

# STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNDE BİR ARAÇ: HEDEF MALİYETLEME

N.Ata ATABEY\*

Baki YILMAZ\*

## ÖZET

Günümüz işletmeleri, artan rekabet ve gelişen teknoloji karşısında düşük maliyet, kısa zaman ve yüksek kalite hedeflerini aynı anda ve aynı düzeyde gerçekleştirebilmek için, maliyetlerin henüz gerçekleşmeden yönetilmesini ve hedeflenen karı gerçekleştirebilecek bir maliyet düzeyinde üretilmesini amaçlayan hedef maliyetleme tekniği üzerinde yoğunlaşmışlardır. Hedef maliyetleme, işletmeler tarafından üretimi yapılacak olan yeni ürünlerde kaliteyi, verimliliği ve karlılığı sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu uygulama özellikle ürün maliyetlerinin, pazara yönelik olarak saptanabilmesi için geliştirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:**Maliyet Yönetimi,Hedef Kar,Hedef Maliyetleme.

## 1. Giriş

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanlarda ortaya çıkan değişimler, işletmelerin yoğun bir rekabet ortamında üretim ve satış faaliyetlerini yerine getirmelerini zorunlu kılmıştır. Bu yoğun rekabet ortamında işletmeler yerel ve global pazarlarda varlıklarını devam ettirebilmek, rekabet güçlerini koruyabilmek, maliyet-zamanlama-kalite-teknoloji hedeflerini eşzamanlı ve optimal düzeyde gerçekleştirebilmek için maliyet yönetimine büyük ölçüde önem vermeye başlamışlardır.

Maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanmasında, iyileştirilmesinde ve yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Bu rol, pazara yönelik ve müşteri odaklı yaklaşımlarla birlikte maliyet yönetiminin bir aracı olan "Hedef Maliyetleme" yaklaşımını ortaya çıkarmıştır. Hedef Maliyetleme; 1970'li yıllarda rekabet avantajı sağlamak, pazar payını artırmak, müşteri ihtiyaçları ve mamul tasarım üzerinde yoğunlaşmak amacıyla Japon otomotiv ve elektrik üreticileri tarafından ortaya çıkarılan stratejik bir maliyet yönetim tekniğidir.

---

\* Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

\* Arş.Gör.,Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Bu çalışmada, stratejik maliyet yönetiminin bir aracı olarak; maliyetleri oluşmadan kontrol eden, ürün yaşamının ilk safhalarında kullanılmaya başlanılan ve birim maliyetleri daha sağlıklı hesaplamaya yarayan hedef maliyetleme tekniğinin tanımı, özellikleri, aşamaları ve yararları hakkında bilgiler verilmesi amaçlanmaktadır.

## 2. Hedef Maliyetleme

1970'li yıllarda yaşanan petrol krizi nedeniyle Japon firmalarınca satış faaliyetlerinin kontrolüne yönelik olarak geliştirilen hedef maliyetleme, ürün yaşam seyri boyunca, ürün maliyetlerinin düşürülmesini hedef alan stratejik bir kâr ve maliyet yönetim sürecidir.

Hedef maliyetlemenin uygulamadaki kapsamını da içeren çeşitli tanımları sözkonusudur. Japonya'da ortaya çıkan ve geliştirilen bir maliyet yönetimi olmasının bir sonucu olarak daha çok Japon yazarlarca incelenen bir kavram olan hedef maliyetleme konusunda, Hiromoto, Sakurai ve Monden önemli çalışmalar yapmışlardır (Ceran,2001; 176). Hiromoto hedef maliyetlemeyi pazara yönelik ve dinamik maliyet yönetiminin temel fonksiyonu olarak tanımlamıştır., Sakurai ve Monden ise, hedef maliyetlemeyi, belli bir ürünün yaşam seyri boyunca, işletmedeki diğer departmanlar yardımıyla ayrıntılı bir şekilde ürünün maliyetini azaltmak için kullanılan etkin bir maliyet yönetim aracı olarak tanımlamıştır(Horvath,1993;2). Seidenschwarz'ın tanımlamasına göre ise, hedef maliyetleme ürünlerin yaşam süresiyle ilgili olarak, esas itibarıyla pazarlama, araştırma-geliştirme ve üretim gibi bütün işletme alanlarında maliyete yönelik koordinasyonu ve sıkı bir biçimde pazara yönelik maliyet yönetimini sağlamak ve korumaktır( Ceran,2001;170).

Hedef maliyetleme, maliyetlerin planlanması ve yönetiminde eş zamanlı planlar yapılmasını hedeflemektedir(Cooper-Chew,1996;88).

Hedef maliyetleme aşağıdaki amaçlar etrafında toplanmıştır (Karcioğlu,2000;180).

- i. Tüm firmanın ve özellikle maliyetlerin piyasa ile uyumunu sağlamak,
- ii. Bir ürünün ilk proje safhasında maliyet yönetimi desteğinin sağlamak,
- iii. Maliyet hedeflerinin devamlı olarak kontrol edilmesi nedeniyle, dinamik maliyet yönetimini gerçekleştirmek,
- iv. İşletme stratejisinin doğrudan piyasaya yönelik ihtiyaçlardan etkilenmesine yardımcı olmak.

## 3. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karcioğlu,2000;181; Şakrak,1997;92-95; Yükçü,1999;5; Doğan,1998; 199-200).

- i. Hedef maliyetleme, ürün planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır.
- ii. Hedef maliyetleme, müşteri odaklı bir yöntemdir ve hedeflene maliyet pazar tarafından yönlendirilmektedir.
- iii. Hedef maliyetleme, stratejik bir maliyet yönetim sistemidir.
- iv. Hedef maliyetleme, ürünün yaşam seyri üzerinde, ilk safhalarda, uygulanan bir maliyet yönetimidir.
- v. Hedef maliyetleme, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü değildir.
- vi. Hedef maliyetleme, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır.
- vii. Hedef maliyetleme, mühendisleri, ilgilileri ve çalışanları ürün, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönelik olarak etkileyen bir yöntemdir.
- viii. Hedef maliyetleme, bütün işletme dallarını birarada toplayan bir takım yönetimidir.

Teknolojide yaşanan hızlı değişim, değişen müşteri istekleri, kısalan ürün yaşam dönemleri ve özellikleri sabit maliyetlerdeki artış karar verme süreçlerinde hedef maliyetleme gibi daha hızlı, daha stratejik ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini zorlamıştır (Bahşi, Can, 2001; 49).

Hedef maliyetleme, pazarlama ve maliyetler konusunda iki önemli durumun farkına varılması sonucunda geliştirilmiştir. Bu durumlardan ilki, işletmelerin fiyatlar üzerindeki kontrolünün düşündüklerinden daha az olmasının farkına varmalarıdır. Bu durum fiyatı pazarın belirlediğini göstermektedir. İkinci durum ise, üretilen mamulün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım ve dizayn aşamasında belirlenmesidir (Karcioğlu, 2000; 177).

Hedef maliyetlemeyi kullanmanın nedenlerini yukarıda yer alan özellikleri de gözönünde bulundurarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Ellram, 2001; 31).

- i. Tedarikçiyle, maliyet indirimi üzerine daha yakın olmanın yolu,
- ii. Tedarikçileri maliyet verilerini ödemek için cesaretlendirmenin yolu,
- iii. Şirketler, müşteriler ve pazarlar tarafından daha büyük maliyet fiyat baskısı yapılması,

- iv. Yeni ürün geliştirmede satıcılar ile satınalma ilişkisinin yolu,
- v. Maliyet sürücülerini daha iyi anlamaya imkan vermek,
- vi. Mühendislik ağırlıklı şirketten ürün-müşteri ağırlıklı şirket kültürüne geçişi kolaylaştırmak,
- vii. Satıcılar için firmayı endüstriyel pazarlardan tüketici pazara değiştirmek için hedef fiyatlama,
- viii. Satıcıları maliyet şekli daha iyi anlama,
- ix. Satıcıların görüşmelerini kolaylaştırmaya yardım etmek,
- x. Düzenleyici çevre değişiminde daha rekabetçi olma,
- xi. Yeni ürün geliştirme takımı için ortak amaca sahip olma,
- xii. Pazarlara çıkmadan önce doğru ürünleri doğru fiyatlarda dizayn etmek için mühendislik çabalarını savunma,
- xiii. Dizayn ve tedarik etmede maliyet için sorumluluk geliştirme,
- xiv. Organizasyonların ve satıcıların performanslarında yüksek bir seviyeyi ölçmeyi sağlama,
- xv. Organizasyonun bütünleyici bir parçası olarak sürekli gelişme düşüncesini sağlama.

#### **4.Hedef Maliyetleme Süreci**

Hedef maliyetleme yöntemi, maliyet ve kar planlamasında geleneksel maliyet yönteminden ayrılmakta; fiyat, kar ve maliyete ilişkin temel faktörlerin pazara yönelik olarak koordinasyonunu ön plana çıkarmaktadır.

Hedef maliyetleme süreci, bir ürün fikrinin ilk kez ortaya atılmasıyla başlamakta ve seri üretim için hazır hale geldiğinde de tamamlanmaktadır (Ergun,2002;35).

Hedef maliyetleme sürecinin altı temel ilkedен oluştuğu görülmektedir(Şakrak,1997;92).

- i. Fiyata göre maliyetleme ilkesi,
- ii. Müşteri üzerinde odaklaşma ilkesi,
- iii. Mamul tasarımı ve dizaynı üzerinde odaklaşma ilkesi,
- iv. Geniş kapsamlı katılım ilkesi,
- v. Yaşam seyrince maliyeti düşürme ilkesi,
- vi. Değerler zinciri ile ilgilene ilkesi

Yukarıdaki ilkeler doğrultusunda, hedef maliyetleme süreci aşağıdaki Şekil-1'de gösterilmiştir.

Şekil 1. Hedef Maliyetleme Süreci

Aktivite	Veri Kaynakları
<p><b>Basamak 1</b></p> <p>Mal ve Hizmetlerin Belirlenen Özellikleri</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Piyasa araştırması</li> <li>• Rekabetçi bilgi</li> <li>• İç gelişme</li> <li>• Müşteri talepleri</li> </ul>
<p><b>Basamak 2</b></p> <p>Hedef Satış Fiyatını Oluşturmak</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Müşteri görüşmesi</li> <li>• Müşteri girdi/çıkıtı kaynağı</li> <li>• Rekabetçi Pazar fiyatlandırması</li> <li>• Maliyet bilgisi</li> </ul>
<p><b>Basamak 3</b></p> <p>Hedef Maliyeti Belirlemek</p> <p>Hedef Maliyet Hedef Satış Fiyatı-Hedef Kar</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yönetim gereksinimleri</li> <li>• Stratejik plan taahhüdü</li> <li>• Rekabetçi piyasa şartları</li> <li>• Yönetim onayı</li> </ul>
<p><b>Basamak 4</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Arzçı Gelişimi</li> <li>• Dizayn Değişimi</li> <li>• Materyal Değişimi</li> <li>• Şartname Değişimi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Piyasa araştırması</li> <li>• Arzçıların tavsiyeleri, fikirleri, teknolojileri</li> <li>• Tarihsel bilgiler</li> <li>• Rekabetçi ihaleler</li> <li>• Yeni teknoloji gelişimi</li> </ul>
<p><b>Basamak 5</b></p> <p>Yeni Mal / Hizmet ve Devamlı İlerleme Çabaları</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Piyasa araştırması</li> <li>• Müşteri talepleri</li> <li>• Rekabetçi fiyatlandırma</li> <li>• Yeni teknoloji değişimi</li> </ul>

**Kaynak:** Ellram, „The Role of Supply Management in Target Costing.(  
[www.capsresearch.org/report/PDFS/TargetcostingExecsum.pdf](http://www.capsresearch.org/report/PDFS/TargetcostingExecsum.pdf)),31,2000.

Hedef maliyetleme sürecinde öncelikle potansiyel pazar fiyatından, Pazar araştırması yardımıyla hedef maliyetler belirlenmektedir. Yani Pazar payı için gerekli olan hedef satış fiyatı ve arzu edilen kar belirlenmektedir. Hedef satış fiyatı, belirli bir ürünün pazarlanması garanti edildikten sonra, Pazar araştırması, rakiplerin araştırılması, ve tüketicilerin ihtiyaçları değerlendirilerek belirlenen fiyattır ve hedef maliyetleme için önemli bir veridir (Ertas,1998;183). Hedef kar ise performans değerlendirme faktörlerine de bağlı olarak amaçlanan faaliyet sonucuna ulaşmaktır.

Hedef maliyet, pazara odaklı bir maliyet olup, çok basit olarak ; Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Karı gösterilebilir.

Hedef maliyetleme uygulamasındaki aşamalar mamul geliştirme ve dizayn safhasından başlanmak üzere, aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Bilginöglü,1995;13-15):

**i.Ürünün sahip olacağı fonksiyonlarının belirlenmesi:** Bu aşamada üründen beklenen tüm fonksiyonlar tanımlanmakta, listelenerek bir form haline getirilmektedir.

**ii. Her Bir Fonksiyonun Göreceli Öneminin Belirlenmesi:** Bu aşamada pazar araştırmalarına dayanılarak tüketici gözünde ürünün sahip olacağı her bir fonksiyon değerlendirilmektedir. Burada her bir fonksiyonun göreceli önemi belirlenerek, ağırlığı tespit edilmektedir.

**iii. Ürünü oluşturacak parçaların tespit edilmesi:** Bu aşamada ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturacak olan parçalar tespit edilir.

**iv. Ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmin edilerek maliyetin belirlenmesi:** Bu aşamada ürününü oluşturacak olan parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesi; ürün işletme içinde üretilebilmesi veya işletme dışından elde edilebilmesi durumlarının incelenerek ürünün maliyetinin belirlenmesi.

**v. Ürünü oluşturan parçaların göreceli önemlerine göre ağırlıklarının tespit edilmesi:** Bu aşamada ürün pazar araştırmalarına dayanılarak ortaya çıkarılan ürün fonksiyonları ile ürünü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılarak, ürünü oluşturan parçalar ile ürünün fonksiyonları arasında bir bağlantı kurulmakta ve böylece her bir parçanın bu fonksiyonları yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmektedir.

**vi. Ürün parçalarının hedef maliyet endekslerinin oluşturulması:** Ürünü oluşturan parçaların daha önceden belirlenen önemi ve maliyet payları bu aşamada kullanılarak hedef maliyet endeksi bulunmaktadır. Hedef maliyet endeksleri parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin birbirine uyum içerisinde olup olmadığının göstergesidir.

**vii. Hedef maliyet endeksini en iyileme:** Bu aşamada hedef maliyet endeksine göre önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar için

diğer alternatifler üzerinde durulacak ve ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçanın sorunlu olduğu görülecektir.

**viii.Diğer maliyet azaltma girişimlerinin gerçekleştirilmesi:** Bu aşamada hedef maliyet endeksinin optimizasyonu maliyet ve fonksiyonları biraraya getiren bir araç olması yanında bunlarla birlikte ürün geliştirme ve dizaynı aşamasında maliyetleri düşürebilecek ve önleyebilecek kararlar söz konusu olabilmektedir.

## 5. Sonuç

Geleneksel maliyet yöntemleri, ekonomik ve sosyal alanlarda yaşanan değişimler karşısında işletmelerin gereksinim duyduğu maliyet bilgisini karşılayamaz duruma gelmişlerdir. Özellikle rekabetin yoğun yaşandığı dönemlerde sağlıklı karar almayı kolaylaştırmak, maliyetleri gerçekleşmeden kontrol edebilmek, pazar payını ve karlılığını artırabilmek amacıyla hedef maliyetleme tekniği kullanılmaya başlanmıştır.

Hedef maliyetleme, yeni ürün ve hizmet geliştirmenin daha geniş süreci içinde ayrılmaz bir süreç ve bazı durumlarda varolan ürünler, hizmetler ve süreçlerin geliştirilmesinde kullanılan önemli bir maliyet yönetim tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

## ABSTRACT

Today's businesses against highly competition and developing technology in order to realize the objective of high quality, short time and less cost at the same time ; intensify on the target costing production that managing the cost before realized and aims production at the cost level which achieved the target profit. Target costing is applied in the aim of providing the quality , productivity and profitability on the new products which will be produced by the businesses. This application is developed for the determination of especially product cost.

**Anahtar Kelimeler:** Cost Management, Target Profit, Target Costing.

## KAYNAKÇA

Bahşi,Gökhan-Can,Vecdi;Hedef Maliyetleme, **Muhasebe ve Denetim Bakış**,TURMOB Yayını,Yıl:1,Sayı:4,Mayıs 2001.

Bilginoğlu, Fahir;Hedef Maliyetleme: Yeni Bir Yönetim Aracı, **Yönetim Dergisi**, Yıl:6,Sayı:21,Haziran 1995.

Ceran,Yunus;**Yeni Bir Maliyetleme Yöntemi Olarak Hedef Maliyetleme-Pazara Yönelik Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Bir**

**Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2001.

Cooper, Robin-Chew, W.B.; Control tomorrow's Costs Through Today's Designs, **Harvard Business Review**, January 1996.

Doğan, Zeki; Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi, **Muhasebe Bilim Dünyası (MÖDAV) Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, Mart 2000.

Ellram, Lisa; **The Role of Supply Management in Target Costing.** ([www.capsresearch.org/report/PDFS/Targetcosting\\_Execsum.pdf](http://www.capsresearch.org/report/PDFS/Targetcosting_Execsum.pdf)) 31, 2000.

Ertas, Fatih; Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi, **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1-2, 1998.

Horvath, P., S. Niemand, M. Wohlbold, Target Costing-State Of Art, Editör: P. Horvath, **Target Costing**, Stuttgart, 1993.

Ergun, Ülkü; Ürün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, TURMOB Yayını, Yıl:2, Sayı:6, Şubat 2002.

Karacıoğlu, Reşat; **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, İstanbul 2000.

Şakrak, Münir; **Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, No:80, 1997.

Yükçü, Süleyman, Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak "Hedef Maliyetleme", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Cilt:1, Sayı:3, Eylül 1999.

Yükçü, Süleyman; Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, TURMOB Yayını, Yıl:1, Sayı:2, Ekim 2000.