



## BİR MALİYET YÖNETİM TEKNİĞİ OLARAK HEDEF MALİYETLEME (TARGET COSTING)

Doç. Dr. Münevver MENDERES\*  
Arş. Grv. Muzaffer AYDEMİR\*\*

### ÖZET

*Bu çalışmada, günümüzün yoğun rekabet ortamında yöneticilerin karşılaştıkları ikilemleri çözmeye kullanabilecekleri bir maliyet kontrolü ve kar planlaması tekniği olan hedef maliyetleme incelenmektedir.*

*Bir maliyet kontrolü ve kar planlaması tekniği olarak hedef maliyetleme, işletmelerin ürünlerini makul bir fiyatla, müşterilerin istediği şekilde dizayn etmelerine ve mümkün olan en kısa zamanda pazara sunmalarına olanak tanımaktadır. Aynı zamanda hedef maliyetleme, işletmelerin yatırımlarından, ürünlerinin yaşam döngüsü süresi içinde, kabul edilebilir bir getiri elde etmelerine de yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte, tekniğin başarısı, tekniği kullanan işletmelerin mental ve fiziksel hazırlıklarına bağlı bulunmaktadır.*

### 1. GİRİŞ

Günümüzde artan uluslararası rekabetin de etkisiyle ürün yaşam eğrileri giderek kısalmaktadır. Özellikle yüksek teknoloji endüstrilerinde bu süre aylarla ifade

\* Doç. Dr., DEÜ, İzmir Meslek Yüksek Okulu, İktisadi ve İdari Programlar Bölüm Bşk.

\*\* DEÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü araştırma görevlisi.

edilecek kadar kısadır. Ürün yaşam eğrilerinin bu kadar çok kısalmış olması şirketleri kısa aralıklarla uygun kalite ve fiyattan yeni ürünleri hızlı bir şekilde geliştirip piyasaya sunma konusunda baskı altında bırakmaktadır. Yeni ürün geliştirme konusunda yaptıkları yatırımların karlı bir şekilde geri elde edilmesinin kaygılarını da taşıyan şirketler, bu talep ve baskılara olumlu cevap verebilecek araç ve tekniklere ihtiyaç duymaktadırlar.

Bu çalışmada bir çok güçlü Japon şirketi tarafından kullanılan ve ABD'de de yaygınlaşmaya başlayan bir "maliyet kontrol ve kar planlaması aracı" olan hedef maliyetleme üzerinde durularak, anılan problemlerin çözümü konusunda bu tekniğin alternatif bir araç olarak kullanılabilmesi vurgulanacak, tekniği uygulamayı düşünen işletmelerin ne tür mental ve fiziksel hazırlıklar yapmaları gerektiği incelenecek ve tekniğe yönelik eleştiri ve sorunlar ele alınacaktır.

## 2. ÜRÜN MALİYETLEMESİNE KLASİK YAKLAŞIM

Tarihsel olarak maliyet muhasebesinin ağırlıklı olarak üzerinde yoğunlaştığı nokta üretim süreçleri olmuştur. Bu geleneksel yaklaşımda, araştırma ve geliştirme maliyetleri gibi üretim öncesi maliyetler ve servis maliyetleri gibi üretim sonrası maliyetler dönemsel maliyetler olarak algılanmış ve her bir ürüne yansıtılmama gibi bir sorun ortaya çıkmıştır. Geleneksel olarak şirketlerin departmanlar veya fonksiyonlar halinde örgütlenmesi, her departman yöneticisinin doğal olarak sadece kendi departmanının maliyetleri üzerinde yoğunlaşmasını teşvik etmiş ve bunun bir sonucu olarak da üretim departmanı yöneticisi ürünlerin maliyetlerini, üretim departmanı ile ilgili olan maliyet kalemleriyle sınırlandırarak bir ürünün tüm yaşam döngüsüyle ilgili maliyetlerini görmezlikten gelmiştir (Atkinson vd: 1997, 609-617).

Hedef maliyetleme ise ürün maliyetlemesine klasik maliyetleme sisteminden farklı olarak yaklaşmakta ve bir ürünün Araştırma-Geliştirme ve Mühendislik aşamasında (AG&M) ürünün spesifikasyonlarıyla ilgili olarak verilen kararların, o ürünün üretim ve servis döngülerindeki diğer maliyetlerini de etkileyeceğini, dolayısıyla da, dizayn aşamasının üzerinde yoğunlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Bazı tahminlere göre bir ürünün toplam yaşam döngüsü maliyetlerinin %80-%85'i, ürünün AG&M aşamasında verilen kararlarla belirlenmektedir. Bu nedenle, bu aşamada gerçekleştirilecek faaliyetler için harcanacak ekstra bir dolar, ileride üretim ve üretim sonrası ortaya çıkabilecek maliyetten en az \$8-10 dolarlık tasarruf sağlayacaktır (Atkinson vd: 1997, 609-617).

## 3. HEDEF MALİYETLEME (HM)

Hedef maliyetleme (HM), yeni bir ürün için katlanılabilir en yüksek maliyetin belirlendiği ve sonra da bu hedef maliyete uygun olarak karlı bir şekilde üretilip sunulabilecek bir prototipin geliştirildiği bir süreçtir (Garrison vd:1994, 894-896). Tanımdan da anlaşılacağı gibi HM bir ürünün fikir aşamasından dizayn edilerek üretim aşamasına geçinceye kadar ki evresiyle ilgilenmektedir. HM bir maliyet yönetim tekniğidir. Teknik, bir ürün için müşterilerin ne kadar ödemeyi düşündüklerinin belirlenmesinde ve ürünün bu fiyat limitleri içerisinde dizayn edilerek karlı bir

şekilde satılması konusunda yardımcı olmaktadır. Kısaca HM hem hedef bir maliyete hem de performans gereklilerine (kar gibi) ulaşmayı sağlayan bir tekniktir.

HM, Japon şirketleri tarafından 10 yıldan fazla bir süredir kullanılmaktadır. Kobe Üniversitesi tarafından 1992 yılında yapılan bir araştırma, araştırmaya cevap veren şirketlerden ulaşım araç-gereçleri üretenlerin %100'ünün, değerli araç-gereç üretenlerin %75'inin, elektrikli malzeme üreticilerinin %88'inin ve makine üreticilerinin %83'ünün HM kullandıklarını göstermiştir. Her ne kadar HMnin bu kadar yaygın kullanılması tam zamanında üretim (Just-In-Time) sisteminin azalan etkinlik getirisine bağlanıyorsa da, Japonlar'ın üretim ve servis maliyetlerinde daha fazla kazanç elde etmenin AG&M döngüsü üzerindeki yoğunlaşmaya bağlı olduğuna ilişkin inançlarının bundan daha gerçekçi bir neden olduğu söylenebilir. HM, Amerika'da da yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Boing, Eastman Kodak, Texas Instruments ve Chrysler gibi şirketler işyerlerinin bir kısmında hedef maliyetlemeyi kullanmaktadırlar (Atkinson vd: 1997, 609-617).

### 3.1. Hedef Maliyetlemenin Kullanılma Nedenleri

HM, pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda geliştirilmiştir. Bu gerçekler; 1) Şirketler aslında fiyatlar üzerinde sahip olduklarını düşündüklerinden çok daha az kontrole sahiptirler. Yani fiyatı, pazar belirlemektedir. Dolayısıyla, HMde pazar fiyatı, bir veri olarak kabul edilir. 2) Bir ürünün maliyetinin büyük bir kısmı, dizayn aşamasında belirlenmektedir. Maliyetleri azaltma konusundaki fırsatların önemli bir kısmı ürünün, üretilmesi kolay, pahalı olmayan parçalar kullanan ve sağlam ve güvenilir olarak dizayn edilmesinden kaynaklanmaktadır. Ürünü dizayn edip kaç mal olduğunu anlamaya çalışmak yerine, ilk önce hedef maliyet belirlenmeli sonra da o hedef doğrultusunda ürün dizayn edilmelidir. Dolayısıyla, maliyet azaltma çabalarının çoğunun dizayn ve geliştirme aşaması üzerinde yoğunlaştırılması gereği bütün açıklığıyla ortaya çıkmaktadır (Garrison vd:1994, 894-896).

Otomasyon bir çok şirketin maliyet yapısını değiştirmiş ve kısa dönemde sabit kalan maliyet kalemi sayısını artırmıştır. Maliyet yapısındaki bu değişim yönetim muhasebesi tekniklerinden, Maliyet-Hacim-Kâr Analizi ve Başa-Baş Noktası Analizi gibi tekniklerin önemini azaltmıştır. Yüksek teknoloji dikkate alındığında üretim maliyetlerinin çoğunun planlama ve dizayn aşamalarında belirlendiği ve üretim aşamasında maliyet azaltım çabalarının çok zor olduğu anlaşılacaktır. Üstelik, kısalan ürün yaşam eğrisi pazara daha hızlı bir şekilde diğer ürünlerle rekabet edebilecek kalite ve maliyette ürünlerin sunulmasının önemini arttırmıştır. Çünkü, kısa ürün yaşam eğrisi ürün maliyetindeki veya ürün kalitesindeki bir hatanın düzeltilmesini çok zorlaştırmaktadır (Fisher: 1995, 50-60).

HM, işletmelerin kararlarını gerçek pazar verilerine dayalı olarak vermelerini teşvik etmektedir. Çünkü, HM ürünün pazardaki olası fiyatının yanı sıra ürün için söz konusu pazar potansiyeli ve satış hacmi verilerini de gerektirmez. Bu sayede ürünün kendisi için yapılacak genel üretim ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılamayacağı da anlaşılmış olmaktadır (Willax: 1997).

HM, bugünün şiddetli rekabet ortamında başarının kaçınılmaz şartlarından birisi olan “güçlü tedarikçi ilişkileri”nin kurulup sürdürülmesi açısından da oldukça yararlı bir tekniktir. Bu tekniğe göre üretici şirket ile tedarikçi arasındaki ilişki şu şekilde gerçekleşir: Üretici şirketin satın alma yöneticisi kıyasıya fiyat pazarlıkları yerine ürünün piyasa satış fiyatına dayanılarak elde edilen hedef maliyetine göre dışarıdan alınacak her bir parça için belirlenen hedef maliyetleri üretim süreci öncesinde tedarikçiye bildirir. Eğer tedarikçinin istediği fiyat hedef maliyetin altında ise, aradaki fark üretici şirket ile tedarikçi arasında paylaşılır. Bu tür bir ilişki, tedarikçilerin daha etkin bir ürün dizaynı ve üretimi gerçekleştirilmesine dönük işbirliği çabalarının kazanılmasını sağlayacaktır (Landry: 1998, 24).

İşçiliğin üretim faktörleri arasındaki görece önemi hızla azalmakta ve işçilik ücretlerindeki düşüklük dünya rekabetindeki cazibesini kaybetmektedir. Buna karşılık, verimlilik, kalite, dizayn, servis, yeni buluşlar ve pazarlama giderek daha da önemli hale gelmektedir (Drucker: 1998, 53). Pazar ve müşteri odaklı bir teknik olarak HM, anılan bu trendlere uygun bir yaklaşım olarak şirketlere rekabet üstünlüğü sunmaktadır.

### 3.2. Geleneksel Maliyet Azaltma İle HMnin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme metodu, müşteri ihtiyaçlarını belirlemek amacıyla yönelik olarak pazar araştırması ile başlar ve bunu ürünün özelliklerinin belirlenmesi adımı takip eder. Daha sonra ürün dizaynı ve mühendislik faaliyetleriyle ilgilenilir ve bu arada tedarikçilerden fiyat alınır. Bu aşamada ürün maliyeti ürün dizaynında önemli bir faktör değildir. Mühendisler ve dizayncılar ürünün dizaynını belirledikten sonra, ürünün maliyetini tahmin ederler ( $C_t$ ) (geleneksel yaklaşım altında elde edilen maliyet). Eğer tahmin edilen maliyet çok yüksek bulunursa ürün dizaynında bazı ayarlamalar gerekli görülebilir. Beklenen kâr marjını ( $P_t$ ) bulabilmek için de, tahmin edilen maliyetin ( $C_t$ ) beklenen satış fiyatından ( $S_t$ ) çıkarılması gerekir. Dolayısıyla kâr marjı, beklenen satış fiyatı ile tahmin edilen maliyet arasındaki farktır. Bu ilişkiyi şu eşitlikle gösterebiliriz:  $P_t = S_t - C_t$ . Yaygın bir diğer geleneksel yaklaşım ise, (cost-plus method) maliyet-artı metodudur. Bu metod da, beklenen kâr marjı ( $P_{cp}$ ) beklenen ürün maliyetine ( $C_{cp}$ ) eklenerek satış fiyatı bulunur ( $S_{cp}$ ). Bu ilişki şu eşitlikle gösterilebilir:  $S_{cp} = C_{cp} + P_{cp}$  (Atkinson vd: 1997, 609-617).

Yukarıdaki geleneksel yaklaşımların her ikisinde de ürünü dizayn edenler belirli bir hedef maliyete ulaşmak için açıkça gayret göstermezler. HM ise, hem ürünlerin maliyetlerini belirlemek için takip edilen adımlar, hem de düşünce şekli açısından geleneksel yaklaşımlardan önemli farklılıklar gösterir. Geleneksel maliyetlemede olduğu gibi HMde de müşteri ihtiyaçlarının öğrenilip ürün özelliklerinin belirlenebilmesi için pazar araştırması yapılır. Bundan sonra HMde süreç oldukça farklılaşmaktadır. Hedef satış fiyatı ( $S_{tc}$ ) ve hedef ürün hacmi müşterilerin şirket ürünlerine verdikleri değerle bağlantılı olarak belirlenmeye çalışılır. Hedef kâr marjı ( $P_{tc}$ ) uzun dönemli kâr analizleri sonucunda belirlenir. Örneğin, satışlar üzerinden getiri (net gelir / satışlar) kriteri çok yaygın olarak kullanılır. Hedef maliyet ( $C_{tc}$ ), hedef satış fiyatı ile hedef kâr marjı arasındaki farktır. Bu ilişki, HM için, şu şekilde gösterilir:  $C_{tc} = S_{tc} - P_{tc}$  (Atkinson vd: 1997, 609-617).

**Çizelge 1: HM ile Geleneksel Maliyetlemede ürün fiyat ve maliyetlerinin belirlenme süreci**

| Hedef Maliyetleme           | Geleneksel Maliyetleme      |
|-----------------------------|-----------------------------|
| 1. Üretim Spesifikasyonları | 1. Üretim Spesifikasyonları |
| 2. Hedef Fiyat ve Hacim     | 2. Ürün Dizaynı             |
| 3. Hedef Kâr                | 3. Tahmin Edilen Maliyet    |
| 4. Hedef Maliyet            | 4. Hedef Kâr                |
| 5. Ürün Dizaynı             | 5. Hedef Fiyat              |

**Kaynak:** FISHER, Joseph, "Implementing Target Costing", Journal of Cost Management, Summer 95, Vol. 9, Issue 2, p. 50.

Hedef maliyet belirlendikten sonra şirket, ürünü oluşturan her bir parça için ayrı ayrı hedef maliyetler belirlemek zorundadır. Ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin ve spesifikasyonlarının belirlenmesi ve hedeflenen maliyete uygun ürün dizaynının gerçekleştirilmesinde HM "değer mühendisliği"nden yararlanır.

### 3.3. Değer Mühendisliği (Value Engineering)

Değer mühendisliği, 1940'larda General Electric tarafından geliştirilen ve "bir ürünün müşteri tarafından istenilen özelliklerinden taviz vermeden ve o ürünün geliştirilme süresini de uzatmadan maliyet azaltıcı fikirler üretilmesi" olarak ifade edilebilecek olan beyin fırtınası tekniğini yaygın olarak kullanmaktadır.

Değer mühendisliğinin amacı, kullanım için gerçekten gerekli özelliklere sahip materyallerin ürün performansı üzerinde olumsuz etki yapmayacak bir şekilde seçilebilmesine izin vermektir. Bazıları değer mühendisliğini basitçe, "materyal seçimi ile maliyet kontrolüne ulaşmak" olarak tanımlar. Fakat değer mühendisliği, ucuz ikamelerin seçiminin çok ötesindedir. Bir materyal analizi yapılırken ikamenin ucuzluğu dikkate alınması gereken faktörlerden sadece birisidir (Design News: 1997, 138).

Örneğin, maliyetin temelde dizaynla kontrol edilebileceğine inanan şirketlerden birisi olan Honda'da maliyet kontrolü dizayn mühendisinin ayrıntılı ve iyi tanımlanmış maliyet tablolarından bir parçanın yada sistemin maliyetini ayrıntılı olarak hesaplaması ile başlar. Daha sonra dizayn, değer analizi ekibi tarafından maliyet etkililiği bakımından incelenir. Geliştirilmekte olan her yeni parça, sistem, ve üretim süreci, müşteriye sunduğu değer açısından değerlendirilir. Daha sonra dizayn, Honda'nın daha önceki en iyi uygulamasıyla karşılaştırılır. Yeni dizayn öncekilere göre maliyet ve performans açısından ya eşit yada daha iyi durumda olmak zorundadır. Dizayn mühendisi, değer analizi sürecindeki dizayn kavramının maliyet/performans etkililiğini savunmakla sorumludur (Buchholz: 1996, 109).

Değer mühendisliği, müşteri faydasını ürün dizaynı, üretim ve tedarikçi süreçleriyle birleştirecek ortak bir ölçü ve metot sunmaktadır. Bu yaklaşım, değer katma zincirinin tamamını düzenleyerek müşteriye daha fazla fayda sunmayı ve maliyetleri minimize etmeyi sağlamaktadır (Ponticel: 1997, 99). Değer mühendisli-

ği, bir ürünün hangi parçalarında ya da özelliklerinde maliyet azaltılması gerektiğini "değer endeksi" yardımıyla belirlemektedir. Endeks, özetle ürüne yapılan harcamaların müşterilerin değer verdiği doğru spesifikasyonlar üzerinde yoğunlaşmış ve yoğunlaşmadığını araştırmaktadır. Değer mühendisliği şu aşamalardan geçilerek yapılmaktadır: 1. Ürün bileşenleri fiziksel olan ve olmayanlar şeklinde iki kısma ayrılır. 2. Daha sonra her bir bileşenin standart maliyet yüzdesini belirlemek için analiz yapılır. 3. Anketler yardımıyla ürün fonksiyonları belirlenir. Bu anketler her bir fonksiyonun müşteri açısından öneminin tahmin edilmesinde de kullanılabilir. Her bir ürün bileşeninin ürünün fonksiyonlarına ne kadar katkıda bulunduğu yüzde olarak belirlenebilmektedir. 4. Anketler değerlendirilir ve değer endeksleri hesaplanır (Horvath vd: 1998, 16-25).

Değer endeksi, maliyet ve fayda arasındaki rasyoyu ölçmektedir. Örneğin, müşterilerin bir telefonun ses berraklığına %60, görünüşüne ise %40 değer atfettiğini; üreticinin ise, ses özelliği konusunda %80 ve görünüş konusunda ise sadece %20 harcama yaptığını varsayalım. Değer endeksi 0.75 (60/80) ve 2 (40/20) olacaktır. 1'den daha düşük olan endeks, üreticinin ürünün o özelliğine müşterinin değer verdiği için daha fazla harcama yapıyor olduğunu ve bu alandaki maliyetlerin düşürülmesinin gerektiğini gösterir. 1'den daha büyük olan bir endeks ise, tam tersi bir durumu yani, harcama yapılarak geliştirilmesi gereken bir alanı gösterir.

#### 3.4. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları

HM değer analizi yanında diğer bazı teknik ve uygulamalardan da yararlanmakta ve bunları başarıya ulaşmanın vazgeçilmez koşulları saymaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır:

#### Tedarikçiler ürün geliştirme sürecine ya da ekibine dahil edilmelidirler

HM tedarikçileri stratejik ortaklar olarak değerlendirmektedir. Örneğin, çalışmalarını Toyota ile eşgüdümlü devam ettiren tedarikçiler Toyota'nın sahip olduğu başarıda önemli bir role sahiptirler. Çünkü, Toyota bir otomobilde kullandığı parçaların yalnızca %30'unu kendisi üretmekte, kalan %70'lik kısım için tedarikçilerine bağımlı bulunmaktadır. Toyota JIT tekniğini etkin uygulayabilmek için ve ürettiği otomobillerin kalitesinin tedarikçilerinden gelen parçaların kalitesiyle doğrudan orantılı olduğunun bilincinde olarak kendi fabrikalarından ortalama 59 mil uzaklıkta faaliyet gösteren tedarikçileriyle uzun dönemli stratejik işbirlikleri kurarak kendi sistemini kurmakta ve onları kendi faaliyetlerinin her aşamasına dahil etmektedir (Taylor: 1997, 40-43). Tedarikçi sayısının azaltılması ve bunlarla iyi ilişkilerin kurulması HM kullanan şirketlerin hem ölçek ekonomisinden yararlanmalarına hem de ürün kalite ve maliyetleriyle ilgili standartları korumalarına yardımcı olacak önemli diğer bir stratejidir (Cooper vd: 1996, 88-97).

#### Ürünler ve süreçler eş zamanlı olarak dizayn edilmelidir

Burada önce ürün prototipi dizayn edilerek onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine, zaman kaybını da ortadan kaldıran, ürün dizaynı ile eş zamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır hale getirilmesi öngörülmektedir. Ürün ve üretim süreçleri eş zamanlı olarak dizayn edilerek çatışan faaliyetlerin ve parçaların belirlen-

mesi olanaklı hale gelecek ve bunlar vakit kaybedilmeden uyumlaştırılma yoluna gidilebilecektir (Cooper vd: 1996, 88-97). Hızın önemli bir rekabet avantajı olduğu globalleşme çağında şirketlerin "yap, bekle, gör" türü yaklaşımlar yerine daha öngörülebilir yaklaşımları benimsemesini savunan HM, bu yönüyle de kritik bir önem taşımaktadır.

### **Maliyet azaltma çabaları müşteri isteklerine göre yönlendirilmelidir**

Müşterinin dizayn ekibine dahil edilmesi ya da fikirlerinin değişik metotlarla elde edilerek dizaynın bu fikirler dikkate alınarak gerçekleştirilmesi pazarda karşılaşılacak olumsuz durumların önceden fark edilerek önlenmesine olanak verecektir. Burada, şirketin iyi bir bilgi sistemine sahip olması zorunluluğu da ortaya çıkmaktadır.

### **Dizayn basitliğine ulaşılmaya çalışılmalı ve bu ölçülmelidir**

Müşteriler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlenmelidir. Çünkü, çok karmaşık ve gereğinden fazla kaliteli ürünler pahalıya mal olurlar. Bu nedenle mümkün olduğunca parça sayısı minimize edilmeye çalışılmalı ve "ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere yol açacağı" düşünülerek dizayn aşamasında üretim sürecindeki faaliyetlerin azaltılmasına özen gösterilmelidir (Cooper vd: 1996, 88-97). Bazı durumlarda ürün dizaynı değişebilir, üretimde kullanılan materyaller başkaları ile değiştirilebilir, ya da üretim sürecinin yeniden dizayn edilmesi gerekebilir. Örneğin, ürün dizaynı daha az sayıda parça kullanılmak üzere ya da "özellikli" parçalar yerine aynı işlevi görebilecek daha yaygın ve ucuz başka parçalar kullanılmak üzere değiştirilebilir. Ürünün son maliyeti tespit edilinceye kadar bir kaç defa bu analiz tekrarlanabilir. Şirketler, HM iterasyonlarıyla çok fazla zaman kaybedilmesinin söz konusu olduğu durumlarda fayda-maliyet analizleri yaparak hedef maliyetin biraz üzerindeki bir ürünü biran önce pazara sunmayı tercih edebilirler.

### **Hedef maliyetlemede ekiplerden yararlanılmalıdır**

HMde tekrar eden bir süreç söz konusudur. Bu tekrar eden süreç endüstriyel pazarlamacıardan, maliyet muhasebecilerinden ve ürünün dizayn ve üretilmesi konusunda karar verici durumundaki personelden oluşan bir ekip tarafından yürütülmelidir. Bu ekip ürün dizaynı ile ilgili departmanların vereceği karar sürecini büyük ölçüde kısaltacak ve bürokratik işlemler nedeniyle ürünün vaktinde piyasaya sunulmaması riskini azaltacaktır.

### **Sürekli gelişmeye açık bir örgüt kültürü oluşturulmalıdır**

Temel prensiplerini değiştirmemekle birlikte HMi etkin bir şekilde uygulayan Toyota, sürekli kendisini yenilemekte, hatalarından dersler çıkararak aynı hataları tekrarlamamakta ve rakiplerinden daha kısa sürede otomobil geliştirebilmektedir. Toyota, mühendisinin masasındaki ürün planına bir değişim emri olarak yaklaşmakta ve istenen özelliklere sahip hale getirinceye kadar da o parça ya da ürün üzerinde çalışmaktadır. Aksi takdirde, o parçayı elimine etmekte ve aynı işlevi görecek yeni bir parça dizayn etmektedir (Taylor: 1997, 40-43).

### HM bazı tekniklerden yararlanmak durumundadır

HM, Kalite Fonksiyon Yayılımı (Quality Function Deployment), çok-yıllı kâr planlaması (multi-year profit planning), balık kılıcı diyagramları, rekabet analizleri ve değer zinciri analizi (value chain analysis) gibi bazı özel araçların kullanılmasını da gerekli kılmaktadır. Örneğin, Kalite Fonksiyon Yayılımı, ürün özelliklerinin müşteri gereksinimlerini karşılayıp karşılamadığını inceleyen bir süreçtir. Rakiplerin ürünleri de karşılaştırma yapmak ve sınıfında en iyi olanı belirlemek için aynı şekilde analiz edilebilir. Sınıfında en iyi olana ilişkin bilgi ve tersine (reverse) mühendislik, ürün spesifikasyonlarını belirlerken yararlı olabilir (Fisher: 1995, 50-60).

### 3.5. Bir Hedef Maliyetleme Örneği

Hamarat Ev Aletleri Şirketi, belli özelliklere sahip bir el mikseri için pazar nişinin (boşluğunun) varlığını fark etmiştir. Şirketin pazarlama departmanı, yeni ürünün fiyat ve özellikleri hakkında pazar araştırması yaparak böyle bir el mikserinin fiyatının 30 TL\* olacağını tahmin etmiştir. Bu fiyattan pazarlama bölümü yıllık olarak 40 000 yeni mikserin satılacağını ümit etmektedir. Mikserin dizayn edilmesi, geliştirilmesi ve üretilmesi için 2 000 000 TL'lik bir yatırım gerekmektedir. Şirket yatırımlarından %15 getiri istemektedir. Bu bilgilerin ışığında, böyle bir mikserin üretim, satış, dağıtım ve servisi için HM şu şekilde hesaplanır:

|  |                   |
|--|-------------------|
| Öngörülen satışlar (40 000 mikser X 30 TL)                   | 1 200 000 TL      |
| (Eksi) Arzulanan kâr (%15 X 2 000 000 TL)                    | <u>300 000 TL</u> |
| 40 000 mikser için hedef maliyet                             | 900 000 TL        |
| Her bir mikser için ortalama HM (900.000 TL ÷ 40.000 mikser) | <b>22.50 TL</b>   |

Bu 22.50 TL HM, değişik fonksiyonlara (üretim, pazarlama, dağıtım, satış sonrası hizmetler ve benzeri) paylaştırılmalıdır. Her bir fonksiyonel alan gerçek maliyetlerini bu hedef içerisinde tutma konusunda sorumlu tutulmalıdır (Garrison vd:1994, 894-896). Belirlenen dizayn özelliklerine, kalite ve maliyet sınırlamalarına uygun olarak üretim mühendisleri tarafından parça ve materyal kullanımı, işgücü tüketimi vs. belirlenir. Belirlenen bu bilgiler finansal muhasebe amacına yönelik temel verileri oluştururlar. Bu standartlar materyal gereklerini planlama (Material Requirement Planning) amaçlı veri tabanı olarak da kullanılır. Hedef maliyetlere ulaşma çabaları hem organizasyonun içerisinde hem de dışında devam eder. Parça standartları belirlenir belirlenmez, satın almadan sorumlu olanlar tedarikçilerle fiyat konusunda pazarlıklara girerler. Aynı zamanda pazarlıklar ve anlaşmalar işletme içinde dizayncılar, mühendisler ve diğer departmanlardaki karar vericiler arasında da devam eder. Çünkü, HMe ulaşmak için alışılmışın dışında ve üstünde bir çabanın gerekli olması tarafların özveride bulunmaları için ikna edilmesini gerektirecektir (Lee: 1994). Bu yoğun tempolu organize çaba sonucunda, müşterileri kalite ve fiyat yönünden tatmin edecek ve işletmeye yapmış olduğu yatırımın karşılığını yeterli bir kar payı ile ödeyecek bir ürün piyasaya sunulmuş olacaktır.

\* TL ile ifade edilen değerlere altı sıfır (000.000) eklenmelidir.



### 3.6. Hedef Maliyetleme ve Toyota Üretim Sistemi

Toyota, üretim sisteminin bir parçası olarak HMi kullanmaktadır. Bu sistem sayesinde Toyota kalite, düşük maliyet ve pazara kısa zamanda yeni modeller üretip-sunma avantajları yakalayarak dünya otomobil piyasasının devleri arasında önemli bir yere yükselmeyi başarmıştır. Toyota, iki yıl önce mühendislerini önden çekişli otomobiller, arkadan çekişli otomobiller ve kamyonet-kamyon grupları şeklinde üç kısma ayırdı. Bu yeni örgütlenmenin amacı, farklı projelerle ilgili olarak grupların ürünlerde ortak parçaları kullanmasına yardımcı olmaktır. Toyota bu ve benzeri yaklaşımları ile hem ortak parçalar kullanarak parçalar konusunda bir ölçek ekonomisi yakalamakta hem de ürün farklılaştırması stratejisinden yararlanmaktadır (Taylor: 1997, 40-43).

Toyota'nın üretim ve dizayn konusunda son yıllarda benimsediği bir başka uygulama da, bir çok otomobil şirketinin uyguladığı bir biri ardına, birbirine benzeyen ve fakat bir önceki modele göre biraz daha gelişmiş modelleri birbirini takip eden yıllar boyunca sunmak yerine, bütün bu benzer modelleri aynı anda geliştirerek sunma uygulamasıdır. Şirket bu yolla mühendislik işlerinin ve mühendislerin çalışmalarının keşitirilmesi ve dolayısıyla da bir tasarrufun sağlanmasını amaçlamaktadır. Örneğin, süspansiyonlar üzerinde çalışan bir mühendislik ekibi sadece bir süspansiyon tipi üzerinde çalışmak yerine bir kaç süspansiyon tipi üzerinde birden çalışarak aynı işlemlerin tekrar yapılmasının önüne geçecek ve zaman kaybını minimize edecektir. Aynı zamanda, Toyota yöneticileri, ürün geliştirme ekiplerinin diğer projelerdeki gelişmelere ve çalışmalara da dikkat etmelerini, bu sayede diğer ekiplerin hatalarından ve tecrübelerinden yararlanmayı ve belli ölçüde süreç geliştirme hedefine ulaşmayı da amaçlıyorlar. Bu sayede Toyota'nın pazara ulaşmada %15 zaman ve %50 mühendislik saati tasarrufu sağlayabileceğine inanılmaktadır (Taylor: 1997, 40-43).

Bu yeni uygulamalar sayesinde geçen iki yıl içerisinde Toyota piyasaya 18 yeni model sundu. Picnic ve Corolla Spacio gibi modeller 14.5 ay gibi kısa bir sürede dizayn edilip üretildi. Pazardaki konumunu korumak ve geliştirmek zorunda olan şirket hem yenilikler üretmek hem de maliyetlerini sınırlamak zorundadırlar. Toyota bu ikilemi geçen son dört yıl içerisinde bütçesinde yaptığı %20'lik bir artışla mühendislik çıktısını iki katına çıkarmayı başararak aşabilmiştir. Toyota'nın mühendislik ve dizayn konusundaki başarısının bir başka örneği de 1998 model Corolla motorlarıdır. Toyota 120 beygir gücündeki bu motorlarda bir önceki modele oranla %25 daha az parça kullanarak motor ağırlığında ve benzin kullanımında %10 tasarruf sağlamayı başarmıştır. Üstelik, bu tasarrufları oldukça az bir masrafla gerçekleştirmiştir (Taylor: 1997, 40-43).

### 3.7. Hedef Maliyetleme Hakkında Düşünceler

HM, avantajlarıyla birlikte tekniğin uygulanmasıyla ilgili olarak bazı potansiyel problemlere de sahiptir. Özellikle belli maliyet hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla aşırı yoğunlaşma şirket hedeflerinin göz ardı edilmesine neden olabilmektedir. HM ile ilgili belli başlı problemler şöyle sıralanabilir (Atkinson vd: 1997, 609-617):

**1. HM süreci ile ilgili işletme içindeki ve dışındaki değişik gruplar arasında çatışmalar görülebilir.** Genelde şirketler tedarikçilere parçaların zamanında sağlanması ve maliyetlerin düşürülmesi konularında baskı yaparlar. Bu, şirket ile tedarikçi arasında istenmeyen çatışmalara yol açabilir. Bazen de dizayn elemanları diğer departmanların maliyetler konusunda duyarlı olmamalarından rahatsız olurlar. Çünkü, dizayncılar maliyetleri nasıl düşürürüz diye kafa yorarken yönetimin, parçaların ve dağıtımın kaynakları israf etmeleri onların bu konudaki gayretlerini engelleyebilir.

**2. HM uygulayan şirketlerdeki işgörenler maliyet hedeflerine ulaşma konusundaki baskılar nedeniyle aşırı stres yaşayabilirler.** Özellikle dizayn mühendisleri için bu durum geçerlidir.

**3. Bazı durumlarda HMe ulaşılsa da, değer mühendisliği tekrarları (iterations) nedeniyle ürün pazara geç sunulmuş olabilir.** Ürünün pazara geçmesi pazarındaki öncülüğün ve pazarın kaymağının kaçırılması anlamına gelebilir. Bazı ürünler için pazara altı ay geç çıkmak, HMi biraz aşmaktan daha maliyetli ve riskli olabilmektedir.

Anılan potansiyel problemlerin aşılması olanaklıdır. Şirketler maliyet hedeflerinin çalışanlar üzerinde yarattığı baskıları ve stresi moral-destek programlarıyla ve motive edici ödüllerle minimize edebilirler. Müşteri ve tedarikçilerle uzun süreli ve dikkatli ilişkiler kurulması, onların stratejik ortaklar haline getirilmeleri ve olası çatışmaların önlenmesine yardımcı olabilir.

#### 4. SONUÇ

Değişim kaçınılmaz olarak yıllardır güvenle kullanılan işletme teknik ve yöntemlerinin de gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Maalesef artık yöneticilerin elinde "her yerde ve her zamanda geçerli" sihirli formüller olmadığı gibi işletme koşullarındaki değişimler işletmelerin faaliyetlerine temel oluşturan varsayımları değiştirmekte, varsayımların değişmesi de mevcut tüm araç-gereç ve yönetim anlayışlarının yeni baştan kritik edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Günümüz yöneticilerinin en önemli görevlerinden birisi, şirketiyle ilgili olarak ortaya çıkabilecek değişimleri bu değişimler onları zor durumda bırakmadan çok önce görüleyerek gereken önlemleri almaktır. Bu proaktif yaklaşımı benimseyen başarılı bir çok işletme ve bu işletmelerin etkin yöneticileri, değişik durumlarda kendilerine yardımcı olacak, şirketlerinin endüstri içerisindeki başarılı konumunu korumalarına ve de daha iyi bir duruma yükselmelerine fırsat tanıyacak teknik ve uygulamaları yakından takip etmekte ve bu teknikleri dikkatle ve ustalıkla kendilerine aydalı olacak şekilde kullanabilmektedirler.

Bu çalışmada ele alınan "hedef maliyetleme tekniği" bu kapsamda ele alınıp değerlendirilmesi gereken stratejik bir maliyet kontrol ve kar planlaması tekniğidir. Teknikten maksimum faydanın elde edilmesi tekniğin olası dezavantajlarının önlenimine edilmesine ve organizasyonun ve üyelerinin fiziksel ve mental olarak iyi hazırlanmasına bağlıdır. Buzdağı örneğinde olduğu gibi tekniğin nasıl bir işleyiş sürecine sahip olduğu ve bu süreçle ilgili ne gibi adımların atılması gerektiğinin öğrenilmesi tek başına tekniğin etkin kullanımını için yeterli değildir. Nasıl her bitki

yetişip kök salabilmek için özel koşullara ihtiyaç duyuyor ve ancak bu koşullar sağlandığında istenilen ürünü veriyorsa, HMnin işletme içinde kurumsallaşip etkin olarak kullanılması da, çalışmada anılan anlayış ve felsefenin işletme kültürü içine yerleştirilmesine bağlı bulunmaktadır.

### KAYNAKÇA

- ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S. and YOUNG, S. Mark, **Management Accounting**, Second Edition, Prentice-Hall, Inc., 1997, pp. 609-617.
- BUCHHOLZ, Kami, “**Manufacturing, R&D practices vary among automakers**”, *Automotive Engineering*, Oct 1996, Vol. 104, No. 10, p. 109(2).
- COOPER, Robin and CHEW W. Bruce, “**Control tomorrow's costs through today's designs**”, *Harvard Business Review*, Vol. 74, Issue 1, 1996, p.88-97.
- DRUCKER, Peter F., (Çeviren: Fikret Üçcan), “**Gelecek İçin Yönetim-1990'lar ve Sonrası**”, *Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları*, 5. Baskı, 1998, s. 53.
- FISHER, Joseph, “**Implementing Target Costing**”, *Journal of Cost Management*, Summer95, Vol. 9, Issue 2, pp. 50-60.
- GARRISON, H. Ray, NOREEN, Eric W., **Managerial Accounting, Concepts for Planning, Control, Decision Making**, Seventh Edition, International Edition, Irwin, 1994, pp. 894-896.
- HORVATH, Peter and GLEICH, Ronald, “**Linking Target Costing To ABC and A US Automotive Supplier**”, *Journal of Cost Management*, Mar/Apr98, Vol. 12, Issue 2, pp. 16-25.
- LANDRY, John T., “**Supply Chain Management**” *Harvard Business Review*, Nov. 1, 1998 p. 24(1).
- LEE, John Yee, “**Use target costing to improve your bottom-line (CPA in industry)**”, *The CPA Journal Online*, January, 1994.
- PONTICEL, Patrick, “**VA/VE (Value Analysis/Value Engineering) for Better Products**”, *Automotive Engineering*, July 1997, Vol. 105, No: 7, p. 99.
- TAYLOR, Alex III, “**How Toyota Defies Gravity**”, *Fortune*, December 8, 1997, pp. 40-43.
- “**Value engineering: the right material, in the right place, at the right time**” (Interview), *Design News*, Jan 20, 1997, Vol.52, No.2, p. 138.
- WILLAX, Paul, “**Minding Everybody's Business, Target costing helps set the 'right' price for your goods**”, *Business First (The Weekly Business Newspaper of Greater Louisville)*, April 07, 1997.