

160586

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

160586
PAZARA YÖNELİK STRATEJİK MALİYETLEME
YÖNTEMLERİ VE HEDEF MALİYETLEME ÜZERİNE
BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ZEYNEP HANDE İZBUDAK

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE-FİNANSMAN

TEZ DANIŞMANI: PROF.DR.SELMAN AZİZ ERDEN

KOCAELİ, 2005

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

PAZARA YÖNELİK STRATEJİK MALİYETLEME
YÖNTEMLERİ VE HEDEF MALİYETLEME ÜZERİNE
BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

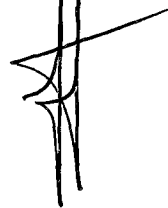
Tezi Hazırlayan: ZEYNEP HANDE İZBUDAK

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarih ve No: 30/03/2005 -2005/08

Prof.Dr Yunus Kishalı



Prof.Dr. Vasfi Haftacı



Prof. Dr. Selman Aziz Erden



KOCAELİ, 2005

SUNUŞ

Geleneksel üretim ortamları döneminin sona ererek, işletmelerin ileri üretim ortamlarında faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmış, böylece çağdaş maliyet muhasebesi dönemi başlamıştır. Nitekim son yıllarda stratejik maliyet yönetimi anlayışının öne çıkmasıyla da, küresel rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak, kaynak kullanımındaki kayıpları azaltarak, etkinliği arttıracak ve maliyetleri tüm stratejik faktörleri göz önüne alarak daha doğru bir şekilde hesaplayacak bir takım yeni yaklaşımlar geliştirilmiştir.

Pazara Yönelik Stratejik Maliyetleme Yöntemleri ve Hedef Maliyetleme Üzerine Bir Uygulama adını taşıyan bu çalışmanın konusunu da yukarıda belirtilen bu yeni yaklaşımlar ile, bu yaklaşımlardan biri olan hedef maliyetleme ve hedef maliyetleme üzerine yapılan bir uygulama çalışması oluşturmaktadır.

Çalışmanın temel amacı, üretim ortamları ve bu ortamlarda uygulanan maliyetleme yöntemleri ile hedef maliyetlemeye ait bilgileri ayrıntılı olarak ortaya koymak ve yapılan uygulama çalışmasıyla da bu bilgilerin uygulanabilirliğini ispatlamaktır.

Çalışmanın genelinde konuyla ilgili Türkçe ve İngilizce kaynaklardan yararlanılmış olup, bu esnada kapsamlı bir kaynak taraması yapılarak, özellikle bir çok teorik konunun açıklanmasında, bu tarama esnasında elde edilen veriler kullanılmıştır.

Başta bu çalışmada tez danışmanlığımı yapan ve gösterdiği inanılmaz dikkat ve titizlik sayesinde, bu çalışmanın içeriğini oluşturan her bir konunun mantıksal bir çerçevede içerisinde açıklanması ve bir bütün olarak ortaya konmasını sağlayan değerli hocam Prof.Dr. Selman Aziz Erden'e tüm eleştiri ve katkılarından dolayı sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Aybey Elektronik San.ve Tic.Ltd.Şti.'nin Genel Müdür'ü İbrahim Melih Aybey'e, ve işletmenin diğer çalışanlarına, uygulamadaki katkılarından dolayı, ayrıca teşekkür ederim.

Bana sabırla katlanan ve hiçbir zaman desteklerini esirgemeyen aileme ise borcum teşekkürden de ötedir.

Kocaeli, Ocak 2005

Zeynep Hande İZBUDAK



SUNUŞ	i
İÇİNDEKİLER	iii
ÖZET (Türkçe)	vii
ÖZET (İngilizce)	viii
KISALTMALAR	ix
ŞEKİLLER	x
TABLolar	xi
GİRİŞ	1
1. MALİYET MUHASEBESİ VE MALİYETLEME YÖNTEMLERİ	
HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR	4
1.1. MUHASEBE VE MALİYET MUHASEBESİ.....	4
1.1.1. Muhasebeye İlişkin Genel Açıklamalar.....	4
1.1.1.1. Muhasebenin Tanımı	4
1.1.1.2. Muhasebenin Türleri.....	5
1.1.2. Maliyet Muhasebesine İlişkin Genel Açıklamalar.....	6
1.1.2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı.....	6
1.1.2.2. Maliyet Muhasebesinin Önemi.....	6
1.2. ÜRETİM ORTAMLARI VE MALİYETLEME YÖNTEMLERİ	
İLİŞKİSİ.....	8
1.2.1. Geleneksel ve İleri Üretim Ortamlarının Özellikleri.....	8
1.2.2. İleri Üretim Ortamları ve Temel Unsurları.....	11
1.2.2.1. İleri Üretim Teknolojilerinin Kullanılması.....	11
1.2.2.2. Tam Zamanında Üretim.....	14
1.2.2.3. Toplam Kalite Yönetimi.....	16
1.2.3. Geleneksel Üretim Ortamlarında Uygulanan Maliyetleme	
Yöntemleri.....	20
1.2.4. Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Yetersizlikleri.....	21
1.2.5. İleri Üretim Ortamlarında Uygulanan Maliyetleme	
Yöntemleri.....	24

2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE PAZARA YÖNELİK STRATEJİK MALİYETLEME YÖNTEMLERİ.....	26
2.1. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ.....	26
2.1.1. Stratejik Maliyet Yönetimine İlişkin Genel Açıklamalar.....	27
2.1.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı.....	27
2.1.1.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi.....	28
2.1.1.3. Maliyet Muhasebesinden Stratejik Maliyet Yönetimine Geçiş	29
2.1.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Kapsamı.....	31
2.1.2.1. Değer Zinciri Analizi.....	31
2.1.2.2. Stratejik Konumlandırma.....	32
2.1.2.3. Maliyet Sürücüleri Analizi.....	33
2.1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi İle Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Karşılaştırılması.....	34
2.1.4. Stratejik Maliyet Yönetimi Süreci.....	34
2.2. PAZARA YÖNELİK STRATEJİK MALİYETLEME YÖNTEMLERİ.....	37
2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	37
2.2.2. Mamul Yaşam Dönemince Maliyetleme.....	39
2.2.3. Kaizen Maliyetleme.....	41
2.2.4. Hedef Maliyetleme.....	44
3. HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMI.....	45
3.1. GENEL AÇIKLAMALAR.....	45
3.2. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ.....	48
3.3. HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMININ TEMEL İLKELELERİ.....	51
3.3.1. Fiyata Göre Maliyetleme.....	51
3.3.2. Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma.....	52
3.3.3. Mamul Tasarımı Üzerine Yoğunlaşma.....	53
3.3.4. Geniş Kapsamlı Katılım.....	54
3.3.5. Yaşam Dönemince Maliyet Düşürme.....	54
3.3.6. Değerler Zinciri İle İlgilenme.....	55

3.4. HEDEF MALİYETLEMEDE MALİYETLERİ DÜŞÜRMEK İÇİN KULLANILAN BAZI YÖNTEMLER.....	57
3.4.1. Değer Mühendisliği.....	57
3.4.2. Değişim Mühendisliği.....	59
3.4.3. Kıyaslama (Benchmarking) Yöntemi.....	59
3.4.4. Arz Zinciri Yönetimi.....	60
3.5. HEDEF MALİYETLEMENİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	61
3.6. HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARI KOŞULLARI.....	62
3.7. HEDEF MALİYETLEMENİN GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	63
4. UYGULAMA.....	64
4.1. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	64
4.2. AX PANOLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	65
4.3. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ.....	68
4.3.1. AX Panoların Teknik ve Finansal Özelliklerinin Belirlenmesi...	68
4.3.1.1. AX Panoların Teknik Özelliklerinin Belirlenmesi.....	68
4.3.1.2. AX Panoların Finansal Özelliklerinin Belirlenmesi.....	70
4.3.2. Hedef Maliyetin Belirlenmesi.....	71
4.3.3. Hedef Maliyete Ulaşmak İçin Maliyet Düşürme Tekniklerinin Uygulanması	73
4.3.3.1. Değer Mühendisliğinden Yararlanarak Maliyetlerin Azaltılması.....	73
4.3.3.1.1. Değer Endeksinin Hesaplanması.....	73
4.3.3.1.2. Endeks Değerlerini Kullanarak Maliyetlerin Azaltılması.....	77
4.3.3.2. Kıyaslama (Benchmarking) Yönteminden Yararlanarak Maliyetlerin Azaltılması.....	78
4.3.3.3. Arz Zinciri Yönetiminden Yararlanarak Maliyetlerin Azaltılması.....	79
4.3.4. Hedef Maliyete Ulaşma	81

SONUÇ.....	84
EKLER.....	87
YARARLANILAN YAYINLAR.....	88



KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

PAZARA YÖNELİK STRATEJİK MALİYETLEME YÖNTEMLERİ
VE HEDEF MALİYETLEME ÜZERİNE BİR UYGULAMA

ÖZET

Günümüzde yaşanan hızlı teknolojik değişimin üretim alanında yeni bir ortam oluşturması nedeniyle geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri işletme ihtiyaçlarına cevap vermede yetersiz kalmışlardır. Maliyet yapılarının değişmesi, maliyet dağıtım sorunlarının artması, rekabetin artması ve maliyet baskısı işletmeleri maliyetlerin nedenlerini analiz etmeye, yani, maliyet yönetimine zorlamıştır.

Bugün ürün yaşam sürelerinin kısalması, ar-ge maliyetlerinin artması ve pazarın değişen koşulları, yeni ürünlerin geliştirilmesi konusunu çok önemli bir hale getirmiştir. Artık işletmeler rekabet avantajı sağlayabilmek için müşteri beklentileri doğrultusunda yeni ürünler tasarlayarak, bunları düşük maliyetle, yüksek kalitede ve hızlı bir biçimde pazara sunmak zorundadırlar. Bunun için de, ürünün daha planlama ve tasarım aşamasından itibaren maliyetleri düşürmeye yönelik maliyet yönetimi tekniklerine ihtiyaç duymaktadırlar.

Bu noktada, günümüzde işletmeler pazardaki durumlarını devam ettirebilmek için, stratejik yönetimin ihtiyaçlarını da göz önüne alarak, maliyet muhasebesi sistemlerini pazara ve stratejiye yönelik olarak yeniden yapılandırmak zorundadırlar ki, son yıllarda bunun için bir çok yaklaşım geliştirilmiştir.

Bu yaklaşımlardan birisi de hedef maliyetleme olup, yaklaşımın amacı, maliyetleri daha gerçekleşmeden önce yönetmek ve ürünü, kaliteyi koruyarak, hedeflenen kârı gerçekleştirilecek bir maliyet düzeyinde üretebilmektir.

90'ların başından itibaren tüm dünyada kullanılan hedef maliyetleme, yapılan uygulama örneğinde de görüleceği gibi, ülkemizde de uygulanabilme olanağına sahip olup, başarılı bir hedef maliyetleme sürecinin oluşturulması, işletmelere uluslararası piyasalarda önemli bir rekabet gücü kazandıracaktır.

Tezi Hazırlayan : Zeynep Hande İzbudak
Tez Danışmanı : Prof.Dr. Selman Aziz Erden
Tez Kabul Tarihi ve No :
Jüri Üyeleri :

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

STRATEGIC COSTING METHODS BASED ON MARKET
AND AN APPLICATION ON THE TARGET COSTING

ABSTRACT

Rapid technological changes existed at last decades created a new production environment. Today the traditional costing methods are very insufficient to answer for the needs of the companies. Changes at the cost structures, increasing the problems about the sharing of the costs, increasing the competition, and the cost pressure have forced the companies to analyse the reasons of the costs.

In today's highly competitive environment, reduction of the life cycles of the existing products, increasing the resource & development costs, and the new conditions of the market cause the using the new methods at the cost accounting. In order to achieve the competitive advantage, today's companies should design the new products, and supply them to their customers with lower cost, and higher quality, and rapidly. Therefore, companies need the new cost management techniques which are applied since the beginning designing process.

At this point, companies should reengineer their cost accounting systems according to their strategies, and also the requirements of the market. And a lot of approaching have been developed at this subject in last decades.

One of these approaching is target costing. Target costing is a technique aims the managing of the costs before they occur by maintaining the quality and intends to achieve the target profit.

Target costing has been applied on the over world for a few decades. As seen at this study, target costing is also applicable at the companies in our country. Especially, a successful target costing process developed by the management will lead to achieve a great deal competition advantage for the companies on the international markets.

Tezi Hazırlayan : Zeynep Hande İzbudak
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Selman Aziz Erden
Tez Kabul Tarih ve No :
Jüri Üyeleri :

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Derneği
ABC	: Activitiy Based Costing
Ar – Ge	: Araştırma Geliştirme
BM	: Beklenen Maliyet
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
DİS	: Direkt İşçilik Saati
FM	: Finansal Mühasebe
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
HM	: Hedef Maliyet
ISO	: International Standarts of Organizations
JIT	: Just-in-time
MM	: Maliyet Muhasebesi
MS	: Makine Saati
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TZÜ	: Tam Zamanında Üretim
YM	: Yönetim Muhasebesi

ŞEKİLLER

- Şekil 1. : Stratejik Maliyet Yönetimi Süreci
- Şekil 2. : Beklenen ve Gerçekleşen Maliyetler Arasındaki İlişki
- Şekil 3. : Kaizen Maliyetleme Süreci
- Şekil 4. : Karar Vermede Hedef Maliyetlemenin Kullanılması
- Şekil 5. : Müşteri Odaklı Ürün ve Tasarım Geliştirme Süreci
- Şekil 6. : Maliyet Azaltma Potansiyeli ve Dönüşüm Maliyeti
- Şekil 7. : Değer Zinciri ile İlgilenmenin Fiyatlandırma Kararları
Üzerindeki Baskısı
- Şekil 8. : Ürün Faydalarının Nisbi Önem Derecelerinin Saptanması
- Şekil 10. : AX Pano

TABLolar

- Tablo 1. : Geleneksel Üretim Ortamları ile İleri Üretim Ortamlarının Karşılaştırılması
- Tablo 2. : TZÜ İLE Geleneksel Üretim Ortamlarının Karşılaştırılması
- Tablo 3. : Geleneksel Maliyetleme ve FTM Arasındaki Dağıtımdan Kaynaklanan Farklılıklar
- Tablo 4. : Mamul Yaşam Dönemlerinin Maliyetler, Satışlar ve Karlar Üzerindeki Etkisi
- Tablo 5. : Geleneksel Yöntem ile Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması
- Tablo 6. : Yıllık Ortalama Satış Yüzdeleri Tablosu (%)
- Tablo 7. : Pano Fiyatlarının Karşılaştırılması
- Tablo 8. : Pano Özelliklerinin Karşılaştırılması
- Tablo 9. : AX Panonun Mevcut Tasarımının DİMM Gideri Tablosu
- Tablo 10. : AX Panonun Mevcut Tasarımının Birim Maliyet Tablosu
- Tablo 11. : AX Panonun Hedef Tasarımının Birim Maliyet Tablosu
- Tablo 12. : Pano Elemanlarının Toplam Malzeme Maliyeti İçerisindeki Payı
- Tablo 13. : Faydaların Nisbi Önem Derecelerinin Yüzde Olarak İfadesi (%)
- Tablo 14. : Pano Elemanlarının Faydalar Üzerindeki Etkileri (%)
- Tablo 15. : Pano Elemanlarının Faydalarının Değerinin Hesaplanması (%)
- Tablo 16. : Pano Elemanlarının Faydalarının Değeri
- Tablo 17. : Değer Endeksi
- Tablo 18. : Eski ve Yeni Maliyetlerin Toplu Olarak Gösterilmesi
- Tablo 19. : AX Panonun Yeni Tasarımının DİMM Gideri Tablosu
- Tablo 20. : AX Panonun Yeni Tasarımının Birim Maliyet Tablosu

GİRİŞ

Son yıllarda hemen her alanda ortaya çıkan küreselleşme olgusu ve bunun beraberinde getirdiği etkiler, işletmelerin üretim ortamlarında da kendisini göstermiştir. Özellikle 19. yüzyılın ortalarında gerçekleşen sanayi devrimi işletmelerde kullanılan üretim sistemlerinin yapısını tamamen değiştirmiştir. 1970'lerden itibaren başlayan bilgi teknolojileri döneminde ise, artık bilgi ve teknoloji üretimin temel unsurlarından biri haline gelmiştir.

Bugünün işletmelerinin en önemli özelliği olan insan kaynaklarını teknolojiyle ikame etme eğilimi, işletmeler arasındaki rekabetin de yapısını değiştirmiştir. Eskiden yaşanan fiyat rekabetine, bugün bir de ürün rekabeti eklenmiştir. Nitekim düşük maliyet (fiyat) üstünlüğü, bugün ancak kaliteli ve farklılaştırılmış ürünle desteklendiği takdirde işletmelere rekabet avantajı kazandırabilmektedir.

Günümüzde işletmeler pazarda etkin bir biçimde rekabet edebilmek için hızlı bir şekilde, yüksek kalitede ve düşük maliyette birbirinden çok farklı ürünler üretebilmek ve bunları müşterilerine rakiplerinden daha düşük fiyatla sunabilmek zorundadırlar. Bunu gerçekleştirebilmek için ise, ileri üretim ortamlarını kullanmak durumundadırlar. İşte bu gelişmeler, işletmelerde yepyeni bir üretim ortamının doğmasına neden olmuştur, ki bu üretim ortamlarına ileri üretim ortamları denmektedir.

Geleneksel üretim ortamlarını terk ederek, ileri üretim ortamlarında faaliyet göstermeye başlayan işletmelerde, değişen üretim biçimi, maliyet yapısını da değiştirmiştir. Bu noktada, geleneksel maliyet muhasebesi sistemleriyle sağlanan bilgiler, ileri üretim ortamları için oldukça yetersiz kalmaya başlamıştır. Bu durum ise işletmeleri pazar odaklı yeni maliyetleme yöntemleri geliştirmeye yöneltmiştir.

Burada belirtilen yeni maliyetleme yöntemleri, pazara yönelik stratejik maliyetleme yöntemleri olup, bunlar geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin pazara ve stratejiye yönelik olarak yeniden yapılandırılması ihtiyacından doğmuş yöntemlerdir. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme olarak sıralanabilecek bu yöntemler, ürün tasarımı itibaren müşterilerin beklentilerine ve işletmenin stratejik durumuna odaklanmaktadır.

Bu yöntemlerle elde edilen ayrıntılı ürün maliyeti verileri, yöneticilere kaynak planlamasında, üretim sürecinde, maliyet kontrolünde ve başarı ölçümünde objektif bilgiler sağlamaktadırlar. Ayrıca yönetim bu verileri, hangi mamulün üretimine devam edileceği, hangisinin üretiminin durdurulacağı ve fiyatlandırmanın nasıl olacağı konusundaki kararlarında da kullanmaktadır.

Pazara yönelik olarak geliştirilen stratejik maliyetleme yöntemlerinden birisi de, yukarıda da belirtildiği gibi, hedef maliyetlemedir. İlk defa Japonya'da geliştirilen Hedef Maliyetleme, eskiden hakim olan "maliyet artı kâr fiyatı verir" ilkesinin rekabetçi ortamlarda uygulanamaz hale gelmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Zira, bu yöntemle meydana gelen yüksek fiyatlarla, işletmelerin yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri artık çok fazla mümkün değildir. Nitekim fiyatı belirleyen faktör bugün işletmelerin maliyetleri değil, pazar koşullarıdır. Yani işletmeler pazarda oluşan fiyatı kabul etmek durumundadırlar. Bu durum ise işletmeleri maliyetlerini kontrol altına almaya yöneltmiştir. Bu durumda artık işletmeler için geçerli olan ilke, "fiyat eksi kâr maliyeti verir" ilkesidir.

İşte bu gelişmelerden yola çıkarak hazırlanan bu çalışmanın temel amacı, ileri üretim ortamlarında uygulanan stratejik maliyetleme yöntemlerinin en önemlilerinden biri olan hedef maliyetleme yönteminin incelenmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle muhasebe ve maliyet muhasebesine ait bazı kavramlar anlatılmış, ardından da üretim ortamlarının özellikleri ile bu ortamlarda uygulanan maliyetleme yöntemlerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde, stratejik maliyet yönetimi kavramı açıklanmış, bundan sonra da pazara yönelik stratejik maliyetleme yöntemleri üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölüm olan Hedef Maliyetleme Yaklaşımı'nda ise, hedef maliyetleme belli başlı yönleriyle ele alınmıştır.

Dördüncü bölüm ise, uygulama bölümü olup, burada hedef maliyetleme üzerine elektronik sektöründe gerçekleştirilen bir uygulamaya yer verilmiştir.

1. MALİYET MUHASEBESİ VE MALİYETLEME YÖNTEMLERİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

Bu bölümde önce muhasebe ve maliyet muhasebesi kavramları açıklanmış, ardından da üretim ortamlarının maliyetleme yöntemleri ile ilişkisi ortaya konmuştur.

1.1. MUHASEBE VE MALİYET MUHASEBESİ

Bu başlık altında muhasebe ve maliyet muhasebesine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir.

1.1.1. Muhasebeye İlişkin Genel Açıklamalar

İşletme yöneticilerinin satın alma, üretim, pazarlama gibi işletme faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri için muhasebe verilerine gereksinimleri vardır. Çünkü bu faaliyetlerin her biri ile muhasebe arasında sürekli bir bilgi akışı mevcuttur. Zira; satın almadan üretime, pazarlamadan personele kadar işletmenin tamamında oluşan bilgiler muhasebede toplanır ve değerlendirilir. Dolayısıyla muhasebe, para ile ifade edilebilen işletme faaliyetlerine bağlı olarak oluşan değişimleri saptayarak, bunları yeni kararlar alınmasında kullanabilir.¹

Bu çerçeve içerisinde göz önüne alındığında; muhasebenin tanımı ve türleri aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1.1.1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, Amerikan Muhasebeciler Derneği'nin (AAA) tanımına göre, bilgileri kullananlar tarafından bilinçli değerlendirmeler yapmaya ve karar vermeye izin vermek için ekonomik bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi ve iletilmesi sürecidir.²

¹ Necmettin Erdoğan, *Maliyet Muhasebesi*, 2.b., İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 2001, ss.3-4.

² Münir Şakrak, *Maliyet Yönetimi*, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997, s. 8.

Muhasebe bölümünde diğer bölümlerin yaptıkları finansal nitelikteki işler izlenir, ilgili olaylar irdelenir, bunların kayıtları yapılır ve sınıflandırılır. Daha sonra da, belirli dönemler itibariyle bu bilgiler birleştirilerek, yönetimin kullanabileceği raporlar halinde, yönetime sunulur. Bu yönüyle muhasebe, bir karar aracı olarak, ilgililere bilgi sağlayan bir sistemdir.³

1.1.1.2.Muhasebenin Türleri

Muhasebe kendi içinde iki ana bölüme ayrılabilir. Bunlar işlem muhasebesi ve işletme muhasebesidir.⁴

İşlem muhasebesi her hesap dönemi için ayrı ayrı olmak üzere, kurum ya da hesapsal kişinin varlık ve sermaye durumu ile, gider, hasılat ve kazanç durumuna ilişkin işlemleri belgeler üzerinde belirleyip, hesap adı verilen çift yanlı çizelgeler üzerine işleyerek izleyen, her türlü yasa, kural, ilke ve yöntemlere uygun hesaplaşmayı sağlayan işlemlerin tümüdür.⁵

İşletme muhasebesi ise, her maliyet dönemi için ayrı ayrı olmak üzere, üretilen mal ve hizmetlerin toplam ve birim maliyetleri ile işletme sonuçlarını ortaya koymak, işletmeleri kendi içinde, dönemlere göre yada birbirleri ile karşılaştırmak, ölçümlemek ve geleceği planlamak için yapılan hesaplamaların tümüdür. İşletme muhasebesinin dayanağı, maliyet yerleri planıdır. Buna göre işletme muhasebesi kendi içinde yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi olmak üzere ikiye ayrılabilir.⁶

Yönetim muhasebesi, muhasebe verilerinin yönetim kararlarında kullanılması sanatını konu edinir. Karar alma modelleri kurarak karar almaya veri sağlar.⁷

Bir sonraki bölümde tanımlanan maliyet muhasebesi ise iki sistemin de kısmi birer parçası olup, üretilen ürünlerin veya sunulan hizmetlerin maliyetini belirlemek için kullanılır.

³ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, 13.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2001, ss. 5-6.

⁴ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Derya Kitabevi, 1999, s. 1.

⁵ Haftacı, a.g.e., s.2.

⁶ Haftacı, a.g.e., s.6.

⁷ Yunus Kışal, Sadi Işıklılar, **Genel Muhasebe Tek Düzen Hesap Planı ve Muhasebe Hukuku**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1998, s.10.

1.1.2. Maliyet Muhasebesine İlişkin Genel Açıklamalar

Aşağıda maliyet muhasebesinin tanımı ve önemine yer verilmiştir.

1.1.2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı

Yukarıda hem finansal muhasebenin hem de yönetim muhasebesinin bir parçası olarak açıklanan maliyet muhasebesi, üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet unsurlarını; türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları ürün ve hizmet türleri itibariyle belirlemeye ve izlemeye olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir.⁸

1.1.2.2. Maliyet Muhasebesinin Önemi

Maliyet muhasebesi, özellikle yöneticilerin karar almasına yardımcı olacak bilgileri sunması nedeniyle, işletmelerde her geçen gün daha da artan bir öneme sahiptir.

Sayıları artan ve büyüyen üretim işletmelerinde; kapasitenin ve verimliliğin korunması, zaman zaman türlü biçim ve yöntemlerle ortaya çıkan işletmeler arası rekabetin etkisiz hale getirilmesini sağlayacak önlemlerin alınması ve bir çok verilerin elde edilmesi zorunluluğu artık kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu bağlamda;

- İşletme içi veya işletme dışı risklerin daha bilinçle karşılanabilmesi
- Çalışmaların aksatılmadan yürütülebilmesi için üretime başlamadan maliyetin ne olması gerekeceği konusunda bilimsel tahminler yapılması gereği ve
- Yalnız geçmişteki maliyet hesaplamaları üzerine kurulmuş bir yöntemle geleceğe ait kararların verilemeyeceğinin anlaşılması maliyet muhasebesinin öneminin artmasında önemli etkenler olmuştur.⁹

⁸ Altuğ, a.g.e., s. 6.

⁹ Erdoğan, a.g.e., ss. 8-9.

Ayrıca artık işletmelerde maliyet muhasebesi, planlamadan kontrole kadar her faaliyetin tamamlayıcı bir parçasıdır. Bu nedenle tedarikle başlayıp, üretimle süren ve pazarlama hatta satış sonrası hizmetlere dek devam eden süreçte, tüm faaliyetlere ait maliyetlerin tanımlanması ve sürekli olarak kontrol altında tutulabilmesi günümüzde işletmeler için hayati bir öneme sahiptir.

Son olarak belirtmelidir ki; artık işletmelerde maliyet muhasebesinin bir diğer sorumluluğu da, hangi noktalarda değişimin en büyük faydayı sağlayacağı konusunda yönetimin dikkatini yönlendirecek stratejik bilgileri sağlayarak artı değer yaratmaktır. Günümüzün otomasyona dayalı iş dünyasında, maliyet muhasebecileri üretim stratejilerini desteklemek ve güçlendirmek üzere yönetim kontrol sistemlerini kullanmaktadırlar. Dolayısıyla böyle bir ortamda faaliyet gösteren işletmelerde, maliyet muhasebecisinin bilgilendirmeden çok etkileme (yönlendirme) rolü ön plana çıkmaktadır.¹⁰ Bu da maliyet muhasebesinin stratejik önemini arttırmaktadır.

¹⁰ Altuğ, a.g.e., s. 2.

1.2. ÜRETİM ORTAMLARI VE MALİYETLEME YÖNTEMLERİ İLİŞKİSİ

Bu başlık altında önce geleneksel ve ileri üretim ortamlarının özellikleri anlatılmış, ardından ileri üretim ortamları ile temel unsurları açıklanmıştır. Daha sonra da geleneksel üretim ortamlarında uygulanan maliyetleme yöntemleri açıklanarak bu yöntemlerin yetersizlikleri ortaya konmuştur. Son olarak üretim ortamlarında uygulanan maliyetleme yöntemlerine yer verilmiştir.

1.2.1 Geleneksel ve İleri Üretim Ortamlarının Özellikleri

Geleneksel üretim ortamları, genellikle çok hızlı değişimler göstermeyen, bir başka deyişle neredeyse sabit kabul edilebilecek, bir üretim teknolojisinin kullanıldığı üretim ortamlarıdır.

İleri üretim ortamları ise ileri üretim teknolojileri ile bu teknolojilerin daha etkin kullanımını sağlamaya yönelik tam zamanında üretim ve toplam kalite kontrolü yaklaşımlarından oluşan üretim ortamıdır.¹¹

Geleneksel üretim ortamlarının en önemli özelliği olarak kitle üretim tarzı ilk sırada sayılabilir. Bu ortamlarda faaliyet gösteren işletmeler, yaşam dönemleri çok uzun olan, bir veya benzer özelliklere sahip en fazla birkaç ürünün kitle üretimini gerçekleştirmektedirler.

Geleneksel üretim ortamlarında, üretilen ürünlerin özelliklerini belirleyen en önemli faktör ise işletmelerin üretim koşullarıdır. Burada üretim koşullarını belirleyen faktörlerin başındaysa kapasite, faaliyetler, teknoloji, işgücü, kalite, üretim planlaması, malzeme kontrolü ve organizasyon yapısı gelmektedir.¹² Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, geleneksel üretim ortamlarında üretilen ürünlerin özelliklerinin belirlenmesinde, pazar talebinin herhangi bir etkisi yoktur.

¹¹ Selman Aziz Erden, *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*, Isparta: Tuğra Ofset, 1999, s. 5.

¹² Sait Yüksel Kaygusuz, "Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama", (Basılmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000), s. 26.

İleri üretim ortamlarında ise, eskiden kendisine sunulan her ürünü kabul eden müşterilerin yerini, artık özelliklerini kendisinin belirlediği ürünleri talep eden müşteriler almıştır. Bu durum ise işletmeleri farklı özelliklere sahip çok sayıda ürün üretmeye zorlamıştır. Ayrıca teknolojik ilerlemeyle beraber ürünlerin yaşam süreleri de kısalmış, bu da ileri üretim ortamlarında, özellikle kitle üretimin ortadan kalkmasına neden olmuştur.

Geleneksel üretim ortamlarının önemli bir özelliği de üretim sürecinde işçilik, özellikle dolaysız işçilik, faktörünün önemli bir rol oynamasıdır. Bu ortamlarda teknolojiden ziyade iş gücüne dayalı bir üretim süreci izlenmekte olduğundan, dolaysız işçilik maliyetleri de, toplam üretim maliyetlerinin en önemli kalemini oluşturmaktadır.

İleri üretim ortamlarında ise, üretim sürecinin büyük bir bölümü teknolojiye dayalı olup, dolaysız işçilik üretimin çok az bir bölümünde etkili olmaktadır. Dolayısıyla geleneksel üretim ortamlarında toplam üretim maliyetlerinin en önemli kalemi olan dolaysız işçilik maliyetlerinin yerini, ileri üretim ortamlarında genel üretim giderleri almaktadır.

Geleneksel üretim ortamlarında stoklara verilen önem de, ileri üretim ortamlarına göre büyük farklılıklar göstermektedir. Zira ileri üretim ortamlarında neredeyse batık maliyetler olarak görünen stoklar, geleneksel üretim ortamlarında işletmelerin önemli bir dönen varlık kalemi olup, işletmeler burada stok için üretim yapmaktadırlar. Nitekim az sayıda ürünün stok için üretildiği, böylece hammadde, yarı mamul ve mamul stoklarının depoları doldurduğu geleneksel üretim ortamlarında stoklar işletmeler için önemli bir emniyet sübapı olarak kabul edilmektedir.¹³

Oysa ileri üretim ortamlarında stoklar işletmeyi hantallaştıran faktörlerin başında gelmektedir. Nitekim, ürünlerin yaşam dönemlerinin kısalığı ve sürekli olarak yeni

¹³ Kaygusuz, a.g.e., ss. 32-33.

özellikler talep eden müşteri kitlesi göz önüne alındığında, stokların emniyetten ziyade maliyete neden olduğu açıkça görülmektedir.

Geleneksel üretim ortamlarında üretim sürecinin akışı da ileri üretim ortamlarından farklıdır. Geleneksel üretim, öngörülen satış ve üretim düzeylerine göre talebin itilmesine dayalı bir yaklaşım iken, ileri üretim ortamlarında, fiili talep üretimi çekmektedir. Buna göre, üretimin bir sonraki aşamasından, üretim için gereksinmeyi belirten bir işaret gelmedikçe, önceki aşamalarda üretime geçilmemektedir.¹⁴

Geleneksel üretim ortamlarında maliyet kontrolü ise üretim sürecinin sonunda yapılmakta olup, burada sadece finansal göstergelere yer verilmektedir. Finansal olmayan göstergelerin, maliyetlerin oluşumundaki rolü ise tamamen göz ardı edilmektedir.

İleri üretim ortamlarında ise maliyet kontrolünden ziyade, üretim sürecinin en başından itibaren gerçekleştirilen maliyet yönetimi söz konusu olup, maliyetlerin yönetiminde finansal ve finansal olmayan tüm faktörler göz önüne alınmaktadır.

Son olarak, buraya kadar yapılan açıklamalarda yer alan geleneksel ve ileri üretim ortamları arasındaki farklılıklar, aşağıdaki tabloda da açık bir şekilde yer almaktadır.

Tablo 1. Geleneksel Üretim Ortamları İle İleri Üretim Ortamlarının Karşılaştırılması

	Geleneksel Üretim Ortamları	İleri Üretim Ortamları
Teknoloji	Sabit	Değişken
Üretim Hacmi	Kitle Üretim	Az Sayıda Üretim
Ürün Yaşam Süresi	Uzun	Kısa
Ürün Çeşitleri	Az ve Benzer	Çok ve Farklı
Üretim Sürecinin Yapısı	Emek (İşgüçü) Yoğun	Teknoloji Yoğun
Stoklar	Çok	Az
Üretimin Akışı	Talebin İtilmesi	Talebin Çekilmesi
Maliyet Kontrolü/ Maliyet Yönetimi	Sadece Finansal Göstergeler	Finansal ve Finansal Olmayan Göstergeler

¹⁴ Reşat Karcıoğlu, "JIT (Just-In-Time) Üretim Sisteminin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemlerine Etkisi", *Verimlilik Dergisi*, No: 4, 1993, s.93'den Erden, a.g.e., s. 24.

1.2.2. İleri Üretim Ortamları ve Temel Unsurları

İleri üretim ortamının, ileri üretim teknolojileri ile bu teknolojilerin daha etkin kullanımını sağlamaya yönelik tam zamanında üretim ve toplam kalite kontrolü yaklaşımlarından oluştuğu daha öncede belirtilmişti. Buna göre, ileri üretim ortamlarını meydana getiren üç ana unsur göze çarpmaktadır. Bunlar; ileri üretim teknolojilerinin kullanılması, tam zamanında üretim yaklaşımı ve toplam kalite yönetimidir.

1.2.2.1. İleri Üretim Teknolojilerinin Kullanılması

İleri üretim teknolojilerini oluşturan başlıca faktörler; sayısal kontrol, bilgisayarlı sayısal kontrol, endüstriyel robotlar, bilgisayar destekli tasarım, bilgisayar destekli üretim, bilgisayar destekli süreç planlama, grup teknolojileri ve esnek üretim sistemleri olarak sıralanabilirler. Bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Sayısal Kontrol: Bir makinenin işleyişinin numara veya sembollerle kontrol edildiği bir tür programlanabilir otomasyon olup, bu makinelerde operasyonların farklı basamakları için gerekli talimatlar makinenin kontrol birimine gönderilir, makineler de parçaların üretim işlemlerini bu talimatlara göre yaparlar.¹⁵

Bilgisayarlı Sayısal Kontrol: Burada küçük bir bilgisayar, belleğine yüklenen programlar ile, sayısal kontrolün temel işlevlerinin bazılarını veya tümünü yerine getirir.¹⁶ Buna göre; bilgisayarlı sayısal kontrol tezgahları, ufak kümelerde ve çok çeşitlilikte parçaların otomatik ve ekonomik olarak üretilebilmesi için, yeniden programlanabilme özelliğine sahip bilgisayarlı kontrol sistemleridir.¹⁷

¹⁵ www.dved.org/mrp3.htm

¹⁶ Mikell P. Groover and Emory W. Zimmers Jr., **CAD/CAM: Computer Aided Design and Manufacturing**, New Jersey: Prentice Hall International, Inc., 1984, s. 203 'den Erden, a.g.e., s. 9.

¹⁷ www.dved.org/mrp3.htm

Endüstriyel Robotlar: ISO standardında belirtilen tanıma göre robotlar; endüstri uygulamalarında kullanılan üç veya daha fazla programlanabilir eksenli olan, otomatik kontrollü, yeniden programlanabilir, çok amaçlı, bir yerde sabit duran veya hareket edebilen, çok fonksiyonlu aygıtlardır.¹⁸

Bilgisayar Destekli Tasarım: Bir ürün tasarımının yapılması, değiştirilmesi, analizi, veya optimizasyonu faaliyetlerinin bilgisayarlar aracılığıyla yürütülmesini sağlayan bir uygulamadır.¹⁹ Başlıca üstünlüğü karmaşık üç boyutlu şekilleri bilgisayarda oluşturabilmesi ve onu iki boyutlu bir ekranda herhangi bir bakış açısında ve istenen her ölçekte gösterebilmesidir.²⁰

Bilgisayar Destekli Üretim: Üretim süreçlerinin planlanması, izlenmesi ve kontrol edilmesi için bilgisayar sistemlerinin kullanımını kapsayan bir uygulamadır.²¹

Bilgisayar Destekli Süreç Planlama: Belirli bir parçayı üretebilmek için gereken teknolojik planın yapılması ve geliştirilmesini destekleyen bir bilgisayar uygulamasıdır. Bu sistemle geliştirilen plan, söz konusu parçayı üretebilmek için yapılması gereken işlemlerin sıralarını, bu işlerde kullanılacak makinelerin tanımını ve işlem sürelerini içerir.²²

Grup Teknolojisi: Tasarımda ve üretimde, parçaların veya mamullerin benzerliklerinden avantaj sağlamak için, birbirine benzeyen parça veya mamullerin belirlenerek birlikte gruplandırıldığı bir üretim felsefesidir.²³ Asıl olarak tasarıma destek olmak ve tasarımdaki gereksiz çeşitlilik ve tekrarları azaltmak amacıyla kullanılır.

¹⁸ Gökhan Vargın Gök ve Çağatay Afyon, "Kaynak Uygulamalarında Robot Teknolojisi", *Mühendis ve Makine Dergisi*, No: 1999, ss. 5-17.

¹⁹ www.dved.org/mrp3.htm

²⁰ İsmet S. Barutçugil, "Üretim Sistemi ve Yönetim Teknikleri", *Uludağ Üniversitesi Yayınları*, No: 3-054-0163, 1998, s. 310'dan Erden, a.g.e., s. 13.

²¹ www.dved.org/mrp3.htm

²² www.dved.org/mrp3.htm

²³ Erden, a.g.e., s. 16.

Esnek Üretim Sistemleri: Farklı parça ve ürünleri önemli bir değişiklik ve tezgah duruşuna gerek kalmaksızın üretebilme kabiliyeti olan sistemlerdir.²⁴ Bir esnek üretim sisteminde tümü bilgisayar kontrolünde çalışan ve çeşitli türde parça üretebilen üretim makineleri, iş parçalarının üretim makinelerine yerleştirilmesi ve tamamlanan parçaların bu makinelerden alınarak diğer makinelere yerleştirilmesini sağlayan robotlar ve iş parçalarını bir üretim makinesinden diğerine taşıyan taşıyıcı bantlar yer alır.²⁵

Burada anlatılan ileri üretim teknolojilerinin kullanılmasıyla birlikte, geleneksel üretim ortamlarında bir takım önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilirler.²⁶

- Talep kadar üretim
- En iyi mamul tasarımının bulunması
- Ürün tasarımının satışına kadar geçen teslim sürelerinin düşürülmesi
- Sıfır hata hedefi
- En uygun üretim birleşimi
- Üretim işlemleri sırasında sıfır zaman hedefi
- En düşük düzeyde hammadde ve ürün stoku
- Yönetim ve destek yapısının en aza indirilmesi
- Ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesi

Üretim ortamlarında yaşanan bu değişimler ise, işletmelerde ileri üretim teknolojileri ile birlikte bir takım yaklaşımların da eş zamanlı olarak uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Söz konusu bu yaklaşımlar, tam zamanında üretim ve toplam kalite yönetimidir.

²⁴ Gülay Coşkun Kasap, "Esnek Üretim Sistemine Geçiş Aşamasında Yönetimin Rolü ve Değerlendirmesi", *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 19, No: 4, 2001, ss. 12-19.

²⁵ Colin Drury, *Management and Cost Accounting*, London: Chapman & Hall, 1992, s. 621'den Erden, a.g.e., s. 14.

²⁶ Callie Berliner and James A. Brimson, *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Boston: Harvard Business School Publishing, 1998, ss. 44-45'den Rüstem Hacırüstemoğlu ve Münir Şakrak, *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, ss. 16-17.

1.2.2.2. Tam Zamanında Üretim

Geleneksel yöntemde hammaddelerin üretime alınmasından ürünün müşteriye teslim edilmesine kadar geçen süreç; üretim zamanı, kalite kontrol zamanı, taşıma zamanı ve bekleme zamanının toplamından oluşmaktaydı. Ancak bir çok işletmede üretim zamanının toplam zamanın ancak %10'u olduğunun²⁷ fark edilmesiyle beraber diğer faaliyetlerin değer yaratmadığı, bir anlamda da israfa neden olduğu, görüşü ortaya çıkmış, böylece bunların ortadan kaldırılması veya en azından minimum seviyeye indirilmesi gerekliliği gündeme gelmiştir.

Ayrıca geleneksel yöntemlerdeki “önce üret sonra sat” anlayışı, günümüz koşullarındaki değişen rekabet yapısı ve müşteri beklentileri nedeniyle yerini “önce sat sonra üret” anlayışına bırakmaya başlamıştır.

Bu değişimlerin ışığı altında geliştirilen tam zamanında üretim (just-in-time veya kısaca JIT) yaklaşımı, stokların azaltılarak israfların ve savurganlıkların ortaya çıkartılmasını ve değer katmayan faaliyetlerin yok edilerek zamana dayalı bir sürecin geliştirilmesini ortaya koyan bir maliyet yönetimi tekniğidir.²⁸

TZÜ iki basit ilkeye dayanır. Bunlar sıfır stok ve sıfır israftır. Bundan kastedilen ise, hammadde, yarı mamul ve mamuller ile yukarıda belirtilen toplam zamanın, üretim zamanı dışında kalan bölümlerinin sıfıra, yada mümkün olan en düşük seviyeye, indirilmesidir.

Üretimin pazar talebiyle birebir uygun olması gerekliliğini savunan TZÜ yaklaşımında bunu gerçekleştirebilmek için çekme sistemi anlayışı benimsenmektedir.

²⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, 2.b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., 1999, s. 228.

²⁸ Zeynep Türk ve Abitter Özulucan, “Tam Zamanında Üretim Ortamında Yönetim Muhasebesinin Değişmesi Gereği”, *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:19, No: 4, 2001, ss. 5-24.

Çekme sisteminin amacı ürünleri tam zamanında üretmek ve teslim etmek olup,²⁹ sistem bir iş merkezinin bir sonraki iş merkezinden emir gelmediği sürece herhangi bir ürün üretmemesi, dolayısıyla son iş merkezinin de pazardan bir talep gelmediği sürece üretim yapmaması ve bir önceki iş merkezine herhangi bir istekte bulunmaması esasına dayanır.

Burada belirtilen çekme sistemi işletmelerin tedarikçilerle olan ilişkilerini de etkilemektedir. Şöyle ki; çekme sisteminin bir sonucu olarak kendisine istekte bulunulan ilk iş birimi kendisinden istenen kadar üretim yapacağından bir önceki birimden, yani tedarikçilerden küçük çaplı sipariş talebinde bulunacaktır. Burada hız faktörünün de önemi göz önüne alındığında işletmeler tam zamanında üretim sürecinin etkinliğini sağlamak için en çok birkaç tedarikçi ile – ki ideal sayı burada birdir – çalışmak zorundadırlar.

Ulaşmak istediği iki temel amacı sıfır stok ve sıfır israf olan TZÜ'nün diğer amaçları ise şu şekilde sıralanabilir:³⁰

1. Optimum kalite, maliyet ve üretim için sistem tasarımı.
2. Ürünün üretim ve tasarımında kullanılan kaynak miktarını en aza indirme.
3. Alıcının isteklerini anlama ve karşılayabilme.
4. Tedarikçi ve alıcılarla açık ve güvene dayalı ilişkiler geliştirme.
5. Tam zamanında üretim sistemini geliştirmek için herkesin katılacağı gelişim politikaları uygulama.
6. Sıfır envanter, sıfır hata, sıfır temin süreleri, etkin üretim kontrolü ve etkin envanter kontrolü için akıcı süreçler yaratmak.

²⁹Larry N. Killough and Wayne E. Leininger, *Cost Accounting – Concepts and Techniques for Management*, 2nd ed., U.S.A.: West Publishing Company, 1987, s. 703.

³⁰Türk ve Özulucan, a.g.m., ss. 5-24.

Son olarak; aşağıdaki tabloda tam zamanında üretim ortamının, geleneksel üretim ortamlarından farkları yer almakta olup, bu farklılıklar aynı zamanda tam zamanında üretim ortamında geleneksel maliyetleme yöntemlerinin neden uygulanamayacağını da net bir şekilde göstermektedir.

Tablo 2. TZÜ ile Geleneksel Üretim Ortamlarının Karşılaştırılması

Tam Zamanında Üretim	Geleneksel Üretim
Çekme sistemi	İtme sistemi
Önemsiz veya sıfır stok	Önemli düzeylerde stok
Üretim hücreleri	Süreçlerden oluşan yapı
Çok işlevli işçilik	Uzmanlaşmış işçilik
Toplam kalite kontrolü	Kabul edilebilir kalite düzeyi
Merkezi olmayan yardımcı ve hizmet işyerleri	Merkezi yardımcı ve hizmet iş yerleri
Basit maliyet muhasebesi	Zor ve karmaşık maliyet muhasebesi

Kaynak: Şakrak, a.g.e., s. 148.

1.2.2.3. Toplam Kalite Yönetimi

Gelişmekte olan ülkelerde teknolojik gelişmenin henüz yaygınlaşmadığı dönemlerde işletmeler ilk önce üretimin üstünlüğü ile, bunun ardından üretim faktörlerinin nispeten ucuz sağlanmasıyla elde edilen maliyet üstünlüğü ile ve daha sonrada rekabete yeni bir boyut getiren kalite üstünlüğü ile pazarda rekabet avantajı kazanmışlardır.³¹ Buna göre işletmeler artık ürünlerini hem daha kaliteli, hem de daha düşük maliyetlerle üreterek rekabette üstünlük elde edebilmektedirler.

Eskiden kalitesizliğin yalnızca üretimden kaynaklandığı, bu yüzden de kontrol edilmesi gerektiği düşünülürdü. Ancak kusurlu birimlerin en çok %20'sinin üretim hatalarından kaynaklandığı, geri kalan %80'inin ise tasarım hatası olduğu fark edildikten sonra, kalite kontrol edilmesi değil, tasarlanması gereken bir kavram olarak algılanmaya başlanmıştır.³²

³¹ Fatih Coşkun Ertaş, "Kalite Maliyetleri ve Analizi", *Verimlilik Dergisi*, Cilt: 25, No: 2, 1996, s. 55.

³² Gürsoy, a.g.e., s. 340.

İşte bu gereklilikten yola çıkılarak geliştirilen ve modern bir yönetim felsefesi olarak ortaya çıkan Toplam Kalite Yönetimi (Total Quality Management) yaklaşımı, Deming, ve Juran gibi isimler tarafından geliştirilmiştir.

TKY, mamul yaşam döngüsünün tüm aşamalarında kaliteye odaklanması gerekliliğini savunan bir yaklaşım olup, bu yaklaşımın asıl amacı, sürekli iyileştirme, müşteriye odaklanma, hataları ortaya çıkmadan önce önleme, süreç iyileştirme ve kaliteyi işletmenin bütününe yayma gibi prensiplerin işletmenin tüm birimlerince sürekli olarak uygulanmasıdır. Bunun için de işletmenin tüm üyeleri bu prensipleri yaptıkları işin rutin bir parçası olarak görmelidirler.³³

Yaklaşımın öncülerinden Deming'e göre kalitesizlik ve bunun sonucu olarak da müşteri prestijinin kaybedilmesinin maliyeti o kadar yüksektir ki, bu nedenle kalite maliyetlerinin ölçülmesi gereksizdir. Deming'e göre bu konuda işletmelerin ulaşması gereken asıl amaç ise, ulaşılması imkansız dahi olsa, sıfır hatadır.³⁴ Zira TKY ile hedeflenen şey, ürün ve hizmetlerin hatasız olarak planlanması ve üretilmesi olup, bu sayede ayrıca kalite kontrole gerek kalmamasıdır. Özetle denilebilir ki; yaklaşım "ilk seferinde doğru yap" ilkesi üzerine kurulmuştur.

Deming'e göre etkin bir toplam kalite yönetiminin uygulanabilmesi, ya da başka bir deyişle, organizasyonlarda değişimin başarılı olabilmesi ise, TKY'nin 14 temel ilkesinin işletmelerin tüm birimlerince benimsenmesine bağlıdır. Bu ilkeler şunlardır;³⁵

³³ Cecily A. Raiborn, Jesse A. Barfield and Michael R. Kinney, *Managerial Accounting*, 2nd ed., U.S.A.: West Publishing Company, 1996, s. 46.

³⁴ John K. Shank and Vijay Govindarajan, *Strategic Cost Management – The New Tool for Competitive Advantage*, New York: The Free Press, 1993, s. 204.

³⁵ Coşkun Can Aktan, *Yönetimde Rönesans ve Kalite Devrimi*, Ankara: Tosyöv Yayınları, 2000, s. 26.

1. Organizasyonun amaçlarını belirlemek. Ürün ve hizmet kalitesini geliştirmek için organizasyonun amaçlarını tespit etmek.
2. Yeni yönetim felsefesini benimsemek. Yeni çağa ayak uydurabilecek bir liderlik üstlenerek ve sorumlulukları öğrenerek yeni yönetim felsefesini benimsemek ve uygulamak. Organizasyon faaliyetlerinde alışılmış gecikme ve hatalara, kalifiye olmayan işgücüne, kalitesiz mal ve hizmet üretimine eskiden olduğu gibi artık tolerans göstermemek.
3. Organizasyonun muayenelere olan bağımlılığını azaltmak. Organizasyondaki kütle muayenesine son vermek. Bunun yerine istatistiksel araçlara önem vererek kalitenin ölçülmesini sağlamak.
4. Organizasyonu fiyat etiketleri ile değerlendirmeyi bırakmak. Sadece fiyat etiketlerine bakarak organizasyonun başarısını değerlendirmemek. Düşük kalitenin söz konusu olduğu bir organizasyonda düşük fiyatı başarı olarak kabul etmemek. Mal ve hizmet sunulmasında müşteri ile uzun-vadeli bir ilişkinin kurulmasına çalışmak.
5. Sürekli gelişmeyi sağlamak. Organizasyondaki problemleri tespit etmeye çalışmak. Maliyetleri azaltmak, kalite ve verimliliği arttırmak için üretim ve hizmet sistemini ve süreçleri sürekli geliştirmek.
6. İş başında eğitimi sağlamak. Çalışanların organizasyon içerisinde eğitimini sağlayacak modern yöntemleri kurumsallaştırmak.
7. Liderlięin kurumsallaşmasını sağlamak. Çalışanların performanslarını değerlendirilmesinde modern yöntemlerin uygulanmasını sağlamak. Çalışanlara işlerini daha iyi yapabilmeleri için yardımcı olmak.
8. Organizasyonda çalışanlar üzerindeki korkuya son vermek. Organizasyon içerisinde çalışanlar üzerindeki korkuyu ortadan kaldırmak. Tüm işlerin daha kaliteli yapılması için çalışanların güven içinde işlerini yapmalarını sağlamak.

9. Departmanlar arasındaki sınırları kaldırmak. Organizasyonda araştırma, tasarım, üretim ve satış departmanlarının birlikte hareket ederek sorunları daha etkin bir şekilde çözümlayebilmelerine imkan sağlamak.
10. Sloganlara son vermek. Organizasyon içerisindeki sloganları, posterleri ve sayısal hedefleri ortadan kaldırmak. Çalışanların kendi sloganlarını kendilerinin formüle etmelerine izin vermek.
11. Organizasyonda sayısal hedefleri ve kotaları ortadan kaldırmak. Tespit edilen hedefe ulaşmaya çalışmak kalitesizliği beraberinde getirebilir. Çalışanlar ve yöneticiler üst yönetimin istediği hedefe ulaşmak için uzun vadede organizasyonun çıkarlarını zedeleyecek uygulamalar yapabilirler.
12. Çalışanların iş yapmalarını engelleyecek uygulamaları ortadan kaldırmak. Organizasyon içerisinde çalışanların yaptıkları işten gurur duyma haklarını ellerinden alacak ve sınırlayacak uygulamalara ve denetlemelere son vermek.
13. Eğitim uygulamak. Organizasyonda çalışanlar için etkin bir eğitim programı oluşturmak ve çalışanların kendi kendilerini geliştirmelerini teşvik etmek.
14. Transformasyonu herkesin katılımı ile gerçekleştirmek. Organizasyon içerisinde herkesin transformasyona katkıda bulunmasını sağlamak. Bu amaca ve misyona yönelik üst düzeyde özel bir yönetim birimi oluşturmak.

Buraya kadar anlatılanlar doğrultusunda, TKY'nin yararları ise şu şekilde özetlenebilir. Üretim kalitesinin ve verimliliğin artması, maliyetlerin azalması, pazardaki rekabet gücünün artması, müşteri tatmininin sağlanması ve işletme içindeki işbirliğinin artması.

1.2.3. Geleneksel Üretim Ortamlarında Uygulanan Maliyetleme Yöntemleri

Geleneksel üretim ortamlarında maliyetleme yöntemleri uygulanırken, bir ürünün maliyetini bulabilmek için önce o ürüne ait tüm maliyetler toplanmakta, ardından bulunan bu üretim maliyetine belli bir kâr yüzdesi eklenerek bir pazar fiyatı belirlenmektedir. Buna göre, maliyet artı (cost plus) yöntemi de denen, bu yöntemde maliyetlerin tutarından yola çıkılarak satış fiyatına ulaşılmaktadır.

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinde, maliyetlerin toplam tutarının hesaplanmasında ise farklı yöntemler mevcuttur. Bu yöntemler 3 ana başlık altında toplanabilirler.³⁶

i. Üretim Sistemine Bağlı Olarak Belirlenen Yöntemler

- Sipariş Maliyetleme
- Safha Maliyetleme

ii. Maliyetlemede Esas Alınan Kapsama Göre Belirlenen Yöntemler

- Tam Maliyetleme
- Değişken Maliyetleme
- Normal Maliyetleme
- Direkt Maliyetleme

iii. Maliyetlemede Esas Alınan Rakamlara Göre Belirlenen Yöntemler

- Fiili Maliyetleme
- Tahmini Maliyetleme
- Standart Maliyetleme

Buna göre geleneksel yöntemde bir maliyet sisteminin oluşturulabilmesi ise her gruptan bir yöntemin seçilmesiyle mümkün olabilecektir.

³⁶ Nalan Akdoğan, **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, 1995, ss.38-39'dan Erden, a.g.e., s. 31.

1.2.4. Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Yetersizlikleri

Sanayi devriminden sonra, kitle üretim tarzını benimsemiş olan büyük ölçekli fabrikaların ortaya çıkmasıyla birlikte uygulanmaya başlanan geleneksel yöntemler, uzun yıllar işletmelerin ihtiyaçlarını önemli oranda karşılamıştır. Ancak, özellikle 1980'lerden itibaren, kullanılan üretim teknolojilerinde ve rekabet koşullarında yaşanan değişimler sonucu, işletmelerde uygulanan ileri üretim ortamlarında geleneksel maliyet yöntemleri yetersiz kalmıştır. Günümüz şartlarında bu yöntemler yanlış kararlara sebep olacak maliyet bilgileri üretmektedirler.

Geleneksel yöntemlerin ileri üretim ortamlarında uygulanamamasına neden olan ve işletmelerin maliyet sistemlerini etkileyen başlıca değişimler şu şekilde sıralanabilir.³⁷

- Maliyet unsurlarındaki yapısal değişim
 - Daha düşük dolaysız işçilik maliyeti
 - Daha büyük teknoloji maliyeti
 - Daha yüksek bilgi maliyeti
- Maliyet dağıtım ve yükleme anahtarlarında değişim
- Maliyet düşürme amacına bakışta değişim
- Maliyet tanımlamalarında değişim
- Stok değerlemesine yönelik yaklaşımın azalan önemi
- Yarı mamul stok bulundurma maliyetlerinde azalma
- Amortisman paylarını hesaplamada ve dağıtım anahtarlarında değişim
- Bilgi akışında hız
- Dönemsel raporlamanın yetersizliği
- Ürün tasarım ve geliştirmeye yönelik finansal veri sağlanması
- Süreç tasarım ve geliştirmede artan önem
- Maliyet merkezi yapısının yeniden düzenlenmesi

³⁷ Berliner and Brimson, a.g.e., ss. 44-45'den Hacırüstemoğlu ve Şakrak, a.g.e., ss. 16-17.

Öncelikle, geleneksel maliyetleme yöntemlerinde maliyetler ürün ortaya çıktıktan sonra (tasarım veya üretim sürecinin sonunda) hesaplanmakta olup, maliyetler üzerinde işletmenin çok fazla bir kontrol gücü bulunmamaktadır. Buna göre geleneksel yöntem mamul maliyetinin % 80 ila 90'ının belirlendiği aşamayı göz ardı etmektedir.³⁸ Bu durum ise, mamul süreç ve tasarımlarının artan önemi göz önüne alındığında geleneksel maliyet yöntemlerinin önemli bir boşluğunu ortaya koymaktadır.

Yine, geleneksel yöntemde üretim maliyetleri dolaysız ve dolaylı maliyetler olarak iki gruba ayrılmakta, dolaysız maliyetler ise genellikle dolaysız işçilik saatine göre üretim maliyetlerine eklenmektedirler. Dolaysız işçilik maliyetlerinin nispeten yüksek olduğu geleneksel üretim sistemlerinde maliyetlerin bu şekilde belirlenmesi doğru bir yaklaşım olarak kabul edilebilir. Ancak günümüzde dolaysız işçiliğin yerini büyük oranda teknolojiye bırakması, teknolojiye bağlı bakım onarım, kalite kontrol vb. gibi dolaylı maliyetlerin üretim maliyetleri içerisindeki payını, dolayısıyla da önemini arttırmış, bunun sonucu olarak da dolaysız işçiliğe bağlı ölçütler uygun dağıtım anahtarı olmaktan çıkmıştır.

Ayrıca geleneksel üretim sistemlerinde görülen tek ve homojen yapıdaki ürün hatları günümüzde yerini farklılaştırılmış ürün hatlarına bırakmıştır. Bu durumda işletmede üretilen ürünlerin dolaylı maliyetlerden aldıkları paylar da birbirlerine göre farklılık gösterdiğinden, tek bir dağıtım anahtarı kullanılarak dolaylı maliyetlerin dağıtıldığı geleneksel maliyetleme yöntemleri bugünün üretim ortamlarında geçerliliğini yitirmiştir.

Değişen koşullar maliyet düşürme amacına bakışı da değiştirmiştir. Zira geleneksel maliyetlemede temel amaç finansal tablolar için bilgi sağlamak olduğundan, geleneksel yöntemler maliyetlerin sadece miktar boyutuyla ilgilenmektedir. Oysa artık maliyetlerin miktarı kadar, maliyetleri oluşturan unsurların nedenleri de ön plana çıkmış

³⁸ Erden, a.g.e., s. 100.

olup, işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmesi ancak bu nedenlerin üzerine gidilerek maliyetlerin düşürülmesiyle mümkün olabilmektedir. Geleneksel yöntemler ise bu sorunu çözmede yeterli etkiyi gösterememektedirler.

Kitle üretimin dolayısıyla geleneksel yöntemin bir diğer özelliği olan yüksek miktardaki stok ihtiyacı da günümüzde önemini yitirmiş olup, bu durum aynı zamanda stok değerlemesine yönelik yaklaşımın önemini de azaltmıştır. Bu nedenle stokların düşürülmesi amacıyla uygulanan üretim teknikleri, maliyet muhasebesini de değişime zorlamaktadır. Buna göre stok maliyetlerinin nedenlerini saptayıp bunları ortadan kaldırmayı amaçlayan faaliyetlere girişilmesi günümüzde maliyet muhasebesinin başlıca görevlerinden birisi haline gelmiştir.³⁹ Burada stoklarda azalmaya neden olan üç faktör ise oldukça önemlidir. Bunlardan ilki, stoklara yatırım yapılması ve yapılan yatırımın sermaye maliyetinin çok yüksek olmasıdır. İkincisi, stok tutmanın geleneksel neden ve avantajlarının artık geçerli olmadığına anlaşılmasıdır. Üçüncü neden ise, rakip işletmelerin stoklarında azaltma yaparak, maliyetlerini aşağıya çekmeleri ve avantajlı duruma gelmeleridir.⁴⁰

Geleneksel üretim yöntemlerinin terk edilmesiyle beraber değişen bir başka faktör de maliyet merkezlerinin yapısı olup, geleneksel yöntemdeki dağıtımda kullanılan üretim – hizmet merkezleri ayrımı yerini mamullere veya faaliyetlere göre yapılan ayrıma bırakmıştır.

Ayrıca geleneksel maliyetleme yöntemleri faaliyetlerin gidişatına, maliyetlerin düşürülmesine, verimliliğin arttırılmasına ve dönemsel raporlara ilişkin yeterli ve doğru bilgileri de yöneticilere zamanında yansıtamamaktadır. Bu da gerekli bilgiye anında ulaşmanın stratejik bir öneme sahip olduğu günümüzün rekabet koşullarında geleneksel yöntemin önemli bir eksiği olarak ortaya çıkmaktadır.

³⁹ Yaşar Köse, "Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi", **Kara Harp Okulu Bilim Dergisi**, Cilt: 14, No: 1, 2004, s. 5.

⁴⁰ Kaygusuz, a.g.e. , s. 33.

Yine, gelişmiş teknikler kullanarak yapılan üretim sonucu mamul yaşam dönemlerinin kısalmasıyla birlikte dönem sonunda yapılan raporlamanın yerini, ileri üretim ortamlarında yaşam dönemi raporlaması almaktadır. Burada yaşam dönemi raporlaması, yönetime mamul kârlılığı üzerinde uzun dönemli kârların etkisini belirleyebilme imkanı sağlamaktadır.⁴¹

Buraya kadar yapılan açıklamalara bağlı olarak denilebilir ki; 1980'lerden itibaren değişen teknolojik koşullar ve rekabet ortamı sonucu işletmeler üretim sistemlerini neredeyse tamamen değiştirmek zorunda kalmışlardır. Üretim ortamlarındaki bu değişiklikler ise maliyet yönetimi sorununu beraberinde getirmiştir. Zira geleneksel maliyetleme yöntemleri, yukarıda açıklanan nedenler dolayısıyla, yeni üretim ortamları için yeterli ve doğru bilgiler üretmekten çok uzakta olup, bu ortamlarda halen geleneksel yöntemlerin kullanılmaya devam edilmesi yöneticilerin gerçekte zarar ederken kâr elde ettiklerini veya kâr elde ederken zarar ettiklerini sanmalarına neden olacaktır.

1.2.5. İleri Üretim Ortamlarında Uygulanan Maliyetleme Yöntemleri

Geleneksel maliyetleme yöntemleri, ileri üretim ortamlarında, işletme ihtiyaçlarına yeterli düzeyde cevap verememektedir. Çünkü maliyet artık sadece üretilen ürünlerin rakamsal ifadesi olarak ele alınmamaktadır. Bu nedenle günümüzde maliyet muhasebesi sistemleri maliyet hesaplama amacı dışına çıkarak maliyet yönetimi sisteminin gereklerine cevap verebilecek şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Zira sadece ürün maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik olan geleneksel anlayış, artık rekabetçi baskılara cevap verememektedir. Buna göre, maliyet muhasebesi sistemleri, maliyetlendirme fonksiyonunun yanında yönetim, planlama ve karar verme alanlarında da etkili olacak şekilde yapılandırılmalıdır.⁴² Son yıllarda ise bu üretim ortamlarının ihtiyaçlarına cevap verecek bir çok yeni maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

⁴¹ Köse, a.g.m., s. 8.

⁴²Sait Yüksel Kaygusuz, "İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemleri", *Ekonomi ve Toplum Dergisi*, Cilt: 3, No: 1, ss. 70-71.

Burada vurgulanan yeni maliyetleme yöntemlerinin geliştirilmesindeki en önemli neden pazarın değişen yapısıdır. Zira artık işletmelerin nihai amacı, ürettikleri ürünü satabilecekleri uygun pazarları bulabilmek değil, faaliyet gösterdikleri pazarlarda satabilecekleri uygun ürünler üretebilmektir. Bu da ancak pazara yönelik stratejik bir maliyet sisteminin kurulmasıyla ya da mevcut sistemin pazara ve stratejiye bağlı olarak yeniden tasarlanmasıyla mümkün olabilecektir.

İleri üretim ortamlarında uygulanan maliyetleme yöntemleri pazarın yapısına ve işletme stratejilerine bağlı olarak geliştirildiği için, bu yöntemlere pazara yönelik stratejik maliyetleme yöntemleri de denilmektedir.

İleri üretim ortamlarında kullanılan maliyetleme yöntemleri, diğer bir ifadeyle, pazara yönelik stratejik maliyetleme yöntemleri, şunlardır. Faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul yaşam döneminde maliyetleme, kaizen maliyetleme ve hedef maliyetleme.

2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE PAZARA YÖNELİK STRATEJİK MALİYETLEME YÖNTEMLERİ

Bu bölümde önce stratejik maliyet yönetimi açıklanmış, ardından da pazara yönelik stratejik maliyet yöntemlerine yer verilmiştir.

2.1. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

Günümüz koşullarında meydana gelen rekabetçi yapı, maliyet hesaplama yöntemlerini baştan aşağıya değiştirmiştir. Sadece ürün maliyetlerini hesaplamaya ve raporlamaya yönelik olan geleneksel anlayış, ileri üretim ortamlarında işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Bunun yanında kalite, maliyet ve müşteri tatmini gibi rekabetçi avantajın önemli belirleyicileri de, klasik maliyet muhasebesi sistemi içerisinde kendilerine yer bulamamaktadırlar. Buna ek olarak dünya çapında faaliyet gösteren işletmeler, artık üretim sistemlerinin yönetiminde kalite, üretimde esneklik, pazar değişimlerine anında cevap verme, müşteri tatmini, üretime hazırlık zamanı, teçhizatların kullanılmadığı süre ve stok seviyeleri gibi bazı stratejik faktörler de oluşturmuşlardır. Ancak bu faktörlerin sağladığı faydalar, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde kayıtlanamamaktadırlar.⁴³

Özellikle yukarıda anlatılan nedenler dolayısıyla, artık işletmeler pazardaki konumlarını devam ettirebilmek için, stratejik yönetimin ihtiyaçlarını da göz önüne alarak, maliyet muhasebesi sistemlerini yeniden yapılandırmak durumundadırlar. Zira geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ürün maliyetlerini hesaplamaya ve stokları değerlemeye yönelik yöntemler olup, maliyetlemede stratejik unsurların ön planda olduğu günümüzde, işletmeler için hatalı bilgilerin üretilmesine neden olmaktadır.

⁴³ Kaygusuz, "Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama", s. 76.

2.1.1. Stratejik Maliyet Yönetimine İlişkin Genel Açıklamalar

Bu başlık altında önce stratejik maliyet yönetiminin tanımı yapılmış, ardından kapsamına yer verilmiştir. Son olarak da; stratejik maliyet yönetimi geleneksel maliyet muhasebesi ile karşılaştırılarak, bir süreç içerisinde açıklanmıştır.

2.1.1.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı strateji kavramının önemindeki yükselişe paralel olarak gelişme göstermiştir.⁴⁴ Bu nedenle stratejik maliyet yönetimi kavramının tanımına geçmeden önce, ilk olarak strateji kavramının açıklanması yararlı olacaktır.

Bugüne kadar strateji kavramıyla ilgili olarak, çeşitli alanlarda yapılan, birbirinden farklı birçok strateji tanımına rastlanmaktadır. Bu çalışmada strateji, ekonomik anlamıyla ele alınmış olup, bu alandaki en kapsamlı tanımlardan biri ise A.D. Chandler tarafından yapılmıştır.

Chandler'e göre strateji, işletmelerde uzun dönemli amaç ve hedefleri belirlemek ve bu amaç ve hedefleri gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakları tahsis ederek, uygun faaliyet programları hazırlamaktır.

Stratejik maliyet yönetimi ise, işletmenin stratejik konumunu geliştirmeye ve maliyetleri azaltmaya yönelik maliyet yönetimi tekniklerinin eş zamanlı olarak uygulanmasıdır.⁴⁵

Stratejik maliyet yönetimi, stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizidir. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır.⁴⁶ Stratejik maliyet yönetimi ile, piyasadaki rakiplerin ve herhangi bir

⁴⁴ Altuğ, a.g.e., s. 440.

⁴⁵ Robin Cooper and Regine Slagmulder, "Strategic Cost Management", *Management Accounting Journal*, No: 7, 1998, ss. 16 – 18.

⁴⁶ Altuğ, a.g.e., s. 440.

nedenle ilişkili olunan işletmelerin durumuna göre strateji belirlemek, işletmenin çeviklik kabiliyetini arttırmak ve maliyetleri kontrol altında tutabilmek amaçlanır.⁴⁷ Bu nedenle de stratejik maliyet yönetiminde işletme çevresiyle bir bütün olarak düşünülür. Nitekim stratejik maliyet yönetiminde maliyet muhasebesi, işletmenin rakipleri ve kendi iç yapısına ait bilgileri toplarlar, değerlendirir ve bunları stratejik karar verme sürecine hazır hale getirir.⁴⁸

2.1.1.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi

Geleneksel yöntemlerde maliyet bir çıktı olarak kabul edilmektedir. Oysa pazara yönelik olarak geliştirilen yaklaşımlarda maliyet, işletmelerin kontrolü altında olan ve işletme yönetiminin işletme stratejilerine uygun olarak alacağı kararlardan etkilenen bir girdi olarak kabul edilir. Bu durum, günümüzde yaşanan rekabet koşullarında, işletmelerde çok önemli bir maliyet baskısını ortaya çıkartmıştır. Zira işletmeler artık maliyetleri oluştuktan sonra kontrol etmek ve azaltmaya çalışmak yerine, onları oluşmadan önce kontrol altına almak ve yönetmek zorundadırlar. Maliyetlerin ortalama % 80 – 90'ının daha tasarım aşamasında kesinleştiği göz önüne alındığında denilebilir ki; işletmeler maliyet yönetimine ait kararları bundan da önceki aşamada, yani ürünü etkileyen tüm faktörlere ait halen bir çok alternatifin olduğu fizibilite aşamasında almalıdırlar ki, bu durum işletmelerde stratejik maliyet yönetiminin önemini arttıran en önemli nedenlerden de birisidir.

İşletmelerde stratejik maliyet yönetiminin önemini arttıran bir diğer neden ise, maliyet yönetiminde kullanılan bilgilerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki; geleneksel yöntemler sadece parasal bilgileri topladığından ve bu bilgileri bir yıllık zaman periyotları içerisinde değerlendirdiğinden dolayı, bugün verilecek kararların, işletmenin uzun dönemli finansal başarısını nasıl etkileyeceği konusunda yöneticilere

⁴⁷ Hasan Alkan, "İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar", *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, No:2001, ss. 183-184.

⁴⁸ Michael Bronwich, "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", *Accounting Organization and Strategy*, No: 1, 1990, s. 28.

yeterli ve güvenilir bilgiler sağlayamamaktadırlar.⁴⁹ Oysa stratejik maliyet yönetimi geleneksel yöntemin bu boşluğunu tam anlamıyla doldurmaktadır.

Ayrıca stratejik maliyet yönetimi daha fazla sayıda maliyeti ve faydayı daha doğru ve güvenilir biçimde raporlamaktadır. Yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanacak bu bilgiler ise, yönetime işletmenin değer zinciri içerisindeki durumunu göstereceği gibi, aynı zamanda işletmenin rakiplerine karşı olan avantaj ve dezavantajları ile amaçlara ulaşmadaki performansını da ortaya koyacaktır.⁵⁰

2.1.1.3. Maliyet Muhasebesinden Stratejik Maliyet Yönetimine Geçiş

Günümüzde işletmeler pazar şartlarına uyum sağlayabilmek ve yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmek için faaliyetlerine ileri üretim ortamlarında devam etmek zorunda kalmışlardır. Bu durum ise işletmelerin tüm üretim sürecini değiştirdiği gibi, işletmelerdeki maliyet yapısını da baştan sona değiştirmiştir. Artık maliyetlerin alt alta toplanarak üretim maliyetlerinin hesaplandığı, sadece faaliyetleri raporlamaya yönelik maliyet muhasebesi sistemleri, günümüzdeki pazar şartları da dikkate alındığında, ileri üretim ortamlarının ihtiyaçlarını karşılayamamaktadırlar. Bu yüzden işletmelerde maliyet muhasebesi sistemleri daha esnek bir hale getirilmeli, böylece üretim teknolojilerindeki hızlı değişime de ayak uydurabilmelidirler.

İşte bu gereklilik maliyet muhasebesi sistemlerinin, işletmelerin stratejik amaçlarına uyum sağlayacak şekilde, yeniden yapılandırılması zorunluluğunu ortaya çıkartmıştır. Buna göre işletmeler stratejik yönetim anlayışı çerçevesinde, maliyet muhasebesini geleneksel yapıdan ayırarak, daha çok kontrol ve stratejik karar alma amaçlı faaliyetlerde etkin olarak kullanmalıdırlar.⁵¹ Bunun için de maliyet muhasebesinin tüm fonksiyonları işletmenin stratejik amaçları doğrultusunda çalıştırılmalıdır. Bu noktada, işletmenin stratejik amaçlarını destekleyici bilgilerin

⁴⁹ Cecily A. Raiborn ve diğerleri, a.g.e., s. 70.

⁵⁰ Cecily A. Raiborn ve diğerleri, a.g.e., s. 70.

⁵¹ Kaygusuz, "Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama", s. 10.

toplanması ve değerlendirilmesi maliyet muhasebesi sistemlerini bilinen dar kalıplarının dışına çıkartacaktır.⁵²

Stratejik maliyet yönetimi, geleneksel maliyet muhasebesinden farklı olarak, işletmenin içiyle sınırlı değildir. Özellikle maliyet muhasebesinde üretim faaliyetleri üzerine yoğunlaşmak, diğer faaliyetlerin etkisini göz ardı etmek, faaliyetler arasındaki ilişkiyi dikkate almamak ve rakiplerin maliyetlerini değerlendirmemek söz konusu iken, stratejik maliyet yönetiminde nisbi maliyet pozisyonunu belirleyen etkenlere odaklanmak, işletmenin sürekli olarak maliyet avantajını koruyabilme yollarını araştırmak ve farklılaştırma maliyetlerini analiz etmek söz konusudur.⁵³

Günümüz işletmelerinde maliyet muhasebesi ile stratejik karar verme süreci arasındaki ilişkinin anlaşılması ve ortaya konulması gerekir. Zira, stratejik karar verme sürecinde zamana ve amaca uygun bilgiler, sürecin daha etkin bir şekilde çalışmasını sağlayacaktır. Buna göre stratejik karar verme sürecinde doğru bilginin zamanında, uygun bir şekilde ve kararlara yardımcı olacak biçimde hazırlanmasında maliyet muhasebesi aktif olarak yer almalıdır.⁵⁴

Burada stratejik amaçlara ulaşmak için maliyet muhasebesi sistemleri özellikle şu sorulara eksiksiz ve doğru cevap verebilecek şekilde tasarlanmalıdırlar.⁵⁵

- Maliyet ve kâr rakamlarının üretim hattı ve müşterilerden etkilenme dereceleri nelerdir?
- Her faaliyete ait maliyet unsurları nelerdir ve maliyetlerin değişimiyle birlikte kapasitede ne kadarlık bir artış veya azalış meydana gelmektedir?
- Değersiz veya hatalı ürün maliyetleri ne kadardır ve belirli bir faaliyete özgü en iyi uygulama nedir?

⁵² Robert S. Kaplan, "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, No: 7, 1984, s. 414.

⁵³ Richard Wilson, "Strategic Cost Analysis", *Management Accounting*, No: 10, 1990. s. 42.

⁵⁴ Al Pipkin, "The 21st Century Controller", *Management Accounting*, No: 2, 1989. s. 22.

⁵⁵ Kaygusuz, "Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama", s. 10.

- İşletmedeki faaliyetlerle birlikte ne kadarlık bir sabit maliyet değişime uğramaktadır ve eğer üretim hacmi azalırse ne kadarlık bir kısmından kaçınılabılır?
- Mevcut maliyet yapısı, sermayeden faydalanma ve finansal olmayan performans göstergeleri rakiplerle nasıl karşılaştırılmaktadır?
- Mevcut ve yeni ürünlere yönelik düşük maliyet modeli nasıl oluşturulabilir?

2.1.2 Stratejik Maliyet Yönetiminin Kapsamı

Stratejik maliyet yönetimi özellikle üç ana konuya odaklanmaktadır. Bunlar değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma ve maliyet sürücülerini analizidir.⁵⁶

2.1.2.1. Değer Zinciri Analizi

Bütün dikkatleri tamamen üretim maliyetlerini belirlemeye odaklayan geleneksel muhasebenin aksine, stratejik maliyet yönetimi maliyetlerin tedarikçilerle, tüketicilerle ve ürünlerle ilişkisini kurmaya çalışır ki, bunun için de sınırlarını işletmenin fiziki üretim sürecinin çok daha ilerisine doğru genişletir.⁵⁷ İşte; hammaddelerin temini için birlikte çalışılan tedarikçilerden başlayarak, işletmenin tüm birimlerini ve dağıtıcılarını da kapsayan ve nihai tüketicilere kadar devam eden bir zincirin (ki bu zincire değer zinciri denir) stratejik maliyetleme sürecine katılması ve maliyetleme kararlarında önemli bir rol oynaması etkin bir değer zinciri analiziyle mümkün olacaktır.

İşletmeler amaçlarına ulaşabilmek için, yaptıkları tüm faaliyetleri değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler olarak gruplandırmak zorundadırlar. Başka bir deyişle, müşteriye değer yaratmak yaklaşımından hareketle, birer maliyet unsuru olan tüm faaliyetlerin, işletmenin ürettiği ürünlere daha fazla bir katma değer yaratıp yaratmadığına göre gruplandırılması gerekir. Çünkü faaliyetin ürüne kattığı değer, o faaliyetin maliyetinden daha fazla olması beklenmektedir. Eğer faaliyetin kattığı değer, faaliyetin maliyetinden daha düşükse, bir değer yaratılmamış demektir.⁵⁸

⁵⁶ Shank and Govindarajan, a.g.e., s. 13.

⁵⁷ Cooper and Slagmulder, a.g.m., ss. 16 – 18.

⁵⁸ Orhan Elmacı ve Niyazi Kurnaz, "Sürdürülebilir Rekabet Gücüne Yönelik Vizyon Arayışlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı", *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, No: 2004, ss. 20-25.

İşletmenin rekabet üstünlüğü elde edebilmesi için, tüm bu faaliyetlerin üretilen ürünlere kattığı değer, aynı zamanda rakiplerin faaliyetlerinden elde ettiği değerlerden de daha fazla olmalıdır. Aksi halde, işletmede değer yaratılsa bile, rekabet üstünlüğü elde edilemez.⁵⁹

Günümüzde değer zinciri ortaklarının birbirinden bağımsız değerler olarak düşünülmesi artık imkansızdır. Buna göre, her bir zincir üyesi sadece kendi gidişatını düzeltmekle sorumlu olmayıp, diğer üyelerin performansları ile de ilgilenmelidir.⁶⁰

İşletmenin içinde bulunduğu değer zinciri iki kısımdan oluşmaktadır: işletmenin içsel değer zinciri ve endüstri değer zinciri. Burada, işletmenin içsel değer zinciri tüm değer yaratan faaliyetlerin bütünü iken, endüstri değer zinciri ise, hammaddenin tedarikinden başlayıp, ürünü nihai kullanıcıya teslim edene kadar yapılan değer yaratan faaliyetlerin bileşimidir.⁶¹ Diğer bir deyişle endüstri değer zincirinin kendisidir.

2.1.2.2. Stratejik Konumlandırma

Stratejik konumlandırma, işletmenin tüm iç ve dış faktörleri göz önüne alarak, kendisini ve ürününü pazarda rekabet edebileceği bir konuma oturtmasıdır. Burada maliyet verilerini ve rakiplerin durumunu da göz önüne alarak, işletmeler stratejik bir konumlandırma kararı verirler. Bunun için de, Porter'ın da belirttiği gibi, ya "düşük maliyet-maliyet liderliği" ya da "yüksek maliyet-farklılaştırma" stratejilerinden birini veya ikisinin de arasında daha ılımlı bir stratejiyi seçerler.

Stratejik konumlandırmada amaç, işletmenin bulunduğu endüstrideki mevcut pozisyonu sürdürmek ve endüstriye yeni girişlere karşı anında cevap verebilmektir. Bu

⁵⁹ Elmacı ve Kurnaz, a.g.m., ss. 20-25.

⁶⁰ Bülent Sezen, "Veri Zarflama Analizi ile Tedarik Zinciri Ortaklarının Performans Değerlendirmesi", Yöneylem Araştırması/ Endüstri Mühendisliği 24. Ulusal Kongresi, Gaziantep, 2004.

⁶¹ Kaygusuz, "Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama", ss. 85-86.

nedenle stratejik konumlandırmayı gerçekleştirebilmek için, önce endüstrideki rakiplerin yapısı incelemeye alınır bundan sonra da bu rakiplere karşı göreceli üstünlük sağlayacak alternatifler üzerine yoğunlaşılır.⁶² Burada rakiplerin maliyet yapılarının belirlenmesi özellikle önem taşımaktadır. Bunun için de, işletmeler rakiplerle olan maliyet farklılıklarını ve bunların nedenlerini titizlikle incelemeli ve rakiplere karşı olan avantaj ve dezavantajlarını net bir şekilde ortaya koymalıdır. Nitekim işletmelerin stratejik konumlandırmadan sağlayacakları rekabet avantajı buna bağlı olacaktır.

2.1.2.3. Maliyet Sürücüleri Analizi

Maliyet sürücüsü, yürütülen bir faaliyetle ilgili olarak maliyetlerin oluşmasına neden olan herhangi bir faktör veya faktörlerdir. Maliyet sürücüsü, bir faaliyeti tüketen mamulle, o faaliyetin toplam maliyeti arasında nedensel bir ilişki sağlar.⁶³

Maliyet sürücüleri analizi, ileri üretim ortamlarının otomasyona dayalı yapısıyla uyum içerisinde gerçekleştirilmelidir. Burada genel üretim giderlerinin dağıtılmasında kullanılacak maliyet sürücüleri, işletmeden işletmeye farklılık göstermekle beraber, maliyet merkezinin özelliğini en iyi yansıtan faktörler arasından seçilmelidir.

Son olarak, kullanılacak bir maliyet sürücüsünün seçiminde şu iki faktör dikkate alınmalıdır.⁶⁴

- Ölçme Maliyeti (maliyet sürücüsü ile ilgili bilgilerin edinilmesindeki kolaylık),
- Korelasyon Derecesi (maliyet sürücüsünün ölçüsü ile mamullerin içerdiği faaliyetler arasındaki korelasyon derecesi).

⁶² Kaygusuz, "Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama", s. 91.

⁶³ Ronald J. Lewis, *Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing*, Westport: Quorum Books, 1993, s. 92'den Erden, a.g.e., s. 72.

⁶⁴ Don R.Hansen and Maryanne M. Mowen, *Management Accounting*, Cincinnati Ohio: South-Western Publishing Co., 1992, s.253 'den Erden, a.g.e., s. 72.

2.1.3. Stratejik Maliyet Yönetimi İle Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Karşılaştırılması

Stratejik maliyet yönetimi ile geleneksel yöntemler birbirinden bütünüyle farklıdır. Geleneksel yöntemler tamamen işletmenin içine odaklanmışken, stratejik maliyet yönetimi, firmanın da içinde olduğu değer zincirinin bütününe odaklanır. Diğer bir deyişle, tamamen dışa dönük bir yapıya sahiptir.⁶⁵

Ayrıca, geleneksel yöntemler stratejik durumu göz önüne almaksızın, sadece ölçeği koruma, ilgiyi sürdürme ve problem çözme üzerine odaklanırlar. Buna karşın stratejik maliyet yönetimi, bu üç amaca ek olarak, işletmenin stratejik pozisyonuna göre, maliyet yönetimi sisteminin tasarımını çarpıcı bir şekilde değiştirmektedir.⁶⁶

Son olarak, geleneksel yöntemlerde üretim hacminin bir fonksiyonu olarak kabul edilen maliyet, stratejik maliyet yönetiminde, üst yönetim tarafından yapılacak stratejik seçimlerin bir fonksiyonudur.⁶⁷

2.1.4. Stratejik Maliyet Yönetimi Süreci

Stratejik maliyet yönetiminin kapsamı açıklanırken, stratejik maliyet yönetiminde özellikle üç ana konuya odaklanıldığı belirtilmişti. Bunlar değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma ve maliyet sürücülerini analizidir. Bu konular aynı zamanda stratejik maliyet yönetiminin temel unsurlarıdır. Ancak işletmeler bir stratejik maliyet yönetimi sürecinde, bu unsurların işlemlerini sağlayacak bir takım araçlardan da yararlanırlar. Bu araçlar aynı zamanda stratejik maliyetleme yöntemleridir. Stratejik maliyetleme yöntemleri şu şekilde sıralanabilir; faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul yaşam dönemince maliyetleme, kaizen maliyetleme ve hedef maliyetleme.

⁶⁵ Shank and Govindarajan, a.g.e., s. 27.

⁶⁶ Shank and Govindarajan, a.g.e., s. 27.

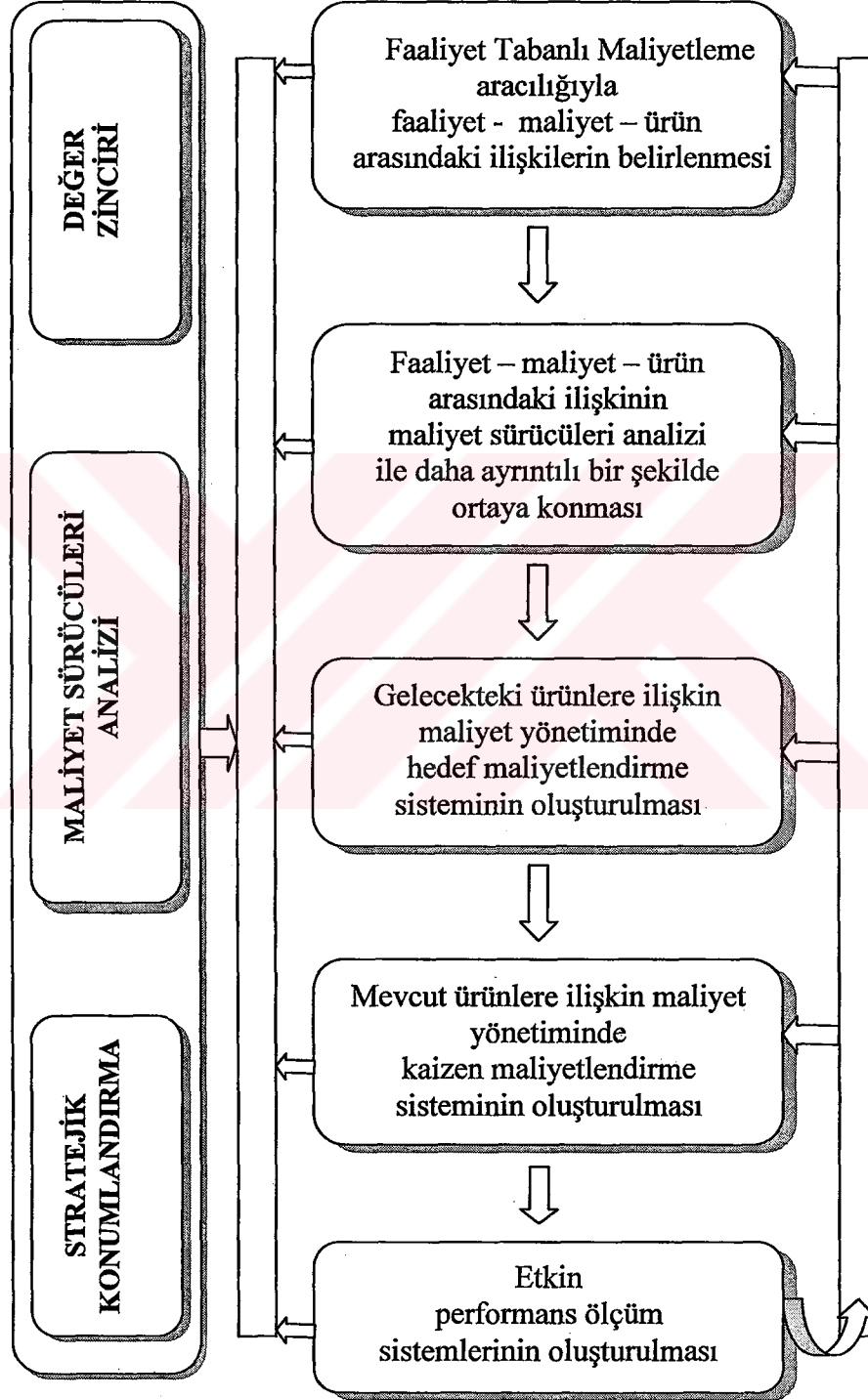
⁶⁷ Shank and Govindarajan, a.g.e., s. 27.

Bu araçları kullanarak oluşturulacak örnek bir stratejik maliyet yönetimi süreci aşağıda gösterilmiştir. Ancak buna geçmeden önce, işletmelerin stratejik maliyet yönetimi sürecini yapılandırırken dikkat etmeleri gereken faktörlerin belirtilmesi yararlı olacaktır. Buna göre; bu yapılandırmada aşağıdaki esasların dikkate alınması gerekmektedir.⁶⁸

- Kârlı olmayan ürünlerin, müşterilerin, pazarlama ve dağıtım kanallarının belirlenmesine yönelik olarak işletmenin stratejik analizi,
- İşletmenin değer zinciri açısından değerlendirilmesi, içsel ve dışsal bağlantıların bu yapıda ele alınması,
- İşlevler yerine işletme süreç ve faaliyetlerinin optimizasyonu ve verilecek kararların etkisini değerlendirme,
- Standart maliyet yaklaşımları ile karşılaştırma yapmak yerine, sürekli maliyet iyileştirme programlarının uygulanması,
- Kritik alanlarda maliyet, zaman ve kalite gibi kurumsal başarının ilk göstergeleri olan performans değerlendirme sistemlerinin kullanımı,
- Değer kaybına neden olan faaliyetlerin tanımlanıp, ortadan kaldırılması ile birlikte değer ekleyen faaliyetlerin geliştirilmesi,
- Kapasite ve diğer kısıtların ortadan kaldırılması
- Maliyetlendirme sistemleri ile kalite yönetim programlarının birleştirilmesi, sadece üretim kayıplarının tanımlanması değil, değer yaratıcı yöntemlerin de geliştirilmesi,
- Uygun kıyaslama ve hizmet düzeyinde değerlemeler yardımı ile verimlilik yönetim programlarının uygulanması,
- Ürün maliyetlerinin yeniden yapılanmasını sağlamada önemli araçlar olan değer mühendisliği ve değer analizi araçlarının kullanılması,
- Maliyet hareketleri ve maliyet sürücülerinin yönetimce tam olarak anlaşılması,
- Sermaye kaynaklarının kullanımının optimize edilmesi için maliyete ilişkin karar vermede artakalan gelir teorisi kadar, sermaye maliyet teorisinin de kullanılması.

⁶⁸ Ernest Glad and Hugh Becker, *Activity-Based Costing and Management*, U.S.A: John Wiley&Sons, 1995, s. 136'dan Kaygusuz, "Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama", s. 98.

Şekil 1. Stratejik Maliyet Yönetimi Süreci



2.2. PAZARA YÖNELİK STRATEJİK MALİYETLEME YÖNTEMLERİ

Bu bölümde pazara yönelik stratejik maliyetleme yöntemleri olan, faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul yaşam dönemince maliyetleme, kaizen maliyetleme ve hedef maliyetleme açıklanmıştır.

2.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Geleneksel yöntem dolaysız saati, dolaysız işçilik maliyeti, dolaysız ilk madde ve malzeme maliyeti ve makine saati gibi üretim hacmine bağlı olan (hacim tabanlı) dağıtım anahtarları kullanarak GÜG (Genel Üretim Giderleri)'leri mamullere dağıtmaktaydı. Ancak ileri üretim ortamlarında hacim tabanlı dağıtım anahtarları ile GÜG'lerin mamullere yüklenmesi çalışmaları sistematik olarak yüksek hacimli mamullerin fazla, düşük hacimli mamullerin az maliyetlendirilmelerine neden olmuştur. Bunun nedeni, üretilen mamuller arasında, hacim, parti sayısı ve karmaşıklık açısından farklılık olması halinde, hacim tabanlı GÜG dağıtım anahtarları ve yükleme oranları ile GÜG'ler arasında uygun neden sonuç ilişkisinin olmamasıdır.⁶⁹

Buna göre artık GÜG'lerin oluşumunda üretim hacmi belirleyici faktör olmadığı için, ileri üretim ortamlarında GÜG'leri oluşturan asıl faktörleri araştırma çalışmaları sonucu, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing – veya kısaca ABC) yaklaşımı geliştirilmiştir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'nin (FTM) temel varsayımı GÜG'lerin oluşumuna neden olan asıl faktörün faaliyetler olduğudur. Buna göre geleneksel yöntemde bölümlerde toplanarak, hacimsel yükleme oranına göre mamullere dağıtılan GÜG'ler, faaliyet tabanlı maliyetlemede önce faaliyet merkezlerinde toplanır, daha sonra faaliyet ölçütlerine göre belirlenen dağıtım anahtarları aracılığıyla mamullere yüklenir.⁷⁰

⁶⁹ Ray H.Garrison and Eric W. Noreen, *Managerial Accounting*, U.S.A.: Irwin, 1997, s.182 ' den Erden, a.g.e., s. 64.

⁷⁰ Türker Susmuş, "Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, No: 2, 1996, ss. 211- 239.

GÜG'lerin dağıtılmasıyla ilgili olarak, geleneksel yöntemler ile FTM arasındaki farklılığın en önemli nedeni ise, geleneksel yöntemler mamullerin kaynakları tükettiğini varsayarken, FTM'nin mamullerin faaliyetleri, faaliyetlerin de kaynakları tükettiğini kabul etmesidir.⁷¹

Geleneksel yöntemler ile FTM arasındaki dağıtımdan kaynaklanan diğer farklılıklar ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3. Geleneksel Maliyetleme ve FTM Arasındaki Dağıtımdan Kaynaklanan Farklılıklar

	Geleneksel Maliyetleme	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
Maliyet Merkezleri	Fabrikanın tümü veya birbirine benzemeyen hizmet ve üretim kısımları maliyet merkezleridir.	Homojen faaliyetler maliyet merkezi olarak kabul edilir.
Dağıtım Anahtarı – GÜG Arasındaki İlişki	GÜG'lerin dağıtımında kullanılan ölçütler genellikle maliyet sürücüsü değildir.	GÜG'lerin dağıtımında kullanılan ölçütler maliyet sürücüsüdür.
Dağıtım Anahtarının Niteliği	DIS – MS gibi kapasite göstergeleri dağıtım anahtarıdır.	Parça sayısı, test sayısı vb.gibi faaliyetin miktar ve düzeyini gösteren fiziksel büyüklükler dağıtım anahtarıdır.

Kaynak: Gürsoy, a.g.e., s. 238.

FTM ile geleneksel yöntemler arasındaki farklılıklar sadece dağıtımdan kaynaklanan farklılıklardan ibaret değildir. FTM, ayrıca, işletme faaliyetlerinin unsur ve nedenlerinin anlaşılması için de güçlü bir araçtır. Çünkü özellikle maliyetlerin unsurlarına ve maliyetlerin oluşumunda temel olan maliyet sürücülerine odaklanır. Bu da maliyet düşürme fırsatlarının değerlendirilmesinde önem taşımaktadır. Günümüz ortamında ise, bu amacın maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin tasarımında temel olduğu unutulmamalıdır.⁷²

⁷¹ Milton F. Usry, Lawrence H.Hammer and William K. Carter, *Cost Accounting Planning and Control*, 10th ed, U.S.A.: South Western Publishing Co., 1991, s. 103.

⁷² Hacırüstemoğlu ve Şakrak, a.g.e., s. 33.

2.2.2. Mamul Yaşam Dönemince Maliyetleme

Geleneksel yöntemler mamullerin maliyetini hesaplarken mamul yaşam döngüsünün üretim safhasına odaklanırlar. Bu nedenle bu yöntemler ar-ge ve tasarım gibi üretim öncesi maliyetlerle, pazarlama, dağıtım, garanti vb. gibi üretim sonrası maliyetleri mamul maliyetine dahil etmeyip, dönem gideri olarak kabul ederler.

Buna karşın mamul yaşam dönemi yaklaşımı (life – cycle costing); bir mamulün yaşamı boyunca gerçekleşen faaliyetlerle ilgili maliyetlerinin toplanması (biriktirilmesi) esasına dayanır. Buna göre yaşam dönemi maliyetleri, bir mamulün yaşam dönemi boyunca onunla ilişkisi olan tüm maliyetleridir.⁷³

Mamul yaşam dönemi yaklaşımıyla ilgili olarak belirtilmesi gereken önemli bir nokta da raporlama olup, dönemsel raporlama sistemini esas alan geleneksel yöntemin aksine, bu yaklaşım mamul yaşam dönemince raporlamayı esas almaktadır. Bu da yönetime mamulün tüm maliyetlerini, o mamule ait tüm gelirlerle karşılaştırabilme imkanı tanımaktadır.

Mamul yaşam dönemi yaklaşımına göre; mamul yaşam dönemi, bir mamulün kavram olarak ortaya çıkışıyla terk edilmesi arasındaki zamandır.⁷⁴ Bu zaman süreci içerisinde işletmeler iki farklı maliyet kavramıyla karşı karşıyadır. Bunlar gerçekleşen maliyetler ve beklenen maliyetlerdir. Burada beklenen maliyetler ise, henüz gerçekleşmemiş olan, fakat verilmiş kararlara bağlı olarak gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir.⁷⁵

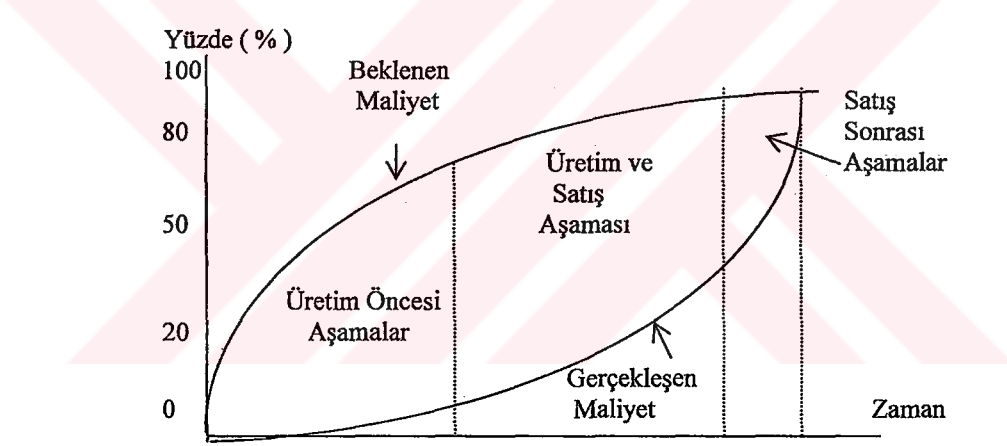
⁷³ Hansen and Mowen, a.g.e., s.925' den Erden, a.g.e., s. 91.

⁷⁴ Hansen and Mowen, a.g.e., s. 925' den Erden, a.g.e., s. 89.

⁷⁵ Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan and Mark S. Young, **Management Accounting**, 4th ed., New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2003, s. 288.

Beklenen maliyetlerin % 80'i daha fizibilite ve tasarım aşamasında ortaya çıktığından, bunlara ait maliyet azaltma çalışmaları da ancak bu dönemde etkili sonuçlar verebilmektedir. Buna karşın bu maliyetlerin gerçekleştiği üretim aşamasında ise maliyetler azaltılmaya çalışıldığı takdirde, zaten bu maliyetler önceki aşamalarda öngörüldüğü için, bu noktada çok fazla başarılı sonuçlar elde edilemeyecektir. Bu durum aşağıdaki şekilde de açıkça görülmektedir.

Şekil 2. Gerçekleşen ve Beklenen Maliyetler Arasındaki İlişki



Kaynak: Anthony A. Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 289.

Son olarak, bu yaklaşımda belirtilmesi gereken önemli bir diğer nokta ise; mamulün yaşamı boyunca maliyetlerin, satışların ve kârların izlediği seyir olup, buna ait açıklamalar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4. Mamul Yaşam Dönemlerinin Maliyetler, Satışlar ve Kârlar Üzerindeki Etkileri

	Maliyetler	Satışlar	Kârlar
Geliştirme	Üretim maliyetleri yok. Ar-ge maliyetleri çok yüksek	Yok	Yok. Aksine ar –ge yüzünden büyük kayıplar var.
Sunuş	Birim başına üretim maliyetleri ile promosyon maliyetleri çok yüksek.	Satılan birim sayısı çok düşük. Satış fiyatı ise yüksek (pazarın kaymağını alma) veya düşük (pazara nüfuz etme) tutulabilir.	Yüksek promosyon harcamaları yüzünden genellikle zarar meydana gelir.
Büyüme	Öğrenme eğrisi ve sabit genel giderlerin çok sayıda birime yayılması yüzünden birim başına üretim maliyetleri azalır.	Satılan birim sayısı artmaktadır. Bu noktada satış fiyatları rakiplere göre ayarlanır.	Yüksek
Olgunluk	Birim başına üretim maliyetleri durgundur. Ürün karışımının artması halinde maliyetler artar.	Birim satışlar zayıflar. Birim satış fiyatları ise azalır.	Düşük
Düşüş	Birim başına üretim maliyetleri sabit giderlerin daha az birime yayılması yüzünden artmaya başlar.	Birim satışlar azalmaya başlar. Satış fiyatı ise karları arttırmak için artırılabilir veya satışları arttırmak için düşük tutulabilir.	Kayıplar mevcuttur.

Kaynak: Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn and Michael A. Dalton, *Cost Accounting – Traditions and Innovations*, U.S.A.: West Publishing Company, 1991, s. 607.

2.2.3. Kaizen Maliyetleme

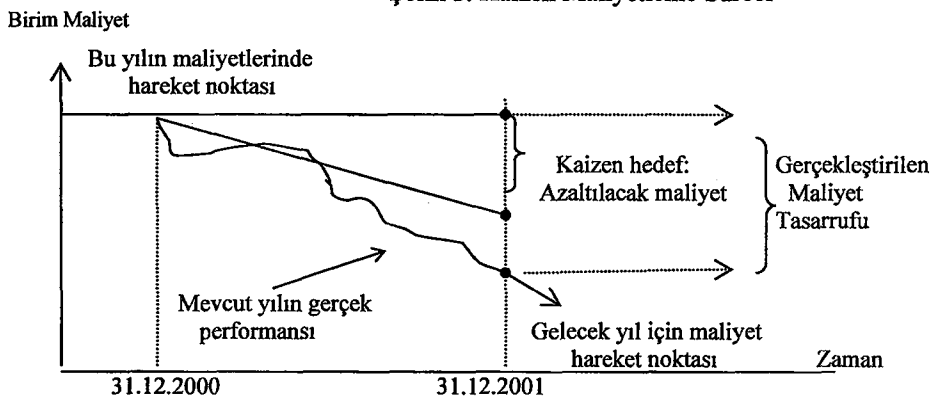
Kelime anlamı sürekli iyileştirme demek olan Kaizen, üretim sürecinde büyük teknolojik yatırımları veya değişimleri kullanarak yapılan köklü ve büyük çaplı değişikliklerden ziyade, küçük ve sürekli iyileştirmeler yapmak için kullanılan bir Japon terimidir.

Kaizen maliyetleme (kaizen costing) ürün yaşam döngüsünün üretim safhasında uygulanır ve ürünün nihai tüketici tarafından terk edilmesine kadar devam eder. Buna göre Kaizen maliyetlemenin amacı gereksiz verimsizlikleri üretim faaliyetlerinden uzaklaştırarak maliyetleri düşürmek olup,⁷⁶ üretim sürecinin etkinliğinin iyileştirilmesiyle elde edilen maliyet tasarrufları bu yöntemin odak noktasıdır.

Kaizen maliyetlemenin ana fikri basittir. İyileştirmeler her gün, her an, her faaliyette bütün çalışanların hedefi ve sorumluluğudur. Böylece herkesin küçük fakat sürekli çabaları ile belli bir zaman diliminde önemli maliyet tasarrufları meydana gelebilir.⁷⁷

Kaizen maliyetleme ile sürekli maliyet azaltmalarını gerçekleştirmek için öncelikle bir Kaizen maliyet hedefi belirlenir. Bundan sonra belli bir dönemde gerçekleşen maliyetler izlenerek, sonuçlar kaizen maliyet hedefi ile karşılaştırılır. Örneğin Daihatsu şirketi bu karşılaştırmada aşağıdaki Kaizen maliyetleme grafiğini kullanmıştır.

Şekil 3. Kaizen Maliyetleme Süreci



Kaynak: Hilton, a.g.e., s. 221.

⁷⁶ Fatih Coşkun Ertaş, "İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen (Sürekli İyileştirmeye Yönelik) Maliyetleme Yöntemi", *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 13, No: 6, 1999, s. 89.

⁷⁷ Ronald W. Hilton, *Managerial Accounting*, 4th ed., U.S.A.: The McGraw Hill Companies, Inc., 1999, s. 220.

Kaizen maliyet hedefleri belirlenirken izlenecek adımlar şu şekilde sıralanabilir;⁷⁸

1. Her bir faaliyeti tanımlamak için mevcut üretim süreci detaylarıyla gösterilir.
2. Her bir faaliyetin maliyeti belirlenir.
3. Gelişme fırsatları belirlenir. (değer katmayan faaliyetler ortadan kaldırılarak, değer katan faaliyetleri arttıracak alternatifler üretilir.)
4. İyileştirme için öncelikler belirlenir.
5. Ortadan kaldırılacak ihtiyaçlar belirlenir.
6. Gerekli iyileştirmeler yapılır.
7. Maliyetlerle karşılaştırmak için kârlar belirlenip, performanslar değerlendirilir.

Bu yöntemde yapılacak olan iyileştirmelere örnek olarak, üretim süreci kurmada iyileştirmeler, ziyanı azaltmak için makine performanslarında meydana gelen iyileştirmeler, maliyet ve kalite iyileştirmelerini sağlamak için işçi verimliliği ve motivasyonunda yapılan iyileştirmeler⁷⁹ hareketlerde azaltmalar suretiyle iyileştirmeler ve kaynakların tükenmesine neden olan ve değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılması gösterilebilir.

Ancak bu yöntemde maliyetleri azaltma alanları üretim aşamasında sınırlı kaldığı için Kaizen maliyetleme ile elde edilebilecek maliyet tasarrufları da sınırlı olacaktır. Çünkü mamül yaşam döngüsüne bakıldığında maliyetlerin % 80- 90'ı mamulün tasarım aşamasında belirlenir. Bundan sonraki süreçlerde ortaya çıkan maliyetler ise önceden verilmiş kararlar doğrultusunda meydana geldiği için bunlarda büyük çaplı tasarruflara gidilmesi çok fazla olası değildir. Bu nedenle Kaizen maliyetlemenin ana amacı, üretim süreci ve ürün maliyetlerinin küçük oranlarda ama sürekli olarak azaltılması olup, bu şekilde toplam maliyetlerde belli tasarruflar yapabilmektir.

⁷⁸ Robert S. Kaplan and Anthony A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*, 3rd ed., Boston: Harvard Business School Publishing, 1998, s. 229.

⁷⁹ Kaplan and Atkinson, a.g.e., s. 229.

2.2.4. Hedef Maliyetleme

Pazara yönelik stratejik maliyetleme yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme (target costing) yaklaşımı, üçüncü bölümde detaylı olarak ele alınacağından, bu bölümde sadece yöntemin tanımına ve kısaca açıklamasına yer verilecektir.

Bugün bir çok pazarda yaşanan yoğun rekabet dolayısıyla, işletmeler artık pazar fiyatlarını diledikleri gibi belirleyememektedirler. Özellikle geleneksel yöntemlere hakim olan “maliyet artı kâr satış fiyatını belirler” görüşü bugün bir çok pazar için geçerliliğini kaybetmiştir. Günümüzün pazar koşulları (arz ve talep) sonucu, satış fiyatı işletmelerin kontrolü dışında, yani pazarda belirlenmekte olup, yoğun rekabet içerisinde ayakta kalabilmek isteyen işletmeler, bu satış fiyatını kabul etmek durumundadırlar. İşte pazarın bu özelliği hedef maliyetleme yaklaşımının doğmasına neden olmuştur.

Hedef maliyetleme pazarda oluşan hedef fiyattan hedef maliyete doğru geri gelmeyi gerektirir. Burada sözü edilen hedef maliyet, ürün veya hizmetin satıldığı zaman işletmenin arzu ettiği kârı sağlayacak olan uzun dönemdeki bütçelenmiş maliyeti olup⁸⁰, hedef kâr marjının satış fiyatından çıkartılmasıyla elde edilmektedir. Diğer bir ifadeyle *Hedef Maliyet = Satış Fiyatı – Arzu Edilen Hedef Kâr*’dır.

⁸⁰ Charles T. Horngren, George Foster and Srikant Datar, *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, U.S.A.: Prentice Hall Int., Inc., 1994, s. 438.

3. HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMI

Bu bölümde sırasıyla; hedef maliyetleme süreci, hedef maliyetlemenin temel ilkeleri, hedef maliyetlemede maliyetleri düşürmek için kullanılan bazı yöntemler, hedef maliyetlemenin uygulanmasında karşılaşılan bazı sorunlar, hedef maliyetlemenin başarı koşulları ve geleneksel maliyet muhasebesi ile karşılaştırılması konularına yer verilmiştir.

3.1. GENEL AÇIKLAMALAR

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinde bir ürünün fiyatını belirlemek için önce o ürüne ait maliyetler toplanmakta, ardından da bulunan bu maliyete belli bir kâr yüzdesi eklenerek ürünün satış fiyatı belirlenmektedir. Ancak bu yöntem günümüzde fiyat rekabetinin yoğun olarak yaşandığı piyasalarda uygun bir fiyatlama yöntemi değildir. Çünkü bu yöntemde fiyat (maliyet artı fiyatı – cost plus price) genellikle işletmelerin rekabet edebilecekleri seviyenin çok üzerinde oluşmaktadır.

Günümüzde, özellikle uluslararası piyasalarda, bir çok üründe yoğun bir rekabet yaşandığından artık bir çok işletme için geçerli olan soru “Maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu değil, “Ancak bu fiyattan satabileceğime göre kâr elde edebilmem için maliyetim ne olmalıdır?” sorusudur.⁸¹ İşte geleneksel yöntemin bu noktadaki eksikliği hedef maliyetleme yaklaşımının doğmasına neden olmuştur.

Hedef maliyetleme; ürünün tasarlanması, dizaynı ve üretilmesi sürecindeki tüm maliyetleri düşürmeyi sağlayıcı teknik ve fikirleri gözden geçiren stratejik bir yönetim uygulamasıdır.⁸²

⁸¹ Gürsoy, a.g.e., s. 470.

⁸² Alkan, a.g.m., s. 183.

Bir başka deyişle hedef maliyetleme üretim maliyetlerini üretim planlama aşamasından başlayarak sistemli bir şekilde düşürme işlemidir. Bu yöntemde işlemler müşteriye göre yönlenmekte, ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat döngüsüne yayılmaktadır. Zira burada yönetimin amacı istenilen kârı oluşturacak üretim sürecini oluşturmaktır.⁸³

Hedef maliyetleme rekabet edilebilecek seviyedeki bir hedef fiyattan, belli bir talep seviyesinde ulaşılabilecek hedefleri de kapsayan, hedef maliyete doğru geri gelmeyi gerektirir ki, bu bakımdan özellikle fiyat rekabetinin yoğun olarak yaşandığı piyasalarda hedef maliyetleme geleneksel yöntemlerden üstündür.

Hedef maliyetleme yaklaşımı pazar ve maliyetlerin iki önemli özelliğinin tanımlanmasıyla geliştirilmiştir. Gerçekte bir çok firmanın fiyatlar üzerinde istediklerinden daha az kontrole sahip olmaları bu özelliklerin ilkidir. Gerçekte pazar (arz ve talep) fiyatları belirler. Bunu görmezlikten gelmeye kalkan bir işletme ise kendini tehlikeye atar. Bu yüzden beklenen pazar fiyatı hedef maliyetlemede veri olarak alınır. Ürün maliyetlerinin bir çoğunun tasarım aşamasında kesinleşmiş olması ise ikinci özelliktir.⁸⁴

Gerçekten de yaygın şekilde kabul edilen görüşe göre ürün maliyetlerinin % 80'i ürünün tasarım aşamasında öngörülür.⁸⁵ Zira ürün bir kez tasarlandıktan sonra ürün maliyetlerini azaltma fırsatlarının çoğu artık kaçırılmıştır. Bundan sonra maliyetleri azaltmanın tek yolu ürünü yeniden tasarlamak olacaktır.⁸⁶ Bu nedenle hedef maliyetlemenin odak noktası yeni ürün geliştirme sürecinin her faaliyetini üretim faaliyetleri başlamadan önce planlamaktır.⁸⁷ Geleneksel yöntem ise bu noktada

⁸³ Ali Coşkun, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Akademik Araştırmalar Dergisi*, No: 15, s. 25.

⁸⁴ Ray H. Garrison and Eric W. Noreen, *Managerial Accounting*, 7th ed., U.S.A.: Von Hoffman Press, 1992, s. 895.

⁸⁵ Kaplan and Atkinson, a.g.e., s. 223.

⁸⁶ Jerold L. Zimmerman, *Accounting for Decision Making and Control*, 3rd ed., U.S.A.: The McGraw Hill Companies, Inc., 1990, s. 577.

⁸⁷ Charles T. Horngren, Gary L. Sundem and William O. Stratton, *Introduction To Management Accounting*, 11th ed., New Jersey: Prentice Hall Int., Inc., 1999, s. 187.

mamulün maliyetinin % 80 ila 90'ının belirlendiği aşamayı göz ardı etmektedir. Ayrıca küresel rekabet ortamında müşteriler en uygun mamulü, en uygun kalitede ve en uygun fiyatta almayı hedeflerler. Bu da geleneksel yöntemin dikkate almadığı sunuş öncesi aşamalarda neyin, ne zaman, ne kadara üretilebileceği ve kaçta satılabileceği ile ilgili detaylı çalışmalar yapılmasını gerektirmektedir. Bu çalışmalar da hedef maliyetleme kapsamına girmektedir.⁸⁸

Hedef maliyetleme yönteminin maliyet artı yönteminden farklılık gösterdiği önemli bir nokta da şudur; burada satış fiyatının beklenen maliyetlerin bir fonksiyonu olmasından ziyade, bu yöntemde hedef maliyet satış fiyatının ve arzulanan kârın bir fonksiyonudur.⁸⁹ Nitekim burada “Hedef Maliyet = Satış Fiyatı – Arzulanan Kâr”dır.

Bu durumda işletmelerin yapması gereken asıl şey, arzuladıkları kâr marjını belirlemek bundan sonra da bu kâr marjını pazarda oluşan satış fiyatından çıkartarak ulaşmaları gereken hedef maliyeti hesaplamaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta ise yönetimin uygulayacağı stratejidir. Zira burada yönetimin yapması gereken şey tüketicinin değer verdiği unsurları ortadan kaldırmadan, maliyetleri azaltacak etkili araçlar geliştirmektir. İşte bu durumla karşı karşıya kalan bir çok işletme hedef maliyetleme yaklaşımını benimsemiştir.⁹⁰

⁸⁸ Erden, a.g.e., s. 100.

⁸⁹ George Schmelze, Rolf Geier and Thomas E. Buttross, “Target Costing at ITT”, *Management Accounting Journal*, Volume: 78, No: December, 1996, s. 26.

⁹⁰ Charles T. Horngren ve diğerleri, *Introduction To Management Accounting*, s. 186.

3.2. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ

Hedef maliyetleme yaklaşımı ürün fikri doğduğu anda başlayan ve üretime kadar devam eden bir süreci kapsamaktadır. Bu süreç dört ana bölümde incelenebilir.⁹¹

1. Tüketicilerin ürün için ödemeye razı oldukları hedef fiyatın belirlenmesi.
2. Hedef maliyeti belirlemek için hedef fiyattan hedef kâr marjının çıkartılması.
3. Ürünün beklenen maliyetinin hesaplanması.
4. Eğer ürünün beklenen maliyeti hedef maliyeti aşıyorsa, beklenen maliyeti hedef maliyetin altına çekme yollarının araştırılması.

1. Tüketicilerin ürün için ödemeye hazır oldukları hedef fiyatın belirlenmesi: Hedef maliyetleme ürünün işlevlerini, niteliklerini ve pazardaki rekabetçi güçleri yansıtan bir ürün fiyatının belirlenmesiyle başlar. Çünkü ürünün pazar fiyatı, diğer bir deyişle hedef fiyat, hedef maliyetleme sürecinin girdisi olup, ürün planlama süreci buna uydurulmak zorundadır. Hedef fiyat bir ürün veya hizmet için ürünün potansiyel müşterilerinin ödemeye hazır olduğu bütçelenmiş fiyattır. Burada hedef fiyatı belirlemek için yapılan tahminler müşterilerin ürüne verdiği değeri ve rakiplerin buna olan tutumunu anlamaya bağlıdır.⁹² Bu nedenle işletmeler hedef maliyetleme sürecinin ilk aşamasında ürünün işlev ve niteliklerine bağlı olarak tüketicinin bunlara verdiği değeri belirlemek için pazar araştırması yaparlar. Bunun sonucunda da hedef fiyatı belirlerler ki bu fiyat aynı zamanda işletmeye arzu ettiği pazar payını da kazandıracak olan ürünün uzun dönemli fiyatıdır.⁹³

2. Hedef maliyeti belirlemek için hedef fiyattan hedef kâr marjının çıkartılması: Buna göre ürün için bir hedef fiyat belirlemiş olan işletme yönetimi bundan sonra önce bir hedef kâr marjı belirler ve hedef fiyattan bu kâr marjını çıkartır. Bu arta kalan miktar hedef maliyetleme sürecinin odak noktası olan ve ürün ve süreç tasarımı faaliyetlerini yönlendiren hedef maliyettir.⁹⁴

⁹¹ Colin Drury, *Management and Cost Accounting*, 5th ed., London: Thomson Learning, 2000, s. 891.

⁹² Charles T. Horngren ve diğerleri, *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, s. 438.

⁹³ Zimmerman, a.g.e., s. 577.

⁹⁴ Kaplan and Atkinson, a.g.e., s. 225.

Burada açıklanması gereken bir diğer kavram ise hedef kâr olup, işletmenin belli bir satış hacminde elde etmeyi arzuladığı kâr miktarına hedef kâr denir. Hedef kâr satışların belli bir yüzdesi veya yatırımlardan beklenen belli bir getiri oranı olarak belirlenebileceği gibi, işletme yöneticilerinin işletmenin amaç ve niteliklerine bağlı olarak öngördüğü belli bir tutar da olabilir.

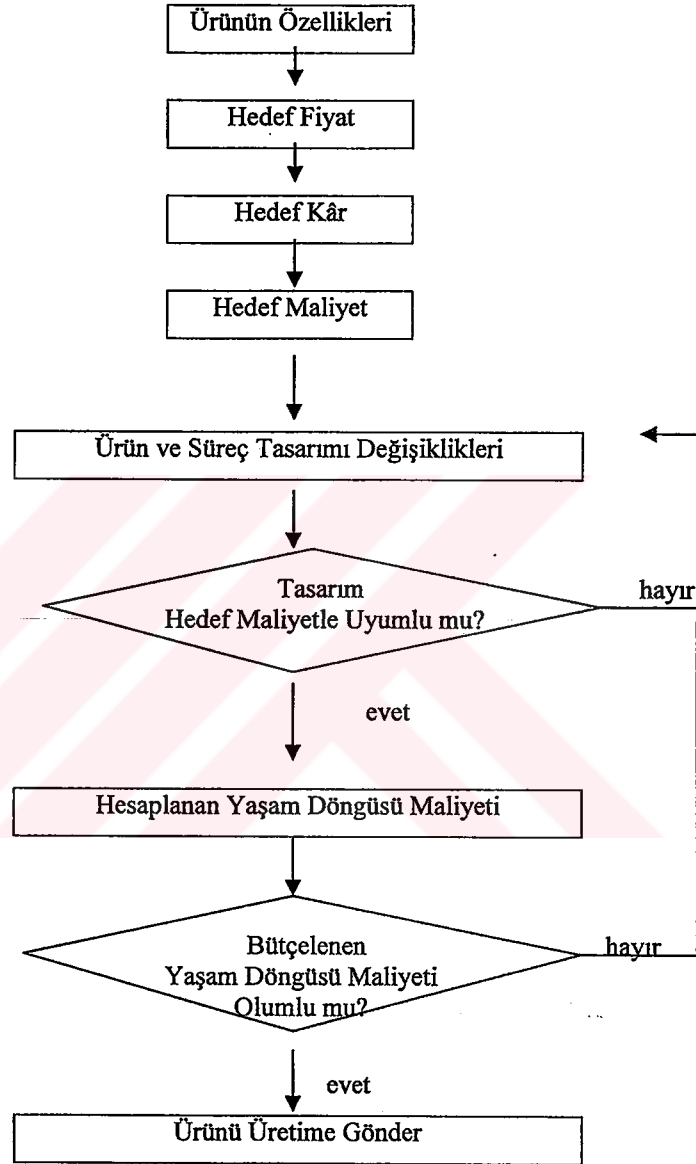
3. Ürünün beklenen maliyetinin hesaplanması: Burada ürünün beklenen maliyetinden kastedilen henüz gerçekleşmemiş olan fakat alınan kararlar doğrultusunda gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir.⁹⁵ Burada tasarım aşamasından satış sonrası hizmetlere kadar ürüne ait tüm maliyetlerin dikkatle incelenmesi ve beklenen maliyetlerin doğru bir şekilde öngörülmesi işletmenin maliyetlerini kontrol edebilmesi için özellikle önem taşımaktadır.

4. Eğer ürünün beklenen maliyeti hedef maliyeti aşıyorsa, beklenen maliyetleri hedef maliyetin altına çekme yollarının araştırılması: Bu aşamada öncelikle beklenen maliyetler hedef maliyetle karşılaştırılır. Hedef maliyetler genellikle ürünün beklenen maliyetinden daha düşüktür. Bu yüzden işletmeler beklenen maliyetleri ürünün hedef maliyetinin altına çekmeye uğraşırlar. Çünkü hedef maliyet yaklaşımında yeni mamulün üretimine ancak tespit edilen hedef maliyete ulaşıldıktan sonra başlanır.⁹⁶ Dolayısıyla denilebilir ki; hedef maliyetleme süreci tekrar eden bir süreçtir ve bu süreç beklenen maliyetler hedef maliyetle kesişene kadar devam eder.

⁹⁵ Charles T. Horngren ve diğerleri, *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, s. 439.

⁹⁶ John Y.Lee and Yasuhiro Monden "An International Comparison of Manufacturing - Friendly Cost Management Systems", *The International Journal of Accounting*, Volume: 31, No: 2, 1996, s. 200'den Erden, a.g.e., s. 98.

Şekil 4. Karar Vermede Hedef Maliyetlemenin Kullanılması



Kaynak: Charles T. Horngren, ve diğerleri, *Introduction To Management Accounting*, s. 186.

Ürünlere göre değişiklik gösterebilmesine rağmen şekil maliyetlerin tasarlanmasının ve gerçekleşmesinin tipik bir modelidir. Modelde de vurgulandığı gibi; etkin bir maliyet kontrolü, ürün ve üretim süreci tasarlandıktan sonra ve ürün yapıldığında değil, ürün planlama ve tasarım aşamasında yapılır. Üretim esnasında ise ürün maliyetlerinin çoğu artık bütçelenmiştir.

3.3. HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMININ TEMEL İLKELERİ

Hedef maliyetleme ürünleri pazarları ve kaynakları stratejik bir temelde birbirine bağlayan ve bu bilgileri sayısal ve üretimsel ölçülerine dönüştürme gücüne sahip olan stratejik bir maliyet yönetimi aracıdır.⁹⁷ Hedef maliyetleme yönteminde maliyet yönetimi mamul geliştirme aşamasında başlar ve mamul yaşam dönemince tüm değerler zincirini içine alacak genişlikte uygulanır. Bu yöntemin temelini 6 ana ilke oluşturmaktadır. Bu ilkeler aynı zamanda maliyet ve kâr planlamasında geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır.⁹⁸

1. Fiyata göre maliyetleme
2. Müşteriler üzerinde yoğunlaşma
3. Mamul tasarımı üzerine yoğunlaşma
4. Geniş kapsamlı katılım
5. Yaşam dönemince maliyet düşürme
6. Değerler zinciri ile ilgilenme

3.3.1. Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef maliyetleme yöntemi maliyet hedeflerini hedef fiyattan istenen kâr payını çıkartmak suretiyle belirler. Buna göre; $HM = \text{Hedef Fiyat} - \text{Hedef Kâr}$ olup, fiyat pazar tarafından kontrol edilebilmekte iken, hedef kâr, işletmenin ve içinde bulunulan sektörün ihtiyaçlarına göre belirlenir.

Fiyata göre maliyetleme ilkesi iki önemli alt ilkeye sahiptir.⁹⁹

-Mamül ve kâr paylarını pazar fiyatları tayin eder. İşletmenin kaynaklarının tutarlı ve güvenilir kâr payı sağlayan mamullere yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık analiz edilirler.

⁹⁷ Alp Öndaş, "Hedef Maliyetleme ve Yalın Yönetim İçerisindeki Yeri" *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 3, No: 7, 2004, s. 77.

⁹⁸ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, a.g.e., s. 119.

⁹⁹ Shahid L Ansari ve diğerleri, *Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management*, U.S.A.: Irwin, 1997, ss. 10-16'dan Erden, a.g.e., s. 101.

-Hedef maliyetleme süreci, aktif rekabete dayalı bilgi ve analizler ile yönlendirilir. Rekabete dayalı ortamın tehlikelerini ve güçlüklerini karşılayabilmek veya ortadan kaldırmak için, pazar fiyatlarının nasıl oluştuğu hakkında bilgi sahibi olmak gerekir.

3.3.2. Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma

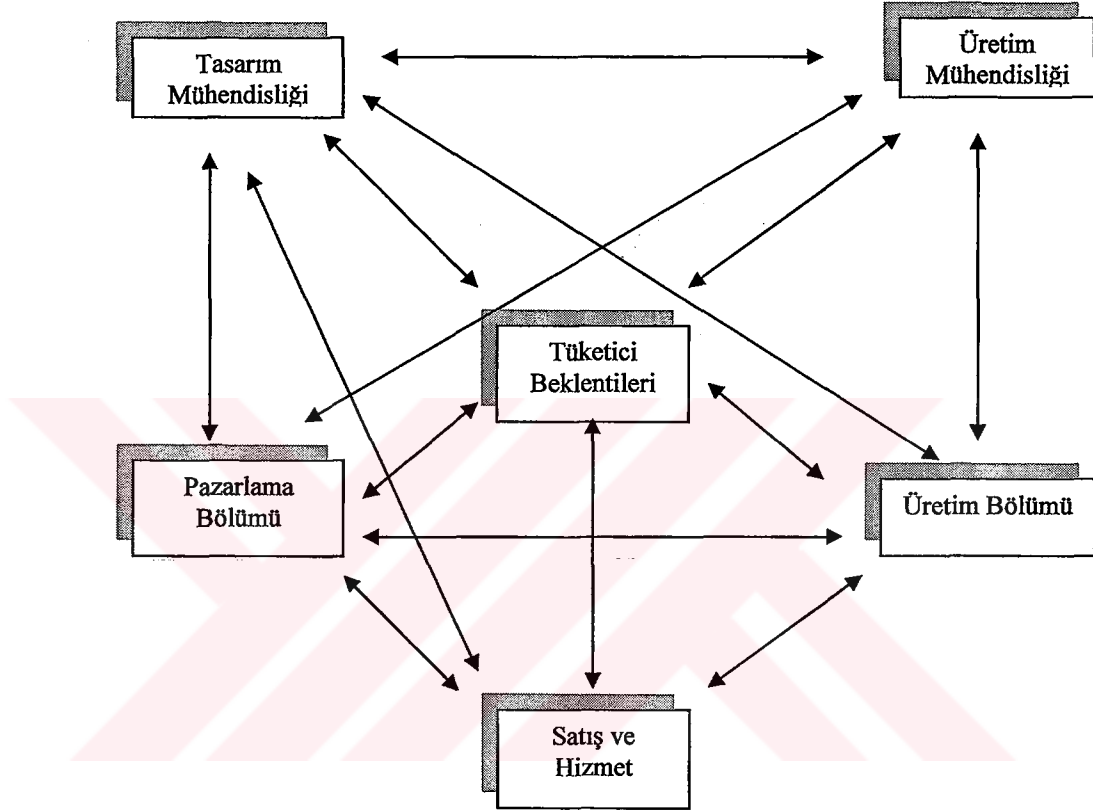
Hedef maliyetleme pazar tarafından yönlendirilmekte olup, bu süreçte müşterilerin düşünceleri çok önemlidir ve işletme tarafından devamlı olarak göz önünde bulundurulur. Kalite, maliyet ve zamanla ilgili müşteri isteklerinin mamul ve süreçle ilgili alınacak kararlarla eş zamanlı olarak ilişkisi kurulur ve bu tür istekler maliyet analizlerini yönlendirir.¹⁰⁰ Çünkü tüketiciler değer vermedikleri özellikler için para ödemeyeceklerdir. Bu nedenle ürün tasarım sürecinde göz önünde tutulması gereken şey, ürüne maliyet ekleyecek, fakat tüketiciye değer sağlamayacak olan ürün özelliklerini azaltmak veya ortadan kaldırmaktır.¹⁰¹

Tipik bir müşteri odaklı ürün geliştirme süreci aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

¹⁰⁰ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, a.g.e., ss.120-121.

¹⁰¹ Kaplan and Atkinson, a.g.e., s. 226.

Şekil 5. Müşteri Odaklı Ürün ve Tasarım Geliştirme Süreci



Kaynak: Aksoylu ve Dursun, a.g.m., s. 361.

3.3.3. Mamul Tasarımı Üzerine Yoğunlaşma

Hedef maliyetleme yöntemi maliyetleri gerçekleşmeden önce yönetir. Çünkü her ne kadar maliyetlerin çoğu üretim aşamasında ortaya çıksa da, bunların çoğunun oluşumu daha tasarım aşamasında belirlenir. Bu yönden hedef maliyetleme yöntemi mamulün tüm yaşam döneminde maliyet indirimine imkan tanıyan tasarım üzerine odaklanır.¹⁰² Yani yöntem önce mamulü tasarlayıp sonra maliyetlerin ne kadar olduğunu bulmak yerine önce hedef maliyeti belirler, bundan sonra ürünü tasarlar.¹⁰³

¹⁰² Shahid L. Ansari ve diğerleri, a.g.e., ss. 10-16'dan Erden, a.g.e., s. 102.

¹⁰³ Garrison and Nooren, a.g.e., s. 836.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir nokta da şudur. Tasarım kararlarında her zaman en düşük maliyetli tasarım değil, daha ziyade işletmenin bu maliyetle rekabet edebileceğine karar verdiği tasarımlar önem kazanır. Yani burada her zaman en iyi çözümler gerekli olmayıp, oldukça yeterli çözümler de tatmin edici olabilmektedir.¹⁰⁴

3.3.4. Geniş Kapsamlı Katılım

Hedef maliyetlemenin ana özelliklerinden biri de hedef maliyete ulaşmak için bir takım yaklaşımının benimsenmesidir. Takım üyeleri üreticilerden, mühendislerden, tasarımcılardan, ar-ge'cilerden, pazarlamacılardan, satın almacılardan ve muhasebecilerden¹⁰⁵ tedarikçilerden ve müşteri gruplarından oluşur. Amaçları ürünün belirlenmiş işlev ve kalitesini yansıtan hedef maliyetlere ulaşmak olup, takım üyeleri ürünü hedef özelliklerde, kalitede ve fiyatta özel bir pazar bölümüne sunmaya odaklanırlar.

3.3.5. Yaşam Döneminde Maliyet Düşürme

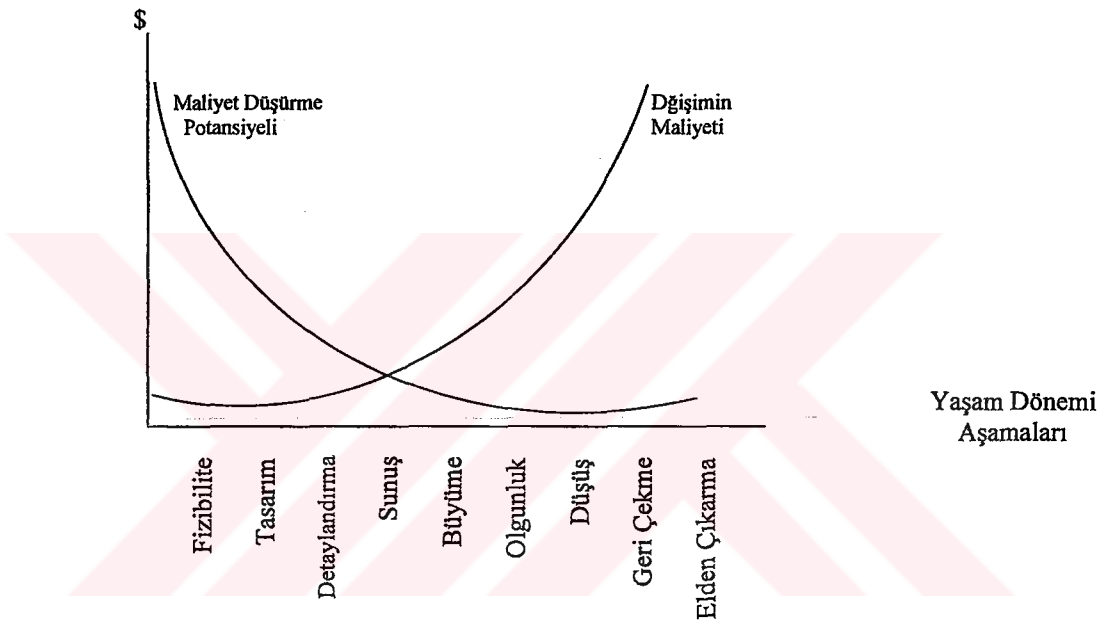
Hedef maliyetleme yönteminin amacı mamül yaşam dönemi maliyetlerinin üretici ve müşteri açısından en aza indirilmesidir. Buna göre hedef maliyetleme yöntemi mamulün yaşamı boyunca ortaya çıkan satın alma, işleme, bakım onarım, elden çıkarma vb. tüm maliyetleri dikkate alır.

Burada açıklanması gereken bir diğer nokta ise, yaşam dönemi boyunca yapılacak olan maliyet düşürme çabalarının işletmeye olan maliyetidir. Şöyle ki; hedef maliyetlemede maliyet düşürme çabalarının çoğu ürünün fizibilite ve tasarım aşamalarında gerçekleştirilir. Çünkü bundan sonraki aşamalarda yapılacak olan değişikliklerin işletmeye olan maliyeti çok yüksek olacağı gibi, azaltılabilecek maliyetlerin tutarı da çok düşük olacaktır. Bu durum aşağıdaki grafikte de görülmektedir.

¹⁰⁴ Kaplan and Atkinson, a.g.e., s. 226.

¹⁰⁵ Michiharu Sakurai, "Target Costing and How to Use It", *Journal of Cost Management*, No: Summer, 1989, ss. 39-50.

Şekil 6. Maliyet Azaltma Potansiyeli ve Dönüşümün Maliyeti



Kaynak: Mohammed E. Bayou, and Alan Reinstein, "Formula for Success: Target Costing for Cost Plus", *Journal of Cost Management*, Number: May/ June 1996, ss. 28-32.

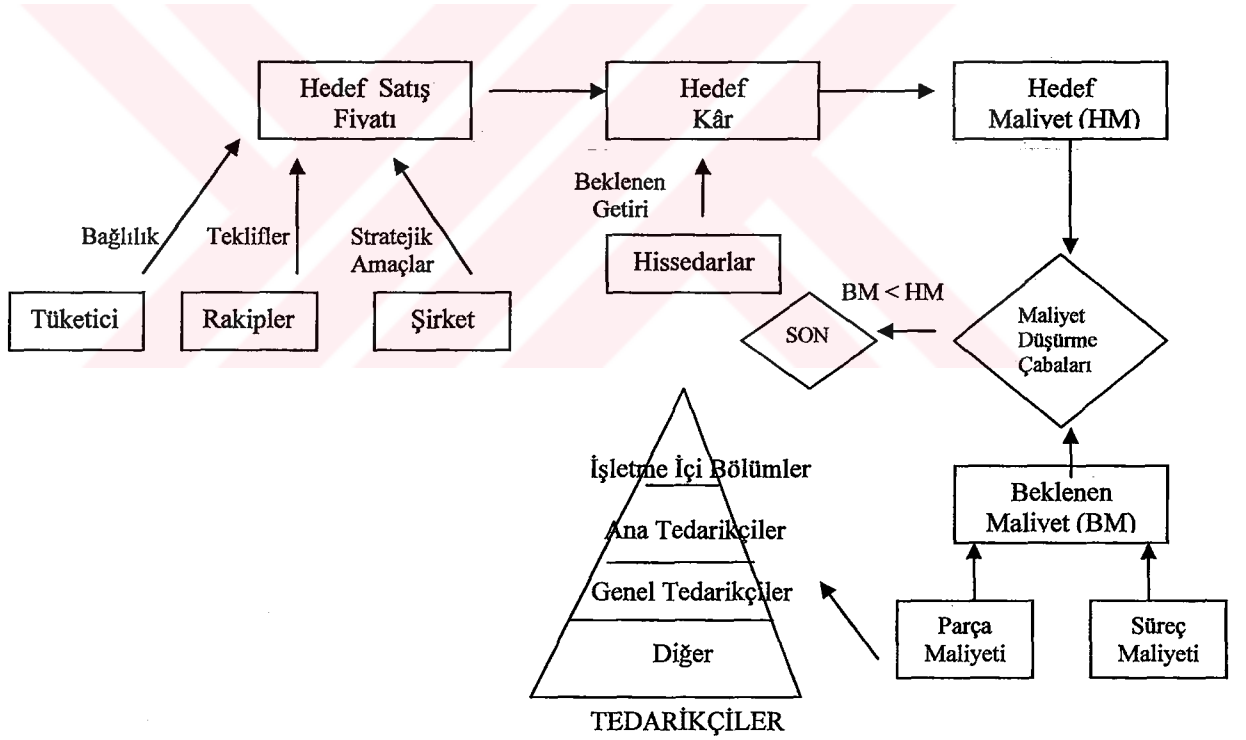
3.3.6 Değerler Zinciri İle İlgilenme

Hedef maliyetleme satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmeti sunanlara kadar, değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenir ki zaten yöntem bunlarla geliştirilecek uzun dönemli yararlı ilişkiler üzerine kurulmuştur.¹⁰⁶ Böylece yöntem maliyet azaltma çabalarını işletme dışındaki tüm taraflarla işbirliği yaparak değerler zincirinin bütününe yayar. Bu da işletmeye hedef maliyete ulaşmaya kadar zincirde yer alan tüm tedarikçilere ve diğer işletmelere fiyatlama baskılarının yapılabilmesi imkanını sağlar.

¹⁰⁶ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, a.g.e., s. 124.

Burada sözü edilen ürün üzerindeki fiyat baskıları ise, aşağıdaki şekilde yer almakta olup, şekil aynı zamanda değer zinciri ile ilgilenmenin fiyatlama kararlarındaki önemini de açık bir şekilde göstermektedir.

Şekil 7. Değerler Zinciri ile İlgilenmenin Fiyatlama Kararları Üzerindeki Baskısı



Kaynak: Bayou, and Reinstein, a.g.m., ss. 28-33.

3.4. HEDEF MALİYETLEMEDE MALİYETLERİ DÜŞÜRMEK İÇİN KULLANILAN BAZI YÖNTEMLER

İlk bakışta kavramsal olarak kolay ve basit görünen hedef maliyetleme yöntemi gerçekte karmaşık ve çok yönlü bir yapıya sahiptir. Yöntemden arzulanan yararın elde edilebilmesi için işletme içi ve dışı birimlerin geniş kapsamlı katılımının, bunların uyumunun ve birbirleriyle olan işbirliğinin sağlanması gerektiği gibi, yöntemin değer mühendisliği, değişim mühendisliği ve demontaj analizi gibi maliyet azaltım teknikleriyle de birlikte kullanılması gerekmektedir.¹⁰⁷

3.4.1. Değer Mühendisliği

Değer mühendisliği (value engineering), mevcut ürünleri geliştirmek, yeni ürünler ortaya koymak, karmaşık çevresel projelerin planlarını yapmak, faaliyet analizi yapmak, kalite ve güvenilirlik sistemlerini iyileştirmek veya elimine etmek, riski azaltmak ve başarıyı arttırmak amaçlarıyla yaklaşık yarım yüzyıldır uygulanan, fonksiyon, ürün, süreç, hizmet ve sistem odaklı bir teknik olup, Cooper ve Slagmurder 1997 yılında değer mühendisliğini hedef maliyetleme ile bütünleştirmişlerdir.¹⁰⁸

Değer mühendisliğinin özünde iki basit eşitlik yatmaktadır.¹⁰⁹

$$(1) \text{ Değer} = \text{İşlev} / \text{Maliyet}$$

$$(2) \text{ Kavranan Değer} = \text{Kavranan Fayda} / \text{Fiyat}$$

¹⁰⁷ Aksoylu ve Dursun, a.g.m., s. 369.

¹⁰⁸ Ali Şahin Örnek, "Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5, No: 2, 2003, s. 215.

¹⁰⁹ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, a.g.e., s. 130.

Değer mühendisliğini kullanarak maliyetlerini düşürmeyi veya ürünün değerini arttırmayı amaçlayan işletmeler, önce ürünün değerini arttıracak veya maliyetleri azaltacak olan alternatifleri belirlerler. Bunun ardından da ya ürünün işlevlerini sabit tutarak ürünün maliyetlerini azaltmaya çalışırlar, ya da maliyetleri sabit tutarak ürünün işlevlerini arttırmaya çalışırlar.¹¹⁰

Buraya kadar yapılan açıklamaların ardından başarılı bir değer mühendisliğinin aşamaları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹¹¹

1. Seçim Aşaması: Doğru projenin, takımın, zamanın, sürecin ve elemanların seçimi.
2. Araştırma Aşaması: Geniş kapsamlı bilgi ve teknik girdi raporlarının hazırlanması, alan araştırması, fonksiyon analizi gibi tekniklerle takımın odaklanacağı müşteri önceliklerinin belirlenmesi ve işletme amaçlarının bunlarla uyumlaştırılması.
3. Kuram Aşaması: Beyin fırtınası yönteminden de yararlanılarak, alternatif çözümlerin ve önerilerin yaratıcı sonuçlara ulaştırılması.
4. Değerlendirme Aşaması: Teknik ve rasyonel çerçevede ürün yaşam ömrü, maliyet vb. alternatiflerin analiz edilmesi.
5. Gelişme Aşaması: Ortaya çıkan fikrin teknik ve ekonomik verilerle desteklenerek arzulanan ve uygulanabilir boyutlarda geliştirilmesi.
6. Sunum Aşaması: Değer mühendisliği takımının yaptığı çalışmanın sözlü olarak sunulması, yazılarak raporlanması ve çalışma kitabı haline dönüştürülmesi.
7. Uygulama Aşaması: Bir plan dahilinde değer mühendisliği takımının formüle ettiği önerilerin başarılması için, başta yönetim olmak üzere, herkesin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmesi.
8. Denetim Aşaması: Uygulamayla ortaya çıkan sonuçlar ve başarıların sistemli olarak kaydedilmesi, istatistiksel analize tabi tutulması ve yönetimin isteklerinin dile getirilmesi.

¹¹⁰ George Schmelze ve diğerleri, a.g.m., ss. 26-30.

¹¹¹ Örnek, a.g.m., s. 218.

3.4.2. Değişim Mühendisliği

Değişim mühendisliği (re engineering), maliyet, kalite, hizmet ve hız gibi çağımızın en önemli performans ölçümlerinde çarpıcı gelişmeler yapmak amacıyla, iş süreçlerinin temelden yeniden düşünülmesi ve radikal bir biçimde yeniden tasarlanmasıdır.¹¹²

Değişim mühendisliğinde üretim sürecinde maliyetleri düşürmek için yapılan büyük, köklü ve hızlı değişiklikler söz konusudur. Değişim mühendisliği üretim sürecinin tamamen yeniden tasarlanması olup, bu yönüyle küçük ve sürekli iyileştirme aşamalarına yönelik olan yaklaşımlardan bütünüyle farklı bir özellik taşımaktadır.

Aynı zamanda bir süreç yenilenmesi olan değişim mühendisliğinin başarıyla uygulanabilmesi için genel olarak aşağıdaki aşamalar izlenebilir.¹¹³

1. Liderin ve değişim mühendisliği ekibinin belirlenmesi.
2. Mevcut görev ve yapıların belirlenmesi.
3. Örgütün değerlerinin yeniden şekillendirilmesi.
4. Harekete geçme ve değişimi gerçekleştirme.
5. Direnişleri ortadan kaldırma.

3.4.3. Kıyaslama (Benchmarking) Yöntemi

Kıyaslama yöntemi mevcut yöntemleri ve performansları, piyasadaki diğer işletmelerin kullandıkları yöntemlerle ve onların performanslarıyla karşılaştırarak, işi başarıya yollarından en iyi olanını sürekli olarak araştırmaktır.¹¹⁴ Zira bu yöntem ürün

¹¹² Kadir Ardıç, "İşletmelerde Köklü Değişim Aracı Olarak Değişim Mühendisliği", Sakarya Üniversitesi 75.Yıl Armağanı, No: 1998, s. 4.

¹¹³ Yahya Fidan, "İş Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi", İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: 23-24, No: 10, 2000 – 3, 2001, ss. 35 -42.

¹¹⁴ Hilton, a.g.e., s. 222.

tasarımında diğer işletmelerin lehine ve aleyhine olan durumları gösterir. Nitekim burada ana amaç, piyasadaki işletmelerin gözlenebilen avantajlarını işletmede uygulamaktır.

3.4.4. Arz Zinciri Yönetimi

Daha önce de belirtildiği gibi, hedef maliyetleme yöntemi maliyet azaltma çabalarını işletme dışındaki tüm birimlere yayar. Bu da işletmeye, hedef maliyete ulaşıncaya kadar zincirde yer alan tüm tedarikçilere ve diğer işletmelere fiyatlandırma baskılarının yapılabilmesi imkanını sağlar.

Hedef maliyetlemede tedarikçiler kritik bir rol oynamaktadırlar. Zira eğer belli bir öneme sahip parçaların maliyetlerinin azaltılması gerekirse, işletme tedarikçilerinden bunların maliyetlerinin azaltılmasının yollarını bulmasını isteyebilir. Buna arz zinciri yönetimi (supply chain management) denir.¹¹⁵

Birden fazla şirketi kapsayan arz zinciri yönetimi, şirketlerin tek bir şirket gibi davranmalarını, böylece kaynakları ortak kullanarak bir sinerji yaratmalarını hedeflemektedir.¹¹⁶ Nitekim bu yöntemle işletme ve tedarikçiler, çeşitli müşteri beklentilerini de göz önüne alarak, maliyetleri düşürme hakkındaki problemleri nasıl çözebileceklerini birlikte belirlerler.¹¹⁷

¹¹⁵ Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 292.

¹¹⁶ http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=463

¹¹⁷ Atkinson ve diğerleri, a.g.e., s. 292.

3.5. HEDEF MALİYETLEMENİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Hedef maliyetlemenin uygulanmasında işletmelerin karşılaşılabilecekleri sorunlar şu şekilde özetlenebilir.

Değişken tahminlerin güvenilirlik düzeyinin düşmesi ile hedef maliyetlemeden elde edilen faydalar azalabilir. Üretimdeki belirsizliklerin fazla olduğu durumlarda ise beklenen maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkı bulmak işletmeler için zorlaşabilir.¹¹⁸ Ayrıca işletmelerin hedef fiyatla çalışması bazen ürün tasarımı ve dizaynını kısıtlayabilir. Yine; ürünlerin tasarım aşamasında fiyat düşürmek için yapılan uygulamalar esnasında geçen zaman da ürünün pazara geç girmesine, dolayısıyla işletmenin pazardan alacağı payın azalmasına, neden olabilir.¹¹⁹ Son olarak da; maliyetleri düşürmek için yapılacak çalışmalar esnasında departmanlar arasında çatışmalar meydana gelebilir.

¹¹⁸ Coşkun, a.g.m., s. 29.

¹¹⁹ Acar Durmuş, "İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", Süleyman Demirel Üniversitesi İ.L.B.F. Dergisi, No: 3, 1998, ss. 81-95.

3.6. HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARI KOŞULLARI

Hedef maliyetlemenin uygulama süreci iyi takip edilerek, gerekli aşamalar gerçekleştirilirken, tekniklerin uygulanmasında başarı sağlayabilmek için şu koşulların gerçekleşmiş olmasına dikkat edilmelidir.¹²⁰

1. Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almaktadır. Bu açıdan hedef maliyetlemede tedarikçiler, sürece dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmelidirler. Zira tedarikçilerle iyi ilişkilerin kurulmasının ve mümkünse daha az sayıda tedarikçi ile çalışılmasının bu yaklaşımdaki stratejik önemi çok büyüktür.
2. Hızın önemli olduğu bu yöntemde ürün ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak tasarlanması, çatışan parça ve faaliyetlerin çok çabuk olarak belirlenmesini sağlayacaktır. Böylece bu tip aksaklıklar daha az zaman harcanarak düzeltilebilecektir.
3. Hedef maliyetlemede fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılması gerekir. Bu da işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasını gerektirir.
4. Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek tasarımda sadeliğe ve müşteri isteklerine tam olarak uyulmasına dikkat edilmelidir. Burada aynı işi görecekt parçalardan ise daha düşük maliyetli olanı tercih edilmelidir.
5. Değişim ve gelişime açık bir örgüt kültürünün oluşturulması gerekir. İşletme kendini sürekli olarak yenilemeli ve hatalardan ders alarak aynılarını tekrarlamamalıdır.

¹²⁰ Coşkun, a.g.m., ss. 32-33.

3.7. HEDEF MALİYETLEMENİN GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Buraya kadar anlatılanların ışığı altında geleneksel maliyet muhasebesi ile hedef maliyetleme yönteminin karşılaştırılması aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 5. Geleneksel Yöntem ile Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Geleneksel (Maliyet Artı) Yöntemi	Hedef Maliyetleme Yöntemi
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabete dayalı pazar faktörleri maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Maliyet düşürmede kayıplar ve verimsizliklerin azaltılmasına odaklanılır.	Tasarım maliyet düşürmenin anahtarıdır.
Maliyet düşürmeyi müşteriler yönlendiremez.	Müşteri verileri maliyet düşürmede rehberlik eder.
Maliyet düşürmeden maliyet muhasebecileri sorumludur.	Fonksiyonlar arası karşılıklı ilişki ekipleri maliyetleri yönetir.
Tedarikçiler ile mamul tasarımından sonra bağlantı kurulur.	Tedarikçiler ile tasarım öncesinde bağlantı kurulur.
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin toplam sahip olma maliyetlerinin düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında değerler zinciri ile ya çok az ilgilenilir ya da hiç ilgilenilmez.	Maliyet planlamasında değerler zinciri esas alınır.

Kaynak: Shahid L. Ansari ve diğerleri, a.g.e., ss. 10-16'dan Erden, a.g.e., 105.

4. UYGULAMA

4.1.İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Aybey Elektronik 1993 yılında asansör kumanda sistemleri alanında üretim yapmak üzere kurulmuştur. Asansör kumanda tablosu ve akülü revizyon sistemlerinin imalatıyla faaliyete başlayan işletme, kısa bir süre sonra elektronik kart üretimine başlamıştır. Geliştirmiş olduğu elektronik kat seçici serisi ile yeni bir standart oluşturan Aybey Elektronik, 1996 yılında TSE belgesi almıştır. 2003 yılında ise ISO9001: 2000 Kalite Yönetim Sistemi Belgesi almıştır. İşletme kalite ve teknolojik gelişmeye verdiği önemle, genç bir firma olmasına rağmen, bugün asansör sektöründe söz sahibi bir şirket konumuna gelmiştir.

Aybey Elektronik'te bugün asansör kat ve kabin kasetleri ile asansör kumanda sistemlerinin üretiminin yanı sıra, 4 farklı seride pano üretimi yapılmaktadır. Bu çalışmada da, bu panolardan biri olan, AX serisi üzerine yapılan bir hedef maliyetleme uygulamasına yer verilmiştir.

4.2. AX PANOLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Aybey Elektronik 1997 yılından beri asansör panolarının üretimini yapmakta olup, bu alanda birkaç rakip firmayla beraber pazara hakim konumdadır. İşletmenin ürettiği panolar; AKTK serisi, AX serisi, LC serisi ve SW Line serisi panolardır. Bunlar arasında işletme için en önemli olanı ise, AX serisidir. Zira işletmenin adet bazındaki yıllık pano satışlarının % 53'ü, aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi, bu seriden elde edilmektedir.

Tablo 6. Yıllık Ortalama Satış Yüzdeleri Tablosu (%)

Panolar	Satış Yüzdeleri
AKTK Serisi	11
AX Serisi	53
LC Serisi	11
SW Line Serisi	25
Toplam	100

AX serisinin bir diğer özelliği de, bir asansör panosunda bulunabilecek bir çok özelliğe sahip olmasının yanı sıra, işletmedeki diğer serilere karşı olan fiyat avantajıdır. Bu durum Tablo 7 ve Tablo 8'de de açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 7. Pano Fiyatlarının Karşılaştırılması

Panolar	Satış Tutarları
AKTK Serisi	759.000.000
AX Serisi	516.000.000
LC Serisi	438.000.000
SW Line Serisi	410.000.000

Tablo 8. Pano Özelliklerinin Karşılaştırılması

ÖZELLİKLER	SW Line	LC	AX	AKTK
Ana Kontrol Yöntemi	16 Bit	8 Bit	8 Bit	Röle
Max Durak Sayısı	32	24	10	16
Max Hız	2,5 m/ sn	1 m/ sn	1 m/ sn	1 m/ sn
KONTROL SİSTEMLERİ				
Basit Kumanda	♦	♦	♦	♦
Tek Düğme Karışık Toplama	♦	♦	♦	
Tek Düğme Aşağı Toplama	♦	♦		
Tek Düğme Yukarı Toplama	♦			
Çift Düğme Toplama	♦	♦		
KAT ALGILAMA YÖNTEMİ				
Gray Kod	♦	♦	♦	♦
Sayıcı	♦		♦	
Encoder	♦			
Mutlak Encoder	♦			
KAPI TÜRLERİ				
Yarı Otomatik Kat Kapısı	♦	♦	♦	♦
Kabin İç Kapılı Yarı Otomatik	♦	♦	♦	♦
Kabin ve Katlar Tam Otomatik	♦	♦	♦	
DiĞER ÖZELLİKLER				
Programlanabilir Sistem Değişkenleri	♦	♦	♦	
Arıza Raporlama	♦	♦	♦	
Eski Arızaları Saklama ve İnceleme	♦			
Kuyu Bilgilerini Gözlemleme	♦	♦	♦	♦
Hidrolik Sistem Desteği	♦	♦		
Gerçek Zaman Kesiti	♦			
Programlanabilir Giriş	♦	♦	♦	♦
Programlanabilir Çıkış	♦	♦	♦	♦
Programlanabilir Park Durağı	♦	♦	♦	
Programlanabilir Yangın Durağı	♦	♦		
Programlanabilir Oto. Kapı Parkta Bekleme	♦	♦	♦	♦
Servis Dışı, Meşgul ve Yön Okları Sinyal Çıkışları	♦	♦	♦	♦
Çağrı Butonu ve Kayıtlaması İçin Tek Kablo	♦	♦	♦	
Hedef Katı Gösterme	♦	♦	♦	
Her Kat İçin Ayarlanabilir Display	♦	♦	♦	♦
Tam Yük Fonksiyonu	♦	♦		
Asgari Yük Fonksiyonu	♦	♦		
Vatman Anahtarı	♦	♦		
Bakım Zamanı Geçince Sistemi Kitleme	♦			
Çift Kapı Desteği	♦		♦	
Kabinle Seri Haberleşme	♦			
IDC Soketle Kolay Klemens Bağlantısı	♦		♦	

♦: Var

Bu açıklamaların ardından, AX serisinin Aybey Elektronik'in en avantajlı ürünü olduğu açıkça görülmektedir. Zira, bu seride ürün fonksiyonları olabildiğince yüksek tutulurken, ürünün değerini çok fazla arttırmayacak olan işlevler seriden çıkartılarak, maliyetler mümkün olduğu kadar düşürülmüştür.

Aybey Elektronik bu serinin satışıyla yıllarca yüksek bir pazar payına sahip olmuştur. Ancak 2001 yılında pazara giren bir işletme, benzer özelliklerde bir ürünü % 40'lara varan bir fiyat avantajıyla müşterilere sunmaya başlayınca, bu gelişme Aybey Elektronik'in satışlarına anında yansımış, AX serisinin satışları % 50-60 seviyelerinde bir düşüş göstermiştir. Nitekim pazardaki çoğu alıcı, ki bunların büyük bir kısmı uzun yıllardır Aybey ile çalışmaktadır, Aybey elektronikten aldıkları ürünlerin kalitesinden emin olmasına rağmen, rakip işletmenin sunduğu % 40'lara ulaşan fiyat avantajını kaçırmak istememektedir. Çünkü bu müşteri grubu için ürün çalıştığı ve istenilen ihtiyacı karşıladığı sürece parçaların markaları veya kaliteleri çok fazla bir önem taşımamaktadır.

Tüm bu gelişmeler sonucu, Aybey elektronik yönetimi için bir karar aşaması başlamıştır. Yönetim ya fiyatları rakip işletmenin fiyatlarıyla aynı seviyeye düşürecek şekilde ürün tasarımını değiştirecek, ya da ürünü piyasadan çekecektir. İşte bu durum işletmede hedef maliyetleme sürecinin başlamasına neden olmuştur.

4.3. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ

Bu başlık altında, önce AX panoların teknik ve finansal özellikleri anlatılmış, ardından panolar için hedef maliyetin belirlenmesi sürecine yer verilmiş son olarak da bu maliyete ulaşmak için kullanılan maliyet düşürme teknikleri açıklanmıştır.

4.3.1. AX Panoların Teknik ve Finansal Özelliklerinin Belirlenmesi

Bu bölümde AX panoların teknik ve finansal özellikleri açıklanmıştır.

4.3.1.1. AX Panoların Teknik Özelliklerinin Belirlenmesi

Aybey Elektronik'te AX serisi adı altında üretilen panolar asansörü yönetmekle görevli mekanizmalardır. Nitekim pano, mekanik bir sistem olan asansörün çalışmasını sağlayan elektriksel bir sistemdir. Asansörün çalışması; kaset→pano→motor→kabin şeklinde bir süreç olarak düşünüldüğünde, pano asansörün motorunu harekete geçiren, diğer bir deyişle çalışmasını sağlayan, parçasıdır.

AX panolar 8 ana parçadan (bileşenden) oluşmaktadır. Bu parçalar;

1. Kumanda Kartı
2. Kontaktör
3. Motor Koruma
4. Termik
5. Sigorta
6. Fiş Soket
7. Pano Kutusu
8. Kablo ve Elektriksel Şalt Malzemeler

Kumanda Kartı: Kumanda kartı asansörün çalışmasını sağlayan elektronik bir sistemdir. Diğer bir deyişle; kumanda kartı asansörün kumanda sistemi olup, butonlardan panoya gönderilen komutlar, ilk olarak kartlara gelir. Kart bu komutları elektriksel şifreler halinde, panonun diğer parçalarına iletir.

Kontaktör: Pano elemanları arasında motoru çalıştıran parça kontaktördür. Karttan panoya gelen komutlar, kontaktör aracılığıyla motora gönderilir. Buna göre kontaktör, motorun hareket almasını sağlayan enerjiye yol verir.

Motor Koruma: Motora gelen enerjiyi denetleyen parçadır. Kontaktörden gelen enerjinin yüksek olması halinde, motorun yanmasını önler. Bunun içinde 1. hız sargısını (hızlı hız sargısını) korur.

Termik: Çift hızlı motorlarda 2. hız sargısını (yavaş hız sargısını) koruyan parça termiktir.

Sigorta: Çeşitli derecelerdeki akım sınırlamalarını sınırlayan ve bu sayede parçalar arasındaki akımı düzenleyen parçadır.

Fiş Soket: Parçaları birbirine bağlayan kabloları kumanda kartına bağlamak için kullanılan bağlantı noktaları, diğer bir deyişle terminallerdir.

Pano Kutusu: Pano elemanlarını içinde bulunduran saç kutudur.

Kablo ve Elektriksel Şalt Malzemeler: Pano elemanları arasındaki elektrik akımını ileten malzemelerdir.

Buraya kadar anlatılan pano elemanları ekte yer alan AX panonun resminde de gösterilmektedir.

4.3.1.2. AX Panoların Finansal Özelliklerinin Belirlenmesi

AX serisinde yer alan panoların finansal bilgileri Tablo 9 ve 10'da yer almaktadır.

Tablo 9. AX Pano'nun Mevcut Tasarımının DİMM Gideri Tablosu

	<u>Miktar</u>	<u>Fiyat</u>	<u>Tutar</u>
1. Kart AXR Kumanda Kartı	1 Ad	55.910.546,0	55.910.546
2. Kontaktör (Sanksin)	3 Ad	9.617.879,0	28.853.637
3. Motor Koruma (Moeller)	1 Ad	38.664.283,0	38.664.283
4. Termik (Sanksin)	1 Ad	6.000.000,0	6.000.000
5. Sigorta Monofaze (Siemens)	6 Ad	5.095.389,5	30.572.337
6. Fiş Soket (Weid Muller	1 Ad	13.000.000,0	13.000.000
7. Pano Kutusu Standart (Camlı)	1 Ad	50.485.138,0	50.485.138
8. Kablo ve Elektriksel Şalt Malzemeler			46.608.179
	<u>Miktar</u>	<u>Fiyat</u>	<u>Tutar</u>
Saç Vidası 4,2x38 MB	2 Ad	14.526,5	29.053
Saç Vidası 4,2x9,5 S	30 Ad	8.054,5	241.640
Saç Vidası 2,9x19 SB	6 Ad	6.085,0	36.515
Pul M6	4 Ad	4.795,2	19.181
Sfid Kablo Ucu	12 Ad	20.640,5	247.686
Plastik Kılıf Sfid	12 Ad	18.675,8	224.110
Spiral İnce	1 Ad	49.137,0	49.137
Kablo Bağı	18 Ad	3.591,0	64.638
Etiket Pano	1 Ad	95.000,0	95.000
Etiket Pano Cihaz	1 Ad	95.000,0	95.000
Diyot Kare 35A 1000	3 Ad	833.835,0	2,501.505
Kablo Kanalı 25x40	0.550 mt	1.017.974,5	559.886
Faz Koruma Kartı	1 Ad	6.465.563,0	6,465.563
Trafo Ax220V 250W	1 Ad	19.637.996,0	19,637.996
Klemens 0,5 KLEM	14 Ad	231.393,0	3,239.504
Klemens 1 KLEM	4 Ad	403.076,5	1,612.306
Ray Otomatik	0.400 mt	1.705.070,0	682.028
AXS 1E Çıkış	1 Ad	3.983.027,0	3,983.027
Kablo NYAF 4mm2	3 mt	246.645,0	739.935
Kablo NYAF 0,5mm2	40 mt	44.755,5	1,790.220
Kablo NYAF 0,8mm2	10 mt	69.273,8	692.738
Kablo NYAF 0,75mm2	10 mt	63.929,2	639.292
Yüksük 0,50 mm	70 Ad	8.188,7	573.214
Yüksük 0,75 mm	10 Ad	8.188,7	81.888
Yüksük 4 mm	32 Ad	17.765,5	568.502
Etiket AX Serisi	1 Ad	40.000,0	40.000
Kablo Kanalı 40 x 40	1.3 mt	1.280.252,0	1,664.328
YK 602 Kablo	1 Ad	34.287,0	34.287
TOPLAM			46,608,179

Tablo 10. AX Pano'nun Mevcut Tasarımının Birim Maliyet Tablosu

ÜRETİM MALİYETİ		341.094.120
Dolaysız İlk Mad.ve Malz.Gid	270.094.120	
Dolaysız İşçilik Gideri	41.000.000	
Genel Üretim Gideri	30.000.000	
FAALİYET GİDERLERİ		25.000.000
Ar-Ge Giderleri	5.000.000	
Paz.Sat.Dağ.Giderleri	10.000.000	
Gn.Yön.Giderleri	10.000.000	
TOPLAM BİRİM MALİYET		366.094.120
KÂR MARJİ \cong % 20		71.905.880
SATIŞ FİYATI		438.000.000

Burada da görüldüğü gibi, işletme panoların toplam maliyetini 366.094.120 TL olarak belirlemiştir. Buna işletmenin tüm ürünlerine uyguladığı \cong % 20 'lik kâr oranının eklenmesiyle de satış fiyatı 438.000.000 TL olarak bulunmuştur. Bu rakam rakip işletme pazara girene kadar, müşteriler için de kabul edilebilir bir fiyat olmuştur.

4.3.2.Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Çalışmanın 3. bölümünde de belirtildiği gibi; hedef maliyet, hedef satış fiyatı ile arzulan kâr marjı arasındaki farktır. Bu nedenle işletme hedef maliyete ulaşmak için önce hedef satış fiyatını belirlemeli, ardından da hedef kâr marjını belirleyerek hedef maliyete ulaşmalıdır.

Bu uygulamada işletme satış fiyatını rakip işletmenin satış fiyatına paralel olarak belirleyecektir. Bu fiyat ise ortalama 300.000.000TL'dir. Buradan yola çıkarak Aybey Elektronik yönetimi hedef satış fiyatını 348.000.000TL olarak belirlemiştir. Eski satış fiyatı olan 438.000.000 TL ile karşılaştırıldığında bu 90.000.000.TL'lik bir fiyat farkı

anlamına gelmektedir. Aybey Elektronik'in satış fiyatını rakip işletmenin fiyatından biraz daha yüksek tutmasının nedeni ise ürünlerinin kalitesine duyulan güvendir. Nitekim müşteriler de bu kaliteyi bildiklerinden dolayı, piyasadaki cari fiyattan çok fazla farklı olmadığı sürece, bu işletmenin ürünlerine daha fazla ödeyebileceklerini belirtmişlerdir.

Burada ikinci adım ise, arzulanan kâr marjının belirlenmesidir. Yönetim kaliteden çok fazla ödün vermek istemediği için, yapması gereken maliyet tasarrufunun tamamını malzeme maliyetlerine odaklamamış, bu nedenle de tüm ürünlerinde % 20 olarak belirlediği kâr marjı oranını bu üründe % 15'e çekmiştir.

Buna göre hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hedef Satış Fiyatı	:	348.000.000 TL
Hedef Kâr Marjı \cong % 15	:	<u>45.745.313 TL</u>
Hedef Maliyet	:	302.254.687 TL

Son olarak; ürün tasarım değişikliği parçalar bazında gerçekleştirileceğinden dolayı, bu değişikliğin dolaysız işçilik giderleri, genel üretim giderleri ve faaliyet giderlerini değiştirmeyeceği anlaşılmıştır. Dolayısıyla yeni birim maliyet analizi aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Tablo 11. AX Pano'nun Hedef Tasarımının Birim Maliyet Tablosu

ÜRETİM MALİYETİ		277.254.687
Dolaysız İlk Mad.ve Malz.Gid.	206.254.687	
Dolaysız İşçilik Gideri	41.000.000	
Genel Üretim Gideri	30.000.000	
FAALİYET GİDERLERİ		25.000.000
Ar-Ge Giderleri	5.000.000	
Paz.Sat.Dağ.Giderleri	10.000.000	
Gn.Yön.Giderleri	10.000.000	
HEDEF BİRİM MALİYET		<u>302.254.687</u>
KÂR MARJI \cong %15		<u>45.745.313</u>
HEDEF SATIŞ FİYATI		348.000.000

4.3.3. Hedef Maliyete Ulaşmak İçin Maliyet Düşürme Tekniklerinin Uygulanması

AX serisinin hedef maliyeti 302.254.687 TL/br.'dir. Bu maliyete ulaşmak için yönetim direkt ilk madde ve malzeme giderlerini azaltmaya karar vermiştir. Bu ise; $270.094.120 - 206.254.869 = 63.839.251$ TL/br'lik bir maliyet tasarrufunu gerektirmektedir. İşletmede bu tasarrufu yapabilmek için, önce değer mühendisliği çalışması yapılmış, ardından da kıyaslama ve arz zinciri yönetimine başvurulmuştur. Bu süreçler aşağıda açıklanmaktadır.

4.3.3.1. Değer Mühendisliğinden Yararlanarak Maliyetlerin Azaltılması

4.3.3.1.1. Değer Endeksinin Hesaplanması

Burada maliyet-fayda analizi yardımıyla, müşterilerin ürüne verdiği değer in parçalarla olan ilişkisi bulunmalı, böylece değeri nisbi olarak düşük parçaların maliyetleri azaltılmalıdır. Bunun için de önce parçaların toplam malzeme maliyeti içerisindeki payı hesaplanmalı, ardından da müşterilerin ürüne verdiği değerin ne kadarının hangi parçadan kaynaklandığı hesaplanmalıdır. Bu hesaplar aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

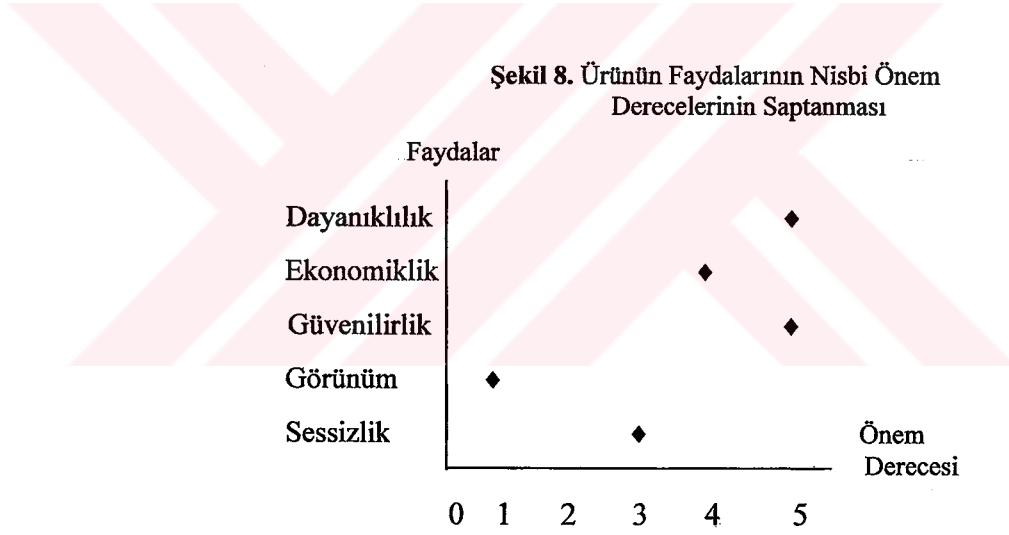
Tablo 12. Pano Elemanlarının Toplam Malzeme Maliyeti İçerisindeki Payı*

Parça Adı	Fiyatı	%
1. AXR Kumanda Kartı – Aybey	55.910.546	21
2. Kontaktör - Sanksin	28.853.637	11
3. Motor Koruma – Moeller	38.664.283	14
4. Termik - Sanksin	6.000.000	2
5. Sigorta Monofaze – Siemens	30.572.337	11
6. Fis Soket – Weid Muller	13.000.000	5
7. Pano Kutusu (Camlı) – Standart	50.485.138	19
8. Kablo ve Elektriksel Şalt Malzemeler	<u>46.608.179</u>	<u>17</u>
TOPLAM	270.094.120	100

*Kablo ve Elektriksel Şalt Malzemeler'in ayrıntısı için bkz. Tablo: 9.

Yukarıdaki tabloda parçaların maliyetlerinin toplam malzeme maliyeti içerisindeki payı hesaplanmıştır. Bundan sonraki aşamada müşterilerin ürünün faydalarına verdiği değer saptanmalıdır. Bunun içinse; önce ürünün faydaları belirlenmeli, ardından da her bir faydanın nisbi önemi hesaplanmalıdır.

Ürünün faydaları; dayanıklılık, ekonomiklik, güvenilirlik, görünüm ve sessizlik olarak belirlenmiştir. Müşterilerle yapılan görüşmelerle de, 0-5 arasındaki değerlere göre, müşterilerin bu faydalara verdiği önem saptanmıştır. Bu değerler Şekil 9 ve Tablo 13'te gösterilmiştir.



Tablo 13. Faydaların Nisbi Önem Derecelerinin Yüzde Olarak İfadesi (%)

	Önem Derecesi	Yüzde
Dayanıklılık	5	28
Ekonomiklik	4	22
Güvenilirlik	5	28
Görünüm	1	6
Sessizlik	3	16
	<u>18</u>	<u>100</u>

Bundan sonra ise her bir parçanın faydalar üzerindeki etkisi belirlenmelidir. Bu etkiler aşağıda yüzde olarak gösterilmektedir. Buna göre örneğin, panonun dayanıklılığının % 40'ı karttan, % 60'ı kontaktörden kaynaklanmaktadır. Diğer parçaların ise dayanıklılık üzerinde hiçbir etkisi yoktur.

Tablo 14. Pano Elemanlarının Faydalar Üzerindeki Etkileri (%)

	Kart	Kontaktör	Motor Koruma	Termik	Sigorta	Fiş Soket	Pano Kutusu	Kablolar	Toplam
Dayanıklılık	40	60							100
Ekonomiklik	21	11	14	2	11	5	19	17	100
Güvenilirlik	16	14	14	14	14	14		14	100
Görünüm							100		100
Sessizlik	100								100

Aşağıda verilen Tablo 15 ve 16'da ise faydaların nisbi önem dereceleri, bu faydaları gerçekleştirecek olan pano elemanları arasında paylaştırılmıştır.

Tablo 15. Pano Elemanlarının Faydalarının Değerinin Hesaplanması (%)

	Kart	Kontaktör	Motor Koruma	Termik	Sigorta	Fiş Soket	Pano Kutusu	Kablolar
Dayanıklılık	$\frac{40 \cdot 28}{100}$	$\frac{60 \cdot 28}{100}$						
Ekonomiklik	$\frac{21 \cdot 22}{100}$	$\frac{11 \cdot 22}{100}$	$\frac{14 \cdot 22}{100}$	$\frac{2 \cdot 22}{100}$	$\frac{11 \cdot 22}{100}$	$\frac{5 \cdot 22}{100}$	$\frac{19 \cdot 22}{100}$	$\frac{17 \cdot 22}{100}$
Güvenilirlik	$\frac{16 \cdot 28}{100}$	$\frac{14 \cdot 28}{100}$	$\frac{14 \cdot 28}{100}$	$\frac{14 \cdot 28}{100}$	$\frac{14 \cdot 28}{100}$	$\frac{14 \cdot 28}{100}$		$\frac{14 \cdot 28}{100}$
Görünüm							$\frac{100 \cdot 6}{100}$	
Sessizlik	$\frac{100 \cdot 16}{100}$							

Tablo 16. Pano Elemanlarının Faydalarının Değeri (%)

	Kart	Kontaktör	Motor Koruma	Termik	Sigorta	Fiş Soket	Pano Kutusu	Kablolar	Toplam
Dayanıklılık	11.20	16.80							28
Ekonomiklik	4.62	2.42	3.08	0.44	2.42	1.10	4.18	3.74	22
Güvenilirlik	4.48	3.92	3.92	3.92	3.92	3.92		3.92	28
Görünüm							6		6
Sessizlik	16.00								16
Toplam	36.30	23.14	7	4.36	6.34	5.02	10.18	7.66	100

Son aşamada ise, maliyeti düşürülebilecek parçalar belirlenecektir. Bunun için, yukarıdaki verilerden yararlanarak, her bir parçanın değeri belirlenecektir. Bu belirleme için ise, Tablo 12 ve Tablo 16'daki veriler kullanılacaktır.

$$\text{Değer} = \frac{\text{Pano Elemanlarının Faydası}}{\text{Pano Elemanlarının Maliyeti}}$$

Bu formül yardımıyla hesaplanacak değer indeksi ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 17. Değer Endeksi

	Pano Elemanı	Önem Derecesi (1)	Maliyet Payı (2)	Değer (1) / (2)
1.	Kart	36.30	21	1.72
2.	Kontaktör	23.14	11	2.10
3.	Motor Koruma	7.00	14	0.50
4.	Termik	4.36	2	2.18
5.	Sigorta	6.34	11	0.57
6.	Fiş Soket	5.02	5	1.00
7.	Pano Kutusu	10.18	19	0.53
8.	Kablo ve Elektriksel Şalt Malzemeler	7.66	17	0.45
	TOPLAM	100	100	

Buna göre işletme değeri birin altında olan motor koruma, sigorta, pano kutusu ve kablo ve elektriksel şalt malzemelerde indirim yapabilecektir. Zira bu malzemeler kullanıcı faydası açısından pahalıdır. Diğer bir deyişle maliyeti faydasını aşmaktadır.

4.3.3.1.2. Endeks Değerlerini Kullanarak Maliyetlerin Azaltılması

Değer endeksinden yararlanarak maliyetleri düşürmek isteyen işletme yönetimi, önce endekste değeri 1'in altında olan motor koruma, sigorta, pano kutusu ve kablolardan hangilerinin maliyetlerini azaltacağına karar verecektir.

Bunun için önce panonun motor koruma elemanı incelenmiştir. İşletmede kullanılan motor koruma bir Alman markası olan Moeller marka motor korumadır. İşletme yurt içindeki tedarikçileriyle yaptığı görüşmeler sonucu, aynı özelliklere sahip, yerli motor korumalara rastlamıştır. Bunlar arasında ise; kalitesi Moeller'e en yakın olanı Federal marka motor koruma olup, fiyatı 27.681.786 TL'dir. İki ürün arasında ise $38.664.283 - 27.681.786 = 10.982.497$ TL'lik bir fiyat farkı bulunmaktadır. Böylece panolarda bundan sonra Federal marka motor koruma kullanılmasına karar verilmiştir.

Sigortalar incelendiğinde ise, yine bir Alman malı olan Siemens marka sigortaların kullanıldığı görülmüştür. Siemens sigortanın fiyatını ve her bir panoda 6 adet sigorta kullanıldığını göz önüne alan yönetim, bunlarda da yerli markaları kullanmaya karar vermiştir. Yapılan piyasa araştırması sonucu Siemens'e en yakın kalitedeki ürünün yine Federal olduğu görülmüştür. Federal marka sigortaların fiyatı ise 2.398.635 TL'dir. Yapılan hesaplamalar bu parçada $5.095.389 - 2.398.635 = 2.696.754$ TL/br'lik maliyet tasarrufu yapılabileceğini, dolayısıyla bir panodaki toplam maliyet tasarrufunun $2.696.754 * 6 = 16.180.524$ TL olacağını göstermiştir. Dolayısıyla işletme sigortalarda da bundan böyle Federal markayı kullanmaya karar vermiştir.

Kullanılan pano kutusunun ise ön tarafı camlı olup, arkalarının ise açılabilme özelliği vardır. Böylece kutu içerisinde yer alan pano elemanlarına iki taraftan da ulaşabilme imkanı bulunmaktadır. Ancak yönetim yaptığı değer analizinde müşterilerin panoya verdiği değerın sadece % 10.18'inin pano kutusundan kaynaklandığını görmüştür (bkz. Tablo 16). Yapılan inceleme sonucu, pano kutusu asansörün

görünmeyen bir parçası olduğundan kutunun güzel olup olmamasının müşteriler için fazla bir değer ifade etmediği görülmüştür (bkz. Tablo 13). Bu durumda pano kutularındaki cam özelliğinin kaldırılmasına karar verilmiştir. Zira cam ekstra bir maliyet ve işçilik gerektirmektedir. Ayrıca kutuların arkasının açılabilirlikleri de kaldırılmıştır. Bu suretle işletme önceden 50.485.138 TL'ye mal ettiği pano kutularını, 17.020.226TL daha ucuza yani; 33.464.912TL'ye satın almaya başlamıştır.

Kablo ve elektriksel şalt malzemeler ise maliyetleri düşürülebilecek son parçalardır. Ancak bu grupta bir çok parça yer almakta olup (bkz. Tablo 9), çoğunun tutarı da çok küçüktür. Bu nedenle bunların değiştirilmesiyle elde edilebilecek maliyet tasarrufu çok önemsiz bir miktar olacaktır. Bunların sayısının azaltılması ise düşünülemeyeceği için, işletme kablo ve elektriksel şalt malzemelerde maliyet düşürmeye çalışmamıştır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar sonucu, işletmenin değer endeksinden yararlanarak yapabileceği toplam maliyet tasarrufu aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Motor Koruma	: 10.982.497 TL
Sigorta	: 16.180.524 TL
Pano Kutusu	: <u>17.020.226 TL</u>
Toplam	: 44.183.247 TL

4.3.3.2. Kıyaslama (Benchmarking) Yönteminden Yararlanarak Maliyetlerin Azaltılması

Değer mühendisliğinden yararlanarak birim maliyeti 44.183.247 TL azaltan Aybey Elektronik bu rakamı, daha önce hesapladığı 63.839.251 TL'lik azaltılması gereken maliyet tutarı ile karşılaştırdığında, birim maliyetlerin hala 19.656.004 TL azaltılması gerektiğini görmüştür.

Yönetim ürün fonksiyonlarının daha fazla azalmasını ve ürünün değerinin pazardaki diğer firmaların ürünlerinin değerinin altına düşmesini istememektedir. Bu nedenle işletme piyasadaki benzer ürünleri incelemeye karar vermiştir.

Bir anlamda piyasayı değerlendirme süreci olan kıyaslama yönteminde asıl amaç, daha önce de belirtildiği gibi, piyasadaki işletmelerin gözlenebilen avantajlarını işletmede uygulamaktır.

Yapılan incelemeler sonucunda; piyasadaki diğer ürünlerin fiyatlarındaki en önemli avantajın fiş soket fiyatından kaynaklandığı görülmüştür. Aybey Elektronik 13.000.000 TL'lik Alman malı Weid Muller marka fiş soket kullanırken piyasadaki diğer işletmelerin çoğu Çin malı Mao marka fiş soket kullanmaktadırlar. Bunların maliyeti ise sadece 3.000.000TL'dir. Fiş soketin çok fazla bir önem taşımadığını ve kalitesinin ürünün işlevini etkilemeyeceğini göz önüne alan yönetim, Mao marka fiş soketleri kullanmaya böylece buradan 10.000.000 TL'lik bir maliyet tasarrufu sağlamaya karar vermiştir.

4.3.3.3. Arz Zinciri Yönetiminden Yararlanarak Maliyetlerin Azaltılması

Daha önce de belirtildiği gibi, hedef maliyetlemede tedarikçiler kritik bir rol oynamaktadırlar. Zira eğer belli bir öneme sahip parçaların maliyetlerinin azaltılması gerekirse, işletme tedarikçilerinden bunların maliyetlerinin azaltılmasının yollarını bulmasını isteyebilir.

Aybey Elektronik arz zinciri yönetimi denilen bu yöntemden yararlanarak maliyetlerini daha da düşürmeye karar vermiştir. Piyasadaki diğer ürünlerdeki bir diğer avantajlı parça da kondaktörlerdir. Çünkü Aybey Elektronik'te Çin Malı Sanksin marka kondaktörler kullanılmaktadır. Bunların her biri 9.617.879 TL olup, bir panoda 3 adet kondaktör kullanılmaktadır. Dolayısıyla panonun kondaktör maliyeti $9.617.879 \times 3 = 28.853.637$ TL olarak hesaplanmaktadır. Oysa diğer işletmeler yine bir Çin malı olan

Nante marka kondaktör kullanmaktadırlar. Bu kondaktörlerin maliyeti ise 7.216.514TL'dir. Piyasada bundan daha ucuz birkaç markaya daha rastlanmıştır. Ancak bunların hiçbiri istenen kaliteyi sağlayamamıştır. Nante marka ise, kabul edilebilir seviyede bir kaliteye sahiptir. Bunu göz önüne alarak; işletmede Nante marka kondaktörlerin kullanılmasına karar verilmiştir.

Ancak yapılan hesaplamalar bu fiyatlarla istenilen hedef maliyete ulaşamayacağını göstermiştir. Zira halen yapılması gereken maliyet tasarrufu $19.656.004 - 10.000.000 = 9.656.004$ TL'dir. Bir panoda 3 kondaktör olduğu göz önüne alındığında ise, $9.656.004$ TL'lik maliyet tasarrufuna ulaşmak için kondaktörlerin birim maliyeti $9.656.004 / 3 = 3.218.668$ TL azaltılmalı, dolayısıyla bir kondaktörün fiyatı $9.617.879 - 3.218.668 = 6.399.211$ TL'ye düşürülmelidir.

Hedef maliyetleme stratejik bir işbirliğini gerektirir. Zira bu süreçte, gerekli durumlarda, değer zincirindeki tüm katılımcıların maliyet düşürme sürecine katılımı gerekmektedir. Bunu göz önüne alan işletme, $7.216.514 - 6.399.211 = 817.313$ TL'lik bu farkı gidermek için Nante marka kondaktörlerin temsilcisi olan firmayla görüşmeye başlamıştır. Yapılan görüşmeler sonucu tedarikçi firma ek iskontoya razı olmuş, ve kondaktörleri 6.399.211 TL'den vermeyi kabul etmiştir. Dolayısıyla bir panonun toplam kondaktör maliyeti $6.399.211 * 3 = 19.197.633$ TL'ye inmiştir.

4.3.4. Hedef Maliyete Ulaşma

Buraya kadar uygulanan maliyet düşürme tekniklerinin sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 18. Eski ve Yeni Maliyetlerin Toplu Olarak Gösterilmesi

	Parça Adı	Eski	Yeni	Fark
Değer Müth. Kullanılarak Azaltılan Maliyetler	Motor Koruma	38.664.283	27.681.786	10.982.497
	Sigorta	30.572.337	14.391.813	16.180.524
	Pano Kutusu	50.485.138	33.464.912	17.020.226
	Toplam			44.183.247
Kıyaslama Yöntemi Kullanılarak Azaltılan Maliyetler	Fiş Soket	13.000.000	3.000.000	10.000.000
Arz Zinciri Yönetimi Kullanılarak Azaltılan Maliyetler	Kontaktör	28.853.637	19.197.633	9.656.004
	TOPLAM			63.839.251

Hedef maliyetleme sürecinin sonunda tasarımın yeni hali ve maliyetleri ise aşağıdaki gibi olmuştur.

Tablo 19. AX Pano'nun Yeni Tasarımının DİMM Gideri Tablosu

	<u>Miktar</u>	<u>Fiyat</u>	<u>Tutar</u>
1. Kart AXR Kumanda Kartı	1 Ad	55.910.546,0	55.910.546
2. Kontaktör (Nante)	3 Ad	6.399.211,0	19.197.633
3. Motor Koruma (Federal)	1 Ad	27.681.786,0	27.681.786
4. Termik (Sanksin)	1 Ad	6.000.000,0	6.000.000
5. Sigorta Monofaze (Federal)	6 Ad	2.398.635,5	14.391.813
6. Fis Soket (Mao)	1 Ad	13.000.000,0	13.000.000
7. Pano Kutusu Standart (Camsız)	1 Ad	33.464.912,0	33.464.912
8. Kablo ve Elektriksel Şalt Malzemeler			46.608.179
	<u>Miktar</u>	<u>Fiyat</u>	<u>Tutar</u>
Saç Vidası 4,2x38 MB	2 Ad	14.526,5	29.053
Saç Vidası 4,2x9,5 S	30 Ad	8.054,5	241.640
Saç Vidası 2,9x19 SB	6 Ad	6.085,0	36.515
Pul M6	4 Ad	4.795,2	19.181
Sfid Kablo Ucu	12 Ad	20.640,5	247.686
Plastik Kılıf Sfid	12 Ad	18.675,8	224.110
Spiral İnce	1 Ad	49.137,0	49.137
Kablo Bağı	18 Ad	3.591,0	64.638
Etiket Pano	1 Ad	95.000,0	95.000
Etiket Pano Cihaz	1 Ad	95.000,0	95.000
Diyot Kare 35A 1000	3 Ad	833.835,0	2.501.505
Kablo Kanalı 25 x 40	0.550 mt	1.017.974,5	559.886
Faz Koruma Kartı	1 Ad	6.465.563,0	6.465.563
Trafo Ax220V 250W	1 Ad	19.637.996,0	19.637.996
Klemens 0,5 KLEM	14 Ad	231.393,0	3.239.504
Klemens 1 KLEM	4 Ad	403.076,5	1.612.306
Ray Otomatik	0.400 mt	1.705.070,0	682.028
AXS 1E Çıkış	1 Ad	3.983.027,0	3.983.027
Kablo NYAF 4mm2	3 mt	246.645,0	739.935
Kablo NYAF 0,5mm2	40 mt	44.755,5	1.790.220
Kablo NYAF 0,8mm2	10 mt	69.273,8	692.738
Kablo NYAF 0,75mm2	10 mt	63.929,2	639.292
Yüksük 0,50 mm	70 Ad	8.188,7	573.214
Yüksük 0,75 mm	10 Ad	8.188,7	81.888
Yüksük 4 mm	32 Ad	17.765,5	568.502
Etiket AX Serisi	1 Ad	40.000,0	40.000
Kablo Kanalı 40 x 40	1.3 mt	1.280.252,0	1.664.328
YK 602 Kablo	1 Ad	34.287,0	34.287
TOPLAM			46.608,179

Tablo 20. AX Pano'nun Yeni Tasarımının Birim Maliyet Tablosu

ÜRETİM MALİYETİ		277.254.687
Dolaysız İlk Mad.ve Malz.Gid.	206.254.687	
Dolaysız İşçilik Gideri	41.000.000	
Genel Üretim Gideri	30.000.000	
FAALİYET GİDERLERİ		25.000.000
Ar-Ge Giderleri	5.000.000	
Paz.Sat.Dağ.Giderleri	10.000.000	
Gn.Yön.Giderleri	10.000.000	
HEDEF BİRİM MALİYET		302.254.687
KÂR MARJİ \cong % 15		<u>45.745.313</u>
HEDEF SATIŞ FİYATI		348.000.000

Bu tablonun Tablo 10'daki panonun hedef birim maliyeti ile aynı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla denilebilir ki; Aybey Elektronik'teki hedef maliyetleme sürecinin sonunda, başta belirlenen hedef maliyete ulaşılmıştır. Bu durumda AX panolar bundan sonra bu yeni tasarımla üretime gönderileceklerdir.

SONUÇ

Son yıllarda hızla yayılan teknolojik ve ekonomik gelişmeler, tüm işletmelerde önemli değişikliklere neden olmuştur. Özellikle bilgi ve iletişimde yaşanan gelişmelerin ortaya çıkardığı küreselleşme olgusu, işletmeleri yoğun rekabet koşulları içerisinde faaliyet göstermeye zorlamıştır. Pazardaki tüketici talepleri de aynı hızla değişim gösterince, bu talepleri karşılayabilme ihtiyacı, işletmelerde üretim yapılarının ve stratejilerin değiştirilmesini gerektirmiştir.

Teknolojik gelişmeler ilk olarak üretim ortamlarında kendini göstermiştir. Çünkü ürün yaşam dönemlerinin kısaldığı, mamul çeşitliliğinin arttığı ve dolayısıyla da işletmeler arası rekabetin en üst düzeye çıktığı günümüzde, işletmeler ürünlerini müşteri beklentileri doğrultusunda sürekli olarak geliştirebilmek ve onları kısa zamanda sunabilmek zorundadırlar. Tüm bunları yapabilmek ise, ancak ileri üretim ortamlarında faaliyet göstermekle mümkün olabilmektedir.

Geleneksel üretim ortamlarının karakteristik özellikleri olan kitle üretim, az sayıda ürün çeşitliliği, uzun yaşam dönemleri, yüksek miktarda stoklar, sabit teknoloji ve emek yoğun üretim süreci gibi faktörler, bugün ileri üretim ortamlarında geçerliliğini kaybetmiştir. Bunların yerini ise artık, az sayıda üretim, çok sayıda ve farklı özelliklerde ürün çeşitliliği, kısa ürün yaşam dönemleri, az (sıfır) stok, değişken teknoloji ve teknoloji yoğun üretim süreçleri almıştır.

Üretim ortamlarındaki bu gelişmeler, işletmelerdeki üretim maliyetlerinin yapısını da değiştirmiştir. Daha az işçilik gerektiren teknoloji ağırlıklı üretim, işletmelerdeki direkt işçilik giderlerini azaltırken, genel üretim giderlerinin artmasına neden olmuştur. Bu durum ise, geleneksel üretim ortamlarında uygulanan maliyet muhasebesi yöntemlerinin ileri üretim ortamlarında uygulanmasını imkansız hale getirmiştir.

Artık işletmeler pazardaki durumlarını devam ettirebilmek için, stratejik yönetimin ihtiyaçlarını da göz önüne alarak, maliyet muhasebesi sistemlerini pazara ve stratejiye yönelik olarak yeniden yapılandırmak zorundadırlar. Zira işletmenin ana değerlerini, amaçlarını ve stratejilerini dikkate almaksızın, maliyet muhasebesinin kendi sistem ve işleyişini kurması ve kendini ayrı bir disiplin olarak görmesi artık mümkün değildir. Bu durum sonucu günümüzde maliyet muhasebesinden stratejik maliyet yönetimine doğru bir kayma ortaya çıkmıştır.

Stratejik maliyet yönetimi, geleneksel maliyet muhasebesinden farklı olarak, işletmenin içiyle sınırlı değildir. Özellikle maliyet muhasebesinde üretim faaliyetleri üzerine yoğunlaşmak, diğer faaliyetlerin etkisini göz ardı etmek, faaliyetler arasındaki ilişkiyi dikkate almamak ve rakiplerin maliyetlerini değerlendirmemek söz konusu iken, stratejik maliyet yönetiminde nisbi maliyet pozisyonunu belirleyen etkenlere odaklanmak, işletmenin sürekli olarak maliyet avantajını koruyabilme yollarını araştırmak ve farklılaştırma maliyetlerini analiz etmek söz konusudur.

Son yıllarda stratejik maliyet yönetimi kapsamı içerisinde geliştirilen yaklaşımların başında, faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul yaşam döneminde maliyetleme, kaizen maliyetleme ve hedef maliyetleme gelmektedir.

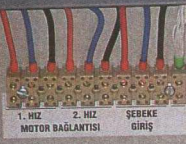
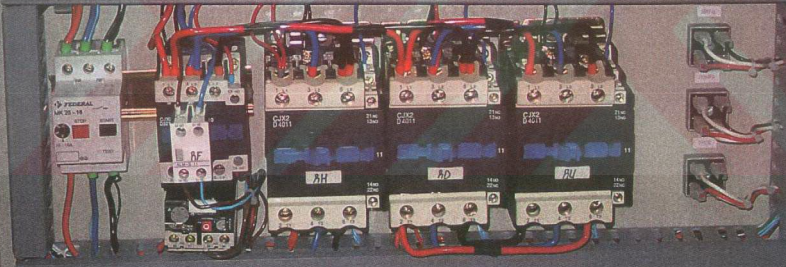
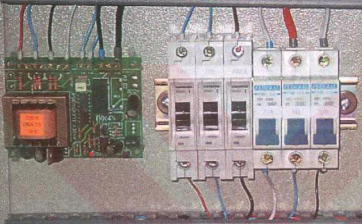
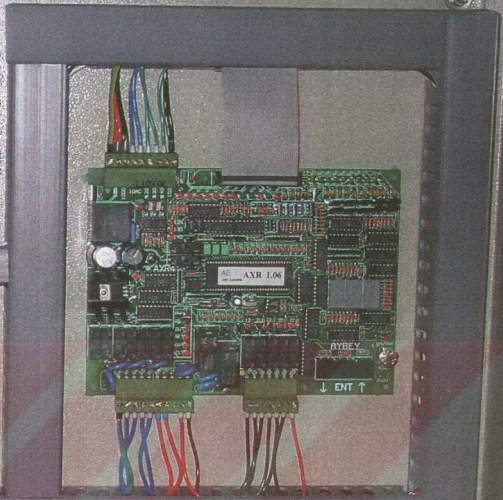
Bu yaklaşımlardan biri olan hedef maliyetleme ilk olarak 60'ların başında Japonya'da Toyota firmasında uygulanmış, ardından da tüm dünyada hızlı bir şekilde uygulanmaya başlamıştır. Hedef maliyetleme, daha planlama ve tasarım safhalarında, diğer bir deyişle ürün fikri doğduğu anda, maliyetlerin düşürülmesi üzerine yoğunlaşır. Böylece gelecekte oluşacak maliyetleri daha oluşmadan önce kontrol eder.

Pazar odaklı bir yaklaşım olan hedef maliyetlemede önce pazarda müşterilerin ürün için ödeyecekleri fiyat belirlenir. Ardından da işletmenin elde etmeyi planladığı kâr marjı bu fiyattan çıkartılarak hedef maliyete ulaşılır. Böylece bu maliyeti aşmayacak bir ürün tasarımı gerçekleştirilir.

Hedef maliyetleme sürecinin en kritik noktası ise, maliyet dűűürme tekniklerinin başarıyla uygulanmasıdır. Bu nedenle deęer mühendislięi, kıyaslama ve arz zi yönetimi gibi yöntemlerin uygulanmaçalışmaları bu süreçte anahtar bir role sahiptir.

Özetle hedef maliyetleme ile, işletmenin rekabetçi durumunu koruması ve güçlendirmesi amaçlanır. Hedef maliyetleme ile ürünün fonksiyonları ve hizmet potansiyeli sürekli olarak analiz edilerek, maliyetlendirilir. Böylece müşterilerin tekniksel ve maddi isteklerini karşılayan, maliyet yönünden de verimli, ürünler elde edilir.





YARARLANILAN YAYINLAR

Acar Durmuş, “İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, No: 3, 1998.

Aksoylu Semra ve Dursun Yunus, “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, No: 11, 2001.

Aktan Coşkun Can, **Yönetimde Rönesans ve Kalite Devrimi**, Ankara: Tosyöv Yayınları, 2000.

Alkan Hasan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**”, No:2001.

Altuğ Osman, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2001.

Ardıç Kadir, “İşletmelerde Köklü Değişim Aracı Olarak Değişim Mühendisliği”, **Sakarya Üniversitesi 75.Yıl Armağanı**, 1998.

Atkinson Anthony A., Kaplan Robert S. and Young Mark S., **Management Accounting**, 4th ed., New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2003.

Barfield Jesse T., Raiborn Cecily A. and Dalton Michael A., **Cost Accounting – Traditions and Innovations**, U.S.A.: West Publishing Company, 1991.

Bayou Mohammed E., and Reinstein Alan, “Formula for Success: Target Costing for Cost Plus”, **Journal of Cost Management**, No: May/ June 1996.

Berliner Callie and Brimson James A., **Cost Management for Today’s Advanced Manufacturing**, Boston: Harvard Business School Publishing, 1988.

Bronwich Michael, "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", **Accounting Organization and Strategy**, No: 1, 1990.

Cecily Raiborn A., Barfield Jesse T. and Kinney R. Michael, **Managerial Accounting**, 2nd ed., U.S.A.: West Publishing Company, 1996.

Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Strategic Cost Management", **Management Accounting Journal**, No: 7, 1998.

Coşkun Ali, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, No: 15.

Drury Colin, **Management and Cost Accounting**, 5th ed., London: Thomson Learning, 2000.

Elmacı Orhan ve Kurnaz Niyazi, "Sürdürülebilir Rekabet Gücüne Yönelik Vizyon Arayışlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı", **Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi**, No: 2004.

Erden Selman Aziz, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, Isparta: Tuğra Ofset, 1999.

Erdoğan Necmettin, **Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 2001.

Ertay Fatih Coşkun, "Kalite Maliyetleri ve Analizi", **Verimlilik Dergisi**, Cilt: 25, No: 2, 1996.

Ertay Fatih Coşkun, "İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen (Sürekli İyileştirmeye Yönelik) Maliyetleme Yöntemi", **Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 13, No: 6, 1999.

Fidan Yahya, “İş Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23-24, No: 10, 2000 – 3, 2001.

Garrison Ray H. and Noreen Eric W., **Managerial Accounting**, 7th ed., U.S.A.: Von Hoffman Press, 1992.

Gök Gökhan Vargın ve Afyon Çağatay, “Kaynak Uygulamalarında Robot Teknolojisi”, **Mühendis ve Makine Dergisi**, No: 1999.

Gürsoy Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2.b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1999.

Hacıüstemoğlu Rüstem ve Şakrak Münir, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.

Haftacı Vasfi, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Derya Kitabevi, 1999.

Hilton Ronald W., **Managerial Accounting**, 4th ed., U.S.A.: The McGraw Hill Companies, Inc., 1999.

Hornrgren Charles T., Foster George and Datar Srikant, **Cost Accounting – A Managerial Emphasis**, U.S.A.: Prentice Hall Int., Inc., 1994.

Hornrgren Charles T., Sundem L Gary and Stratton O. William, **Introduction To Management Accounting**, 11th ed., New Jersey: Prentice Hall Int., Inc., 1999.

Kaplan Robert S., “The Evolution of Management Accounting”, **The Accounting Review**, No: 7, 1984.

Kaplan Robert S. and Atkinson Anthony A., **Advanced Management Accounting**, 3rd ed., Boston: Harvard Business School Publishing, 1998.

Kasap Gülay Coşkun, “Esnek Üretim Sistemine Geçiş Aşamasında Yönetimin Rolü ve Değerlendirmesi”, **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 19, No:4, 2001.

Kaygusuz Sait Yüksel, “İleri Üretim Ortamında Maliyet Muhasebesi Sistemleri”, **Ekonomi ve Toplum Dergisi**, Cilt: 3, No:1.

Kaygusuz Sait Yüksel, “Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama”, (Basılmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000).

Killough Larry N. and Leininger Wayne E., **Cost Accounting – Concepts and Techniques for Management**, 2nd ed., U.S.A.: West Publishing Company, 1987.

Kışalı Yunus, Işıklılar Sadi, **Genel Muhasebe Tek Düzen Hesap Planı ve Muhasebe Hukuku**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1998.

Köse Yaşar, “Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi”, **Kara Harp Okulu Bilim Dergisi**”, Cilt:14, No: 1, 2004.

Öndaş Alp, “Hedef Maliyetleme ve Yalın Yönetim İçerisindeki Yeri” **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, No: 7, 2004.

Örnek Ali Şahin, “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**”, Cilt: 5, No: 2, 2003.

Pipkin AI, “The 21st Century Controller”, **Management Accounting**, No: 2, 1989.

Raiborn Cecily A., Barfield Jesse A. and Kinney Michael R., **Managerial Accounting**, 2nd ed., U.S.A.: West Publishing Company, 1996.

Sakurai Michiharu, “Target Costing and How to Use It”, **Journal of Cost Management**, No: Summer, 1989.

Schmelze George, Geier Rolf, and Buttross E. Thomas, “Target Costing at ITT”, **Management Accounting Journal**, Volume: 78, No: 11, 1996.

Sezen Bülent, “Veri Zarflama Analizi ile Tedarik Zinciri Ortaklarının Performans Değerlendirmesi”, **Yöneyem Araştırması/ Endüstri Mühendisliği 24. Ulusal Kongresi**, Gaziantep, 2004.

Shank John K. and Govindarajan Vijay, **Strategic Cost Management – The New Tool for Competitive Advantage**, New York: The Free Press, 1993.

Susmuş Türker, “Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, No: 2, 1996.

Şakrak Münir, **Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997.

Türk Zeynep ve Özulucan Abitter, “Tam Zamanında Üretim Ortamında Yönetim Muhasebesinin Değişmesi Gereği”, **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 19, No: 4, 2001.

Usry Milton F., Hammer Lawrence H. and Carter William K., **Cost Accounting Planning and Control**, 10th ed, U.S.A.: South Western Publishing Co., 1991.

Wilson Richard, “Strategic Cost Analysis”, **Management Accounting**, No: 10, 1990.

Yalnız Leyla, “Kasko Sigortalarında Konjoint Analizi İle Tüketici Tercihi”, **Hazine Dergisi**, No:8, 1997.

Zimmerman Jerold L., **Accounting for Decision Making and Control**, 3rd ed., U.S.A.: The McGraw Hill Companies, Inc., 1990.

<http://www.dved.org/mrp3.htm>

http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=463

ÖZGEÇMİŞ

Zeynep Hande İzbudak, 10 Kasım 1980 – İstanbul doğumludur. İlköğrenimini Beylerbeyi İlkokulu'nda, Orta öğrenimini 50.Yıl Tahran Lisesi'nde, Lisans öğrenimini ise, Doğu Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü'nde tamamlamış olup, halen Kocaeli Üniversitesi'nde Muhasebe – Finansman Yüksek Lisansı'na devam etmektedir.

2001 yılında Bulut Şirketler Grubu'nda, 2003 yılında Polipropilene Elyaf Sanayii'nde ve 2004 yılında da Ali Akyüz Muhasebe Bürosu'nda çalışmış olup, halen 1 Ocak 2004'te başladığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajını sürdürmektedir.

Yabancı dili İngilizce'dir.