

# Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme

Ali Coşkun\*

## Giriş

Maliyetlerin değişen yapıları, muhasebecileri yeni maliyet teknikleri geliştirmeye zorlamıştır. Faaliyet ortamındaki iki önemli değişiklik sonucunda yöneticiler, maliyetlerle ilgili olarak ürün hayat döngüsünü gözden geçirmenin gerekli olduğunun farkına varmışlardır. Bu değişikliklerden birincisi, birçok firmanın maliyet yapısı otomasyondan dolayı değişime uğramış, kısa dönemde daha fazla sabit maliyet doğmaya başlamış olmasıdır. Maliyetlerin bileşimindeki bu değişim, yönetim muhasebecilerinin, maliyet-hacim-kar ve başa-baş analizi gibi klasik araçları daha az kullanmasına neden olmuştur. Yüksek seviyedeki otomasyon, çoğu ürün maliyetinin ürün geliştirme ve planlama döneminde belirlenmesine neden olmuş, dolayısıyla da ürün maliyetlerinin üretim safhasında belirgin bir şekilde düşürülebilmesi imkansız yakın derecede zorlaşmıştır. Ürünün hayat döngüsündeki maliyetlerin çoğu, tasarım aşaması tamamlandığında belirlenmektedir.

İkinci değişiklik ise, ürün hayat döngüsünün kısalmasından dolayı, yeni ürünleri piyasaya hızlı şekilde ulaştırmanın öneminin artmasıdır. Ürün hayat döngüsünün çok kısa olmasından dolayı, ürün maliyetleri veya kalitesindeki hataları hızlı şekilde düzeltmek de çok zorlaşmıştır. Maliyet düşürme ve kontrolü çalışmaları, eskiden ürün hayat döngüsünün üretim aşamasında yoğunlaşmıştı. Bu çeşit maliyet kontrol çalışmalarının en çok rastlanan örnekleri, bütçeleme ve standart maliyet sistemleridir. Yöneticiler, ürün tasarlama ve planlama döneminde ürün performansı ve üretim çizelgesi ile ilgileniyor; ürün maliyetlerine ise çok az dikkat ediyorlardı. Maalesef, üretim yeteneği ve üretim maliyetleri, tasarlama ve planlama aşamasında ayarlanmakta ve üretim başlamadan sabitleşmektedir.<sup>1</sup>

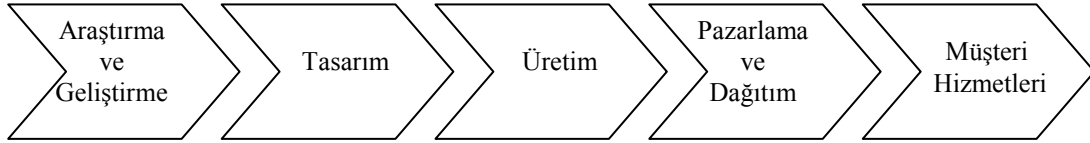
Üretim planlama ve tasarım aşamasında ürün maliyetlerini dikkate almamak, karlılık oranının düşmesine neden olmaktadır. İş çevresinde meydana gelen değişmeler sonucunda, bir çok işletme ürün maliyetlerinin ürün hayat döngüsünün ilk aşamalarında düşürülmesi gerekliliğinin farkına varmıştır. Maliyetleri düşürmek için, ürün hayat döngüsünün ilk aşamalarında (planlama ve tasarım) sonraki aşamalarına (üretim) göre, daha fazla olasılık vardır. Hedef maliyetleme, üretim maliyetlerinin üretim planlama aşamasından başlayarak sistemli bir şekilde düşürme işlemidir.

## 1. Hedef Maliyetleme Kavramı

Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde, işlemler müşteriye göre yönlenmekte, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat döngüsüne yayılmaktadır. Yöntemin amacı, istenen karı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır. şekil 1'deki maliyet hayat döngüsünün

her aşamasını gerçekleştirmek için gerekli olan faaliyetler ve kaynaklar değer zincirini oluşturmaktadır. Organizasyon, bu değer zincirinin genelinde, kâr ve maliyet planlamasına aynı anda bakarak; değer zincirinin değişik parçaları arasında uyumu sağlayabilir. Değer zincirinin tamamı göz önüne alındığında, ürün geliştirme ve tasarım aşamalarının çok önemli olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü araştırmalar göstermiştir ki, üretimle ilgili maliyetlerin % 80'i üretim işlemi başlamadan önce sabitleştirilmiştir.<sup>2</sup> Bu belirlenen kaynakların daha sonradan değiştirilmek istenmesi, işletmeye çok fazla masraf doğuracaktır.

**Şekil 1: Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü**



Kaynak: Blocker, vd., 1999; s.134

Hedef maliyet, basitçe bir ürünün hedeflenen bir kardan satılabilmesi için, o ürünü üretirken tüketilecek kaynakların maliyetidir. Hedef maliyetin formülü aşağıdaki gibidir:

**Hedef Maliyet = Hedef Fiyat – Beklenen Kar**

Hedef satış fiyatı ve satış hacmi müşterilerden elde edilen bilgilerle belirlenir. Hedef kar ise, tüm ürün hayat döngüsünde istenen kâr oranlarına bakılarak, uzun vadeli karlılık analizleri sonucunda bulunur. Hedef maliyet, ikisi arasındaki farktır.

Günümüzde aşağıdaki firmaların da içinde bulunduğu pek çok firma hedef maliyetleme yöntemini kullanmaktadırlar:<sup>3</sup>

*Compaq, Culp, Daihatsu Motors, DaimlerChrysler, Engine, Ford, Isuzu Motors, ITT Automotive, Komatsu, Matsushita Electric, Mitsubishi Kasei, NEC, Nippodenso, Nissan, Olympus, Sharp, Texas Instruments, ve Toyota.*

**2. Hedef Maliyetlemenin Kullanılma Nedenleri**

Hedef maliyetleme yaklaşımının gelişmesinde, piyasa ve maliyetlerle ilgili kabul edilen iki önemli özellik rol oynamıştır. İlki, bir çok firmanın fiyatları düşündüklerinden daha az kontrol altında tutabilmeleridir. Gerçekte, fiyatları belirleyen piyasadır ve bu durumu ihmal eden işletmelerde önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilirler. Bundan dolayı, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınır.

İkinci neden ise, ürün maliyetlerinin çoğunun planlama ve tasarım aşamasında belirlenmesidir. Bir ürün tasarlanıp üretime gönderildikten sonra, maliyeti önemli ölçüde değiştirecek çalışmalar yapılamaz. Tasarım aşamasında ise; ucuz parçaların kullanılması veya yapım işlemlerinin basitleştirilmesi gibi maliyeti düşürecek yollar denenebilir. Eğer işletmenin piyasa fiyatlarını belirlemede ve üretim maliyet unsurlarını düşürmede etkisi fazla değilse, tasarım aşamasına dikkat etmelidir. Ürün tasarlanırken, müşteriye katma değer sağladığı için ürünün değerini arttıran ve dolayısıyla da müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı yükselten özellikler eklenirken; maliyeti arttıracak diğer özellikler kaldırılabilir.<sup>4</sup>

Geleneksel maliyet sistemleri, fiyatları belirlerken maliyet bilgilerini dikkate almaktadırlar. Bu yüzden de, çoğu maliyetin üretim safhasında çıkmasından dolayı; bu aşamayı göz önünde bulundurmaktadırlar. Geleneksel maliyet analizinin aşağıdaki gerçeklere uymadığından dolayı yanıltıcı olması, firmaların maliyet düşürme yöntemi olarak hedef maliyetlemeyi kullanmalarına neden olmuştur.<sup>5</sup>

◆ Üretim maliyetlerinin çoğu üretimden önce belirlenmektedir. Bu nedenle, üretim aşamasında yapılan maliyet düşürme çalışmaları yanlış yönlenebilir.

◆ Ürün fiyatlarının çoğu maliyetler tarafından değil de, piyasa tarafından belirlenmektedir. Bundan dolayı, ürünün fiyatını belirlemede sadece maliyetin göz önüne alınması, piyasaya sunulan malın fiyatının rekabet edememesi veya makul olmayan düşük bir düzeyde kar getirmesi riskini doğurur.

◆ Tasarlanan özelliklerde maliyete yer verilmemesi, ürünün verimsiz bir şekilde üretilmesi sonucunu verebilir.

◆ İş çevrelerindeki değişim, daha fazla maliyetin ürün planlama ve tasarım aşamalarında belirlenebilmesini olanaklı kıldı.

### 3. Hedef Maliyetleme Süreci

Hedef maliyetlemenin etkili olabilmesi, çok iyi kontrol edilen bir süreci takip etmesine bağlıdır. Bu süreç üç bölümden oluşmaktadır:<sup>6</sup> Pazara-göre maliyetleme, Ürün-düzeyinde maliyetleme ve Parça-düzeyinde maliyetleme.

Süreç, piyasayı inceleme ve müşterinin isteklerine ve ödemek istediği fiyata göre ürünün yenilenecek özelliklerinin belirlenmesi ile başlamaktadır. Hedef maliyetlemenin pazara-göre fiyatlama denilen bu bölümünde, piyasa analizi önemli bir rol oynamaktadır. Pazara-göre maliyetleme, müşteri ihtiyaçlarına dikkat etmekte ve olası maliyeti belirleyerek, maliyet baskısını ürün tasarımcılarına aktarmaktadır. Pazara-göre maliyetlemeyi beş aşamaya ayırabiliriz. Bu aşamalardan ilk ikisi firmanın tüm ürünlerini kapsarken, son üç aşama her bir yeni ürün için uygulanmaktadır.

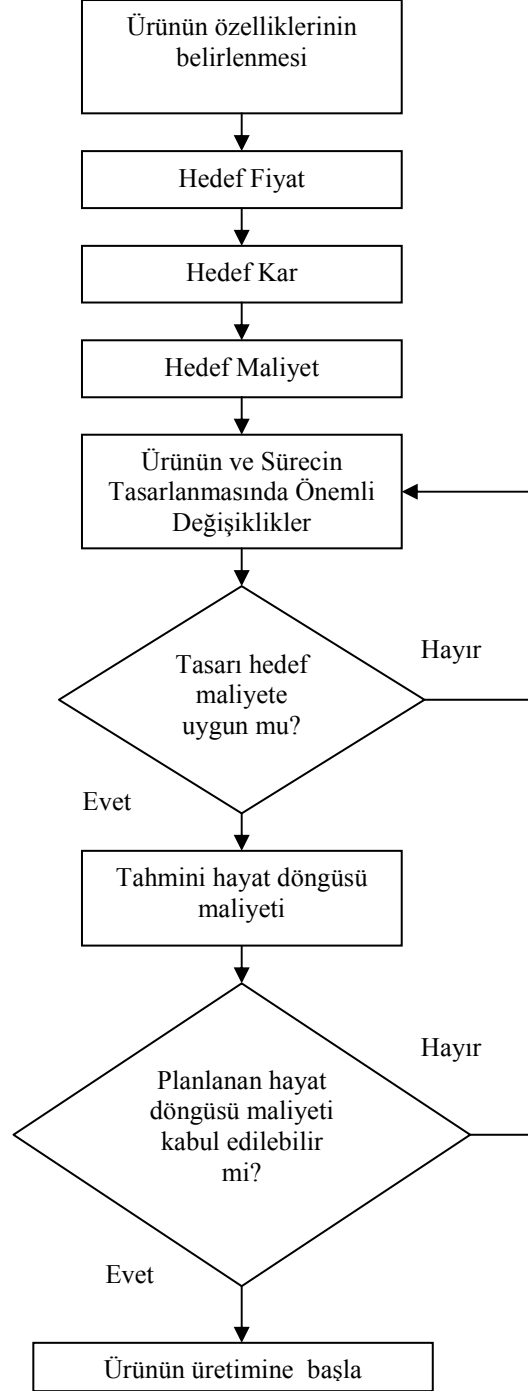
1. Firmanın uzun dönem satış ve kar hedeflerini belirlemek.
2. Maksimum karlılığa ulaşmak için ürün hatları planlamak.
3. Ürünün hedef satış fiyatını belirlemek.
4. Firmanın üründen, uzun vadedeki kar hedeflerine ulaşması için, kazanması gereken kar marjini belirlemek.
5. Hedef kar marjisi ile hedef satış fiyatının arasındaki fark olan olası maliyeti hesaplamak.

Hedef maliyetlemenin ikinci bölümünde ürün tasarımcıları, firmanın müşterilerini tatmin edecek bir maliyetteki ürünlerin geliştirilmesi yolları üzerinde çalışırlar. Ürün-düzeyinde maliyetleme, ürün tasarımcılarının yaratıcılığını ve maliyet amacına tüm yönleri ile ulaşmalarını kontrol altına alır. Ürün-düzeyinde maliyetleme üç aşamaya ayrılır:<sup>7</sup>

1. Ulaşılabilir ürün-düzeyinde maliyetin belirlenmesi.
2. Hedef maliyetleme sürecini, hedef maliyetin makul olduğu anda ulaşılacağı konusunda garantiye almak.

3. Ürünün maliyetini hedef maliyete, değer mühendisliği ve diğer mühendislik esaslı maliyet düşürme teknikleri kullanarak, işlevsellikten ve kaliteden taviz vermeden ulaştırmak.

Şekil 2: Hedef Maliyetleme Sisteminin Uygulama Aşamaları



Kaynak: Kaplan & Atkinson, 1998; s. 223.

İşletme, ürün-düzeyinde maliyetleri belirledikten sonra, maliyet parçalara bölüştürür ve artık maliyet baskısı tedarikçilere taşınmış olur. Tedarikçiler, firmanın dışarıdan aldığı parçaları üretmektedirler. Tedarikçiler, parçaları firmaya sattıklarında yeterli geliri elde edebilmek için, parçaların tasarımı ve üretim yolları üzerinde çalışmalar yaparlar. Bu nedenle, parça-düzeyinde maliyetleme tedarikçilerin yaratıcılıklarını geliştirmekte ve alıcılara fayda sağlamaktadır. Parça-düzeyinde maliyetleme üç aşamadan oluşur: <sup>8</sup>

1. Ürün-seviyesindeki maliyeti temel işlev seviyelerine göre ayırmak. (Örneğin, bir aracın temel işlevleri: Motor, vites, ısıtma sistemi, ses düzeni, vs. gibi parçalardan oluşmaktadır.

2. Parça-düzeyinde maliyetleri belirlemek.

3. Tedarikçileri yönetmek.

Hedef maliyetleme süreci, Şekil 2'de de görüldüğü gibi, tasarım ekibi hedef maliyeti yakalayan bir planlanan maliyet bulana kadar devam etmektedir. Bu süreçte tararı ekibi üzerinde büyük baskı oluşmaktadır. <sup>9</sup> Bu ekibin ortak bir amacı vardır: hedef maliyete ulaşmak. Hedef maliyetin yeniden belirlenmesi gibi bir olasılık olmadığından dolayı, bu ekip hedef maliyete ulaşmadıkça üretim aşamasına geçilemez. Tasarım ekibi, hedef maliyetlemeye ulaşabilmek için, değer mühendisliği gibi yöntemler kullanmaktadırlar.

#### 4. Değer Mühendisliği

Değer mühendisliği, değer analizi de denilen, ürünün değerini arttırmak için ürün tasarımında kullanılan, sistematik takım esaslı bir yaklaşımdır. Değeri arttırmanın iki yolu vardır: İşlevleri sabit tutarak maliyeti düşürmek ve maliyeti sabit tutarak işlevleri arttırmak. Değer mühendisliği, ham madde, üretim süreci, kullanılan işçilik türleri ve satın alınan veya üretilen tüm parçalar da dahil olmak üzere, ürünün tüm bileşenlerine bakmaktadır. Değer zincirinde katma değer oluşturan ve katma değer oluşturmayan maliyetleri birbirinden ayırmak da önemlidir. Değer mühendisliği, katma değer oluşturmaya çalışmaktadır. <sup>10</sup>

Değer mühendisliği, belirlenen hedef maliyete iki yolla ulaşır: <sup>11</sup>

1. Ürünün maliyetini arttıran ve karmaşıklaştıran gereksiz işlevleri ortadan kaldırarak. (işlevsel analiz)

2. Fonksiyonellikten taviz vermeden, üretim ve parça maliyetlerinin düşürüldüğü yeni ürün tasarısı geliştirerek. (tasarım analizi)

Değer mühendisliği, ürünün özelliklerinin ayrıntılı olarak tanımlandığı işlevsel analiz denilen faaliyetle başlar. Değer mühendisliğinin kalbi olan bu işlev, ürünün temel işlevlerinin ayrıntılı olarak açıklandığı bir şemanın hazırlanması ile sonuçlanır. Tasarım ekibi, ürünün işlevlerini inceleyerek, standart parçalar kullanma olasılığına bakarak, üretimdeki diğer ürünlerde aynı işlevi yürüten ortak parçaları belirler. Bu yolla kalite artarken, maliyet düşürülebilir. Aynı zamanda, ürünün işlevlerini inceleyen bir tablo hazırlanarak, işlevi imal etmenin maliyeti ile müşterinin her bir işlev için ödemeye hazır olduğu miktarı karşılaştırılır. Tasarım ekibi, mevcut ürünlerin bu işlevleri nasıl kazandığını ve aynı işlevlere ulaşmanın yeni yollarını ve bu yolların alternatif maliyetlerini değerlendirir. Alternatifler

oranlanarak, teklif edilecek ürün tasarısı için en iyi olanlar seçilir. Otomotiv, bilgisayar yazılımı ve elektronik ürünlerde bu yol kullanılmaktadır.

Endüstriyel ve özel ürünlerde ise, tasarım analizi kullanılmaktadır. Tasarım analizinde, tasarım ekibi ürünün farklı şekilde tasarlanmış örneklerini hazırlar. Bu ürünlerin her birinin özellikleri aynı olmakla birlikte, farklı fiyatlara ve farklı performans düzeyine sahiptirler. Tasarım ekibi maliyet yönetimi ile ortak çalışarak, müşterinin tercihlerine en uygun olan ve hedef maliyeti geçmeyen ürünü seçerler.<sup>12</sup>

### **5. Hedef Maliyetlemenin Toyota Firmasında Kullanımı**

Hedef maliyetleme, 1960'lerden beri Japon firmaları tarafından çok yaygın şekilde sistemli olarak kullanılmaktadır. Bu yöntem, kesikli üretim sürecine, kısmen kısa ürün hayat döngüsüne ve düzenli model değişikliklerine sahip firmalarca geliştirildi ve genellikle bu tip firmalarca uygulanmaktadır.<sup>13</sup>

Bu yöntemin uygulamasını görmek açısından, "Toyota Motor Corporation" firmasının inceleyelim. Toyota firması, Japonya'nın en büyük otomobil üreticisidir ve hedef maliyetleme sistemini, 1960'larda ilk olarak geliştiren işletme olarak bilinmektedir. Toyota bünyesinde, her bir ürün için maliyetlerin nerelerde kısılabileceği konusunda çalışmalar yapan "Maliyet Geliştirme Kurulları" kurulmuştur. Toyota çalışanları, bu kurullara 1973 yılında 110.000 ve 1974 yılında da 400.000 adet maliyet geliştirme önerisi sunmuşlardır.<sup>14</sup>

Toyota her bir otomobil modeli için bir hedef maliyet hesaplamaktadır. Aynı fabrikada farklı modeller üretildiğinden ve aynı model ürünlerin farklı fabrikalarda üretilmesinden dolayı, maliyet geliştirme kurulunun çalışmaları pek çok fabrikada uygulanmaktadır. Toyota ana modellerini her dört yılda bir değiştirmektedir.

#### **5.1. Ürün Planlaması**

Toyota'da hedef maliyetleme, yeni bir ürün piyasaya sunulmadan üç yıl önce başlamaktadır.<sup>15</sup> Corolla ve Corona gibi, her bir ürün için bir hedef maliyet hesaplanmaktadır. Yeni ürün düşüncesi ile ilgili çalışmalar, otomobil modelinin tasarımından sorumlu olan baş mühendis tarafından yönetilen yeni ürün kurulu tarafından yapılır. Daha sonra bu kurul tahmini üretim hacmi ve fiyatını, beklenen piyasa koşullarına ve yeni modelin eski modele eklediği değerlere bakarak, pazarlama bölümünün de yardımlarıyla belirler.

Hedef fiyatın belirlenmesinde maliyet unsuru çok küçük bir rol oynamaktadır. Kurul fiyat artırımlarını, müşteriye sağlanan katma değere bakarak belirler. Gelecekteki üretim hacmi planlanırken, beklenen piyasa koşullarına göre düzenlenen mevcut üretim hacimleri esas alınır. Hedef kar ise, tüm ürün hayat döngüsünde istenen kar oranlarına bakılarak, uzun vadeli karlılık analizleri sonucunda bulunur. Sonrasında, bu toplam kar, birim olarak hesaplanır. Hedef maliyet, hedef kar ile hedef fiyat arasındaki fark olarak hesaplanır. Yeni ürün düşüncesi ile ilgili çalışmalar, üretimden yaklaşık 36 ay önce tamamlanır ve hedef maliyet genellikle üretimden 33 ay önce belirlenir.

Hedef maliyet hesaplanırken, aynı zamanda tahmini maliyet de hesaplanır. Üretilen modellerle kıyasladıktan sonra tasarım değişikliklerinden kaynaklanan maliyetleri ekleyerek veya çıkararak, tahmini maliyetleri elde etmek, muhasebeci ve mühendislerin görevidir. Daha sonra, tahmini ve hedef maliyet arasında ortaya çıkan fark, değer mühendisliği yöntemleri ile düşürülmektedir.

Planlama aşamasında, ürün özellikleri, hedef fiyat, hedef kar, hedef maliyet ve tahmini maliyetle ilgili belgelerin hazırlanması tamamlanır. Ayrıca, bu belgelerde maliyet azalmaların hangi alanlarda yapılacağı konusunda ayrıntılar yer alır. Maliyet düşürme hedefleri, her bir üretim sürecine paylaştırılır. Planlama aşamasından sonra, ürün tasarımı ve geliştirmesi aşamalarına geçilir.

### **5. 2. Ürün Tasarımı**

Toyota, geliştirme aşamasına her bir otomobil modelinin ürün planlamasını yapan baş mühendisin yönettiği bir ortak kurul oluşturarak başlar. Bu kurulda, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanlar yer alır. Bu kurul, tahmini maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkı düzenlemek için yapılan değer mühendisliği çalışmalarını izlemekle görevlidir. Kurul, ilk olarak yeni ürünün biçimlendirilmesi ile ilgili çalışır. Ayrıca, katma değer oluşturan yeni özelliklerin maliyeti artırıp artırmadığını da yeniden değerlendirir. Eğer maliyet düzenlenmemiş ise, ürün özellikleri düzenlenir veya düşürülür.

Toyota'da ilk örnek ürünün geliştirilmesi, üç aşamadan oluşan uzun bir süreçten geçmektedir. Her bir örnek ürünün geliştirilmesinden sonraki amaç, ürün değişikliklerinin yapılabilirliğini test etmek, ürün performansını ölçmek ve tahmini ve hedef maliyetleri yaklaştırmaktır. Genel olarak, ilk örnek ürün üretimden 25 ay önce, ikinci örnek ürün 15 ay önce ve üçüncü ve son örnek ürün de üretimden 12 ay önce tamamlanır. Örnek ürün geliştirme döneminde değer mühendisliği kullanılmaktadır. Değer mühendisliği kurulu, her bir örnek için tahmini maliyeti düşürmek ve hedef maliyete ulaşmakla sorumludur. Genellikle, metal kalıplar ikinci örnek ürün başarıyla üretildikten sonra sipariş edildiğinden, kurul bu aşamada üretim maliyetinin hedef maliyete kadar düşürüleceğine emin olmak zorundadırlar. Toyota, kalıplar geldikten sonra üretim aşamasının hazırlıklarına başlamaktadır.

### **5. 3. Ön Üretim Aşaması**

Ön üretim veya üretim hazırlığı aşaması, üretim hatlarının kurulması ve deneme ürünlerinin üretilmesi ile başlar. Toyota hedef maliyeti, resmi olarak üretimden az önce hesaplar. Gerçek kalıplar kullanılarak, çok sayıda örnek ürün üretilmeye başlandıktan sonra gerçek maliyetler kesin değere yakın olarak tahmin edilebilir. Eğer tahmini maliyet hala hedef maliyetten yüksek ise, değer mühendisliği bölümü hedef maliyete ulaşmak için, üründe veya üretim sürecinde gerekli değişiklikleri yapması gerekir. Hedef maliyete ulaşılmadan yeni bir ürünün üretimine başlanamaz.

### **5. 4. Üretim aşaması**

Üretimin başlaması ile hedef maliyetleme resmi olarak sona ermiş olur. Hedef maliyete, planlama ve tasarım aşamalarında iki defa kontrol edildiğinden dolayı, genellikle ulaşılır. Üretimin başlamasıyla maliyet takip dönemi başlamış olur. Bu dönemde en önemli maliyet kontrol aracı, standart maliyet sistemidir.

Bununla birlikte, hedef maliyetleme iki nedenden dolayı önemini devam ettirir. Standart maliyet sisteminde kullanılan standartlar, hedef maliyet değerleridir. İkincisi de, ortaya çıkan ürünün gerçek maliyetinin, yeni üretilecek ürünlerin maliyetinin hesaplanmasında esas alınacak olmasıdır. Bu nedenle, standart maliyet sistemi, önceden hesaplanan hedef maliyet değerlerine doğrudan bağlıdır ve ileride üretilecek yeni ürünlerin maliyet tahminleri için de bir kaynak oluşturmaktadır.

### **6. Hedef Maliyetlemenin Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar**

Hedef maliyetleme fiyatları düşürmede önemli bir araçtır. Fakat uygulamada bazı sorunlar doğabilir. Değişken tahminlerin güvenilirlik düzeyinin düşmesi ile hedef maliyetlemeden elde edilen faydalar azalabilir. Ürün maliyetlerini, fiyatlarının ve hacimlerini tahminde karşılaşılan zorluklar, bu yöntemin etkisinin azalmasına neden olur. Belirsizlik fazlaştığında, değişkenler doğrulukla tahmin edilme oranı düşer ve teknik de daha zayıf çalışır. Örneğin, çevresel belirsizliklerin fazla olması sonucu, hedef fiyat ve hedef üretim hacmi zorlukla tahmin edilebilir. Fiyat ve hacmin doğru olarak tahmin edilememesinden dolayı, hedef karı belirlemek de zor olacağından hedef maliyetin ortaya çıkarılması da sorun olur.

Üretimdeki belirsizliklerin fazla olması, tahmini maliyeti bulmayı, dolayısıyla da tahmini maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkı belirlemeyi zorlaştırır. Değişkenleri tahmin etmenin bu kadar önemli olmasından dolayı, hedef maliyetleme model değişikliği gibi basit değişiklikler yapan işletmelerde, köklü değişiklikler gerektiren ürünleri üretenlere göre, daha etkin olarak kullanılabilir. <sup>16</sup>

Karşılaşılan bir diğer zorluk da, müşteri isteklerini belirlemek ve buna göre ürün özelliklerini oluşturmaktır. Toplam hedef maliyeti, bireysel parçalar arasında dağıtmak da ayrı bir sorundur. Değer mühendisliğinin amacı dağıtılmış hedef maliyeti esas almak olduğundan, hedef maliyetin oransal bir şekilde dağıtılabilir olması önemlidir.

Hedef fiyatı belirlerken piyasa bilgilerinden yararlanılmaktadır. Örneğin, bir otomobil üreticisi, Japonya ve Avrupa gibi iki farklı piyasa için aynı modelin iki farklı çeşidini üretmek zorunda kalabilir. Karşılaşılabilecek bir başka sorun da, örgüt yapısında doğabilecek çatışmalardır. Örneğin, bir otomobil tasarım mühendisi, pazarlamacının, müşterileri yeni otomobilleri ile fotoğraflarını çekerek bir albüm oluşturduğunu duyduğunda öfkelenmiş ve “Bizim saatlerce yorucu çalışmalarımız sonucunda aracın maliyetinden düşürmeye çalıştığımız 3\$’ı, bir albüm yapmak için boş yere harcıyor” diyerek tepkisini göstermiştir. <sup>17</sup>

### **7. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları**

Hedef maliyetlemenin uygulama sürecini iyi takip ederek, gerekli aşamaları gerçekleştirirken; tekniklerin uygulamasında başarı elde edebilmek için aşağıdaki şartlara da dikkat edilmelidir. <sup>18</sup>



◆ Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almaktadır. Bu açıdan hedef maliyetlemede tedarikçiler, sürece dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmelidir. Tedarikçilerle iyi ilişkilerin kurulması ve mümkünse daha az sayıda tedarikçi ile çalışılması stratejik öneme sahiptir.

◆ 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.

◆ Hedef maliyetlemede fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılması gerekir. Tabii ki, bu da 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 uymasına dikkat edilmelidir. Ayrıca, aynı işi görebilecek parçalardan, daha düşük maliyetli olanı tercih edilmelidir.

◆ Hedef maliyetleme ile ilgili oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanlar dahil edilmelidir. Bu ekip, hem çok işlevsel olabilir hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan kazanç sağlayacaktır.

◆ Değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olunmalıdır. İşletme kendini yenilemeli ve hatalardan ders alarak, aynılarını tekrarlamamalıdır. Ayrıca, örgütün bölümleri arasındaki uyum da yöntemin etkinliğini artırır.

## 8. Sonuç

Hedef maliyetleme, ürün hayat döngüsünün ilk bölümünde toplam ürün maliyetini düşürmek için kullanılan bir maliyet azaltma yöntemidir. Hedef fiyat ve karlar hesaplandıktan hemen sonra hedef maliyetleri hesaplayarak, stratejik ve kar planlamaları ile ürün maliyetini birbirine bağlamaktadır. Yeni ürünlerin piyasaya daha hızlı ulaştırmanın önemini artırarak, ürün hayat döngüsünü kısaltmaktadır.

Yeni rekabetçi iş ortamında işletmeler, hayatta kalabilmek için saldırgan maliyet yönetimi stratejileri kullanmak zorundadırlar. Maliyet yönetimi, ürünü belirgin şekilde değiştirerek maliyetleri düşürme olanağı olan, ürün hayat döngüsünün ilk aşamalarında başlaması gereklidir. Hedef maliyetleme ürünün gelişim sürecini kontrol altına alarak, sadece karlı ürünlerin piyasa sürülmesini garanti altına almaktadır.

Hedef maliyetleme, Japon üreticiler tarafından çok yaygın şekilde sistemli olarak kullanılmaktadır. Batılı üreticiler de, üretim gelişim süreçlerini kontrol altına almak için, bu yönteme başvurmaya başlamışlardır. Bu yöntem, genellikle kesikli üretim sürecine, kısmen kısa ürün hayat döngüsüne ve düzenli model değişikliklerine sahip işletmelerce başarı ile uygulanmaktadır.

Hangi firma, yeni ürünlerin fiyatını, kaliteden ve fonksiyonellikten taviz vermeden, daha hızlı düşürebilirse pazar payını artırır ve başarıya ulaşır. Bu nedenle, hedef maliyetleme ve değer mühendisliği, kullananlara rekabet avantajı sağlamaktadır.

\* Öğretim Görevlisi, Fatih Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

<sup>1</sup> Fisher, Joseph “Implementing Target Costing”, *Journal of Cost Management*; Cilt: 9 Sayı: 2, 1995, s. 50 - 60.

<sup>2</sup> Meigs, Robert F., Jan R. Williams, Susan F. Haka & Mark S. Bettner, *Accounting: The Basis for Business Decision*; Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999, s.799.

<sup>3</sup> Garrison, Ray H. & Eric W. Noreen, *Managerial Accounting*; Boston: McGraw-Hill, 2000, s. 880.

<sup>4</sup> Garrison, a.g.e., s.880-881.

<sup>5</sup> Fisher, a.g.e.

<sup>6</sup> Cooper, Robin & Regine Slagmulder, “Develop Profitable New Products with Target Costing” *Sloan Management Review*; Cilt: 40, Sayı: 4, 1999, s. 23 – 34.

<sup>7</sup> Cooper, a.g.e.

<sup>8</sup> Cooper, a.g.e.

<sup>9</sup> Kaplan, Robert S. & Anthony A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*; New Jersey: Prentice Hall, 1998, s. 225-227.

<sup>10</sup> Horngren Charles T., George Foster & Srikant M. Datar, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*; London: Prentice Hall, 2000, s. 429-431.

<sup>11</sup> Kaplan, s. 228-229.

<sup>12</sup> Blocher, Edward J., Kung H. Chen & Thomas W. Lin, *Cost Management*; Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999, s.137-138.

<sup>13</sup> Shank John K., “Target Costing as a Strategic Tool”; *Sloan Management Review*; Cilt:41 Sayı: 1, 1999, s. 73 – 83.

<sup>14</sup> Katayama, Osuma, *21. Yüzyıla Hazırlanan Japon Şirketleri*, İstanbul: Sabah Yayınları, 1998, s. 26.

<sup>15</sup> Fisher, a.g.e.

<sup>16</sup> Fisher, a.g.e.

<sup>17</sup> Williamson, Duncan, *Cost and Management Accounting*, Prentice Hall, 1996, s. 439.

<sup>18</sup> Yükçü, Süleyman, “Yeni bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”; *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*; Cilt:1 Sayı:3, 1999, s.1-10.

### **Abstract**

*Considered in this paper is target costing, a cost management tool that helps managers cut costs. Target costing focuses on design and the entire life of a product. The objective of the method is to provide adequate profits by focusing on profit and cost planning over the entire value chain. The most difficult part of this process is making the cost improvements necessary through value engineering methods in order to achieve target cost.*