

## ÜRÜN MALİYETLERİNE GÖRE KARAR ALMA ARAÇLARI: ÜRÜN YAŞAM SEYRİ MALİYETLEMESİ, HEDEF MALİYETLEME VE KAİZEN MALİYETLEME\*

*Tunç KÖSE*

*Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Eskişehir*

### ÖZET

Günümüzdeki, ekonomik ve teknolojik gelişmeler, geleneksel maliyet muhasebesinin ürün maliyetlemesi konusunda yetersiz kaldığını gözler önüne sermiştir. Bu gelişmelere paralel olarak ürün maliyetlemesi ve ürün maliyetlerine göre karar alma araçları işletmeler açısından önemli bir konu haline gelmiştir. Bu çalışmanın amacı; ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetlemesi araçlarının tanımlarını, süreçlerini ve ilişkilerini irdelemektir. Çalışmada, bu araçların ürün maliyetlerine göre karar alma sürecindeki önemleri vurgulanmış ve işletmelerin etkili kaynak kullanabilmeleri ve doğru ürün maliyetlemesi yapabilmeleri için bu üç aracı kullanmaları gerektiği anlatılmıştır.

### Anahtar Kelimeler

Ürün yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme

### DECISION MAKING TOOLS ACCORDING TO PRODUCT COSTS: LIFE CYCLE COSTING, TARGET COSTING AND KAIZEN COSTING

### ABSTRACT

Today's economical and technological developments show that, traditional cost accounting is incapable about the product costing. Besides these developments, product costing and decision making tools according to product costs, have become important issues. The purpose of this study, is to examine the definitions, process and relations of

\*

Bu makale Prof. Dr. Ali Kartal'ın danışmanlığında yürütülen Arş. Gör. Tunç Köse'nin "Stratejik Kar Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. Eskişehir Makine Fabrikasında Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden (2000) yararlanılarak hazırlanmıştır.

life cycle costing, target costing and kaizen costing tools. In this study, the importance of these tools are emphasized and it is mentioned that firms have to use these three tools in order to use the resources efficiently and for accurate product costing.

**Key words**

Life cycle costing, Target costing, Kaizen costing

---

## 1.GİRİŞ

Dünyada, ekonomik ve teknolojik alanlarda son yıllarda çok hızlı gelişmeler kaydedilmektedir. Bu nedenden dolayı, günümüz işletmeleri, hızla değişen ve kendi kurallarını koyan rekabete dayalı bir ortamla karşı karşıya kalmaktadır. Bir işletmenin, bu ortamda rekabet edebilmesi için, ürettiği ürünleriyle; kalite, fiyat ve müşteri memnuniyeti bakımından yarışabilecek düzeyde olması gerekmektedir.

Günümüz ortamı; üretim sistemlerinde otomasyon ve robotların kullanımını hızla yaygınlaştırmış ve bilgisayar destekli üretim sistemleri, üretim alanında büyük bir değişim yaratmıştır. Üretim sistemlerindeki bu değişimin ortaya çıkardığı yeni teknolojik yapı; esnek üretim sistemleri olarak adlandırılmaktadır. İşletmelerin esnek üretim sistemlerine yönelmesinin ortak nedenleri; maliyet,zaman ve kalite olarak sayılabilmektedir. Rekabete dayalı bu ortamda, işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için; etkin maliyet muhasebesi, yönetim kontrolü ve performans ölçümlene sistemleri tasarlamak üzere yeni yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yeni yaklaşımların en önemli konularından biri de “ürün maliyetlemesi” olmaktadır. Bu yüzden, elde edilen maliyet verileri çok önemli bir unsur olarak işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

İşletmeler, maliyet+kar= satış fiyatı anlayışı yerine fiyat-maliyet=kar anlayışı ile mamul maliyetlemesi konusuna yaklaşmakta ve böylece karar almada, kaynak kullanımında ve doğru maliyet hesaplamasında bu maliyet verilerinden etkin bir şekilde yararlanabilmektedir. İşletme tarafından, benimsenen bu aktif yaklaşım, ürün maliyetlerine göre karar almanın önemini vurgulamakta ve ürün maliyetlerine göre karar alma araçları olan “ürün yaşam seyri maliyetlemesi”, “hedef maliyetleme”, ve “kaizen maliyetleme”yi kullanımda ön plana çıkarmaktadır.

Çalışmamızda; öncelikle maliyet muhasebesi ve ürün maliyetlerine göre karar alma ilişkisi irdelenecek daha sonra ise, ürün maliyetlerine

göre karar alma araçları olan ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme ele alınacak ve mamul maliyetlemesi konusundaki önemleri vurgulanmaya çalışılacaktır.

## **2.MALİYET MUHASEBESİ VE ÜRÜN MALİYETLERİNE GÖRE KARAR ALMA**

### **2.1. Maliyet Muhasebesinin Gelişimi, Maliyet Yönetimi ve Ürün maliyetlerine göre Karar Alma**

Maliyet muhasebesinin geçirmiş olduğu aşamaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz. (Bilginoğlu,1994,s.3)

- Maliyetlerin saptanması, dağıtımı ve birim maliyetleme anlayışına dayalı geleneksel tam maliyetleme,
- Planlama ve kontrol anlayışına dayalı değişken maliyetleme,
- Karar vermeye dayalı direkt maliyetleme,
- Ve günümüzde, maliyet yönetim anlayışı.

Yukarıdaki aşamaları incelediğimizde; maliyet muhasebesi sisteminin, ekonomik ve teknolojik koşullara bağlı olarak değiştiği ve esas fonksiyonu olan ürün veya hizmetin maliyetinin tespit edilmesi yerini, maliyet verilerinin karar vermede, planlamada, maliyet azaltımında ve bu maliyetlerin kontrol edilmesi işlevlerine bıraktığı görülmektedir.

Bu süreç sonunda; işletmelerde yönetim kavramı ile maliyet karşılaştırmalarına dayanan maliyet kontrolü aşılarak, maliyet yönetimi kavramına ulaşılmıştır( Karcıoğlu,2000,s.62). Maliyet yönetimi kavramı; maliyet muhasebesine göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır.

Maliyet muhasebesi, tarihsel bir geçmişe dayanıp, maliyetlerin raporlanmasına yönelmişken; maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde etken bir rol üstlenmiştir(Şakrak, 1997,s.65). Günümüzde, maliyet yönetimi, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına öncülük eden “işletme stratejilerinin ön planda tutulması” düşüncesiyle de bütünleşmektedir(Şakrak, 1997,s.14).

Maliyet yönetimi ile ilgili yaklaşımlar ve bunları tamamlayan diğer yaklaşımlar aşağıda sıralanmıştır (Titiz,Çetin,2000,s.128, Bursal,Ercan,2000,s.485,488,490):

- Stratejik maliyet yönetimi
- Stratejik maliyet analizi

- Tam zamanlı stok yönetimi
- Toplam kalite kontrolü
- Faaliyet tabanlı maliyetleme
- Yönetim raporlama amacına yönelik geliştirilmiş maliyet takibi
- Ürün yaşam seyri maliyetlemesi
- Hedef maliyetleme
- Kaizen maliyetleme

Maliyet yönetimi bilgisi; dört temel yönetim fonksiyonunda kullanılmaktadır. Bunlar (Blocher,Chen,Lin,2002,s.6):

- a) Stratejik yönetim
- b) Planlama ve karar alma
- c) Yönetim ve operasyonel kontrol
- d) Finansal tabloların hazırlanması

Planlama ve karar alma fonksiyonu; bütçeleme ve kar planlamasını, nakit akım yönetimini ve ne zaman yeni ürün geliştirileceği gibi diğer işlemleri içerir (Blocher,Chen,Lin,2002,s.6).

Planlama ve karar alma fonksiyonunda, ürün maliyetleri ile ilgili konular, ürün maliyetlerine göre karar alma kapsamı içinde incelenmektedir. Ürün maliyetlerine göre karar almada kullanılan, en önemli maliyet yönetimi araçları; ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetlemedir. Bu yüzden, ürün maliyetlerine göre karar alma araçları olarak, bu üç önemli teknik seçilmiştir.

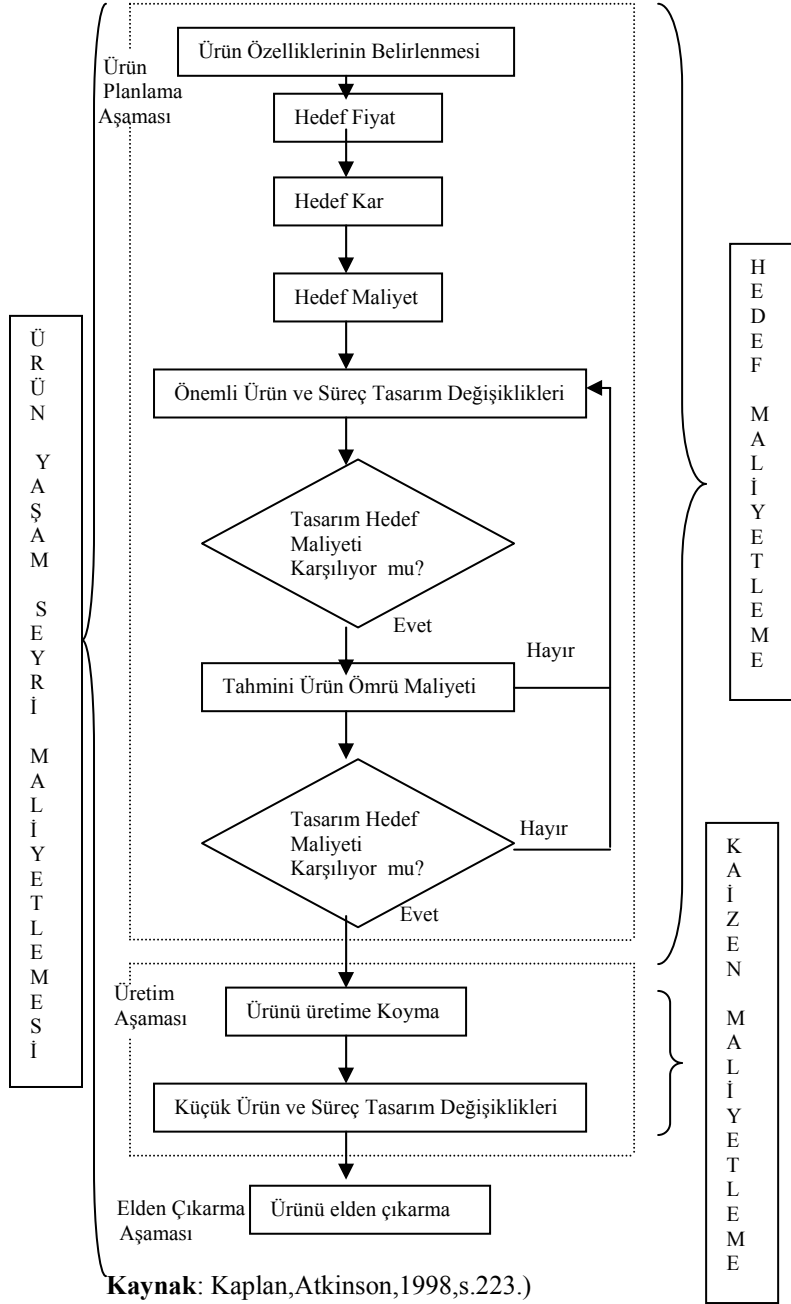
## **2.2. Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları**

Bir ürünün yaşam sürecinde, genel olarak üç aşamadan söz edebiliriz. Bunlar; planlama aşaması, üretim aşaması ve elden çıkarma (terk etme) aşamasıdır(Yükçü,2000,s.24). Bu yaşam sürecinde üç temel ürün maliyetlerine göre karar alma aracı vardır:

- Ürün yaşam seyri maliyetlemesi
- Hedef maliyetleme
- Kaizen maliyetleme

Ürünün yaşam süreci ile ürün maliyetlerine göre karar alma araçlarının ilişkisini ürünün ilk planlanmasından, pazardan çıkışına kadar ki zaman çizgisinde aşağıdaki şekil 1 de ayrıntılı olarak gösterebiliriz:

**Şekil1:** Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları



Yukarıdaki şekli incelediğimizde; ürün yaşam seyri maliyetlemesi, özellikle planlama aşamasında kullanılmaktadır ve ürünün tüm ömrünün maliyeti tahmin etmeye çalışmaktadır. Hedef maliyetleme; planlama aşamasında kullanılmaktadır ve tahmini fiyatı, satış miktarı ve hedef fonksiyonları önceden belirlenmiş ürünlerin kabul edilebilir bir kar seviyesini yakalayabilmek için belli bir maliyetle üretilebileceği ürün ve ürün hattı seçimi için çalışmaktadır. Kaizen maliyetleme ise; üretim sürecinde, maliyetlerin düzeltilmesi için fırsatların tanımlanması üzerinde odaklaşmaya çalışmaktadır (Kaplan, Atkinson,1998,s.222).

### **3. ÜRÜN YAŞAM SEYRİ MALİYETLEMESİ**

#### **3.1. Ürün Yaşam Seyri Kavramı ve Yararları**

Ürün yaşam seyri: pazarlama yönetiminde ürün stratejilerine yönelik bir yaklaşımı temsil etmektedir. Bu yaklaşıma göre; işletmeler yeni ürünlerinin pazara sunulmasından itibaren uzun bir süre pazarda kalmasını ve kar getirmesini isterler, buna bağlı olarak her ürünün süresi ve şekli önceden tam olarak bilinmeyen bir yaşam seyri vardır (Şakrak,1997,s.86).

Ürün yaşam seyri evreleri daha önceleri sunuş, büyüme, olgunluk ve düşüş olmak üzere dört temel evreden oluşmaktaydı. Daha sonraki yeni gelişmeler çerçevesinde, bu dört evreye planlama ve geliştirme, terk etme ve yenileme evreleri de eklendi (Sevim,2002,s.142). Böylece ürün yaşam seyri evreleri; planlama ve geliştirme, sunuş ve büyüme, olgunluk, gerileme, terk etme ve yenileme olmak üzere beş temel evreden oluştu.

Bu temel evrelere bağlı olarak, bu yaklaşımın başlıca yararları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır: (Şakrak,1997,s.87)

- Yaklaşım, ürün yaşamlarının sınırlı olduğunu gösterir
- Yaşam seyri boyunca ürünlerin karlarının öngörülebilir bir seyir izlediğini açıklar
- Her evrede ürünlerin farklı bir pazarlama, üretim, finansman vb. unsurları gerektirdiğini hatırlatır
- Ürün ve pazar dinamiklerini ortaya koyar
- Bir planlama aracı olarak, her evrede alternatif pazarlama stratejilerini ortaya koyar

- Bir kontrol aracı olarak da işletmenin, ürün performansını, geçmişte pazara sunulmuş benzer nitelikteki ürünlerle karşılaştırarak, ölçme olanağı verir.

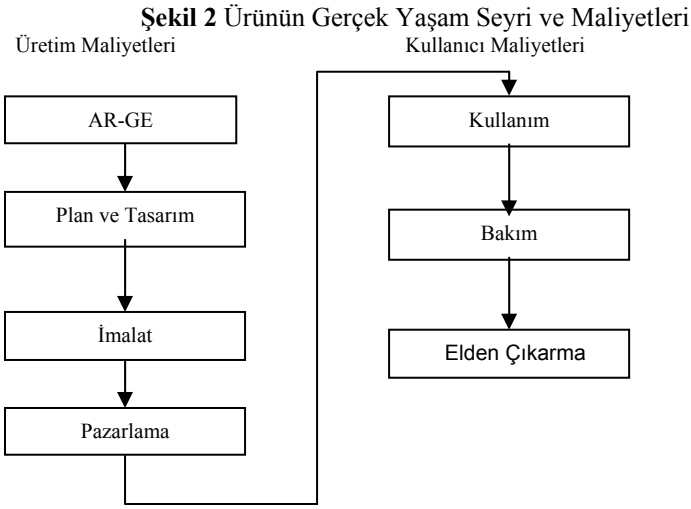
▪

### **3.2. Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi**

Ürün yaşam seyrindeki kısalmaya bağlı olarak; yeni ürünlerin tasarım ya da geliştirilmesi için gereken zaman aralıkları da oldukça kısalmıştır. Bu değişim, toplam ürün maliyetleri içindeki ürün tasarım ve geliştirme maliyetlerinin oransal olarak artmasına neden olmuştur. Artık günümüzde, ürün yaşam seyrine ait toplam maliyetlerin önemli bir bölümü, üretim öncesi aşamalarda oluşmaktadır (Karakaya,1999,s.106). Bu durumda; maliyet yönetim sistemi, sadece üretim aşamasında değil, üretim öncesi planlama ve geliştirme aşamasında da yoğunlaşmak durumundadır.Bu yöntemin özünde bundan gelmektedir.

Ürün yaşam seyri maliyetlemesi; bir ürünün toplam yaşam seyri boyunca maliyetlerini hesaplamak için kullanılan bir süreçtir. Bu süreç, sermaye bütçelemesi kararları veya toplam yaşam maliyeti düşük,kaliteli ürünler üretmek gibi çeşitli yönetim araçlarında kullanılabilir. Bu maliyetler; iki sınıfa ayrılır, üretici ve kullanıcı maliyetleri olmak üzere. Üretici maliyetleri; üreticinin maruz kalacağı, ürün yaşam seyrindeki tüm maliyetleri içerirken kullanıcı maliyetleri ise; kullanıcının maruz kalacağı alım, kullanım, bakım ve elden çıkarma maliyetlerini içerir (Sakurai,1996,s.163).

Genel olarak ürün yaşam seyri faaliyetleri aşağıdaki şekil 2'nin sol tarafında görülmektedir. Bu faaliyetler, genellikle üreticinin sorumluluğu altındadır. Yaşam seyrinin geniş tanımı ise, şeklin sağ tarafında yer alan güçlendirici faaliyetleri de içermektedir. Bunlar; kullanım bakım ve elden çıkarma maliyetleridir. Bakımdan, elden çıkarma faaliyetlerine kadar olan kısım genellikle kullanıcının sorumluluğuna girmektedir. Gerçek yaşam seyri, ürünün daha fazla yararlı olamayacağı veya aşındığı zaman bitmektedir. Gerçek ürün yaşam seyrindeki üretici ve kullanıcı maliyetleri aşağıdaki şekil 2 de görülmektedir.



**Kaynak:**Köse,2000,s.43.

Yukarıdaki maliyet ayrımı dışında; ürün yaşam seyri maliyetlemesi, tasarım-mühendislik, planlama,satın alma, üretim, maliyetleme,satış, sevkiyat gibi fonksiyonel olanlara ait toplanan maliyetler, ürünlere yüklenme açısından: (Hacırüstemoğlu,Demir,2002,s.18)

- Tasarım ve geliştirme maliyetleri
- Üretim aşamasındaki faaliyet maliyetleri olmak üzere iki grupta toplanır.

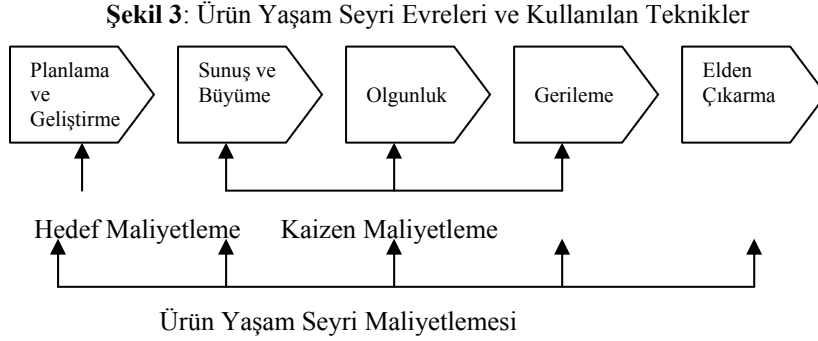
Ürün yaşam seyri maliyetlemesinin temel amacı; ürünün planlanması, tasarımı, pazarlanması, dağıtımı, işlenmesi, bakımı ve elden çıkarılması gibi işletmeyi uzun dönemde rekabet ortamında avantajlı duruma gelmesine neden olan hareket ve kararların alınmasıdır (Sakurai,1996,s.168). Bu nedenle de, ürünün yaşam seyri boyunca karlılığını analiz eder.

Ürün yaşam seyri maliyet sistemi; ürünün tasarım aşamasında meydana gelen maliyetlerin, uzun vadede karları maksimize edeceği, ürünün yaşamı boyunca maliyetleri düşüreceği, görünmeyen maliyetleri asgari düzeye indireceği ve maksimum müşteri memnuniyeti varsayımına dayanmaktadır (Sevim,2002,s.138).



### 3.3. Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesinde Kullanılan Teknikler

Ürün yaşam seyri maliyetlemesinde kullanılan teknikleri belirlemek için öncelikle aşamaların bilinmesi gerekmektedir. Daha önce belirttiğimiz gibi ürün yaşam seyri evreleri beş temel aşamadan oluşmaktadır. Aşağıdaki şekil 3 de ürün yaşam seyri evreleri ve kullanılan önemli teknikler belirtilmiştir.



Yukarıdaki şekil 3 de; hedef maliyetleme, planlama ve geliştirme aşamasında kullanılmakta iken, kaizen maliyetleme sunuş, büyüme, olgunluk ve gerileme aşamalarını sürekli geliştirmek amacıyla kullanılır, özellikle üretim aşamasında rol alır. Bu açıdan ele aldığımızda; ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme ve diğer yardımcı teknikler ile birlikte kullanıldığında ancak etkili olabilmektedir. Ürün maliyetlerine göre karar alma araçları olan bu üç teknik, ürün maliyetlemesinde yadsınamayacak kadar önemli bir yer tutmaktadır.

Bunların yanında; üretim aşamasında, ileri üretim tekniklerinden yararlanarak maliyetler önemli bir şekilde düşürülebilir. Bu teknikler; bilgisayar destekli tasarım(CAD), bilgisayar destekli üretim(CAM) ve malzeme ihtiyaç planlaması (MRP) teknikleri olarak belirtilmektedir. Ayrıca, tasarım, geliştirme ve üretim aşamalarında tüm faktörler dikkate alındığında bir ürünle ilgili satış sonrası ortaya çıkabilecek maliyetler daha düşük olabilecektir, bu yüzden satış sonrası ortaya çıkabilecek maliyetlerin düşürülmesi üretim öncesi ve sonrası yapılan çalışmalara bağlıdır (Doğan,2000,s.99).

Ürün yaşam seyri maliyetlemesinde; hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme dışında; faaliyete dayalı maliyetleme(ABC)/Faaliyete dayalı yönetim(ABM),değer zincirleri analizi,kıyaslama(benchmarking) gibi birçok maliyet yönetim teknikleri kullanılabilir, burada önemli olan bu tekniklerin işletmenin strateji ve amaçlarıyla ilişkilendirilerek kullanılmasıdır(Joshi,2001,s.90).

### 3.4. Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesinin Geleneksel Yöntem ile Karşılaştırılması

Geleneksel yöntem ile ürün yaşam seyri maliyetleme yönteminin karşılaştırılması aşağıdaki tablo 1 de gösterilmiştir.

**Tablo 1:** Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesinin Geleneksel Yöntem ile Karşılaştırılması

Geleneksel Yöntem	Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi
Ürün geliştirme ve lojistik destek maliyetlerini dönem gideri olarak kabul eder.	Ürün geliştirme ve lojistik destek maliyetlerini ürün maliyetine yükler
Ürün maliyetlemede sadece üretimle ilgili maliyetleri dikkate alır.	Ürün maliyetlemede ürünle ilişkisi kurulabilen tüm maliyetleri dikkate alır
Dönemsel raporlamayı esas alır	Ürün yaşam dönemince raporlamayı esas alır
Sadece üretim aşamasında maliyetlerin kontrolüne önem verir.	Geliştirme aşamasından itibaren maliyet yönetimine önem verir

**Kaynak:** Erden, 1999,s.95

## 4. HEDEF MALİYETLEME

### 4.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı ve Önemi

Hedef maliyetleme; yeni ürün tasarımı ve geliştirme aşamalarındaki maliyetlerin, yönetiminde etkili bir sistem olarak tanımlanmaktadır(Bhimoni,Okano,1995,s.42). Hedef maliyetleme, ürün geliştirme aşamasında, işletmenin kâr yönetimini içermektedir. Bu yüzden, stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci olarak da ifade edilmektedir. Kavram olarak hedef maliyet, bir ürüne ait beklenen en uygun kâr oranını kazandıracak azaltılabilir maliyet

düzyedir(Şakrak,1997,s.90). Buradan anlaşılacağı gibi, hedef maliyet, hedef bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar fiyatına bağlı maliyettir (Iqbal ve diğerleri,1997,s.296).

Genel anlamda, hedef maliyetleme, ürün maliyetinin tümünü azaltabilmek için, ürün yaşam seyrinin erken aşamalarında kullanılan, bir maliyet indirim tekniğidir (Fisher,1995,s.50).

Hedef maliyetleme, çok genel olarak ele alınırsa, işletme açısından üç temel çabayı gerektirir (Şakrak,1998,s.311):

- Müşteri gereksinmelerine odaklanarak yeni ürün planlaması ve tasarımı
- İşletmenin stratejik politikası doğrultusunda bir hedef maliyetin belirlenmesi ve ulaşılabilir maliyetin bu düzeye yaklaştırılması
- Kaizen maliyetleme ve diğer maliyet düşürme tekniklerini kullanarak hedef maliyete ulaşmak

Hedef maliyetleme sistemi üç temel unsuru bütünleştirmektedir. Bunlar kalite, maliyet ve zamandır. Bu üç unsura baktığımızda(Ansari ve diğerleri,1997,s.1):

- Kalite; hedef maliyetleme, ürün gelişiminde ve maliyetleme sürecinde net amaçlar belirleyerek ürün kalitesini geliştirebilmektedir,
- Maliyet; maliyetlerin azaltılması, hedef maliyetlemenin amacıdır. Geleneksel yöntemlerden farklı olarak, üretimin başlamasını beklemez, maliyet planını yapar ve müşteri odaklı tasarım sonucunda maliyetler oluşmadan maliyetleri belirler.
- Zaman; hedef maliyetleme, ürünlerin pazarlanmasında zamanı azaltmaktadır, çünkü ürünleri ve süreçleri aynı zamanda tasarlamaktadır.

Hedef maliyetleme; kalite, maliyet ve zaman unsurlarını bütünleştirdiği için giderlerin kontrolünde çok önemli bir rol üstlenmektedir. Bazı yazarların belirttiklerine göre; ürünün %85-90 oranında maliyeti tasarım aşamasında belirlenmektedir. Dolayısıyla, etkili maliyet yönetim programları, ürünün yaşam dönemi içinde mutlaka tasarım aşamasında başlamalıdır.

Hedef maliyetleme süreci; belirli fonksiyonel özelliklere sahip ve kaliteli üretilmiş bir ürüne ait beklenen kar oranını kazandıracak satış

fiyatının tahmin edilmesi amacıyla, ürün yaşam seyri maliyetlemeyi belirleyen yapısal bir yaklaşımdır (Cooper,Chew,1996,s.88), bu yaklaşım işletmenin kâr planlaması süreci ile bütünleştirilmekte ve uzun dönemli genel kar planlamasında da kullanılmaktadır ki bu durum da hedef maliyetlemenin stratejik bir yönetim aracı olduğunu göstermektedir (Kato, Boer,1995,s.39).

#### 4.2. Hedef Maliyetlemeye Genel Bir Bakış

Hedef maliyetleme yaklaşımı, son derece basit bir yapıya sahiptir (Bahşi,Can,2001,s.51):

- Ürünün satış fiyatı hedef pazarda belirlenir,
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı, bu satış fiyatından düşülür,
- Kalan rakam, ürünün üretilmek zorunda olduğu hedef maliyet düzeyini gösterir.

Bu yapıyı şöyle formüle edebiliriz:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Satış Fiyatı} - \text{İstenen Kar Marjı}$$

Bu durumda; belirlenen hedef maliyet sınırı içinde, tasarım ve maliyetlendirme yapılacaktır ve beklenen maliyetler, hedeflenen maliyetlere eşit olana kadar ürünün parçalarının yeniden tasarlanması veya gerekli görülürse ürün özelliklerinin değiştirilmesi bile söz konusu olabilmektedir (Kartal,2001,s.141). Bunun içinde, bu süreçte hedef maliyetleme için çok önemli bir teknik olan, değer mühendisliği kullanılır.

Hedef maliyet yaklaşımının uygulanabilmesi için, işletmeler, faaliyet düzeyinde, maliyet ve performansla yönelik daha detaylı ölçümleme sistemlerini geliştirmek isteyebilirler(Şakrak,1997,s.91). Bu özellikteki sistemler, bu yaklaşımın amaçlarını karşılayabilecek uygulamaların seçilmesinde yardımcı olacaktır.

#### **4.2.1. Hedef Maliyetlemenin Temel Amaçları ve Etkileyici Faktörler**

Yukarıda anlatılan genel süreç dikkate alındığında, hedef maliyetleme sürecinin temel amaçları aşağıdaki gibi olmaktadır (Karcıoğlu,2000,s.180):

- Tüm işletmenin ve özellikle maliyetlerin pazar ile uyumunu sağlamak
- Bir ürüne ilk proje safhasında, maliyet yönetimi desteği sağlamak
- Maliyet hedeflerinin sürekli olarak kontrolünü sağlayarak, dinamik maliyet yönetimini gerçekleştirmek
- İşletme stratejisinin doğrudan pazara yönelik ihtiyaçlardan etkilenmesine yardımcı olmak

Hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler; ürün yapısı, müşteri türü, genel yönetim yaklaşımları, özel ürün ve durum analizi olarak karşımıza çıkmaktadır (Acar,1998,s.86).

#### **4.2.2. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri**

Hedef maliyetleme süreci altı temel ilkedен oluşmaktadır. Bunlar:(Köse, 2000, s.39):

a) Fiyata göre maliyetleme ilkesi: hedef maliyetleme sistemi, maliyet hedeflerini, rekabete dayalı pazar fiyatından beklenen kar payını düşerek belirler.

b) Müşteriler üzerinde yoğunlaşma: hedef maliyetleme pazar odaklı bir sistemdir. Kalite, maliyet ve zaman ile ilgili müşteri gereksinimleri, ürün ve imalat kararlarında bir arada tutulur ve bu bilgiler ışığında, üretimin işleviyle ilgili maliyet düşürülmesi ve ürünü oluşturan parçaların ele alınması aşamasında devreye değer mühendisliği tekniği girer (Bilginöglü,1995,s.13).

c) Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma: hedef maliyetleme, ürün tasarımı maliyet yönetiminde anahtar bir unsur olarak kabul etmektedir. Bu yüzden sistem; maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır ve mühendisleri, işletmenin tüm bölümlerini ürün tasarımının incelenmesine yönlendirir.

d) Geniş kapsamlı katılım: hedef maliyetleme; üretim, mühendislik, AR-GE, pazarlama, tedarik ve muhasebe bölümlerinin yardımıyla

maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir araçtır (Kutay,Akkaya,2000,s.2).

e) Yaşam Seyri Yaklaşımı: hedef maliyetleme sisteminin amacı; üretici ve kullanıcı açısından ürün yaşam seyri maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi ile sıkı bir ilişki içindedir.

f) Değer zinciriyle ilgilenme: hedef maliyetleme, satıcılardan, dağıtıcılara ve müşteriye hizmet sunanlara kadar, değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenir.

g)

#### 4.3. Hedef maliyetleme Süreci

Hedef maliyetleme genelde iki aşamada meydana gelmektedir, bunlar genel olarak ürün gelişim seyrinin birinci ve ikinci yarıları olan tespit etme ve elde etme aşamalarıdır. Bundan farklı olarak süreç üç temel bölüme de ayrılabilir, bunlar: pazar odaklı maliyetleme, ürün düzeyinde hedef maliyetleme ve parça düzeyinde hedef maliyetlemedir. Bu bölümler kısaca aşağıda açıklanmıştır (Cooper,Slagmulder,1997,s.11,12):

a) *Pazar odaklı maliyetleme*: hedef maliyetleme, pazar koşullarının analiziyle başlar,amaç; tasarım yapılmadan önce satış fiyatının belirlenmesidir. Analizden sonra, hedef satış fiyatı ve kar oranı belirlenir ve satış fiyatından kar oranı çıkarılarak azaltılabilir maliyete ulaşılır.

b) *Ürün düzeyinde hedef maliyetleme*: Azaltılabilir maliyet belirlendikten sonra, bu maliyetin elde edilebilmesi için ürün düzeyinde hedef maliyet tespit edilir. Bu maliyet; gelecekteki ürünün geçerli maliyetinin, hedef maliyet azaltım amacından çıkarılması ile elde edilir. Hedef maliyet ile geçerli maliyet arasındaki fark, stratejik maliyet indirim çalışmaları olarak da adlandırılır. Ürün düzeyindeki hedef maliyet belirlendikten sonra, tasarımcılar ürünün tasarımı için değişik yollar aramaya başlarlar.

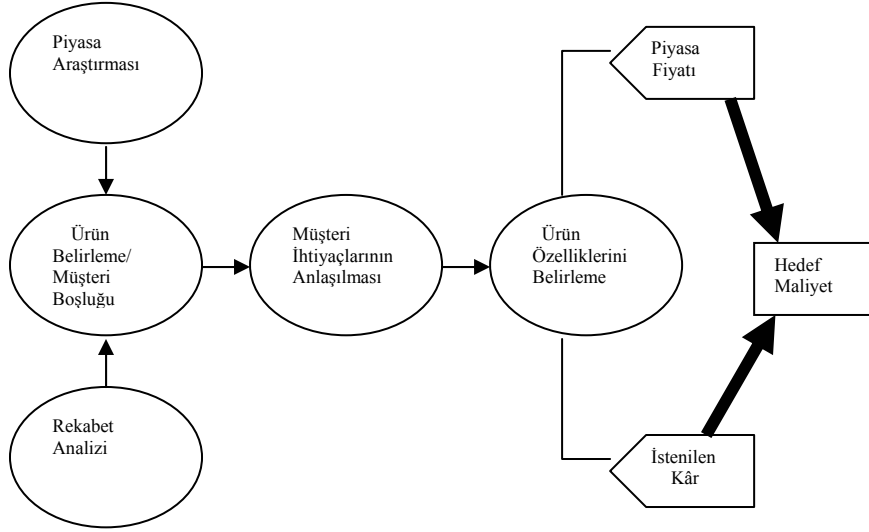
c) *Parça düzeyinde hedef maliyetleme*: yeni ürünün hedef maliyeti belirlendikten sonra, üretim tasarım grubu, parça düzeyinde hedef maliyetlemeyi belirlemek için, hedef maliyeti ayırıştırır, sonra bunlar toplanarak ürünün hedef maliyeti bulunur. Bu tekrarlayıcı süreç, parçaların hedef maliyeti bulunana kadar devam eder.

Yukarıda kısaca açıkladığımız aşamalar da aynı tespit etme ve elde etme aşamaları gibi benzer süreçleri içermektedir. Bu yüzden çalışmamızda, temel olarak tespit etme ve elde etme aşamaları ele alınıp bunlar ayrıntısı ile incelenecektir.

#### 4.3.1. Tespit Etme Aşaması

Tespit etme aşaması aşağıda şekil 4 de görülmektedir:

Şekil 4: Hedef Maliyetlerin Tespit Edilme Aşaması



**Kaynak:** Ansari ve diğerleri, 1997,s.7

Şekil 4 de; hedef maliyetin tespitinin yedi temel faaliyetten oluştuğu görülmektedir(Ansari ve diğerleri,1997,s.7):

- **Müşteri ihtiyaçları:** müşterilerden belirli ürünle ilgili bilgi alınarak sağlanır. Bu ihtiyaçlarla ilgili bilgiler aşağıdaki üç faaliyetin birleştirilmesi sonucu elde edilir:
  - *Pazar araştırması:* bilinmeyen müşteri gereksinim ve istekleri hakkında bilgi edinilmesini sağlar.
  - *Rekabet analizi:* hangi rakip ürünlerin hedef müşterilere uygun olduğunu, diğer ürünlerin nasıl değerlendirildiğini ve rakiplerin tepkileri analiz edilir.

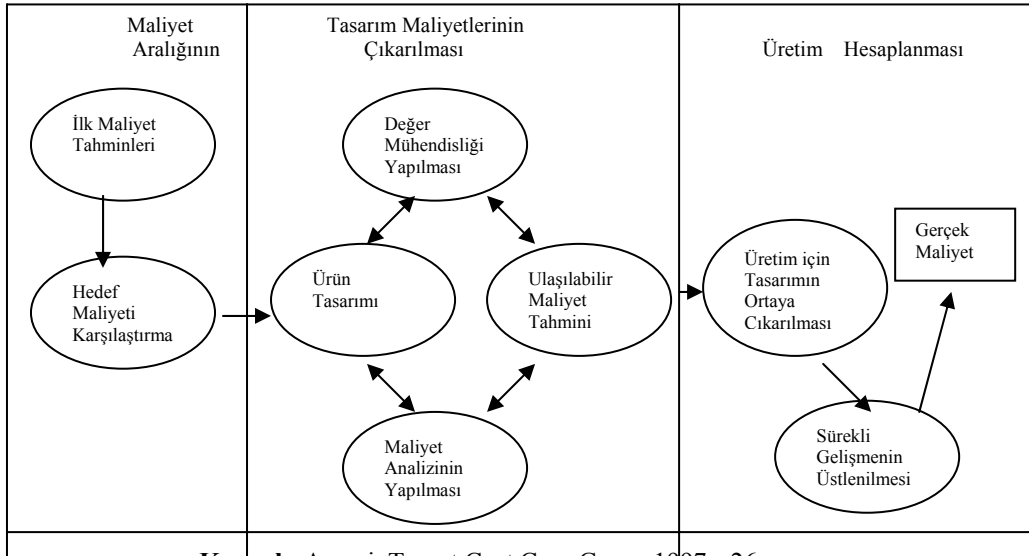
- *Müşteri veya Pazar nişi(boşluğu)*: müşterileri çok daha ayrıntılı olarak tanımlamak ve pazarı çok iyi bir şekilde analiz ederek gruplara bölmektir. Niş burada; belli bir alanda uzmanlaşmış bir bölüm anlamına gelmektedir (Kotler,1998,s.59).

- *Ürün özellikleri*: ürünün sahip olduğu belirli özellikler ve bu özelliklerin performansları belirlenir. Hedef maliyetleme; bu yüzden ürün geliştirmeyi de içeren bir planlama ve kontrol alt sistemi olarak görülmelidir(Papatya,1997,s.206).
- *Pazar fiyatı*: müşteri tarafından kabul edilebilir ve rekabet ortamında ayakta kalabilecek şekilde belirlenmelidir.
- *İstenilen kar hedefi*: ürünün getirmek zorunda olduğu karı belirtir. Genellikle satışların karlılığı oranı(ROS) ile ifade edilir.

#### 4.3.2. Elde Etme Aşaması

Tespit etme aşaması, makro planlama sürecinde yoğunlaşırken, elde etme aşaması ise hedef maliyetlerin elde edilmesi için gerekli olan teknik, maliyet, planlama ve mühendislik üzerinde çalışır. Elde etme aşaması, aşağıda şekil 5 de görülmektedir.

Şekil 5: Hedef Maliyetleri Elde Etme Aşaması



Kaynak: Ansari, Target Cost Core Group,1997,s.26.



Şekil 5 de görülebileceği gibi, hedef maliyeti elde etme üç aşamalı bir süreçten oluşur (Ansari, Target Cost Core Group,1997,s.27):

▪ *Maliyet aralığının hesaplanması:* hedef maliyetin elde edilmesinde azaltılabilir maliyet ile geçerli maliyet arasındaki ilk adımdır. Azaltılabilir ve geçerli bir maliyet arasındaki maliyet aralığı, yaşam dönemi ve değerler zinciri olarak ayrıntılı bir şekilde ayrıştırılıp hesaplanır ve karşılaştırma yapılır.

▪ *Tasarım maliyetlerinin çıkarılması:* maliyet indirimi, ürünün tasarımına, maliyet analizine, değer mühendisliğine ve maliyet tahminine bağlı olarak gelişir. Bu faaliyetler, birçok kez tekrarlanmaktadır.

▪ *Üretim ve sürekli gelişim:* bu faaliyetler, tasarımın tek başına yaptığı maliyet indiriminden ziyade ürün ve süreç gelişim üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu faaliyetlerin en önemlisi kaizen maliyetlemedir ve bu aşamada önemli bir rol üstlenir.

▪

#### **4.4. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları ve Kullanılan Teknikler**

Hedef maliyetleme sisteminden beklenen etkinliğin sağlanmasında, bazı koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu koşullar (Ergun,2002,s.36,Yükçü,1999b,s.6):

- Tedarikçilerin, ürün geliştirme süreç takımına dahil edilmesi
- Ürünlerin ve süreçlerin eş zamanlı tasarımı
- Maliyetin azaltılması çabalarının, müşteri isteklerine göre yönlendirilmesi
- Tasarım basitliği ve ölçümünün sağlanması
- Hedef maliyetleme tahmininin organizasyonu
- Sürekli değişim ve gelişime açık bir örgüt kültürünün yaratılması
- Diğer tekniklerden yararlanma yoluna gidilmesi

Hedef maliyetlemede kullanılan teknikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ansari, Target Cost Group,1997,s.129,Yükçü,1999b, s. 930.):

- Kaizen maliyetleme
- Değer mühendisliği ve değer analizi
- Kalite fonksiyon yayılımı
- Üretim, montaj ve tasarım için maliyetleme

- Maliyet tabloları
- Balık kılıçığı diyagramları
- Rekabet analizleri
- Süreç maliyetlemesi
- Çok yıllık ürün ve kar planlaması
- Kıyaslama(Benchmarking)
- 

#### **4.5. Hedef Maliyetin Geleneksel Yöntemle Karşılaştırılması**

Geleneksel “maliyet artı” yöntemi, bir kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım; işletmenin çevreyle etkileşimini göz önüne almamakta ve sınırlı sayıda değişkeni dikkate almaktadır. Bu yaklaşımda; öncelikle üretim maliyetleri belirlenir ve bu maliyetin üzerine kar payı eklenerek satış fiyatı elde edilir. Bu fiyatla ilgili bir sorun çıktığında, çeşitli yöntemlerle maliyetler düşürülmeye çalışılır. Buradaki süreç, ürünün özelliği, ürün tasarımı, hesaplanmış maliyet, hedef kar oranı ve hedef fiyat şeklinde oluşmaktadır (Şimşek,1997,s.225).

Hedef maliyetlemede ise, önce pazar fiyatı ve ürün için planlanmış bir kar payı ile başlanır. Daha sonra azaltılabilir bir maliyet düzeyi oluşturulur. Böylece, pazara sürülen ürünün fiyatı, pazarda yüksek kalma gibi bir durumda olamaz. Ayrıca, hedef maliyetleme, açık bir sistem yaklaşımını temsil etmekte, bu yaklaşım, işletmenin içinde bulunduğu çevreyi ön planda tutmaktadır. Geleneksel yöntem ile hedef maliyetleme yönteminin, genel bir karşılaştırılması aşağıdaki tablo 2 de verilmiştir.

**Tablo 2:** Geleneksel Yöntem ile Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması

Geleneksel Yöntem (Maliyet Artı)	Hedef Maliyetleme
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler, fiyatı belirler.	Fiyatlar, maliyetleri belirler.
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyet düşürme için anahtar tasarımıdır.
Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteriler değildir.	Müşteri verileri, maliyet düşürmede rehberdir.
Maliyet düşürmede, maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar, maliyet düşürmede sorumludur.
Satıcılar ile, mamul tasarımından sonra ilgilenilir.	Satıcılar ile, tasarım öncesinde ilgilenilir.
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin, elde etme maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değerler zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında, değerler zinciri ön planda tutulur.

**Kaynak:** Erden,1999,s.105

## 5. KAİZEN MALİYETLEME

### 5.1. Kaizen Maliyetlemeye Genel Bir Bakış

Kaizen; bir süreçte küçük adımlarla sürekli gelişme yapmak anlamına gelir. Kaizen'e göre sonuçları iyileştirmek için o sonuca neden olan süreçleri iyileştirmek ve geliştirmek gerekmektedir. Böylece, kaizen strateji sayesinde rekabet avantajı sağlanmış olur (Yükçü,1999a,s.18).

Kaizen stratejinin önemi; işletme iş dünyasında kalıcı olmak ve kar etmek istiyorsa, müşterinin isteklerine cevap vermesi gerektiğinden kaynaklanmaktadır. Bu stratejide; kalite,maliyet ve zaman alanlarındaki iyileştirmeler esas alınmaktadır. Kaizen iyileştirme, müşteriye yönelik bir strateji olduğundan bütün faaliyetlerin en sonunda müşteri tatminini arttıracığı varsayılır (İmai,1999,s.xxxii).

Kaizen maliyetleme: özellikle maliyetleri düşürmek için kullanılan kaizen veya sürekli iyileştirme uygulamasıdır. Maliyet indirim amacı, özellikle üretim süreci için ele alınır ve bu amaca ulaşmak için değer mühendisliği/analizi kullanılır (Cooper,1996,s.24). Kaizen maliyetleme; ürüne değer katmayan faaliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması,

israfın elimine edilmesi ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerinde yoğunlaşır (Yükçü,1999a,s.18).

Kaizen maliyetleme çalışmaları, işletmenin üretim sürecinde uygulanan maliyetleri düşürme faaliyetlerinden oluşur. Bu faaliyetlerden bir kısmı, fiili maliyet ile hedef maliyet arasındaki fark fazla olduğu zaman maliyetleri iyileştirmek için gerçekleştirilen faaliyetleri içerir. Diğer faaliyetler ise, her dönem için hedef ve bütçelenen kar arasındaki farkı azaltmak ve kabul edilebilir maliyetleri gerçekleştirmek için sürekli yapılan faaliyetlerdir. Ayrıca kaizen maliyetleme sisteminde “Maliyet Geliştirme Komitesi’de” yer alır (Yükçü,2000,s.32).

### 5.2. Kaizen Maliyetlemenin Amacı ve Özellikleri

Kaizen maliyetlemenin temel amacı; hedeflenen kar(bütçelenmiş kar) ve tahmini kar arasındaki aralığı azaltmaya yardım etmek için üretimin her aşamasındaki maliyet indirimlerini devamlı izlemektir. Bu yaklaşım; hem kavramsal hem de yönetsel açıdan, standart maliyetleme sistemini kullanan maliyet yönetiminden farklıdır. Bu yaklaşımın, kavramsal ve yönetsel özellikleri aşağıdaki gibidir (Monden,1995,s.290):

#### a)Kavramsal özellikler

▪ Maliyet indirim sisteminin amacı, gerçek maliyetleri, standart maliyetlere kadar indirebilmektedir.

▪ Uygulama kontrolleri, hedef maliyet indirimlerine ulaşmak için kullanılır.

▪ Maliyetleri düşürmek için, sürekli, geçerli üretim koşulları değiştirilir.

#### b) Yönetsel özellikler

▪ Yeni maliyet indirim hedefleri, her ay saptanır; bu hedefler, hedef kar ve tahmini kar arasındaki aralığı en aza indirmek için tasarlanır.

▪ Hedef maliyet indirimlerini elde etmek için, sürekli kaizen faaliyetleri sürdürülür.

▪ Hedef maliyetler ve gerçek maliyetler arasındaki farklılıklar analiz edilir.

▪ Hedef maliyet indirimleri elde edilemediği zaman araştırmalar yapılır ve düzeltici önlemler alınır.

### **5.3. Kaizen Maliyetleme Aşamaları ve Hedef Maliyetleme**

Kaizen maliyetleme sistemi, her bir faaliyet dönemi için üç temel aşama şeklinde kurulur (Moden,1995,s,291):

- a) Bütçe hazırlanması ve hedef maliyet indirim miktarlarının belirlenmesi
- b) Fabrikaya dayalı kaizen faaliyetleri
- c) Hedef maliyetler ve gerçek faaliyetler arasındaki aralıkların ölçümü ve analizi

Kaizen maliyetleme ve hedef maliyetleme yukarıdaki aşamalardan da görüldüğü gibi birlikte kullanılmaktadır. Fakat her iki teknik arasında farklılıklar da vardır; hedef maliyetleme, yeni modellerin geliştirme ve tasarım aşamalarını desteklemekte iken, kaizen maliyetleme, mevcut olan ürünleri üretim aşamasında desteklemektedir (Rayburn,1996,s.361). Böylece, ürünün geliştirilmesi aşamasında başlayan hedef maliyetleme süreci, üretim aşamasında kaizen maliyetleme ile devam etmekte bunun sonucunda maliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesi sağlanmaktadır (Türk,1999,s.211).

Japonya'nın en büyük otomobil üreticisi olan Toyota, rekabet gücünü arttırabilmek için, Hem hedef maliyetlemeyi hem de kaizen maliyetlemeyi başarılı bir şekilde kullanmaktadır. Bu kullanım sonucunda; bir yıldan daha uzun dönemlerde, üretim sürecindeki bazı aşamaların süresini 1 saatten 12 dakikaya kadar düşürmeyi başarmıştır. Zamandan sağlanan bu tasarruf da maliyetlerde Toyota'ya önemli avantajlar sağlamıştır (Yükçü,1999a,s.20). Bu örnekten de anlaşılabilceği gibi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme arasındaki ilişki kuran işletmeler, ürünün tüm yaşam seyri boyunca toplam maliyet yönetimini, daha iyi bir şekilde yerine getirebilmektedirler (Shank,Fisher,1999,s.363).

### **5.4. Kaizen Maliyetleme ve Diğer Yaklaşımlar**

Stratejik kararlara dayalı hedef maliyetlerin belirlenmesi ve böylece tasarım aşamasında maliyet azaltımının başlatılması ve daha sonra da üretim aşamasında da kaizen maliyetlemenin devreye girmesi ile işletmenin değer yaratma zinciri sürekli iyileştirilebilecektir. Bu faaliyetlerin yanında, "Tam Zamanlı Stok Yöntemi (JIT)" uygulaması ile gerek hammadde, gerekse mamul ve yarı mamul stoklarının sıfıra

indirilmesi hedefine dayalı olarak maliyet azaltımı sağlanabilir. Ayrıca, işletme için çok ağır olacak olan kalitesizliğin maliyetinden kaçınmak içinde “Toplam Kalite Kontrolü (TQC)” uygulanarak hem üretim maliyeti azaltılacak hem de ürün kalitesinin yükseltilmesi sağlanacaktır (Kartal,2000,s.26).

Kaizen maliyetleme sistemi, tam zamanlı stok yöntemi ve toplam kalite kontrolü ile yakından ilişkilidir. Her iki üretim tekniği de, üretim hatlarını kaldırarak, onun yerine takım çalışmasını ikame eden ve buna sürekli gelişme felsefesini bir alt yapı olarak uygulayan bütünsel bir üretim yöntemini ortaya koymaktadır (Akgeyik,1998,s.8). Toplam kalite kontrolünün temellerine baktığımızda; üst yönetim liderliği, müşteri odaklılık, çalışanların eğitimi, grup çalışması, ölçüm ve istatistiklerinin yanında bir diğer unsur olarak sürekli gelişme sürecinin benimsenmesini görmekteyiz (Güneş ve diğerleri,1999,s.74). Bu nedenle, ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme dendiğinde; toplam kalite kontrolü ve tam zamanlı stok yönteminin bu teknikleri bütünlendiğini göz ardı etmemeliyiz.

#### **5.5. Kaizen Maliyetlemenin Geleneksel Yöntem ile Karşılaştırılması**

Geleneksel yöntemle anlatılmak istenen, standart maliyetlemedir. Kaizen maliyetleme, standart maliyetleme sistemi ile büyük benzerlikler gösterir. Ancak, kaizen maliyetleme, standart maliyetlemenin dışında kullanılır. Standart maliyetleme de, fiili maliyetler ile standart maliyetler karşılaştırılırken, kaizen maliyetleme de ise, hedef maliyetler ile fiili maliyet azaltma miktarları karşılaştırılır (Karcıoğlu,2000,s.202). Kaizen maliyetleme ile standart maliyetleme arasındaki farklılıklar aşağıdaki tablo 3 de açıklanmıştır.

**Tablo 3:** Kaizen Maliyetleme ile Geleneksel Yöntemin Karşılaştırılması

Geleneksel Yöntem (Standart Maliyetleme)	Kaizen Maliyetleme
<ul style="list-style-type: none"><li>- Maliyet kontrolü sistemi anlayışı</li><li>- Mevcut üretim koşullarını durağan kabul eder</li><li>- Amaç, maliyet performans standartlarına ulaşmaktır</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Maliyet azaltma sistemi anlayışı</li><li>- Üretimde sürekli gelişmeyi varsayar</li><li>- Amaç, maliyet azaltma hedeflerine ulaşmaktır.</li></ul>
Standart Maliyetleme Teknikleri	Kaizen Maliyetleme Teknikleri
<ul style="list-style-type: none"><li>- Standartlar yıllık ya da yarı yıllık olarak belirlenir.</li><li>- Maliyet sapma analizleri, fiili maliyetler ile standart maliyetlerin karşılaştırılmasını içerir.</li><li>- Standartlara ulaşamadığında maliyet analiz incelemeleri yapılır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Maliyet azaltma hedefleri aylık olarak belirlenir ve uygulanır. Kaizen metodları tüm bir yıl boyunca belirlenen hedeflere ulaşmak için uygulanır.</li><li>- Maliyet sapma analizleri, hedef ve kaizen maliyetleri ile fiili maliyet sonuçlarının karşılaştırılmasını içerir.</li><li>- Hedeflenen maliyet azaltma miktarının elde edilememesi durumunda araştırmalar devam eder.</li></ul>
Maliyetleri Azaltmak İçin En İyi Bilgiye Kim Sahiptir?	Maliyetleri Azaltmak İçin En İyi Bilgiye Kim Sahiptir?
<ul style="list-style-type: none"><li>- Teknik deneyime sahip oldukları için standartları geliştiren yönetici ve mühendisler</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Sürece en yakın oldukları için işçiler en iyi bilgiye sahiptir.</li></ul>

**Kaynak:** Karcioğlu,2000,s.202

## 6.SONUÇ VE ÖNERİLER

Bilgisayar destekli tasarım, mühendislik ve üretim sistemlerinin yaygın olarak kullanılması ve ortaya çıkan yeni teknolojik yapı, esnek üretim sistemleri, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını yetersiz durumu sokmuştur. Ve bunun sonucunda, maliyet, kalite ve zaman gibi temel hedefler, işletmeler tarafından karşılanamamaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesinin, birim maliyet verileri ve standart maliyetleme, yönetim kararlarına dayanak oluşturamamaktadır. Bu nedenle, maliyet muhasebesi kavramından, maliyet yönetimi kavramına geçilmiş ve çok önemli bir konu olan ürün maliyetlemesi üzerinde yeni teknikler geliştirilmiştir. Bunlarda en önemlileri, ürün maliyetlerine göre karar alma araçları olan ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetlemedir.

İşletmelerin, rekabete dayalı ortamda, müşterilerini tatmin etmeleri ve uzun süreli kar elde edebilmeleri için, ürün maliyetlerine göre karar almada, bu üç teknikten yararlanmaları gerekmektedir. Çalışmamızda; açıkladığımız gibi, ürün yaşam seyri maliyetlemesi, ürünlerin veya hizmetlerin tasarlanmasından, pazarı terk etmesine kadar geçirdikleri tüm evrelerde ortaya çıkan maliyetleri hesaplayan, analiz eden ve raporlayan bir sistemdir. İşte bu ürünün yaşam seyri boyunca; planlama ve geliştirme aşamasında devreye hedef maliyetleme tekniği girmekte, üretim aşamasında ise kaizen maliyetleme tekniği girmektedir ve böylece maliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesi sağlanmaktadır.

Hedef maliyetleme; ürünün pazarda oluşan satış fiyatından hedeflenen kar marjının düşülmesiyle bulunacak olan hedef maliyet rakamı olarak çok basit bir öze sahip olmasına rağmen karmaşık bir süreç olduğu için bu tekniğin başarısı diğer tekniklerle kullanımına bağlıdır. Kaizen maliyetleme; üretim aşamasında, üretim maliyetlerinin sürekli olarak iyileştirilmesini sağlama amacına yönelik olması nedeniyle ürün maliyetleri azaltılabilmekte ve gelecekteki kaliteye yönelik iyileştirme çalışmaları yapılabilmektedir.

İşletmelerin, etkili kaynak kullanabilmeleri ve doğru ürün maliyeti hesaplamaları yapabilmeleri için ürün maliyetlerine göre karar alma araçlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu araçlar, işletme hedef ve politikaları çerçevesinde kullanılması durumunda, işletmelerin hem rekabet gücünü arttıracak hem de uzun dönemli karlılığı arttıracaktır. Ürün maliyetlerine göre karar almanın, en önemli üç aracı olan; ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme, işletmelerde uygulanırken, toplam kalite kontrolü ve tam zamanlı stok yönetimi ve bunlarla ilgili diğer tekniklerle birlikte ele alınmalı ve hepsi bir arada yürütülmelidir. Böylece işletmeler, uyguladıkları bu tekniklerden daha fazla yararlanabileceklerdir.

#### **KAYNAKÇA**

Acar,D.(1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, *Süleyman Demirel Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*,s.3(Güz)

Akgeyik, T.(1998). *Stratejik Üretim Yönetimi*, İstanbul: Sistem Yayıncılık



- Ansari,S.L.ve diğerleri,(Bell,J.E., Klammer,T., and Lawrence C.),(1997). *Amodular Series: Management Accounting, A Strategic Focus, Target Costing*, California: The Mcgraw-Hill Companies,Inc.
- Ansari,S.L., Bell,J.E. and The Cam-I Target Cost Core Group(1997). *Target Costing: The Next Frontier in strategic Cost Management*, Chicago: Irwin Professional Publishing
- Bahşi,G.C., Can,V.A.(2001). Hedef Maliyetleme, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:4, Mayıs
- Bhimani,A., Okano,H.(1995). Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in The UK, *Management Accounting*, London,June
- Bilginoğlu,F.(1994). İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi, *Yönetim*,Yıl:5,Sayı:19
- Bilginoğlu,F.(1995). Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı, *Yönetim*, Yıl:6, Sayı:21
- Blocher,E.J., Chen,K.H., Lin,T.W. (2002). *Cost Management: A Strategic Emphasis*,Boston: Mc Graw-Hill Companies,Inc.
- Bursal,N., Ercan,Y.(2000). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, İstanbul: Der Yayınları
- Cooper,R.(1996). Look Out Management Accountants, *Management Accounting*,New Jersey, Vol:77, No:11,May
- Cooper,R.,Chew,B.W.(1996). Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs, *Harvard Business Review*, January-February
- Cooper,R.,Slagmulder,R.(1997). *Target Costing and Value Engineering*,Portland,Oregon:Productivity Press
- Doğan,Z.(2000). Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1,Mart
- Erden,S.A.(1999). *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*. Isparta:Tuğra Ofset
- Ergun,Ü.(2002). Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:2, Sayı:6,Şubat
- Fisher,J.(1995). Implementing Target Costing, *Journal of Cost management*,Vol:9, Issue:2, Summer
- Güneş,M., ve diğerleri (Firuzan,A., Firuzan,E),(1999). *Tam Zamanında Üretim (JIT) Ortamında Stok Kontrolü ve Toplam Kalite Yönetimi*, İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi

- Hacırüstemoğlu,R.,Demir,V.(2002). Muhasebenin Yönetim Aracı olarak Kullanımı. *Marmara Ün. Sosyal Bil. Ens. Öneri Dergisi*,Cilt:5,Sayı:17,yıl:8
- Imai,M.(1999). Kaizen: *Japonya'nın Rekabetteki Başarısının Anahtarı*, İstanbul:Kal Der Yayınları No:21
- Iqbal,Z.M.ve diğerleri (Melcher,T.U., Elmallah,A.A.),(1997). *International Accounting A Global Perspective*, California: South-Western College Publishing
- Joshi,P.L.(2001). The International Diffusion of New Management Accounting Practises: The Case of India. *Journal of International Accounting, Auditing&Taxation*,Vol:10,Issue:1, Spring
- Kaplan,R.S., Atkinson,A.A.(1998). *Advanced Management Accounting*, Third Edition,New Jersey:Prentice Hall Int,Inc
- Karakaya,M.(1999). Üretim Yaşam seyrindeki Değişim ve Standart Maliyet Sistemi. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1,Mart
- Karcıoğlu,R.(2000).*Stratejik Maliyet Yönetimi*,Erzurum:Aktif Yayınevi
- Kartal, A.(2000).*Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (I)*,Eskişehir:Birlik Ofset
- Kartal, A.(2001).*Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (II)*,Eskişehir:Birlik Ofset
- Kato,Y.,Boer.G.(1995). Target Costing: An Integrative Management Process, *Journal of Cost Management*, Vol:9, Issue:1, Spring
- Kotler,P.(1998). *Pazarlamanın Yeni Yüzü*,İstanbul: Capital Yönetim Dizisi:1,Cem Ofset
- Köse,T.(2000). Stratejik Kar Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. Eskişehir Makine Fabrikasında Bir Uygulama,Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir
- Kutay,N.,Akkaya,G.C.(2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül Ün.İ.İ.B.F.Dergisi* Cilt:15,Sayı:2
- Monden,Y.(1995). *Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing*,Potland,Oregon:Productivity Press
- Papatya,N.(1997). Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler. *Süleyman Demirel Ün. İ.İ.B.F. Dergisi*,Sayı:2,Güz
- Rayburn,G.L.(1996). *Cost Accounting: Using a Cost Management Approach*,sixth edition,Chicago: Times Mirror Higher Edition Group,Inc.
- Sakurai,M.(1996). *Integrated Cost Management: A Companywide Prescription for Higher Profits*,Portland,Oregon:Productivity Press

- Shank,J.K.,Fisher,J.(1999). Case Study Target Costing As a Strategic Tool, *Sloan Management Review*,Vol:41,No:1,fall
- Sevim,A.(2002). Stratejik Kar Yönetiminde Çağdaş Bir Araç: Ürün Yaşam Seyri Maliyet Sistemi. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:4,Sayı:1,Mart
- Şakrak,M.(1997). *Maliyet Yönetimi*,İstanbul:Yasa Yayınları
- Şakrak,M.(1998). Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme ve Örnek Olay Analizi,*Marmara Ün.İ.İ.B.F. Dergisi*,Cilt XIV,Sayı:2
- Şimşek,Z.(1997). Target Costing as A Strategic Cost Management Instrument: A State-of-The-art Review. *Çukurova Ün.İ.İ.B. F. Dergisi*,Cilt:7,Sayı:1
- Titiz,İ., Çetin,A.C.(2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi, *Süleyman Demirel Ün.İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2
- Türk,Z.(1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme, *Dokuz Eylül Ün. İ.İ.B.F. Dergisi*,Cilt:14,Sayı:1
- Yükçü,S.(1999a). Kaizen Maliyetleme Standart Maliyetleme Sistemine Alternatif midir?, *Yaklaşım*,Yıl:7,Sayı:78,Haziran
- \_\_\_\_\_ (1999b). Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,Cilt:1,Sayı:3,Eylül
- \_\_\_\_\_ (2000). Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetime Bakış*,Yıl:1,Sayı:2,Ekim

