

YENİ VE DİNAMİK BİR MALİYET YÖNETİMİ ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ

Fatih C. ERTAŞ*

Özet: Bu çalışmada, ilk olarak Japon şirketleri tarafından geliştirilmiş ve son yıllarda yeni bir maliyetleme yaklaşımı olarak tartışılan hedef maliyetleme yöntemi incelenmiştir. Hedef maliyetleme genel olarak, bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanımlanmasını gerektirir. Başka bir ifadeyle, hedef maliyetleme yöntemi ürün maliyetlerini hedef fiyata yönelik olarak belirlemek amacıyla ürünün geliştirmeyi de kapsayan bir planlama ve kontrol aracıdır. Bu yönüyle hedef maliyetleme yöntemi aslında bir maliyet yönetim aracı olarak ifade edilebilir. Sonuç olarak hedef maliyetleme yöntemi günümüz işletmeleri için ürün maliyetlerini piyasa ile uyumlu hale getirmek amacıyla etkin bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılabilir.

I. Giriş

Son yıllarda, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de artan rekabet ortamı karşısında işletme stratejileri değişim göstermektedir. Öyle ki, teknolojik alandaki gelişmelerle birlikte, işletmeler artık homojen üretimden, esnek üretim olarak ifade edilen heterojen ürün çeşitlemesine geçerek müşteri isteklerine kısa sürede cevap verebilen, daha kaliteli ve daha etkin üretim yapabilen nitelikler kazanmaktadırlar.

Bu değişim karşısında işletme yönetimi de maliyet muhasebesinden yönetim aracı olarak yararlanma anlayışı üzerinde odaklanmıştır (Bilginöğlu, 1994, s.3). Bir diğer ifade ile, küresel rekabet ortamındaki günümüz işletmeleri üretim maliyetlerini düşürme çabası doğrultusunda maliyet yönetimine büyük ölçüde önem vermeye başlamışlardır. Bu bağlamda, gerçek bir maliyet yönetiminin sağlanması için çeşitli yaklaşımlar ortaya çıkmış ve üretim maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar önem kazanmaya başlamıştır. Nitekim, maliyet yönetimi yaklaşımı çerçevesinde, daha doğru birim maliyeti hesaplanabilmesi için, "Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Activity-Based Costing)" ve "Hedef Maliyetleme (Target Costing)" adları altında iki yeni maliyetleme yaklaşımı son yıllarda tartışılmaya başlanmıştır (Bursal ve Ercan, 1994, s.490; Bilginöğlu, 1994, s.5).

* Dr. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Tokat M.Y.O.

Bu amaçla, çalışmamızda, yeni ve dinamik bir maliyet yönetimi aracı olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi kavramsal olarak incelenecek ve söz konusu bu yeni maliyetleme anlayışının uygulaması ele alınacaktır.

II. Hedef Maliyetlemenin Tanımı ve Amaçları

Hedef maliyetleme 1970'lerden itibaren Japon şirketlerinde geliştirilen ve uygulanan bir maliyet yönetimi kavramı olup Hiromoto (1989), Sakurai (1989) ve Tanaka (1989) gibi Japon yazarlar tarafından İngilizce'de tanımlanmıştır (Horvath, 1993, s.2; Rairborn ve diğerleri, 1996, s.252). Yani, kavram tamamen yeni değildir. Genel olarak hedef maliyetleme, şirket faaliyetlerinin piyasa gereklerine uyumlu hale getirilmesi amacıyla, gerekli koşulları yerine getirmek için, mevcut yönetim ve maliyet muhasebesinin bazı öğelerinin kullanılmasını içerir.

Japonların yeni yönetim felsefesinin bir gereği olarak ortaya çıkan hedef maliyetlemenin genel kabul görmüş bir tanımı yoktur. Esasen NEC, Sony, Nissan ve özellikle Toyota gibi Japon şirketleri tarafından, bir maliyet planlaması enstrümanı olarak geliştirilmiştir (Bilginöglü, 1995, s.13). Dolayısıyla, çoğu kez Japon yazarlar tarafından "maliyet planlaması" veya "maliyet tasarımı" (Japonca'da "genka kikaku") olarak ifade edilmiştir (Horvath, 1993, s.2). Bu bakımdan, hedef maliyetlemenin bir maliyet muhasebesi sistemi şeklinde kullanımından ziyade, bir maliyet yönetimi aracı olduğu söylenebilir.

Hedef maliyetlemenin oldukça geniş kapsamlı kavramları içeren çeşitli tanımları söz konusudur. Cooper'a göre, "hedef maliyetlemenin amacı, önerilen bir ürünün, satıldığı zaman istenilen kar marjını sağlanması şartıyla, üretim maliyetini belirlemektir" (Cooper, 1996, s.23). Sakurai'ye göre ise, "hedef maliyetleme, bir ürünün, bütün hayat süresi boyunca üretim, mühendislik, pazarlama ve muhasebe departmanlarının yardımıyla, ayrıntılı olarak maliyetini azaltmak için kullanılan bir maliyet yönetim aracıdır" (Horvath, 1993, s.2).

Buna göre, daha ziyade maliyet yönetim aracı olarak ifade edilen hedef maliyetlemenin kapsamlı bir tanımı ise aşağıdaki gibi olabilir (Horvath, 1993, s.2):

"Hedef maliyetleme, yeni ürünlerin tasarım ve planlamasında maliyet ve faaliyet amaçlarını sürdürmek için, daha sonraki üretim safhalarında kontrol amacıyla bir esas belirlemek için ve bu ürünlerin belirlenen hayat süresinde karlılık hedeflerine

ulaşmalarını sağlamak için kullanılan bir takım maliyet yönetim metodları ve araçlarıdır."

Ayrıca, Horvath ve Seidenschwarz gibi Alman yazarlar ise hedef fiyata yönelik maliyetlemeyi; ürün, piyasa ve kaynakları stratejik bir esas üzerinde birleştirme ve bu bilgiyi kullanıma hazır nicel ölçülere dönüştürme yeteneğine sahip bir stratejik maliyet yönetimi enstrümanı olarak görürler (Horvath, 1993, s.3).

Bu tanımlardaki görüşlere göre hedef maliyetlemenin başlıca amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Horvath, 1993, s.3):

- 1-Tüm şirketin ve özellikle maliyetlerin piyasa ile uyumunu sağlamak,
- 2-Bir ürünün ilk proje safhasında maliyet yönetimi desteği sağlamak,
- 3-Maliyet hedeflerinin devamlı olarak kontrol edilmesi nedeniyle, dinamik maliyet yönetimini gerçekleştirmek,
- 4-İşletme stratejisinin doğrudan doğruya piyasaya dayalı ihtiyaçlardan etkilenmesine yardımcı olmak.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü gibi, hedef maliyetleme, öncelikle ürünün ilk aşamasında ve piyasa gerekleriyle ortaya çıkan ürün maliyet yapılarına etki etmek için proje sürecinde kullanılan kapsamlı bir takım maliyet planlaması, maliyet yönetimi ve maliyet kontrol enstrümanları üzerine inşa edilebilir. Ayrıca, hedef maliyetleme süreci, ürünle ilgili bütün fonksiyonların hedef maliyetlerle tanımlanmasını gerektirir.

III. Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi

Hedef maliyetleme süreci, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak sunulmaktadır. Kavram olarak hedef maliyet ise, bir ürüne ait beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir (Şakrak, 1997, s.90). Yani, hedef maliyet geleneksel "maliyet artı" yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonudur (Schmelze, Geier ve Buttross, 1996, s.26). Dolayısıyla, hedef maliyetlerin belirlenmesi için, öncelikle pazar payı için gerekli olan hedef satış fiyatının ve arzu edilen kârın belirlenmesi gerekir. Hedef satış fiyatı, belirli bir ürünün pazarlanması garanti edildikten sonra, pazar araştırması, rakiplerin araştırılması ve tüketicilerin ihtiyaçları değerlendirilerek belirlenen fiyattır ve hedef maliyetleme için önemli bir veridir. Arzu edilen hedef kâr ise, kâr planlamasından türetilir (Horvath, 1993, s.3). Buna göre, hedef maliyet,

önceden belirlenen pazar payına ulaşabilmek için, gerekli olan satış fiyatının kullanılması suretiyle hesaplanan ve pazara yönelikliği esas alan bir maliyet olarak ifade edilebilir (Şakrak, 1997, s.91).

Bu açıklamalardan sonra, hedef maliyetlerin bulunması için gerekli olan formül aşağıdaki gibi basitçe ifade edilebilir (Schmelze, Geier ve Buttross, 1996, s.26).

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Pazar Payı İçin Gerekli Olan Hedef Satış Fiyatı} - \text{Arzu Edilen Hedef Kâr}$$

Buna göre, örneğin X Şirketi mikser üretmek için yatırım kararı almıştır. Şirketin pazarlama departmanı, piyasadaki mevcut mikserlerin özelliklerini ve fiyatını araştırarak, üretecekleri mikser için 4.000.000 TL'lık bir satış fiyatının uygun olabileceğini tespit etmiştir. Bu fiyattan yılda 4.000 adet mikser satılabileceği tahmin edilmektedir. Söz konusu ürün için tasarım, geliştirme ve üretim amacıyla 40 milyar TL'lık bir yatırım gerekmekte ve % 15'lik bir yatırım kârlılığı elde etmek istenmektedir. Bu verilere göre bir adet mikserin hedef maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır (Garrison ve Noreen, 1994, s.896).

Tahmin Edilen Satışlar (4.000 adet x 4 milyon TL)	16.000.000.000 TL
Arzu Edilen Kâr (40 milyar TL. x %15)	<u>6.000.000.000 TL</u>
4.000 Adet Mikser İçin Hedef Maliyet	10.000.000.000 TL
Bir Mikserin Ortalama Hedef Maliyeti (10 milyar TL/4.000 adet)	2.500.000 TL

X Şirketi, rekabetçi bir ortamda satış fiyatına müdahale edemeyeceğine ve en azından devamlılığı için arzu edilen kârdan fedakârlık edemeyeceğine göre, söz konusu ürünü yukarıda belirlenen 2.500.000 TL'lık hedef maliyetle üretmesi gerekir. Şayet X Şirketi bu yatırım kararını aldıktan sonra, mikser üretim için belirlenen hedef maliyet, katlanılan üretim maliyetinin altında ise, maliyet unsurlarına müdahale ederek, rekabet için tasarlanmış bir dönem boyunca, birim maliyetlerini düşürmeye çalışacaktır. Yani, işletme için maliyet yönetimi zorunlu hale gelecektir.

Bununla birlikte, değişik hedef maliyet belirleme biçimleri söz konusu olup , bunlar doğrudan piyasa araştırmasının zorluklarını bertaraf etmeye çalışırlar. Bunlar (Horvath, 1993, s.6);

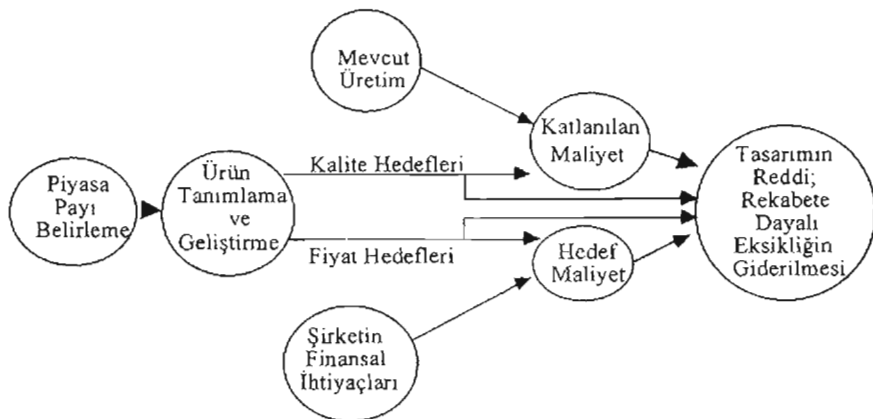
Şirketten: Bu hedef maliyeti, kabiliyetler, deneyimler ve üretim teknolojisine bağlı olarak tasarım ve üretim özelliklerinden türetilir.

Rakiplerden: Bu hedef maliyeti, rakiplerin maliyetlerinden türetilir.

Standart Maliyetlerden: Bu hedef maliyeti, üretim sürecinin tasarım değişiklikleri ve maliyet düşürme potansiyellerini hesaba katarak mevcut ürünlerin standart maliyetlerinden türetilir.

Ancak, burada standart maliyetler ile hedef maliyetleri birbirinden ayırmak gerekir. Çünkü, standart maliyetler esas itibarıyla endüstriyel mühendisler tarafından işletme içi analiz ile oluşturulan önceden belirlenmiş maliyetlerdir. Hedef maliyetler ise pazara dayalı yönetim felsefesine bağlı olarak işletme dışı analiz ile belirlenen maliyetlerdir (Karcıoğlu, 1997, s.6). Bu yönüyle hedef maliyet aslında, standart maliyetleri geliştirmeye yönelik olarak tamamlayıcı nitelikte olabilir.

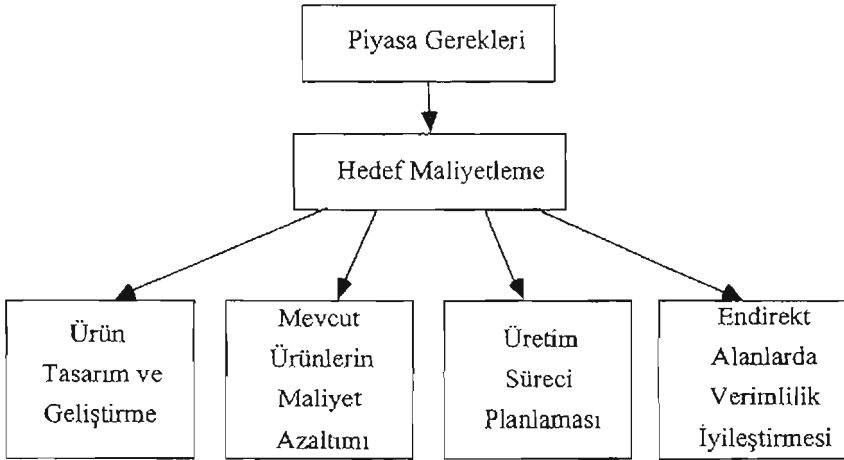
Kısaca, uygulamada hedef maliyet işletmeler tarafından farklı şekillerde belirlenebilmektedir. Bu bağlamda, bir ürünün üretim programına alınıp alınmaması konusunda karar alınırken, pazarlama yönetiminin belirleyeceği hedef fiyat ile üretimin sağlayabileceği en düşük maliyet arasındaki olumlu farkın işletmeye tatmin edici bir kâr bırakıp bırakmadığı, kararı etkileyen başlıca etken olur. Yani, hedef fiyata yönelik maliyeleme için, üretim ve pazarlama stratejileri arasında sıkı bir koordinasyon gerekmektedir (Bursal ve Ercan, 1994, s.491). Buna göre, hedef maliyetleme sürecinin nasıl uygulandığı Şekil 1'deki gibi olabilir (Cooper ve Chew, 1996, s.95).



Şekil 1. Hedef Maliyetleme Süreci

IV. Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları

Hedef maliyetlemenin amacı her işletme için farklı olabilir. Buna göre işletmeler Şekil 2'de gösterilen alanlarda hedef fiyata yönelik maliyetlemeye başvurabilir (Horvath, 1993, s.4).



Şekil 2: Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları

Şekil 2'den de görüldüğü gibi, hedef maliyetleme, dört ana kullanım alanına sahiptir. Bunlar, ilk ürün tasarım ve geliştirme, mevcut ürünlerin maliyet azaltımı, üretim sürecinin maliyet planlaması ve endirekt faaliyetlerin etkinliğinin iyileştirilmesidir.

Hedef maliyetlemeye ilk olarak ürün tasarım ve geliştirme safhasında başvurulur. Yöntemin optimal ürünlerin maliyet tasarımına en fazla katkıda bulunabileceği alan burasıdır.

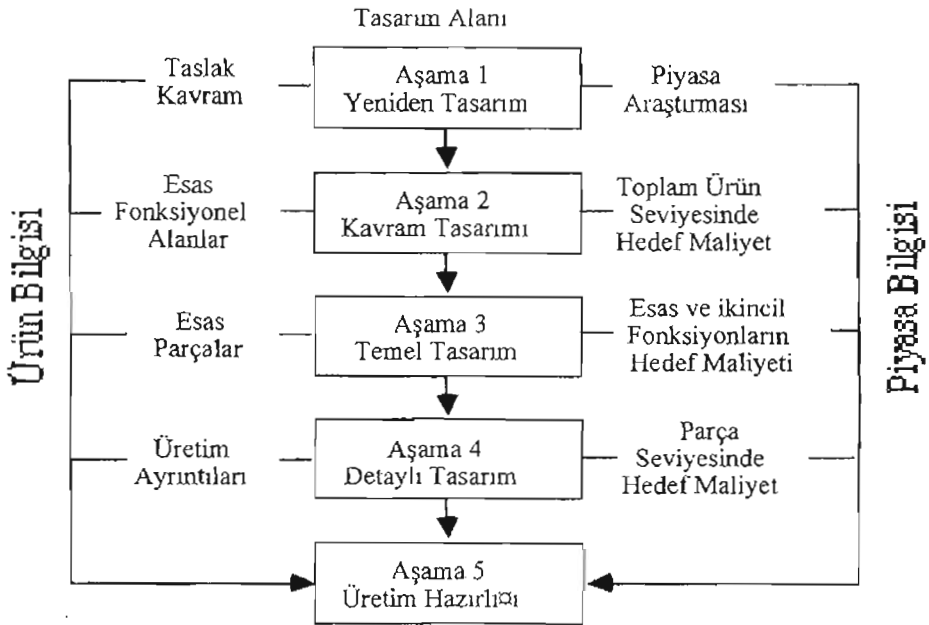
Bununla birlikte, hedef maliyetleme, müşteri ihtiyaçlarını daha etkili olarak yerine getiren mevcut ürün niteliklerine odaklanmak suretiyle, ürünlerin devamlılığını sağlamak için bir araç da olabilir. Ayrıca, hedef maliyetleme, üretim sürecinde maliyet azaltma ve performans iyileştirmeye de katkıda bulunabilir. Son olarak, endirekt faaliyetler artan öneme sahip olursa, hedef maliyetleme piyasa ihtiyaçlarına paralel olarak ürünlerin yeniden tasarlanması için kullanılabilir. Bu kullanım alan işletmelerde faaliyete

dayalı maliyetleme yöntemi prensiplerinin uygulanmasını gerekli kılar (Horvath, 1993, s.4).

Hedef maliyetlemenin en çok kullanıldığı alan olarak tasarım ve geliştirme süreci aşağıda daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

A. Tasarım ve Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetlemenin tasarım ve geliştirme sürecinde geçirdiği aşamalar ve söz konusu yöntemin kullanımı Şekil 3'de gösterilmiştir (Horvath, 1993, s.9).



Şekil 3: Tasarım ve Geliştirme Alanında Hedef Maliyetleme

Şekil 3'den de görüldüğü gibi, tasarım ve geliştirme süreci 5 aşamadan geçmektedir. Bu aşamalar aşağıda kısaca açıklanacaktır (Horvath, 1993, ss.8-10).

Yeniden tasarım aşamasında, yeni bir ürün fikri ürünün kabataslak bir kavramının gelişmesine sebep olur. Söz konusu ürünün performans ve tasarım

fikirlerine bağlı olarak bir piyasa dilimi belirlenebilir. Bu dilim için yapılan piyasa araştırmaları, kabul edilebilir en yüksek fiyat (hedef fiyat) kadar, tasarım ve fonksiyonel gerekleri belirler.

İkinci aşama olan *kavram tasarımı* aşamasında, yeni bir ürünün temel kavramı, piyasa araştırmalarına göre formüle edilir. Ürünün esas fonksiyonel alanları tanımlanır ve hedef maliyeti tahmin edilir. Taslak halindeki bu tahmini maliyet, temel ürün kavramının, hedef maliyet alanı içinde olup olmadığını gösterir.

Şayet temel ürün kavramı ve hedef maliyet uygulanabilir şeklinde görülürse, üçüncü aşama olan *temel tasarım* aşamasına geçilir. Bu aşamada, hedef maliyetleri yeni ürünün ana parçalarının esas ve ikincil fonksiyonları için belirlenir. Tekrar taslak halindeki tahmini maliyetler, maliyet hedefleriyle karşılaştırılır.

Dördüncü aşama olan *detaylı tasarım* aşamasında ise, ürünün üretim ayrıntıları, tahmini maliyetlerin ürün seviyesinde olduğu kadar, parça seviyesindeki hedef maliyet ile de aynı çizgiye getirilmesi amacıyla geliştirilir. Maliyet düşürme çabaları, tüketici ihtiyaçları istenilen ürün fonksiyonları için karşılaştırılırken belirlenir.

Üretim hazırlığı olarak ifade edilen tasarım ve geliştirme sürecinin son aşamasında, yeni ürünün üretim ayrıntıları hedef maliyet sınırlaması altında tasarlanır. Daha sonra, bu aşamadaki maliyet düşürme çabaları, üretim safhasında kaizen maliyet faaliyetleriyle takip edilir.*

V. Hedef Maliyetlemenin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi

Daha önce de ifade edildiği gibi, hedef maliyetleme, bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Bu bakımdan, yöntemin kullanılabilmesi için maliyet ve yönetim muhasebesine dayalı bilgiler gerekebilir.

Hedef maliyetleme iki tür yönetim muhasebesi bilgisine ihtiyaç duyar. Birincisi, tasarlanan satış fiyatı ve satış hacmidir. Bu veri, planlama ve bütçeleme sürecinde gerekli olduğundan dolayı, genellikle yönetim muhasebesi sisteminde kayıtlıdır. İkincisi, hedef maliyetleme sürecinde, yeni ürünün

* Kaizen, Toplam Kalite Yönetimi anlayışı doğrultusunda bir işletmede yöneticiler ve işçiler dahil olmak üzere herkesi içeren sürekli iyileştirme faaliyetleridir. Kaizen maliyetlere ise, sürekli iyileştirmeye yönelik maliyetleri içermektedir. Kavram yeni olup, aynı bir araştırma konusu niteliğindedir (Masaaike _Imai, 1994, ss.1-5).

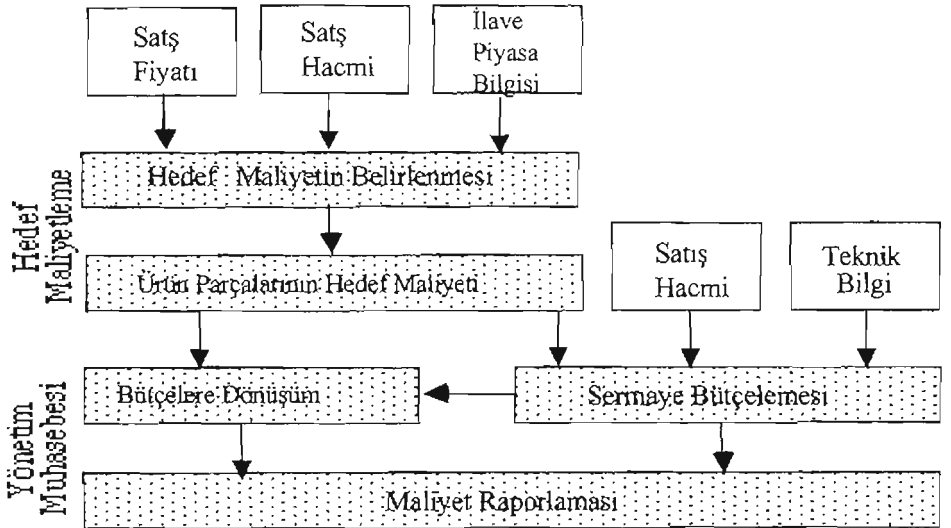
tahmini maliyetini belirlemek için şirketin kayıtlarından elde edilen standart maliyet bilgisidir (Horvath, 1993, s.10).

Bu noktada, yeni ürünün oluşturan parçaların hedef maliyetini belirlemek için, hedef maliyetleme süreci muhasebe, pazarlama ve mühendislik bilgisini birleştirebilir. Maliyet planlama sürecinin son aşamasında, yönetim muhasebesi ürünü oluşturan parçalar için belirlenen hedef maliyetleri, işletme bölüm ve departmanları için belirlenen hedef maliyetlere dönüştürebilir (örneğin, bütçelere hedef maliyetleri dahil etmek gibi).

Hedeflenen satış fiyatı ve satış hacmi ile yeni ürünün üretim gerekleri üzerindeki (hedef maliyetleme sürecinde kesin olarak belirtilmiş olan) teknik bilgi, hedef maliyet sınırlaması dahilinde üretimin teknik olarak uygulanabilirliğini doğrulamak için gereken sermaye yatırımı belirlemek amacıyla, sermaye bütçelemesine dahil edilir.

En sonunda ise, fiili maliyetler hedef maliyetlerden sapmaları göstermek için üretim safhasında devamlı kaydedilmelidir. Bu suretle, yönetim muhasebesi, kaizen maliyetin temel bir parçası olan maliyet düşürme için, dikkati odak noktalara yöneltebilir (Cooper, 1996, ss.24-25).

Buna göre, hedef maliyetleme ile yönetim muhasebesi arasındaki ilişki Şekil 4'deki gibi gösterilebilir (Horvath, 1993, s.11).



Şekil 4: Hedef Maliyetleme ve Yönetim Muhasebesi

Ayrıca, hedef maliyetleme süreci bir maliyet.hesaplama yöntemi olan faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi ile de yakından ilişkilidir. Çünkü, piyasa isteklerine kısa sürede cevap verebilen Esnek Üretim Sistemlerinde, kompleks ürünlerin üretimi yüksek masrafları gerektirir. Bu da daha fazla indirekt maliyetlerin ortaya çıkmasını ifade eder. Dolayısıyla, genel üretim maliyetleri yönetiminin bir enstrümanı olan faaliyete dayalı maliyetleme kullanılabilir.

Hedef maliyetleme üç noktada faaliyete dayalı maliyetleme ile ilişkilidir (Horvath, 1993, ss.12-13).

Birincisi, tahmini maliyetin belirlenmesidir. Ürüne bağlı olarak, indirekt alanlarda kullanılan faaliyetler, gerçek faaliyet maliyetleriyle analiz edilebilir.

İkincisi, faaliyete dayalı maliyetleme ürün planlaması ve tasarım teklifinin maliyet etkisini belirleyebilir. Ürün çeşitleme, standart parçaların kullanımı, dağıtım kanalları, satın alma ve üretim şeklindeki kararlar, piyasa gerekleri ile uyumu gerektirir. Tam doğru bir maliyet yöntemi bu tür dengeleme için bilgi verebilir. Hedef maliyetleme piyasa gerekleri ve maliyet hedefleri için bilgi sağlarken, faaliyete dayalı maliyetleme ise tasarım alternatiflerinin maliyet yapılarını gösterebilir.

Üçüncüsü, faaliyete dayalı maliyetleme, hedef maliyete ulaşmanın bir aracı olabilir. Belirli ürün fonksiyonlarını gerçekleştirmek için gerekli olan faaliyetleri ve buna bağlı olarak maliyet taşıyıcılarını belirten faaliyete dayalı maliyetleme, ürün fonksiyonlarına faaliyet maliyetlerini aktarmak suretiyle Tanaka'nın "Optimal Değer Alanı"nın belirlenmesine yardım edebilir (bu kavramın açıklaması gelecek bölümde ele alınacaktır). Ayrıca, maliyet taşıyıcıları bilgisi, etkili bir maliyet düşürme çalışması için yeniden düzenlenmesi gereken bu faaliyetlerin durumunu ortaya koyabilir.

VI. Hedef Maliyetleme Uygulaması

Hedef maliyetleme uygulaması, belirli bir ürünün bir bütün olarak hedef maliyetle tanımlanmasını gerektirir. Bu temel ilkeye bağlı olarak, ürünü oluşturan her bir parça veya unsurun envanter ve değerlendirilmesi yapılır. Piyasada müşteri isteklerine göre belirlenen ürün fonksiyonları ile, bunun gereği olarak ortaya çıkan ürün parçaları üstüste getirilir. Yapılan değer analizi ile ürünün fonksiyonlarına göre orantılı olarak maliyetler azaltılır (Karcioğlu, 1997, s.6). Buna göre, hedef maliyetleme uygulamasındaki aşamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bilginioğlu, 1995, s.14):

1- *Ürün fonksiyonlarının saptanması*: Hedef maliyetlemenin temel hareket noktasını, ürünün piyasa tarafından tanımlanan başarısı oluşturur; başarı ise ürünün yerine getirdiği fonksiyonlar ile belirlenir. Dolayısıyla, üründen beklenen her fonksiyon tanımlanmalıdır.

2- *Fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi*: Ürünü oluşturan parçaların, göreceli önemini belirleyebilmek için, her bir fonksiyonun ağırlıkları saptanır.

3- *Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi*: Ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan parçalar belirlenir.

4- *Ürün parçalarının maliyetlerinin tahmin edilmesi*: Ürünü oluşturan parçaların işletme içinde üretilmesi veya dışarıdan sağlanmasına göre maliyet belirlenir.

5- *Ürün parçalarının ağırlıklarının belirlenmesi*: Ürünün piyasa araştırmasına göre oluşturulan fonksiyon grupları ile ürünü oluşturan parçalar bir matrisde karşılaştırılır ve hangi ağırlıktaki parçanın ilgili fonksiyonu yerine getirdiği belirlenir.

6- *Parçaların hedef maliyet endekslerinin oluşturulması*: Parçaların göreceli önemi ve bunların ürün içindeki maliyet payları belirlenmiş olduğuna göre, söz konusu ilişkiyi ifade eden bir endeks oluşturulur.

7- *Hedef maliyet endeksinin en iyilenmesi*: Hesaplanan değer katsayıları, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiğini veya hangi kısmın sorunlu olduğunu gösterir.

8- *Diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesi*: Her ne kadar hedef maliyetleme endeksinin optimizasyonu, maliyet ve fonksiyonları birleştiren yeterli bir araç ise de, başka maliyet düşürücü veya önleyici kararlar da söz konusu olabilir.

Yukarıda sekiz uygulama adımıyla ifade edilen hedef maliyetleme süreci, ürün maliyetlerinin ürünü oluşturan parçaya veya üründen beklenen fonksiyonlara göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Ürün fonksiyonlarının müşteri tarafından nasıl değerlendirildiğinin belirlenmesi, bazı bilimsel analizlerin yapılmasını gerekli kılar ve bu yolla üründen beklenen fonksiyonların önemine göre bir değerlendirme yapılabilir. Buna göre, aşağıda verilen örnekte hedef maliyetleme uygulaması ele alınarak incelenecektir (Horvath, 1993, ss.22-23).

XYZ Şirketinin yeni bir ürün üretme kararı aldığını ve yapılan çalışma neticesinde, F1-F8'e kadar fonksiyon ve buna karşılık C1-C7'ye kadar ürün parçalarının kullanılacağı tespit edilmiştir. Bu bilgiler doğrultusunda hedef maliyetleme uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İlk olarak, tüketicilerin ihtiyaç duyduğu F1'den F8'e kadar olan ürün fonksiyonları önem derecelerine göre ağırlıklı olarak belirlenir. Bu işletme dışı bir perspektiftir. İkinci olarak, her bir ürün fonksiyonunun gerçekleşmesi için katkıda bulunan C1 ile C7 arasındaki ürün parçalarının % olarak belirlenmesidir. Bu ise işletme içi bir perspektiftir. Ürün fonksiyon önem derecelerinin ve ürün parçalarının ağırlıklı yüzdelerinin aşağıdaki gibi olduğunu farzedelim.

Fonksiyonlar \ Parçalar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
	0.26	0.24	0.15	0.10	0.08	0.10	0.02	0.05	1.00
C1	13.4	38.7	19.0	23.0	28.8	28.2	20.0	33.6	
C2	32.7		18.7	18.0	2.5	10.4		11.3	
C3	50.6	6.4	20.3	25.6	23.7	30.7	45.0	24.6	
C4		9.2	5.3	6.7	5.0	9.7		2.3	
C5		4.2	13.7	7.0	6.2	4.8	5.0	15.6	
C6	3.3	27.8	18.7	17.0	25.0	9.7	20.0	7.7	
C7		13.7	4.3	2.7	8.8	6.5	10.0	4.9	
Toplam	100	100	100	100	100	100	100	100	

Gelecek adımda, her bir parçanın önem derecesi belirlenir. İlk olarak, her bir fonksiyonun önem derecesi, ilgili fonksiyonun gerçekleşmesine katkıda bulunan parçaların yüzdeleriyle çarpılır. İkinci olarak, satırlar toplanır ve bu toplam, her bir parçanın önem derecesini % olarak gösterir. Bu işlemin sonucunda parçaların toplam önem dereceleri aşağıdaki gibi bulunabilir.

Fonksiyonlar Parçalar	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Toplam
	0.26	0.24	0.15	0.10	0.08	0.10	0.02	0.05	1.00
C1	3.5	9.2	2.9	2.3	2.3	2.8	0.4	1.7	25.1
C2	8.5		2.8	1.8	0.2	1.0		0.6	14.9
C3	13.2	1.5	3.0	2.6	1.9	3.0	0.9	1.2	27.3
C4		2.2	0.8	0.7	0.4	1.0		0.1	5.2
C5		1.0	2.1	0.7	0.5	0.5	0.1	0.8	5.7
C6	0.9	6.6	2.8	1.6	2.0	1.0	0.4	0.4	15.7
C7		3.3	0.6	0.3	0.7	0.7	0.2	0.3	6.1
Toplam									100

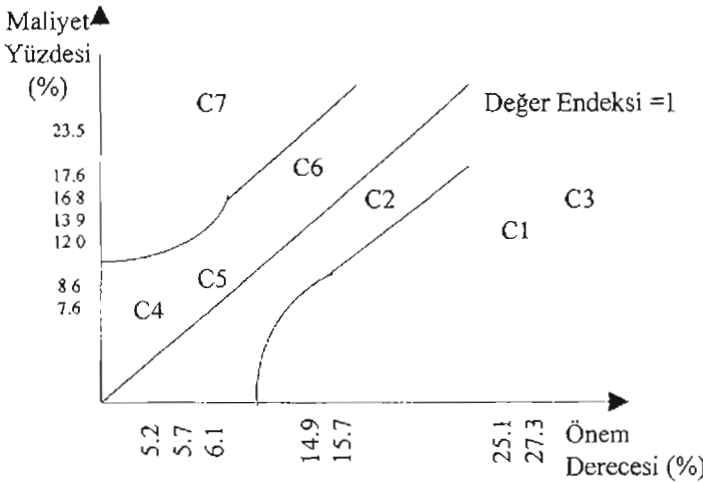
Daha sonra, her bir parçanın önem derecesi fiili maliyet yüzdesi ile karşılaştırılır. Şayet söz konusu parçaların maliyet yüzdeleri biliniyorsa, bu parçaların maliyet yüzdesiyle yukarıda hesaplanan önem derecesinin bölümü, değer endeksini verir. Bu endeks, önem derecesi ve parça maliyetinin sapmasının bir ölçümü olup aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

$$\text{Değer Endeksi} = \text{Parçanın Önem Derecesi} / \text{Parçanın Maliyet Yüzdesi}$$

Bu formüle göre, ürünü oluşturan parçalar için hesaplanan değer endeksi aşağıdaki gibi olacaktır.

Parçalar	Maliyet Yüzdesi	Önem Derecesi	Değer Endeksi
C1	13.9	25.1	1.8
C2	12.0	14.9	1.2
C3	17.6	27.3	1.6
C4	7.6	5.2	0.7
C5	8.6	5.7	0.7
C6	16.8	15.7	0.9
C7	23.5	6.1	0.3

Aşağıdaki grafik parçaların önem dereceleri ve maliyet yüzdeleri arasındaki ilişkiyi göstermektedir. İdeal durumda değer endeksi 1'dir (yani önem derecesi = maliyet yüzdesi). Ancak bu dar standart düzeyidir ve optimal bir hedef fiyata yönelik maliyetleme alanının tanımlanması gerekir. Bu noktada, daha önce de ifade edildiği gibi, Tanaka'nın "Optimal Değer alanı" olarak adlandırdığı iki eğriyle bir hedef fiyata yönelik maliyetleme alanının tanımlanması gerekir (Horvath, 1993, s.13.; Bilginoglu, 1995, s.15). Böylece optimal değerden sapmalar görülebilecektir. Buna göre, yapılan ölçümlerin sapması optimal değer alanı olarak adlandırılan belirli bir alan içinde kabul edilir. Bu alanın dışında kalan değer noktaları ise daha az bir önem derecesi gerektirir. Uygulama örneğinde aşağıdaki grafikte de görüldüğü gibi, C1, C3 ve C7 parçalarının önemi, bunlar için hesaplanan maliyetlerle uygunluk içinde değildir. Dolayısıyla, bu parçaları ya daha ucuza dışarıdan temin etme ya da daha ucuza üretmeye çalışılacaktır.



VII Sonuç

Ekonomik ve sosyal alanlardaki değişimler, her geçen gün artan bir rekabet ortamını da beraberinde getirmiştir. Bunun sonucu olarak, işletmeler özellikle düşen fiyatlarla rekabet etme zorunluluğu ile karşı karşıya kalmışlardır. Dolayısıyla, geleneksel yöntemlerle belirlenen ürün maliyet bilgileri yetersiz kalmakta ve söz konusu ürünlerin maliyetleri, piyasa gereklerine bağlı olarak, yani hedef satış fiyatına göre belirleme ihtiyacı doğmaktadır. Bir diğer ifadeyle,

işletmeler faaliyetlerini piyasa ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla, ürün maliyetlerini pazara yönelik olarak belirlemek durumundadırlar.

Bu amaçla günümüzde hedef maliyetleme yöntemi olarak adlandırılan yeni bir yaklaşım işletmecilik alanında sıkça yer almaktadır. Yöntem aslında tamamen yeni değildir. İlk olarak Japon şirketleri tarafından geliştirilmiş ve son yıllarda daha doğru maliyet hesaplanabilmesi amacıyla işletmelerde kullanılmaya başlanmıştır. Hedef maliyetleme, genel olarak ürün maliyetlerinin piyasaya yönelik olarak belirlenmesi için ürünle ilgili bütün fonksiyonların hedef maliyetlerle tanımlanmasını gerektiren ve ürünü geliştirmeyi de kapsayan bir planlama ve kontrol alt sistemidir. Maliyet planlaması olarak da adlandırılan hedef maliyetleme yöntemi, bu yönüyle aslında bir maliyet muhasebesi sistemi olmaktan ziyade, bir maliyet yönetim aracı olarak ifade edilebilir.

Sonuç olarak, kavram olarak kısaca ele alınan hedef maliyetleme yöntemi, günümüz işletmeleri için ürün maliyetlerini piyasa ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla etkin bir maliyet düşürme aracı olarak kullanılabilir. Bu bakımdan özellikle yoğun rekabet ortamında bulunan ülkemiz işletmeleri için hedef maliyetleme yönteminin bir maliyet yönetimi aracı olarak kullanılması ise önemli bir husustur.

Summary: In this study, it has been examined the target costing system, firstly developed by Japanese firms and recently has been argued by authorities as a new costing approach. As a general, target costing requires a product to be defined wholly by target cost. In the other words, because of determining product costs, target costing is a planning and checking tool which also contains developing of product. For this side, the target costing may be expressed as a cost management tool. As a result, target costing may be used an efficient management tool too to bring to accordance the contemporary businesses.

Kaynaklar

- BİLGİNOĞLU, Fahir; "Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı", **Yönetim**, Yıl:6, Sayı:21, Haziran 1995, ss.13-15.
- _____; "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi", **Yönetim**, Yıl:5, Sayı:19, Ekim 1994, ss.3-5.
- BURSAL, Nasuhi ve ERCAN. Yücel; **Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama**, 5.Basım, Der Yayınları: 103, İstanbul 1994.
- COOPER, Robin; "Look Out Management Accountants", **Management Accounting**, May 1996, ss.20-26.

- _____; ve CHEW, Bruce; "Control Tomorrow's Cost Through Today's Decisions", **Harvard Business Review**, January-February 1996, ss.88-97.
- GARRISON, Ray H., ve NOREEN, Eric W.; **Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making**, Seventh Edition, Richard D. Irwin, Inc., 1994.
- HORVATH, Peter; **Target Costing: A State of The Art Review**, IFS International Ltd., 1993.
- IMAI, Masaaki; **Kaizen: Japonya'nın Rekabetteki Başarısının Anahtarı**, BRİSA Yayını, Aralık 1994.
- KARCIOĞLU, Reşat; "Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi", **Pazarlama Dünyası**, Yıl: 11, Sayı: 64, Temmuz-Ağustos 1997, ss.4-8.
- RATBORN, Cecily A. ve diğerleri; **Managerial Accounting**, Seventh Edition, West Publishing Company, Saint Paul 1996.
- SCMELZE, George, GEIER, Rolf ve BUTTROSS, Thomas E.; "Target Costing At ITT Automotive", **Managerial Accounting**, December 1996, ss.26-30.
- ŞAKRAK, Münir; **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları No: 80, 1997.