

Gönderim Tarihi: 15.12.2014 Kabul Tarihi: 07.08.2015

BİR STRATEJİK MALİYET YÖNETİM YAKLAŞIMI OLARAK HEDEF MALİYETLEME VE UYGULANABİLİRLİĞİ

Fatih ŞENTÜRK*

A TARGET COSTING IN TERMS OF STRATEGY COST MANAGEMENT AND IMPLEMENTATIONALITY

Öz

İşletme başarısının ölçülebilirliği, sürdürülebilirliği, sürekli geliştirme olanakları vb. ölçütler bakımından stratejik maliyet yönetimi kavramı rekabetin yoğun yaşandığı piyasa şartlarında yükselen bir değer olmuştur. Dolayısıyla bu durum maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde yeni arayışlara gidilmesini zorunlu hale getirmiştir. Yeni yaklaşımlardaki ortak hedef; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması ve değer yaratan faaliyetlerde de kalite, fonksiyonellik, maliyet ve fiyat bakımından sürekli iyileştirmelerin yapılmasıdır. Bu bağlamda, stratejik maliyet yönetiminin iki önemli unsuru ön plana çıkmaktadır. Bu iki unsur sistemli bir şekilde maliyet düşürmek amacıyla; mamul yaşam döneminin tasarım ve geliştirme aşamasında kullanılan Hedef Maliyetleme ile üretim aşamasında kullanılan Kaizen Maliyetlemedir. Bu çalışma ile stratejik maliyet yönetimi enstrümanı olan hedef maliyetleme yöntemi kavramsal açıdan incelenmiştir. Ayrıca bu yöntemin, Kaizen Maliyetleme ve Değer Mühendisliğiyle olan ilişkisi bir bütün olarak değerlendirilmiş ve geleneksel maliyet yönetimine göre farklılıkları açıklanmıştır. Diğer yandan Hedef Maliyetleme yönteminin mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleri azaltıcı etkilerini belirlemek amacıyla çeşitli örnek uygulamalar yardımıyla endüstri işletmelerinde uygulanabilirliği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Maliyet Yönetimi, Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Değer Mühendisliği, Endüstri İşletmeleri

Abstract

In terms of some criteria like its measurable business success, sustainability, constant development opportunities, the concept of strategic costing management has become a rising value in rivalry market and it has made costing and

* Yrd.Doç.Dr., Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik YO, Turizm İşletmeciliği Bölümü, fatihsenturk@ibu.edu.tr

management accountancy systems compulsory to be arranged in this scope. The common goal with new approaches is to abolish the activities that do not create values and to make amendments in terms of quality, functionality, costing and price. In this term, there arise two important components of strategic costing management. These two important component are Target Costing which is used in the design and development step of manufacturing life to systematically decrease cost and Kaizen Costing which is used in production step. Target costing management is conceptually examined as a tool of strategic costing man agent in this study. In addition, relationship of this method with Kaizen Costing and Value Relationship is considered as a unity and their differences are explained in accordance with costing management. The feasibility of Target costing management in industrial foundations is tried to be found out with some sample implementations to find out reducing effects on manufacture.

Keywords: Strategic Costing Management, Target Costing, Kaizen Costing, Value Engineering, Manufacturing Business

1. Giriş

Günümüzde değişen müşteri beklentileri ve her alanda artan rekabet, işletmeleri daha rasyonel davranmaya zorlamaktadır. Bu süreç, işletmeleri üretim faaliyetlerini sorgulamaya ve stratejik maliyet yönetiminin göz ardı edildiği, “neyi, hangi maliyette üretirsem üreteyim satarım”, anlayışını terk etmeye, bunun yerine “ancak bu fiyattan satabileceğime göre maksimum kar edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?” yaklaşımının gelmesine neden olmuştur.

Bu gelişmeler işletmeleri, kısa süre içinde, yüksek kaliteli ve düşük maliyetli mamul üretimi hedeflerini, aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirmek zorunda bırakmıştır. İşletmelerin bu hedeflerine ulaşabilmeleri için geliştirilmiş olan birçok maliyet yönetimi yaklaşımı bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan biri de stratejik kar, maliyet planlama aracı ve yönetim sisteminin bir parçası olan hedef maliyetleme yöntemidir.

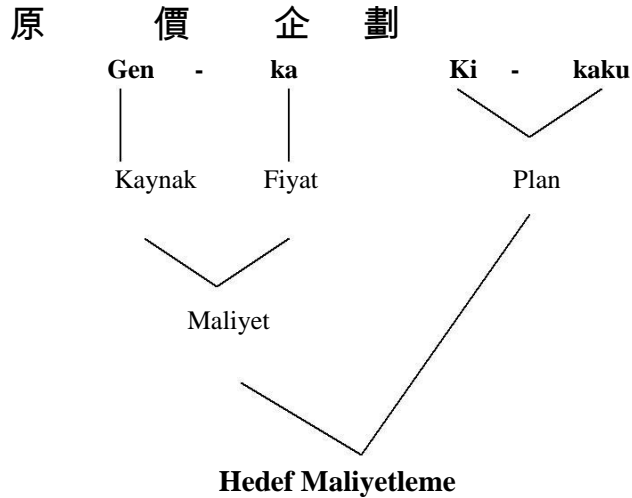
Çalışmada öncelikli olarak hedef maliyetleme sürecine ilişkin kavramsal çerçeve ve hedef maliyetleme ile ilgili genel bilgiler ele alınmış daha sonraki kısımda hedef maliyetlemenin uygulama süreci ve kullanımı açıklanmıştır. Ayrıca hedef maliyetleme yönteminin Kaizen maliyetleme yöntemi ve değer mühendisliği ile olan bağlantısı ve geleneksel maliyet yöntemi ile farklılıkları incelenmiştir. Son olarak hedef maliyetleme sürecine ilişkin uygulama örneklerine yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

2. Hedef Maliyetlemenin Kavramsal Çerçevesi

Endüstrinin gelişmesi ve bununla beraber yeni ürünlerin ortaya çıkması dolayısıyla, şirketlerin teknolojileri, konseptleri ve hizmetleri birer rekabet unsuru olmuştur. Rekabetin artması sonucu değişim hızı, kalite ve güvenilirlik önem kazanmaya başlamıştır. Tüm bu gelişmeler sonucu fiyat, rekabette daha da önemli bir yer edinmiştir. Kar marjlarının gittikçe düşmeye başlaması firmaları maliyetleri düşürmek için çeşitli arayış ve aktivitelere yöneltmiştir (Sağmanlı, 2002:135). Bu kapsamda geliştirilen stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından biriside hedef maliyetlemedir.

2.1. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi

Hedef Maliyetleme (HM), 1960-1970’li yıllarda Japonya’da ortaya çıkan ve ilk kez 1965 yılında Japon otomobil üreticisi Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşımdır. Şekil 1.’den görüldüğü üzere bu yaklaşım Japon dilinde “Gen-ka Ki-kaku” olarak ifade edilmiştir. Genka Kikaku ifadesi maliyet planlaması olarak ifade edilmiştir (Çetin, Atmaca, 2009:317).



Şekil 1. Hedef Maliyetleme Kavramının Ortaya Çıkışı

Kaynak: Feil, Yook, Kim, 2004, s.11.

1970’li yıllarda Japonya’da uygulama alanı bulduğu bilinen hedef maliyetleme; Sony, Nec, Toyota gibi devlerin yıllardan beri rekabetçi bir silah olarak kullandıkları bir maliyet yönetim anlayışıdır. Özellikle elektronik ve otomotiv sanayiindeki pek çok Japon işletmesi tarafından kullanılan HM anlayışının geleneksel maliyet yönetim anlayışından üstünlüğünün anlaşılması ile birlikte günümüzde dalga dalga ABD ve Avrupa Topluluğu ülkelerine yayılmakta olduğunu görmekteyiz (Öndaş, 2003:65).

Hedef maliyetlemenin özellikle 1970’li yıllardan sonra yaygın bir biçimde kullanılmaya başlanmasına, o yıllarda yaşanan ilk “Petrol Krizinin” enerji giderlerini yükseltmesi nedeniyle firmaların aşırı maliyet baskısı altında kalmaları ve rekabet kabiliyetlerini kaybetmeleri yorumu getirilmektedir (Bahşi, Can, 2001:50). Bu yıllarda yaşanan krizlerin yanında 1990’lı yıllarda Japonya’da meydana gelen krizlerinde hedef maliyetlemenin gelişiminde önemli katkısı olmuştur (Çetin, Atmaca, 2009:318). Günümüzde HM Japonya’da otomobil üreticileri, elektronik, makine parçaları endüstrisinde geniş bir biçimde kullanılmaktadır (Yükçü, 1999:923).

2.2. Hedef Maliyetlemenin Tanımı ve Özellikleri

Günümüzde tüketiciler kalitesi yüksek, maliyeti düşük yeni ve çeşitli mamuller talep etmektedir. Talepteki değişimi karşılamaya çalışan işletmeler de, geleneksel üretim sistemlerini terk ederek otomasyon, robotlar ve bilgisayar destekli üretim sistemlerini kullanmaya başlamıştır. Nitekim mamulün yaşam döngüsünü kısaltan bu ortamda, yeni ve çok çeşitli ürünler hızla pazara girmeye başlamıştır. Kısalan mamul yaşam döngüsü içerisinde mamul ve müşteri ilişkisini incelediğimizde karşımıza iki önemli husus çıkmaktadır. Birincisi mamul, müşterilerin ödemeye razı oldukları fiyatla sunulmalıdır. İkincisi ise mamul, kabul edilebilir bir maliyetle üretilmelidir. Bu aşamada işletmeler de stratejik bir kar ve maliyet düşürme tekniği olarak *Hedef Maliyetleme*’ye başvurmuşlardır (Erdoğan, Saban, 2006:525).

HM, bazı yazarlar tarafından yeni bir ürünün, geliştirme ve tasarım aşamasında maliyet düşürücü bir yöntem olarak görülürken, bazı yazarlar tarafından toplam kaynak kullanımı ile beraber tasarım, dağıtım ve satış arasındaki farklı ilişkileri içeren ürün yaşam eğrisinin çeşitli aşamalarını vurgulayan yöntem olarak görülmektedir.

Bu yaklaşım bir mamulün maliyetini, gerçekleştikten sonra azaltmaya çalışmak yerine, maliyetler gerçekleşmeden onları önlemeyi amaçlamaktadır. Bu yöntemde, maliyet yönetimi mamul tasarımı aşamasından başlar ve mamul yaşam döneminde tüm değerler zincirini kapsayacak şekilde uygulanır (Gökçen, 2003:79). İşletme tarafından satışa çıkarılacak yeni bir ürünün fiyatını belirlerken, düşük bir maliyet ve yeterli bir kar marjının elde edilmesini öngören stratejiye hedef maliyetleme denir (Çakıcı, 2002:181). Diğer bir anlatımla hedef maliyet, “belli bir pazar payına ulaşmak için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan pazar bazlı maliyeti” ifade eder ve hedef maliyetlemede “yeni bir ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği ve ürünün hedef maliyet rakamına uygun karlı bir şekilde üretilip dağıtılacağı bir örneğin geliştirildiği süreci” ortaya koymaktadır (Kutay, Akkaya, 2000:2).

Bu yöntemde iki önemli adım bulunmaktadır. Birincisi; hedef maliyeti bulabilmek için ürünün hedef fiyatını ve hedef kar marjını belirlemektir. İkincisi ise; hedef maliyeti kısım ve hammadde seviyesine kadar indirmek ve böylece dışardan elde edilecek birimlerin fiyatını belirleyebilmektir (Sarokolaee, Taghizadeh ve Ebrati, 2012:80).

Japon firmaları tarafından kullanılan üç maliyet yönetimi tekniği; HM, değer mühendisliği ve organizasyonlar arası maliyet yönetim sistemleri şeklinde sıralanmaktadır. Bu üç maliyet yönetimi tekniğinden biri olan hedef maliyetlemenin gelişimi de, Japon yönetim düşüncesindeki gelişmelerle paralellik göstermektedir (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:117).

İşletmenin rekabet stratejisi ve mamul geliştirme süreci, HM ile yakından bağlantılıdır. Pazardaki talepleri tahmin etmek ve kar sağlamakla rekabet stratejisi ilgilenirken; işletmenin bu amaçlarının nasıl elde edileceği konusundaki çalışmayı da HM gerçekleştirir. Bir mamulün özellikleri belirlenirken müşterilerin talepleri ön planda tutulur. Daha açık bir ifade ile müşterilerin fiyat, kalite ve zamana dayalı beklentilerine bakılarak mamulün özellikleri belirlenir (Gökçen, 2003:79).

HM, mamul yaşam dönemi boyunca, maliyet azaltım anahtarı olarak görev yapan bir maliyet yönetim yaklaşımıdır. Bu yöntem, mamulün üretim aşamasından önceki tasarım aşamasına odaklanarak hedefe bunu koyar. İşlemlerin müşteriye göre yapıldığı, özellikle ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşıldığı ve ürünün tam hayat döngüsüne yayıldığı HM yönteminin temelini oluşturan yaklaşım ise, istenen karı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır (Horngren, Sundem ve Stratton, 2003:224). Ürün için yapılan araştırma-geliştirme ve tasarım aşamaları çok önemlidir.

Çünkü üretimle ilgili maliyetlerin büyük oranı bu aşamalarda sabitlenmektedir ve bu kaynaklar üzerinde daha sonra yapılacak olan değişiklikler, işletmeye çok masraf doğuracaktır. Bir ürün veya hizmetin maliyet hayat döngüsünü şema olarak şu şekilde gösterebiliriz (Coşkun, 2002:25):



Şekil 2. Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü

Kaynak: Coşkun, 2002:26.

HM firmaları, müşterilerin ne tür mamul istedikleri ve hangi fiyattan ödeme yapmaya hazır oldukları konusuna odaklanmaya zorlanmaktadır. Nihayetinde HM müşterilere istedikleri ürünle ilgili bazı fırsatlar sağlamaktadır. Eğer firma hedeflerine ulaşamaz ise ürünün fiyatını azda olsa yükseltemez ve ürünü piyasaya sürmek durumunda kalır (Young, 2004, s.161).

Hedef maliyetlemede firmanın uzun vade satış ve kâr hedefleri, söz konusu mamulün yaşam seyirindeki yeri, müşteriler tarafından algılanan değeri, arzu edilen pazar payı, arzu edilen satış hacmi, emsal mamullerin mevcut fiyatı, kalite ve fonksiyonellik gibi bir dizi faktör göz önünde bulundurularak hedef fiyat belirlenir (Yereli, Doğan ve Şahin, 2012:39). Bununla beraber Hedef Maliyetleme Yöntemi ağırlıklı olarak otomotiv, bilgisayar, elektronik ve makine araçları gibi yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan endüstrilerde yaygın bir şekilde uygulandığı görülmektedir (Bozdemir, Orhan, 2011:166). Örneğin; Toyota, Sony ve Ford gibi büyük ölçekli işletmeler piyasa koşulları hakkında ve tüketicilerin ürünlere yönelik beklenti ve isteklerini belirleyebilmek amacıyla çeşitli araştırma ve incelemeler yaparak elde etmiş oldukları sonuçlar doğrultusunda hedef maliyetleme yöntemini, maliyet kontrol aracı olarak uyguladıkları bilinmektedir (Jayeola ve Onou, 2014:223).

Bu yaklaşımın esası basit bir formüle dayanmaktadır. Önce mamullerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir; sonra gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı bu satış fiyatından düşülür ve son olarak kalan değer mamulün üretilmek zorunda olduğu hedef maliyet düzeyini gösterir (Bahşi ve Can, 2001:51). Bu formülü şu şekilde gösterebiliriz:

$$\begin{aligned} \text{Hedef Maliyet (br)} &= \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kâr} \\ \text{Hedef Maliyet (toplam)} &= \text{Hedef Satış Tutarı} - \text{Hedef Toplam Kâr} \end{aligned}$$

Hedef Satış Fiyatı: Ürüne alıcıların algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen satış fiyatıdır. Hedef satış fiyatı saptanırken rakip ürünlerin fiyatları ile müşteri grubunun ödeme arzu ve gücü dikkatlice araştırılmalı veya gözlenmelidir. *Hedef Kar Marjı:* Uzun dönemli kar analizine dayalı olarak belirlenen kar marjıdır. Yatırılan sermayenin geri dönmesi beklenen yüzdesine, yatırımın karlılığı oranı denir. *Hedef Maliyet:* Bir mamule ait beklenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir. Bir başka ifade ile hedef satış fiyatı ile hedef kar marjı arasında kalan farktır (Vasile ve Croitoru, 2013:119).

2.3. Hedef Maliyetlemenin Amaçları

HM her şeyden önce sadece bir maliyet azaltma tekniği olmayıp, aynı zamanda kapsamlı bir kar yönetim sisteminin parçası olma niteliğini taşımaktadır. Bunun yanı sıra HM; yeni mamuller için doğrudan planlama ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere teknik ve metotlar seti ortaya koyan, böylelikle zincirleme safhalar boyunca mamullerin verilen karlılık hedeflerini tutturmasını sağlayan bir sistem olarak belirtilmektedir (Altınbay, 2006:142).

Buna göre hedef maliyetlemenin en genel amacı, kar ve maliyet planlamasını bir arada yürüterek uygun karların elde edilmesini sağlamaktır (Erden, 2004:216). Hedef maliyetlemenin temel amaçları şu şekilde ifade edilebilir: işletmenin tümünün piyasaya uyumunu sağlamak, piyasanın istediği kaliteyi gerçekleştirmek, mamulün özelliklerinin değerini piyasa gözüyle keşfederek müşteri ihtiyaçlarını tatmin etmek, maliyet, fonksiyonellik ve kalite arasında optimal bir bileşim kurulduğu mamuller sunmak (Altınbay, 2006:142). Hedef maliyetlemenin diğer amaçları ise: pazar payının büyütülmesi, karın maksimize edilmesi, işletmelerin tasarım aşamasında maliyetlerin yönetilmesi, işletmelerde hedeflerin devamlı kontrol altına alınması ile dinamik maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesidir (Çetin ve Atmaca, 2009:315).

2.4. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri

Hedef maliyetlemenin temelini oluşturan ilkeler şunlardır: Satış Fiyatına Dayalı Maliyetleme, Müşteriler Üzerine Yoğunlaşma, Mamul Tasarımı Üzerine Yoğunlaşma, Ekip Çalışması, Mamul Yaşam Dönemi Yaklaşımı, Değerler Zinciriyle İlgilenme.

a) Satış Fiyatına Dayalı Maliyetleme

HM yöntemi, maliyet hedeflerini, rekabete dayalı pazar fiyatından hedeflenen kar payının düşürülmesi ile belirlenir. Yukarıda verilen formülde hedef kar, satış değeri üzerinden hedeflenen orana bağlı olarak bulunmaktadır. Daha açık bir ifade ile bu oran belirlenirken, işletmenin hedeflediği öz sermaye karlılığı ve buna bağlı olarak da sürüm katsayısı önem kazanmaktadır. Satış fiyatına dayalı maliyetleme ilkesinin de kendi içinde iki önemli ilkesi bulunmaktadır. Bu ilkeleri şu şekilde açıklayabiliriz (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:120);

i) Mamul ve kar planlarının piyasa fiyatları tarafından belirlenmesi: Buradaki asıl amaç işletme kaynaklarının tutarlı ve güvenilir kar payı sağlayan mamullere yönlendirilmesidir ve bunu yapabilmek için de planların sık sık analiz edilmesi gerekir.

ii) Hedef maliyetleme sürecinin aktif rekabete dayalı bilgi ve analizler ile yönlendirilmesi: Buradaki asıl amaç piyasa fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlayabilmektir. Böylece rekabet ortamının güçlükleri ve tehlikeleriyle daha kolay bir şekilde baş edilebilir.

Hedef maliyetlemenin temelini oluşturan satış fiyatına dayalı maliyetleme ilkesi, rekabetin geçerli olduğu pazarda tam anlamını bulmaktadır. Ancak burada belirtilmesi gereken husus, bu ilkenin rekabet oranı düşük olan bir pazarda geçerli olmayacağı gibi bir sonucun ortaya çıkmayacağıdır. Çünkü bir işletmenin pazarda çok güçlü olması ve rekabet edebilirlik düzeyinin çok yüksek olması halinde bile, müşterilerin verebileceği fiyatın üstünde mal ya da hizmet sunamayacağı aşikârdır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:120).

b) Müşteriler Üzerine Yoğunlaşma

HM pazar tarafından yönlendirildiği için müşterilerin düşünceleri, HM süreci boyunca ön plana çıkmaktadır. Müşterilerin istekleri mamulün kalitesi, maliyeti ve zaman konularında yoğunlaşmaktadır. Mamul ve

süreçle ilgili alınacak kararlar da bu istekler göz önüne alınarak belirlenir. Başka bir ifade ile müşteri istekleri maliyet analizlerine rehberlik eder (Erden, 2004:217). Müşteri tarafından istenen nedir ve işletme buna yönelik ne yapmaktadır ya da ne yapabilecektir? Asıl önemli nokta bu soruların cevaplarını belirlemektir (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:121).

Hedef maliyete ulaşabilmek için, ürünün performansından ya da güvenilirliğinden ödün vermemek gerekir. Ayrıca ürünü pazara istenen zamanda sunmak çok önemlidir. Bu konularda yapılacak azaltmalar ya da geciktirmeler, müşterilerin temel beklentilerine aykırı düşecektir ve hedef maliyete ulaşamayacaktır (Aksoylu ve Dursun, 2001:364). Müşteriler üzerine yoğunlaşma, mamul geliştirme faaliyetleri ile ilgili mühendislik çalışmalarına da yön verir. Bu gelişme sürecinde mamulün özelliklerini ve fonksiyonlarını geliştirebilmek için bu mamullerin, müşterilerin beklentilerini karşılama, müşterilerin karşılayabileceği fiyatı taşıması, ek pazar payı veya satış hacmini sağlama gerekir (Gökçen, 2003:80).

c) Mamul Tasarımı Üzerine Yoğunlaşma

HM yöntemi, maliyetleri gerçekleştikten sonra değil, gerçekleşmeden önce yönetme ilkesine dayanır. Mamul yaşam sürecine baktığımızda, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşan maliyetlerin geleceğe taşınan maliyetler olduğunu görmekteyiz. Bundan farklı olarak üretim döneminde ise, döneme ait tahakkuk eden maliyetler ortaya çıkmaktadır. Üretim döneminde tahakkuk edecek maliyetlerin büyük bir bölümü, zaten tasarım ve geliştirme döneminde oluşmaktadır ve üretim dönemine kadar ertelenmektedir. Bu duruma bağlı olarak da HM süreci için tasarım aşamasındaki maliyetler büyük önem arz etmektedir (Atkinson, Kaplan ve Young, 2004:290).

HM yönteminin diğer bir özelliği, mühendisleri yönlendirmektir. Daha açık bir ifade ile mühendisler, ürün, teknoloji ve üretim süreci ile ilgili tasarımlarının maliyet etkilerini incelerler. Tüm mühendislik fikirleri tasarım aşamasına geçilmeden önce, müşteri isteklerine göre gözden geçirilir. Böylece ürün veya mühendislik konusunda yapılması gereken değişiklikler üretime geçilmeden tamamlanabilir. Çünkü üretim aşamasında yapılacak ufak değişiklikler, işletme için büyük zararlara neden olabilir (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:122).

HM işletmede yer alan tüm bölümleri, üzerinde çalışılan ürün tasarımlarının incelenmesine yönlendirir. Buradaki asıl amaç üretime geçilmeden önce gereken mamul veya tasarım değişikliklerinin

yapılmasıdır. Hedef maliyetlemenin amaçlarından biri de ürünlerin ve üretim süreçlerinin tasarımının birbirini takip eden bir zincir sırasında olmasından çok, birbirine eş zamanlı olarak oluşmasını sağlamaktır. Çünkü bu durum ürün geliştirme zamanını azaltacaktır ve hatta geliştirme sürecinin ilk aşamalarında ortaya çıkan sorunların çözülmesine ve maliyetlerin de düşürülmesine yardımcı olacaktır (Erden, 2004:218).

d) Ekip Çalışması

Yaşayan bir süreç olarak hedef maliyetlemenin temel ilkelerinden biri ekip çalışmasıdır. HM yöntemi uygulanırken, tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılmaktadır. Bu ekibin içerisine satıcılar, tedarikçiler, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve gruplar da katılmaktadır. Ekip sayesinde, ürün tasarımı ile ilgili bölümlerin vereceği karar süreci büyük oranda kısalmaktadır ve müşteri beklentileri zamanında karşılanabilmektedir. Her ekip, temel tasarımından üretimine kadar, bir mamulden sorumludur. Çok fonksiyonlu bir grubu, kendi deneyim ve birikimlerini katan bir uzmanlar grubu olarak değil de, bir mamulün her şeyinden sorumlu olan bir ekip olarak tanımlayabiliriz (Drury, 2002:892).

e) Mamul Yaşam Dönemi Yaklaşımı

Mamul yaşam dönemi maliyetleme yaklaşımı, bir mamulün yaşam sürecinde karşılaştığı maliyetleri yönetme ve anlama konusunda bilgi sağlayan bir süreçtir. HM yöntemi, mamul için yaşam süresi boyunca ortaya çıkan satın alma, işletme, bakım onarım, elden çıkarma gibi tüm maliyetleri dikkate almaktadır. Hedef maliyetlemenin amacı, mamulün yaşam süreci boyunca ortaya çıkan maliyetleri hem müşteri hem de üretici açısından en aza indirmektir (Aksoylu ve Dursun, 2001:365).

Hedef maliyetleme, müşteri odaklı olup, tasarım kararlarında hem üretim hem de müşteri maliyetlerini dikkate alarak ürün/hizmet yaşam dönemine odaklanmaktadır (Okutmuş ve Ergül, 2013:5416). Mamul yaşam dönemi yaklaşımının kendi içinde müşteri ve üreticiyi temel alan iki alt ilkesi mevcuttur. Müşteri bir mamulün hem alım bedeline hem de kullanım maliyetinin düşük olmasına dikkat etmektedir. Dolayısıyla amaç mamulün işletme, kullanma, onarma ve elden çıkarma maliyetlerinin düşürülmesidir. Üretici açısından yaşam dönemine yönelme, mamulün doğumundan ölümüne kadar katlanılan; geliştirme, üretim, pazarlama,

dağıtım, destekleme, satış sonrası servis hizmetleri ve elden çıkarma gibi tüm maliyetlerin en aza indirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Horngren ve diğerleri, 2008:471).

Örneğin buzdolabı satın alan bir tüketiciyi düşünelim. Tüketicinin harcamaları, satın alma fiyatından daha fazla olacaktır. Çünkü bu tüketici, buzdolabını kullandığı sürece çalışma maliyeti olarak elektrik faturası ödeyecektir, mamulün kullanımında karşılaşılabilecek hasarlar için tamir maliyeti ödeyecektir ve buzdolabının ekonomik ömrü sonunda da hurdaya atma gibi birçok ek harcamalar yapacaktır. Bu örneğe bir de üretici açısından bakalım. Üretici mamulün araştırma-geliştirme aşamasından hurdaya ayrılma dediğimiz ölümüne kadar olan süreçte ortaya çıkacak maliyetleri en aza indirmeye çalışacaktır ve bunu ürünün ağırlığını düşürecek, tamir sırasında kolaylık sağlayacak parça birleşmelerini kullanarak ve de tekrar üretilebilir malzemelerden ortaya çıkacak tasarımlar yaparak gerçekleştirebilir. Sevkiyat, kurulum, tamir ve ekonomik ömrün sonunda da hurdaya ayırma maliyetlerini düşürecektir. (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:123).

f) Değerler Zinciriyle İlgilenme

HM çalışmaları, işletmede fonksiyonlar arası, ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve işletme ile ilgili tüm yönleri kapsayan bir değerler zincirine dayanmaktadır. Değer zincirinde yer alan unsurları, oluşan değeri birbirine bağlı faaliyetler ile çevre ve rekabetin etkileri altında kalan yönetim kararları oluşturmaktadır. Daha açık bir ifade ile değerler zinciri, işletmenin hammadde aldığı kaynaklardan başlayarak, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütünüdür (Aksoylu, Dursun, 2001:365).

HM yaklaşımı, değerler zinciri içinde yer alan tüm taraflarla ilgilenir. Bu taraflarla uzun dönemli geliştirilecek yararlı ilişkiler, yönetimi başarıya ulaştırır. Başka bir deyişle işletme, hem kendi içindeki faaliyetleri geliştirmeye çalışmalıdır hem de değerler zinciri içine giren işletmelerle çevresel bağlarını geliştirmelidir. Böylece işletme ortaya çıkacak fırsatlardan yararlanarak durumunu güçlendirecektir (Gökçen, 2003:81).

2.5. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları

Hedef maliyetlemede, muhasebe bilgileri yanında çok yönlü ilişkiler içerisinde diğer teknik, yöntem ve disiplinleri de içine alır. Bu yöntemin başarısı açısından gerekli koşullardan bazıları şunlardır; tedarikçiler mamul geliştirme sürecine dahil edilmelidir, mamuller ve süreçler eş zamanlı olarak dizayn edilmelidir, maliyet azaltma çabalarının tamamı müşteri beklentilerine göre yapılmalıdır. Tasarım basitliğine ulaşılmaya çalışılmalı ve ölçülmelidir. Hedef maliyet ile ilgili farklı departmanların temsilcilerinden oluşan ekipler kurulmalıdır. Sürekli değişme ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olunmalıdır. Hedef maliyetlemede diğer tekniklerden yararlanılması zorunludur (Erdoğan, Saban, 2006:529).

HM yönteminin sağlıklı çalışabilmesi için gerekli olan koşullar şunlardır: (Coşkun, 2002:32): Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almaktadır. Bu açıdan hedef maliyetlemede tedarikçiler, sürece dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmelidir. Hızın önemli olduğu bu yöntemde, ürün ve üretim sürecinin eş zamanlı olarak tasarlanması, çatışan parça ve faaliyetlerin çabuk belirlenmesini sağlayacaktır. Bu tip aksaklıklar, daha az zaman harcanarak düzeltilebilecektir. Fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmaları müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılmalıdır. Bu durum işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasını gerektirir. Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek, tasarımda sadeliğe ve müşteri isteklerine tam olarak uyulmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca, aynı işi görebilecek parçalardan, daha düşük maliyetli olanı tercih edilmelidir. HM ile ilgili oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanlar dahil edilmelidir. Bu ekip, hem çok işlevsel olmalı hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan kazanç sağlamalıdır. Değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olunmalıdır. İşletme kendini yenilemeli ve hatalarından ders alarak, aynılarını tekrarlamamalıdır. Ayrıca, örgütün bölümleri arasındaki uyum da yöntemin etkinliğini artırır (Swenson, Ansari, Bell, Kim, 2003:17).

2.6. Hedef Maliyetlemenin Yararları ve Sakıncaları

İşletmelerde verimliliğin artırılması için kullanılan HM yönteminin yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz: İşletmede çalışan herkes için belirlenmiş bir maliyet düşürme hedefi olması, çalışanları bu hedefe

ulaşmaya yönlendirir. HM ekip çalışması ilkesini içerdiğinden, işletmenin bütün birimlerini aynı hedef doğrultusunda birleştirir. İşletme bütçesinin hazırlanmasında ve bununla ilgili hedeflere ulaşmada kolaylık sağlar. Bu yöntem işletmenin içinden ve dışından işletmeye mal/hizmet sunan taraflar üzerinde maliyet düşürme konusunda baskı yaratabilir. Böylece müşterinin lehine bir durum oluşur. Uygun bir seviyede oluşturulan hedef maliyet, çalışanları motive eder. Müşteriler sistemde aktif bir şekilde bulunacağından kaliteli bir bilgi geri dönüşü sağlanmış olacaktır. Aynı zamanda uygun hedef maliyet sisteminin oluşturulması işletme için iyi bir rekabet aracıdır (Acar, 1998:13).

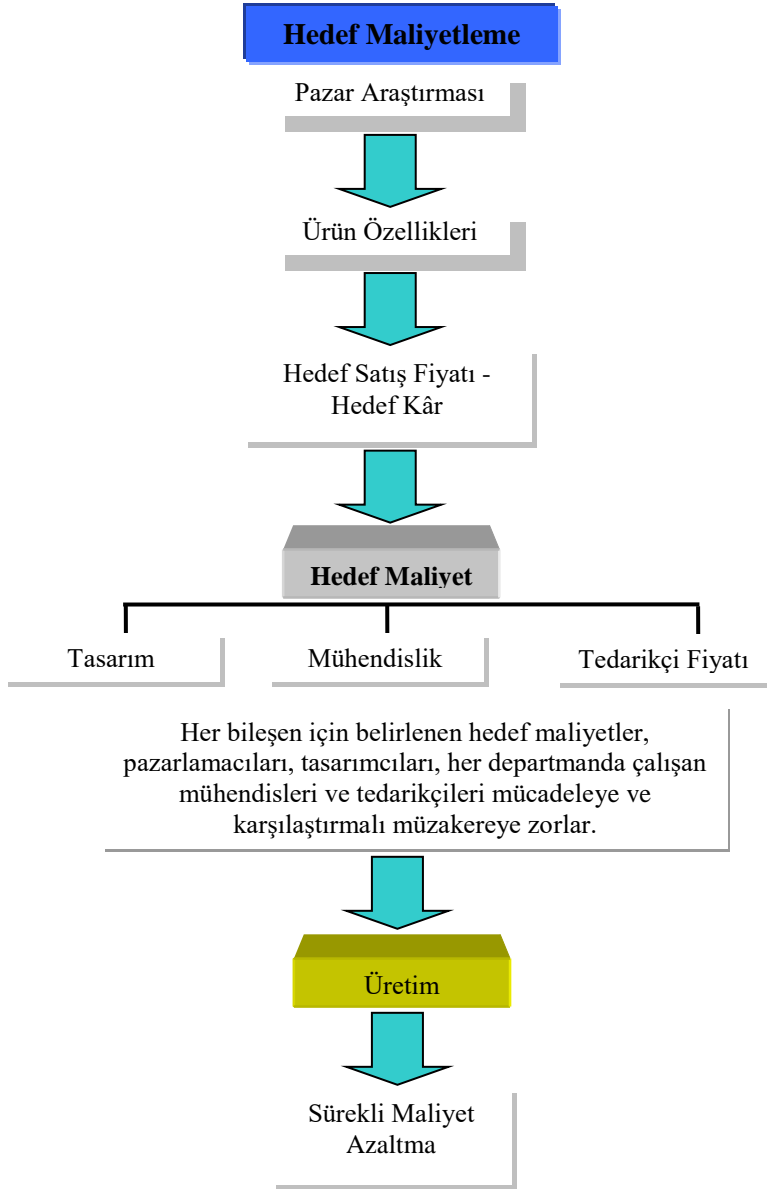
Maliyet düşürme yaklaşımı olan hedef maliyetlemenin sakıncaları şunlardır: Ulaşılmak istenen hedefin çok zor ya da kolay olması çalışanların motivasyonunu bozabilir. Hedef maliyetler zamanında realize edilmezse para ve zaman kaybı oluşabilir. İşletmenin hedef satış fiyatı ile çalışması ürün tasarımında kısıtlamalara neden olabilir. Ürünlerin geliştirme aşamasında, maliyet düşürmek için yapılan uygulamalar zaman kaybına neden olacağından ürünün pazara daha geç girmesine sebebiyet verebilir. Dolayısıyla bu süreç işletmenin, ürünün pazarlama ve dağıtım aşamalarında para kaybetmesine neden olabilir.

3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulama Süreci

Müşteri taleplerinin karşılanmasına yönelik mamul ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine odaklanan hedef maliyetleme süreci pazar araştırmasıyla başlayan karmaşık, özveri gerektiren ve çok yönlü olmasına karşılık oldukça anlaşılır bir yapı ve uygulama sürecine sahiptir.

3.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi Uygulama Sürecinin Aşamaları

HM sürecine dar bir perspektiften baktığımızda karşımıza üç temel aşama çıkmaktadır; Birinci aşama, müşterilerin isteklerini yerine getirmeye odaklanarak yeni mamul planlaması ve tasarımı yapmaktır. İkinci aşama, firmanın stratejik politikaları göz önüne alınarak bir hedef maliyet belirlemek ve sonrada erişilebilir maliyeti bu düzeye yaklaştırmaktır. Üçüncü aşama ise, hedef maliyete ulaşabilmek için değer mühendisliği ve diğer maliyet düşürme tekniklerini kullanmaktır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:129). Hedef maliyetleme süreci Şekil 3.'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 3. Hedef Maliyetleme Süreci
Kaynak: Feil, Yook, Kim, 2004:14.

HM pazarlama araştırması ile başlayan bir süreçtir. İşletme, her şeyden önce, yapacağı pazar araştırması ile hedef kitlesinin ihtiyaç ve isteklerini rakiplerden daha iyi tatmin edebilecek ürün ve ürün özelliklerini istenilen nitelikteki bir ürün için hedef kitlenin ödemeye istekli olduğu fiyatı belirlemelidir (Lockamy, Smith, 2000:214). Pazar araştırması işletmeye hem planlanan satış fiyatı, hem de ürünün taşınması gereken özellikler hakkında bilgi sağlayacaktır. Hedef maliyet rakamı en çok tasarım ve mühendislik bölümleri ile tedarikçilerin fiyatlarını etkileyecektir. Bu aşamada, bir ürünün maliyetini meydana getiren elemanların ya da bölümlerin her birisi için bir hedef maliyet rakamı belirlenecek ve bu hedef rakamlara ulaşılması veya bu rakamları aşmamaları için fiyatlama baskıları devreye girecektir. Her bir bölüm belirlenen maliyet rakamları çerçevesinde istenilen ürün özelliklerine ulaşabilmek için birbiriyle ve tedarikçiler ile sürekli bir ilişki içerisinde olacak; maliyetlerin hedef maliyeti aşması halinde, maliyeti aşağıya çekmenin yollarını arayacaklardır. Hedef maliyete ulaşılması imkân dahilinde görüldüğünde, imalata geçilecek ve ürün pazara sunulacaktır. Ürün pazara sunulduktan sonra da, bir yandan, sürekli ürün iyileştirmeleri yoluna gidilirken; diğer yandan ürün maliyetlerinin sürekli olarak düşürülmesinin yolları aranacaktır. Maliyetleri aşağıya çekmenin mümkün olmadığının ve arzulanan kâr marjına ulaşamayacağının anlaşılması halinde ise üründen vazgeçilecektir (Aksoylu, Dursun, 2001:367).

Hedef maliyetlerin hesaplanmasında ve değerlendirilmesinde, mamul yaşam döneminin üç aşaması belirgin rol oynar. Bunlar (Erdoğan, Saban, 2006:526); mamul planlama aşaması, mamul tasarım aşaması, üretime hazırlık aşamasıdır.

3.1.1. Mamul Planlama Aşaması

Yeni Mamul Kavramının Geliştirilmesi: Yeni mamuller işletmenin muhtelif departmanlarının oluşturduğu yeni mamul komitesi tarafından geliştirilir. Yeni bir mamul önerisi mamul kavramını, mamul özelliklerini ve seçeneklerini içerir. Öneriyi hazırlayan komite mamul özelliklerinin müşteri gereksinimlerini karşılayıp karşılamadığını değerlendirir. Müşteri gereksinimlerine ilişkin bilgi müşteri anketlerinden, pazar tahminlerinden, araştırma sonuçlarından, rakipler ile karşılaştırmalardan ve diğer sistematik yöntemler ile elde edilebilir (Erdoğan, Saban, 2006:526).

Hedef Satış Fiyatının Saptanması: Mevcut mamullerin satış fiyatları, pazarlama araştırması verileri ve rakiplerin stratejilerinin incelenmesi mevcut mamullerin hedef satış fiyatlarının belirlenmesinde temel olabilir.

Amaçlanan Karın Saptanması: Hedef maliyetin hesaplanmasında ikinci bileşen hedef karın saptanmasıdır. Fiyat, firmanın pazar koşulları tarafından belirlenir. Ancak hedeflenen kar belirlenirken, firmanın ve içinde bulunduğu sektörün finansal koşulları ve üretim unsurlarının yatırım değerleri esas alınır.

Hedef Maliyetin Saptanması: Hedef satış fiyatı ve hedef kar marjı belirlendikten sonra maliyet hesaplanabilir. Hedef maliyet yeni bir mamul için kabul edilebilir en yüksek üretim maliyetini ifade eder.

3.1.2. Mamul Tasarım Aşaması

Mamulün tasarım aşaması aşağıdaki işlemlerin tespit edilmesi ile gerçekleştirilir (Gökçen, 2003:83):

Mamulün Sahip Olacağı Özelliklerin Belirlenmesi: Pazar araştırmaları ve tüketici tercihlerinin saptanması ile üretime konu olacak mamulün sahip olacağı tüm özellikler belirlenir.

Her Bir Özelliğin Ağırlığının Belirlenmesi: Pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde mamulün sahip olacağı her özellik değerlendirilerek birinci aşamadaki her özelliğin göreceli önemi belirlenir ve ağırlıkları saptanır.

Mamulü Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi: Mamulden istenen özelliklerin yerine getirilebilmesi için mamul taslağı üzerinde çalışmalar yapılarak mamulü oluşturan parçalar belirlenir.

Mamulü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetinin Belirlenmesi: Mamulün parçalarının belirlenmesinin ardından bu parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesi aşamasına geçilir. Eğer parçalar işletme içinde üretiliyor ise birim maliyetleri hesaplanır. Parçalar işletme dışından tedarik ediliyor ise buna göre piyasa araştırması yapılarak parçaların maliyeti hesaplanır.

Mamulü Oluşturan Parçaların Göreceli Ağırlıklarının Belirlenmesi: Bu aşamada matrislere başvurulur. Pazar araştırması yapıldıktan sonra oluşturulan mamul özellikleri ile mamulü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılır. Burada mamulün parçaları ve özellikleri arasında bir ilişki kurulmuş olur ve her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmedeki göreceli ağırlıkları belirlenir.

Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması: Mamulü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların mamul içindeki payları belirlendikten sonra bir formül sayesinde parçaların hedef maliyet endeksi

oluşturulur. Bu endeks şu şekilde formüle edilerek hesaplanır ve endeks değerinin 1 olması amaçlanır.

Hedef Maliyet Endeksi	=	$\frac{\text{Parçanın Diğer Parçalara Göre Önem Yüzdesi}}{\text{Parçanın Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$
-----------------------	---	--

Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu: Hedef maliyet endeksindeki amaç, parçaların maliyetleri ile önemliliklerinin birbirine uyum içerisinde olup olmadığını göstermektir. Eğer parçalarda böyle bir uyum olmadığı belirlenirse, bu parçalar için farklı alternatifler uygulanır. Bu endeks, mamul yapısı içerisinde neyin değiştirilmesi gerektiğini ve sorunlu parçanın hangisi olduğunu belirlemektedir. Söz konusu endeks 1'den büyükse parça ucuz olarak; 1'den küçükse de parça pahalı olarak değerlendirilir.

3.1.3. Üretime Hazırlık Aşaması

Bu aşamada mamulün ilk örnekleri gerçek kalıp ve modellerle üretildiği için üretim maliyetleri büyük bir doğrulukla hesaplanabilir. Eğer tahmin edilen maliyet hedef maliyetten büyük ise değer mühendisliği departmanı hedef maliyete erişmek için mamulde veya üretim süreçlerinde yeniden değişiklik yapmalıdır. Sadece hedef maliyete erişilebildiğinde yeni modelin üretimine geçilmelidir. Üretime hazırlık döneminde eğer büyük ürün bozuklukları veya üretim problemleri varsa ek deneysel üretim dönemlerine gereksinim duyulabilir. Deneysel üretimden sonra hedef maliyete ulaşmak için hedef maliyet ile tahmin edilmiş maliyet karşılaştırılmalıdır. Eğer hedef maliyet ile tahmin edilmiş maliyet arasında büyük uyumsuzluk varsa diğer değer mühendisliği yöntemlerine girişilmelidir (Terdpapong ve Visedsun, 2014:34)

3.2. Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Değer Mühendisliği

Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu sayesinde maliyet ve mamul özellikleri karşılaştırılmakta, böylece mamul geliştirme ve tasarım aşamasında maliyetler düşürülmektedir. Diğer maliyet düşürme yaklaşımlarını Değer Mühendisliği ve Kaizen Maliyetleme olarak sayabiliriz (Kee, 2010:205). Hedef maliyetlemede müşteri beklentileri ve mamulün maksimum kaliteye sahip olması amaçlanmaktadır. Aynı

zamanda mamul maliyetlerinin de düşürülmesi önem arz etmektedir. Hedef maliyetleme uygulamasının başarısı, değer mühendisliği tarafından verilen destekle artmaktadır. Çünkü değer mühendisliği, hedef maliyete ulaşmak için kullanılan bir anahtar niteliğindedir (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:130).

Değer mühendisliği, tüketiciler tarafından ihtiyaç duyulan fonksiyonları yeniden gözden geçirir ve farklı yolları deneyerek ürünün maliyetini düşürmeye çalışır. Değer mühendisliği mamulün müşteri tarafından talep edilen özelliklerinden ödün vermeden ve geliştirme sürecini uzatmadan maliyet azaltıcı fikirler üretme tekniği olarak tanımlanmaktadır. HM yönteminde değer mühendisliğinden, ürün fonksiyonları ve toplam ürün maliyetleri arasındaki ilişkileri inceleyerek mamul maliyetlerinin düşürülmesinde yararlanır (Edward, Kung ve Thomas, 2002:157).

Değer mühendisliği tarafından incelenen konuları şöyle sıralayabiliriz: Ürünün hammaddeden başlamak koşuluyla üretim süreci, kullanılan iş gücünün türü, kullanılan ekipman, dışarıdan satın alınan bileşenler ile üretilen bileşenler arasındaki dengedir (Gökçen, 2003:84). Değer mühendisliği teknikleri üç kategoriye ayrılır: değer mühendisliği ilkelerinin doğrudan mamule uygulanması, değer mühendisliği ile maliyet azaltma yöntemlerine ilişkin amaçların karşılaştırılması ve diğer değer mühendisliği teknikleridir (Antic ve Novicevic, 2011:256).

Değer mühendisliğinin bir diğer özelliği ürünün gereksiz görülen fonksiyonlarının süreçten çıkartılmasıdır. Ancak bir fonksiyon gerekliyse, onun oluşturulması için yeni alternatiflere başvurulur. Değer mühendisliğinin hedef maliyetlemeye en çok yardımcı olduğu nokta burasıdır. Çünkü fonksiyon oluşturulurken kaliteyi düşürmeden, en düşük maliyetli alternatif seçilerek maliyet tasarrufu sağlanabilir. Böylece ürün maliyetini artıran gereksiz fonksiyonlar da elenmiş olur (Gökçen, 2003:84).

Değer mühendisliği mamul parçalarında ya da özelliklerinde maliyet azaltılması gerektiğini “değer endeksi” yardımıyla belirlemektedir. Endeks özetle mamule yapılan harcamaların müşterilerin değer verdiği doğru spesifikasyonlar üzerinde yoğunlaşıp yoğunlaşmadığını araştırmaktadır. Örneğin, müşterilerin bir telefonun ses berraklığı özelliğine %60 ve görünüşüne ise %40 değer atfettiğini varsayalım. 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 mamulün o özelliğine müşterinin değer verdiğinden daha fazla maliyete katlanıyor

olduğunu ve bu alandaki maliyetlerin düşürülmesinin gerekli olduğunu gösterir. 1’den daha büyük olan bir endeks ise tam tersi bir durumu, yani maliyete katlanılarak geliştirilmesi gereken bir alanı gösterir (Yükçü, 1999:934). Özetle, değer mühendisliği programları mamullerin maliyetleri üzerinde belirleyici olan en son kalite ve işlevsellikleri üzerinde yoğunlaşmaktadır.

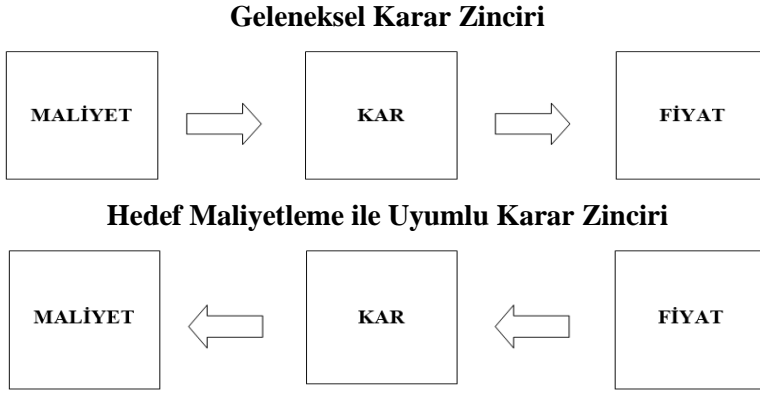
3.3. Hedef Maliyetleme Yöntemi ile Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet muhasebesi geçmişe odaklanmaktadır. Diğer bir anlatımla işlemlere tarihi maliyet hakimdir. Bu nedenle maliyet raporları ancak ne olup bittiğini açıklayabilmekte ve gelecek ile ilgili konularda yetersiz kalmaktadır.

Hedef maliyetlemenin satış fiyatına dayalı maliyetleme, müşteriler üzerine yoğunlaşma, mamul tasarımı üzerine yoğunlaşma, ekip çalışması, mamul yaşam dönemi yaklaşımı ve değerler zinciriyle ilgilenme olarak adlandırılan temel ilkeleri, bu yöntemi maliyet ve kar planlaması açısından geleneksel maliyetleme yaklaşımından ayırmaktadır (Gökçen, 2003:81).

Kar planlaması için birçok firma tarafından kullanılan geleneksel yöntem “maliyet artı” yaklaşımıdır. Öncelikle üretim maliyetlerinin belirlendiği bu yöntemde, maliyetin üzerine kar payının eklenmesiyle de satış fiyatı elde edilir. Daha sonra fiyatın ödenmesi konusunda pazarda sorunlar çıkarsa, firma satış fiyatını aşağı çekebilmek için maliyet düşürme yoluna başvurur. Ancak HM yönteminde, öncelikli amaç satış fiyatının belirlenmesidir. Daha sonra hedeflenen kar bu satış fiyatından düşülür. Böylece mamulün hedeflenen maliyetine ulaşılır. Kabul edilebilir satış fiyatına ulaşabilmek için de mamul süreç ve tasarımından faydalanılarak mamul maliyetlerinde indirimle gidilir (Erden, 2004:219).

İşletmelerin geleneksel maliyet hesaplama anlayışından vazgeçerek, HM yöntemini uygulamasının başlıca nedenleri şunlardır: küresel rekabetin hızına ulaşmak, teknoloji değişimlerini izleyerek yeni teknolojileri kullanmak, müşterilerin sürekli değişen isteklerini karşılamak, mamullerin kısalan yaşam sürelerine hazırlıklı olmaktır. Bu açıklamaları şema yardımıyla şöyle gösterebiliriz (Özkan, 2006:87):



Şekil 4. Karar Zincirleri

Kaynak: Özkan, 2006:87

HM yaklaşımı maliyet ve kar planlamasında geleneksel maliyet sisteminden farklıdır. Birçok firma kar planlamasında “maliyet artı” yaklaşımını kullanmaktadır. Bu yaklaşımda, öncelikle üretim maliyetleri belirlenir ve bu maliyetlerin üzerine kar payı eklenerek satış fiyatı belirlenir. Eğer piyasa bu fiyatı ödemek istemiyorsa, firma bir sonraki aşamada maliyetlerini düşürme yollarını aramaya başlar. Buna karşın HM yaklaşımında, önce piyasa fiyatı ve mamul için planlanmış bir kar payı ile çalışmaya başlanır ve bundan sonra kabul edilebilir bir maliyet düzeyi oluşturma işlemi yapılır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:124).

Geleneksel maliyet sistemleri, kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım organizasyonun içinde bulunduğu çevre ile etkileşimini göz ardı etmektedir. Düzeltici önlemleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmaktadır. HM yaklaşımı ise açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşımda organizasyonun çevreye uyumu ön planda tutulmaktadır. Fiili sonuçlar öncesinde hataları önlemeye çalışmaktadır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:125).

Tablo 1. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

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

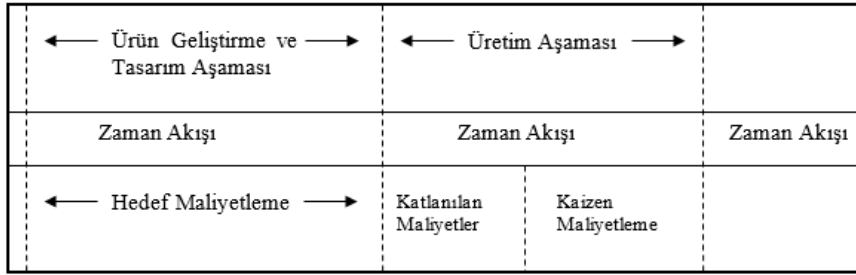
Kaynak: Hacirüstemoğlu, Şakrak, 2002:126.

3.4. Hedef Maliyetleme ile Kaizen Maliyetlemenin Bağlantısı

Kaizen kelimesi Japon dilinde “iyi yönde gelişme veya sürekli gelişme” anlamına gelmektedir. Bu kelime, “hiçbir şeyin mükemmel olmadığı, her şeyin daha ileriye götürülebileceği” şeklindeki bir felsefenin ifadesidir. Kaizen maliyetleme, gerçekte bir maliyetleme modeli ya da şekil değildir. Maliyet yönetiminde kullanılan bir yaklaşım ya da anlayışın ifadesidir (Karakaya, 2007:725).

Sürekli iyileştirme tekniği olarak bilinen Kaizen maliyetleme, her mamulle ilgili maliyet düşürme faaliyetlerini ve her maliyet türüne yönelik tasarruf faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu özelliği ile de HM yöntemini tamamlamaktadır (Hacirüstemoğlu, Şakrak, 2002:127). Kaizen maliyetlemede sonuçları iyileştirmenin yolu, o sonuçlara neden olan süreçleri iyileştirmek ve geliştirmekten geçer. Bu yaklaşımın çalışmaları, işletmenin üretim sürecinde uygulanan, maliyetleri düşürme faaliyetlerinden oluşmaktadır (Gökçen, 2003:84).

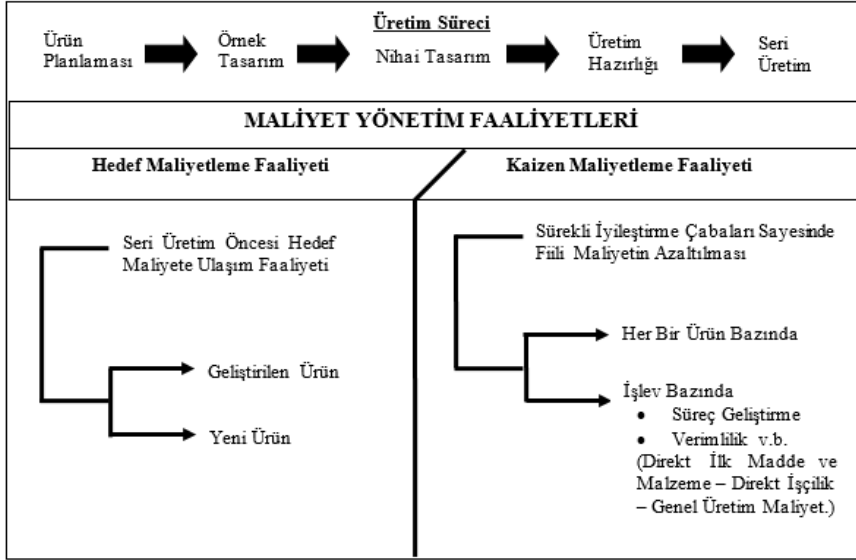
Kaizen maliyetleme; girdilerin çıktılara dönüştüğü süreçlerle ilişkili tüm faktörleri geliştirmeyi araştıran bir felsefe olduğuna göre kaizen maliyetleme şu şekilde tanımlanabilir: “parça ve mamullerin maliyetlerini önceden belirtilen bir oranda azaltmak için kaizen (sürekli iyileştirme) tekniklerinin uygulanmasıdır. Kaizen maliyetleme her şeyden önce rekabete dayalı bir çerçevede faaliyet gösteren işletmelerde, işletmenin yerine getirdiği her türlü faaliyette israfları önleme ve maliyetleri düşürme üzerine odaklanarak; küçük fakat sürekli iyileştirmeler yapmayı hedeflemektedir (Karakaya, 2007:725). HM yeni bir ürünün üretilmesine ilişkin tasarım safhasında kullanılan bir maliyet yönetim aracı iken, kaizen maliyetleme ise ürünün üretim aşamasında, temelde maliyetlerin düşürülmesi amacıyla kullanılan bir maliyet yönetim aracıdır.



Şekil 5. Dönemleri Kapsayan Toplam Yaşam Evresi Maliyetleme Yaklaşımı

Kaynak: Monden ve Lee, 1993:25.

HM ile Kaizen maliyetleme arasındaki ilişkiler Şekil 5.'de olduğu gibi özetlenebilmektedir. Buna göre, yeniliklere yönelik oluşturulan HM ile Kaizen yaklaşımının uygulandığı üretim ortamında, teknolojik gelişme ve süreç iyileştirmeye yönelik sürekli maliyet iyileştirme ve standartların yeniden oluşturulması dinamik bir bütünlük oluşturmaktadır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:127).



Şekil 6. Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme

Kaynak: Feil, Yook, Kim, 2004:15.

Şekilden anlaşılacağı üzere; HM konsept aşamasında olan yeni bir ürüne uygulanacağı gibi, büyük ölçüde yeniden tasarlanması gereken mevcut ürünler için de uygulanabilecektir (Ansari, Bell, Swenson, 2006:24). Hedef maliyetleme ile Kaizen maliyetleme arasındaki ilişki Tablo 2.'den görülebilir.

Tablo 2. Hedef Maliyetleme Yöntemi ile Kaizen Maliyetleme Yöntemi

Ölçütler	Hedef Maliyetleme	Kaizen Maliyetleme
<i>Temel Yaklaşım?</i>	Üretilmesi düşünülen bir üründen piyasa şartlarına göre beklenen hedef karın elde edilebilmesi için kabul edilebilir en yüksek maliyet belirlemeye yönelik yaklaşım,	Üretilen bir ürünün maliyetinin düşürülmesi ve etkinliğin artırılması için sürekli iyileştirmeyi esas alan yaklaşım,
<i>Uygulama Aşaması?</i>	Yeni ürünlerin tasarım aşamasında,	Mevcut ürünlerin üretim aşamasında,
<i>Gerekçe?</i>	Bir ürünün yaşam süresi ile ilgili ortaya çıkan maliyetlerin önemli bir kısmı (%80–90) tasarım ve geliştirme aşamasında verilen kararlarla ilgilidir. Ayrıca, Ürün yaşam süresinin kısalması, tasarım ve geliştirme maliyetlerinin nispi önemini artırmıştır.	Mevcut durum yetersizdir. Sürekli iyileştirilmesi gerekir. Artan rekabet ortamında faaliyet göstermenin yolu iyileşmenin sürekli hale getirilmesidir.

Kaynak: Karakaya, 2007:726.

4. Hedef Maliyetleme Yöntemine İlişkin Örnek Uygulamalar

HM ve Kaizen maliyetlemenin mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleri azaltıcı etkilerini belirlemek amacıyla çeşitli örnek uygulamalar aracılığıyla endüstri işletmelerinde uygulanabilirliği tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.1. Örnek Uygulama-1

ABC İşletmesi pazarda yeni özellikleri olan bir el mikseri için ihtiyaç olduğunu tespit etmiştir. Pazarda mevcut olan el mikserlerinin özellikleri ve fiyatlarının incelenmesi neticesinde, pazarlama bölümü yeni el mikseri için 30TL'lik bir satış fiyatı olacağını öngörmektedir. İşletme mamul yaşam dönemi süresince 40.000 adet yeni el mikseri satabilecektir. İşletme satışlar üzerinden %25 oranında kar hedeflemektedir. Bu veriler ile hedef maliyet hesaplanacaktır.

Tahmini Satışlar (40.000 adet mikserx30TL)	= 1.200.000TL
(-) Beklenen Kar (%25x1.200.000TL)	= (300.000TL)
Hedef Maliyet (40.000 adet mikser için)	= 900.000TL
Hedef Maliyet her bir mikser için 900.000TL/40.000 adet mikser	= 22,50TL

22,50TL'lik bu hedef maliyet, işletmenin çeşitli fonksiyonları için (geliştirme, üretim, pazarlama, satış, dağıtım, satış sonrası hizmetler vb.) ayrı ayrı hedef maliyetlere bölünecektir. Her bir işletme fonksiyonu, gerçek maliyetlerine kendi hedef maliyetleri içerisinde ulaşmakla sorumlu olacaktır (Erden, 2004:221).

4.2. Örnek Uygulama-2

Bir saat üreticisi firma, pazar araştırması yaparak tüketicilerin spor ve aynı zamanda şık bir saat istediklerini tespit etmiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda tüketiciler böyle bir saate 100 \$ ödemeye isteklidirler. Saatin üretimden sonra tüketiciye ulaşıncaya kadar ki aşamalarında %15'lik bir fiyat artışı olacağı tahmin edilmiş ve firmanın satış fiyatı olarak 86,95 \$ planlanmıştır. Bu hedef satış fiyatından hedef maliyete ulaşırken, firmanın %18 hedeflenen kârı ve %8 genel yönetim giderleri payı düşülerek hedef maliyet 64,34 \$ olarak belirlenmiştir.

$$\text{Hedef Fiyat} - \text{Hedeflenen Kâr} - \text{Gider Payı} = \text{Hedef Maliyet}$$

$$86,95 \$ - (86,95 \$ \times 0,18) - (86,95 \$ \times 0,08) = 64,34 \$$$

$$86,95 \$ - 15,65 \$ - 6,96 \$ = 64,34 \$$$

Hedef maliyetin belirlenmesi aşamasında yapılan çalışmalar şu şekildedir. Bu saatin, pazar araştırmaları ve tüketici tercihlerinin belirlenmesi çalışmaları aşamasında tespit edilen özellikleri şöyledir.

- Stil: Saat bütün durumlar için yeterince şık olmalıdır.
- Dayanıklılık: Saat en az bir yıl dayanmalıdır.
- Kolaylık: Saatin okunması ve kullanımı kolay olmalıdır.

- Fonksiyonellik: Saat su geçirmez olmalı ve normal bir saatin sahip olduğu tüm ana fonksiyonlara sahip olmalıdır.
- Konfor: Saat hafif ve kullanımı rahat olmalıdır.

Ürünün özellikleri belirlendikten sonra, bu özelliklerin yine tüketici tercihlerine göre, göreceli ağırlıkları belirlenmiştir.

Özellikler	Özelliğın Göreceli Önemi
Stil	% 10
Dayanıklılık	% 25
Kolaylık	% 30
Fonksiyonellik	% 15
Konfor	% 20

Tüketici tercihlerine uygun olarak üretilecek mamulün taslağı üzerinde çalışma yapılarak, mamulü oluşturacak parçalar belirlenmiştir.

- Kayış, birleştirme vidalarından ve kalıptan oluşan saat toplama bandı (Saat Toplama Bandı).
- Batarya, bobin ve üretici statordan oluşan enerji kaynağı (Enerji Kaynağı).
- Saatin yüzünü oluşturacak anahtar elementlerin yapımı için gösterim alt sistemi (Gösterim Alt Sistemi).
- Saatin güvenilir bir şekilde belirlenmesini sağlamak için salınım elemanlarından oluşan saat alt sistemi (Saat Alt Sistemi).
- Tur zamanlayıcısı içeren fonksiyonel alt sistem (Fonksiyonel Sistem).

Yukarıdaki parçalar belirlendikten sonra bu parçaların maliyetleri (parça üretimi ve mamulün oluşturulmasındaki diğer üretim maliyetlerini de içerdiği varsayılmıştır) aşağıdaki şekilde tahmin edilmiştir.

Parça Cinsi	Parça Maliyet	Toplam Maliyet İçindeki Payı
Saat Toplama Bandı	6 \$	% 8,96
Enerji Kaynağı	15 \$	% 22,38
Gösterim Alt Sistemi	20 \$	% 29,86
Saat Alt Sistemi	14 \$	% 20,89
Fonksiyonel Sistem	12 \$	% 17,91
Toplam	67 \$	% 100,00

Görüldüğü gibi parça maliyetleri toplamı, hedef maliyetin üzerinde bir değerdedir. Toplam 67\$ tutarındaki maliyeti hedef maliyete düşürmek gerekecektir. Bu amaçla hangi parçaların maliyetlerinin hedef maliyetin üzerinde olduğunun araştırılması gerekir. Bu aşamadan sonra, mamul pazar araştırmalarına dayanarak oluşturulan mamul özellikleri ile mamulü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmış ve mamulü oluşturan parçalar ile mamul özellikleri arasında ilişki kurularak her bir mamul parçasının bu özellikleri yerine getirmedeki diğer parçalara göre göreceli ağırlığı belirlenmiştir.

Parça Cinsi	Parçanın Diğer Parçalara Göre Önemi
Saat Toplama Bandı	% 8
Enerji Kaynağı	% 27
Gösterim Alt Sistemi	% 29
Saat Alt Sistemi	% 17
Fonksiyonel Sistem	% 19
Toplam	% 100

Yukarıda mamulü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve her bir parçanın toplam maliyet içerisindeki payı hesaplanmıştır. Bu aşamada her bir parçanın hedef maliyet endeksi saptanarak, maliyet düşürme çalışmalarında yoğunlaşılacak parçalar tespit edilmiştir.

Parça Cinsi	Parçanın Hedef Maliyet Endeksi
Saat Toplama Bandı	HME = 0,08/0,0896=0,89
Enerji Kaynağı	HME = 0,27/0,2238=1,20
Gösterim Alt Sistemi	HME = 0,29/0,2986=0,97
Saat Alt Sistemi	HME = 0,17/0,2089=0,81
Fonksiyonel Sistem	HME = 0,19/0,1791=1,06

Bu sonuçlar doğrultusunda, hedef maliyet endeksi 1'den büyük olan Enerji Kaynağı ve Fonksiyonel Alt Sistem parçaları ucuza üretiliyor, hedef maliyet endeksi 1'den küçük çıkan Saat Toplama Bandı, Gösterim Alt Sistemi ve Saat Alt Sistemi parçaları pahalı üretiliyor anlamı çıkmaktadır. Hedef maliyet 64,34\$ olarak tespit edilmiş, tahmini maliyet 67\$ olarak belirlenmişti. 67\$ tutarındaki tahmini maliyetin düşürülmesi gerekmektedir. Bu amaçla öncelikle HME 1'den küçük olan parçalardan başlayarak maliyet düşürme çalışmaları yapılmalıdır. Ayrıca tahmin edilen maliyetten ucuza üretilen parçalar üzerinde de gerekli çalışmalar yapılarak, fiyat ve maliyet arasındaki doğru dengeyi sağlayacak ürün tasarımları gerçekleştirilmelidir (Gökçen, 2003:84).

4.3. Örnek Uygulama-3

X firması, tıbbi cihaz üretmekte ve satmaktadır. Bu firma hem uzun vadede maliyetlerini karşılayacak ve kâr sağlayacak hem de rakipleri ile başarılı bir şekilde rekabet edebilecek bir ürün dizayn etmek istemektedir. Firmanın maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir (Türk, 1999:206);

	Genel Üretim Giderleri Havuzu	Dağıtım Anahtarı	Dağıtım Oranı
1	Materyal İşleme	Parça Adedi	\$ 1,00
2	Göreve Başlama	Basılmış Devre Adedi	\$ 20,00
3	Parçaların makine ile yerleştirilmesi	Makinede yerleştirilen parça adedi	\$ 0,50
4	Parçaların elle yerleştirilmesi	Elle yerleştirilen parça adedi	\$ 4,00
5	Lehimleme	Basılmış Devre Adedi	\$ 30,00
6	Kalite Kontrol	Kalite kontrol saati	\$ 50,00

X firmasının hâlihazırda ürettiği HM-105 cihazı \$2.029'a mal olmaktadır. Ancak, ürün geliştirme bölümü hedef maliyeti \$1.600 olarak tespit etmiştir. Dolayısıyla, HM-105 ürünü hedef maliyetin üstünde bir maliyetle üretilmektedir. Bu nedenle, ürün tasarımcıları hedef maliyeti aşmayacak şekilde ürün tasarımını amaçlamışlardır. Bu çalışmalar sonucunda HM-108 ürünü dizayn edilmiş ve ürünün maliyetinin \$1.553 olacağı tahmin edilmiştir. Çünkü HM-108 ürünü HM-105 ürününden daha az parça ve daha az kalite kontrol zamanı gerektirmektedir.

	HM-105	HM-108
Parça adedi	210	170
Makine ile yerleştirilen parça adedi	142	138
Elle yerleştirilen parça adedi	67	31
Kalite kontrol saati	5,8	3,6

Bu verilerden hareketle HM-105 ve HM-108 ürünlerinin maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Maliyetler	HM-105	HM-108
Direkt Üretim Maliyetleri:		
<i>Direkt Hammadde ve Malzeme</i>	\$ 1.140	\$ 960
Genel Üretim Giderleri:		
Materyal İşleme (210;170 x \$1)	\$ 210	\$ 170
Göreve Başlama (1;1 x \$20)	\$ 20	\$ 20
Parçaların Makine İle Yerleştirilmesi (142;138 x \$ 0,50)	\$ 71	\$ 69
Parçaların Elle Yerleştirilmesi (67;31 x \$ 4)	\$ 268	\$ 124
Lehimleme (1;1 x \$ 30)	\$ 30	\$ 30
Kalite Kontrol (5.8;3.6 x \$ 50)	\$ 296	\$ 180
<i>Toplam</i>	\$ 889	\$ 593
Toplam Üretim Maliyeti	\$ 2.029	\$ 1.553

Örnekten de anlaşılacağı üzere, hedef maliyetleme için gerekli olan bilgiler faaliyete dayalı maliyet sistemi tarafından sağlanmıştır. Faaliyete dayalı maliyet sistemi gerekli olan doğru bilgileri hedef maliyetleme analizine uygun bir şekilde sağlamaktadır.

4.4. Örnek Uygulama-4

X Firması C marka ile yeni bir otomobil geliştirmektedir. Yeni mamul geliştirme komitesi tarafından hazırlanan mamul geliştirme planı tablosu aşağıdadır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:131).

Aşamalar	Maliyet Düşürme Programı	Komiteler
Geliştirme	Müşteri Gereksinmelerinin Tartışılması	Mamul Geliştirme Komitesi
Planlama	Hedef Maliyetin Öngörülmesi	Mamul Tasarım Komitesi
Genel Tasarım	Ekip Faaliyetleri	Hedef Maliyet Komitesi
Mamul Tasarımı	Değer Mühendisliği	
Deneme Üretimi	Değer Mühendisliği	1. Hedef Maliyet Komitesi
Test Değerlemesi	Değer Mühendisliği	
Son Test	Değer Mühendisliği	2. Hedef Maliyet Komitesi
İlk Üretim	Standartların Oluşturulması	3. Hedef Maliyet Komitesi
Seri Üretim	Sürekli İyileştirmeye Dayalı Maliyetleme	Üretim Komitesi

Yönetim bir proje ekibi tasarlamış ve bir hedef maliyet oluşturulmuştur. Proje ekibi, mühendislik, pazarlama, satın alma ve muhasebe gibi farklı bölümlerden olmak üzere çeşitli uzmanlardan oluşturulmuştur.

Mamul Geliştirme Komitesi, planlanan satış fiyatı 4.000Yen olacak olan bir otomobil üretmeye karar vermiştir. Hedef kar, şirket stratejisi içinde yer alan “satış karlılığı” oranı %20 düzeyindedir. Buna göre otomobil başına hedef kar, satış bedelinin %20’si yani 800Yen’dir.

$4.000\text{Yen (satış fiyatı)} - 800\text{Yen (hedef kar)} = 3.200\text{Yen (Hedef Maliyet)}$

Bu belirlemeden sonra Hedef Maliyet Ekipleri oluşturulmuş ve çalışmalara başlanmıştır. Mühendisler hep birlikte, güncel teknoloji standartları bazında oluşan maliyetleri daha düşük düzeye çekmişler ve buna göre ortaya çıkan toplam maliyet, otomobil başına 3.500Yen

olmuştur. Buna göre ortaya çıkan standart maliyet düzeyinden 300Yen daha fazla olmuştur.

Maliyet düşürme amacıyla değer mühendisliği projeleri birkaç kez uygulanmıştır. Sonuçlar, ilk Hedef Maliyet Komitesine sunulmuştur ve bu aşamada maliyet düşürme için daha fazla olanak bulmak üzere mevcut proje üzerinde çalışılmıştır. Hedef maliyet, öneri niteliğinde 3.200Yen olarak oluşturulmuştur.

Çeşitli parçalarda ve dönüşüm maliyetlerinde, maliyetler düşürülmüş ve sonuçta maliyetlerin 3.225Yen düzeyine kadar çekilebilmesi olanaklı hale gelmiştir.

Bu sonuçlar İkinci Hedef Maliyet Komitesine sunulmuştur. Bu komite, istenen mamul özelliklerinde bir değişikliğe gitmeden hedef maliyet düzeyine ulaşabilmek için gerekli 25Yen'lik düşüşünü gerçekleştirememiştir.

Üçüncü Hedef Maliyet Komitesi, 3.200Yen'lik düzeyin hedef maliyet olması gerektiğine ve üretim sürecinde 25Yen'lik farkın ortadan kaldırılması için maliyet kontrolü faaliyetlerinde yoğunlaşılması gerektiğine karar vermiştir.

Yeni model otomobil için 3.200Yen'lik hedef maliyet oluşturulmuştur. Bu hedef maliyet standart maliyet olarak dikkate alınmış ve firma, ümitlerini üretim aşamasındaki maliyet kontrolüne dayandırmıştır.

Hedef Maliyetin Analizi

Seri üretim için tüm hazırlıklar tamamlanmış ve otomobil üretimine başlanmıştır. Seri üretim aşaması öncesinde Değer Mühendisliği sürecinde gerçekleştirilen maliyet düşürme çalışmaları tatmin edicidir. Bu düşünce işletme yetkilileri açısından, 3.200Yen düzeyine ulaşmaya kadar gerekli olan maliyet düşürmenin bu aşamada gerçekleştirildiği anlamına geliyordu.

Yeni marka otomobil oldukça tutulmuştur. Bununla birlikte, genel ekonomik koşullar üretim hacminin düşük kalmasına neden olmuştur. Satış hacmi 20.000 adet otomobil düzeyinde planlanmış iken, ancak 18.000 adet araba satılmıştır. Yine de C marka otomobil böyle bir ekonomik ortamda iyi iş yapmıştır.

Üretim başladıktan bir ay sonra fiili sonuçlar toplanmış ve hedef maliyetlere göre sapma analizi yapılmıştır. Buna göre ortaya çıkan iki temel bulgu şöyledir:

- Olumlu madde maliyeti sapması nedeniyle, toplam madde maliyetleri araba başına 40Yen düşmüştür. Diğer maliyet düşürme çabalarının sonucu da araba başına 10Yen idi.
- İkinci olarak da: satış hacmindeki düşüş sonucu, birim başına sabit maliyetler her araba için 60Yen yükselmiştir.

Bu sonuçlara göre de, fiili maliyet 3.210Yen olarak, yani araba başına 10Yen olmak üzere hedef maliyetin üzerinde gerçekleşmiştir.

Üçüncü hedef maliyet komitesinde, bir tartışma fiili maliyetin araba başına 3.200Yen maliyet düzeyine nasıl düşürüleceği konusuna odaklanmıştır. Bu görüşmenin sonucunda, 300 üretim personelinin, satış desteği için satış bölümüne kaydırılması bir teklif olarak sunulmuştur. Bu teklif işletme içinde, öncelikli görev rotasyonlarında personelin deneyimli olması nedeniyle bir anlam ifade etmekteydi. İşletme yöneticileri ve çalışanları, bu projenin gelecek aydan itibaren uygulanması konusunda mutabık kalmışlardır.

5. Sonuç

Maliyet yönetimi kapsamında, işletmelerin piyasadaki rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlayacak maliyet değerlerine ulaşabilmesi için hedef maliyetleme yaklaşımının tek başına uygulanması yeterli değildir. Hedef maliyetleme yaklaşımı mamul üretim sürecinde, maliyetlerin önemli bir oranını teşkil eden tasarım ve geliştirme aşamasında maliyetlerin sistemli bir şekilde düşürülmesinde önemli rol oynar. Fakat maliyet azaltma çalışmaları mamulün üretimi sırasında da devam etmektedir. Bu aşamada hedef maliyetlemenin en önemli yardımcısı Kaizen maliyetleme ile üretim ortamında, teknolojik gelişme ve süreç iyileştirmeye yönelik sürekli maliyet iyileştirme ve standartların yeniden oluşturulmasında dinamik bir bütünlük sağlamaktadır. Ayrıca değer mühendisliği mamulün müşteri tarafından talep edilen özelliklerinden ödün vermeden ve geliştirme sürecini uzatmadan maliyet azaltıcı fikirler üretme tekniği olarak hedef maliyetleme yönteminin diğer bir yardımcısı olarak yerini almaktadır. Bu iki teknikten yararlanılarak müşterilerin beklentilerine en uygun mamul konsepti ve fiyatın sunulması imkânı elde edilmiş olur.

Endüstri işletmeleri son dönemde geleneksel maliyet yönetimine alternatif olarak geliştirilen çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımları ile faaliyetlerin

iyileştirilmesine, tedarik-lojistik süreçlerinin daha kaliteli olmasına, mamul üretimi için gerekli olan unsurlara tam zamanında ulaşılmasına, üretilen mamul(lerin) yaşam boyu maliyetlerinin kontrol edilmesine olanak sağlanmıştır. Ayrıca tasarım-geliştirme ve üretim faaliyetleri sürecinde ve diğer yandan satış sonrası hizmet sürecinde maliyetlerin azaltılmasında bu yaklaşımlardan azami düzeyde yararlanılarak rakip işletmelere göre büyük oranda farklılık oluşturma imkânı elde edilmiştir. Dolayısıyla işletmelerin maliyet yönetimine farklı bir perspektiften bakmalarına ortam hazırlanmıştır. Burada asıl altı çizilmesi gerekli olan konu, bu yaklaşımların benimsenmesinin ötesinde hayata geçirilerek işletme faaliyetlerine yansıtılmasıyla işletme belirli bir kazanım edinmiş olacaktır. Çalışmanın uygulamalar bölümünde verilen örneklerden de anlaşıldığı üzere bu yaklaşımların uygulanabilirliği sadece tek bir birimin değil işletme içi ve işletme dışındaki tüm birimlerin de katılımı sağlanarak, toplam kalite yönetimi anlayışı dahilinde bir bütünlük oluşturulması ile hedeflenen rekabet üstünlüğüne ve başarıya ulaşılabilir.

Kaynaklar

- Acar, D., (1998) “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı:3, 81-95.
- Aksoylu, S., Dursun, Y., (2001) “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Erciyes Üniversitesi: Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:11, 357-371.
- Altınbay, A., (2006) “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi; Aralık, Sayı:16, 141-163.
- Ansari, S., Bell, J., Swenson, D., (2006) “A Template For Implementing Target Costing, Cost Management, September-October, 20-27.
- Antic, L., Novicevic, B., (2011) “Target Costing for The Purpose of Generic Strategies' Realization”, The Journal Facta Universitatis Economics and Organization, Vol.8(3), 247-261.
- Atkinson, A., Kaplan, R. S., Young, S.M., (2004) “Management Accounting”, Fourth Edition, London: Prentice Hall.
- Bahşi, C.G., Can, A.V., (2001) “Hedef Maliyetleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, Sayı:4, 47-64.
- Bozdemir, E., Orhan, M.S., (2011) “Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde

Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi”, Atatürk Üniversitesi
İİBF Dergisi, Cilt:25(2), 163-179.

- Coşkun, A., (2002-2003) “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Akademik Araştırmalar Dergisi, sayı:15, 25-34.
- Çakıcı, C., (2002) “Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü”, İstanbul: Beta Yayınları.
- Çetin, A., Atmaca, M., (2009) “Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: XXVI (1), 313-329.
- Drury, C., (2002) “Management&Cost Accounting”, Fifth Edition, London:Thomson Learning.
- Edward J.B., Kung H.C., Thomas, W.L., (2002) “Cost Management”, Second Edition, USA: The Mc Graw Hill Co.
- Erden, S.A., (2004) “Stratejik Maliyet Yönetimi”, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, N., Saban, M., (2006) “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: TDHP’na Göre”, 4.Baskı, İzmir: Barış Yayınları-Fakülteler Kitabevi.
- Feil, P., Yook, K.H., Kim, I.W., (2004), “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, International Journal of Strategic Cost Management, Spring, 10-19.
- Gökçen, G., (2003) “Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim, 79-86.
- Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M., (2002) “Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar”, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G., Rajan M., Ittner C., (2008) “Cost Accounting: A Manageral Emphasis”, Thirteenth Edition, Pearson Education.
- Horngren, C.T., Sundem, G.L., Stratton, W.O., (2004) “Introduction to Management Accounting”, International Edition: Thirteenth Edition, Pearson.
- Jayeola. O., Onou, D.O., (2014) “Implementing Target Costing in Small and Medium Scale Enterprises in Ogun Industrial Metropolis”, International Journal of Humanities and Social Science, Vol.4(8), 222-233.
- Karakaya, M., (2007) “Maliyet Muhasebesi”, Gazi Kitabevi, Ankara, 3.Baskı.

- Kee, R., (2010) "The Sufficiency of Target Costing for Evaluating Production-Related Decisions", *International Journal of Production Economics*, Vol.126(2), 204-211.
- Kutay, N., Akkaya, G.C., (2000) "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* Cilt:15 (2), 1-15.
- Lockamy, A., Smith, W.I., (2000) "Target Costing For Supply Chain Management: Criteria And Selection", *Industrial Management&Data Systems*, Vol.100 (5), 210-218.
- Monden, Y., Lee, J.Y., (1993), "How a Japanese Auto Maker Reduces Costs" *Management Accounting*, August, 22-26.
- Okutmuş, E., Ergül, A., (2013) "Konaklama İşletmelerinin Yiyecek İçecek Faaliyetlerinde Tedarik Zinciri Maliyetlerinin Hedef Maliyetleme İle Birlikte Uygulanması", *Yaşar Üniversitesi Dergisi* Cilt:8(32), 5409-5432.
- Öndaş, A., (2003) "Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış: Hedef Maliyetleme", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:65, Kasım-Aralık, 195-198.
- Özkan, M., (2006) "Maliyet Sistemleri", *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F, İstanbul*, 2.Baskı.
- Sağmanlı, M., (2002) "Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi", *İstanbul: Yayılım Matbaası*.
- Sarokolaee, M.A., Taghizadeh, V., Ebrati, M., (2012) "The Relationship Between Target Costing and Value-Based Pricing and Presenting an Aggregate Model Based on Customers' Expectations", *International Conference on Leadership, Technology, and Innovation Management*, Vol.41, 74-83.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., Kim, I.W., (2003) "Best Practices in Target Costing", *Management Accounting Quarterly*, Winter, Vol.4 (2), 12-17.
- Terdpaopong, K., Visedsun, V., (2014) "Target Costing in Manufacturing Firms in Thailand", *Rangsit Journal of Social Sciences and Humanities*, Vol.1(2), 29-39.
- Türk, Z., (1999) "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:14 (1), 206-208.

- Vasile, E., Croiteru, I. (2013). "Target Cost-Tool for Planning, Managing, and Controlling Costs", *Romanian Journal of Economies/Institute of National Economy*, Vol.36(1), 114-127.
- Yereli, A.N., Doğan, S., şahin, D., (2012) "Mamul Geliştirme S¼recinde Hedef Maliyetleme", *Y¼netim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:19(2), 37-52.
- Young, S.M., (2004) "Readings in Management Accounting", Fourth Edition, London: Prentice Hall.
- Y¼k¼¼, S., (1999) "Y¼netim A¼ısından Maliyet Muhasebesi", İzmir, 4.Baskı.