

MALİYET YÖNETİMİNDE ÇAĞDAŞ BİR YAKLAŞIM: HEDEF MALİYETLEME

Fahri KURŞUNEL* & Alper Tunga ALKAN**

Ahmet BÜYÜKŞALVARCI***

ÖZET

Günümüz yüksek rekabet koşulları altında faaliyetlerini sürdürmeye çalışan işletmeler özellikle küreselleşmenin de etkisiyle hayatta kalabilmek için yeni ürünler piyasa sunmakta ve bunların satışlarından arzu edilen bir kar miktarı elde etmeyi hedeflemektedir. Fakat bu rekabet o kadar şiddetli olmuştur ki artık firmalar istedikleri fiyat üzerinde mallarını satamaz duruma gelmişler ve elde etmeyi düşündükleri karları kazanabilmek için üretim faaliyetlerini en ince ayrıntısına kadar planlamaya başlamışlardır. Söz konusu bu ortamda maliyet muhasebesinin önemi daha da artmış ve günümüz hızlı gelişen teknolojiye uygun yeni maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu sistemlerden biri olan hedef maliyetleme öncelikle karı değil pazar payını düşünen Japon firmaları tarafından uygulanmaya başlanmış ve günümüz üretim hayatında bir çok firma tarafından da uygulanan bir maliyet sistemi haline gelmiştir.

Anahtar Kelimeler

Hedef maliyetleme, maliyet yönetimi, maliyet düşürme teknikleri

ABSTRACT

Under today's intense competitive conditions companies release new products and target to get desirable profit amount in order to survive. But because of this intense competition companies now cannot sell their products at a price they want and they started to plan everything in the production process to get the profits in their mind. In this context, cost accounting has been becoming more important and there have occurred new cost systems which are suitable with developing technology. Target costing, which is one of these new systems, was first applied by Japanese companies which think market share as more important than profit and now it has been applied by many of companies.

Keywords

Target costing, cost management, cost decrease techniques.

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

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

*** Öğr. Gör., Selçuk Üniversitesi Beyşehir Meslek Yüksek Okulu

1.GİRİŞ

Uluslararası ve şirketler arasında yoğun rekabet koşullarının yaşandığı günümüz iş hayatında, üzerinde önemle durulan rekabet üstünlüğü için üretim faaliyetlerinin önemi daha da artmıştır. Bunun yanında teknolojinin de çok hızlı bir şekilde gelişmesi üretim teknolojisinde de büyük gelişmelere sebebiyet vermiştir. Günümüzde işletmeler, bilgisayar destekli tasarım ve bilgisayar destekli üretim yaparak üretimde en üst seviyeye çıkmaya çalışmaktadır. Bu sebeple üretim hattının, üretim kaynaklarından mamul işlem sürecinin sonuna kadar, en ince detaylarına kadar planlaması daha da önem kazanmaktadır.

Oluşan bu yeni ortam bir organizasyon faaliyetinden daha anlamlı maliyet ve performans bilgilerini talep etmektedir. Böyle bir ortamda lider şirketlerin güçlendirilmiş maliyet sistemlerini aşağıda sıralanan amaçlara yönelik olarak kullandıkları görülmektedir¹:

- Gerek müşteri beklentilerini karşılayacak, gerekse de kârlı olarak üretilip satılabilecek mamul ve hizmetlerin tasarımı ve geliştirilmesi,
- Kalite, verimlilik ve hızda gereksinme duyulan sürekli ya da aralıklı (yeniden yapılanma) iyileştirmeleri işaret etmek,
- Üretim çalışanlarına, öğrenme ve sürekli iyileştirme faaliyetlerinde yardımcı olmak,
- Mamul karışımı ve yatırım kararlarına rehberlik,
- Alternatif satıcılar arasında seçim,
- Fiyat, mamul özellikleri, kalite, teslim ve servis konularında müşterilerle anlaşma,
- Hedef pazarlar ile müşteri gruplarına yönelik etkin ve verimli dağıtım ve hizmet süreçlerinin planlanması.

Bu amaçlar işletmelerin müşteri odaklı yapılanmalarına etki etmekte ve bu amaçlara ulaşabilmek için işletmenin can damarı olan üretim sistemlerini en etkili şekilde yeniden yapılanmasını belirtmektedir.

Daha açık anlatımla, dünya ölçüsünde rekabet koşulları, ileri üretim teknolojilerini kullanmayı gerekli kılmakta, bunun doğal sonucu ola-

¹ Hacıüstemoğlu, Rüstem, Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 115

rak yeni üretim sistemleri gündeme gelmekte ve bundan da maliyet muhasebesi sistemi ve uygulaması etkilenmektedir².

Bugün küresel rekabet koşulları altında birçok işletme için geçerli olan soru artık "maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?" değil, "ancak bu fiyattan satabileceğime göre kar edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?" sorusudur³. Bu soru sonucunda yeni bir maliyet sistemi gündeme gelmektedir: Hedef Maliyetleme.

Japon yönetim felsefesinin bir gereği olarak ortaya çıktığı ifade edilen hedef maliyetleme⁴; işletmelerin üretim süreçlerini, maliyet bilgilerinin dağılımı, etkinliği, muteberliği ve işletme karar süreci içinde maliyetlerin öneminin anlaşılmasını sağlayan bir mekanizmadır. Bu yaklaşım, yöneticilerin karar almak için kullandıkları maliyet bilgilerinin zamanlaması, uygunluğu, kapsamı ve kalitesinin değerini artırmaktadır⁵.

Geçmiş on yılda rekabet edilebilirliği artırmada ve maliyetleri düşürmede önemli bir araç olarak kabul edilen hedef maliyetleme, 1991 yılında yayımlanan bir Fortune dergisinde "Japonların etkin silahı" olarak tanımlanmaktadır⁶.

2. Neden Hedef Maliyetleme?

Geleneksel yöntemlerin bugünün ileri teknoloji – üretim ortamının finansal bilgilerini, küresel rekabetin gerektirdiği hız, yararlılık ve doğrulukta üretmede yetersiz kaldığı sıkça vurgulanmaktadır. Teknolojide yaşanan hızlı gelişim, değişen müşteri istekleri, kısalan ürün yaşam dönemleri ve özellikle sabit maliyetlerdeki artış karar verme süreçlerinde hedef maliyetleme gibi daha hızlı, daha stratejik ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini zorlamıştır. Diğer yandan yıllardan beri uygulana gelen yöntemlerin sınanmaları sonucunda bazı gerçeklerin farkına varılmıştır.⁷

² Ersoy, Ayten, **Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, 1996, s. 94

³ Bahşi, C. Gökhan ve A. Vecdi Can, "Hedef Maliyetleme", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Mayıs 2001, Sayı: 4, s. 48

⁴ Karcıoğlu, Reşat, "Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi", **Pazarlama Dünyası**, Yıl: 1997, Yıl: 11, Sayı: 64, s. 4

⁵ Acar, Durmuş, "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1996, S. 3, s. 81

⁶ Ellram, Lisa M., "Supply Management's Involvement in the Target Costing Process", **European Journal of Purchasing & Supply Management**, Yıl: 2002, Sayı: 8, s. 235

⁷ Bahşi vd., a.g.m., s. 49

Hedef maliyetleme, pazarlama ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda geliştirilmiştir. Bu gerçeklerden birincisi, birçok işletmenin fiyatlar üzerinde sahip olduklarını düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmalarıdır. Yani fiyatı pazar belirlemektedir. Bu nedenle, hedef maliyetlemede pazar fiyatı bir veri olarak kabul edilir. İkincisi ise bir mamulün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir. Maliyetleri azaltma konusundaki fırsatların büyük bir kısmı, mamulün üretilmesi kolay, pahalı olmayan parçalar kullanılan ve sağlam ve güvenilir olarak tasarlanmasından kaynaklanmaktadır. Mamulü tasarlayıp kaç mal olduğunu anlamak yerine ilk önce hedef maliyet belirlenmeli sonra da o hedef doğrultusunda mamul tasarlanmalıdır. Dolayısıyla bu gerçek göz önünde bulundurulduğunda maliyet azaltma çabalarının çoğunun tasarım ve mamul geliştirme aşaması üzerinde yoğunlaştırılması gerektiği gerçeği ortaya çıkmaktadır.⁸

Bununla beraber, hedef maliyetlemede sadece pazar fiyatı tahmin edilerek, buna bağlı olarak hedef maliyetleri belirlemekle kalınmıyor. Aynı zamanda pazar payı ve olası satış hacmi de belirleniyor. Aksi takdirde, mamulün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma – geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılamadığı anlaşılabilir. Pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu, satılması düşünülen fiyat konusundaki pazarın duyarlılığı ve diğer genel şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir.⁹

3. Hedef Maliyetleme Kavramı

Stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci¹⁰ olarak ifade edilen hedef maliyetleme, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam seyri maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir.¹¹

⁸ Yükücü, Süleyman, "Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", **Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Eylül 1999, Cilt: 1, Sayı: 3, s. 3

⁹ Karcioğlu, Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s. 177

¹⁰ Hacirüstemoğlu vd., a.g.e., s. 117

¹¹ Doğan, Zafer, "Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi", **Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mart 2000, Cilt: 2, Sayı: 1, s. 96

Hedef maliyetleme, yeni bir mamul için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği bir örneğin geliştirildiği süreç olarak kabul edilebilir.¹²

Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını savunan hedef maliyetleme yöntemi, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir.¹³

Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde, işlemler müşteriye göre yönlenebilir, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat döngüsüne yayılmaktadır. Yöntemin amacı, istenen karı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır.¹⁴

Japonya'da büyük imalat işletmelerinin %80'den fazlasının benimsediği hedef maliyetleme yönteminde iki önemli adım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; ürünün hedef fiyatını ve hedef kar marjını bulabilmek için hedef maliyetin belirlenmesidir. İkincisi ise; hedef maliyeti kısım ve hammadde seviyesine kadar indirmek ve böylece dışardan elde edilecek birimlerin fiyatını belirleyebilmektir. Diğer bir ifade ile hedef maliyet; yeni bir ürünün planlama, tasarım ve üretim hazırlık aşamaları boyunca ulaşılabilecek bir maliyet olup; ürünün yapısı ve özellikleri ile ilgili tartışmaları da içerir. Bu bakış açısı ile hedef maliyetleme iki yönden ele alınabilir. Bunlardan birincisi; planlama, tasarım, geliştirme, üretim ve satış maliyetlerini içeren ve üretici tarafından yapılan maliyetler, ikincisi ise; koruma, işletme, elden çıkarma gibi tüketici tarafından yapılan maliyetlerdir. Ayrıca mevcut uygulamalarda hedef maliyet, üreticinin bakış açısı ile de ele alınmaktadır. Ancak gelecekte hem üreticinin ve hem de tüketicinin maliyetleri ürünün rekabetsel başarısı açısından önemli olacaktır.¹⁵

¹² Yükçü, a.g.m., s. 2

¹³ Aksoylu, Semra, Yunus Dursun, "Pazarda Rekabet Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 11, Yıl: 2001, s. 362

¹⁴ Coşkun, Ali, "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 2002 – 2003, Sayı: 15, s. 25

¹⁵ Kato, Yufaka, G. Boer, W. Chow, "Costing: An Integrated Management Process", **Journal of Cost Management**, Spring, 1995, s. 39'dan aktaran Acar, a.g.m., s. 82

Temelde müşteri gereksinimlerini karşılama amacına yönelerek mamul veya hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine hizmet eden¹⁶ hedef maliyetleme yaklaşımı son derece basit bir öze sahiptir:¹⁷

- Gelecekteki mamullerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir.
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı, bu satış fiyatından düşülür.
- Kalan rakam, mamulün üretilme zorunda olduğu hedef maliyet düzeyini gösterir.

Hedef maliyetlemede iki önemli aşama söz konusudur. Bunlardan ilki, hedef maliyeti hesaplama için, hedef fiyatın ve hedef kar payının belirlenmesidir. İkinci aşama ise hedef maliyeti, mamulü oluşturan unsurlar ile ilişkilendirmektir. Bir mamulün hedef maliyeti, hedef fiyattan hedef kar payının çıkarılması ile hesaplanır:¹⁸

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Hedef Kar Payı}$$

Hedef satış fiyatı ve satış hacmi müşterilerden elde edilen bilgilerle belirlenir. Hedef kar ise, tüm ürün hayat döngüsünde istenen kar oranlarına bakılarak, uzun vadeli karlılık analizleri sonucunda bulunur. Hedef maliyet, ikisi arasındaki farktır.¹⁹

4. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:²⁰

- Hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında kullanılmaktadır. Üretim aşamasında kullanılan standart maliyetlemenin aksine, hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında uygulanmaktadır. Amaç serbest rekabet piyasalarında oluşan fiyatlardan daha düşük maliyetlerle üretme imkan verecek mamul çeşitleri ve üretim teknikleri geliştirmektir.

¹⁶ Şakrak, Münir, **Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, 1997, s. 91

¹⁷ Hacirüstemoğlu vd., a.g.e., s. 118

¹⁸ Kaygusuz, Sait Y., "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme", **Active**, Eylül – Ekim 2003, s. 2

¹⁹ Coşkun, a.g.m., s. 26

²⁰ Kutay, Nilgün, G. Cenk Akkaya, "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı: 2, Yıl: 2000, s. 10; Yükçü, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Dördüncü Baskı, Cem Ofset, Ankara, 1999, s. 927; Bahşi vd., a.g.m., s. 52.

- Hedef maliyetleme, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü değildir. Mamul programları ve üretim teknikleri belirlendikten sonra, fiili üretim aşamasındaki maliyetlerin kontrolü için standart maliyet sistemleri uygulanır.
- Yöntemin öncelikle kullanılabileceği alanlar, çok çeşitli mamulü bir çok parçayı birleştirerek nispeten ufak partiler halinde üreten sanayi kollarıdır. Diğer bir ifadeyle yöntem montaj endüstrilerinde daha çok kullanılır.
- Tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu nedenle muhasebeden çok mühendislik ve yönetime daha yakındır. Hedef maliyetlemenin başarılı olarak uygulanabilmesi değer mühendisliği ve diğer maliyet mühendisliği araçlarını gerektirir.

5. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri

Hedef maliyetleme, maliyet yönetimini mamul geliştirmenin ilk basamaklarından başlatarak, tüm değerler zincirini de kapsayıp mamulün hayat devri boyunca uygular. Hedef maliyetlemenin amacı, kar ve maliyet planlamasını gerçekleştirirken yeterli karın elde edilmesini sağlamaktır.²¹

Hedef maliyetleme sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Bu ilkeler, maliyet yönetimi açısından, kapsamlı bir yaklaşım şeklini temsil etmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:²²

- Fiyata göre maliyetleme: Hedef maliyetleme yönteminde öncelikle hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil etmektedir. Bu fiyattan hedef kar marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir. Fiyat, pazarın kontrolü altında iken; hedef kar, işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde bulun-

²¹ Kutay vd., a.g.m., s. 2

²² Aksoylu, a.g.m., s. 363

duğu sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir. Fiyata göre maliyetlemenin iki önemli alt ilkesi bulunmaktadır:²³

- Piyasa fiyatları, mamul ve kar planlarını belirlemektedir. Bu planlar sık sık analiz edilerek, işletmelerin mamul portföyünde tutarlı ve güvenilir kar marjları ortaya koyan mamullerin tutulması sağlanır.
- Hedef maliyetleme süreci, etkin bir rekabet bilgisi ve analizi ile ortaya konulabilir. Piyasa fiyatının arkasında gelişen olayları anlayabilmek için rekabet koşullarının sürekli incelenmesi gerekmektedir.
- Tüketiciler üzerinde yoğunlaşma: Hedef maliyetleme sürecinde göz önünde tutulması gereken pek çok faktör vardır. bunlardan en önemlisi de tüketici ihtiyaçları ve düşünceleridir. Tüketici ihtiyaçları, üretilen ya da üretilmesi düşünülen ürünün tüm özelliklerini belirler ve kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar maliyet analizlerini yönlendirir. Dolayısıyla bütün maliyet azaltma çalışmaları tüketici isteklerine göre şekillenir ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınır.
- Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma: Hedef maliyetleme yöntemi, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır. Ürün maliyetlerinin yaklaşık %80-85'i tasarım aşamasında verilen kararlarla belirlenmektedir. Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecinde tasarım aşaması hayati önem taşımaktadır. Çünkü bu aşamada oluşan maliyetler, geleceğe taşınan maliyetlerdir. hedef maliyetleme yönetimi, bu konuda çalışan kişileri ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir.
- Geniş kapsamlı katılım: Hedef maliyetleme yöntemi uygulanırken, tasarım ve imalat mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılır. Ayrıca, ekip içerisinde satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve gruplarda katılır. Bu ekipteki her birim ortak amaçları olan hedef maliyete ulaşmak için çalışmak ve kendilerine dü-

²³ Cooper, Robin, Bruce W. Chew, "Control Tomorrow's Costs Through Today's Design", **Harward Business Review**, January – February, 1996, s. 91'den aktaran Kutay vd., a.g.m., s. 2

şen görevleri zamanında ve en iyi şekilde yapmak zorundadır. Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlıdır.

- Yaşam döneminde maliyet azaltma: Hedef maliyetleme yönteminin amacı, tüketici ve üretici açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Tüketici açısından, aldığı ürünün alım bedeline ilave olarak kullanım maliyeti de söz konusu olmaktadır. Burada tüketici sadece alım bedelinin değil, kullanma maliyetinin de düşük olduğu ürünleri seçmeye özen göstermektedir. Üretici açısından bakıldığında da, yaşam döneminde maliyet azaltımı, ürünün doğumundan ölümüne kadar katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir.
- Değerler zinciriyle ilgilenme: Hedef maliyetleme çalışmaları, işletmede fonksiyonlar arası, ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve işletme ile ilgili tüm yönleri kapsayan bir "değerler zinciri" perspektifine dayalı bir çalışmadır²⁴. Değerler zinciri, işletmelerin alımlarını karşılayan hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütünüdür. Hedef maliyetleme yöntemi, satıcılardan dağıtıcılara ve tüketici hizmeti sunanlara kadar değerler zincirinin tüm halkalarıyla ilgilenir. Yönetimin başarısı, değerler zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli olarak geliştirilecek yararlı ilişkilere bağlıdır.

6. Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları

Hedef maliyetlemenin etkili olabilmesi, çok iyi kontrol edilen bir süreci takip etmesine bağlıdır. Bu süreç üç bölümden oluşur:²⁵

- Pazara göre maliyetleme: Süreç piyasayı inceleme ve müşterinin isteklerine ve ödemek istediği fiyata göre ürünün yenilecek özelliklerinin belirlenmesi ile başlamaktadır. Burada piyasa analizi önemli bir rol oynamaktadır. Pazara göre maliyetleme, müşteri ihtiyaçlarına dikkat etmekte ve olası maliyeti belirleyerek, maliyet baskısını ürün tasarımcılarına ak-

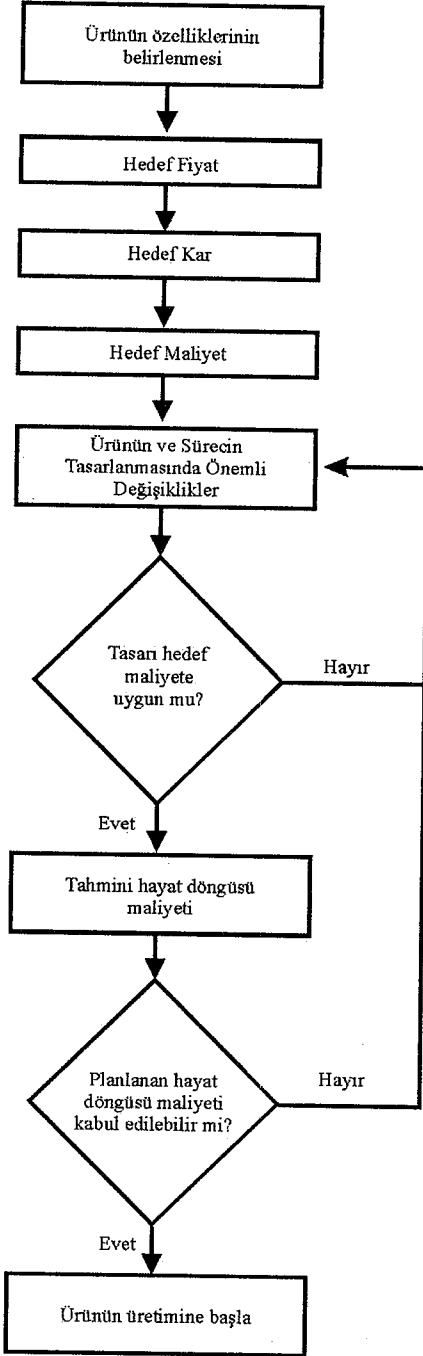
²⁴ Bahşi vd., a.g.m., s. 55

²⁵ Coşkun, a.g.m., s. 27

tarmaktadır. Pazara göre maliyetlemeyi beş aşamaya ayırabiliriz:

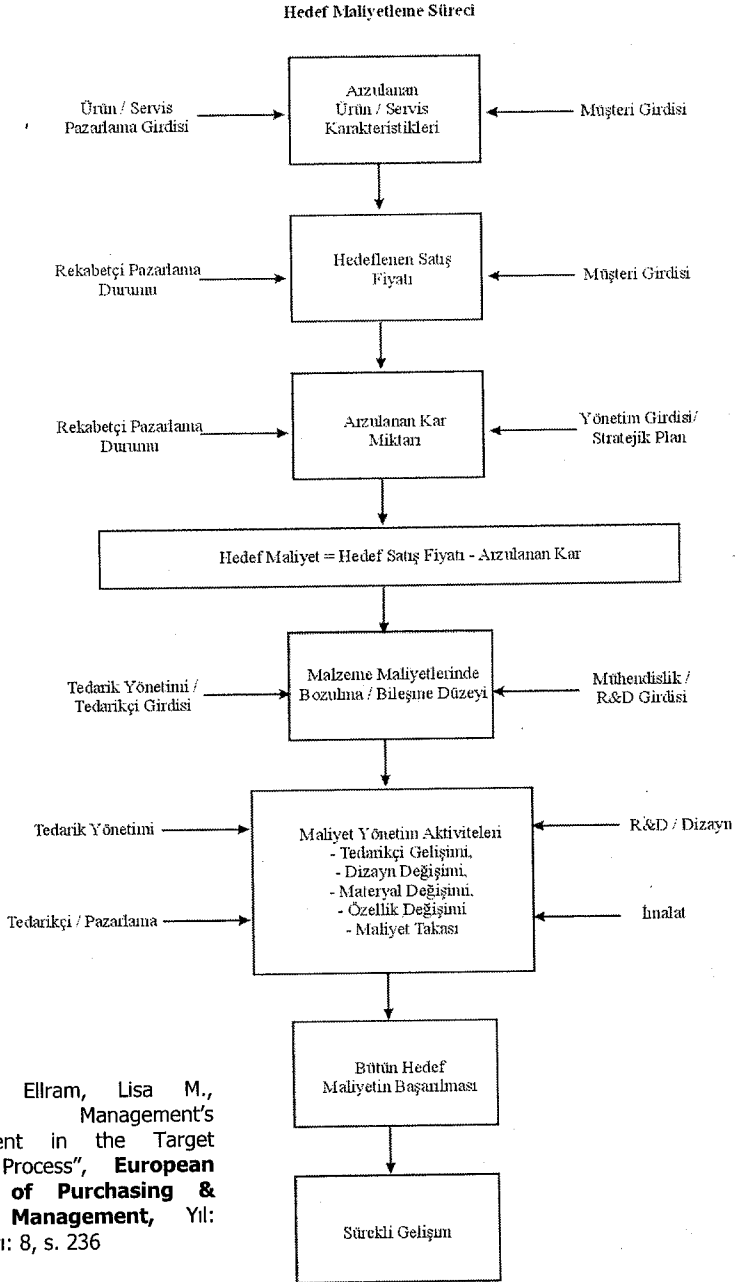
- Firmanın uzun dönem satış ve kar hedeflerini belirlemek.
 - Maksimum karlılığa ulaşmak için ürün hatlarını planlamak.
 - Ürünün hedef satış fiyatını belirlemek.
 - Firmanın üründen, uzun vadedeki kar hedeflerine ulaşması için, kazanması gereken kar marjını belirlemek.
 - Hedef kar marjı ile hedef satış fiyatının arasındaki fark olan olası maliyeti hesaplamak.
- Ürün düzeyinde maliyetleme: Hedef maliyetlemenin ikinci bölümünde ürün tasarımcıları, firmanın müşterilerini tatmin edecek bir maliyetteki ürünlerin geliştirilmesi yolları üzerinde çalışırlar. Ürün düzeyinde maliyetleme, ürün tasarımcılarının yaratıcılığını ve maliyet amacına tüm yönleri ile ulaşmalarını kontrol altına alır. Ürün düzeyinde maliyetleme üç aşamaya ayrılır:
- Ulaşılabilir ürün – düzeyinde maliyetin belirlenmesi,
 - Hedef maliyetleme sürecini, hedef maliyetin makul olduğu anda ulaşacağı konusunda garantiye almak,
 - Ürünün maliyetini hedef maliyete, değer mühendisliği ve diğer mühendislik esaslı maliyet düşürme teknikleri kullanarak, işlevsellikten ve kaliteden taviz vermeden ulaştırmak.
- Parça düzeyinde maliyetleme: İşletme, ürün düzeyinde maliyetleri belirledikten sonra, maliyet parçalara bölüştürülür ve artık maliyet baskısı tedarikçilere taşınmış olur. tedarikçiler, firmanın dışarıdan aldığı parçaları üretmektedir. Tedarikçiler, parçaları firmaya sattıklarında yeterli geliri elde edebilmek için, parçaların tasarımı ve üretim yolları üzerinde çalışmalar yaparlar. Bu nedenle parça düzeyinde maliyetleme tedarikçilerin yaratıcılıklarını geliştirmekte ve alıcılara fayda sağlamaktadır. Parça düzeyinde maliyetleme üç aşamadan oluşur:
- Ürün seviyesindeki maliyeti temel işlev seviyelerine göre ayırmak,
- Parça düzeyinde maliyetleri belirlemek,
 - Tedarikçileri yönetmek.

Şekil 1. Hedef Maliyetleme Sisteminin Uygulama Aşamaları



Hedef maliyet süreci şekil 1 ve 2'de görüldüğü gibi, tasarım ekibi hedef maliyeti yakalayana kadar devam etmektedir. Bu ekibin ortak bir amacı vardır: hedef maliyete ulaşmak.

Kaynak: Kaplan, Robert S., Anthony A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*, New Jersey, Prentice Hall, 1998, s. 223'den aktaran Coşkun, a.g.m., s.



Şekil 2. Hedef Maliyetleme Süreci

7. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları

Hedef maliyetleme değer analizinin yanısıra diğer bazı teknik ve uygulamalardan yararlanarak, bunları başarıya ulaşmanın vazgeçilmez koşulları saymaktadır. Hedef maliyetlemenin başarı koşullarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:²⁶

- Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almaktadır. Bu açıdan hedef maliyetlemede tedarikçiler, sürece dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmelidir. Tedarikçilerle iyi ilişkilerin kurulması ve mümkünse daha az sayıda tedarikçi ile çalışılması stratejik öneme sahiptir.
- Hızın önemli olduğu bu yöntemde, ürün ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak tasarlanması, çatışan parça ve faaliyetlerin çabuk belirlenmesini sağlayacaktır. Bu tip aksaklıklar, daha az zaman harcanarak düzeltilebilecektir.
- Hedef maliyetlemede fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılması gerekir. Tabii ki, bu da işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasını gerektirir.
- Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek, tasarımda sadeliğe ve müşteri isteklerine tam olarak uymasına dikkat edilmelidir. Ayrıca, aynı işi görebilecek parçalardan, daha düşük maliyetli olanı tercih edilmelidir.
- Hedef maliyetleme ile ilgili oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanlar dahil edilmelidir. Bu ekip, hem çok işlevsel olabilir hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan kazanç sağlayacaktır.
- Değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olunmalıdır. İşletme kendini yenilemeli ve hatalardan ders alarak, aynılarını tekrarlamamalıdır. Ayrıca, örgütün bölümleri arasındaki uyum da yöntemin etkinliğini artırır.

²⁶ Yükçü, a.g.m., s. 7

8. Hedef Maliyetlemenin Yarar Ve Sakıncaları

İşletmelerin kâr planlamasında kullandığı geleneksel yöntem "maliyet artı" yöntemine göre verimliliklerinin artırılmasını sağlayan ve ürünlerin işlevselliğini geliştiren hedef maliyet sisteminin bir takım yarar ve sakıncaları söz konusudur. Hedef maliyetlemenin yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:²⁷

- İşletmede çalışan herkes için belirlenmiş bir maliyet indirme hedefi olması çalışan kişileri bu hedefe ulaşmaya zorlar.
- Hedef maliyet işletmenin bütün birimlerinin birlikte ulaşmaya çalıştıkları bir hedef olduğundan birimleri aynı hedef doğrultusunda birleştirmeye yardımcı olur.
- İşletme bütçesinin hazırlanmasında ve bununla ilgili hedeflere ulaşmada kolaylıklar sağlar.
- İşletme içinden ve dışından işletmeye mal ve hizmet sunanlar da maliyet indirimi konusunda baskı yaratarak tüketicinin lehine bir durum yaratır.
- Hedef maliyet uygun bir seviyede oluşturulduğunda çalışanları motive eder.
- Tüketicilerin sistemde aktif bir rolü vardır.
- Uygun bir hedef maliyet sistemi bir rekabet aracı olarak kullanılabilir.
- Hedef maliyetlemenin sakıncaları ise aşağıdaki gibidir:²⁸
- Ulaşılmak istenen hedef çok zorsa veya çok kolaysa, çalışanların motivasyonu bozulur.
- Hedef maliyetler zamanında realize edilmediğinde para ve zaman kaybına neden olabilir.
- İşletmelerin hedef fiyatla çalışması ürün tasarımı kısıtlar.
- Ürünlerin gelişim aşamasında fiyat düşürme için yapılan uygulamalar esnasında geçen zaman yüzünden ürünün pazara geç girmesini sağlar. Bu da ürünün pazarlama ve dağıtım aşamasında para kaybına neden olur.

²⁷ Acar, a.g.m., s. 93

²⁸ Acar, a.g.m., s. 93

9. Hedef Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Bir çok işletme tarafından kar planlamasında kullanılan yaklaşım "maliyet artı" yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda öncelikle üretim maliyetleri belirlenmekte ve bu maliyetlerin üzerine bir kar payı eklenerek satış fiyatı elde edilmektedir. Piyasa, bu fiyatı ödemek istemediğinde, işletme maliyeti düşürme yolları aramaktadır. Buna karşı hedef maliyetleme yaklaşımında, önce piyasa fiyatı ve mamul için planlanmış bir kar payı ile başlanmakta ve daha sonra, kabul edilebilir bir maliyet düzeyi oluşturulmaktadır. Maliyet ve kar planlamasında, geleneksel ve hedef maliyet yaklaşımları arasındaki farklılık, temel alınan farklı düşünce dayanaklarına yansımaktadır. Bu temellerin kaynağı, çoğu çağdaş yönetim ve kontrol fikirlerine de kaynaklık eden sistem teorisine uzanmaktadır.²⁹

Hedef maliyetleme ve maliyet artı yaklaşımlarının karşılaştırılması tablo halinde şöyle gösterilebilir:³⁰

Tablo 1. Hedef Maliyetleme ve Maliyet Artı Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

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

²⁹ Cooper vd., a.g.e., s. 93'den aktaran Kutay vd., a.g.m., s. 13

³⁰ Şakrak, a.g.e., s. 96

10. Sonuç

Günümüzde hızlı bir şekilde değişime uğrayan ortamda işletmeler öldürücü rekabet ortamında ayakta kalabilmek, hızlı gelişen teknolojik ortamda maksimum yararlılık ve doğrulukta üretim yapabilmek ve bu hızlı değişimlere en kısa sürede cevap verebilmek için doğru üretim sistemini kullanmak zorundadır. Kullanılan bu sistemde en önemli olgu ise üretilen ürünün maliyetinin minimum seviyede kalmasıdır. Bu yüzden doğru maliyet sisteminin kullanılması hem firmanın devamlılığında hem de tüketicinin faydasının maksimum seviyede tutulmasında önemli bir anahtardır.

Geleneksel maliyet sistemlerinin bu hızlı değişime ayak uyduramaması sebebiyle 1970'li yıllardan itibaren Japonya'da çok etkin bir şekilde uygulanan ve daha sonra son on yılda dünyanın diğer ülkelerinde de giderek uygulanmaya başlanan hedef maliyetleme sistemi kısa vadeli kar amacından ziyade uzun vadeli pazar payını artırma amacını güden bir maliyet sistemidir. Hedef maliyetleme sistemi ile işletmeler maliyetlerini ve fiyatlarını daha gerçekçi bir biçimde ifade edebilme imkanı sağlayacaklardır.

Özellikle yüksek teknolojiye dayanarak üretim yapan otomotiv, bilgisayar, elektronik sektöründeki işletmeler tarafından kullanılan hedef maliyetleme sistemi, işletmelere maliyetlerini planlama imkanı veren modern bir maliyetleme sistemidir. Hedef maliyetleme, işletmelerin çok büyük yatırımlar yaparak pazara sürdükleri ürünleri için kaliteden ödün vermeden maliyet avantajı sağlamalarına imkan sağlayan bir yöntemdir.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş, "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1996, S. 3
- Aksoylu, Semra, Yunus Dursun, "Pazarda Rekabet Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 11, Yıl: 2001

- Bahşi, C. Gökhan ve A. Vecdi Can, "Hedef Maliyetleme", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Mayıs 2001, Sayı: 4
- Cooper, Robin, Bruce W. Chew, "Control Tomorrow's Costs Through Today's Design", **Harvard Business Review**, January – February, 1996
- Coşkun, Ali, "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 2002 – 2003, Sayı: 15
- Doğan, Zafer, "Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi", **Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mart 2000, Cilt: 2, Sayı: 1
- Ellram, Lisa M., "Supply Management's Involvement in the Target Costing Process", **European Journal of Purchasing & Supply Management**, Yıl: 2002, Sayı: 8
- Ersoy, Ayten, **Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, 1996
- Hacıüstemoğlu, Rüstem, Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002
- Karçioğlu, Reşat, "Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi", **Pazarlama Dünyası**, Yıl: 1997, Yıl: 11, Sayı: 64
- Karçioğlu, Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000
- Kato, Yufaka, G. Boer, W. Chow, "Costing: An Integrated Management Process", **Journal of Cost Management**, Spring, 1995

Kaygusuz, Sait Y., "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme",
Active, Eylül – Ekim 2003

Kutay, Nilgün, G. Cenk Akkaya, "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak
Hedef Maliyetleme", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı: 2, Yıl: 2000

Şakrak, Münir, **Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebe-
sinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, 1997

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

Yükçü, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Dördün-
cü Baskı, Cem Ofset, Ankara, 1999