

HEDEF MALİYET YÖNTEMİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Yrd.Doç.Dr. Metin SABAN*

Öğr.Gör. Ahmet BOSTANCI**

Arş.Gör. Gülay GÜĞERÇİN***

ÖZET

Bugünün yüksek rekabetçi ortamında faaliyet gösteren işletmelerin varlığını sürdürmesi ve büyümesi, hedef pazarın beklediği fiyat ve kalitede üretim yapabilmesine bağlıdır. Hedef Maliyet Yöntemi bir ürünün yaşam döneminde bütün üretim maliyetlerini düşürmek için kullanılan bir maliyet azaltma tekniğidir. Bu yöntemle tüketicileri hem fiyat hem de kalite yönünden tatmin edecek ve işletmeye makul bir kar marjı sağlayacak bir ürün pazara sunulmuş olacaktır. Bu çalışmanın amacı, günümüzde gittikçe yaygınlaşan maliyet azaltma tekniklerinden biri olan Hedef Maliyet Yöntemini uygulamalı olarak incelemektir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyet, Maliyet Yönetimi, Kabul Edilebilir Maliyet, Maliyet Azaltma

ABSTRACT

In today's highly competitive environments firms which want to survive or growth has to produce at the price and quality the target market expects. Target cost management is a cost reduction technique which is used all through out a products life cycle. In use of this technique a satisfactory product in pricing and quality is offered to the customer although obtaining a acceptable profit margin to the firm. The aim of this study is to analyze in use with a example a new generation cost reduction technique called target costing management.

Key words: Target Costing, Cost Management, Allowable Cost, Cost Reduction

* Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İİBF, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, metinsaban@hotmail.com.

** Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, ZMYO, İktisadi ve İdari Programlar, bostanciahmet@gmail.com.

*** Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İİBF, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, gulayguvercin@yahoo.com.

1. GİRİŞ

Günümüzün değişen ekonomik ortamında işletmeler, yoğun bir rekabet baskısı altında bulunmaktadır. İşletmelerin varlığı, öncelikle sınırları aşan rekabette başarılı olmalarına bağlıdır. Bunun için işletmeler öncelikle müşterilerine, rakiplerine göre yüksek kaliteli, düşük maliyetli ve üstün satış sonrası hizmetlere sahip yeni mamuller üretip sunmalıdırlar. Böylece pazar dinamiklerine hızla yanıt verilebilir ve müşteri memnuniyeti sağlanabilir.

Ticaretin serbestleşmesi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde, tüketiciler kendilerini memnun edecek mal veya hizmetlere kolaylıkla ulaşabilmektedirler. Dolayısıyla günümüzün değişen ekonomik ortamında fiyatlar büyük ölçüde piyasa koşulları doğrultusunda belirlenmektedir. Öte yandan işletmelerin varlığını sürdürebilmeleri için yatırımcıları memnun edecek belirli bir kâr elde etmeleri de zorunludur. Dolayısıyla fiyatlamamanın başlangıç noktasını maliyetler değil, piyasa fiyatı oluşturmaktadır. Bu durum işletmelerin belirli bir piyasa fiyatından belirli bir kâr marjını sağlayacak bir maliyet düzeyinde mamullerini üretme gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Ancak günümüzde işletmeler fiyatlarını etkileme konusunda oldukça yetersiz kalmakta ve bu durum işletmeleri yeni maliyet yönetim teknikleri arayışına itmektedir. İşletmelerin arzuladıkları kârı sağlayabilmeleri, müşterilerine istedikleri nitelikteki ürünleri üretip sunabilmeleri, dolayısıyla müşteri memnuniyetini sağlayarak aynı zamanda rekabetçi kalabilmeleri için stratejik bir kâr ve maliyet yönetim tekniği olarak hedef

maliyet yönteminin uygulanması zorunlu görülmektedir.

Geleneksel maliyet yöntemlerinin, bugünün ile-ri teknoloji ve üretim ortamının finansal bilgilerini, küresel rekabetin gerektirdiği hızı, 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 maliyet yöntemi gibi daha hızlı, daha stratejik ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini zorlamaktadır.¹

1960'lı yıllarda Japonya'da ortaya çıktığı bilinen hedef maliyet yöntemi, yeni ürün tasarım ve geliştirme, mevcut ürünlerin maliyet azaltımı, üretim süreci planlaması ve tedarikçi seçiminde kullanılmaktadır. Bu yöntemde işlemler müşteriye odaklı olup, ürünün ve üretim sürecinin tasarımı üzerinde yoğunlaşarak, ürünün tüm yaşam döngüsü maliyetleri azaltılmaya çalışılmaktadır.

2. HEDEF MALİYET YÖNTEMİ

Küresel rekabetin etkisiyle şirketler artık düşük maliyet, yüksek kalite ve kısa zaman hedeflerine ulaşmak için mevcut yönetim anlayış ve uygulamalarında değişikliğe ihtiyaç duymuşlardır.² Bu doğrultuda şirketler geleneksel maliyet hesaplama yönteminin tarihe karıştığını ve fiyat odaklı üretim veya hedef maliyet yönteminin stratejik hale geldiğini anlamışlardır.³

Kato ve Boer'e (1995) göre Hedef maliyet yöntemi; yeni ürünlerin yaşam dönemi maliyetleri-

¹ Bahşi, Gökhan ve Vecdi Can; "Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Denetime Bakış, TÜRMÖB Yayını, Sayı:4, Mayıs 2001, s.48.

² Ergun, Ülkü; "Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri", Muhasebe ve Denetime Bakış, TÜRMÖB Yayını, Sayı:6, Şubat 2002, s.33.

³ Shank, John K. and Joseph Fisher; "Target Costing as a Strategic Tool", Sloan Management Review, Fall 1999, s.73.

ni azaltmaya odaklanırken aynı zamanda onların kalite ve güvenilirliklerini geliştiren kapsamlı stratejik bir kâr yönetim sisteminin parçasıdır.

Monden ve Hamada'ya (1991) göre ise hedef maliyet yöntemi; yeni bir ürünün veya mevcut ürünün tamamının ya da bir kısmının değişmesinde, tasarım ve geliştirme aşamasında maliyet azaltma sistemi olarak kullanılmaktadır.

Hedef maliyet yaklaşımının gelişmesinde, piyasa ve maliyetlerle ilgili kabul edilen iki önemli özellik rol oynamıştır. İlki, birçok firmanın fiyatları düşündüklerinden daha az kontrol altında tutabilmeleridir. Gerçekte, fiyatları belirleyen piyasadır ve bu durumu ihmal eden işletmeler önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilirler. Bundan dolayı, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınır. İkinci neden ise, ürün maliyetlerinin çoğunun planlama ve tasarım aşamasında belirlenmesidir. Bir ürün tasarlanıp üretime gönderildikten sonra, maliyeti önemli ölçüde değiştirecek çalışmalar yapılamaz. Tasarım aşamasında ise; ucuz parçaların kullanılması veya yapım işlemlerinin basitleştirilmesi gibi maliyeti düşürecek yollar denenebilir. Piyasa fiyatlarını belirlemede ve üretim maliyet unsurlarını düşürmede fazla etkili olmayan işletme, tasarım aşamasına dikkat etmelidir. Ürün tasarlanırken, müşteriye katma değer sağladığı için ürünün değerini arttıran ve dolayısıyla da müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı yükselten özellikler eklenip; maliyeti arttıracak diğer özellikler kaldırılmalıdır.⁴

Maliyet artı kâr yöntemi olarak bilinen geleneksel yöntemde belirli bir ürünün fiyatı saptanırken, hesaplanan maliyete belirli bir kâr marjı

eklenerek satış fiyatı saptanmaktadır. Hedef maliyet yönteminde ise öncelikle piyasa koşulları doğrultusunda satış fiyatı saptanmakta, maliyetler ise belirlenen satış fiyatından arzulanan kâr marjının düşülmesi yolu ile hesaplanmaktadır. Geleneksel yöntem ile hedef maliyetleme yönteminin ortak noktasını arzulanan kâr marjı oluşturmaktadır. Dolayısıyla hedef maliyetleme yöntemi bir fiyatlama yönteminden daha çok stratejik bir maliyet ve kâr yönetim tekniği olarak öne çıkmaktadır. Geleneksel ve hedef maliyet yöntemlerinin işleyişi aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

Geleneksel Yöntem:

Beklenen Satış Fiyatı = Beklenen Maliyet + Arzulanan Kâr Marjı

Hedef Maliyet Yöntemi:

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Arzulanan Kâr Marjı

Bir ürün piyasaya sürüldüğünde arzulanan kârın elde edilebilmesi açısından hedef maliyet yönteminin uygulanması zorunlu hale gelmektedir. Bu yöntem doğrultusunda, şirketlerin ürün geliştirmede tüketici isteklerine odaklı olma ve aynı anda arzulanan kârı sağlayabilmede uzmanlaşmaları gerekmektedir.⁵

Hedef maliyet yöntemi 1960'lı yıllarda Japon otomotiv firması Toyota tarafından ilk kez uygulandığı bilinmesine rağmen, 1920'lerde Ford firmasında hedef maliyet yöntemine öncülük eden çalışmalarda bulunulmuştur. Bunun yanı sıra Almanya'da 1930'larda Volkswagen şirketi tarafından hedef maliyet yöntemi benzeri çalışmalarına yer verilmiştir. Özellikle 1970'li yıllardan

⁴ Coşkun Ali, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Akademik Araştırmalar Dergisi/ Journal of Academic Studies, Yıl:4, Sayı:15, Kasım 2002-Ocak 2003, s.25.

⁵ Cooper, Robin and Regine Slagmulder; "Develop Profitable New Products with Target Costing", Sloan Management Review, Summer 1999, s.23.

sonra, “petrol krizinin” de etkisiyle aşırı maliyet baskısı altında kalan ve rekabet güçlerini kaybeden firmalar, yeni arayışlara girerek hedef maliyet yönteminin bugünkü şekliyle doğuşuna sebep olmuşlar ve yöntemi yaygın biçimde kullanmaya başlamışlardır.⁶

Artık işletmeler için geçerli olan soru “maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu yerine, “ancak bu fiyattan satabileceğime göre kâr edebilmem için maliyetim en çok ne kadar olmalıdır?” sorusudur. Bu soru şekli de hedef maliyet yöntemini gündeme getirmiştir.⁷

Bu yöntemin temel ilkeleri genel olarak 7 başlık altında toplanmaktadır. Bu ilkeler;

- Piyasa yönelimi ve müşteriye odaklanma: Piyasa araştırmaları sonucunda müşterilerinin ne istediği tespit edilip işletmenin buna yönelik ne yaptığına ve ne yapabileceğine odaklanılmaktadır.⁸
- Fiyata göre maliyetleme: Hedef maliyet yönteminde piyasa tarafından kabul edilebilir fiyattan beklenen kâr payı düşülerek maliyet hedefleri saptanmaktadır.⁹
- Yaşam döneminde maliyet azaltma: Bu ilke, işletmeye bir ürünün yaşamı boyunca maruz kaldığı maliyetleri saptama ve yönetme konusunda bilgi sağlamaktadır. Üretim aşaması

öncesinde, esnasında ve sonrasında katlanılan tüm maliyetler dikkate alınmaktadır ve ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesi hedeflenmektedir.¹⁰

- Çapraz fonksiyonlu grupların (bölümler arası çalışma grupları) konuya dahil edilmesi: Hedef maliyet yöntemi; tasarım, üretim, pazarlama, satış sonrası hizmet gibi bölümlerde çalışan kişilerin oluşturduğu ürün ve süreç gruplarından yararlanmaktadır. Ayrıca bu gruplarda tedarikçiler, müşteriler dağıtıcılar da bulunmaktadır. Bu gruplar ürünün tüm yaşam dönemine dahil edilmektedir.¹¹
- Değer zincirine dahil etme: Bu ilke şirketin hammadde alımlarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan tüketim mallarının yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan değer zinciri perspektifine dayalı maliyet azaltımlarının bütününe kapsamaktadır.¹²
- Tasarım ve süreç üzerine odaklanma: Müşteriler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlendikten sonra tasarım aşamasında ürün maliyetlerini arttıracak değer yaratmayan faaliyetler saptanarak gözden geçirilmektedir.¹³
- “Kaizen” felsefesine göre sürekli iyileştirme: Kaizen maliyetleme işletmenin üretim süreçlerini sürekli iyileştirmek ve geliştirmek felsefesine dayanan bir örgüt kültürünü oluşturmaktadır.¹⁴

⁶ Bahşi ve Can, a.g.e., s.50.

⁷ Kutay, Nilgün ve G. Cenk Akkaya; “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, 2000, s.2.

⁸ Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak; Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.121.

⁹ Aksoylu ve Dursun, a.g.e., s.363.

¹⁰ Bahşi ve Can, a.g.e., s.55.

¹¹ Kutay ve Akkaya, a.g.e., s.5.

¹² Şakrak, Münir; “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye “Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir””, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi, Antalya, 12-14 Kasım 1998, s.297.

¹³ Aksoylu ve Dursun, a.g.e., s.364.

¹⁴ Yükçü, Süleyman; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999, s.923.

3. HEDEF MALİYET YÖNTEMİNİN AŞA-MALARI VE UYGULANMASI

Hedef maliyet yöntemi müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir.¹⁵ Bu strateji hedef maliyet veya daha doğrusu kabul edilebilir maliyetlerinin ürünü oluşturan parçalara veya üründen beklenen fonksiyonlara göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Hedef maliyetlerinin hesaplanması temel olarak sekiz adımdan oluşmaktadır. Bunlar;¹⁶

1. Ürünün sahip olacağı fonksiyonların belirlenmesi
2. Her bir fonksiyonun göreceli öneminin belirlenmesi
3. Ürün bileşenlerinin belirlenmesi
4. Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi
5. Mamulü oluşturan parçaların göreceli önemlerinin belirlenmesi
6. Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması
7. Hedef maliyet endeksini en iyileme
8. Maliyet düşürme girişimleri

Bu adımlar aşağıda daha detaylı olarak incelenecektir.

3.1. Ürünün Sahip Olacağı Fonksiyonların Belirlenmesi

Hedef maliyet yönteminde ilk adım olarak piyasa araştırmaları sonucu elde edilen veriler ışığın-

da, üründe aranan özellikler ve fonksiyonlar belirlenmektedir. Uygulamada genel olarak tüketici istekleri doğrultusunda ürün fonksiyonları yumuşak ve sert fonksiyonlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Sert fonksiyonlar ürünün temel teknik özellikleriyle ilgilidir. Yumuşak fonksiyonlar ise, ürünün tüketici tarafından arzulanan konfor ve prestij özellikleridir. Bu safha yoğun olarak pazar araştırmasına ve tüketici tercihlerinin saptanmasına dayanmaktadır.

Yukarıda anlatılan adımı bir varsayımsal mp3 çaların üzerinde uygulayacak olursak piyasa araştırmaları sonucu ürünün özellikleri ve fonksiyonları aşağıdaki gibi olacaktır:¹⁷

Tüketicinin MP3 çalardan beklediği özellikler;

- Veri saklama kapasitesi,
- Veri transferi,
- Batarya dayanma süresi,
- Tasarım,
- Kullanım / Konfor.

Burada veri saklama kapasitesi, veri transferi ve batarya dayanma süresi sert fonksiyonları oluşturmaktayken, tasarım ve kullanım/konfor yumuşak fonksiyonları oluşturmaktadır.

3.2. Her Bir Fonksiyonun Göreceli Öneminin Belirlenmesi

Bu aşamada piyasa araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde ürün fonksiyonlarının göreceli önemi belirlenerek bu fonksiyonun ağırlığı tespit edilmektedir. Örneğimizde önem derecelerinin Tablo 1'de görüldüğü gibi saptandığı varsayılmaktadır.

¹⁵ Kutay ve Akkaya, a.g.e., s.1.

¹⁶ Bilginoğlu, Fahir; "Hedef Maliyetleme(Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı", Yönetim Dergisi, Yıl:6, Sayı:21, Haziran 1995, s.14; Yükücü, 1999, a.g.e., s.930.

¹⁷ Örnek Pfaff D., Stefani U ve Gathge D.; "Zielkostenmanagement (Target Costing)", in Jenny,H.: Controller-Leitfaden, Weka Verlag, Zürich, Juli 2004, Kapitel 12.'den alınmıştır.

Tablo 1: Ürün Özelliklerinin Göreceli Önem Derecesi

Ürün Özellikleri	Fonksiyonlarının Göreceli Önem Derecesi
Veri Saklama Kapasitesi	30%
Veri Transferi	25%
Batarya dayanma süresi	20%
Tasarım	15%
Kullanım / Konfor	10%
Toplam Önem Derecesi	100%

3.3. Ürün Bileşenlerinin Belirlenmesi

İşletmenin üretim bölümünde tüketici istekleri doğrultusunda saptanan ürün fonksiyon ve özellikleri baz alınarak ürün bileşenleri belirlenmektedir. Mp3 çalar örneğimizde ürün bileşenleri;

- Ekran,
- Elektronik,
- Yazılım,
- Fonksiyon tuşları,
- Dış kasa olarak saptanmıştır.

3.4. Ürünü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Ürünü oluşturan her bir ürün bileşenin hedef maliyetini hesaplayabilmek için aşağıdaki aşamalar takip edilmektedir;

1. Hedef fiyatın saptanması
2. Saptanan hedef fiyattan satabileceğimiz ürün miktarının belirlenmesi
3. Hedef kârın belirlenmesi

4. Kabul edilebilir maliyetlerin hesaplanması

5. Tahmini maliyetlerin saptanması

MP3 Çalar örneğimizde bu aşamalar aşağıdaki gibi uygulanmaktadır.

3.4.1. Hedef Fiyatın Saptanması

Oluşturulmuş olan taslak ürünün, tüketici tarafından kabul göreceği değer (hedef fiyat) piyasa araştırması sonucunda elde edilmektedir. Hedef fiyatı belirlerken 3 önemli sorun göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlar;¹⁸

- Ürününün yaşam süreci boyunca fiyatında meydana gelecek değişimler,
- Rakiplerin ürünü taklit etmesi ile rekabetin artması ve bunun sonucunda ürünün piyasa fiyatının ve satışlarımızın düşmesi,
- Satış fiyatı yanında pazarlama enstrümanlarından; servis, dağıtım kanalları ve ödeme koşulları gibi etkenlerdir.

Örneğimizde piyasa araştırması sonucunda ürünün yaşam dönemi boyunca (5 yıl) tahmin edilen hedef fiyatları Tablo 2’de verilmektedir.

¹⁸ Pfaff vd., a.g.e., s.6.

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Tahmini Satış Fiyatı

Yıllar	Birim Satış Fiyatı
1. Yıl	600
2. Yıl	500
3. Yıl	440
4. Yıl	400
5.Yıl	300
Ortalama	460

Yıllar itibariyle farklı birim satış fiyatları (hedef fiyat), hedef maliyetin saptanmasında yarattığı zorluklar nedeniyle uygulamada ortalama birim satış fiyatı (460 YTL) kullanılmaktadır.¹⁹

3.4.2. Saptanan Hedef Fiyattan Satılabileceğimiz Ürün Miktarının Belirlenmesi

Saptanan hedef fiyattan, satılabileceğimiz ürün miktarı yapılan piyasa araştırmaları sonucunda belirlenmektedir. Örneğimizde satış miktarlarımız Tablo 3’de görüldüğü gibi tahmin edilmektedir.

Önceden belirlediğimiz ortalama birim fiyatı 460 YTL’den 2,40 milyon adet ürün satılabileceğimizi tahmin etmekteyiz. Bu durumda 1.104 milyon YTL (460YTL x 2,40 Milyon adet = 1.104 Milyon YTL) ciro beklenmektedir.

Daha önce hedef fiyatın saptanmasındaki gibi hedef cironun saptanmasında da tahmin edilen değerlerin, uygulama kolaylığı açısından, sabit olduğu varsayılmaktadır.²⁰

Tablo 3: Hedef Fiyattan Satılabilecek Tahmini Ürün Miktarı

Birim satış fiyatı (YTL)	Satış miktarı (milyon)
500	2.20
490	2.25
480	2.30
470	2.35
460	2.40
450	2.45
440	2.50

3.4.3. Hedef Kârın Belirlenmesi

Bu aşamada arzulanan kâr (hedef kâr) işletme politikası doğrultusunda saptanması gerekmektedir. Hedef kârı belirlerken genelde 2 yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; Satışların Kârlılığı (Return on sales) ve Yatırımların Kârlılığı (Return on investment). Özellikle ürün çeşitliliği fazla olan şirketlerde yatırımların kârlılığının uygulaması zor olmaktadır. Sebebi ise her ürün çeşidinin toplam yatırım üzerindeki payının saptanmasının zor olmasıdır.²¹ Örneğimizde satışların kârlılığı yöntemi kullanılarak hedef kârımız %10 olarak belirlenmiştir.

3.4.4. Kabul Edilebilir Maliyetlerin Hesaplanması

Kabul edilebilir maliyetlerimiz ürünün hedeflenen birim maliyetini ifade etmektedir. Beklenen cirodan arzulanan hedef kâr, ürün yaşam dönemi maliyetleri (AR-GE Maliyetleri, Garanti),

¹⁹ Pfaff vd., a.g.e., s.6.

²⁰ Pfaff vd., a.g.e., s.7.

²¹ Saban, Metin; “Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme”, Endüstri Mühendisliği Dergisi, Cilt:11, Sayı:4, Aralık 2000, s.14.

pazarlama maliyetleri (dağıtım, piyasa araştırması, reklam) ve genel yönetim giderleri (saptanabildiği ölçüde) düşüldükten sonra kabul edilebilir maliyetler hesaplanmaktadır.²²

Tablo 4'de beklenen cirodan hareketle kabul edilebilir maliyetlerin hesaplanması gösterilmektedir.

Tablo 4: Kabul Edilebilir Maliyet (YTL)

Beklenen ciro (yıllık)	1.104.000.000
- Hedef kâr (ciro x %10)	110.000.000
- Genel Yönetim Giderleri	30.000.000
- Yaşam Dönemi Maliyetleri	39.000.000
- Pazarlama Maliyetleri	60.000.000
= Kabul Edilebilir Maliyet (2.4 milyon satış adet için)	864.000.000
= Kabul Edilebilir Maliyet (Birim)	360*

3.4.5. Tahmini Maliyetlerin Saptanması

Kabul edilebilir maliyet elde edildikten sonra mevcut durumda tahmini maliyetlerin saptanması gerekmektedir. Söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa, tahmini birim maliyeti işletme içi verilerden hesaplanmaktadır. Eğer söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa, piyasa araştırması yapılarak parçanın maliyeti saptanmaktadır. Örneğimizde ürün bileşenlerinin işletmemizde üretileceği ve tahmini maliyetlerinin Tablo 5'de görüldüğü gibi olacağı varsayılmaktadır.

Tablo 5: Ürün Bileşenlerinin Tahmini Maliyetleri

Ürün Bileşenleri	Birim Tahmini Maliyet (YTL)
Elektronik	180.00
Ekran	121.50
Dış Kasa	45.00
Fonks.Tuşları	58.50
Yazılım	45.00
Toplam	450.00

Genelde kabul edilebilir maliyetler mevcut üretim teknolojileriyle üretilen tahmini maliyetlerden daha düşüktür. Daha önce saptadığımız kabul edilebilir maliyet 360 YTL olurken ürün bileşenlerinin toplam tahmini maliyeti ise 450 YTL olarak saptanmıştır. Dolayısıyla yeni ürünü başarılı bir şekilde piyasaya sürebilmek için ürün bileşenlerinin birim maliyetleri düşürülmelidir. Fakat daha önce hangi ürün bileşenlerinin pahalı olduğu saptanmalı ve bunu saptayabilmek için ürün bileşenlerinin göreceli önem derecesi belirlenmelidir.

3.5. Mamulü Oluşturan Parçaların Göreceli Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Daha önce saptanan tüketicinin ürün özelliklerine verdiği önem derecesi ile ürün bileşenlerinin bu istekleri karşılama düzeyi kullanılarak Tablo 6'da görüldüğü gibi ürün özellikleri-ürün bileşenleri matrisi oluşturulmaktadır.

²² Pfaff vd., a.g.e., s.7.

* Kabul edilebilir maliyetler (Birim) = 864 Milyon / 2.4 Milyon = 360 YTL

Tablo 6: Ürün Özellikleri-Ürün Bileşenleri Matrisi

Ürün Bileşenleri	Ürün Özellikleri					Ürün Bileşenlerinin Göreceli Önem Dereceleri
	Veri Saklama Kapasitesi	Veri Transferi	Batarya dayanma süresi	Tasarım	Kullanım / Konfor	
	Tüketicinin önem derecesi					
	30%	25%	20%	15%	10%	
Ekran	0%	0%	25%	30%	15%	11,00%
Elektronik	80%	40%	50%	0%	25%	46.50%
Dış Kasa	0%	35%	0%	20%	15%	13.25%
Fonksiyon Tuşları	0%	0%	0%	50%	30%	10.50%
Yazılım	20%	25%	25%	0%	15%	18.75%
TOPLAM	100%	100%	100%	100%	100%	100,00%

Örneğimizde tüketici tarafından arzulanan veri saklama kapasitesinin %80'i elektronik bileşeni tarafından ve %20'si yazılım bileşeni tarafından sağlandığı saptanmıştır.

Ekran bileşeni, veri saklama kapasitesi ve veri transferinde %0, batarya dayanma süresinde %25, tasarımda %30 ve kullanım/konfor özelliğinde %15 öneme sahip olduğu saptanmıştır.

Ürün bileşenlerinin göreceli önem derecelerini hesaplarken tüketicinin önem derecesiyle ürün bileşenlerinin bunları yerine getirmedeki katkısı her biri için çarpılarak toplanmaktadır. Örnek olarak

$$\begin{aligned} & \text{Ekran bileşeninin göreceli önem derecesi} = \\ & = (\%0 \times \%30) + (\%0 \times \%25) + (\%25 \times \%20) + \\ & (\%30 \times \%15) + (\%15 \times \%10) = \%11 \end{aligned}$$

3.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Kabul edilebilir maliyetler (360 YTL) ürün bileşenlerinin göreceli önem düzeylerine göre dağıtılıp her bir ürün bileşenin hedef maliyeti saptanmaktadır. Ürün bileşeninin tahmini maliyeti ile ürün bileşeni bazındaki hedef maliyeti birbirine oranlayarak, hedef maliyet endeksi Tablo 7'de görüldüğü gibi oluşturulmaktadır.

Tablo 7: Hedef Maliyet Endeksi

Ürün Bileşenleri	Hedef Maliyet		Tahmini Maliyet		Hedef Maliyet Endeksi
	YTL	Oran	YTL	Oran	Oran
Ekran	39.60	%11.00	121.50	%33.75	3.07
Elektronik	167.40	%46.50	180.00	%50.00	1.0
Dış Kasa	47.70	%13.25	45.00	%12.50	0.94
Fonksiyon Tuşları	37.80	%10.50	58.50	%16.25	1.55
Yazılım	67.50	%18.75	45.00	%12.50	0.67
	360	%100.00	450	%125.00	

Örneğimizde ekran bileşenin hedef maliyeti 39.60 YTL ($360 \text{ YTL} * \%11.00$) olarak hesaplanmaktadır. Ekran bileşenin hedef maliyeti tüketicinin göreceli önem derecesine göre %11 olmasına rağmen tahmini maliyetlere baktığımızda maliyetlerinin %33,75'ine ($121.50/360$) mal edilmektedir.

Tüm bu işlemlerden sonra ekran bileşenin hedef maliyet endeksi $\%33.75/\%11.00=3.07$ olarak hesaplanmaktadır.

3.7. Hedef Maliyet Endeksini En İyileme

Hedef maliyet endeksi, ürün bileşenleriyle maliyetleri önemliliklerine göre birbiriyle uyum

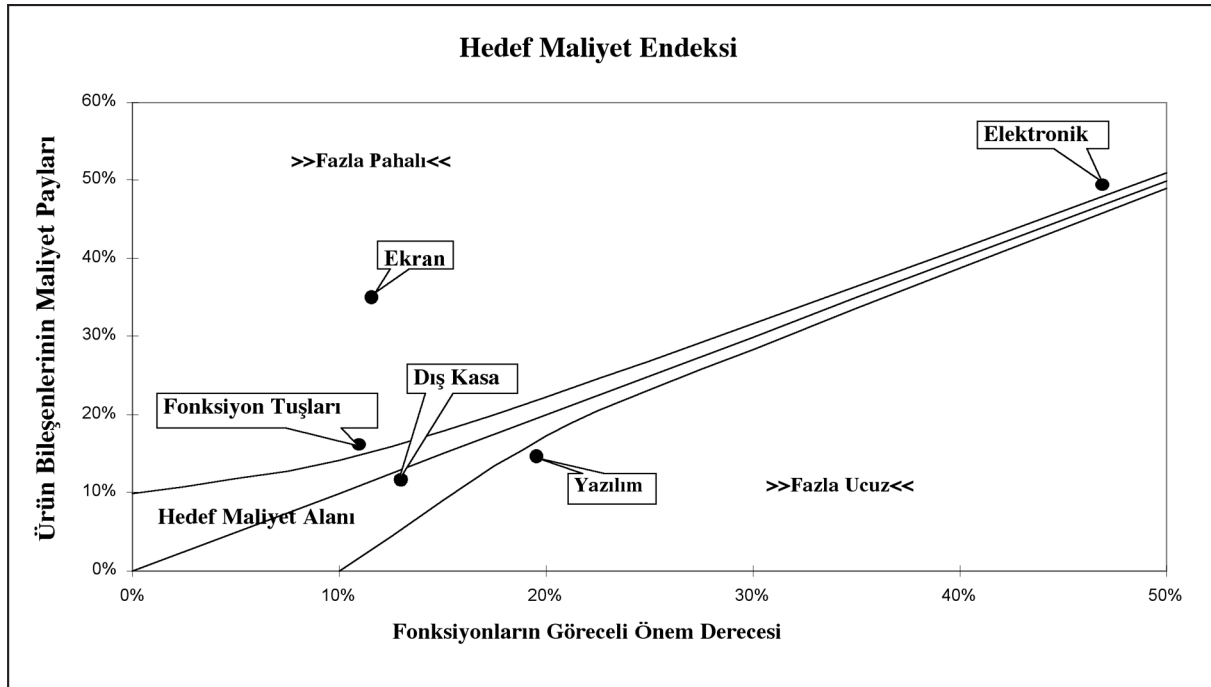
içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan ürün bileşenleri belirlendikten sonra, bunlar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifade ile bu ürün bileşenleri satın alınıyorsa işletme içerisinde daha ucuza mal edilip edilmeyeceği veya ikame edilmesi gibi alternatifler belirlenecektir. Bu endeks, ürünün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi ürün bileşenin sorunlu olduğunu gösterecektir. Hedef maliyet endeksi, ürün bileşenlerinin “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir.²³ Tablo 8’de hedef maliyet endeksinin nasıl yorumlanacağı açıklanmaktadır

²³ Yükçü, 1999, a.g.e., s.932.

Tablo 8: Hedef Maliyet Endeksinin Yorumlanması

HMY	Ürün Bileşeni	Yorum
HME < 1	Ucuz	Tüketicinin göreceli önem derecesinden daha düşük üretim
HME = 1	Arzulanan	Tüketicinin göreceli önem derecesiyle üretim maliyeti denktir.
HME > 1	Pahalı	Üretim maliyeti tüketicinin göreceli önem derecesine göre yüksek

Hesaplanan ürün bileşenlerinin hedef maliyet endeksleri Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1: Hedef Maliyet Endeksi

Şekilde HME=1 optimal hedef maliyet düzeyini temsil etmektedir. Hedef maliyet alanı ise yönetim tarafından belirlenen alt ve üst sınır arasında kalan ve optimal hedef maliyet düzeyinden olan sapmaların kabul edilebilir alanını göster-

mektedir.²⁴ Hedef maliyetlerden sapmanın alt ve üst sınırı Tablo 9’da gördüğümüz formüle göre hesaplanmaktadır. Örneğimizde yönetim tarafından belirlenen Hedef Maliyet Sapma Çarpanı %10 olarak alınmıştır.

²⁴ Tanaka, M.; “Cost Planning and Control Systems in the Design Phase of a Product, Ed. Monden, Y., M. Sakurai: **Japanese Management Accounting**, 1989, s.67.

Tablo 9: Hedef Maliyetlerden Sapmanın Alt ve Üst Sınırı

	GÖRECELİ ÖNEM	Dış				
		FONK.TUŞU	EKRAN	KASA	YAZILIM	ELEKTRONİK
ÜST SINIR	$c_u^d = \sqrt{n^2 + q^2}$	10,50%	11,00%	13,25%	18,75%	46,50%
ALT SINIR	$c_a^d = \sqrt{n^2 - q^2}$	3,20%	4,58%	8,69%	15,86%	45,41%

Burada;

q: Kabul edilebilir Hedef Maliyet Çarpanı (Örneğimizde %10)

n: Hedef Maliyet Alanını Tanımlayan Dağılım Parametreleri

Şekil 1’de görüldüğü gibi ürün bileşenlerinden dış kasa hedef maliyet düzeyinde olmamasına rağmen kabul edilebilir hedef maliyet alanında yer almasından dolayı maliyet azaltma girişiminde bulunması gerekmemektedir. Fakat ekran, fonksiyon tuşları ve elektronik bileşenleri üst sınırın üzerinde kaldıklarından maliyet azaltma girişimlerinde bulunulmalıdır. Yazılım ise alt sınırın dışında kaldığından ucuz üretilen bir bileşendir ve bunun sebebinin de araştırılması gerekmektedir.

Üzerinde durulması gereken diğer bir husus, fonksiyonların maliyet payı yükseldikçe hedef maliyet düzeyinden olan sapmaların daha kritik

olduğu anlaşılmaktadır. Bu da alt ve üst sınırın hedef maliyet düzeyine yaklaşmasına veya diğer bir deyişle hedef maliyet alanının gittikçe daralmasına neden olmaktadır.

3.8. Maliyet Düşürme Girişimleri

Hedef maliyetin temeli, ürün bileşenleri için kullanılacak olan kaynakların tüketicinin göreceli önem derecesine göre uyarlanmasıdır. Bunun yapılabilmesi için ilk olarak; ürün bileşenlerinin, saptanmış olan tahmini maliyetleri toplam kabul edilebilir birim maliyete oranlanır ve ürün bileşenlerinin toplam kabul edilebilir birim maliyetlere göre ağırlık payları elde edilir. Daha sonra ürün bileşenleri için saptanan tahmini maliyetler ile ürün bileşenleri-ürün özellikleri matrisinden elde edilen hedef maliyet değerleri arasındaki fark hesaplanır. Bu fark maliyetlerde ne kadar azaltıma gidilebileceğini gösterir. Örneğimiz için bu durum Tablo 10’da gösterilmektedir.

Tablo 10: Ürün Bileşenlerinde Maliyet Azaltma

Ürün Bileşenleri	Tahmini Maliyet		Hedef Maliyet		Maliyet AZALTMA	
	YTL	Kabul Edilebilir Maliyetlere Göre oran	YTL	Kabul Edilebilir Maliyetlere Göre oran	YTL	Kabul Edilebilir Maliyetlere Göre oran
Ekran	121.50	33.75%	39.60	11.00%	81.90	22.75%
Elektronik	180.00	50.00%	167.40	46.50%	12.60	3.50%
Dış Kasa	45.00	12.50%	47.70	13.25%	-2.70	-0.75%
Fonk.Tuşları	58.50	16.25%	37.80	10.50%	20.70	5.75%
Yazılım	45.00	12.50%	67.50	18.75%	-22.50	-6.25%
TOPLAM	450	125.00%	360	100,00%	90.00	25.00%

Örneğimizde tahmini maliyet 450 YTL ve kabul edilebilir maliyet 360 YTL olduğundan 90 YTL kadar bir maliyet azaltımına gidilmesi gerekmektedir. Oran olarak ifade edilecek olursa toplam tahmini maliyetlerimiz kabul edilebilir maliyetlerimizden %25 kadar fazladır. Ürün bileşenleri bazında ele alacak olursak ekran bileşeninin standart maliyeti 121.50 YTL ve hedef maliyeti ise 39.60 YTL olduğundan 81.90 YTL kadar bir maliyet azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Hedef maliyet yönteminin bundan sonraki aşamasında maliyet düşürme teknikleri ön plana çıkmaktadır ve bu doğrultuda değer mühendisliği tekniği anahtar role sahip olmaktadır. Değer mühendisliği tüm işletme fonksiyonları üzerinde uygulanabilen, ürünün üretim ve üretim öncesi sürecinde değer yaratmayan özelliklerinin kaldırmasını ve böylece sadece değer yaratan özelliklerinin kalmasını sağlayan bir maliyet düşürme tekniğidir. Eğer üretim sürecinde değer mühendisliğinden faydalanarak maliyet azaltımına gidilme durumu söz konusu ise müşteri tarafından istenilen ürün özelliklerinden ödün vermeden ve geliştirme sürecini uzatmadan mali-

yet azaltıcı fikirler geliştirilmelidir. Fakat işletme mevcut üretim sürecinde yapılacak değişikliklerle istenilen maliyetlere ulaşamıyorsa alternatif olarak outsourcing (dış kaynaklardan yararlanma) gibi imkanları da değerlendirmesi gerekmektedir.

Hedef maliyet yöntemi buraya kadar çok faydalı bir yönetim muhasebe desteği sağlamasına rağmen yönetimin sezgi ve öngörülerini de devreye girerek alınacak kararları etkileyebilir. Dolayısıyla tamamen hedef maliyetlere ulaşılmasa bile işletme yönetimi üretim için yeşil ışık yakabilir.

4. SONUÇ

Hedef maliyet yöntemi geleneksel maliyet yöntemine karşın etkileşime açık bir sistem olmaktadır. Pazarda elde edilebilen satış fiyatından hareketle maliyetlerinin saptanması ürünün piyasaya sürüldüğünde karşılaşılabilecek sorunları oluşmadan önlemektedir. Yeni olarak tasarlanan ürünün yaşam dönemi maliyetlerinin %80 kadar bölümünün tasarım aşamasında alınacak kararlara göre oluşması, yaşam döneminin erken aşamaları olan tasarım ve geliştirme aşamasına

odaklanması gerektiğini açıkça zorlamaktadır. Ürün yaşam döneminin kısa olması nedeniyle üretim aşamasında önemli değişikliklere gidilmesi zor olmakta, mümkün olsa bile maliyeti yüksek olmaktadır.

Geleneksel maliyet sistemleri yalnızca ürünün üretim döneminde oluşan maliyetleri raporlamakta; tasarım ve geliştirme maliyetleri ve dönem maliyetlerini dönem gideri olarak kabul ederek ürünün yaşam dönemi tüm maliyetlerini izlemekte yetersiz kalmaktadır. Hedef maliyetleme ise ürünün yaşam dönemi tüm maliyetlerine odaklanarak, maliyetlerin yönetilmesinde ve kârların planlanmasında işletme yönetiminin alacağı kararlarda yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla hedef maliyet yöntemi, işletmelerde stratejik kararlar alınmasında bir kâr ve maliyet yönetim tekniği olarak öne çıkmaktadır.

Hedef maliyet yöntemi pazarın ihtiyaçları ve müşteri beklentilerini karşılamaya yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir. Bu strateji hedef maliyetin üründen beklenen fonksiyonlara göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Bu doğrultu-

da ürüne değer katmayan sorunlu alanların saptanarak iyileştirilmesi ve geliştirilmesi olanağını sağlamaktadır. Hedef maliyet tekniğinin uygulanmasında tedarikçiler ve dağıtıcıların da yer aldığı çarpaz fonksiyonlu takımlarla işletmenin tüm fonksiyonlarının etkin katılımı büyük önem taşımaktadır. Aynı zamanda hedef maliyet tekniği maliyetlerin azaltılmasında değer mühendisliği ve dış kaynaklardan yararlanma gibi birçok yönetim yaklaşımlarından da etkin bir şekilde yararlanmaktadır.

Günümüzde şiddeti artan rekabet ve yenilik baskısı ülkemiz işletmelerine de yeni tehditlerle birlikte büyük fırsatlar sunmaktadır. Dünyada bir çok işletme tarafından başarılı bir şekilde uygulanan hedef maliyetleme yönteminin işletmelerimiz tarafından kabul edilip uygulanması işletmelerimizin karşı karşıya bulunduğu bir çok sorunun çözümünde önemli katkılar sağlayacaktır. Ancak, yönteminin uygulanmasında karşılaşılan ilk baştaki zorluklar ve kalifiye ekiplerin gerekli olması işletmelerimizi yıldırma bu yöntemin üstünlüklerinden faydalanılmasına daha başlangıçta engel olmamalıdır.

KAYNAKÇA

Aksoylu, Semra ve Yunus Dursun; “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Olarak Hedef Maliyetleme”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:11, 2001.

Bahşi, Gökhan ve Vecdi Can; “Hedef Maliyetleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, TÜRMOB Yayını, Sayı:4, Mayıs 2001.

Bilginoğlu, Fahir; “Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı”, **Yönetim Dergisi**, Yıl:6, Sayı:21, Haziran 1995.

Cooper, Robin and Regine Slagmulder; “Develop Profitable New Products with Target Costing”, **Sloan Management Review**, Summer 1999.

Coşkun Ali, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi/ Journal of Academic Studies**, Yıl:4, Sayı:15, Kasım 2002-Ocak 2003, 25-34.

Ergun, Ülkü; “Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, TÜRMOB Yayını, Sayı:6, Şubat 2002.

Hacırustemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak; **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

Kato, Yutako and Germain Boer; “Target Costing: An Integrative Management Process”, **Journal of Cost Management**, Spring 1995, Vol.9, Issue 1, p. 39-52.

Kutay, Nilgün ve G. Cenk Akkaya; “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2000.

Monden, Yasuhiro and Kazuki Hamada; “Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies”, **Journal of Management Accounting Research**, 1991, Fall 91, Vol.3, p. 16-35.

Pfaff D., Stefani U ve Gathge D., “Zielkostenmanagement (Target Costing)”, in Jenny,H.: Controller-Leitfaden, Weka Verlag, Zürich, Juli 2004, Kapitel 12.

Saban, Metin; “Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme”, **Endüstri Mühendisliği Dergisi**, Cilt:11, Sayı:4, Aralık 2000.

Shank, John K. and Joseph Fisher; “Target Costing as a Strategic Tool”, **Sloan Management Review**, Fall 1999.

Şakrak, Münir; “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye “Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir””, **6. Ulusal İşletmecilik Kongresi**, Antalya, 12-14 Kasım 1998, 293-305.

Tanaka, M.; “Cost Planning and Control Systems in the Design Phase of a Product, Ed. Monden, Y., M. Sakurai: **Japanese Management Accounting**, 1989, 56-71.

Yükçü, Süleyman; **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999.

