiminde iki faktör dikkate alınmalıdır (Erden, 2003: 4):

- **Ölçme Maliyeti:** Maliyet etkeni ile ilgili bilgilerin elde edilmesindeki kolaylık olarak ifade edilebilir.
- **Korelasyon Derecesi:** Maliyet etkeninin ölçüsü ile mamullerin içerdiği faaliyetler arasındaki korelasyon derecesidir.

Bu sayılan adımlardan sonra maliyetler seçilen maliyet etkenleri ile mamullere yüklenmektedir.

#### **2.3.1.4. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Varsayımları**

Yöntem bazı varsayımlar üzerine kurulmuştur. Bu varsayımlar şöyle sıralanabilir (Yağmurlu, 2009: 47):

- Kaynaklar faaliyetler tarafından tüketilir ve bu kaynaklar maliyeti oluşturur.
- Üretilen mamuller faaliyetleri tüketir.
- Geleneksel maliyetleme, maliyetleri azaltmak için harcamalarda değişiklik yapılmasını öngörürken, faaliyete dayalı maliyetleme ise harcamayı değil, tüketimi ölçen bir sistemdir ve harcamaları değil tüketimi esas almaktadır.
- Öncelikle ana faaliyetler belirlenmelidir. Daha sonra çok ölçümlü dağıtım anahtarları kullanılarak, faaliyetlerin tüketmiş olduğu kaynakların maliyetleri, önce maliyet havuzlarına, sonrada mamullere yüklenmelidir.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme geleneksel sistemden daha çok maliyet havuzuna sahiptir. Her havuz için tek bir faaliyet söz konusu olduğu için maliyet havuzları homojen bir yapıdadır.
- Her bir maliyet havuzundaki genel üretim maliyeti değişkendir.

#### **2.3.1.5. Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması**

Geleneksel maliyetleme ile faaliyete dayalı maliyetleme arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki tablo yardımıyla açıklanabilir (Karcıoğlu, 2000: 155):

**Tablo 1.** Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması (Karcıoğlu, 2000: 155).

| <b>Maliyet Yükleme Ölçüsü</b>             | <b>Geleneksel Maliyetleme Sistemi</b>              | <b>Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi</b>                |
|---|--|--|
| Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler | Sadece üretim hacmi                                | Birkaç faktör: sipariş sayısı, harekete geçirme sayısı vb. |
| Maliyet havuzları sayısı                  | Tek  | Çok sayıda   |
| Maliyet dağıtım anahtarı sayısı           | Tek  | Çok sayıda   |
| Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği       | Maliyet etkeni olarak üretim hacminin kullanılması | Maliyet havuzları için maliyet etkenlerinin kullanılması   |

Geleneksel maliyetlemede tek bir maliyet etkeni kullanılmaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme de ise her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç tane maliyet etkeni kullanılır. Geleneksel maliyetlemede tek bir tane maliyet havuzu bulunmasına karşın; faaliyete dayalı maliyetlemede birden fazla maliyet havuzu vardır (Karcıoğlu, 2000: 156).

Geleneksel maliyetleme sisteminde mamuller kaynakları tüketmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde ise faaliyetler kaynakları tüketir. Burdan hareketle geleneksel sistemde mamul üzerine yoğunlaşılırken; faaliyete dayalı sistemde yoğunlaşma faaliyetler üzerinedir.

### **2.3.2. Hedef Maliyetleme Yöntemi**

Hedef maliyet yönteminin ilk olarak Japonya'da ortaya çıktığı ve burada uygulanmaya başladığı bilinmektedir. Japon firmalarının gösterdiği başarılar sonucunda başta Amerika olmak üzere birçok ülkede uygulama alanı bulmaktadır. Hedef maliyetleme, ürün, pazar ve kaynaklara dair bilgileri stratejik esaslar üzerine birleştiren ve bu bilgileri kullanıma hazır hale getirme özelliğine sahip bir stratejik maliyet yönetim aracı olarak kabul edilir (Karcıoğlu, 2000: 175). Hedef maliyetleme,

bilimsel ve objektif bilgiden ziyade deneyim ve sezgiye dayanmaktadır (Feil vd., 2004: 12).

Hedef maliyetleme; hem kalite, güvenlik ve diğer müşteri ihtiyaçlarını sağlarken hem de üretime yönelik prototip hazırlama, araştırma ve geliştirme, mamul planlama safhalarında maliyet tasarrufu için akla gelen bütün düşünceleri incelemek yoluyla yeni mamullerin yaşam seyri maliyetlerini azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Altınbay, 2006: 142). Hedef maliyetleme, bir mamulün işletmeye belli bir karı getirecek şekilde maliyetinin belirlenmesine dayanmaktadır.

Hedef maliyetleme diğer yöntemlerden farklı olarak işletmenin rekabet stratejileri ve mamul geliştirme süreci ile doğrudan ilişkilidir. Bu iki unsur hedef maliyetlemenin kapsamını oluşturmaktadır. Rekabet stratejileri işletmelerin karlı bir şekilde yaşam sürmelerine imkan sağlar. İşletmenin amaçları doğrultusunda belirlediği stratejilerin gerçekleştirilebilmesi ise, hedef maliyetleme yoluyla sağlanmaktadır. Rekabet stratejilerinin belirlenmesi müşteriler ve rekabet ortamındaki mamul araştırmalarına dayanmaktadır (Alkan, 2003: 53).

### **2.3.2.1. Hedef Maliyetlemenin Amaçları**

Hedef maliyetleme diğer yöntemlerden farklı olarak ürün tasarımı ve geliştirilmesindeki maliyetlere yoğunlaşmaktadır. Çünkü yöntemin temel amacı; gelecekte yaratılacak olan ürünün belirlenen uzun süreli kar hedefine katkı sağlamasıdır. Bu yöntemde, mamul tasarımı ve mühendisliği aşamasında ortaya çıkan maliyetlerin mamulün diğer aşamalarda ortaya çıkacak maliyetlerini etkileyeceği görüşü hakimdir. Bundan dolayı mamul tasarımı ve mühendisliği aşamasına yoğunlaşılması gerektiği savunulur (Yükçü, 2000: 26). Böylece mamul maliyetlerinin kontrolü mamul geliştirme safhasında, yani mamulün doğuşu sırasında başlamaktadır.

Hedef maliyetlemenin yukarıda değinilen temel amacının yanında başka amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçları şöyle sıralayabiliriz (Doğan, 1998: 201):

- İşletmenin maliyet yönetimi ile birlikte bütününün pazara uyumunu sağlamak.

- Araştırma - geliştirme faaliyetlerinin pazara uygunluğu için stratejik bağlantı oluşturmak.
- Ürünlerin ilk tasarım aşamasında maliyet yönetiminin desteklenmesini sağlamak.
- Maliyet hedeflerini sürekli gözden geçirerek dinamik maliyet yönetimini gerçekleştirmek ve sürdürmek.
- İşletmenin soyut hedeflerinden ziyade pazar ihtiyaçlarını ön plana çıkaran motivasyonu sağlamak.
- Ürün veya hizmetlerin, beklenen satış fiyatı ve beklenen kar marjını sağlayacak maliyetlerini belirlemek.
- Dışarıdan alınan mal ve hizmetlerin alış fiyatını belirlemek.

### 2.3.2.2. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetleme diğer maliyet yöntemlerinden farklı özellikler taşımaktadır. Yöntemin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Kaya, 2010: 318; Alagöz ve diğerleri, 2005: 48; Doğan, 1998: 200-201):

- Bu yöntem mamullerin planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır.
- Hedef maliyetleme, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü değildir. Mamul programları ve üretim teknikleri belirlendikten sonra, fiili üretim aşamasındaki maliyetlerin kontrolü için standart maliyet sistemleri uygulanır.
- Bu yönetimin öncelikle kullanılabileceği alanlar, çok çeşitli mamulü birçok parçayı birleştirerek nispeten küçük partiler halinde üretim yapan sanayi kollarıdır.
- Tasarım yöntemlerinin ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu nedenle muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır.
- Hedef maliyetlemenin başarılı olarak uygulanabilmesi değer mühendisliği ve diğer maliyet mühendisliği araçlarını gerektirir.
- Hedef maliyetleme, müşteri odaklı bir yöntemdir ve hedeflenen maliyet pazar tarafından yönlendirilmektedir.
- Hedef maliyetleme, stratejik bir maliyet yönetim sistemidir.

- Hedef maliyetleme, ürünün yaşam seyri üzerinde, ilk safhalarda, uygulanan bir maliyet yönetimidir.
- Hedef maliyetleme, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır.
- Hedef maliyetleme, mühendisleri, ilgilileri ve çalışanları ürün, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönelik olarak etkileyen bir yöntemdir.
- Hedef maliyetleme, bütün işletme dallarını bir arada toplayan bir takım yönetimidir.
- Yöntem, ürün ve süreç geliştirmede paralel akışı teşvik etmektedir.

### 2.3.2.3. Hedef Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Geleneksel olarak bir çok firma tarafından kar planlamasında **maliyet artı** yaklaşımı benimsenmektedir. Bu yaklaşım, üretim maliyetlerinin belirlenmesi ve bu maliyetler üzerine bir kar marjı eklenerek satış fiyatının belirlenmesi temeline dayanır. Şayet piyasada bu fiyat yüksek olursa maliyet düşürmeye çalışılır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 124-125). Ancak hedef maliyetlemede bu durum farklıdır. Hedef maliyetleme sisteminde önce fiyat ve kar marjı belirlenir ve sonrasında bu fiyat ve kar marjını sağlayacak hedef maliyet belirlenir. Bu açıklamalar değerlendirildiğinde yöntemler birbirinden oldukça farklıdır. Bu farklılık şöyle formüle edilebilir (Karcıoğlu, 2000: 178):

#### **Geleneksel Maliyetleme Yöntemi:**

Beklenen Satış Fiyatı = Beklenen Maliyet + Beklenen Kar Marjı

#### **Hedef Maliyetleme Yöntemi:**

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı - Hedef Kar Marjı

Bu formüller incelendiğinde geleneksel yöntemde satış fiyatı belirlenirken, hedef maliyetlemede maliyet belirlenmektedir.

Hedef maliyetleme ile maliyet artı yaklaşımlarının karşılaştırılması aşağıdaki tablo yardımıyla yapılabilir:

**Tablo 2.** Hedef Maliyetleme ile Maliyet Artı Yaklaşımlarının Karşılaştırılması  
(Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 124-126).

| <b>MALİYET ARTI</b>   | <b>HEDEF MALİYETLEME</b>  |
|---|---|
| Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.           | Rekabete dayalı pazar faktörleri maliyet planlamasına dahildir. |
| Maliyetler fiyatı belirler.   | Fiyatlar maliyeti belirler.                                     |
| Maliyet düşürmede kayıplara ve verimsizliğe odaklanılır.                | Maliyet düşürmede tasarıma odaklanılır.                         |
| Maliyet düşürmede müşteriler etkili değildir.                           | Müşteriler maliyet düşürmede rehberdir.                         |
| Maliyet düşürmede sorumlu maliyet muhasebesi bölümüdür.                 | Maliyet düşürmede çok fonksiyonlu gruplar sorumludur.           |
| Mamul tasarımından sonra satıcılarla ilgilenilir.                       | Satıcılar ile mamul tasarımından önce ilgilenilir.              |
| Müşteri fiyatlarının en aza indirilmesi amaçlanır.                      | Müşterilerin toplam maliyetinin düşürülmesi hedeflenir.         |
| Maliyet planlamasında değer zinciri ile hiç yada az olarak ilgilenilir. | Değer zinciri maliyet planlamasında ön planda yer alır.         |

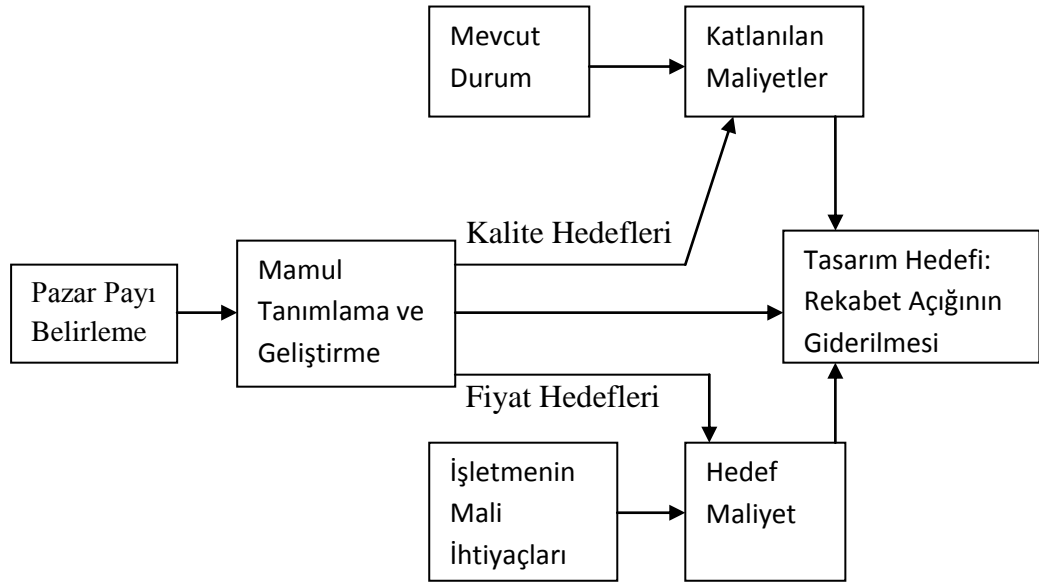
#### 2.3.2.4. Hedef Maliyetleme Süreci ve Başarı Şartları

Hedef maliyetleme süreci altı temel ilkeye dayanmaktadır. Bu ilkeler şunlardır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 119):

- Fiyata göre maliyetleme
- Müşteriler üzerine yoğunlaşma
- Mamul tasarımı üzerinde yoğunlaşma
- Geniş kapsamlı katılım
- Yaşam döneminde maliyet düşürme
- Değer zinciriyle ilgilenme

İşletme hedef maliyeti belirledikten sonra, mamulü oluşturan her bir parça için ayrı hedef maliyetler oluşturulur. Mamulü oluşturan parçalarını maliyetlerinin ve niteliklerinin belirlenmesi ve hedeflenen maliyete uygun mamulün üretilebilmesi için değer mühendisliği ve bazı tekniklerden yararlanır (Terzi, 2006: 63) .

Hedef maliyetleme süreci aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanabilir:



Şekil 5. Hedef Maliyetleme Süreci (Karcioğlu, 2000: 184).

Yukarıdaki şekilde özetlenen hedef maliyetleme süreci bazı koşullara bağlı olarak gerçekleşir. Bu koşullar şunlardır (Yükçü, 2000: 28):

- Mamul geliştirme sürecine tedarikçiler de dahil edilmelidir,
- Mamul ve süreç tasarımlarının eş zamanlı olarak yapılması,
- Maliyet düşürmede müşterilerin istek ve görüşlerine yer verilmesi,
- Basit tasarım geliştirilmesi,
- Değişim ve gelişime açık bir örgüt yapısının geliştirilmesi,
- Hedef maliyetleme süreci ile ilgili faaliyetlerin gerçekleşmesinde farklı birimlerin temsilcilerinden oluşan bir grubun kurulması gerekmektedir.

### 2.3.3. Kaizen Maliyetleme

Kaizen Japonca' da sürekli iyileştirme anlamına gelmektedir. Bu kavram daha verimli olabilmek için firmanın tümüyle katıldığı bir süreci çağrıştırır. Başarılı kaizen programları maliyetleri düşürmenin yanında ürün kalitesinin ve üretim süreçlerinin güvenliğinin artmasına katkı sağlar. Kaizen maliyetleme, bir ürünün üretim aşamasındaki maliyetlerini azaltmak için sürekli iyileştirme prensiplerinin uygulanmasıdır (Weil and Maher, 2005: 271).

Kaizen maliyetleme, mevcut mamulleri üretebilmek için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini artıracak alternatif yollar arayarak mevcut mamullerin üretim maliyetini düşürmektedir. Yaşam süreleri çok kısa mamullere sahip çoğu işletmede, üretim süreçlerinin ömrü mamullerin ömründen daha uzundur. Bu sebeple, mamulün kendisinden çok mamulün üretim safhasındaki üretim süreçlerine odaklanmak suretiyle daha büyük tasarruflar sağlanabilir (Altınbay, 2006: 104). Kaizen maliyetleme, mamul üretim sürecine odaklanmaktadır. Bu yönüyle hedef maliyetlemeden farklıdır. Hedef maliyetleme mamul tasarımı ve mühendisliğine odaklanmaktayken; kaizen maliyetleme mamul üretim süreci üzerine yoğunlaşmaktadır.

Kaizen maliyetlemede, işletmenin tüm faaliyetlerinde kalite amaçlanır ve her aşamada oluşması beklenen üretim kayıpları, gereksiz stoklar, teslimat gecikmeleri vb. tüm olumsuzluklar önlenmeye çalışılır. Bu işlemler sonucunda sürekli iyileştirme sağlanarak mamul kalitesinde artış meydana getirilmektedir (Bozdemir ve Orhan, 2011: 465). Üretim süreçlerinde meydana gelen ve değer yaratmayan faaliyetlerin elemine edilmesine çaba gösterilir. Değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması hem maliyet tasarrufu sağlayacak hem de ürünün kalitesini artıracaktır.

#### 2.3.3.1. Kaizen Maliyetlemenin Amaçları

Kaizen maliyetleme yöntemi mamul tasarımından ziyade mamul üretim süreçleri üzerine odaklanmaktadır. Bunu gerçekleştirirken mamulün kalitesini arttırmak hedefi bulunmaktadır. Mamul kalitesi tüm faaliyetler düzeyinde yükseltilmeye çalışılır. Yöntem, kaliteyi yükseltirken üretimin her aşamasında

meydana gelebilecek kayıpları, gecikmeleri ve tüm olumsuzlukları yok etmek amacı gütmektedir. Neticede işletme sürekli iyileştirmeyi hayata geçirerek kaliteyi düşük maliyetle elde etmektedir (Karcıoğlu, 2000: 198).

Kaizen maliyetleme ile işletmeler, üretim sürecinde meydana gelebilecek her türlü aksamaları ortadan kaldırmak istemektedir. İşletmeler bu aksamaları ortadan kaldırmak suretiyle maliyetlerde azalma sağlayacaktır. Kaizen maliyetlemede, firmanın stratejisi ve üretim maliyetlerini etkili bir şekilde azaltabileceğine inandığı maliyet unsurlarına odaklanılır. Bu konuda işletmeler kaizen maliyetleme programını belli bir konu üzerine kurabilirler. Örneğin, işçiliği azaltmak, malzeme maliyetlerini düşürmek gibi amaçlara yönelik olarak programlar geliştirilebilir. Neticede işletme dikkatini bir konu üzerine toplayarak o konudaki aksamaları ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. Bahsedilen durumun gerçekleştirilmesi işletmenin stratejik konumunun güçlenmesi ile birlikte rekabet gücünü arttırmaktadır.

### **2.3.3.2. Kaizen Maliyetlemenin Özellikleri**

Kaizen maliyetleme yöntemi, üretim süreçlerinde meydana gelebilecek hatalar sonucu oluşan veya değer yaratmayan faaliyetleri yok etmeye çalışır. Bu yöntem diğer yöntemlerden farklı olarak şu özelliklere sahiptir (Köse, 2002: 96; Terzi, 2006: 68):

- Maliyet düşürme sisteminin amacı, gerçek maliyetleri, standart maliyetlere kadar indirebilmektedir.
- Uygulama kontrolleri, hedef maliyet indirimlerine ulaşmak için kullanılır.
- Maliyetleri azaltmak için, sürekli, geçerli üretim koşulları değiştirilir.
- Yeni maliyet azaltma hedefleri, her ay saptanır; bu hedefler, hedef kar ve tahmini kar arasındaki aralığı en aza indirmek için tasarlanır.
- Hedef maliyet tasarruflarını elde etmek için, kaizen faaliyetleri sürdürülür.
- Hedef maliyetler ve gerçek maliyetler arasındaki farklar analiz edilir.
- Hedef maliyet azalışları elde edilemediği zaman tetkikler yapılır ve telafi edici önlemler alınır.
- Hedeflerin ulaşılabilir olması gerekir.

- Sürekli iyileştirme ile sağlanan neticelerin büyük gelişmelere yol açacağı görüşü mevcuttur.
- Mamul maliyetini azaltmak için üretim süreçlerinde uygulanan bir yöntemdir.
- Hedef maliyetleme yönteminden sonra uygulanır.

### **2.3.3.3. Kaizen Maliyetleme ile Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması**

İki yöntem arasındaki en temel fark odak noktalarıdır. Hedef maliyetlemede ürün tasarımı ve mühendisliğine odaklanılırken; kaizen maliyetlemede ise üretim süreci üzerinde yoğunlaşılır. Kaizen maliyetleme üretim süreçlerinde meydana gelen aksamaları ve değer katmaya faaliyetleri ortadan kaldırmayı hedefler. Hedef maliyetleme yöntemi ise ürün tasarımı ve mühendisliğindeki maliyetleri planlayarak maliyet tasarrufu sağlamayı amaçlar.

Ürün maliyetlerinin büyük bir bölümünün tasarım ve geliştirme aşamalarında gerçekleştiği için maliyet tasarrufu sağlamada hedef maliyet yönetimi daha etkili olabilir. Ancak kaizen maliyetleme yöntemi ile de mevcut ürünlerin maliyetleri azaltılabilir ve kaliteye yönelik olarak yapılacak olan iyileştirme çabaları başarılı sonuçlar ortaya koyabilir (Karcıoğlu, 2000: 203).

Kaizen maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetleme yönteminin karşılaştırılması aşağıdaki tablo yardımı ile yapılabilir:

**Tablo 3.** Kaizen Maliyetleme İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması  
(Karcioğlu,2000: 203).

|                            | <b>HEDEF MALİYETLEME</b>   | <b>KAİZEN MALİYETLEME</b>  |
|----------------------------|--|--|
| <b>Ne?</b>                 | Hedef kar marjı dikkate alarak bir ürün için en yüksek maliyeti belirleyen bir yaklaşım. | Ürün kalitesini arttırarak mamul maliyetlerini sürekli iyileştirme çabaları ile düşürmeyi sağlayan yöntem. |
| <b>Ne için kullanılır?</b> | Yeni ürünler   | Mevcut ürünler   |
| <b>Ne zaman?</b>           | Tasarım ve geliştirme aşamalarında   | Üretim süreçlerinde  |
| <b>Nasıl?</b>              | Maliyet düşürme hedefi ilk üretim standartlarını belirlemede kullanılır.                 | Maliyet düşürme hedefi gelişmeleri destekleyici olarak ilk üretim standartları ile bütünleşir.             |
| <b>Niçin?</b>              | Tasarım ve geliştirmede maliyetlerin %80-90'ı gerçekleştiği için.                        | Mevcut ürünlerin maliyetinin düşürülmesi sınırlı olsa da gelecekteki hedef maliyet için yararlı olabilir.  |
| <b>Hedef?</b>              | Tüm üretim girdileri   | Genellikle en masraflı unsurdan başlanır.  |

#### 2.3.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi

Mamullerin de tıpkı canlılar gibi belli yaşam evreleri bulunmaktadır. Bir mamul yaratılır, geliştirilir ve sonrada düşüşe geçer. Mamul yaşam seyri maliyetlemesi bu felsefe üzerine odaklanmaktadır. Mamul yaşam seyri maliyetleme yöntemi, bir ürünün yaşam evreleri boyunca katlandığı maliyetlerin yönetilmesi ve anlaşılması konusunda yöneticilere bilgi sağlayan bir sistem olarak ifade edilebilir (Güneş ve Aksu, 2003: 44).

Geleneksel maliyetlemede genellikle ürünlerin gelişme ve düşüş aşamalarındaki maliyetlere odaklanılmaktadır. Ürünlerin tasarım aşaması yani ortaya çıkarma fikri noktasındaki maliyetler göz ardı edilmektedir. Mamul yaşam seyri maliyetlemede ise mamulün tüm evrelerindeki maliyetler dikkate alınmaktadır. Günümüzde teknolojik ilerlemeler ile mamullerin yaşam süreleri kısalmış ve tasarım maliyetlerinin toplam maliyetler içerisindeki payı giderek artmıştır. Mamullerin piyasaya sürülmesinde ki zaman kısalığı da göz önüne alındığında mamul yaşam seyri maliyetlemesi önem kazanmaktadır (Otlu ve Karaca, 2005: 248-249).

Mamul yaşam seyri maliyetleme yönteminde, ürünün yaşam seyrinin her bir aşamasında kar arttırılırken maliyetlerde ise azalma sağlamaya çalışılmaktadır. Yöntemde tüm mamul evrelerinde karın maksimum olması hedeflenir. Mamulün bazı evrelerinde zarar gerçekleşebilir ama yöntem genel olarak karı yüksek tutmayı amaçlamaktadır. Buna yönelik olarak uygulamalar seçilmeli ve karı yüksek tutacak politikalar izlenmelidir. Bu uygulamalar ise genelde en az maliyeti sağlayacak yöntemlerin seçilmesi ile gerçekleşmektedir (Sevim, 2002: 138).

Mamul yaşam seyri maliyetlemesi, ürünün tüm aşamalarını dikkate alarak maliyet hesaplama temeline dayanmaktadır. Bu yönüyle günümüz rekabet ortamında işletmenin fiyat rekabetine karşı korunmasında önemli rol oynamaktadır. Maliyetlerin ürünün her safhasında kontrol altına alınmasıyla maliyet yönetiminde üstünlük sağlanabilmektedir. İşletme maliyetlerinin incelenmesinde ve raporlanmasında işletme yöneticilerine büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

#### **2.3.4.1. Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesinin Amaç ve Özellikleri**

Yöntem, mamul maliyetinin oluşumunda mamulün yaşam seyrini dikkate almaktadır. Yöntemde temel amaç, ürün maliyetlerinin mamulün her evresinde analiz edilmesine imkan sağlayan bir yönetim anlayışı sunmaktır.

Mamul yaşam seyri maliyetlemesinin genel olarak dört amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar şöyle ifade edilebilir (Güneş ve Aksu, 2003: 49):

- Planlama ve pazarlama aşamalarında meydana gelen maliyetleri içeren faaliyet karının, üretim aşamasında veya mamulün pazarda etkin olduğu dönemde gerçekleşip gerçekleşmediğini ortaya koymak,
- Ürünün planlama aşamasında, üretimle ilgili olmayan ve satış sonrası hizmetlerden kaynaklanan maliyetleri düşürmeye veya yok etmeye yönelik tasarım meydana getirmek,
- Bir mamul tasarımı düşük üretim maliyetlerini hedeflemesine rağmen, yüksek garanti maliyetlerini içerebilir. Planlamacılara, alternatif mamul tasarımlarının yaşam seyri maliyetlerini karşılaştırarak, alternatifler arasında en iyi seçimin yapılması için destek sağlamak,
- Planlama faaliyetlerini etkin bir şekilde yönetmek ve faaliyetleri kontrol altına alabilmek için maliyetlerin niteliklerini ve zamanlamasını tanımlak.

Mamul yaşam seyri maliyetleme yöntemi, maliyet ve karlılık analizi temeline dayanmaktadır. Yöntemin özelliği, stratejik planlama dönemi olarak giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşan mamul yaşam seyri ve ömrünün esas alınmasıdır (Karcioğlu, 2000: 91). Mamul yaşam seyri maliyetleme yöntemi, mamulün yaşam evrelerinde meydana gelen maliyetlere odaklanarak mamulün kalitesini arttırmayı hedeflemektedir.

#### **2.3.4.2. Mamul Yaşam Seyri Aşamaları**

Mamul yaşam seyri aşamaları; üretici, tüketici ve pazarlama bakış açılarına göre farklılık arz etmektedir. Pazarlama bakış açısına göre mamul yaşam seyri; Sunuş, Büyüme, Olgunluk ve Düşüş olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Tüketici bakış açısına göre; Alım, İşletme, Destek ile Bakım ve Onarım olmak üzere dört aşama mevcuttur. Üretici bakış açısına göre ise; Mamul Fikri, Tasarım ve Geliştirme, Üretim ve Lojistik, Destek ve Elden Çıkarma olmak üzere genelde beş aşamadan meydana gelmektedir (Otlu ve Karaca, 2005: 253) Çalışmada üretici bakış açısı çerçevesinde değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Üreticiler açısından; pazarlama bakış açısı, tüketici bakış açısı ve üretici bakış açısının üçü de önemlidir. Bunlardan herhangi birini göz ardı edemezler. Kar maksimizasyonunu amaçlayan işletmeler bu üç bakış açısını etkileşimli olarak

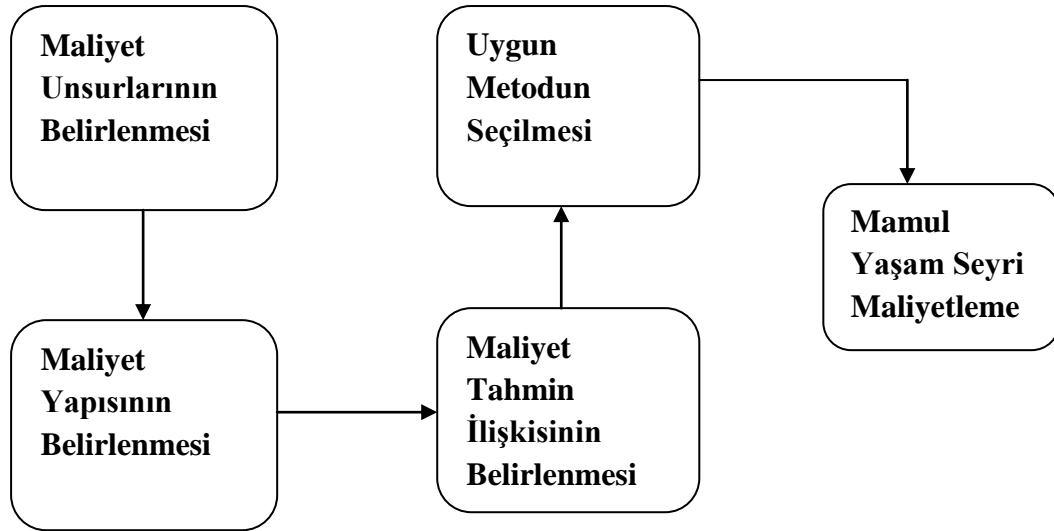
dikkate almak zorundadırlar (Yılmaz ve Arı, 2011: 85). Mamul yaşam seyri maliyetlemesi bu beş aşamada meydana gelen maliyetleri bir arada değerlendirmektedir.

### 2.3.4.3. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Süreci

Mamul yaşam seyri maliyetlemesi süreci genel olarak şu aşamalardan oluşur (Güneş ve Aksu, 2003: 46-47):

- İlgili maliyet unsurlarının belirlenmesi, mamulün yaşam seyri boyunca katlanılan maliyetleri içerir.
- Maliyet yapısının tanımlanması
- Maliyet tahmin ilişkisi,
- Mamul yaşam seyri maliyetlemesi için uygun metodun seçilmesi.

Harvey tarafından geliştirilen mamul yaşam seyri maliyetleme süreci aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:



Şekil 6. Harvey'in Geliştirdiği Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Süreci (Güneş ve Aksu, 2003: 47).

#### 2.3.4.4. Geleneksel Maliyetleme İle Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme ile mamul yaşam seyri maliyetlemenin karşılaştırılması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

**Tablo 4.** Geleneksel Maliyet Yöntemleri İle Mamul Yaşam Seyri Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması (Gersil, 2006: 118).

| Geleneksel Maliyet Yöntemleri   | Mamul Yaşam Seyri Maliyet Yöntemi   |
|---|---|
| Üretim öncesi ve üretim sonrası maliyetler dönem gideri olarak değerlendirilir. | Üretim öncesi ve üretim sonrası maliyetler ürün maliyetine dahil edilir.    |
| Ürün maliyetinin hesaplanmasında sadece üretim maliyetleri dikkate alınır.      | Mamul maliyetinin hesabına, mamulün neden olduğu tüm giderler dahil edilir. |
| Maliyetler dönemler itibariyle raporlanır.                                      | Maliyetler ürünün yaşam seyri boyunca raporlanır.                           |
| Maliyet kontrolünde sadece üretim maliyetlerine odaklanılır.                    | Maliyet yönetiminde ürünle ilgili tüm maliyetler dikkate alınır.            |

Geleneksel maliyet yönetim anlayışında ürün maliyetlerinin hesaplanmasında sadece üretim maliyetleri dikkate alınmaktadır. Maliyet yönetimi üretim maliyetleri üzerine yoğunlaşmaktadır. Mamul yaşam seyri maliyetleme yönteminde ise, mamulün tüm safhasında meydana gelen maliyetler ürünün maliyetine yansıtılmaktadır. Mamul meydana getirmek için yapılan her türlü harcama mamul maliyetinin kapsamına dahil edilmektedir. Bu açıardan bakıldığında, geleneksel sistemde sadece üretimle ilgili maliyetler göz önünde tutulurken; Mamul yaşam seyri maliyetleme sisteminde mamulün tasarlanıp piyasaya sunulması ve sonrasında meydana gelen tüm maliyetler mamul maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Mamul yaşam seyri maliyetleme yönteminde, mamul maliyeti, mamulün her evresinde meydana gelen giderlerin toplamından oluştuğu görüşüne binaen; maliyetlerin kontrolü ve yönetilmesi tüm evreler için yapılmaktadır.

### 2.3.5. Tam Zamanında Üretim Sistemi ve Maliyetleme Yöntemi

Tam zamanında üretim ilk defa Toyota başmühendisi Taiichi Ohno tarafından geliştirilerek uygulamaya geçirilmiştir. Yöntem, İkinci Dünya Savaşı sonrası sınırlı doğal kaynakların yanında işgücü ve sermaye yetersizliğinin de ortaya çıkması ile doğmuştur. Kıt kaynakları etkin bir şekilde yönetmek ve maliyetleri optimum bir şekilde azaltmak için geliştirilmiş bir sistemdir. Sistem aynı zamanda bir felsefe olarak görülmekte ve çeşitli ihtiyaçlara cevap verebilmek adına geliştirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde dünya genelinde yaşanan petrol krizi sistemin önemini arttırmış ve Japon şirketlerin çoğu, sistemi etkili bir şekilde kullanmaya başlamıştır. Sistem daha sonraları, 1980' lerden sonra, Amerika ve Avrupa'da da uygulama alanı bulmuştur (Özkan ve Esmeray, 2002: 129-130).

Tam zamanında üretim sistemi sıfır stok prensibi ile işlemektedir. Bazı işletmeler stok kontrol sistemi olarak kullanmalarına karşın; sistem stok temeline dayalı değildir. Tam zamanında üretim sistemi, üretimin gerçekleşmesi için gerekli olan hammadde ya da yarı mamullerin ihtiyaç olduğu anda tedarik edilmesi ile sağlanan bir üretim sistemi olarak tanımlanabilir (Horngren vd., 2003: 692). Tam zamanında üretim, gerek duyulduğu zaman gerektiği kadar ürünün satılmak amacı ile gerekli miktar ve zamanda üretildiği üretim sistemidir (Yükçü, 2000: 19). Tam zamanında üretim sisteminin temeli, üretimde geçen boş sürelerin yok edilmesidir. Bu sürelerin yok edilmesi ile üretimde mamul için harcanan süre azalacak ve mamul üretiminde mamule değer katmayan faaliyetler ortadan kalkacaktır (Atmaca ve Terzi, 2007: 295).

Tam zamanında üretim sistemi, üretim sürecinde değer katmayan faaliyetler üzerine yoğunlaşarak, mamul üretiminde maliyet tasarrufu ile birlikte kaliteyi sağlamayı hedeflemektedir. Sistem, stok bulundurmama üzerine kurulduğundan kaynakların mamul üretiminde atıl kalmamasına katkı sağlamaktadır. Gerekli hammadde ve malzemeler üretim için gerekli olduğu anda güçlü tedarik ağı kullanılarak elde edilmektedir. Üretim sürecinin aksamaması için tedarik şartlarının iyileştirilmesi ve üretim hattının sisteme göre düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi

halde üretim sürecinde aksaklıklar yaşanabilir. Bu durumda işletmeler açısından yükümlülüklerini yerine getirememesi sonucunu doğurur.

Tam zamanında üretim sisteminin temel amaçlarını şöyle ifade edebiliriz Küçüksavaş, 2002: 204; Bakmay, 2008: 11):

- Mamul maliyetlerinde düşüş sağlamak.
- Mamul kalitesini arttırmak.
- Mamul dağıtım kanallarını genişletmek.
- Mamule veya hizmete herhangi bir değer katmayan tüm faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını sağlamak.
- Stokların sistemden küçük partiler halinde çıkartılmasını sağlamak.
- Taşımacılık, tasarım ve kalite gibi konularda organizasyonun tüm departmanları, o organizasyon içerisinde çalışan işçileri, tedarikçileri ve müşterileri arasında güven ve açıklık üzerine kurulu bir ilişkinin oluşmasını sağlamak.
- Tam zamanında üretim sistemi Dünya standartlarında üretim kapasitesini başarabilmek için yönetim, işçiler ve organizasyondaki diğer tüm çalışanların ekip ruhu ile çalışmasını sağlamak.

### **2.3.5.1. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Yararları**

Sistem, stok bulundurmamaya dayalı bir anlayışa dayandığı için stok maliyetleri diğer sistemlere göre daha azdır. Sadece günlük üretim için stok bulundurulmaktadır (Kara, 2011: 411). Bu durum sistemi uygulayan işletmelere fayda sağlamaktadır.

Güçlü tedarik ağı kurularak üretim sürecinin sekteye uğramaması yöntemin sağladığı bir diğer fayda olarak ifade edilebilir. Tedarik şartlarının önceden belirlenmesi ile sistemin işleyişinin devamı sağlanmaktadır. Tedarik süresinin kısılması ile müşteri ihtiyaçlarına kısa sürede cevap verebilme imkanı doğmaktadır. Üretim esnasında ortaya çıkan yarı mamuller kısa sürede tamamlandığından stokta bekleme süresi azalmaktadır. Bu sayılan durumlar işletmeye artı bir değer yaratmakta ve işletme karına pozitif etki yapmaktadır.

### 2.3.5.2. Tam Zamanında Üretim Sisteminin Sakıncaları

Tam zamanında üretime geçen işletmelerin karşı karşıya kaldığı güçlüklerden bir tanesi kaliteli girdi tedarikidir. Küçük partiler halinde sağlanan, kalitesiz hammadde ve kalitesiz yarı mamuller mamul üretiminde sorun yaşatmaktadır. Bundan dolayı kalitesiz hammadde vb. girdiler işletme üretim sürecini sekteye uğratmaktadır (Bayraktar, 2008: 40).

Tam zamanında üretim sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi güçlü tedarik ağının oluşturulmasına bağlıdır. Tedarik konusunda meydana gelebilecek herhangi bir aksama üretimin durmasına yol açacaktır. Üretimin durması işletmenin faaliyetlerine devam edememesine ve sonuçta zarar ortaya çıkarmaktadır. Sistem stok bulundurma maliyetlerini ortadan kaldırmaktadır. Ancak bazı durumlarda stok bulundurmama maliyetleri de ortaya çıkmaktadır. Müşteri ihtiyaçlarına cevap veremeyen işletmeler pazarda rekabet edemez hale gelmektedir.

Tam zamanında üretim sistemini uygulayan işletmeler muhasebe düzenini de bu sisteme göre organize etmeleri gerekmektedir. Geleneksel anlayışla hareket eden işletmeler yanlış maliyet hesapları nedeniyle hatalı sonuçlar elde edebilir. Bu durum işletmenin karına direkt etki edebileceği gibi yanlış uygulamaların da gerçekleşmesine neden olabilir.

Bu sistem işletme çalışanlarının bir arada uyumlu bir şekilde çalışmasını gerektirmektedir. Çalışanlar arasında meydana gelen uyuşmazlıklar üretim sürecine etki etmektedir. Sistemin doğru bir şekilde yürütülmesi açısından çalışanların özverili bir şekilde çalışması sağlanmalıdır. Aksi halde sistemde meydana gelen aksamalar üretim sürecinin aksamasına yol açacaktır.

Yöntem, benzer nitelikte ya da benzer üretim süreçlerinden geçen ürünler üzerinde uygulanabilmektedir. Bu durum mamul çeşitliliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Farklı üretim süreçleri gerektiren ürünler ya da farklı özellikteki ürünler bu sistem aracılığıyla üretilmemektedir. Bunun bir sonucu olarak işletmede tek tip yada benzer özellikte ürün üretilmesi mümkündür. Bahsi edilen özellik sistemin bir diğer sakıncası olarak ifade edilebilir.

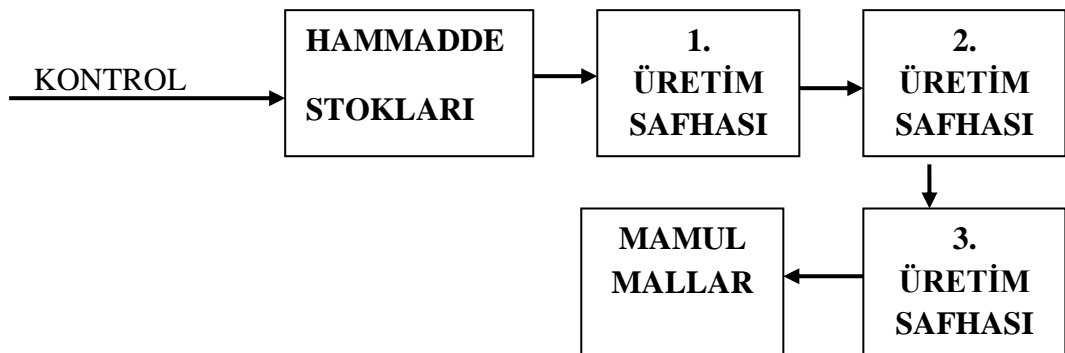
### 2.3.5.3. Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyetleme Yöntemi

Maliyet yönetimi ya da maliyet muhasebesi uygulamaları seçilen yönetime göre farklılık arz etmektedir. Maliyetlerin, seçilen yönetime uygun olarak gerçekleşmesi sonuçların doğruluğu noktasında oldukça önemlidir (Altuğ, 1996: 12).

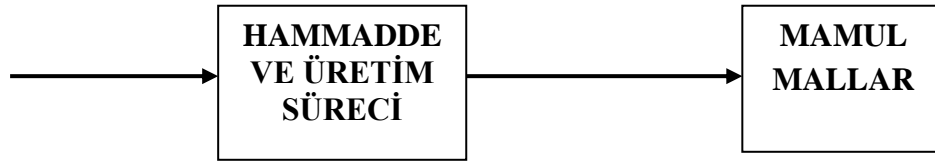
2. Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan koşullara uyum sağlamak için geliştirilen tam zamanında üretim sistemi anlayışı, üretim yöntemlerinin değişmesine neden olmuştur. Üretim sistemlerinde yaşanan bu gelişme, geleneksel maliyet muhasebesi anlayış ve uygulamalarında da köklü değişiklikler gerektirmektedir (Savaş, 2003: 206).

Geleneksel ve tam zamanında üretim maliyet muhasebesi sistemleri arasındaki temel fark, genel üretim maliyetlerinin direk işçilik veya makine saati yerine toplam üretim zamanına göre dağıtılmasıdır. Geleneksel sistemde işçilik üzerine toplanan dikkatler tam zamanında üretim sisteminde yetersiz kalmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 136). Tam zamanında üretim sisteminde uygulanan maliyet muhasebesi sisteminin işletmelere; mamul maliyetlerinin daha sağlıklı belirlenmesi, maliyet kontrolünde etkinlik ve sistem maliyetlerinde tasarruf gibi konularda fayda sağlaması beklenmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 68).

Tam zamanında üretim sistemindeki maliyetleme tarzı, üretim sistemiyle birleşen melez bir maliyetleme olarak tanımlanabilir (Özkan ve Esmeray, 2002: 136). Bu noktada geleneksel sistemdeki maliyet akışı ile tam zamanında üretim sistemindeki maliyet akışı aşağıdaki şekiller yardımıyla ifade edilebilir:



Şekil 7. Geleneksel Sistemde Maliyet Akışı (Özkan ve Esmeray, 2002: 136).



**Şekil 8.** Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyet Akışı (Özkan ve Esmeray, 2002: 136).

Yukarıdaki şekillerden de anlaşılacağı üzere sistemlerin maliyet akışları birbirinden farklıdır. Geleneksel sistemde maliyetler belirli evrelerde toplandıktan sonra mamullere yüklenmektedir. Tam zamanında üretim sisteminde ise, üretim süreci bir bütün olarak gerçekleştirilmekte ve maliyetler üretim süreci sonunda ortaya çıkan mamullere yüklenmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesi sisteminin maliyet unsurları; Direkt Hammadde ve Malzeme Maliyeti, Direkt İşçilik Maliyeti ve Genel Üretim Maliyeti olarak üç ana hesapta izlenmektedir. Tam zamanında üretim sisteminde ise, muhasebe kayıtlarında esas olan iki unsur vardır. Bunlar “Direkt Hammadde ve Malzeme Maliyeti” ve “Şekillendirme Maliyetleri” dir (Kara, 2011: 412).

**Hammadde ve Malzeme Maliyetleri:** Hammadde ve malzeme maliyetlerinin başlangıç noktası malzemelerin satın alınmasıdır. Tam zamanında üretim sistemi sıfır stok prensibine dayalı bir felsefe olduğundan malzemelerin tedariki konusunda dikkatli davranılmalıdır. İşletmenin gelecekte üreteceği mamullerin hammadde ve malzemelerini önceden planlayıp buna göre tedarik anlaşmaları yapması gerekir. Aksi halde üretim sürecinde bozulmalar meydana gelebilir. Bunun için işletmeler uzun süreli anlaşmalar yapıp, bu anlaşmaları belirli aralıklarla karşılıklı bir şekilde gözden geçirmek gerekir. Sisteme sokulan hammadde ve malzeme direk üretim sürecine sokulmaktadır. Hammadde ve malzemenin maliyeti üretim süreci sonunda bir bütün olarak mamul maliyetine yansıtılmaktadır.

**Şekillendirme Maliyeti:** Tam zamanında üretim sisteminde direkt hammadde ve malzeme maliyeti dışında tüm üretim maliyetleri endirekt maliyet olarak dikkate alınmaktadır. Endirekt maliyetler de Şekillendirme Maliyetleri olarak ifade edilmektedir. Dönem boyunca gerçekleşen endirekt işçilik ve genel üretim

maliyetleri şekillendirme maliyeti hesabında izlenmektedir. Dönem sonunda bu hesapta toplanan giderler satılan mamul maliyeti hesabına aktarılmaktadır (Kara, 2011: 413).

Tam zamanında üretim sistemi ve diğer maliyetleme yöntemlerinin genel üretim maliyetlerine bakışı, çalışmanın son bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GELENEKSEL VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ

#### 3.1. ÜRETİM MALİYETLERİ

Bir işletmenin, üretim faaliyetini yerine getirmek için kullandığı varlık ve hizmetlerin parasal ifadesi üretim maliyetini açıklamaktadır. Üretim maliyeti, üretim faaliyeti sonucunda ortaya çıkan mamul ya da hizmetin maliyetini ifade eder (Karakaya, 2011: 57).

Geleneksel olarak maliyetlerin ürünlere yüklenmesi açısından maliyet unsurları; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik haricinde imalâtla ilgili tüm maliyetler genel üretim maliyetleri olarak değerlendirilir. Genel üretim maliyetlerini; dolaylı malzeme, dolaylı işçilik, ısınma, aydınlatma, amortisman, emlak vergisi, üretimle ilgili ekipmanın tamir-bakımı ve sigortalanması gibi işlerden kaynaklanan maliyetler oluşturmaktadır (Küçük, 2005: 2).

##### 3.1.1. Direk İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

Direk ilk madde ve malzeme, mamul ile direkt ilişki kurulabilen ve mamulün özünü oluşturan maddedir. Başka bir deyişle, bir birim mamulün bünyesinde ne kadar olduğu veya olması gerektiği kolayca saptanabilmektedir (Yükçü, 2007: 36). Örneğin; elbise üretiminde kullanılan kumaş direkt ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilir. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri mamul maliyetinin temelini oluşturmaktadır. Bu maliyetler mamullere doğrudan yüklenmektedir. Bir birim mamul üretiminde ne kadar kullanıldığı belli olduğundan mamullere yüklenme konusunda bir sorun yaşanmamaktadır. Bu tür maliyetler muhasebe sistemi içerisinde 7/A seçeneğine göre "710 Direk İlk Madde ve Malzeme Gideri" hesabında izlenmektedir. Bu hususta yapılan bütün harcamalar bu hesapta toplanarak dönem sonunda mamul maliyetine yüklenmektedir.

### 3.1.2. Direk İşçilik Maliyetleri

Üretilen ürünler ile doğrudan ilişki kurulabilen, hangi ürün için ne kadar çalışıldığı kolayca tespit edilebilen işçilik maliyetleri direk işçilik maliyetlerini ifade eder. Bu işçilikler için yapıla ödemeler ya da tahakkuklar direk işçilik maliyetini oluşturur (Karakaya, 2011: 58). Direk işçilik maliyetleri direk ilk madde ve malzeme maliyetlerinde olduğu gibi mamullere direk olarak yüklenmektedir. Direk işçilik maliyetleri 7/A seçeneğine göre "720 Direk İşçilik Giderleri" hesabında izlenmektedir.

### 3.1.3. Genel Üretim Maliyetleri

Direk ilk madde ve malzeme maliyeti ve direk işçilik maliyeti dışında kalan ve üretimle ilgili olan tüm maliyetler genel üretim maliyetlerini oluşturur. Bu maliyetlerin mamul bünyesinde ne kadar bulunduğu tespit edilememektedir ya da tespit edilmesi ekonomik değildir. Bu maliyetlere örnek olarak; endirekt malzeme, endirekt işçilik, amortisman payları ve çeşitli giderler gösterilebilir. Genel üretim maliyetleri mamullere direk olarak yüklenmemektedir. Belirli dağıtım anahtarları kullanılarak mamullere yüklenmektedir. Genel üretim maliyeti olarak değerlendirilen giderler, "730 Genel Üretim Giderleri" hesabında izlenmektedir.

Bu çalışmanın ana konusunu genel üretim maliyetleri oluşturmaktadır. Bu açıdan çalışmanın bu bölümünde genel üretim maliyetlerinin üzerinde durulacaktır.

#### 3.1.3.1. Genel Üretim Maliyetlerinin Özellikleri

Genel üretim maliyetleri, mamullere direkt olarak yüklenmemektedir. Bu durum genel üretim maliyetlerinin temel özellikleri arasında yer alır. Bu maliyetler mamullere yüklenirken belirli dağıtım anahtarları kullanılır. Genel üretim maliyetlerinin diğer özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Bursal ve Ercan, 1997):

- Genel üretim maliyetlerinin mamullerle doğrudan bir ilişkisi yoktur.
- Genel üretim maliyetleri çok sayıda değişik maliyetin bir araya gelmesiyle oluşur. Bu maliyetler içinde sabit, değişken ve karma özellik gösteren maliyetler bulunmaktadır.

- Genel üretim maliyetleri yıl içerisinde düzensiz olarak dağılmaktadır. Örneğin, ısınma giderleri belirli dönemlerde artış gösterirken; belirli dönemlerde ortadan kalkmaktadır.
- Genel üretim maliyetlerinin bazıları dönem başında belli olabileceği gibi bazıları da dönem sonunda gerçekleşebilir.

Genel üretim maliyetleri yukarıda da belirtildiği gibi değişik özellikler taşımaktadır. Bu durum genel üretim maliyetleri üzerinde hassasiyetle durulması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Genel üretim maliyetleri genelde sabit, değişken ve karma nitelik taşımaktadır. Genel üretim maliyetlerinin sabit - değişken ayrımında belirli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler; muhasebe yöntemi, mühendislik yöntemi, regresyon yöntemi, grafik yöntemi, en düşük - en yüksek noktalar yöntemi vb. olarak belirtilebilir.

Genel üretim maliyetleri; indirekt malzeme gideri, indirekt işçilik gideri, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları ve çeşitli giderler gibi gider çeşitlerinden oluşmaktadır (Karakaya, 2011: 59).

### 3.1.3.2. Genel Üretim Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi

Genel üretim maliyetleri mamullere üç aşamada yüklenmektedir. Dağıtımın ilk aşaması, işletmede ortaya çıkan ve üretimle ilgili giderlerin gider yerlerine dağıtılmasıdır. Bu aşamaya **birinci dağıtım** denilmektedir (Yükçü, 2007: 181). **İkinci dağıtım**da ise, yardımcı üretim yerlerinde toplanan giderler esas üretim yerlerine aktarılır. Bu işlem dört farklı yöntemden biri kullanılarak gerçekleşir. Bu yöntemler; Kademeli Dağıtım, Doğrudan Dağıtım, Matriks (Matematiksel) Yöntem, Planlı Dağıtım'dır. Son aşama, yani **üçüncü dağıtım** ise, esas üretim yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesidir.

Yukarıda bahsedilen aşama ve yöntemleri bir örnek üzerinde açıklamak daha yararlı olacaktır.

**Örnek:** Bir üretim işletmesinde Eritme, Döküm ve Boyama olmak üzere üç esas üretim gider yeri, Bakım- Onarım, Yemekhane ve Enerji olmak üzere de üç tane yardımcı gider yeri bulunmaktadır. İşletmenin 200X yılı Mart ayına ait bilgiler şöyledir:

|                             |             |
|-----------------------------|-------------|
| İlk Madde ve Malzeme Gideri | : 40.000 TL |
| Direk İşçilik Gideri        | : 50.000 TL |
| Endirekt İşçilik Gideri     | : 32.000 TL |
| Elektrik Gideri             | : 35.000 TL |
| Sigorta Gideri              | : 7.250 TL  |

#### I. Dağıtım: Giderlerin Gider Merkezlerine Dağıtılması

Giderlerin dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir:

Endirekt İşçilik Dağıtım Anahtarı: **Çalışma Saati**

Elektrik Gideri Dağıtım Anahtarı: **Makine Saati (KW/Saat)**

Sigorta Gideri Dağıtım Anahtarı: **Makine ve Tesisatın Kayıtlı Değeri**

**Tablo 5.** Birinci Dağıtımda Dağıtım Anahtarlarına İlişkin Bilgiler

| Gider Yeri    | Çalışma Saati (İşçilik Saati) | Makine Saati (KW/Saat) | Mak. ve Tes. Kayıtlı değeri (TL) |
|---------------|-------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| Bakım-Onarım  | 250                           | 1500                   | 1.250.000                        |
| Yemekhane     | 350                           | 800                    | 250.000                          |
| Enerji        | 300                           | 800                    | 1.750.000                        |
| Eritme        | 1000                          | 2200                   | 1.800.000                        |
| Döküm         | 800                           | 1200                   | 1.300.000                        |
| Boyama        | 500                           | 500                    | 900.000                          |
| <b>TOPLAM</b> | <b>3200</b>                   | <b>7000</b>            | <b>7.250.000</b>                 |

### 1. Endirekt İşçilik Giderinin Dağıtımı:

————— = 10 TL/Saat

|               |                          |                   |
|---------------|--------------------------|-------------------|
| Bakım- Onarım | : 250 Saat x 10 TL/Saat  | = 2.500 TL        |
| Yemekhane     | : 350 Saat x 10 TL/Saat  | = 3.500 TL        |
| Enerji        | : 300 Saat x 10 TL/Saat  | = 3.000 TL        |
| Eritme        | : 1000 Saat x 10 TL/Saat | = 10.000 TL       |
| Döküm         | : 800 Saat x 10 TL/Saat  | = 8.000 TL        |
| Boyama        | : 500 Saat x 10 TL/Saat  | = <u>5.000 TL</u> |
| <b>TOPLAM</b> |                          | <b>32.000 TL</b>  |

### 2. Elektrik Giderinin Dağıtımı:

|               |                               |                   |
|---------------|-------------------------------|-------------------|
| Bakım- Onarım | : 1500 KW Saat x 5 TL/KW Saat | = 7.500 TL        |
| Yemekhane     | : 800 KW Saat x 5 TL/KW Saat  | = 4.000 TL        |
| Enerji        | : 800 KW Saat x 5 TL/KW Saat  | = 4.000 TL        |
| Eritme        | : 2200 KW Saat x 5TL/KW Saat  | = 11.000 TL       |
| Döküm         | : 1200 KW Saat x 5 TL/KW Saat | = 6.000 TL        |
| Boyama        | : 500 KW Saat x 5 TL/KW Saat  | = <u>2.500 TL</u> |
| <b>TOPLAM</b> |                               | <b>35.000 TL</b>  |

### 3. Sigorta Giderinin Dağıtım:

|               |                        |                 |
|---------------|------------------------|-----------------|
| Bakım- Onarım | : 1.250.000 x 0,001 TL | = 1.250 TL      |
| Yemekhane     | : 250.000 x 0,001 TL   | = 250 TL        |
| Enerji        | : 1.750.000 x 0,001 TL | = 1.750 TL      |
| Eritme        | : 1.800.000 x 0,001 TL | = 1.800 TL      |
| Döküm         | : 1.300.000 x 0,001 TL | = 1.300 TL      |
| Boyama        | : 900.000 x 0,001 TL   | = 900 TL        |
| <b>TOPLAM</b> |                        | <b>7.250 TL</b> |

Birinci dağıtım sonrası maliyetlerin gider yerlerine dağılımı şöyledir:

**Tablo 6.** Birinci Dağıtıma İlişkin Sonuçlar

| Giderler                    | Gider Toplamı  | Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri |              |              | Esas Üretim Gider Merkezleri |               |               |
|-----------------------------|----------------|----------------------------------|--------------|--------------|------------------------------|---------------|---------------|
|                             |                | Bakım-Onarım                     | Yemekhane    | Enerji       | Eritme                       | Döküm         | Boyama        |
| <b>İlk Madde ve Malzeme</b> | 40.000         | -                                | -            | -            | 40.000                       | -             | -             |
| <b>Direk İşçilik</b>        | 50.000         | -                                | -            | -            | 25.000                       | 15.000        | 10.000        |
| <b>Endirek İşçilik</b>      | 32.000         | 2.500                            | 3.500        | 3.000        | 10.000                       | 8.000         | 5.000         |
| <b>Elektrik</b>             | 35.000         | 7.500                            | 4.000        | 4.000        | 11.000                       | 6.000         | 2.500         |
| <b>Sigorta</b>              | 7.250          | 1.250                            | 250          | 1.750        | 1.800                        | 1.300         | 900           |
| <b>I. Dağıtım Toplamı</b>   | <b>164.250</b> | <b>11.250</b>                    | <b>7.750</b> | <b>8.750</b> | <b>87.800</b>                | <b>30.300</b> | <b>18.400</b> |

## **II. Dağıtım: Yardımcı Hizmet Gider Merkezlerinde Toplanan Giderlerin Esas Üretim Gider Merkezlerine Aktarılması:**

Daha öncede belirtildiği gibi II. dağıtımda farklı yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlere göre farklı uygulamalar söz konusudur. Bu yöntemler şöyle açıklanabilir:

**Kademeli Dağıtım Yöntemi:** Bu yöntemde, yardımcı hizmet gider yerlerindeki giderler birinden başlayarak hem diğer yardımcı hizmet gider yerlerine hem de esas üretim gider yerlerine dağıtım gerçekleştirilir (Yükçü, 2007: 260). Bu işlem sonucunda gerçekleşen tüm giderler esas üretim gider merkezlerine toplanır.

Kademeli dağıtım yönteminin gerçekleştirilmesinde dört adım söz konusudur (Yükçü, 2007: 261):

1. Gider dağıtımına en fazla sayıda gider yerine hizmet veren gider yerinden başlanır.
2. Eğer birden fazla gider yeri aynı sayıda hizmet veriyorsa, gider dağıtımına gider toplamı en fazla olandan başlanır.
3. Hizmet gider yerinin giderleri dağıtılırken kendisine hizmet vermiş olsa bile kendisine gider payı verilmez.
4. Bir hizmet gider yerinin giderleri dağıtıldıktan sonra o gider yerine dağıtım yapılmaz.

**Direk Dağıtım Yöntemi:** Bu yöntemde yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler doğrudan esas üretim gider yerlerine aktarılmaktadır. Kademeli dağıtımda olduğu gibi gider dağıtımını yapılan gider merkezlerine dağıtım yapılmamaktadır.

**Matematiksel Dağıtım Yöntemi:** Bu yöntemde dağıtıma tabi tutulan gider yerleri karşılıklı olarak birbirlerine pay verirler. Yani, gider yerlerinin birbirleriyle ilişkileri dikkate alınmaktadır. Dağıtım matematiksel denklemler oluşturularak gerçekleştirilir (Karakaya, 2011: 404).

**Planlı Dağıtım Yöntemi:** Yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderler çeşitli varsayımlar ile tahmin edilir. Tahmin edilen bu giderler önceden belirlenen kıstaslara göre esas üretim gider yerlerine aktarılır (Yükçü, 2007: 270).

Bu açıklamalar ışığında örneğimizde **Kademeli Dağıtım** yöntemini kullanarak II. dağıtımı gerçekleştirebiliriz. II. dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarlarına ilişkin bilgiler şöyledir:

**Tablo 7.** İkinci Dağıtıma İlişkin Dağıtım Anahtarları

| <b>Gider Yeri</b> | <b>Bakım- Onarım Saati</b> | <b>Personel Sayısı</b> | <b>Enerji Kullanım Saati</b> |
|-------------------|----------------------------|------------------------|------------------------------|
| Bakım- Onarım     | 10                         | 10                     | 400                          |
| Yemekhane         | 8                          | 7                      | 200                          |
| Enerji            | 12                         | -                      | -                            |
| Eritme            | 30                         | 20                     | 600                          |
| Döküm             | 26                         | 15                     | 400                          |
| Boyama            | 14                         | 8                      | -                            |
| <b>TOPLAM</b>     | <b>100</b>                 | <b>60</b>              | <b>1600</b>                  |

Kademeli dağıtım yöntemindeki kurala göre örneğimizde ilk önce Bakım-Onarım, daha sonra yemekhane ve en sonda da enerji gider yerindeki giderler dağıtılacaktır. Bu dağıtım şöyledir:

**Bakım- Onarım Gider Yerindeki Giderlerin Dağıtımı:**

Bakım- Onarım gider yeri kendine hizmet sunmasına rağmen kural gereği kendine gider payı verilememektedir. Bu durumda dağıtım şu şekildedir:

Yemekhane : 8 x — = 1.000 TL

Enerji : 12 x — = 1.500 TL

|               |                     |
|---------------|---------------------|
| Eritme        | : 30 x — = 3.750 TL |
| Döküm         | : 26 x — = 3.250 TL |
| Boyama        | : 14 x — = 1.750 TL |
| <b>TOPLAM</b> | <b>11.250 TL</b>    |

#### **Yemekhane Gider Yerindeki Giderlerin Dağıtımı:**

I. Dağıtım sonucunda Yemekhane gider merkezinde 7.750 TL gider mevcuttur. II. Dağıtımda Bakım- Onarım gider merkezinden gelen 1.000 TL gider de eklenince dağıtılacak toplam gider 8.750 TL olmaktadır. Yemekhane kendisine hizmet vermesine rağmen gideri dağıtılacağından kendisine pay verilmeyecektir. Enerji gider merkezine de hizmet sunmadığı için sadece esas üretim gider merkezlerine gider payı verilecektir. Bu gider yerinin dağıtımı ise şu şekildedir:

|               |                  |
|---------------|------------------|
| Eritme        | : 20 x — 4070 TL |
| Döküm         | : 15 x — 3052 TL |
| Boyama        | : 5 x — 1.628 TL |
| <b>TOPLAM</b> | <b>8.750 TL</b>  |

#### **Enerji Gider Yerindeki Giderlerin Dağıtımı:**

Enerji gider yerindeki giderlerin I. ve II. Dağıtım sonrasındaki toplamı 10.250 TL'dir. Bu gider yerinin dağıtımı aşağıdaki gibidir:

|               |                      |
|---------------|----------------------|
| Eritme        | : 600 x — = 6.150 TL |
| Döküm         | : 400 x — = 4.100 TL |
| <b>TOPLAM</b> | <b>10.250 TL</b>     |

Bu işlemlerin ardından II. dağıtım tamamlanmıştır. II. Dağıtım sonunda esas üretim gider merkezlerinde toplanan giderler şu şekildedir:

**Eritme:** 101.770 TL

**Döküm:** 40.702 TL

**Boyama:** 21.778 TL

**Toplam:** 164.250 TL

### **III. Dağıtım: Esas Gider Merkezlerinde Toplanan Giderlerin Mamullere Yüklenmesi:**

Son aşamada dönem içinde gerçekleşen giderler, anılan dönemde üretilen mamullere yüklenmektedir. Bu noktada işletmelerin kullandığı maliyet sistemlerine göre farklı yükleme metotları mevcuttur. Maliyet sistemlerine daha sonra ayrıntılı olarak değinileceğinden burada sadece bir birim mamulün maliyetine yönelik hesaplamaya yer verilecektir. Örneğimize devam edecek olursak; ilgili dönemde 1.000 adet ürün üretildiğini varsayarsak birim maliyet aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

**Eritme:** 101.770 TL/ 1.000 Adet = 101,77 TL/ Adet

**Döküm:** 40.702 TL/ 1.000 Adet = 40,702 TL/ Adet

**Boyama:** 21.778 TL/ 1.000 Adet = 21,778 TL/ Adet

**Toplam:** 164.250 TL/1.000 Adet = 164,25 TL/Adet.

### **3.2. GELENEKSEL MALİYET YÖNETİMİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ**

Geleneksel maliyet yönetiminde maliyetlerin hesaplanması için çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu başlık altında işletmeler tarafından kullanılan maliyet yöntemlerinden Sipariş, Safha ve Standart Maliyet yöntemlerine yer verilecektir. Bu yöntemlerin genel üretim maliyetlerine bakış açıları incelenerek maliyetlerin hesaplanmasına yönelik uygulamalar ile konunun ifade edilmesi sağlanacaktır.

#### **3.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi**

Sipariş maliyet yöntemi, belirli partiler halinde üretim yapan ve her partide birbirinden farklı nitelik ve çeşitte mamul üreten firmalarda, farklı türdeki mamul ve ya ürün grubunun maliyetlerini ayrı ayrı belirlemek için başvurulan bir yöntemdir. Yöntem, gemi, makine, mobilya vb. üretimi yapan işletmelere tarafından kullanılabilir (Akdoğan, 2009: 435). Sipariş maliyet yöntemi, mamul üretiminde kullanılan tüm malzemenin ve harcanan tüm giderlerin hangi mamul için kullanılmışsa o mamulün maliyetine kaydedilmesine dayanmaktadır. Yöntem, bu özelliği ile mamul için yapılan tüm harcamaların sipariş maliyet kartları aracılığıyla kontrol edilmesine yardımcı olmaktadır.

##### **3.2.1.1. Sipariş Maliyet Yönteminin İşleyişi**

Sipariş maliyet yönteminde direk ilk madde ve malzeme maliyeti ile direk işçilik maliyetleri doğrudan siparişlerin maliyetine yüklenmektedir. Genel üretim maliyetleri ise belirli ölçütler kullanılarak siparişlere dağıtılmaktadır (Akdoğan, 2009: 435). Sipariş maliyet yönteminde mamul maliyetini belirlemek için her mamule bir numara verilir ve bu siparişe ilişkin sipariş maliyet kartı düzenlenir. Sipariş maliyet kartlarına mamul için kullanılan malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri kaydedilir. Siparişi tamamlanan mamullerin maliyeti bu kartlar sayesinde belirlenmektedir. Sipariş maliyet kartında toplanan malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri siparişin üretim maliyetini oluşturmaktadır. Toplam maliyetin üretilen birim sayısına bölünmesi ile de birim maliyet ortaya çıkmaktadır.

### 3.2.1.2. Sipariş Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri

Genel üretim maliyetleri yıl içerisinde düzensiz olarak gerçekleşmektedir. Kimi genel üretim giderleri dönem içerisinde gerçekleşirken kimileri de ancak yılsonunda gerçekleşmektedir. Genel üretim maliyetlerinin bu özelliği mamullere tahmini olarak yüklenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Sipariş maliyet yönteminde de üretimin belli bir dönemi bulunmamaktadır. Yani sipariş ne zaman tamamlanırsa o zaman maliyeti hesaplanmaktadır. Bu durumda da genel üretim maliyetlerinin siparişlere tahmini olarak yüklenmesi gerekmektedir. Yıl içerisinde tamamlanan siparişlere genel üretim maliyetleri tahmini olarak yüklenir. Yıl sonunda gerçekleşen genel üretim gideri ile siparişlere yüklenen genel üretim giderleri karşılaştırılarak aradaki olumlu ya da olumsuz farklar giderilmeye çalışılır (Karakaya, 2011: 487). Sipariş henüz işletme stoklarında ise düzeltme stok kalemleri üzerinden yapılır. Şayet sipariş yerine getirilmiş ise düzeltme işlemi satılan mamul maliyeti üzerinde yapılır.

Sipariş maliyet yönteminde genel üretim maliyetlerinin ve sipariş maliyetlerinin hesaplanmasının bir örnek üzerinde açıklanması daha yararlı olacaktır.

**ÖRNEK:** Bir üretim işletmesi ısı makineleri üretmektedir. Nisan 2011 döneminde iki siparişin üretimini gerçekleştirmiştir. Bu siparişler sırasıyla 10 ve 11 nolu sipariş olarak değerlendirilmiştir. Siparişlerin gerçekleştirilmesinde aşağıdaki işlemler yapılmıştır:

1. İşletme dönem içerisinde 100.000 TL değerinde direk ilk madde ve malzeme ile 25.000 TL değerinde yardımcı madde ve malzemeyi satın almıştır.(KDV %18).

2. Siparişler için kullanılan ilk madde ve malzeme tutarları şöyledir:

|                  |                  |
|------------------|------------------|
| 10 no'lu sipariş | 45.000 TL        |
| 11 no'lu sipariş | 35.000 TL        |
| <b>TOPLAM</b>    | <b>80.000 TL</b> |

Ayrıca dönem içerisinde 10.000 TL'lik yardımcı madde kullanılmıştır.

3. Dönem içerisinde işletmede gerçekleşen direk işçiliklerin tutar ve saat olarak siparişlere dağılımı şöyledir:

|                  |                   |                  |
|------------------|-------------------|------------------|
| 10 no'lu sipariş | 4.000 saat        | 40.000 TL        |
| 11 no'lu sipariş | 3.000 saat        | 30.000 TL        |
| <b>TOPLAM</b>    | <b>7.000 saat</b> | <b>70.000 TL</b> |

Dönem içerisinde 30.000 TL endirekt işçilik gideri gerçekleşmiştir.

4. Dönemde 40.000 TL genel üretim gideri tahakkuk etmiş ve ayrıca dönemin amortisman gideri ise 50.000 TL'dir. İşletmede genel üretim giderleri bütçelenerek mamullere yüklenmektedir. Genel üretim giderleri mamullere direk işçilik saati kullanılarak yüklenmektedir ve yükleme haddi 10 TL/ D.İ.S'dir.

5. Tamamlanan siparişler sırasıyla 150.000 TL ve 120.000 TL olarak satılmıştır. (KDV %18).

Bu bilgiler ışığında siparişlerin maliyetinin hesaplanması ve bu işlemlere ait muhasebe kayıtları şu şekildedir:

#### **Siparişlerin Maliyetlerinin Hesaplanması**

Siparişler için kullanılan direk işçilik ve direk malzeme giderleri doğrudan yüklenecektir. Ancak genel üretim giderleri tahmini olarak yüklenecektir. Genel üretim giderlerinin yüklenmesi şu şekildedir:

|                  |                                      |
|------------------|--------------------------------------|
| 10 no'lu sipariş | 4.000 saat x 10 TL/D.İ.S = 40.000 TL |
| 11 no'lu sipariş | 3.000 saat x 10 TL/D.İ.S = 30.000 TL |
| <b>TOPLAM</b>    | <b>70.000TL</b>                      |

Buradan hareketle siparişlerin maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır:

|                           | 10                | 11               |
|---------------------------|-------------------|------------------|
| Direkt İlk Madde ve Malz. | 45.000 TL         | 35.000 TL        |
| Direk İşçilik Gideri      | 40.000 TL         | 30.000 TL        |
| Genel Üretim Gideri       | 40.000 TL         | 30.000 TL        |
| <b>TOPLAM</b>             | <b>125.000 TL</b> | <b>95.000 TL</b> |

### Muhasebe Kayıtları

|          |  |                                       |                         |
|----------|--|---------------------------------------|-------------------------|
| <b>1</b> | 150 İlk Madde ve Malzeme<br>150.10 Direkt İlk Madde ve Malzeme 100.000<br>150.11. Yardımcı Madde ve Malzeme 25.000<br>191 İndirilecek KDV<br>320 Satıcılar<br>Malzeme Alış Kaydı                                       | 125.000<br><br><br>22.500<br><br><br> | <br><br><br><br>147.500 |
| <b>2</b> | 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri<br>730 Genel Üretim Giderleri<br>150 İlk Madde ve Malzeme<br>150.10 Direkt İlk Madde ve Malzeme 80.000<br>150.11. Yardımcı Madde ve Malzeme 10.000<br>Malzeme Kullanım Kaydı | 80.000<br>10.000<br><br><br><br>      | <br><br><br>90.000      |

|                        |  |         |           |
|------------------------|--|---------|-----------|
| <b>3</b>               | 720 Direkt İşçilik Giderleri             | 70.000  |           |
|                        | 730 Genel Üretim Giderleri               | 30.000  |           |
|                        | 335 Personele Borçlar                    |         | } 100.000 |
|                        | 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar             |         |           |
|                        | 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri |         |           |
| 381 Gider Tahakkukları |  |         |           |
|                        | İşçilik Kaydı                            |         |           |
| <b>4</b>               | 730 Genel Üretim Giderleri               | 90.000  |           |
|                        | 381 Gider Tahakkukları                   |         | 40.000    |
|                        | 257 Birikmiş Amortismanlar               |         | 50.000    |
|                        | Genel Üretim Gideri Tahakkuk Kaydı       |         |           |
| <b>5</b>               | 151 Üretim- Yarı Mamuller                | 220.000 |           |
|                        | 151.10. 10 No'lu Sipariş 125.000         |         |           |
|                        | 151.11. 11 No'lu Sipariş 95.000          |         |           |
|                        | 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma |         | 80.000    |
|                        | 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma       |         | 70.000    |
|                        | 731 Genel Üretim Gideri Yansıtma         |         | 70.000    |
|                        | Giderlerin Mamul Maliyetine Yüklenmesi   |         |           |

|           |   |                  |                   |
|-----------|---|------------------|-------------------|
| <b>6</b>  | 152 Mamuller<br>151 Üretim- Yarı Mamuller<br>151.10. 10 No'lu Sipariş 125.000<br>151.11. 11 No'lu Sipariş 95.000<br>Tamamlanan Mamullerin Stoklara Alınması | 220.000          | 220.000           |
| <b>7</b>  | 120 Alıcılar<br>600 Yurtiçi Satışlar<br>391 Hesaplanan KDV<br>Mamullerin satılması  | 318.600          | 270.000<br>48.600 |
| <b>8</b>  | 620 Satılan Mamul Maliyetleri<br>152 Mamuller<br>Satılan Mamul Maliyeti   | 220.000          | 220.000           |
| <b>9</b>  | 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma<br>732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları<br>730 Genel Üretim Giderleri<br>Bütçe Farkının Kaydı                      | 70.000<br>60.000 | 130.000           |
| <b>10</b> | 620 Satılan Mamul Maliyetleri<br>732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları<br>Bütçe Farkının Mamul Maliyetine Eklenmesi                                     | 60.000           | 60.000            |

|           |   |        |        |
|-----------|---|--------|--------|
| <b>11</b> | 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma  | 80.000 |        |
|           | 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma        | 70.000 |        |
|           | 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri |        | 80.000 |
|           | 720 Direkt İşçilik Giderleri              |        | 70.000 |
|           | Yansıtma Hesaplarının Kapatılması         |        |        |

### 3.2.2. Safha (Evre) Maliyet Yöntemi

Bu maliyet yöntemi, üretimin birbirine bağlı safhalardan meydana geldiği ve sürekli olarak bir veya birkaç mamulün kitle halinde üretildiği işletmelerde uygulanmaktadır (Yükçü, 2007: 469). Yöntemde, üretim süreçleri safhalar halinde incelenmekte olup, her safhanın gideri ayrı ayrı değerlendirilmekte ve buna göre birim maliyetler hesaplanmaktadır. Safha maliyet yöntemi, belirli bir evrenin maliyetinin hesaplanmasına dayanmaktadır. Buna bağlı olarak her evrede birim işlem maliyetleri hesaplanmakta ve önceki evrelerin maliyeti de bu hesaplama dahil edilmektedir. Bu işlemlerin sonucunda evrenin sonunda üretilen mamullerin maliyeti bulunmaktadır (Akdoğan, 2011: 457).

Safha maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde üç teknik özellik bulunmalıdır. Bunlar (Yükçü, 2007: 471-472);

- Üretimde sürekli bir akış olmalıdır.
- Üretilen mamuller birbirine benzer nitelikte olmalıdır.
- Üretimin, gerektiğinde belirli safhalara ayrılması mümkün olmalıdır.

Safha maliyet yöntemi büyük endüstri işletmelerinden küçük ölçekli işletmelere kadar bir çok işletme tarafından uygulanmaktadır.

### 3.2.2.1. Safha Maliyet Yönteminin İşleyişi

Safha maliyet yönteminde maliyet hesaplama aşamalarını şöyle sıralayabiliriz (Akdoğan, 2011: 458):

- Evrelerin oluşturulması ve maliyet akışının belirlenmesi,
- Evredeki miktar hareketlerinin tespit edilmesi,
- Eşdeğer mamul miktarlarının hesaplanması,
- Safhanın toplam üretim maliyetinin hesaplanması,
- Birim maliyetlerin hesaplanması,
- Safhanın toplam maliyetinin birimlere dağıtılması,
- Maliyet tablosunun düzenlenmesi,
- Muhasebe kayıtlarının yapılması.

### 3.2.2.2. Safha Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri

Safha maliyet yönteminde genel üretim maliyeti ile direk işçilik maliyetini bir olarak değerlendiren bazı görüşler vardır. Genel üretim maliyetleri ile direk işçilik maliyetinin toplamını **Şekillendirme Maliyeti** adı altında değerlendiren bazı kaynaklar bulunmaktadır. Ancak böyle bir değerlendirmede gider kontrolünün sağlanması zorlaşmaktadır. Bu nedenle genel üretim maliyeti ile direk işçilik maliyetinin ayrı ayrı değerlendirilmesi daha doğru sonuçlar ortaya çıkaracaktır (Yükçü, 2007: 482).

Safha maliyet yönteminde genel üretim maliyetlerinin hesaplanmasını ve mamul maliyetlerinin belirlenmesini bir örnek yardımı ile açıklamak daha doğru olacaktır.

**ÖRNEK:** Bir üretim işletmesi üretimini tek safhada gerçekleştirmekte olup ilgili döneme ilişkin bilgiler şöyledir:

|                       |                |
|-----------------------|----------------|
| Dönem Başı Yarı Mamul | : -            |
| Tamamlanan Mamul      | : 96.000 birim |
| Dönem Sonu Yarı Mamul | : 4.000 birim  |

**Dönem Sonu Yarı Mamulün Tamamlanma Derecesi:**

Malzeme : % 100

Direk İşçilik : % 50

Genel Üretim Gideri : % 50

Direk Malzeme Gideri: 50.000 TL

Direk İşçilik Gideri : 49.000 TL

Genel Üretim Gideri : 73.500 TL

Yukarıda verilen bilgiler ışığında mamul maliyetlerini beş aşamada hesaplayabiliriz.

**I. Aşama: Fiziki Mamul Akışı**

|                                  |                 |
|----------------------------------|-----------------|
| <b>(+) Dönem Başı Yarı Mamul</b> | : -             |
| <b>(+) Bu Dönem Başlanan</b>     | : 100.000 birim |
| <b>(=) Üretime Giren</b>         | : 100.000 birim |
| <b>(+) Tamamlanan</b>            | : 96.000 birim  |
| <b>(+)Dönem Sonu Yarı Mamul</b>  | : 4.000 birim   |
| <b>(+) Fire</b>                  | : -             |
| <b>(=) Üretimden Çıkan</b>       | : 100.000 birim |

Yukarıdaki fiziki mamul akışında üretime giren ile üretimden çıkan birim sayısı aynı olmalıdır. Örnekte verilen bilgiler ışığında bilgileri yerine yazdığımızda üretime giren ile çıkan birim sayısı birbirine eşittir.

**II. Aşama: Eşdeğer Üretim Miktarının Hesaplanması**

|                        | <b><u>Tamamlanma Dereceleri</u></b> |                          |                      | <b><u>Eşdeğer Üretim Miktarları</u></b> |                          |                      |
|------------------------|-------------------------------------|--------------------------|----------------------|---|--------------------------|----------------------|
|                        | <b><u>D.İ.M.M</u></b>               | <b><u>D. İşçilik</u></b> | <b><u>G.Ü.G.</u></b> | <b><u>D.İ.M.M</u></b>                   | <b><u>D. İşçilik</u></b> | <b><u>G.Ü.G.</u></b> |
| <b>Tamamlanan</b>      | % 100                               | % 100                    | % 100                | 96.000br                                | 96.000br                 | 96.000br             |
| <b>Dönem Sonu Y.M.</b> | % 100                               | % 50                     | % 50                 | <u>4.000br</u>                          | <u>2.000br</u>           | <u>2.000br</u>       |
| <b>TOPLAM</b>          |                                     |                          |                      | <b>100.000br</b>                        | <b>98.000br</b>          | <b>98.000br.</b>     |

### III. Aşama: Giderler

**D.İ.M.M.** : 50.000 TL

**D. İşçilik**: 49.000 TL

**G.Ü.G.** : 73.500 TL

**Toplam** : 172.500 TL

### IV. Aşama: Eşdeğer Birim Maliyetlerin Hesaplanması

Bu aşamada giderlerin eşdeğer üretim miktarlarına bölünmesi ile eşdeğer birim maliyetler hesaplanmaktadır.

**Direk Malzeme:** 50.000 TL/ 100.000 br = 0,50 TL/br

**Direk İşçilik** : 49.000 TL/ 98.000 br = 0,50 TL/br

**G.Ü.G** : 73.500 TL/ 98.000 br = 0,75 TL/br

**1,75 TL/br.**

### V. Aşama: Maliyet Tablosu

**Tablo 8.** Maliyet Tablosu

|                                  | <b>D.İ.M.M.</b>           | <b>D. İşçilik</b>         | <b>G.Ü.G.</b>             | <b>Toplam</b>     |
|----------------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|-------------------|
| <b>Tamamlanan Mamul Maliyeti</b> | 96.000x0,50=<br>48.000 TL | 96.000x0,50=<br>48.000 TL | 96.000x0,75=<br>72.000 TL | <b>168.000 TL</b> |
| <b>D.S.Y.M.</b>                  | 4.000x0,50=<br>2.000 TL   | 2.000x0,50=<br>1.000 TL   | 2.000x0,75=<br>1.500 TL   | <b>4.500 TL</b>   |
| <b>Toplam</b>                    | <b>50.000 TL</b>          | <b>49.000 TL</b>          | <b>73.500 TL</b>          | <b>172.500 TL</b> |

Safha maliyet yönteminin temel uygulaması yukarıdaki örnekteki gibidir. Bu örneğimizde dönem başı yarı mamul bulunmamaktadır. Ancak dönem başı yarı mamul bulunması durumunda dönem başı yarı mamulün değerlendirilmesinde farklı metotlar uygulanmaktadır. Bu metotlara göre maliyetlerde farklılıklar oluşmaktadır. Dönem başı yarı mamuller FIFO ve Ortalama Maliyet Yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Safha sayısının birden fazla olması durumunda ise safhaların maliyeti diğer safhalara aktarılarak maliyetler belirlenir.

### **3.2.3. Standart Maliyet Yöntemi**

Geçmişteki deneyimlerden, bilimsel incelemeler sonucu elde edilen bilgilerden hareketle belirli bir üretim döneminden önce belirlenen maliyetler standart maliyetleri ifade etmektedir (Yükçü, 2007: 791). Bu yöntemde direk malzeme, direk işçilik ve genel üretim giderleri önceden belirlenmiş standartlara göre mamullere yüklenmektedir. Standartlar ile fiili gerçekleşen giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz sapmalar analiz edilerek ortadan kaldırılır.

Standartların belirlenmesinde bilimsel yöntemlerin kullanılması gerekmektedir. Standartlar konusundan belli bir istikrar sağlanamaz ise bu yöntemin başarılı sonuçlar vermesi beklenemez.

Standart maliyet yönteminin belli başlı faydaları şöyle sıralanabilir (Yükçü, 2007: 793):

- Üretim giderleri etki bir şekilde kontrol altına alınabilir.
- Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında hız ve kolaylık sağlar.
- İşletmede gerçekleştirilen genel planlama işletme faaliyetlerinin etkinliğini artırır.
- İşletme performansının değerlendirilmesinde önemli bir ölçüt olarak değerlendirilir.
- Ortaya çıkan sapmalar yöneticilerin dikkatini çeker ve önlem alınmasını sağlar.
- İşletmenin verimliliğine pozitif katkı sağlar.

Standart maliyet yönteminin sakıncaları ise şöyle sıralanabilir (Yükçü, 2007: 793):

- İyi belirlenmemiş standartlar analiz sonuçlarının yanıltıcı olmasına yol açar.
- Standartlara daha önem verilmesi durumunda fiili maliyetlerde ihmale yol açar.
- Personel üzerinde olumsuz etki yaratabilir.
- İşletmenin iç dinamikleri yöntemin uygulanmasına müsait olmayabilir.
- Yöntemin kontrolü masraflı hesap ve kayıt işlemleri gerektirebilir.

### 3.2.3.1. Standart Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri

Standart maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin tahmininde esnek bütçe denkleminde yararlanılır. Esnek bütçe denklemi  $Y = a + bx$  şeklinde ifade edilebilir. Burada Y toplam genel üretim giderini, a sabit genel üretim giderini, b değişken genel üretim giderinin, x ise faaliyet hacmini ifade etmektedir.

Genel üretim maliyetlerinin standart maliyet yöntemine göre belirlenmesi ve sapmalara ilişkin şöyle bir örnek verilebilir.

**ÖRNEK:** Bir üretim işletmesinin genel üretim giderlerine ilişkin standart ve fiili bilgileri aşağıdaki gibidir:

#### Genel Üretim Gideri Standardı:

**Bütçelenen Değişken Genel Üretim Gideri:** 360.000 TL/Yıl

**Bütçelenen Sabit Genel Üretim Giderleri:** 540.000 TL/Yıl

**Planlanan Üretim Miktarı:** 1.440 Adet/Yıl (1 adet= 25 Direk İşçilik Saati)

#### Fiili Genel Üretim Giderleri:

**Değişken Genel Üretim Giderleri :** 29.000 TL/Ay

**Sabit Genel Üretim Giderleri :** 41.000 TL/Ay

**Üretim Miktarı:** 100 Adet /Ay

### **Genel Üretim Giderlerinin Sapma Analizi:**

**1. Bütçe Sapması:** Bütçe sapması, fiili genel üretim giderleri ile fiili iş hacmi için bütçelenen genel üretim gideri arasındaki farkı ifade eder. Bu ifadeyi formülleştirebilirsek;

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili G.Ü.G.} - \text{Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenmiş G.Ü.G.}$$

Yukarıdaki örneğimizden hareketle Bütçe Sapmasını hesaplayacak olursak;

Fiili G.Ü.G: 70.000 TL/Ay

Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenen G.Ü.G' ni formül yardımı ile bulmamız gerekmektedir.

Bütçelenen Faaliyet Hacmi= 1.440 Adet/Yıl x 25 DİS= 36.000 DİS

Birim Başına Değişken G.Ü.G.= 360.000 /36.000 = 10 TL/DİS

Birim Başına Sabit G.Ü.G. = 540.000/36.000 = 15 TL/DİS

a= (540.000 TL/Yıl)/ 12 Ay= 45.000 TL/Ay

b= 10 TL/DİS

x= 1.440/12= 120x25=3.000

Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenen G.Ü.G= 45.000+(10x3.000)= 75.000 TL

**Bütçe Sapması= 70.000- 75.000= 5.000 TL Olumlu Sapma**

**2. Verim Sapması:** Fiilen harcanan iş hacmi ile elde edilen mamullerin üretimi için hesaplanan standart iş hacmi arasındaki farkı ifade eder (Yükçü, 2007: 812). Formülü şu şekilde ifade edilebilir:

**Verim Sapması= Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenen G.Ü.G - Standart İş Hacmi için Bütçelenen G.Ü.G.**

Bu formülden hareketle örneğimizdeki verim sapmasını şöyle hesaplayabiliriz:

Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenen G.Ü.G= 75.000 TL

Standart İş Hacmi için Bütçelenen G.Ü.G. = 45.000+ (10x2500)= 70.000 TL

**Verim Sapması= 75.000TL – 70.000TL = 5.000 TL Olumsuz Sapma**

**3. Kapasite Sapması:** Standart üretim miktarı ile fiili üretim miktarı arasındaki farktan kaynaklanan sapmadır.

**Kapasite Sapması= Standart İş Hacmi İçin Bütçelenen G.Ü.G. - Standart İş Hacmindeki Standart G.Ü.G.**

Standart İş Hacmi için Bütçelenen G.Ü.G. = 70.000 TL

Standart İş Hacmindeki Standart G.Ü.G. = 2500x25 TL= 62.500 TL

**Kapasite Sapması= 70.000 TL – 62.500 TL = 7.500 TL Olumsuz Sapma**

**Genel üretim giderleri Sapma Analizi:**

**Bütçe Sapması:** 5.000 TL Olumlu

**Verim Sapması:** 5.000 TL Olumsuz

**Kapasite Sapması:** 7.500 TL Olumsuz

**Net Sapma:** 7.500 TL Olumsuz.

Örnekten hareketle ortaya çıkan sapmalar yani farklar fark hesaplarına alınarak ortadan kaldırılırlar. Eğer mamullerin tamamı satılmış ise mamul maliyetleri hesabına, satılmayan kısım var ise de orantılı olarak her iki kalem arasında paylaşılır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere genel üretim giderleri bütçelenirken ve fiili olarak hesaplanırken Direk İşçilik Saati faaliyet ölçüsü olarak kullanılmaktadır.

Geleneksel maliyet yönetiminde kullanılan yöntemlere bakıldığında genel üretim giderlerinin genel olarak direk işçilik saati esas alınarak mamullere yüklendiği görülmektedir. Bu durum geleneksel üretim ortamlarında işçiliğin oldukça önemli bir paya sahip olduğunu göstermektedir. Stratejik maliyet yönetimi anlayışında genel üretim maliyetlerinin nasıl bir seyir izlediğine bundan sonraki kısımda değinilecektir.

### **3.3. STRATEJİK MALLİYET YÖNETİMİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ**

Stratejik maliyet yönetiminde genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesi geleneksel yöntemlere göre farklılık arz etmektedir. Stratejik maliyet yönetiminde kullanılan maliyet yönetim tekniklerine göre genel üretim maliyetlerinin hesaplanması ve mamullere yüklenmesi değişik uygulamaları beraberinde getirmektedir. Geleneksel yöntemlerde belirtildiği üzere genel üretim giderleri genel olarak direk işçilik saati baz alınarak mamullere yüklenmektedir. Ancak gelişen teknoloji ile birlikte işçiliğin tam olarak genel üretim giderlerini temsil edecek bir dağıtım anahtarı olmadığı görüşü hakim olmuştur. Direk işçilik saati esas alınarak mamullere yüklenen genel üretim giderleri maliyet yönetiminde ve kontrolünde olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Bu durum göz önüne alındığında farklı yöntemler geliştirilmiştir. Bu başlık altında geliştirilen yöntemlerin genel üretim maliyetlerine bakış açısı incelenecektir. Genel üretim maliyetlerinin hesaplanması ve mamullere yüklenmesindeki uygulamalar örnekler yardımıyla açıklanacaktır.

#### **3.3.1. Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri**

Faaliyete dayalı maliyet yönteminde geleneksel maliyetlemeden farklı olarak maliyetlerin faaliyetlere göre belirlenmesi ilkesi esastır. Geleneksel sistemlerde kullanılan genel üretim maliyeti dağıtım anahtarları genel üretim maliyetlerini temsil etmekte yetersiz kalmaktadır. Bu durumu ortadan kaldırmak için 1980'li yılların başlarında faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım maliyetlerin hesaplanması ve dağıtımında daha gerçekçi sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Genel üretim maliyetlerinin hacim tabanlı dağıtım anahtarları ile mamullere yüklenmesi günümüz yüksek teknoloji ortamında yetersiz kalmaktadır. Değişen

üretim ortamları ve yüksek teknoloji ile birlikte genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içerisindeki payı artmış ve bu maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması ve mamullere yüklenmesi önemini gün geçtikçe arttırmıştır. Genel üretim maliyetlerinin gerçeğe yakın bir şekilde hesaplanması ve mamullere doğru dağıtım anahtarları ile yüklenmesi işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi teknikleri arasında yer alan faaliyete dayalı maliyetleme yönteminde genel üretim maliyetleri bir örnek yardımıyla şöyle açıklanabilir.

**ÖRNEK:** Bir üretim işletmesi A ve B olmak üzere iki çeşit mamul üretmektedir. A mamulü düşük hacimli, B mamulü ise yüksek hacimli mamullerdir. Bu iki mamul birbirine yakın özellikte olup aynı makinelerde üretilmekte ve aynı üretim süreçlerinden geçmektedir. Maliyet döneminde sırasıyla 10 ve 100 adet üretilen mamuller 6 girdi kaynağı tüketmiştir. Bu girdi kaynakları; malzeme, direk işçilik, makine saati, hazırlık, stok işlemleri ve parça yönetimidir. Bunlara ilişkin miktar ve tutar bilgileri aşağıdaki gibidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 45-47):

**Tablo 9.** Miktar ve Tutar Bilgileri

| Mamul           | Malzeme | Direk İşçilik Saati | Makine Saati | Makine Hazırlama Sayısı | Sipariş Sayısı | Stok İşlem Sayısı | Parça Sayısı | Top. G.Ü.M. (TL) |
|-----------------|---------|---------------------|--------------|-------------------------|----------------|-------------------|--------------|------------------|
| A               | 60      | 25                  | 25           | 1                       | 1              | 1                 | 1            |                  |
| B               | 600     | 250                 | 250          | 3                       | 3              | 3                 | 1            |                  |
| Tüketilen Birim | 660     | 275                 | 275          | 4                       | 4              | 4                 | 2            |                  |
| Tutar (TL)      | 330     | 2.750               | 1.375        | 480                     | 500            | 100               | 1.000        | 6.535            |

Yukarıda verilen bilgiler ışığında genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesini hem geleneksel yönteme göre hem de faaliyete dayalı maliyetleme yöntemine göre ayrı ayrı göstererek karşılaştırma yapmak daha yararlı olacaktır.

### **Geleneksel Maliyetlemeye Göre:**

Geleneksel maliyetlemeye göre yapılacak yüklemde hacim bazlı bir dağıtım anahtarı seçilecektir. Bu örnekte ve genel olarak dağıtım anahtarı D.İ.S. olmaktadır.

Yükleme Oranı = Toplam G.Ü.M / Yükleme Anahtarı (D.İ.S)

$$= 6.535 \text{ TL} / 275 \text{ D.İ.S.}$$

$$= \mathbf{23,76 \text{ TL/D.İ.S.}}$$

Yükleme oranını bulduktan sonra ürünlerin toplam ve birim maliyetleri şöyle hesaplanır:

| <b><u>Mamullerin Maliyet Payları</u></b> | <b><u>Toplam Maliyet</u></b> | <b><u>Üretim Miktarı</u></b> | <b><u>Birim Maliyet</u></b> |
|--|------------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| A (23,76 TL/D.İ.S. x 25 D.İ.S)=          | 594 TL                       | 10                           | 59,4 TL/adet                |
| B (23,76 TL/D.İ.S. x 250 D.İ.S)=         | 5.940 TL                     | 100                          | 59,4 TL/adet                |

Yapılan hesaplamalar sonucunda her iki mamulünde birim maliyetleri aynı olmaktadır. Ancak bu durum hacim tabanlı dağıtım anahtarı kullanıldığı zaman geçerlidir. Böyle bir değerlendirme yapıldığında maliyetlerin kontrolü ve dağıtımı yanlış sonuçlar ortaya çıkaracaktır.

### **Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Göre:**

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımına göre maliyetler faaliyet düzeyine göre belirlenir. Örneğimizde Faaliyetleri gruplandırarak olursak bu gruplama şöyle olur:

#### **Şekillendirme Faaliyeti   Parti düzeyindeki Faaliyetler   Parça Yönetim Faaliyeti**

|                |                    |               |
|----------------|--------------------|---------------|
| - Malzeme      | -Makine Hazırlık   | -Parça Sayısı |
| - D.İ.S        | -Sipariş Sayısı    |               |
| - Makine Saati | -Stok İşlem Sayısı |               |

Faaliyetlerin maliyetleri ve yükleme anahtarları aşağıdaki gibidir:

| <b><u>Faaliyetler</u></b>     | <b><u>Maliyet</u></b> | <b><u>Yükleme Anahtarı</u></b> |
|-------------------------------|-----------------------|--------------------------------|
| Şekillendirme Faaliyeti       | 4.455 TL              | D.İ.S                          |
| Parti düzeyindeki Faaliyetler | 1.080 TL              | İşlem Sayısı                   |
| Parça Yönetim Faaliyeti       | 1.000 TL              | Parça Sayısı                   |

Bu bilgilerden sonra genel üretim maliyetlerinin yükleme oranları şöyle hesaplanır:

| <b><u>Faaliyet</u></b> | <b><u>Maliyet</u></b> | <b><u>Yükleme Verisi</u></b> | <b><u>Yükleme Oranı</u></b> |
|------------------------|-----------------------|------------------------------|-----------------------------|
| Şekillendirme          | 4.455 TL              | 275 D.İ.S                    | 16,2 TL/D.İ.S.              |
| Parti Düzeyindeki      | 585 TL                | 4 İşlem                      | 270 TL/İşlem                |
| Parça Yönetimi         | 1.000 TL              | 2 Parça                      | 500 TL/Parça                |

Faaliyetler düzeyinde meydana gelen maliyetlerin mamullere yüklenmesi şu şekildedir:

#### **A MAMULÜ**

| <b><u>Faaliyet</u></b> | <b><u>Yükleme Oranı</u></b> | <b><u>Yükleme Verisi</u></b> | <b><u>G.Ü.M Payı</u></b> | <b><u>Birim Mal.</u></b> |
|------------------------|-----------------------------|------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Şekillendirme          | 16,2 TL/D.İ.S.              | 25 D.İ.S                     | 405 TL                   |                          |
| Parti Düzeyindeki      | 270 TL/İşlem                | 1 İşlem                      | 270 TL                   |                          |
| Parça Yönetimi         | 500 TL/Parça                | 1 Parça                      | <u>500 TL</u>            |                          |
| <b>TOPLAM</b>          |                             |                              | <b>1.175 TL</b>          | <b>117,5 TL/Ad.</b>      |

### B MAMULÜ

| <u>Faaliyet</u>   | <u>Yükleme Oranı</u> | <u>Yükleme Verisi</u> | <u>G.Ü.M Payı</u> | <u>Birim Mal.</u>   |
|-------------------|----------------------|-----------------------|-------------------|---------------------|
| Şekillendirme     | 16,2 TL/D.İ.S.       | 250 D.İ.S             | 4.050 TL          |                     |
| Parti Düzeyindeki | 270 TL/İşlem         | 3 İşlem               | 810 TL            |                     |
| Parça Yönetimi    | 500 TL/Parça         | 1 Parça               | <u>500 TL</u>     |                     |
| <b>TOPLAM</b>     |                      |                       | <b>5.360 TL</b>   | <b>53,60 TL/Ad.</b> |

Yukarıdaki örneğimizde de görüldüğü gibi maliyetler her iki yönetime göre hesaplandığında maliyet sonuçları birbirinden oldukça farklıdır. Geleneksel yöntemde her iki mamulün birim maliyeti aynı çıkarken; faaliyete dayalı maliyetlemeye göre ise birim maliyetler birbirinden farklıdır. Örneğimizde daha fazla işlem gören B mamulü maliyetlerden daha fazla pay almaktadır. Bu durumda maliyetlerin daha doğru bir şekilde dağıtımını sağlanmış olmaktadır.

#### **3.3.2. Hedef Maliyet Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri**

Hedef maliyetleme yöntemi, mamul maliyetlemesine geleneksel anlayıştan farklı yaklaşmaktadır. Bu yöntemde mamulü üretmek için yapılan araştırma geliştirme faaliyetleri ve ürün mühendisliği gibi alanlarda yapılan maliyetlerin tüm üretim süreçlerinde ortaya çıkacak olan maliyetleri etkileyeceği görüşü hakimdir (Karcıoğlu, 2000: 178). Buradan hareketle mamul geliştirme safhasındaki maliyetlere odaklanılarak maliyetlerin daha iyi bir şekilde kontrol edilebileceğine inanılmaktadır.

Son yıllarda artan rekabet ortamında işletmeler piyasada tutunabilmek için rekabet avantajı sağlamak durumundadırlar. Rakiplerin fiyat rekabetine karşı korunmada en temel faktör maliyetleri kontrol altına almaktır. Günümüz piyasa ekonomisi şartlarından firmaların fiyata müdahale etme şansı bulunmamaktadır. Bu durumda piyasa fiyatının altın bir maliyet oluşturmayı gerektirmektedir. Hedef maliyetleme yöntemi de bu koşulu yerine getirmeyi amaçlayan bir yaklaşımdır. Bu

yöntemde belirli bir satış fiyatından satılacak olan ürünün hedef maliyeti belirlenmeye çalışılır.

Yeni üretim ortamlarının gelişmesi ve teknolojik ilerleme sonucu üretim maliyetlerinde yapısal değişim meydana gelmiştir. Üretimde makineleşme ve robotların kullanılmasıyla üretim maliyetleri içinde işçilik giderleri azalmakta ve buna bağlı olarak da makineleşme ve yeni üretim ortamlarının getirdiği sabit maliyetler dolayısıyla genel üretim maliyetlerinde bir artış söz konusu olmaktadır. Maliyetlerin kontrol altına alınması ve mamul maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenebilmesi açısından önemli olan bu konu stratejik maliyet yönetim tekniklerinin gelişmesine katkı sağlamıştır.

Hedef maliyetleme yöntemi çoğu zaman faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi ile birlikte kullanılmaktadır. Genel üretim maliyetlerinin değerlendirilmesi ve diğer üretim maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyete dayalı maliyetleme yönteminden faydalanılmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminin maliyetleri belirlemesine yönelik olarak yapılan uygulamaları bir örnek yardımıyla açıklamak daha doğru olacaktır.

**ÖRNEK:** Bir üretim işletmesi tıbbi cihaz üretmekte ve satışını gerçekleştirmektedir. Söz konusu bu firma hem uzun vadede maliyetlerini karşılayacak ve kar sağlayacak hem de rakipleri ile başarılı bir şekilde rekabet edebilecek bir mamul üretmek istemektedir. Bu mamul için maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir (Karcıoğlu, 2000: 190):

| <b><u>Genel Üretim Maliyetleri</u></b> | <b><u>Dağıtım Anahtarı</u></b> | <b><u>Yükleme Oranı</u></b> |
|--|--------------------------------|-----------------------------|
| Malzeme İşleme                         | Parça Adedi                    | 1 TL/Parça                  |
| Hazırlık ve Ayar                       | Basılmış Devre Adedi           | 20 TL/Adet                  |
| Makine ile Parça Yerleştirme           | Yerleştirilen Parça Adedi      | 0,50 TL/Adet                |
| Elle Parça Yerleştirme                 | Yerleştirilen Parça Adedi      | 4 TL/Adet                   |
| Lehimleme                              | Basılmamış Devre Adedi         | 30 TL/Adet                  |

Kalite Kontrol Kalite Kontrol Saati 50 TL/Saat

İşletme mevcut durumda ürettiği A cihazını 2.029 TL'ye üretebilmektedir. Ancak cihazın hedef maliyeti 1.600 TL olarak belirlenmiştir. Cihazın maliyeti hedeflenen maliyetten yüksek olduğu için cihazın hedef maliyeti aşmayacak şekilde tasarlanması amaçlanmıştır. Yeni tasarlanan B cihazı sonucunda cihazın maliyetinin 1.553 TL olacağı tahmin edilmektedir. Bu durumda A cihazı ile B cihazına ilişkin maliyet bilgileri şu şekildedir:

|                                      | <u>A Cihazı</u> | <u>B Cihazı</u> |
|--------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Parça Adedi                          | 210             | 170             |
| Makine ile yerleştirilen Parça Adedi | 142             | 138             |
| El ile Yerleştirilen Parça Adedi     | 67              | 31              |
| Kalite Kontrol Saati                 | 5,8             | 3,6             |

Bu iki cihaza ait maliyet hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

| <u>Maliyetler</u>                  | <u>A Cihazı</u>          | <u>B Cihazı</u> |
|------------------------------------|--------------------------|-----------------|
| <b>Direk Maliyetler:</b>           |                          |                 |
| - İlk Madde ve Malzeme             | 800                      | 650             |
| - Direk İşçilik                    | 340                      | 310             |
| <b>Genel Üretim Maliyetleri:</b>   |                          |                 |
| - Malzeme İşleme (210x1=A;170x1=B) | 210                      | 170             |
| - Hazırlık ve Ayar (1x20=A ve B)   | 20                       | 20              |
| - Makine ile Parça Yerleştirme     | 71                       | 69              |
|                                    | (142x0,50=A; 138x0,50=B) |                 |

|  |                 |                 |
|--|-----------------|-----------------|
| - Elle Parça Yerleştirme (67x4=A;31x4=B) | 268             | 124             |
| - Lehimleme (1x30=A ve B)                | 30              | 30              |
| - Kalite Kontrol (5,8x50=A; 3,6x50=B)    | 296             | 180             |
| <b>Toplam Genel Üretim Maliyeti</b>      | <b>889 TL</b>   | <b>593TL</b>    |
| <b>Toplam Üretim Maliyeti</b>            | <b>2.029 TL</b> | <b>1.553 TL</b> |

Örnekten de anlaşıldığı gibi hedef maliyetleme yöntemi hedef maliyete ulaşabilmek için maliyetleri azaltmaya yönelik bir yaklaşımdır. Örnekte mevcut mamulün bünyesinde bulunan parçaları azaltmak suretiyle maliyet tasarrufu sağlanmaktadır.

Yukarıdaki örnekte hedef maliyetleme ile faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi bir arada kullanılmıştır. Genel üretim maliyetlerinin içerisinde yer alan kalemlerin azaltılmasıyla hedef maliyete ulaşılmaktadır. Geleneksel anlayıştan farklı olarak maliyetin kontrolü mamulün tasarım aşamasında yoğunlaşmaktadır. Mamulün tasarım aşamasındaki maliyetleri kontrol altına alınarak daha sonra ortaya çıkacak olan maliyetlerin de kontrol altına alınması sağlanmış olmaktadır.

### 3.3.3. Kaizen Maliyetlemede Genel Üretim Maliyetleri

Kaizen maliyetleme, üretim sürecinde uygulanan maliyetleri düşürme faaliyetlerinden oluşmaktadır. Hedef maliyet ile fiili maliyet arasındaki farkı ortadan kaldırmaya yönelik faaliyetler bu kapsamdadır (Karcıoğlu, 2000: 199).

Kaizen maliyetleme yöntemi maliyetleri azaltma noktasında sabit ve değişken maliyetleri bir olarak düşünmektedir. Değişken ve sabit maliyetlerde meydana gelecek bir iyileştirme maliyetlerin azalmasına yol açacaktır.

Genel olarak kaizen maliyetlerinin hesaplanması bazı formüller yardımıyla olmaktadır. Bu formüller şu şekilde açıklanabilir (Karcıoğlu, 2000: 205):

1. Bir Mamulün Son Fiili Maliyeti (A)= Son Dönemdeki Toplam Fiili Maliyet / Son Dönemdeki Fiili Üretim Miktarı

2. Bu Dönemdeki Toplam Tahmini Maliyet (B)= Bir Mamulün Son Dönemdeki Fiili Maliyeti (A) x Bu Dönemdeki Tahmini Üretim Miktarı

3. Bu Dönemdeki Toplam Kaizen Maliyet Hedefi (C)= Bu Dönemdeki Toplam Tahmini Maliyet (B) x Tahmini Maliyete Göre Hedef Maliyet Azaltma Oranı

Hedef maliyet azaltma oranı o yıldaki hedef kara ulaşma derecesine göre belirlenir.

4. Tahsis Oranı (D)= Bir Bölümün Doğrudan Kontrol Edildiği Maliyetler / Bölümler Tarafından Doğrudan Kontrol Edilebilen Toplam Maliyetler

5. Bir Bölümün Toplam Kaizen Maliyeti= (C) x (D)

Bu formüller yardımıyla Bir bölümün kaizen maliyeti hesaplanabilmektedir. Bu hesaplamaları bir örnek yardımıyla şöyle ifade edebiliriz:

**ÖRNEK:** Bir üretim işletmesi beyaz eşya yedek parçası üretmektedir. Üretilen mamuller arasında yer alan çamaşır makinesi kazanı ve bu mamullerin üretimini gerçekleştirdiği üretim bölümlerinden metal işleme biriminin kaizen maliyetleme bilgileri aşağıdaki gibidir:

Son Dönem Çamaşır Makinesi Kazanı Üretim Maliyeti : 150.000 TL

Son Dönem Çamaşır Makinesi Kazanı Üretim Miktarı : 15.000 Adet

Gelecek Dönem Tahmini Üretim Miktarı : 20.000 Adet

Hedef Maliyet Azaltma Oranı : %8

Metal İşleme Birimi Tarafından Kontrol Edilen Maliyetler: 750.000 TL

Tüm Bölümler Tarafından Kontrol Edilen Toplam Maliyetler: 1.500.000 TL

Yukarıda yer alan bilgiler ışığında kaizen maliyet aşağıdaki gibi hesaplanır:

1. Çamaşır Makine Kazanının Fiili Birim Maliyeti= ————— = 10 TL/Ad.

2. Bu Dönemdeki Toplam Tahmini Maliyet = 10 TL/Ad.x 20.000 Adet= 200.000 TL

3. Bu Dönemdeki Toplam Kaizen Maliyet Hedefi= 200.000 TL x 0.08= 16.000 TL

Bu sonuçtan hareketle çamaşır makinesi kazanı üretiminden 16.000 TL maliyet tasarrufu sağlanacağı planlanmıştır. Ancak bu sonuç işletmenin tüm birimlerinden elde edilecek maliyet tasarrufunu göstermektedir. Metal işleme bölümünün payı ise şu şekildedir:

4. Tahsis Oranı =  $\frac{16.000}{200.000} = 0,08$  TL

5. Metal İşleme Biriminin Kaizen Maliyeti= 16.000 TL x 0,08= 1.280 TL

Bu sonuca göre metal işleme birimi gelecek dönem 1.280 TL'lik bir maliyet tasarrufu sağlayacaktır.

### 3.3.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yönteminde Genel Üretim Maliyetleri

Ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi, maliyetleri bir mamulün tüm ömrü boyunca değerlendirme ve toplama sürecidir. Bu yöntem, mamul üretimi öncesi ve sonrası tüm maliyetleri mamulün üretim maliyeti olarak değerlendirmektedir (Gersil, 2006: 89). Geleneksel maliyetleme anlayışında üretim öncesi ve üretim sonrası oluşan maliyetler üretim maliyeti olarak değerlendirilmemektedir. Ancak ürün yaşam seyri maliyetleme yönteminde ürünün bütün yaşam evreleri boyunca katlandığı maliyetler üretim maliyeti olarak değerlendirilmektedir.

Her mamulün, bütün canlılarda olduğu gibi bir yaşam dönemi vardır. Bu yaşam dönemi genel olarak; sunuş, büyüme, olgunluk ve düşüş aşamalarından oluşmaktadır. Sunuş aşamasında mamul planlama, tasarım ve üretime hazırlık faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Bu aşamada gerçekleşen maliyetler geleneksel anlayışa açısından üretim maliyeti olarak değerlendirilmemektedir. Geleneksel anlayış büyüme ve olgunluk aşamaları üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ancak günümüzde yüksek teknoloji ile birlikte mamul yaşam süreleri kısaltmakta ve mamul maliyetlerinin oluşumunda tasarım ve planlama önemli bir paya sahip olmaktadır. Bu durum üretim maliyetlerinin büyük bir kısmının ürün tasarımında oluşmaya başladığını göstermektedir (Otlu ve Karaca, 2005: 248-249).

Mamul yaşam seyri maliyetlemesi ürünün tüm yaşam döneminde ortaya çıkan maliyetleri minimum seviyede tutmayı amaçlamaktadır. Ürün tasarımından başlayarak satış sonrası hizmetleri kapsayan bir maliyet dönemi bulunmaktadır. Yöntem, maliyetlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve üretim maliyetlerinin her aşamada tasarrufa yönelik olarak kontrol altına alınmasını hedeflemektedir. Geleneksel anlayıştan farklı olarak Mamul tasarımından mamulün düşüş dönemine kadarki maliyet oluşumları ayrıntılı bir şekilde analiz edilmektedir.

Mamul yaşam seyri maliyetleme yönteminde maliyetler üç grupta toplanmaktadır. Bunlar (Otlu ve Karaca, 2005: 255);

- Elde Etme Maliyetleri,
- Kullanım Maliyetleri,
- Elden Çıkarma Maliyetleri.

Elde etme maliyetleri, genellikle mamul tasarım ve planlama aşamasında meydana gelen ve başlangıç sermayesi, demirbaş maliyetleri, işlem maliyetleri gibi maliyetlerden oluşmaktadır.

Kullanım maliyetleri ise, genel olarak faaliyetler sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir. İşletme maliyetleri, bakım-onarım maliyetleri, lojistik maliyetleri gibi maliyetler bu grupta yer almaktadır.

Elden çıkarma maliyetleri, mamulün yaşam dönemi sonunda ortaya çıkan maliyetlerdir. Hurda maliyeti, yeniden düzenleme maliyeti gibi maliyetler bu grupta değerlendirilir.

Mamul yaşam seyri maliyetleme yönteminde genel üretim maliyetleri de bu sayılan üç grup içerisinde meydana gelmektedir. Genel üretim giderleri mamul yaşam dönemi boyunca mamulün üretim maliyetine eklenmektedir. Mamulün üretim öncesi ve üretim sonrası oluşan tüm genel üretim maliyetleri üretim maliyetleri içerisinde değerlendirilmektedir.

Mamul yaşam seyri maliyetleme yönteminde maliyetler önceden tahmin edilir ve sonra fiili maliyetler ile karşılaştırılır. Fiili maliyetlerin arzu edilen

seviyelerde gerçekleşmesi için maliyetleri etkin bir şekilde kontrol altına alınır. Mamul maliyetinde meydana gelen tasarruflar işletmenin kar marjını arttırmakta ve rekabet gücünü yükseltmektedir. Yüksek rekabet ortamının yaşandığı günümüzde maliyetlerin azaltılması rekabete karşı korunmada oldukça etkili bir araçtır.

Mamul yaşam seyri maliyetleme yönteminde maliyetlerin önceden tahmin edilmesi gerekmektedir. Bunun için varlığın ömrünün, iskonto oranının, nakit akışların net bugünkü değeri ve mamulün hurda değeri gibi bazı bilgilerin doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Bu konuda mamul maliyetlerinin belirlenmesine yönelik olarak bir örnek vermek konunun anlaşılmasında yardımcı olacaktır.

**ÖRNEK:** Bir üretim işletmesi 01.01.2008 tarihinde Buzdolabı üretimine karar vermiştir. Ürünün faydalı ömrü 4 yıl ve ürün yaşam maliyetleri aşağıdaki gibidir (Otlu ve Karaca, 2005: 267-268):

**Tablo 10.** Buzdolabının Yaşam Seyri Maliyetleri

| <b>Maliyetler</b>   | <b>Tutar</b> | <b>Süre</b>  |
|---|--------------|--------------|
| Elde Etme Maliyetleri<br>(İlk Mad. ve Malz.+<br>Nakliye)* | 1.085.000 TL | İlk Yıl      |
| İşletme Maliyetleri                                       | 1.140.000 TL | Her Yıl Eşit |
| Bakım Maliyetleri   | 600.000 TL   | Her Yıl Eşit |
| Temizlik Maliyetleri                                      | 400.000 TL   | Her Yıl Eşit |
| Yenileme Maliyetleri                                      | 240.000 TL   | Her Yıl Eşit |
| Lojistik Maliyetleri                                      | 60.000 TL    | Yıllık       |

\* Nakliye gideri 15.000 TL olup, İlk madde ve malzeme gideri 1.070.000 TL'dir

Üretilecek olan buzdolabının hurda değeri bulunmamaktadır. Yaşam seyri maliyetlerinin hesaplanması için belirlenen iskonto oranı %20'dir.

Net Bugünkü Maliyetlere ilişkin hesaplamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

**Tablo 11. Net Bugünkü Maliyet Değerleri (Bin TL)**

| Yıllar        | İskonto Oranı (%20) | Maliyetlerin Net Bugünkü Değeri |            |            |            |            |            | Toplam Maliyet |
|---------------|---------------------|---------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------------|
|               |                     | Elde Etme                       | İşletme    | Bakım      | Temizlik   | Yenileme   | Lojistik   |                |
| 1             | 1                   | 1.085                           | 285        | 150        | 100        | 60         | 160        | <b>1.840</b>   |
| 2             | 0,833               | -                               | 237        | 125        | 83         | 50         | 133        | <b>628</b>     |
| 3             | 0,694               | -                               | 198        | 104        | 69         | 42         | 111        | <b>524</b>     |
| 4             | 0,578               | -                               | 165        | 88         | 58         | 35         | 93         | <b>439</b>     |
| <b>Toplam</b> |                     | <b>1.085</b>                    | <b>885</b> | <b>467</b> | <b>310</b> | <b>187</b> | <b>497</b> | <b>3.431</b>   |

Yukarıda yapılan hesaplamalar sonucunda Buzdolabının yaşam seyri maliyeti 3.431.000 TL olmaktadır.

### 3.3.5. Tam Zamanında Üretim Sistemi Maliyetlemesinde Genel Üretim Maliyetleri

Geleneksel maliyetleme anlayışının son zamanlarda ürün maliyetlerinin hesaplanmasında eksik ya da hatalı sonuçlar ortaya çıkardığı sıkça dile getirilmektedir. Mamul maliyetlerinin doru bir şekilde belirlenmesi işletmeler açısından hayati öneme sahiptir.

Teknolojinin oldukça hızlı bir şekilde gelişmesiyle birlikte işletmelerin kullandığı üretim teknikleri de buna bağlı olarak gelişmektedir. Gelişen bu şartlar göz önüne alındığında geleneksel maliyetleme anlayışı etkisiz kalmaktadır. Maliyet yönetimi anlayışının gelişen bu şartlar karşısında etkisiz kalması düşünülemez. Mamul maliyetlerini doğru bir şekilde tespit edilmesi ve maliyet yönetiminin etkin bir şekilde uygulanması bu açıdan oldukça önemlidir.

Yüksek rekabetin yaşandığı günümüzde maliyetler işletmelerin en temel rekabet aracı olmaktadır. Ürün maliyetlerinin yapısında meydana gelen değişimler ve yeni üretim ortamları bu rekabet aracını da etkilemektedir. Yeni bir üretim anlayışı

olan tam zamanında üretim sistemi de ürün maliyetlerinin yapısında değişikliğe neden olmaktadır. Geleneksel anlamda mamul maliyetlerini direk ve endirekt olarak ayırmak oldukça kolaydır. Ancak mamul bünyesini oluşturan maliyetlerin günümüzde direk ve endirekt olarak ayrılması maliyet yönetimi açısından oldukça karmaşık bir durumdur.

Tam zamanında üretim sistemini uygulanması ile birlikte üretimde makineleşmenin artması sonucu ortaya çıkmıştır. Otomasyona dayalı üretim ile birlikte ürün maliyetleri içerisinde direk işçilik maliyetlerinin payı azalırken makineleşmenin getirdiği sabit maliyetlerde de bir artış söz konusudur. Sabit maliyetler de genel üretim maliyetleri olarak değerlendirilmektedir. Genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetlerinin içerisindeki payının artması maliyet yönetimini açısından güç bir sorundur. Çünkü maliyet muhasebesi anlayışında direk işçilik ve direk malzeme maliyetinin hesaplanması ve mamullere yüklenmesi konusundan pek bir sıkıntı bulunmamaktadır. Ancak genel üretim maliyetlerinin dağıtımı oldukça problemlidir. Bu nedendir ki, maliyet yapısında meydana gelen değişiklik maliyet sistemlerinde de değişikliğe neden olmuştur. Bu ve benzeri diğer nedenlerle tam zamanında üretim sisteminde ayrı bir maliyet sisteminin uygulanması gereği ortaya çıkmıştır.

Geleneksel olarak genel üretim giderleri, mamullere direkt işçilik saati, direkt makine saati gibi dağıtım anahtarları göz önüne alınarak dağıtılır. Bu anlayışta üretimde boşa geçen süreler dikkate alınmamaktadır. Ancak bu durum maliyetlerin hesaplanmasında hata meydana getirmektedir. Tam zamanında üretim sistemi üretimde boşa geçen süreleri elemine etme amacı taşımaktadır. Bu sistemde uygulanan maliyetleme yöntemi de buna göre dizayn edilmektedir. Depolama süresinin kısılması, stok bulundurmama ve nakliyede geçen süreler ile boş zamanların ortadan kaldırılması bu sistemin maliyet azaltılmasına katkıları olarak görülmektedir.

Tam zamanında üretim sistemi maliyetleme yönteminde genel üretim giderleri üretim yapıldıktan sonra maliyet içine katılmaktadır. İşçilik giderleri (direkt+endirekt) ise genel üretim giderleri içinde düşünülmektedir. Yöntemde

mamul maliyetini oluşturan esas maliyet unsuru direk ilk madde ve malzemedir. Genel üretim giderleri ile işçilik giderleri mamul maliyetine sonradan eklenirken; malzeme gideri mamul maliyetinin temelini oluşturmaktadır.

Yukarıda sayılan bu durumları bir örnek yardımıyla açıklamak daha yararlı olacaktır.

**ÖRNEK:** Bir işletmede meydana gelen mali nitelikteki olaylar aşağıdaki gibidir (Özkan ve Esmeray, 2002: 137-139):

**Geleneksel Sistem Bilgileri:**

|                                   |             |
|-----------------------------------|-------------|
| Satın Alınan İlk Madde ve Malzeme | : 40.000 TL |
| Kullanılan İlk Madde ve Malzeme   | : 40.000 TL |
| Genel Üretim Giderleri            | : 32.500 TL |
| Üretilen Mamul Maliyeti           | : 69.700 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti            | : 61.700 TL |

**Tam Zamanında Üretim Sistemi Bilgileri:**

|  |             |
|--|-------------|
| Satın Alınan İlk Madde ve Malzeme          | : 40.000 TL |
| Kullanılan İlk Madde ve Malzeme            | : 40.000 TL |
| Tamamlanan Mamul Maliyeti İçindeki Malzeme | : 38.500 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti İçindeki Malzeme    | : 33.500 TL |
| Genel Üretim Giderleri                     | : 32.500 TL |
| Yarı Mamul Stokları                        | : 1.300 TL  |
| Mamul Stokları                             | : 3.000 TL  |

Bu bilgilerden yararlanılarak yapılacak olan muhasebe kayıtlarını hem geleneksel sisteme göre hem de tam zamanında üretim sistemine göre yapacak olursak:

**A- Geleneksel Sisteme Göre:**

|   |   |        |        |
|---|---|--------|--------|
| 1 | <p>150 İlk Madde ve Malzeme</p> <p>320 Satıcılar</p> <p>Malzeme Alış Kaydı</p>  | 40.000 | 40.000 |
| 2 | <p>710 Direk İlk Madde ve Malzeme Gideri</p> <p>150 İlk Madde ve Malzeme</p> <p>Malzeme Kullanım Kaydı</p>                  | 40.000 | 40.000 |
| 3 | <p>151 Üretim Yarı Mamuller</p> <p>711 Direk İlk Madde ve Malzeme Gideri Yansıtma</p> <p>Üretim Hesabına Yansıtma Kaydı</p> | 40.000 | 40.000 |
| 4 | <p>730 Genel Üretim Giderleri</p> <p>381 Gider Tahakkukları</p> <p>Genel Üretim Giderlerinin Kaydı</p>                      | 32.500 | 32.500 |

|          |   |        |        |
|----------|---|--------|--------|
| <b>5</b> | 151 Üretim Yarı Mamuller<br>731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma<br>Genel Üretim Giderlerinin Üretim Hesabına Alınması | 32.500 | 32.500 |
| <b>6</b> | 152 Mamul Stokları<br>151 Üretim Yarı Mamuller<br>Tamamlanan Mamullerin Kaydı   | 69.700 | 69.700 |
| <b>7</b> | 620 Satılan Mamul Maliyeti<br>152 Mamul Stokları<br>Satılan Mamul Maliyeti  | 61.700 | 61.700 |

Dönem sonunda yansıtma hesapları ile gider hesapları kapatılarak kayıtlar tamamlanır.

**B- Tam Zamanında Üretim Sisteme Göre:**

|   |   |        |        |
|---|---|--------|--------|
| 1 | <p>151 Üretim Yarı Mamuller</p> <p style="text-align: right;">320 Satıcılar</p> <p>Malzeme Alış Kaydı</p>   | 40.000 | 40.000 |
| 2 | <p>152 Mamul Stokları</p> <p style="text-align: right;">151 Üretim Yarı Mamuller</p> <p>İlk maddenin tamamlanan miktarının mamuller hesabına alınışı</p>              | 38.500 | 38.500 |
| 3 | <p>620 Satılan Mamul Maliyeti</p> <p style="text-align: right;">152 Mamul Stokları</p> <p>Üretilen mamullerin satılan mamul maliyetine alınması (ilk madde kısmı)</p> | 33.500 | 33.500 |
| 4 | <p>620 Satılan Mamul Maliyeti</p> <p style="text-align: right;">731 Genel Üretim Gideri Yansıtma</p> <p>Genel Üretim Giderlerinin Maliyete Yüklenmesi</p>             | 32.500 | 32.500 |

|   |   |       |       |
|---|---|-------|-------|
| 5 | 152 Mamul Stokları                                    | 3.000 |       |
|   | 151 Üretim Yarı Mamuller                              | 1.300 |       |
|   | 620 Satılan Mamul Maliyeti                            |       | 4.300 |
|   | Genel Üretim Giderlerinin Stoktaki Mamullere Dağıtımı |       |       |

Yukarıda yapılan kayıtlar göz önüne alındığında geleneksel sistem ile tam zamanında üretim sistemi arasında fark bulunmaktadır. Geleneksel sistemin aksine tam zamanında üretim sisteminde genel üretim maliyetleri en son aşamada mamul maliyetine dahil edilmektedir. Mamul maliyetinin temel unsuru olarak direk ilk madde ve malzeme gideri ön plana çıkmaktadır.

Tam zamanında maliyetleme yönteminde, malzeme alışları ilk kayıta da görüldüğü gibi direk üretim hesabına alınmaktadır. Sonraki kayıta tamamlanan mamul içindeki malzeme mamuller hesabına alınmaktadır. 3 nolu yevmiye maddesinde ise üretilen mamulün satılan mamul maliyetine alınması gösterilmektedir. Tam zamanında maliyetleme yönteminde mamul maliyetinin temelini ilk madde ve malzeme oluşturmaktadır. Yevmiye maddelerinde mamul maliyetini oluşturan malzemeler öncelikli olarak kayıt altına alınmaktadır. Genel üretim maliyetleri ve işçilik giderleri bir düşünülerek mamullere yüklenmektedir. Bu durum 4 nolu yevmiye maddesinde gösterilmiştir. Genel üretim maliyetleri ve işçilik giderleri mamul üretimi tamamlandıktan sonra mamul maliyetine eklenmektedir. Yani genel üretim maliyetleri ve işçilik giderleri mamul maliyetine sonradan ilave edilmektedir. Mamul maliyetine öncelikle ilk madde ve malzeme maliyetleri yüklenerek mamulün maliyeti hesaplanmaktadır. Son yevmiye maddesinde ise yarı mamul ve mamul olarak işletmede kalan mamule genel üretim maliyetleri

yüklenmektedir. Böylece genel üretim maliyetlerinin işletmede kalan ve satılan mamullere yüklenmesi sağlanmaktadır.

## SONUÇ

İşletmeler, mamul üretiminde makine kullanımının artması ile birlikte kitle üretimde bulunmaya başlamışlardır. Sanayi devriminin bir sonucu olan bu gelişme ile işletmelerin üretim düzeylerinde bir artış yaşanmıştır. Üretimde yaşanan artış bir çok sorunu da beraberinde getirmiştir. Üretim düzeyinde meydana gelen artış, kaliteden taviz verilmesine neden olmuştur. Ancak müşteri tercihlerinde meydana gelen değişimler ve müşteri bilincinin oluşmasıyla birlikte talebe göre üretim düşüncesi kaçınılmaz olmuştur. Bu düşünce ile kitle üretimde pek önemsenmeyen kalite anlayışı artık kaçınılmaz olmuştur.

Teknolojik gelişmeler sonucu üretim süreçlerinde yaşanan iyileşmeler, mamul üretiminde kalitenin de artmasına yol açmıştır. Günümüzde yaşanan yüksek rekabetin de zorunlu kıldığı kalite anlayışı işletmeler açısından daha da önem kazanmıştır. Müşterilerine kaliteli mamul sunamayan işletmeler rekabet avantajı sağlayamamakta ve pazarda kalıcı olamamaktadır. İşletmelerin mamul kalitesini arttırmasında en önemli etken mamul üretiminde kullanılan teknolojidir. İşletmeler mamul kalitesini arttırmak, rekabet avantajı sağlamak ve müşteri memnuniyeti yaratmak amacıyla teknoloji transferlerinde bulunurlar. Bu teknoloji transferleri sonucu üretim imkanları gelişmekte ve istenen kalite sağlanmaktadır. Teknolojinin üretim süreçlerinde kullanılmasıyla müşteri ihtiyaçlarına anında cevap verilirken, aynı zamanda kaliteden de ödün verilmemektedir. Bu durum işletmenin rekabet gücünü arttırmakta ve pazarda kalıcı olmasını sağlamaktadır.

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamı, kaliteli mamul üretimini en az maliyetle gerçekleştirmeyi gerektirmektedir. Kaliteli mamul üretimini gerçekleştirmek için yapılan teknoloji transferleri mamul üretiminde kalitenin yanında maliyet tasarrufu da sağlamaktadır. Ancak yapılan teknoloji transferleri sonucu üretim maliyetlerinin yapısında değişiklik meydana gelmiştir. Teknolojik yatırımlar sonucu sabit maliyetlerin (GÜG) üretim maliyetleri içindeki payı artarken, üretimde makine ve robotların kullanılmasıyla işçilik maliyetlerinde bir azalma söz konusudur. Bu durum, genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetlerinin belirlenmesinde daha önemli bir hale gelmesine neden olmuştur. Maliyet bilgilerinin

işletmenin alacağı tüm kararlarda etkili olması, maliyetlerin stratejik bir araç olarak kullanılması sonucunu meydana getirmiştir. Stratejik maliyet yönetimi anlayışı ile maliyetlerin, işletmelerin rekabet gücünü arttırmada etkili bir araç olduğu görülmektedir. Rekabet avantajı sağlamada maliyet tasarrufu sağlamak işletmeye artı bir değer katmaktadır. Bu anlayış ile üretim maliyetleri içerisinde payı artan genel üretim maliyetlerinin doğru tespit edilmesi ve mamullere dağıtılması gerekmektedir. Geleneksel maliyet yönetimi anlayışında genel üretim maliyetleri hacim tabanlı dağıtım anahtarları kullanılarak mamullere yüklenmektedir. Bu dağıtım anahtarı da çoğu zaman direk işçilik saati olmaktadır. Ancak, direk işçiliğin üretim maliyetlerindeki payı azaldığından genel üretim maliyetlerini temsil etme imkanı da azalmaktadır. Direk işçilik saati esas alınarak yapılan hesaplamalar sonucu mamul maliyetlerinde hata meydana gelmektedir. İşte bu ve benzeri nedenler farklı maliyet yönetim anlayışlarının doğmasına neden olmuştur. Bu anlayışlar genel olarak stratejik maliyet yönetimi çatısı altında birleşmektedir. Yeni geliştirilen bu yöntemler ile mamul maliyetlerinin belirlenmesinde değişik uygulamalar söz konusu olmaktadır. Bu çalışmada da stratejik maliyet yönetimi açısından genel üretim maliyetlerinin analiz edilmesi hedeflenmektedir. Bu amaçla, mamul maliyetinin belirlenmesinde artan önemini dikkate alarak, genel üretim maliyetlerinin hesaplanması ve mamullere yüklenmesinde ortaya çıkan farklılıklar analiz edilmiştir.

Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde farklı yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlerden bir tanesi faaliyete dayalı maliyetleme yöntemidir. Bu yöntemde dağıtım ölçütü mamul üretiminde gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Yani, genel üretim maliyetlerinin dağıtılmasında faaliyetler dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır. Bu yöntem ile mamul maliyetlerinin belirlenmesi daha sağlıklı sonuçlar çıkarmaktadır. Mamullerin fiyatlama kararında önemli bir paya sahip olan maliyet bilgileri, bu yöntemde daha etkili bir şekilde belirlenebilmektedir. Genel üretim maliyetlerinin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre belirlenmesi, mamul üretim kararlarında da etkili olmaktadır. İşletme açısından karlı olan ürünlerin belirlenmesinde akılcı bir çözüm sunmaktadır. Bu yöntem, genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetinin belirlenmesinde birçok işletme tarafından kullanılmakta ve olumlu sonuçlar vermektedir.

Stratejik maliyet yönetimi tekniklerinden olan hedef maliyetleme yönteminde ise, genel üretim maliyetleri, hedef maliyeti belirlemede kullanılmaktadır. Yapılan hesaplamalar sonucunda, hedef maliyete ulaşmak için genel üretim maliyetleri be diğer maliyetlerde azalma sağlanmaktadır. Hedef maliyetleme yöntemi genellikle faaliyete dayalı maliyetleme ile birlikte kullanılmaktadır. Hedef maliyeti belirlemek için gerekli olan maliyet bilgileri faaliyet tabanlı maliyet yönteminden elde edilmektedir.

Yeni üretim tekniklerinin gelişmesiyle birlikte Japon firmaları tarafından geliştirilen kaizen felsefesi ve kaizen maliyetleme de kullanılan yöntemlerden biridir. Yöntem, üretim süreci boyunca sürekli bir iyileştirme sağlamaktadır. Mamul maliyetlerinin belirlenmesinde, maliyetlerin sürekli gözden geçirilerek maliyetlerde bir azalma sağlanmaktadır. Mamul üretiminde değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması ile maliyetlerde tasarruf sağlanmaktadır.

Bir diğer yöntem olan mamul yaşam seyri maliyetlemesi, mamul maliyetlerinin mamulün yaşam seyri boyunca oluşan maliyetlerin toplamından oluştuğunu belirtmektedir. Mamul yaşam sürelerinin kısalması ile yöntemin uygulanması önemli hale gelmektedir. Yöntemde, mamul maliyetleri tahmin edilerek maliyetlerin belirlenmesi esastır. Genel üretim maliyetleri de önceden tahmin edilerek mamul yaşam süreleri boyunca hesaplanmaktadır. Bu yöntem maliyetlerin belirlenmesinde diğere yöntemlerin pek dikkate almadığı üretim öncesi ve üretim sonrası maliyetleri de değerlendirmektedir.

Stratejik maliyet yönetimi anlayışında uygulanan ve tezde değinilen son yöntem tam zamanında üretim sistemidir. Tam zamanında üretim sisteminde, üretim sıfır stok anlayışına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu anlayış işletme maliyetlerinde bir azalma sağladığı gibi, stok bulundurmama sonucu bir maliyet de söz konusu olabilmektedir. Ancak yöntem, birçok endirekt gideri direkt gider olarak değerlendirmekte ve maliyetlerin daha sağlıklı bir şekilde hesaplanmasına imkan sağlamaktadır. Bir Japon üretim sistemi olarak bilinen yöntem, kendine özgü maliyet hesaplaması gerektirmektedir. Yöntemde, mamul üretiminde değer katmayan

faaliyetlerin ortadan kaldırılması ile birlikte maliyetlerin azaltılması hedeflenmektedir.

Geleneksel maliyet yönetimi anlayışının üretim maliyetlerinin yapısında meydana gelen değişimlere ayak uyduramaması nedeniyle stratejik maliyet yönetimi anlayışı ortaya çıkmıştır. Stratejik maliyet yönetimi anlayışı, maliyetlerin işletme kararlarında etkili bir şekilde kullanılması gerektiğini ve bunun içinde maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesinin zorunlu olduğunu belirtmektedir. Bu açıdan çalışmada maliyet bilgilerinin işletme açısından oldukça önemli olduğu gerçeği göz önüne alınarak değerlendirmeler yapılmıştır. Son yıllarda gelişen üretim ortamlarında kullanılan yöntemlerin maliyet yapılarında ortaya çıkardığı değişiklik sonucu mevcut maliyet yönetim teknikleri maliyetleri belirlemede yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle maliyetlerin doğru tespit edilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilerek uygulamaya sokulmuştur.

Sonuç olarak, küreselleşme ve artan rekabet ortamında maliyetlerin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bu öneme binaen, maliyet bir rekabet aracı olarak kullanılmaktadır. Müşteriler için kaliteyi düşük fiyatla sunan işletmeler, rekabet konusunda bir adım önde olmaktadır. Rekabet noktasında bu denli önemli olan maliyet kavramı, işletmenin fiyatlandırma kararlarında da etkili olmaktadır. Bu noktada maliyetlerin doğru tespiti ve mamullere yüklenmesi önem arz etmektedir. İşte bu açılardan bakıldığında maliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Geleneksel maliyet yönetimi yaklaşımlarının yeni üretim tekniklerinde hatalı maliyet kararlarına neden olduğu görülmektedir. Yapılan hataları ortadan kaldırmak için, stratejik maliyet yönetimi tekniklerinin uygulanması yararlı olacaktır. Çalışmada stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının yeni üretim ortamlarında daha doğru maliyet bilgileri sağladığı görülmüştür. Genel üretim maliyetlerinin hacim tabanlı dağıtım anahtarları yerine faaliyet tabanlı dağıtım anahtarları kullanılarak mamullere yüklenmesi daha doğru sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının, genel üretim maliyetlerinin tespitinde kullanılmasıyla maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi sağlanacak ve küreselleşmenin getirdiği yoğun rekabet ortamında işletmelerin rekabet avantajı elde etmeleri sağlanacaktır. Maliyet belirlemede her zaman bir sorun

olarak karşımıza çıkan genel üretim maliyetleri, bu yeni yöntem ve yaklaşımlar ile birlikte büyük oranda sorun olmaktan çıkmaktadır. İşletmeler tarafından sıkça başvurulan bu yöntemler maliyetlerin mamullere yüklenmesinde işletmelere büyük kolaylıklar sağlamaktadır.

## KAYNAKÇA

AKBAŞ, Halil Emre (2011), Sanayi İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, s. 107-123.

AKDOĞAN, Nalan (2009), Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara: Gazi Kitabevi.

ALAGÖZ, Ali, YILMAZ, Baki, AY, Mustafa (2005), Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi.

ALKAN, Hasan (2003), Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ALTINBAY, Ali (2006), Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:16.

ALTINBAY, Ali (2006), Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.VIII, S.1, s. 103-121.

ALTUĞ, Osman (1996), Maliyet Muhasebesi, Evrim Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul.

APAK, Sudi, EROL, Mikail, ELAGÖZ, İsmail, ATMACA, Metin (2012), The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 41, s.528-534.

ATMACA, Metin ve TERZİ, Serkan (2007), Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: XXII, Sayı:1, s. 293-309.

BAKMAY, Fulya Özkan (2008), Tam Zamanında Üretim Sisteminin Üretim Maliyetleri - Maliyet Muhasebesi Üzerindeki Etkileri Teknik Masura Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

BAYRAKTAR, Timuçin (2008), Dünya Çapında Üretim, <http://arsiv.mmo.org.tr/pdf/10133.pdf> (Erişim Tarihi: 27.03.2013).

BEKÇİ, İsmail, ÖZAL, Halime (2010), Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 2, Sayı 3, s. 78-97.

BLOCHER, E. J., K.H. CHEN, G. COKİNS ve T.W.LİN. (2005), Cost Management: A Strategic Emphasis. Third Edition. Boston: McGraw-Hill/Irwin.

BOZDEMİR, Enver ve ORHAN, M. Suphi (2011), Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15 s. 463-480.

BURSAL, Nasuhi ve ERCAN, Yücel (1997), Maliyet Muhasebesi, İstanbul, Der Yayınları.

BÜYÜKMİRZA, H. Kamil (2011), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Cooper, R. ve R. Slagmulder. 1998. "What is Strategic Cost Management". Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants. Volume 79, Issue 7,(January): 14-15.

DİNÇER, Ömer (2004), Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Alfa Yayınları.

DOĞAN, Zeki (1998), Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 12, Sayı:1-2.

ERDEM, Selman Aziz, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 63.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/64MaliCozum/10-%2064%20SELMAN%20AZİZ%20ERDEN%20.doc> (21.03.2013).

EREN, Erol (2002), Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Beta Basım Yayım Dağıtım, Altıncı Baskı, İstanbul.

ERGİN, Hüseyin (1997), Stratejik Yönetim Muhasebesi. 2.Baskı. Kütahya: Ekspres Matbaası.

FEİL, Patrick, YOOK, Keun H., KIM, Woon (2004), Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Strategic Cost Management, Spring, s.10-19.

GERSİL, Aydın (2006), Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönteminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

GRUNDY, Tony (1996), Cost is a Strategic Issue, Long Range Planning, Vol. 29, No. 1. pp. 58 to 68.

GÜNEŞ, Recep ve AKSU, İbrahim (2003), Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, C.10, S.2, s. 43-61.

GÜRDAL, Kadir (2007), Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, Ankara, Siyasal Kitabevi.

GÜRSOY, Cudi. Tuncer. (1999). Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi, (2. Baskı), İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem (2000), Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Türkmen Yayınları.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve ŞAKRAK, Münir (2002), Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. İstanbul, Türkmen Kitabevi.

HORNGREN, Charles T. ve FOSTER, George (1997), Cost Accounting, 7 th Edition.

HORNGREN, Charles T., Datar, Srikant M., and Foster, George (2003), Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Eleventh Edition, Prentice Hall.

KARA, Ekrem (2011), Tam Zamanlı Üretim Siteminin Uygulanması Ve Muhasebeleştirme İşlemleri: Merinos Masterbatch İşletmesinde Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16, S.2, s.409-423.

KARAKAYA, Mevlüt (2011), Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi.

KARCIOĞLU, Reşat (2000), Stratejik Maliyet Yönetimi, Erzurum, Aktif Yayınevi.

KAYA, Gamze Ayça (2010), Hedef Maliyetleme, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 1, Sayfa: 313-332.

KÖSE, Tunç (2002), Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 3 Sayı: 2, s.77-104.

KÜÇÜK, Ergün (2005), Yeni Üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri'deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 25.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2002), Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Beta Yayınları,

LORD, Beverley R . (1996), Strategic management accounting : the emperor's new clothes?, Management Accounting Research, 7 , 347 – 366.

OTLU, Fikret ve DEMİR, Özcan (2005), Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 15, Sayı: 1, s. 155-170, Elazığ.

OTLU, Fikret ve KARACA, Serdar (2005), Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, C.10, S.2, s. 245-270.

ÖKER, Figen (2003), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Literatür Yayınları.

ÖZKAN, Azzem ve ESMERAY, Murat (2002), Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak JIT Üretim Sistemi Ve Muhasebe Uygulamaları, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, s. 129-146.

PORTER, Michael (1985), Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance, New York: The Free Press.

SABAN, Metin ve İRAK, Gülay G. (2009), Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, C: 5, S: 10, s. 97-108.

SAVAŞ, Orhan (2003), Tam Zamanında Üretim Sisteminin Gerektirdiği Maliyet Muhasebesinin Temel Nitelikleri, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 20, s. 203-218.

SAVCI, Mustafa (2000), Maliyet Muhasebesine Giriş, (2. Baskı), Rize, Akademi Yayınevi.

SEVİM, Adnan (2002), Stratejik Kâr Yönetiminde Çağdaş Bir Araç: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Sistemi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, s. 135-154.

SHANK John K., GOVINDARAJAN Vijay (1993), Strategic Cost Management, New York, The Free Press.

ŞAKRAK, Münir (1997), Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. İstanbul, Yasa Yayınları.

TERZİ, Serkan (2006) Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Yeni Üretim Yöntemleri Çerçevesinde, Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Analizi, Değerlendirilmesi Ve Raporlanması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TÜRK, Zeynep (1996), Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi Sayı: 59-3, s.231-253.

ÜLGEN, Hayri ve MİRZE, Kadri (2006), İşletmelerde Stratejik Yönetim, İstanbul, Literatür Yayınları.

ÜLKER, Yakup ve İSKENDER, Hüseyin (2005), Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve John Deere Örneği, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 8, S: 13, s. 189-217.

WEIL, Roman L. and MAHER, Michael W. (2005), Handbook of Cost Management, Second Edition, USA.

YAĞMURLU, Nurcan (2009), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

YALÇIN, Selçuk (2006), Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı: 15, s.15-32.

YILMAZ, Rıfat ve ARI, Mustafa (2011), Ürün Yaşam Seyri Maliyet Analizi ve Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımları İçin Durum Değerlendirmesi ve Kavramsal Çözümleme İhtiyacı, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s. 75-88.

YÜKÇÜ, Süleyman (2000), JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:1, Sayı:1.

YÜKÇÜ, Süleyman (2000), Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, TÜRMOB, Yıl:1. Sayı:2.

YÜKÇÜ, Süleyman (2007), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir.

YÜZBAŞIOĞLU, Nedim (2004), İşletmelerde Stratejik Yönetim Ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Enstrümanları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 12, s. 387-410.

Gelir Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

## Vergi Usul Kanunu