

## **STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN HEDEF MALİYETLEME İLE KAİZEN MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRMASI<sup>1</sup>**

COMPARISON OF TARGETING COSTING AND KAIZEN COSTING METHODS FOR STRATEGIC COST MANAGEMENT

Dr. Öğr. Üyesi Alirıza AĞ

Bayburt Üniversitesi, İ.İ.B.F, İşletme Bölümü, alirizaag@bayburt.edu.tr, Bayburt/TURKEY

### **ÖZET**

Bu araştırma, ideal bir beden eğitimi öğretmeninin sahip olması gereken genel kültür, öğretmenlik meslek bilgisi ve özel alan bilgisi alanlarında hangi özelliklerin öncelikler arasında yer almakta olduğunu belirlemek amacıyla yapılmıştır. Elde edilen bulgularla öğretmen yetiştirmeyle ilgili programların geliştirilmesine katkı sağlamakta amaçlanmaktadır. Bu çalışmanın örneklem grubunu toplam 174 gönüllü beden eğitimi öğretmeni oluşturmaktadır. Veri toplama aracı olarak 5'li likert tipi bir anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, genel kültür alanında; Türk Ulusunun milli, ahlaki, insani, manevi ve kültürel değerlerini benimseme, koruma ve geliştirme (% 98.8), Türkçeyi iyi bilme açık anlaşılır ve yalın bir biçimde kullanmanın (% 97.7) öncelikler arasında ilk sıralarda yer aldığı belirlenmiştir. Meslek bilgisi alanında ise; (% 83.9) 'ile öğretmenliği benimseme, sevme ve zevk almanın, Alan Bilgisi alanında da etkinlikler ve grupları organize etme ve yönetme bilgi ve becerisine sahip olmanın (% 93.7) öncelikli konular olduğu saptanmıştır.

**Anahtar sözcükler:** Beden Eğitimi Öğretmeni, Genel Kültür, Meslek ve Özel Alan Bilgisi, Mesleki Öncelikler

### **ABSTRACT**

The aim of this study to determine the points of view of the physical education teachers, who still work, about what kind of features an ideal physical education teacher might have and to specify which features become prominent when ordering the priorities in every three sub-dimensions (General Information, Teaching Profession Knowledge and Special Field Knowledge). It is aimed at contributing to the curriculum planning for teacher training with the findings obtained in this study. The sample group of this study consists of total 174 volunteer physical education teachers. A survey of 5 point likert type is applied as data gathering means. As a result of this study, in the field of Professional General Information, the acceptance, protection and development of the National, Moral, Humanitarian and Cultural values of the Turkish Nation (98.8%) and familiarity and clear or comprehensible use of Turkish language (97.7%) take place on the top among the priorities. It is seen that, in Professional Knowledge, taking pleasure in teaching and adopting this profession (83.9%), and in the Field Knowledge, organizing the activities and groups and acquiring management knowledge and skill (93.7%) come to the front.

**Key words:** Psychical Education Teacher, General Information, Knowledge of Profession and Special Field, Professional Priorities

### **1. GİRİŞ**

Küresel rekabet ortamında otomasyona dayalı üretim sistemleri ile esnek üretim sistemlerinin kullanılması, çevrecilik hareketlerinin giderek yaygınlaşması, ürün yaşam eğrilerinin kısalması, müşterilerin kaliteli ürünleri istedikleri fiyattan almak istemeleri gibi nedenlerden dolayı ekonominin lokomotifini olan işletmeler bir yandan yaşam mücadelesi verirken diğer taraftan da pazarda başarıyı yakalamak ve rekabet üstünlüğü elde etmek için uygun stratejiler geliştirmektedirler (Aksoylu ve Dursun, 2001:358). Bu bağlamda işletmelerin değişen koşullara ayak uydurabilmeleri için izleyecekleri üç temel strateji bulunmaktadır. Bunlar; (Porter, 1980:35,46)

**Maliyet Liderliği Stratejisi:** Bu stratejinin temel amacı rakip işletmelerin ürünleri ile aynı veya benzer ürünlerin daha düşük maliyetlerle üretilmesidir. Bir başka ifade ile müşteriler tarafından tercih edilen ürün ve hizmetlerin rakip işletmelere nazaran daha düşük maliyetlerle üretilmesini ifade etmektedir ( Hitt, Ireland ve Hoskisson 2005, 114).

**Farklılaştırma Stratejisi:** Bu strateji rakip işletmelerin ürünlerinden kullanım kolaylığı, yüksek kalite ve düşük fiyat gibi özelliklerle ayrılan ve kendine has özellikleri olan ürünlerin üretilmesini

<sup>1</sup> Bu çalışma 9-11 Şubat 2018 tarihinde 2. Uluslararası Sosyal Bilimler El-Ruha Kongresinde özet bildiri olarak sunulmuştur.

amaçlar. Bu stratejide artırılmaya çalışılmak istenen müşteri değeri, sunulan hizmet kalitesinin ve yararının arttırılması yöntemiyle gerçekleştirilirken, mevcut ürünlerin özelliklerini rakip ürünlerden ayırt edecek şekilde farklılaştırıp geliştirmek suretiyle rekabet avantajı oluşturulmaktadır. Bundan dolayıdır ki farklılaştırma stratejisini benimseyen işletmelerin rakiplere göre üstün olabilmeleri için; müşterilere sunulan katma değerın farklılaştırma işlemi nedeniyle katlanılan ilave maliyetleri geçmesi gerekmektedir (Hansen ve Mowen 2000, 490).

**Odaklanma Stratejisi:** Bu strateji pazarın belli bir bölümüne bir diğer ifade ile belirli bir tüketici grubuna ulaşmayı hedeflemektedir.

Küreselleşen dünyada müşterilerin işletmelerden daha kaliteli ve daha ucuz mamul ve hizmet beklentilerinin artmasına bağlı olarak işletmeler, yüksek kaliteli ve düşük fiyatlı ürünler üretebilmek için esnek üretim teknolojisi ve bilgi kullanımı ile yeni üretim ortamları oluşturmaya çalışmaktadırlar. Dolayısıyla oluşan bu üretim ortamları bir maliyet unsurlarında birtakım değişiklikler meydana getirmiştir. Meydana gelen bu değişiklikler sonucu direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinin toplam ürün maliyeti içindeki değeri azalırken, genel üretim maliyetlerinin değeri artmıştır. Bunun sonucunda, maliyet muhasebesinin temel fonksiyonu olan üretim maliyetlerinin tespit edilmesi işlemi yerini, elde edilen maliyet bilgilerinin üretim planlaması, maliyet kontrolü gibi fonksiyonların gerçekleştirilmesinde kullanılması almıştır (Karcıoğlu, 2000:60-62). Dolayısıyla işletme bilgi sistemi içerisinde yer alan maliyet bilgi sistemi işletmeler açısından stratejik öneme sahiptir. Bu doğrultuda doğru maliyet verilerine ulaşmak amacıyla çağdaş maliyet yöntemleri geliştirilmiştir. Özellikle 1970'li yıllarda Japon İşletmelerin öncülüğünü yaptığı Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme çağdaş maliyet yöntemleri arasında gösterilebilir. Bu bağlamda çalışmamızın temel amacı Hedef Maliyetleme ile Kaizen Maliyetleme yöntemlerini derinlemesine incelemek, bu yöntemleri geleneksel yöntemlerle karşılaştırmak ve bu şekilde literatüre katkıda bulunmaktır.

## 2. LİTERATÜR ÖZETİ

Hedef ve kaizen maliyetleme yöntemleri üzerine yapılan literatür incelendiğinde Cooper ve Slagmulder (1999) çalışmalarında Hedef maliyetleme yönteminin işletmeler açısından stratejik bir yönetim aracı olduğuna değinmişler. Bu yöntemin aynı zamanda bütçenin ayrılmaz bir parçası olduğuna değinerek istenilen kalite ve fiyatta ürünlerin üretilebilmesi için ürün yaşam dönemi boyunca hedef maliyetleme yönteminin etkili olduğunu belirtmişler.

Türk (1999) çalışmasında maliyetlerin etkin bir biçimde kontrol edilmesi ve düşürülmesi konusunda hedef ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin önemine değinmiştir.

Kutay ve Akkaya (2000) yılında yapmış oldukları çalışmada hedef maliyetleme yönteminin özelliklerine değinerek bu yöntemle geleneksel maliyet yöntemlerini karşılaştırmışlar. Yapılan bu çalışmada hedef maliyetleme yönteminin işletmelere maliyetleri doğru tespit etmenin yanısıra maliyet avantajı sağlamada önemli bir rol oynadığını tespit etmişlerdir.

Aksoylu ve Dursun (2001) çalışmalarında hedef maliyetleme yönteminin işletmelere rekabet avantajı sağlama konusunda önemli faydalar sağlayacağı konusu üzerine tartışmışlar. Hedef maliyetleme yönteminin işletmeler açısından yararlı bilgiler sağlayan bir yöntem olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Dekkera ve Smidtb (2003) çalışmalarında Hollanda'nın Amsterdam menkul kıymetler borsasında işlem gören firmalar üzerine yaptıkları çalışmada hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmelerde ürün tasarım ve geliştirme departmanlarının hedef maliyet sürecinde öncülük ettiklerini tespit etmişlerdir.

Bozdemir ve Orhan (2011) yaptıkları çalışmada hedef maliyetleme yönteminin Türk Otomotiv Sektöründe tam anlamıyla uygulanmadığını ancak uygulama için gerekli koşulların bir kısmının gerçekleştirildiğini tespit etmişlerdir.

Okutmuş ve Ergül (2013) çalışmalarında konaklama işletmelerindeki yiyecek içecek bölümünün malzeme temininde hedef maliyetleme yöntemi ile maliyetlerin doğru bir biçimde tespit edildiğini

ve bu yöntemin maliyet kontrolünde etkili olduğunu tespit etmişlerdir.

Altınbay (2015) çalışmasında kaizen maliyetleme yöntemini yalın muhasebe çerçevesinde incelemiş, bu yöntemin sürekli, iyileştirme yoluyla maliyet azaltımı sağlayacağını önemini belirtmiş.

Stefanović ve Knežević (2017) yaptıkları çalışmada maliyet muhasebesinin yönetici kademesindeki kişilere yeterli bilgi sağlayıp sağlamadığı konusundaki rolüne değinerek maliyet yönetimindeki yeni yaklaşımlar üzerine tartışmışlar. Çalışmalarında hedef maliyetlemenin tasarım aşamasında, kaizen maliyetlemenin ise üretim aşamasında uygulandığını, kaizen maliyetleme yönteminin süreç geliştirme ve maliyet azaltma konusunda çalışanlara yetki ve sorumluluk verdiği konusu üzerine durmuşlar.

Karahan (2018) yılında yapmış olduğu çalışmada hedef maliyetleme yönteminin halıcılık sektöründe uygulanabilirliğini incelemiş hedef maliyetleme yönteminin bu sektörde uygulanabilirliğinin yanısıra maliyet azaltımında işletmenin rekabet gücü, müşteri yapısı gibi faktörlerin göz önünde bulundurulması gerektiğini tespit etmiş.

### 3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE AMAÇLARI

Stratejik maliyet yönetimi, kaynakların etkin bir biçimde kullanılmasıyla ilgili olarak dikkate alınan müşterilere daha doğrusu piyasaya yönelik mamul ve süreç bilgilerini dikkate alarak stratejik açıdan planlama ve kontrol süreçlerini destekleme olarak ifade edilebilir (Brokemper, 1998: 227).

Bir başka ifade ile stratejik maliyet yönetimi; stratejik unsurların daha fazla dikkate alındığı, bir maliyet analizi olarak ifade edilebilir. Bu doğrultuda elde edilen maliyet verileri sürdürülebilir küresel rekabet avantajı elde etme amacına yönelik stratejiler geliştirmede kullanılır (Shank ve Govindarajan 1993, 6). Dolayısıyla stratejik maliyet yönetimi; işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli stratejilerinin geliştirilmesi ve yürütülmesi, sürdürülebilir rekabetçi üstünlüklerin sağlanması için gerekli maliyet verilerinin sağlanması ve elde edilen veiler ışığında maliyetlerin yönetilmesi ve kontrol altına alınması şeklinde ifade edilebilir. Kısaca stratejik maliyet yönetimi; bir işletmenin stratejik konumunun geliştirilmesi ve maliyetlerinin azaltılması amacıyla maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasıdır (Cooper ve Slagmulder 1998, 14). Küreselleşme sonucunda meydana gelen acımasız rekabet ortamında işletmelerin yaşamlarını devam ettirmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi önemli bir rol oynamaktadır. Bu doğrultuda Stratejik maliyet yönetiminin temel amaçlarını sıralayacak olursak (Bekçi ve Özal, 2010:84);

- ❖ Kullanılan kaynakların etkin bir biçimde tüketimi ile ilgili olarak piyasaya yönelik mamul ve süreç bilgileriyle birlikte strateji geliştirme ve kontrol süreçlerini destekleme,
- ❖ Maliyetlerin etkin bir biçimde yönetilmesi ve kontrol altına alınması, işletmenin dış çevresindeki gelişmeleri dikkate alarak hareket edilmesi,
- ❖ Daha düşük maliyetli ve kaliteli ürün üreterek maliyet liderliği ve piyasaya üstün özellikli ürünler sürerek farklılaştırma stratejisiyle sürdürülebilir rekabet gücünü artırma,
- ❖ Uzun vadede maliyetlerin planlanması sağlamak ve yönetimden kaynaklanan sorunların minimum seviyeye indirilmesini gerçekleştirmek,
- ❖ İşletmenin geleceği için hayati önem taşıyan sorunlara yoğunlaşarak işletmenin gelecekteki stratejik konumunu belirlemek,
- ❖ Maliyetleri kontrol altına almak suretiyle rekabet avantajını elde etmek,

### 4. HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ VE AMAÇLARI

Hedef Maliyetleme 1970'li yıllarda rekabet avantajı elde etmek amacıyla geliştirilen Toyota tarafından geliştirilmiş olup günümüzde pek çok Japon, Amerika ve Almanya kökenli işletmeler tarafından uygulana bir yöntem olmakla beraber pazarlama ve maliyetler konusundaki iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucu geliştirilen bir maliyetleme yöntemidir (Kutay ve Akkaya, 2000:1). Hedef maliyetleme ürün, pazar ve kaynaklara ilişkin bilgiyi strateji üzerinde birleştiren ve nicel ölçülere dönüştüren stratejik maliyet yönetim aracıdır (Horvath and others, 1993:3). Bir başka ifade

ile hedef maliyetleme; pazarda oluşan fırsatlar ve müşteri beklentileri üzerine yoğunlaşarak ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlaması yapan stratejik kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ifade edilebilir (Yükücü, 1999:923). Yukarıdaki tanımlar dikkate alındığında hedef maliyetlemenin başlıca amaçlarını aşağıdaki biçimde sıralayabiliriz; (Karcıoğlu, 2000:178).

- ❖ Tüm işletmenin özellikle maliyetlerin piyasa ile uyumunu sağlamak,
- ❖ Ürün tasarım aşamasında maliyet yönetimi desteği sağlamak,
- ❖ Belirlenen hedef maliyetlerin etkin bir biçimde kontrolünü sağlayarak dinamik bir maliyet yönetimini gerçekleştirmek,
- ❖ Piyasadaki ihtiyaçlara göre işletme stratejisini geliştirmek,

Yukarıda saydığımız amaçlar doğrultusunda hedef maliyetlemenin temel özellikleri (Bursal ve Ercan, 2002:491).

- ❖ Hedef Maliyetleme Yöntemi ürünlerin planlama ve tasarım aşamasında kullanılmaktadır,
- ❖ Üretim süreçleri ve yöntemleri tespit edildikten sonra üretim aşamasındaki maliyetlerin kontrolü için standart maliyet sistemleri uygulanır,
- ❖ Hedef maliyetleme maliyet planlamasından ziyade maliyet kontrolü sağlamaktadır,
- ❖ Hedef maliyetleme daha çok montaj endüstrilerinde kullanılmaktadır.

#### 4.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi İle Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırması

Hedef maliyetleme yönteminin odak noktası olan hedef maliyet; hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılması ile elde edilen ve arzu edilen piyasa payına ulaşabilmek için tespit edilen satış fiyatına göre hesaplanan, piyasa bazlı maliyettir (Şakrak, 1997:91). Bu bağlamda hedef maliyet, geleneksel maliyet yönteminden farklı olarak, maliyetlerin yerine satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonu bir fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır (Schmelze and others, 1996:26).

**Tablo 1:** Geleneksel Maliyetleme ile Hedef Maliyetleme Karşılaştırması

Geleneksel Maliyet Yöntemi	Hedef Maliyetleme Yöntemi
Piyasa etkenleri maliyetlerin planlamasında temel etken değildir.	Maliyet planlamasında rekabete dayalı piyasa faktörleri etkilidir.
Fiyatı belirleyen unsur maliyetlerdir	Maliyetleri fiyatlar belirler.
Maliyet azaltmanın temel noktası kayıplar ve verimsizliklerdir.	Maliyet düşürmede odak nokta tasarımdır.
Maliyet düşürmeyi yönlendiren müşteriler değildir	Maliyet düşürmede maliyet verileri yol göstericidir.
Maliyet düşürmede sorumlu olan bölüm maliyet muhasebesi bölümüdür.	İşlevsel yönden katılımı çok olan gruplar maliyet düşürmede sorumludur.
Satıcılarla ürün tasarımından sonra görüşülür	Satıcılar ile ürün tasarımından önce görüşülür.
Müşterilerin hedefi ödenilen fiyatın en aza indirilmesidir.	Amaç müşterilerin sahiplik maliyetlerinin toplamının düşürülmesidir
Maliyet planlamasında değer zinciri ya göz ardı edilir ya da az ilgilendirilir.	Maliyet planlamasında değer zinciri önemlidir.

Kaynak : Şakrak, 1997:96

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi hedef maliyetleme ile geleneksel maliyetleme arasındaki önemli farklardan biri maliyet planlamasında pazar faktörlerinin dikkate alınıp alınmamasıdır. Geleneksel maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetleme yöntemleri arasındaki farkı formülize edecek olursak (Karcıoğlu, 2000:178).

#### Geleneksel Maliyet Yöntemi

Beklenen Satış Fiyatı: Beklenen Maliyet + Beklenen Kâr Marjı

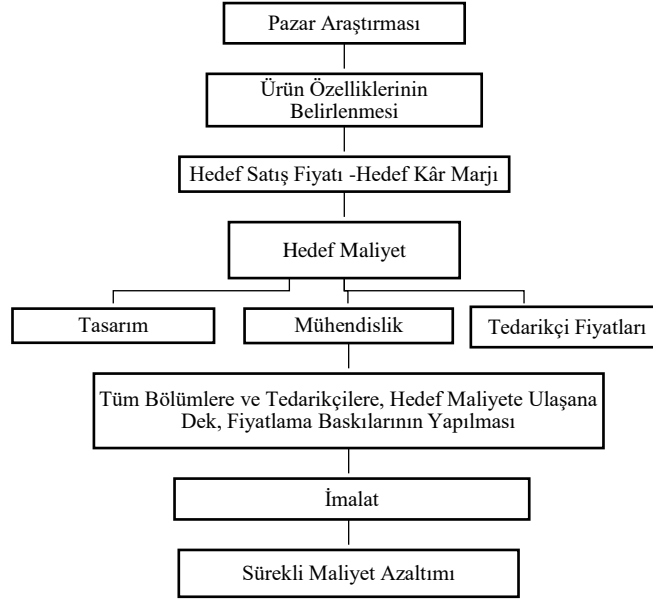
#### Hedef Maliyet Yöntemi

Hedef Maliyet: Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kâr Marjı

#### 4.2. Hedef Maliyetleme Süreci ve Hedef maliyetlerin Belirlenmesi

Maliyetlerin pazara yönelik yönetimi olarak ifade edilen hedef maliyetleme süreci ilk olarak pazar araştırması ile başlamaktadır. Aşağıdaki şekilde hedef maliyetleme süreci gösterilmiştir (Aksoylu ve Dursun, 2001:366).

Şekil 1: Hedef Maliyet Süreci



**Kaynak:** : Ford S. Worthy, 1991:73; Aksoylu ve Dursun, 2001:366

Pazar araştırması işlemi ile başlayan hedef maliyetleme sürecinin ikinci aşaması, hedef müşteri kitlesinin gereksinimlerini karşılayacak ürün özelliklerinin tespit edilmesidir. Daha sonraki aşamada ise hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılması ile elde edilecek olan hedef maliyetin tespit edilmesidir. Belirlene hedef maliyet tasarım ve üretim (mühendislik ) bölümleri ile tedarikçi fiyatlarını etkileyeceğinden dolayı her bölüm için belirlenen hedef maliyetin toplam hedef maliyeti aşmaması gerekmektedir. Bunu sağlayabilmek içinde gerek üretim öncesi gerekse üretim şamasındaki birimlerin koordineli çalışması gerekmektedir. İstenilen hedef maliyete ulaşıldığında üretim aşamasına geçilecek olup ürün pazara sunulacaktır. Ürün pazara sunulduktan sonra sürekli olarak etkin maliyet kontrolü sağlanacak ve maliyetlerin düşürülmesi amaçlanacaktır. Maliyetleri düşürmenin imkansız olduğu noktada ise üretimden vazgeçilecektir. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanışını bir örnek ile açıklayacak olursak:

ABC Üretim işletmesi yaptığı pazar araştırmaları sonucunda üretmiş olduğu mutfak robotuna birtakım özellikler ekleyerek hedeflediği satış düzeyine ulaşabileceğini tespit etmiştir. Bu doğrultuda işletmenin pazarlama departmanı yeni mutfak robotunun birim satış fiyatının 600 TL olacağını ve yılda 80.000 adet satılacağını tahmin etmiştir. Yeni mutfak robotunun tasarlanması ve üretilmesi için 60.000.000 TL’lik bir yatırım yapılması gerekmektedir. İşletmenin hedeflediği kâr marjı ise %20 ‘dir. Bu veriler doğrultusunda hedef maliyet;

Tahmini Satış Tutarı: (600 x 80.000)	48.000.000
(-) Hedef Kâr Marjı: (60.000.000 x 0.20)	12.000.000
80.000 Adet Mutfak Robotu için Hedef Maliyet:	36.000.000
Birim Başına Hedef Maliyet: (36.000.000 /80.000)	450TL /Birim

## 5. KAİZEN MALİYETLEME YÖNTEMİ VE AMAÇLARI

Toplam Kalite Yönetiminin unsurlarından biri olan “Kaizen” kavramı Japonca değişim anlamına gelen “KAI” ile iyi anlamına gelen “ZEN” kelimelerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla “KAIZEN” daha iyiye ulaşmak için sürekli gelişmeyi ifade etmektedir (Karcioğlu, 2000:197). Bu doğrultuda Kaizen Maliyetleme yöntemi 1970 ‘li yıllarda Japon işletmeleri tarafından geliştirilmiş olup odak noktası işletme stratejisinin üretim maliyetlerini etkin bir biçimde düşürebileceğini hissettiği maliyet

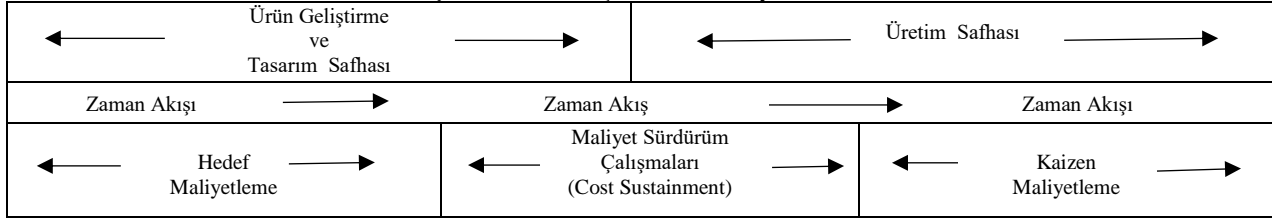
unsurlarına göre belirlemesidir (Monden ve Lee, 1993: 22). Kaizen maliyetleme yöntemi: özellikle sürekli iyileştirme yoluyla maliyetleri düşürmek için kullanılan bir yöntemdir. Maliyet azaltım amacı, özellikle üretim süreçleri açısından ele alınır ve belirlenen amaçlara ulaşmak için değer mühendisliği/analizi yöntemini kullanmaktadır (Cooper,1996:24). Kaizen maliyetleme yönteminin temel amacı önceden tespit edilmiş standartlarına göre devam eden sabit bir üretim sürecine sahip olmaktan ziyade önemli süreçlerde aralıksız olarak iyileştirme gerçekleştirmek suretiyle olgunlaşma ve yeniliklere açık olmayan üretim hatlarında sürekli olarak maliyet azaltımını gerçekleştirmektir (Cooper ve Kaplan, 1998:27). Kaizen maliyet yönteminin, kavramsal ve yönetsel olmak üzere iki temel özelliği bulunmaktadır (Monden,1995:290): Kavramsal özellikler;

- ❖ Maliyet indirim sistemindeki temel amaç, fiili maliyetleri, standart maliyetlere kadar düşürebilmektir.
- ❖ Hedef maliyet düşürme amaçlarına ulaşmak için uygulama kontrollerinin kullanılması.
- ❖ Geçerli üretim koşullarının maliyetleri düşürmek için sürekli değişmesi.

Yönetsel özellikler ise;

- ❖ Güncel maliyet indirim hedeflerinin her ay tespit edilmesi, bu hedeflerin hedef kâr ve tahmini kâr atasındaki aralığı en aza indirmek için tasarlanması.
- ❖ Hedef maliyet amaçlarına ulaşmak için, aralıksız olarak kaizen faaliyetlerin sürdürülmesi.
- ❖ Hedef maliyetler ile gerçek maliyetler arasındaki sapmaların analiz edilmesi.
- ❖ Hedef maliyet indirimlerine ulaşılmadığında gerekli araştırmaların yapılarak düzeltici önlemlerin alınması.

Şekil 2: Zaman Akışında Kaizen Maliyetleme



Kaynak: Monden ve Lee, 1993:25.

### 5.1. Standart Maliyet Yöntemi ile Kaizen ve Hedef Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırması

Kaizen maliyetleme ile standart maliyetlerle karşılaştırıldığında standart maliyetlerin belirlenme süresi altı ay ile yıllık olarak gerçekleşirken , kaizen maliyetleme de hedef maliyet azalışları süre olarak aylık tespit edilmektedir. Kaizen maliyetleme yönteminde belirlenen hedef maliyete ulaşmak için sürekli iyileştirme yapılmaktadır. Standart maliyet yönteminde sadece maliyetlerin etkin bir biçimde kontrol edilmesi amacını güdüldürken kaizen veya hedef maliyetleme yöntemleri maliyetlerin sürekli bir biçimde olarak azaltılması amacını gütmektedir (Monden ve Lee, 1993: 26).

Tablo 2: Standart Maliyet, Kaizen Maliyet ve Hedef Maliyet Karşılaştırması

	Standart Maliyet	Hedef ve Kaizen Maliyet
<b>HEDEF</b>	Maliyetlerin Kontrolü Sağlamak	Maliyetlerin Düşürülmesi
	Maliyet Standartlarının Gerçekleştirilmesini Sağlamak	Maliyet Düşürülme Hedeflerinin Başarılması
<b>İLGİLİ OLDUĞU ALAN</b>	Cari Üretimle İlgili Alanları Kapsar	Üretimde Sürekli İyileştirme İle İlgili Alanları Kapsar
<b>SÜRE</b>	Standart Süreler Altı Aylık veya Yıllık olarak belirlenmektedir	Maliyet Düşürme Hedefleri Süre Olarak Aylık Belirlenir
<b>SAPMA ANALİZİ</b>	Maliyet Sapma Analizleri Standart Maliyetlerle ile Fiili Maliyetler Arasında Gerçekleştirilir	Maliyet Sapma Analizleri Hedef ve Kaizen Maliyetlerle Fiili Maliyet Azalışları Arasında Gerçekleştirilir
<b>KONTROL</b>	Standartlar Gerçekleşmediği Zaman Araştırma ve Kontrol Yapılır	Hedef ve Kaizen Miktarlarına Ulaşılmadığı Zaman Araştırma ve Kontrol Yapılır

Kaynak: Monden Y. ve John L., 1993:26.

Hedef maliyetler standart maliyetlerden farklı olmakla birlikte standart maliyetler, işletme içi analizler vasıtasıyla mühendisler tarafından önceden belirlenmiş maliyetlerken, hedef maliyetler esas itibari firma dışı analiz (piyasa ve rakipleri dikkate alan analiz) ile belirlenen maliyetlerdir (Karcıoğlu, 1997: 7). Hedef maliyetleme ürün maliyeti tasarım ve geliştirme aşamasında belirlenmekte olup maliyet azaltma çalışmaları hedef maliyet göre yapılırken, kaizen maliyetlemede

ürünün kalitesini artırmaya yönelik maliyet azaltma çalışmaları üretim süreci ile başlamaktadır (Karcıoğlu, 2000:203).

## 5.2. Kazien Maliyetleme Uygulaması

Kaizen maliyet yönteminde sabit ve değişken maliyetlerin her ikisi maliyet azaltımını gerçekleştirebilmek için birlikte dikkate alınmaktadır. Bu bağlamda Japon otomobil üreticileri kaizen maliyet miktarının gerçekleşmesinde değişken maliyetlerin özellikle direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin azaltılmasının önemli rol oynadığını ileri sürmüşlerdir. Bu doğrultuda işletmelerde kaizen maliyet hesaplanmasına yönelik geliştirilen formüller aşağıdaki gibidir (Karcıoğlu, 2000:203,204).

$$\text{Bir ürünün son fiili maliyeti} = \frac{\text{Son dönemdeki toplam fiili maliyet}}{\text{Son dönemdeki fiili üretim miktarı}}$$

Bir dönemdeki toplam tahmini maliyet:

$$\text{Bir ürünün son dönemdeki fiili maliyeti} \times \text{Bir dönemdeki tahmini üretim miktarı}$$

Bir dönemdeki toplam kaizen maliyet hedefi:

$$\text{Bir dönemdeki toplam tahmini maliyet} \times \text{Tahmini maliyete göre hedef maliyet azaltma oranı}$$

$$\text{Tahsis oranı} = \frac{\text{Bir bölümün doğrudan kontrol ettiği maliyetler}}{\text{Bölümler tarafından doğrudan kontrol edilebilen toplam maliyetler}}$$

Bir bölümün toplam kaizen maliyeti:

$$\text{Bu dönemdeki toplam kaizen maliyet hedefi} \times \text{Tahsis oranı}$$

**Örnek:** ABC İşletmesi beyaz eşyalar için yedek parça üretimi yapan bir üretim işletmesidir. İşletmenin üretmiş olduğu ürünler arasında termostat yer almakta iken üretimin gerçekleştiği bölümlerden biri olan montaj biriminin kaizen maliyet verileri aşağıdaki gibidir. Bu verilerden hareketle gelecek dönem için montaj bölümünün termostat üretimindeki maliyet tasarrufunu (Kaizen Maliyetini) hesaplayalım.

2016 yılı toplam termostat üretim maliyeti: 30.000.000 TL  
 2016 yılı toplam termostat üretim miktarı: 1.000.000 Adet  
 2017 yılı için tahmini üretim miktarı: 1.250.000 Adet  
 Hedef maliyet için azaltma oranı : %10  
 (2016 yılı hedef kâra ulaşma derecesine göre belirlenmiştir)  
 Montaj departmanı tarafından kontrol edilen maliyetler: 90.000.000 TL  
 Tüm departmanlar tarafından kontrol edilen toplam maliyetler: 450.000.000 TL  
 Termostat fiili birim maliyeti : 30.000.000 / 1.000.000 Adet = 30 TL  
 2017 yılı için toplam tahmini maliyet: 30 TL x 1.250.000 Adet = 37.500.000 TL  
 2017 yılı için toplam kaizen maliyet hedefi: 37.500.000 TL x %10 = 3.750.000 TL

Termosot üretimine ilişkin olarak belirlenen maliyet azaltımı 3.750.000 TL'dir. Bu doğrultuda tüm üretim bölümlerinde 3.750.000 TL maliyet iyileştirmesi hedeflenmektedir. Montaj bölümüne düşen pay ise;

Tahsis oranı: 90.000.000 / 450.000.000 = 0.20  
 Montaj bölümü kaizen maliyeti: 3.750.000 x 0.20 = 750.000 TL'dir

## 5.3. Hedef Maliyetleme Yöntemi İle Kaizen Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırması

Kaizen maliyetleme yöntemi mamullerin maliyetini düşürmek için uygulanan sürekli iyileştirme çabalarıdır. Bundan dolayı üretilen mal ve hizmetlerin daha etkili üretimi ve pazara sunumu üzerine

odaklanır (Özkan ve Aksoylu, 2002:4). Hedef maliyetleme ise yeni ürünlerin tasarım ve planlanmasında maliyet ve faaliyet amaçlarını sürdürmek için, daha sonraki üretim safhalarında kontrol amacıyla bir esas belirlemek için ve bu ürünlerin belirlenen hayat süresinde karlılık hedeflerine ulaşmalarını sağlamak için kullanılan bir takım maliyet yönetim metotları ve araçlarını içermektedir (Karcıoğlu, 2000:180). Aşağıdaki tablo 3'te hedef maliyetleme ile kaizen maliyetleme karşılaştırması gösterilmiştir.

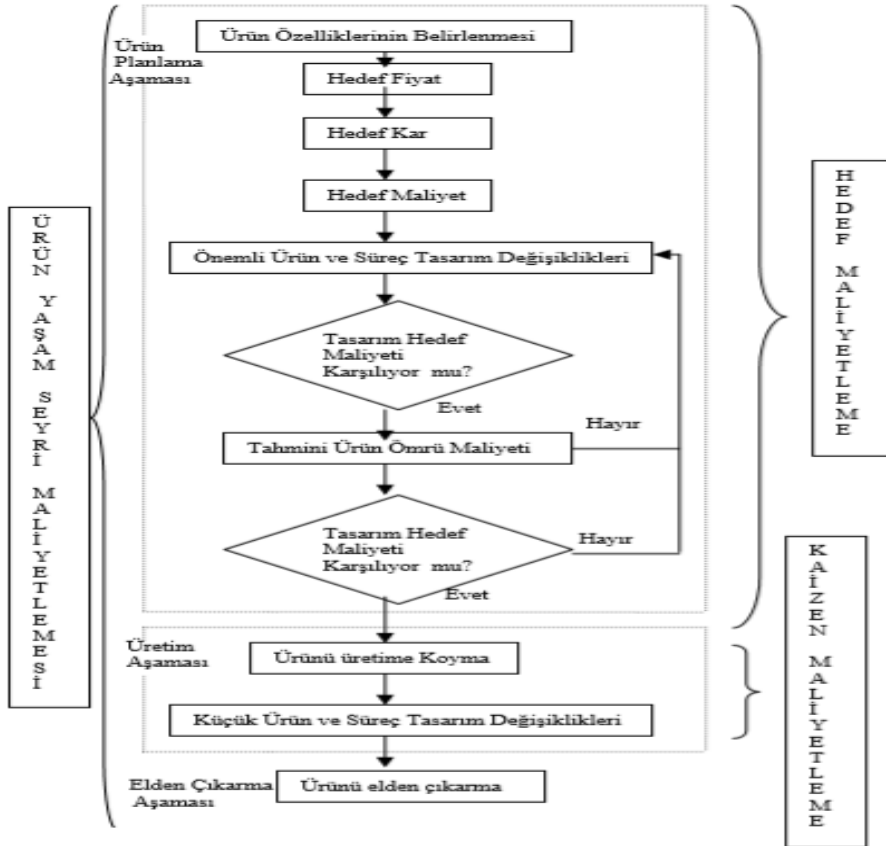
**Tablo3:** Hedef Maliyetleme İle Kaizen Maliyetlemenin Karşılaştırılması

	HEDEF MALİYETLEME	KAİZEN MALİYETLEME
NE?	Bilinen hedef kâr marjını dikkate alan ve önerilen bir mamul için kabul edilen en yüksek bir maliyeti tespate yönelik bir yaklaşım	Maliyetleri düşürecek, ürün kalitesini artırmak ve/veya sürekli geliştirme çabaları aracılığıyla üretim yöntemini geliştirecek bir güç.
HANGİ ÜRÜNLER İÇİNKULLANILIR?	Yeni ürünler	Hali hazırdaki ürünler
NE ZAMAN?	Dizayn ve gelişim aşamalarında	Üretim süreci aşamalarında
NASIL?	Belirli bir maliyet düşürme hedefi amaçlanınca daha iyi işler; ilk üretim standartlarını belirlemede kullanılır.	Belirli bir maliyet düşürme hedefi amaçlanınca daha iyi işler; maliyet azaltımları, gelişmeleri destekleyecek ve yeni itirazları hazırlayacak ilk üretim standartları içinde bütünlüştür.
NİÇİN?	Ürün süresi maliyetlerinin % 80-90'ı tasarım ve geliştirme aşamaları sürecine üretim sokulduğu için maliyet düşürme için son derece büyük potansiyel	Mevcut ürün maliyetlerinin düşmesi için sınırlı potansiyel fakat gelecekteki hedef maliyeti çabaları için yararlı bilgi sağlayabilir.
HEDEF?	Üretim süreçleri ve tedarikçi unsurlarına kadar tüm üretim girdileri	Çabaları üretim maliyetini düşürmede daha etkili olacağı yere bağlıdır. Genellikle en masraflı unsur ile başlar ve genel üretim maliyeti unsurlarıyla son bulur.

Kaynak: Karcıoğlu, 2000:203.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere hedef maliyetleme yeni ürünler için kullanılmakla birlikte tasarım ve ürün geliştirme aşamasında uygulanmaktadır. Kaizen maliyetleme ise mevcut ürünler için üretim aşamasında maliyet azaltım amacı gütmektedir.

**Şekil 3:** Mamul Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları



Kaynak: Kaplan ve Atkinson, 1998:223.

Yukarıdaki şekil incelendiğinde hedef maliyetleme ürünlerin planlanmasında tasarım aşamasında kullanılan bir yöntem olmakla birlikte makul bir ölçüdeki kar seviyesini yakalayabilmek için hedef



maliyetle üretilebilecek mamul ve üretim süreci hattı seçimi için çalışmaktadır. Kaizen maliyetleme yönteminde ise; üretim süreçlerinde, maliyetlerin iyileştirilmesi için fırsatların tanımlanmasına odaklanılmaktadır (Kaplan, Atkinson,1998:222).

## 6.SONUÇ

Her işletme üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretilen mamul türlerini, işletmenin büyüklüğü, organizasyon yapısı ve üretim teknolojisi gibi faktörleri göz önünde bulundurarak geleneksel maliyet yöntemlerinden uygun olanı kullanmak durumundadır. Ancak küreselleşme ile birlikte yaşanan diğer gelişmeler nedeniyle geleneksel maliyet yöntemlerine ilaveten, küresel rekabetin etkisini azaltmak, etkin bir maliyet analizi ve fiyat kontrolü tespiti için alternatif maliyet yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden biri olan ve 1970 'li yıllara Japon işletmelerce kullanılan hedef maliyetleme yöntemi işletme içi ve işletme dışı faktörleri göz önüne aldığından dolayı zaman kaybını en aza indiren bir maliyet yöntemidir. Çünkü ürün henüz dizayn aşamasındayken fiyatlama işlemi gerçekleştirilirken, pazarlama araştırmaları sonucunda olduğu için ürünün pazara sunulması durumunda ortaya çıkabilecek satış ve kâr kayıplarını minimum düzeye indirmeyi sağlayan bir yöntemdir. Japon firmalar tarafından uygulanan bir diğer maliyet yöntemi kaizen maliyetleme ise mevcut ürünlerin maliyetini düşürmek amacıyla sürekli olarak iyileştirmeye odaklanmakla birlikte üretim sürecinde uygulanan bir yöntemdir.

Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz ki işletmelerin gerek küresel rekabet ortamında hayatta kalabilmeleri gerekse rekabet avantajı elde edebilmeleri için maliyet kontrolünü etkin bir biçimde gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda maliyetlerin azaltılması ve üretim süreçlerinin aralıksız bir biçimde iyileştirilmesi amacına hizmet eden hedef ve kaizen maliyetleme yöntemleri ürün tasarım sürecinden başlayarak üretim tamamlanıncaya kadar etkin bir maliyet kontrolü sağlamaktadır.

## KAYNAKÇA

- Aksoylu, S. & Dursun, Y. (2001). "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11: 357-371.
- Altınbay, A. (2015). "Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi", Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(1): 103-121.
- Bekçi, İ. & Halime, Ö. Z. A. L. (2010). "Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD), 2(3): 78-97.
- Bozdemir, E. &Orhan, M. S. (2011). "Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 25(2): 163-179.
- Brokemper, A. (1998). Strategieorientiertes Kostenmanagement- Strukturelle Kostentreiber als Bestimmungsgrößen der Kostenstruktur, Controlling, 10.Jg.,Heft:5, Verlage C.H. Beck Vahlen, München-Frankfurt a.M., September/Oktober-, pp. 276-284.
- Bursal, N. & Ercan, Y. (2002). Maliyet Muhasebesi ( 9. Baskı), Der Yayınları, İstanbul.
- Cooper R. & Kaplan R. S. (1998). Cost & Effect, Harvard Business School Press,Boston.
- Cooper, R. (1996). "Look Out, Management Accountants", Strategic Finance, 77(11):p. 20.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1998). "What is Strategic Cost Management", Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants. 79(7), January): 14-15.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1999), "Develop Profitable New Products With Target Costing", Sloan Management Review. 40(4): pp. 23.

- Dekker, H. & Smidt, P. (2003). "A Survey of The Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms", *International Journal of Production Economics*, 84(3): 293-305.
- Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (2000). *Cost Management: Accounting and Control* (Third Edition), South Western Coll. Pub, Cincinnati, Ohio.
- Hitt, M. A.; Ireland, R.D.; Hoskisson, R. E. (2005). *Strategic Management: Competitiveness and Globalization Concepts* ( 6th Edition), Thomson/South Western, Ohio.
- Horváth, P.; Niemand, S.; Wolbold, M. (1993). *Target Costing: State-of-The-Art-Report*. Consortium Advanced Manufacturing International
- Kaplan, R.S. & Atkinson, A. A., (1998), *Advanced Management Accounting* (Third Edition), :Prentice Hall Int,Inc, New Jersey.
- Karahan, M. (2018). "Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65): 366-382.
- Karcioğlu, R. (1997). "Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi", *Pazarlama Dünyası*, 11 (64): 4-8.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi*, Aktif Kitapevi, Erzurum.
- Kutay, N. & Akkaya, G. C. (2000). "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 15(2): 1-15.
- Monden, Y. & John L. (1993). "How A Japanese Auto Maker Reduces Cost", *Management Accounting*, August: 22-26.
- Monden, Y. (1995). *Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing*, Productivity Press, Potland, Oregon.
- Okutmuş, E. & Ergül, A. (2013). "Konaklama İşletmelerinin Yiyecek İçecek Faaliyetlerinde Tedarik Zinciri Maliyetlerinin Hedef Maliyetleme İle Birlikte Uygulanması", *Journal of Yasar University*. 8(32): 5409-5432.
- Özkan, A. & Aksoylu, S. (2002). "Kaizen Ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği", *Muhasebe Bilim Dünyası*, 4(3): 49-64.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy: Techniques For Analyzing Industries and Competition*, Free Press, New York.
- Schmelze, G.; Geier, R.; Buttross, T. E. (1996). "Target Costing at ITT Automotive", *Strategic Finance*, 78(6): 26.
- Shank, J. K. & Govindarajan, V. (1993). *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York.
- Stefanović, R. J. & Knežević, V. (2017). "Cost Accounting As A Reliable Source Of Information For Company Management", *Economic Policy For Smart, Inclusive And Sustainable Growth*, <http://www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2016/10/CONFERENCE-PROCEEDINGS.pdf>, (E.T. 15.02.2018).
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınevi, İstanbul.
- Türk, Z. (2013). " Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Ve Kaizen Maliyetleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1): 199-214.
- Worthy, F. S. & Fefer, M. D. (1991). "Japan's Smart Secret Weapon", *Fortune*, 124(4): 72-75.
- Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* ( 4. Baskı), Cem Ofset, İzmir.