

HEDEF VE STANDART MALİYETLEME SİSTEMLERİ'NİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

Ayten ÇETİN¹
Metin ATMACA²

Özet

Bu çalışmanın amacını geleneksel maliyetleme bakış açısını yansıtan Standart Maliyetleme Sistemi ile çağdaş maliyetleme yaklaşımları içerisinde yer alan Hedef Maliyetleme Sistemi'nin karşılaştırmalı olarak incelenmesi oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda temel kavramlar üzerinde durulduktan sonra öncelikle Hedef Maliyetleme Sistemi'nin temel esasları ele alınmıştır. Daha sonra Standart Maliyetleme Sistemi incelenmiştir. Son bölümde ise, iki sistemin temel esasları göz önüne alınarak karşılaştırılması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Sistemi, Hedef Maliyetleme, Standart Maliyetleme

A COMPARATIVE STUDY OF TARGET AND STANDARD COSTING SYSTEMS

Abstract

This study aims to provide a comparative analysis of standard costing system which reflects a more traditional costing approach and of target costing system which is a part of modern costing approaches. In order to achieve this objective, after defining some basic concepts relevant to the subject, first, the fundamental principles of target costing is studied and then standard costing system is analyzed. In the concluding part, a comparison of the two systems has been done considering the basic principles of these two approaches.

Key Words: Cost System, Target Costing, Standard Costing

¹ Yrd. Doç. Dr., Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

² Arş. Gör., Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

GİRİŞ

Günümüzde küresel rekabetin yoğun biçimde yaşanması ile birlikte üretim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişimler geleneksel maliyetleme sistemlerinin işletmelere katkıları konusunda yoğun eleştiriler almasına neden olmuştur. Özellikle üretim sürecinde maliyet kontrolünü esas alan standart maliyetleme yöneticilere yeterli maliyet bilgisi üretmede yetersiz kalmıştır. Yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda çağdaş maliyetleme sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu sistemlerin başında gelen Hedef Maliyetleme, 1960'lı yıllarda Japonya'da geliştirilen ve maliyet planlaması esasını taşıyan bir yaklaşımdır.

Hedef Maliyetleme; maliyetleme sürecinde planlama ve tasarım aşamalarına odaklanan, maliyetlerin oluştuktan sonra değil henüz gerçekleşmeden yönetilmesi esasına dayanan, ürünün belirlenen hedef satış fiyatından hedef karın çıkartılmasından sonra bulunan hedef maliyet doğrultusunda üretilmesini amaçlayan bir çağdaş maliyetleme sistemidir.

Bu bağlamda çalışmanın kapsamı, hem Standart Maliyetleme hem de Hedef Maliyetleme sistemlerinin teorik açıdan incelenmesinden oluşmaktadır.

1. TEMEL KAVRAMLAR

Çalışmanın temel esaslarını oluşturan kavramlara ilişkin tanımlamalar aşağıda sunulmuştur;

Maliyet; Maliyet, işletmenin hedeflediği bir sonuca ulaşmak için katlanması gereken fedakarlıkların parayla ölçülen toplamı olarak tanımlanabilir³. Ticari işletmeler için bir malın maliyetini, satın alınan mal bedeli ile bu malın elde edilmesi için yapılan tüm giderler toplamı (Taşıma, sigorta, komisyon, depolama vb.) oluşturmaktadır⁴. Üretim işletmeleri için ise, maliyet üretim ile ilgili olarak kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal karşılığı maliyet olarak ifade edilmektedir⁵.

Maliyet Sistemi, maliyet hesaplama ve analizleri ile bir yandan yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayan öte yandan da maliyet kayıt sistemi için gerekli girdileri sağlayan bütünü oluşturur. Buna göre maliyet sistemi ile maliyet kayıt sistemi arasında karşılıklı veri akışı söz konusudur. Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi işletmenin kullandığı maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi; maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekli ile ilgili birtakım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşmaktadır. Bu doğrultuda maliyet sistemi kavramı, gerek uluslararası gerekse de Türkiye maliyet ve yönetim muhasebesi literatüründe, maliyet yöntemi kavramının yerine kullanıldığı sıkça görülmektedir⁶.

³ BÜYÜKMİRZA, Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, 11. Basım, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 44.

⁴ YÜKÇÜ, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. Cem Yayıncılık, 4. Basım, İzmir, 1999, s.39.

⁵ ÇETİNER, Ertuğrul, **Maliyet Muhasebesi**. Gazi Kitabevi, 3. Basım, Ankara, 2000, s.10.

⁶ HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve Münir ŞAKRAK, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 18-20; Münir ŞAKRAK, **Maliyet Yönetimi**, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.16.

2. HEDEF MALİYETLEME SİSTEMİ

2.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı, Amaçları

Hedef Maliyetleme (HM), pazara istenen kalitede ve özellikteki ürünleri, hedeflenen müşterilere uygun fiyatlarda sunmayı sağlayan, maliyet geliştirme çabalarını tasarım aşamasında esas alan bir ürün geliştirme stratejisidir⁷. HM; gelecekteki ürünlerin satış fiyatlarını hedef pazarda belirlemekte olup gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjını, bu satış fiyatından çıkarmakta ve hedef maliyet seviyesinde ürünün üretilmesini sağlamaktadır⁸. Buna göre HM’de hedef maliyet formülü şu şekilde oluşmaktadır⁹.

$$\text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar} = \text{Hedef Maliyet}$$

HM’nin temel hedefi yüksek kaliteyi korumak suretiyle tüm maliyetleri azaltmakta olup ayrıca bir çok Japon şirketi, bu sistemi stratejik kar planlamasında kullanmaktadır. Dolayısıyla HM’nin temel amacı iki noktada toplanmaktadır¹⁰;

Maliyet indirimi, yüksek kaliteyi korumak suretiyle (üretim, pazarlama ve kullanıcı maliyetlerini içeren) tüm maliyetlerin azaltılması anlamına gelmektedir.

Stratejik Kar Planlama, pazarlama bilgisinin mühendislik ve üretim etkenleriyle bütünleştirilmesi ile stratejik kar planlarının formüle edilmesi anlamını taşımaktadır.

Bir stratejik kar ve maliyet yönetimi süreci olan HM, işletmenin rekabet strateji ve mamül geliştirme süreci ile doğrudan ilişkilidir. İşletmenin fiyat, kalite ve zamana dayalı beklentilerinin karşılanmasında, HM’nin diğer amaçları şu şekilde sıralanabilir;

- Müşteri tatmininin sağlanması,
- Pazar payının büyütülmesi,
- Karın maksimize edilmesi,
- Maliyetlerin planlanması ve yönetiminde eş zamanlı planlamalar yapılması¹¹,
- İşletmelerin tasarım aşamasında maliyetlerin yönetilmesi,
- İşletmelerde hedeflerin devamlı kontrol altına alınması ile dinamik maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesidir¹².

⁷ COOPER, Robin ve W. Bruce CHEW, “Control Tomorrow’s Costs Through Today’s Designs”, **Harvard Business Review**. 1996, s.88.

⁸ Hacıüstemoğlu ve Şakrak, s.118.

⁹ RAYBURN, L. Gayle, **Cost Accounting Using A Cost Management Approach**. USA: Times Mirror Higher Education Group, Sixth Edition, 1996, s.361.

¹⁰ SAKURAI, Michiharu “**Target Costing For Strategic Cost Management Integrated Cost Management A Company Wide Prescription For Higher Profits And Lower Cost Productivity**, Press USA, 1996, s. 44.

¹¹ ERGUN, Ülkü “Ürün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetim Teknikleri”, **uhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı:6, 2002, s.34-35.

2.2. Hedef Maliyetlemenin Gerekliliği ve İlkeleri

Geleneksel maliyet sistemleri, günümüz ileri teknolojilerinin ve üretim ortamlarının gerektirdiği finansal bilgileri arzulan kalite ve zaman açısından yerine getirmede yetersiz kalmıştır¹³. Bugünün ekonomik çevresi; rekabete dayalı, hızla değişen, hata ve gecikmeleri affetmeyen ve talepkar bir yapı sergilemektedir¹⁴. İşletmeler değişen çevreye cevap verebilmek için; çevresel değişimlerden etkilenmeden önce değişimleri tahmin etmeli ve tepki göstermelidir. Diğer bir ifadeyle, işletmeler problemler oluşmadan önce gerekli önlemleri almalı, faaliyetlerde sürekli olarak geliştirmeler yapmaları, dışsal odaklanma olan müşteri ihtiyaçları ve rekabetçi tehlikeler üzerinde durmaları gerekmektedir¹⁵.

Bu gelişmeler doğrultusunda HM'nin maliyet yönetiminde yer edinmesine ve gereksinim duyulmasına etki eden bir takım faktörler mevcuttur. Bu faktörleri şu şekilde sıralamak mümkündür¹⁶;

- Teknolojideki hızlı gelişim,
- Müşteri isteklerinin farklılaşması,
- Ürün yaşam dönemlerinin kısalması,
- Yığın üretim miktarlarındaki düşmeler.

Bu faktörlerin oluşturduğu en önemli problem, maliyetlerdeki artış düzeyidir. Bu doğrultuda stratejik maliyet yönetimi aracı olarak HM'nin gerekliği ortaya çıkmıştır.

HM, eşzamanlı olarak kar ve maliyet planlamalarının yapılması sonucu arzulan karların sağlanmasını amaçlayan bir yaklaşımdır. Bu amacın yerine getirilmesi birtakım temel ilkelerin mevcut olmasına bağlıdır¹⁷. Buna göre HM'nin;

- Fiyata göre maliyetleme,
- Müşteriler üzerinde yoğunlaşma,
- Tasarım üzerinde yoğunlaşma,
- Geniş kapsamlı katılım,
- Yaşam dönemi yaklaşımı,
- Değerler zinciriyle ilgilenme olmak üzere altı anahtar ilkesi mevcuttur¹⁸.

¹² ALAGÖZ, Ali, YILMAZ Baki ve Mustafa AY, "Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma", **V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2005, s. 48.

¹³ Ergun, s.34

¹⁴ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, s.4.

¹⁵ ANSARI, Shahid L., Jan E. BELL ve CAM-I Target Cost Core Group, **Target Costing The Next Frontier In Strategic Cost Management**, USA: Irwin Professional Publishing, Chicago, 1997, s.6.

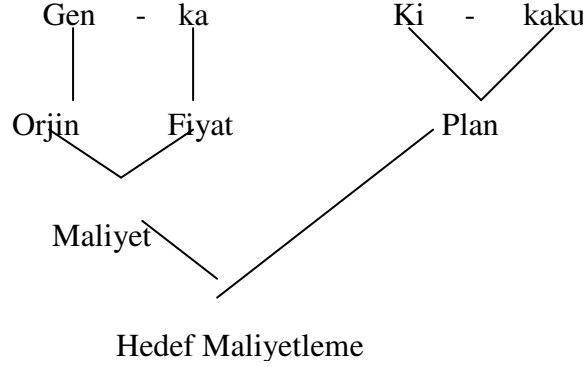
¹⁶ CAN, Ahmet Vecdi, **Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama**. Sakarya Kitabevi, 1. Basım, Adapazarı, 2004, s.33.

¹⁷ Ansari ve diğerleri, s.11.

2.3. Hedef Maliyetlemenin Tarihçesi

HM, 1960-1970'li yıllarda Japonya'da ortaya çıkan ve ilk kez 1965 yılında Japon otomobil üreticisi Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşımdır¹⁹. Bu yaklaşım Japon dilinde "Genka Kikaku" olarak ifade edilmiştir. Genka Kikaku ifadesini maliyet planlaması olarak ifade eden Rösler ve Wiesbaden (1996) 'nin çalışmasını kaynak gösteren Feil ve diğerleri (2004), bu ifadenin sunuluşunu Şekil 1'de şu şekilde yapmışlardır²⁰;

Şekil-1:Hedef Maliyetleme Kavramının Temeli



Kaynak: Feil ve diğerleri, s.11.

1960'lı yıllarda kullanılan HM ancak Japon literatürüne 1978 yılında geçmiştir. İzleyen dönemlerde "Genka Kikaku" ifadesinin "Target Costing- Hedef Maliyetleme" olarak geçtiği görülmektedir. Şekilde görüldüğü üzere HM, fiyat ve plan temeline dayanan bir yaklaşımdır. Fiyattan maliyete ulaşılması ve işletme planları ile bu maliyetin birleştirilmesi suretiyle HM'nin kökeninin maliyet planlaması olduğu belirtilmektedir. Ancak sonraki dönemlerde maliyet planlaması yerine Hedef Maliyetleme ifadesinin yerleştiği görülmektedir²¹. Bunun yanında HM yaklaşımı Hedef Fiyata Göre Maliyetleme, Hedef Fiyat-Hedef Maliyet Stratejisi ve Hedef Fiyat-Maliyet Yönetim Sistemi olarak da ifade edilmektedir²².

Japon kökenli bir yaklaşım olduğu görüşlerine karşın Alman literatüründe HM yaklaşımına ilişkin temel fikrin Japon kökenli olmadığı vurgulanmaktadır. 1920'lerde Henry Ford tarafından Ford otomobilinin 1908'de piyasa sürülen "T-Modeli"nin geliştirilmesi ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda hedef maliyet yönetimine ışık tutan ifadeler kullanılmıştır. Ayrıca, Alman otomobil üreticisi Volkswagen'in 1930'larda fren sistemlerinde uyguladıkları aşamaların HM sistemiyle örtüştüğü ifade edilmiştir²³. 1970'li

¹⁸ Alagöz ve diğerleri, s.48.

¹⁹ Sakurai, 1996, 41; Can, 2004, s.25

²⁰ FEIL, Patrick, Keun-Hyo YOON ve Il-Woon KIM, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective", *International Journal Of Strategic Cost Management*, Spring, 2004, s.10

²¹ Feil ve diğerleri, s.10.

²² Can, s.23.

²³ Can, s.25.

yıllarda yaşanan krizlerin yanında 1990'lı yıllarda Japon ekonomisinde meydana gelen krizler de HM'nin gelişiminde önemli rol oynamaktadır. Buna göre yaşanan kriz ortamı, Japon işletmelerin artan müşteri ihtiyaçlarını düşük fiyatlarla gerçekleştirme çabalarına odaklanmasına neden olmuştur. Ayrıca, Japon işletmelerinin ihracatta ve kar marjında yaşadığı düşüşler ile finansal sektörün krize girmesi sonucu faaliyetlerini sürdürmeleri ve maliyet düşürmeleri için HM'ye yönelmişlerdir²⁴.

2.4. Hedef Maliyetleme Süreci ve Hedef Maliyetleme Sürecinde Yararlanılan Teknikler

HM sistemi, Ansari ve Bell (1997) tarafından iki aşamada incelenmiştir. Bu aşamalar, **hedef maliyeti tespit etme** ve **hedef maliyete ulaşma**dır. Hedef maliyeti tespit etme aşamasında, işletme tasarladığı ürünleri, müşteri kitlesini ve pazar stratejisini tanımlanan hedef maliyet doğrultusunda belirlemektedir. Bu açıdan hedef maliyetin tespitinde pazar araştırmasından faydalanılmaktadır. Bu araştırma, müşterilerin istekleri ve ihtiyaçları hakkında bilgiyi sağlamakla beraber işletme planı için pazar ve müşteri boşluğunun belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Pazar araştırmasından sonra rekabet analizi yapılmalıdır. Rekabet analizi, hedef müşterilere uygun olan rakip ürünlerin ne olduğunu, müşterilerin diğer ürünleri nasıl değerlendirdiğini ve işletmenin yeni ürün tanıtımlarına rakiplerin nasıl karşılık vereceğini belirlemektedir. Bu süreçte müşteri ihtiyaçları da önemlidir. Müşteri ihtiyaçları, müşterilerden sağlanan ürüne ilişkin bilgileri ve özellikleri içermekte olup özellikle ürünün dayanıklılığı, güvenilirliği ve bakım kolaylığı gibi faktörler dikkate alınmaktadır. Ürün özellikleri ile birlikte Pazar fiyatı tespit aşamasına geçilir. Bu fiyat, müşteriler tarafından kabul edilebilir ve rekabete karşı koyabilecek biçimde tespit edilir. Bu aşamadaki son işlem, arzulanan kar hedefinin oluşturulmasıdır. Bu kar hedefi, söz konusu üründen sağlanması zorunlu olan kardır. Bu kar genel olarak satışların karlılığı oranını göstermektedir²⁵.

HM'nin ikinci aşaması olan hedef maliyete ulaşma aşamasında ise, hedef maliyetlere ulaşılmasına yönelik maliyet düşürme ve planlanmasına yönelik tekniklere yoğunlaşmaktadır. Bu aşama, kabul edilebilir maliyetleri nasıl ulaşılabilir kılmacağına yönelik faaliyetleri içermektedir. Bu faaliyetler; ürünlerin geliştirilmesi, niteliklerinin test edilmesi ve tasarım geliştirme süreçlerinden oluşmaktadır²⁶.

HM sürecinin incelenmesinde, Robin Cooper ve Regine Slagmulder 'in yazmış oldukları makalelerinde HM'nin uygulama sürecini üç düzeyde ele almışlardır. Bu düzeyler²⁷;

²⁴ KIM, Il-Woon, Shahid ANSARI, Jan E. BELL ve Dan SWENSON, "Target Costing: Lessons From Japan", **International Journal Of Strategic Cost Management**, Autumn, 1999, s.5.

²⁵ Ansari ve diğerleri, s. 24-25.

²⁶ Ansari ve diğerleri, s. 26.

²⁷ COOPER, Robin, "Target Costing For New-Product Development", **Journal Of Cost Management**, May-June, 2002, s. 5-12; COOPER, Robin ve Regine SLAGMULDER, "Target Costing For New-Product Development: Product Level Target Costing", **Journal Of Cost Management**, July-Agust, 2002, s. 5-12; "Target Costing For New-Product Development: Component Level Target Costing", **Journal Of Cost Management**, September-October, 2002, s.36-43.

- **Pazar Düzeyi;** Uzun dönemli işletme planları ile hedef fiyat, hedef kar ve hedef maliyet unsurlarının tespit edildiği düzeydir.

- **Ürün Düzeyi;** Hedef maliyet doğrultusunda ürünün tasarlanması ve ürüne ilişkin parçaların belirlenmesi düzeyidir.

- **Parça Düzeyi;** Hedef maliyet ile ürünün fonksiyonlarının karşılanması ve buna yönelik parçaların tasarımının yapılması ile tedarikçilerin yönetilmesi ve sürece dahil edilmesi düzeyidir.

HM sürecinde hedef maliyetlere ulaşmada yararlanılan, güncel maliyetleme yaklaşımlarından birisi olan ve ürünlerin hayat seyirleri göz önüne alınarak HM yaklaşımını üretim sürecinde tamamlayan bir yaklaşım da Kaizen Maliyetleme (KM)'dir. KM, gerek her ürün ile ilgili maliyet düşürme faaliyetleri ve gerekse de her maliyet türüne yönelik tasarruf faaliyetlerini kapsayan sürekli iyileştirmeyi esas alan bir yaklaşımdır²⁸. KM, üretim aşamasında üretim maliyetlerinin sürekli olarak iyileştirilmesini sağlama amacına yöneliktir. HM ise, ürünün geliştirilmesi aşamasında başlamakta olup, üretim aşamasında KM ile devam etmektedir²⁹.

Hem HM hem de KM maliyet düşürme çabaları üzerine sistemler olmasına rağmen zaman akışı göz önüne alındığında her iki sistem arasında belirli farklar bulunmaktadır. Buna göre³⁰;

- **HM;** belirlenen hedef kar marjını göz önünde tutarak ve önerilen ürün için en yüksek kabul edilen bir maliyeti saptamaya yöneliktir. Maliyet düşürme hedefi, üretim süreçleri ve tedarikçi unsuruna kadar tüm üretim maliyetlerdir.

- **KM ;**maliyet düşürme hedefleri, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve Genel üretim maliyetleridir. Maliyetleri düşürmek suretiyle ürün kalitesinin yükseltilmesi ve sonuçta üretim yönetiminin geliştirilmesini hedeflemektedir.

HM'nin sürecinde yararlandığı birtakım maliyet düşürme teknikleri vardır. Bu tekniklerin en başında Değer Mühendisliği ve Kalite Fonksiyon Yayılımı (Göçerimi) gelmektedir. Değer Mühendisliği, ürünün kalite düzeyini azaltmadan müşterilerin ihtiyaç duydukları fonksiyonları yerine getirerek daha düşük düzeyde maliyetlerin oluşması için yapılan ürün tasarım faaliyetidir. Kalite Fonksiyon Göçerimi ise, müşteri istek ve ihtiyaçlarının ne olduğunu anlamak ve bu istek ve ihtiyaçlar doğrultusunda organizasyonu

²⁸ ŞAKRAK, Münir, "Japonya'da Maliyet Yönetimi", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi**. II, 9: 1998, s.88.

²⁹ TÜRK, Zeynep, "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. XIV, 1: 1999, s. 211.

³⁰ ACAR, Durmuş ve Hasan ALKAN, "Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. V,1, 2003, s.34.

yönlendirmek amaçlarını taşıyan bir ürün geliştirme yöntemidir³¹. Bu iki temel tekniğin dışında kullanılan diğer teknikleri şu şekilde sıralamak mümkündür³²;

- Üretim ve Montaja Yönelik Tasarım,
- Eşzamanlı Maliyetleme,
- Simültane Mühendislik,
- Karşılaştırmalı Analiz,
- Demontaj Analizi ve
- Balanced Scorecard'tır.

2.5. Fiyat Ve Maliyet Belirleme Açısından Geleneksel Ve Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme, üretim öncesi ve sonrası maliyetlerin ürünlere dağıtılmasında birtakım sorunlar yaşamıştır. İşletmelerin fonksiyonlara ayrılması, her departman yöneticisinin sadece kendi sorumluluğu altında oluşan maliyetlere yoğunlaşmasına neden olmuştur. Dolayısıyla üretimden sorumlu yönetici ürün maliyetlerini üretim bölümü ile ilgili olanlarla sınırlandırmıştır ve bunun sonucunda ürün yaşam maliyetlerini göz ardı etmiştir³³. Geleneksel yaklaşımda fiyat ve maliyet belirleme süreci, pazar araştırması ile başlamaktadır. Pazar araştırması ile müşteri ihtiyaçları belirlendikten sonra ürünün özellikleri üzerinde yoğunlaşmakta; ürünün tasarımı ve mühendislik faaliyetleriyle devamlı olarak ilgilenilmektedir. Ürün tasarımı ortaya çıkarıldıktan sonra söz konusu ürünün maliyetinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Tahmin edilen maliyetin yüksek olması durumunda, ürünün tasarımında birtakım düzeltmeler yapılmaktadır³⁴. Son olarak geleneksel yaklaşımda kar marjı ise, beklenen satış fiyatından tahmin edilen maliyetin çıkarılması ile bulunmaktadır. Buna karşın HM, ürün fiyatlama ve maliyetleme açılarından izlenen aşamalar, geleneksel yaklaşımdan farklı şekilde ilerlemektedir³⁵. Buna göre HM'de süreç, hedef fiyattan başlamakta ve daha sonra hedef karın tespiti sonucunda hedef maliyet bulunmakta ve bu hedef maliyet doğrultusunda ürün tasarımı gerçekleştirilmektedir. Geleneksel yaklaşım ise ürün satış fiyatı maliyet ile karın toplanması suretiyle (Maliyet + kar= fiyat) bulunmaktadır³⁶.

³¹ ALTINBAY, Ali, "Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:16, 2006, s. 147-148.

³² Can, s.112.

³³ KARCIOĞLU, Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**- Aktif Yayınevi, 1.Basım, Erzurum, 2000, s. 178.

³⁴ MENDERES, Münevver ve Muzaffer AYDEMİR, "Bir Maliyet Yönetim Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme (Target Costing)", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 3, 1999, s.388.

³⁵ ATKINSON, A. Anthony, Rajiv BANKER, Robert KAPLAN ve Mark S. YOUNG, **Management Accounting**. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, Second Edition, 1997, s.614.

³⁶ AKGÜN, Melek, "Tedarik Zinciri Yönetiminde Bütünleşik Faaliyet Tabanlı-Hedef Maliyetleme Yaklaşımı", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, VI,1, 2004, s.74.

3. STANDART MALİYETLEME SİSTEMİ

3.1. Standart ve Standart Maliyet Kavramı

Standart, belli bir amacı gösteren ve bu amaca ulaşılması için belirlenen ölçüdür. Standart kavramı miktar, kalite, kapasite ve değer olarak ulaşılması gereken hedefler olarak da ifade edilebilir³⁷. Standart maliyet ise, dikkatli incelemeler sonucu saptanan ve öngörülen koşullar altında maliyetlerin ne kadar olması gerektiğini gösteren değerdir³⁸. Başka bir ifadeye göre standart maliyet, belli bir gelişme düzeyinde belli koşullar altında belli fonksiyonların, bölümlerin faaliyetleri ile fiili maliyetlerinin ne olması gerektiği konusunda bilimsel bir ekip çalışması sonucu ortaya çıkan ve performans ölçümünde karşılaştırma sağlayacak öngörülerdir³⁹. Standart maliyetlerin kavranmasında; standartların nasıl oluşturulduğu, standartların belirlendiği düzey ve standartların nasıl kullanıldığı önem taşımaktadır⁴⁰.

3.2. Standart Maliyetleme Sisteminin Tanımı ve Amaçları

Standart maliyetleri esas alarak muhasebe kayıtlarının yapılmasını öngören maliyet muhasebesi sistemine standart maliyetleme sistemi denir⁴¹. Standart maliyetleme sisteminin amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür⁴²;

- İşletme faaliyetlerini geliştirmek ve yeterliliğini ölçmek,
- Üretim maliyetlerini kontrol altında tutmak ve düşürmek,
- Maliyet sapması işlemlerini basitleştirmek,
- Gerçek ve standart maliyet arasındaki farklara dikkati çekerek işletmede maliyet bilinci yaratmak,
- Üretim artırılması işleminde tasarruf sağlamak,
- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını saptamak,
- Yöneticilerin işletmeye uygun bütçe ve faaliyet planları hazırlamasını zorunlu kılmaktır.

3.3. Standart Maliyetleme Sisteminin Uygulama Aşamaları

Standart maliyetleme sistemi uygulama aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir⁴³;

1. Standartların Saptanması: Standart maliyet yönteminin kurulması ve uygulanması güç ve karmaşık bir işlemdir. Bu yöntemin kendisinden beklenen yararları sağlaması ve sapma hesaplarının sağlıklı bir biçimde yapılabilmesi için her şeyden önce standartların gerçeğe yakın bir biçimde saptanması gereklidir.

³⁷ ALTUĞ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, İstanbul, 2006, s. 353.

³⁸ Büyükmirza, s.606.

³⁹ AKDOĞAN, Nalan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara, 2006, s. 494.

⁴⁰ Altuğ, s. 353.

⁴¹ Büyükmirza, s. 611.

⁴² Altuğ, s. 355.

⁴³ Altuğ, s.357; Büyükmirza, s. 626; Akdoğan, s. 495-504.

- Direkt İlk Madde Malzeme Standartları: Standart fiyat (SF) ve Standart miktar (SM) standartlarından oluşur. Buna göre üretilen bir birim mamul başına Direkt İlk Madde Malzeme standart kullanım maliyeti; $(SF \times SM)$ formülü ile belirlenir.

- Direkt İşçilik Standartları: Standart ücret (SÜ) ve Standart zaman (SZ) standartlarından oluşur. Buna göre bir birim mamul başına Direkt İşçilik maliyeti: $(SÜ \times SZ)$ formülü ile belirlenir.

- Genel Üretim Maliyeti Standartları: Genel üretim maliyetlerinin direkt madde ve direkt işçilik gibi üretilen mamule direkt olarak yüklenememesi ve çeşitli maliyet kalemlerinden oluşması nedeniyle, bu maliyetlere ait oranlar esnek bütçelerden yararlanılarak saptanır. Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde esas alınan bütçelenmiş yükleme oranı, standartların belirlenmesinde baz oluşturan kapasite düzeyinde hazırlanmış bulunan bütçe formülüne dayanır.

2. Sapma(Fark) Analizi: Ortaya çıkan sapmaların nedenlerine göre çözümlenmesi, yani hangi nedenin hangi yönde (olumlu-olumsuz) ve tutar olarak ne kadar sapmaya yol açtığının belirlenmesidir. Sapma analizleri; sapmanın tutarını, kaynağını ve nedenlerini ortaya koyarak yöneticilere araştırılması gereken bir noktanın bulunup, bulunmadığını ve araştırmanın nereye ve hangi noktalara yöneltilmesi gerektiği konusunda ışık tutmaktadır.

Gerçek üretim maliyetleri > Standart üretim maliyetleri = olumsuz sapma

Gerçek üretim maliyetleri < Standart üretim maliyetleri = olumlu sapma

Maliyet unsurları itibariyle hesaplanacak farklar; direkt ilk madde malzeme farkları, direkt işçilik farkları ve genel üretim giderleri farklarıdır.

3. Kayıtlama: Muhasebe kayıtları aşağıda sıralanan aşamalardan oluşur;

- Standart maliyet bilgilerinin kayıtlara aktarılması
- Gerçek maliyet bilgilerinin kayıtlara aktarılması
- Sapmaların kayıtlara aktarılması
- Sapma hesaplarının kapatılması ile ilgili kayıtlar.

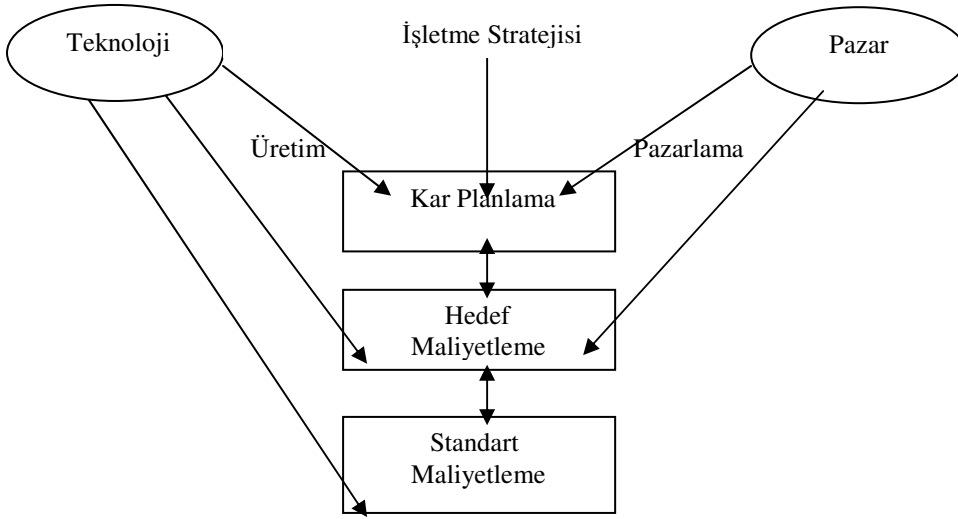
4. HEDEF VE STANDART MALİYETLEME SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Geleneksel maliyetleme bakış açısı, kapalı sistemi esas almakta olup; işletme-çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı etmekte; sistemi açıklamada sınırlı sayıda değişkeni göz önüne almakta; fiili sonuçlardan sonra düzeltici çalışmalara odaklanmakta ve belirlenen standartlar çerçevesinde bu çalışmalar yürütülmektedir. HM ise, açık sistem yaklaşımı temelinde; işletme-çevre uyumunu dikkate almakta, hataların önlenmesine yönelik fiili sonuçlardan önce faaliyetleri devreye koymakta ve süreçte sürekli iyileştirmeye yönelik standartlara ulaşmayı amaçlamaktadır⁴⁴.

⁴⁴ŞAKRAK, Münir, "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", **6. Ulusal İşletmecilik Kongresi**. Akdeniz Üniversitesi İİBF, Antalya, 1998, s.298

HM'nin etkinliğini ölçmek açısından standart maliyetleme önem arz eden bir geleneksel maliyetleme sistemidir. Buna göre, HM'de pazara dayalı olarak elde edilen verilerin işletmenin standart verileri ile karşılaştırılması gereklidir. Bu karşılaştırmayı sağlayan standart maliyetleme sistemidir⁴⁵. HM ile standart maliyetleme ürünün yaşam döneminde (döngüsünde) farklı aşamalarda yoğunlaşmaktadır. Buna göre standart maliyetleme üretim aşamasında; HM ise, planlama ve tasarım aşamasında kullanılmaktadır. Standart maliyetlemede, maliyet kontrolü esas alınırken, HM'de ise esas olan maliyet planlamasıdır. HM, temelde stratejisini pazardan elde ettiği bilgilere ve bulgulara göre planlamakta olup pazar odaklı bir maliyetleme yaklaşımıdır. Standart maliyetleme ise, işletmenin iç faktörlerine odaklanan, üretim ve teknoloji unsurlarını dikkate alan bir sistemdir.⁴⁶. Bu karşılaştırma Şekil 2'de görülmektedir;

Şekil-2: Hedef ve Standart Maliyetleme İlişkisi



Kaynak: Sakurai, s.46.

Standart maliyetleme sistemi, maliyet kontrolünün sağlanması açısından yıllarca işletmeler tarafından en çok kullanılan bir araç olmuştur. Ancak özellikle üretim teknolojilerindeki değişim ile birlikte endüstriyel otomasyonunun ve robot kullanımının artması işletmelerin aynı verim düzeyinde çalışabilmelerini sağlamıştır. Ayrıca ürün çeşitlerinin artması ve kısalan ürün yaşam dönemleri, üretim ve montaj aşamalarında maliyet kontrolünün rolünü azaltırken planlama ve tasarım aşamalarının önemini arttırmıştır⁴⁷. Bu bağlamda tasarım aşamasında maliyetlere odaklanan ve stratejik kar planlamasının bir parçası olan HM, operasyonel düzeyde stratejik olmayan mühendislik

⁴⁵ Can, s. 198

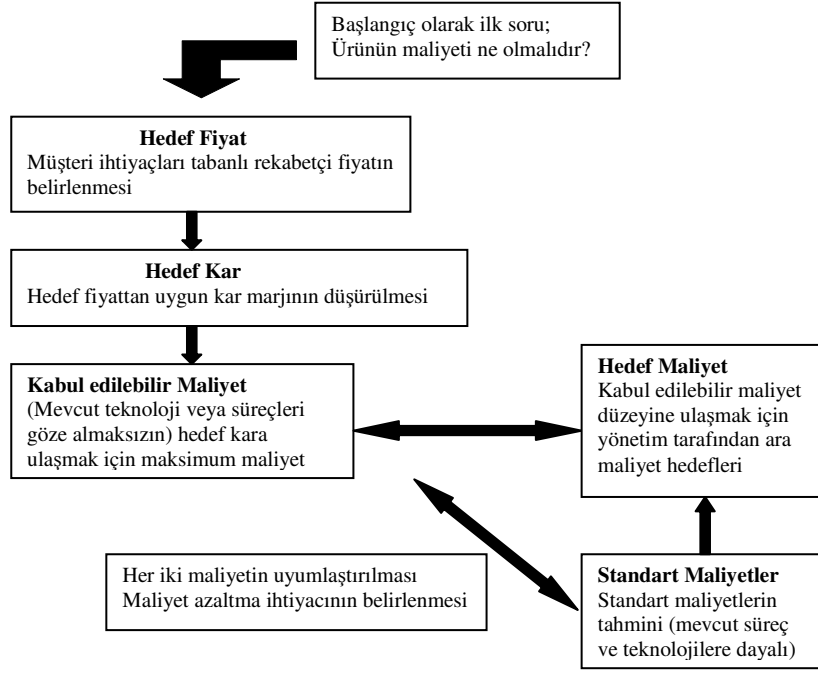
⁴⁶ Sakurai, s.45.

⁴⁷ Şakrak, 1998, s. 86-87.

tahminlerinin kontrolüne dayalı olan standart maliyetlemeye göre işletmelerin rekabet avantajı sağlamalarında önemli bir araç konumundadır⁴⁸.

Diğer yandan hedef maliyetlere ulaşmada kabul edilebilir maliyetler dikkate alınmalıdır. Buna göre kabul edilebilir maliyetler, satışlardan elde edilen hedef karlardan hesaplanan üretim maliyeti için kabul edilebilecek en üst maliyet seviyesi olarak tanımlanmaktadır⁴⁹. HM’de kabul edilebilir maliyet düzeyi ile hedef maliyet düzeyinin aynı olması istenen bir durum olmakla birlikte, standart maliyetler sürekli olarak hedef maliyetlerle karşılaştırılmaktadır. Bu sürecin işleyişi Şekil 3’de gösterilmektedir.

Şekil 3: Maliyetleme Sürecinde Hedef ve Standart Maliyetlerin Karşılaştırılması



Kaynak: Feil ve diğerleri, s.16.

Maliyetlerin kontrolü açısından HM ile bir bütün olarak ele alınan ve hedef maliyetlere ulaşmada KM önem arz etmektedir. Bu doğrultuda standart maliyetleme ile

⁴⁸ Sakurai, s. 46

⁴⁹ KUTAY, Nilgün ve G. Cenk AKKAYA, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. XV, 2: 2000, s.9.

Hedef ve Kaizen Maliyetleme sistemlerinin Tablo 1’de belirli kıstaslar açısından karşılaştırılması yapılmıştır⁵⁰;

Tablo 1: Standart ve Hedef/ Kaizen Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması

	Standart Maliyetleme	Hedef Maliyetleme / Kaizen Maliyetleme
Bakış Açısı	Maliyet kontrolü	Maliyet azaltımı
	Mevcut üretim koşullarına odaklanma	Üretimde sürekli geliştirmeye odaklanma
	Maliyet performans standartlarını karşılama	Hedeflenen maliyet azaltımına ulaşma
Çalışma Şekli	Standartlar yıllık ya da altı aylık belirlenir.	Maliyet düşürme hedefleri aylık olarak belirlenir. Sürekli geliştirme faaliyet dönemi süresince hedef kara ulaşmada veya tahmini kar ile hedef kar arasındaki farkı azaltmada uygulanır.
	Maliyet sapma analizleri fiili maliyetler ile standart maliyetlerini içerir.	Maliyet sapma analizleri hedef ve kaizen maliyetler ve fiili maliyetlerin tutar olarak azaltımını içerir.
	Standartlara ulaşamadığı zaman sonuçların araştırılması	Hedef başarısız olduğu zaman sonuçların araştırılması

5. SONUÇ

Küresel rekabetin yoğunlaşması, teknoloji ve üretim alanlarında yaşanan hızlı değişimlerin gerçekleşmesi işletmelerde maliyetlerin düşürülmesi konusunu ön plana çıkarmıştır. Maliyetlerin düşürülmesinde güncel maliyetleme yaklaşımlarından olan HM önem arz etmektedir. Maliyet planlaması olarak literatüre giren HM maliyetlerin gerçekleştikten sonra değil, daha gerçekleşmeden ürünün tasarım aşamasında maliyetlerinin yönetilmesi esasını taşıyan bir sistemdir.

Geleneksel maliyetleme bakışı açısından işletmelerde maliyet kontrolü, standart maliyetleme sistemi ile sağlanmaktadır. Bu sistemde belirlenen standart maliyetler, özellikle üretim teknolojilerindeki değişimler (otomasyon vb.) nedeniyle işletmelerde istenen kalitede maliyet kontrolünü sağlayamadığı vurgulanmaktadır. Yine işletmede Tam zamanında üretim felsefesinin yerleşmeye başlaması bu sistemin etkinlik ve performans ölçüsü olma özelliklerini zayıflatmıştır. Standart maliyetleme sisteminde fiili sonuçlar ile karşılaştırmak suretiyle hesaplanan sapma analizleri işletmelerde üretim aşamasına

⁵⁰ Rayburn, s.363; Can, s.199.

odaklanmaya, bu durum ise, ürün yaşam seyrinin dar bir bakış açısıyla ele alınması sonucunda işletmelerde yanlış kararların alınmasına neden olmaktadır.

Bu doğrultuda maliyetlerin önemli bir kısmının oluştuğu planlama ve tasarım aşamalarının gözardı edilmemesi ve maliyet düşürme çabalarının söz konusu aşamalarda başlatılması gerekmektedir. Tasarım ve planlama aşamalarında hedef maliyet tespit eden ve bu maliyet doğrultusunda ürün tasarımına ve üretimine geçilmesini sağlayan HM ile bu yaklaşımı üretim aşamasında da destekleyen ve bütünleyen KM, işletmelere maliyet kontrolünün sağlanmasına önemli katkılar sunmaktadır.

Sonuç olarak geleneksel maliyetleme bakışını yansıtan standart maliyetlemenin yanında işletmelerin Hedef ve Kaizen Maliyetleme yaklaşımlarını maliyet düşürme faaliyetlerinde birlikte kullanması ve sürece entegre etmeleri sonucunda daha etkin bir maliyet düşürme gelişimi sağlayacağı söylenebilir.

6. KAYNAKÇA

- ACAR, Durmuş ve Hasan ALKAN, “Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. V:1, 2003.
- AKDOĞAN, Nalan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
- AKGÜN, Melek, “Tedarik Zinciri Yönetiminde Bütünleşik Faaliyet Tabanlı-Hedef Maliyetleme Yaklaşımı”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. VI,1: 2004.
- ANSARI, Shahid L., Jan E. BELL ve CAM-I Target Cost Core Group, **Target Costing The Next Frontier In Strategic Cost Management**, USA: Irwin Professional Publishing, Chicago,1997.
- ALAGÖZ, Ali, YILMAZ Baki ve Mustafa AY, “Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönetiminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, **V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2005.
- ALTINBAY, Ali, “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:16, 2006.
- ALTUĞ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, İstanbul,2006.
- ATKINSON, A. Anthony, Rajiv BANKER, Robert KAPLAN ve Mark S. YOUNG, **Management Accounting**. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, Second Edition, 1997.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, 11. Basım, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- CAN, Ahmet Vecdi, **Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama**, Sakarya Kitabevi, 1.Basım, Adapazarı, 2004.
- COOPER, Robin, “Target Costing For New-Product Development, **Journal of Cost Management**, May-June, 2002.
- COOPER, Robin ve Regine SLAGMULDER, “Target Costing For New-Product Development: Product Level Target Costing, **Journal of Cost Management**, July-Agust, 2002.
- COOPER, Robin ve Regine SLAGMULDER, “Target Costing For New-Product Development: Component Level Target Costing, **Journal of Cost Management**, September-October, 2002.
- COOPER, Robin ve W. Bruce CHEW, “Control Tomorrow’s Costs Through Today’s Designs”, **Harvard Business Review**, 1996.

- ÇETİNER, Ertuğrul, **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 3. Basım, Ankara, 2000.
- ERGUN, Ülkü “Ürün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetim Teknikleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı:6, 2002.
- FEIL, Patrick, Keun-Hyo YOON ve Il-Woon KIM, “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, **International Journal of Strategic Cost Management**, Spring, 2004.
- HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve Münir ŞAKRAK, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.
- KARCIOĞLU, Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi, 1.Basım, Erzurum, 2000.
- KIM, Il-Woon, Shahid ANSARI, Jan E. BELL ve Dan SWENSON, “Target Costing: Lessons From Japan”, **International Journal of Strategic Cost Management**, Autumn, 1999.
- KUTAY, Nilgün ve G. Cenk AKKAYA, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, XV, 2: 2000.
- MENDERES, Münevver ve Muzaffer AYDEMİR, “Bir Maliyet Yönetim Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme (Target Costing)”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** 3: 1999.
- RAYBURN, L. Gayle, **Cost Accounting Using A Cost Management Approach**, Times Mirror Higher Education Group, Sixth Edition, USA, 1996.
- SAKURAI, Michiharu **Target Costing For Strategic Cost Management Integrated Cost Management A Company Wide Prescription For Higher Profits And Lower Cost Productivity**, Press USA, 1996.
- ŞAKRAK, Münir, **Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- ŞAKRAK, Münir, “Japonya’da Maliyet Yönetimi”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi**, II, 9: 1998.
- ŞAKRAK, Münir, “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir”, **6. Ulusal İşletmecilik Kongresi**, Akdeniz Üniversitesi İİBF, Antalya, 1998.
- TÜRK, Zeynep, “Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, XIV, 1: 1999.

YÜKÇÜ, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Yayıncılık, 4. Basım, İzmir, 1999.