

HEDEF MALİYETLEME*

Prof. Dr. C. Gökhan BAHŞİ **

Ars. Gör. A. Vecdi CAN ***

ÖZET

Bu çalışmada öncelikle hedef maliyetlemenin vatanı olarak bilinen Japonya'nın yönetim felsefesine kısaca değinilmiş, pazara dayalı yaklaşımların ön plana çıktığı bugünün küresel rekabet ortamında hedef maliyetlemeye duyulan gereksinim tartışılmış, yöntemin bilinen tarihçesini sorgulayan iddialara yer verilmiş, modern maliyet yönetimi kapsamında kavram yeniden ele alınmış ve tanımlanmış, uygulanabilirlik derecesini arttırabilmek amacıyla hedef maliyetleme sürecinin aşamaları detaylı olarak anlatılmış ve örneklerle desteklenmiştir. Buna ilave olarak hedef maliyetlemenin uygulanabilmesi (ve başarısı) için gerekli olan diğer uygulama ve teknikler de belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada ağırlıklı olarak Almanca literatürden yararlanılması, şimdiye değin yapılan çalışmaların çoğunun İngilizce literatüre dayalı olmasından dolayı konuya ayrı bir zenginlik kazandırmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hedef maliyetleme, maliyet yönetimi

ABSTRACT

Target Costing

In this study, the management philosophy of Japan, where target costing is practised widely, has been briefly looked at. The need of target costing in a competitive world where approaches based on market has come to the front has been discussed. The concept of target costing has also been redefined in the light of modern cost management. The question of how its applicability degree can be improved was answered and exemplified in great detail. In addition to this, related techniques and methods required for target costing to be successfully put in to practise was taught upon. Beside these, the present study was condensed mainly by using German literature, which makes it highly interesting in that the studies done in this field so far utilized English sources.

Key Words: Target Costing, cost management

* Bu makale, Hamburg Üniversitesinde, Prof.Dr. C.Gökhan BAHŞİ tarafından yönetilen, Arş.Gör. A. Vecdi CAN tarafından henüz devam eden "Doktora Tez" çalışmasının hedef maliyetleme bölümünden derlenmiştir.

** Hamburg Üniversitesi, Endüstriyel İşletme ve Organizasyon Enstitüsü, Öğretim Üyesi.

*** Sakarya Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Öğretim Elemanı.

1. GİRİŞ

Bugün küresel rekabet koşulları altında bir çok işletme için geçerli olan soru artık "maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?" sorusu değil, "ancak bu fiyattan satabileceğime göre kar edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?" sorusudur¹ Bu soru şekli ister istemez hedef maliyetleme kavramını gündeme getirmektedir.

Hedef maliyetlemenin Japon yönetim felsefesinin bir gereği olarak ortaya çıktığı ifade edilmektedir.² Pasifik Savaşı yenilgisinden sonra Japonlar, büyük işletmeleri aracılığıyla kar sağlamaktan başka "pazar payı"nı artırmak gibi daha değerli hedefler belirleyerek hareket etmeye başlamışlardır. Savaş sonrasında Japonya'yı günümüzde ticarete süper güç yapan gerçeklerden biri, şirketlerin çok uzun süre kârdan fedakârlık ederek, tüm kaynaklarını kullanmış olmalarıdır³ Bu uygulamaların, yönetimin performansı açısından ölçülmesi gereken standartlar olup olmadığı tartışılabilir ancak Japon'ların sonuçta küresel esasa göre rekabetçi bir performansla öncelik verebildikleri anlaşılmaktadır.⁴

Geleneksel olarak işletmelerin departmanlar/fonksiyonlar halinde örgütlenmesi departman yöneticilerinin sadece kendi departmanlarının maliyetleri üzerinde yoğunlaşmasını sağlamış ve bir ürünün tüm yaşam döngüsüyle ilgili maliyetleri gözden kaçırmıştır⁵ Oysa Japon firmalarının önemli bir kısmında pazara öncelik verilmesi, temel felsefe olarak kabul edilmektedir. Bu felsefe sonuçlarından birisi de, yönetim muhasebecisinin diğer bölümlere - örneğin, pazarlama departmanına veya imalat departmanına - yöneltilmesidir.⁶ Bu fikir, yönetim muhase-

becisinin tekrar muhasebe departmanına dönmesi için yönlendirildiğinde, firma hakkında daha geniş bir görüş açısına sahip olacağını ortaya koymaktadır. Yönetim muhasebecisi, muhasebeye ilişkin görevleri yerine getirirken yalnızca muhasebeci olarak düşünmeyecek, aynı zamanda pazarlama departmanı ve imalat departmanı tarafından hangi bilgilere ihtiyaç duyacağını da dikkate alacaktır".⁷

Bu felsefenin diğer bir önemli sonucu ise ön plana çıkan müşteri memnuniyeti ilkesi doğrultusunda dizayn edilen mamulün fiyatının yine müşteriler tarafından belirlenebileceği anlayışıdır. Fiyatlar pazar tarafından belirlendiğine ve dolayısıyla fiyatlar veri olarak kabul edilebileceğine göre maliyetler kabul edilebilir bir düzeyde kalmalıdır ki arzu edilen kar (veya hedeflenen kar) rakamı gerçekleştirilebilsin ve bir anlamda firma varlığı ve devamlılığı sağlanabilsin. İşte pazarda oluşan bu fiyata hedeflenen kar marjının uygulanması karşımıza "hedef maliyet" kavramını çıkarmaktadır.

Hedef maliyetleme uygulamalarına bilgisayar, otomotiv gibi ileri teknoloji gerektiren sektörlerde daha yoğun biçimde rastlanmaktadır. Örneğin kişisel bilgisayar (PC) fiyatlarında yıldan yıla öylesine düşüşler görülmektedir ki, bu firmaların karlıklarını nasıl koruduğu merak konusu olmaktadır. Bunun tek yolu ise maliyetleri düşürmektir ve firmalar bunu başarmaktadır.⁸ Örneğin otomotiv endüstrisinin devlerinden Mercedes'in 1994 - 190E modeli 1993 modeline göre 5.000 \$ değerinde yeni özelliklerle donatılmış olduğu halde satış fiyatı 1993 modelinin satış fiyatı olan 25.000 \$ altında saptanmıştır. Amaçlanan kâr marjını koruyabilmek için firma maliyetlerde %30 luk bir tasarrufu hedeflemiştir.⁹ Toyota¹⁰, Komatsu¹¹ ve Daihatsu Mo-

1 Gürsoy, 1997, s.482.

2 Karcioğlu, 1997, s.4

3 Karcioğlu, 1997, s.4

4 Ketz, 1991, s.614; Karcioğlu, 1997, s.4

5 Yükçü, 1999b, s.2

6 Job-rotation olarak bilinen bu yöntem özellikle 1976' lardan sonra daha çok uygulanmaya başlanmıştır.

7 Karcioğlu, 1997, s.5

8 Gürsoy, 1997, s.482

9 Gürsoy, 1997, s.482

10 Yükçü, 1999b, s.2; Baş, 1997, s.25

11 Karcioğlu, 1997, s.5

tor firması hedef maliyetleme olarak bilinen bu yöntemi eskiden beri uygulamaktadır.¹²

2. NEDEN HEDEF MALİYETLEME?

Geleneksel yöntemlerin bugünün ileri teknoloji – üretim ortamının finansal bilgilerini, küresel rekabetin gerektirdiği hız, yararlılık ve doğrulukta üretmede yetersiz kaldığı sıkça vurgulanmaktadır. Teknolojide yaşanan hızlı gelişim, değişen müşteri istekleri, kısalan ürün yaşam dönemleri ve özellikle sabit maliyetlerdeki artış¹³ karar verme süreçlerinde hedef maliyetleme gibi daha hızlı, daha stratejik ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini zorlamıştır. Diğer yandan yıllardan beri uygulanagelen yöntemlerin sınamaları sonucu bazı gerçeklerin farkına varılmıştır.

Hedef Maliyetleme de pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda geliştirilmiştir.¹⁴ Bu gerçeklerden ilki, fiyatı pazarın belirlediği gerçeğidir. İşletmeler hep fiyatları kontrol ettiklerini düşünmüşlerdir. Oysa bugün düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmışlardır. Bu nedenle hedef maliyetlemede pazar fiyatı bir veri olarak kabul edilir. İkincisi ise bir mamulün maliyetinin büyük bir kısmının dizayn aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir. Yapılan bazı araştırmalara göre bir mamulün toplam hayat döngüsü maliyetlerinin %80 ile %85'i mamulün geliştirme ve mühendislik aşamasında verilen kararlarla belirlendiğinden bu aşamada kaçınılan fedakarlıklar ileride üretim ve üretim sonrası kaçınılması olanaksız büyük maliyetlere neden olabilir. Mamulü dizayn edip kaç mal olduğunu anlamaya çalışmak yerine,

ilk önce hedef maliyet belirlenmeli sonra da o hedef doğrultusunda mamul dizayn edilmelidir. Dolayısıyla bu gerçek göz önünde bulundurulduğunda maliyet azaltma çabalarının çoğunun dizayn ve mamul geliştirme aşaması üzerinde yoğunlaştırılması gerektiği gerçeği ortaya çıkmaktadır.¹⁵

Bugün bir çok işletme karar vermeye ilişkin verilerini muhasebe departmanından çok pazar yerine çevirmektedir ve hedef maliyetlemeyi kullanmaktadır. Bunun nedeni ise kendilerini sürekli geliştirmek ve büyümek istemelerinden kaynaklanmaktadır.¹⁶ Nitekim hedef maliyetleme aynı zamanda firmayı sürekli gelişmeye zorlayan dinamik bir süreç olma özelliğine de sahiptir.

3. HEDEF MALİYETLEMENİN TARİHÇESİ

Japonca'da "Genka Kikaku"¹⁷ sözcüklerinde orjinal ifadesini bulan hedef maliyetlemenin, Japon yazarlar tarafından 1980'li yılların başlarında İngilizce literatüre kazandırıldığı¹⁸ ve "Target Costing" olarak yerleştiği görülmektedir.¹⁹

Almanca literatüre girişi ise 1980'li yılların sonlarına doğru olmuştur.²⁰ 1990'lı yılların başlarından itibaren üzerinde yoğun biçimde tartışılmaya başlanan hedef maliyetleme için Almanca literatürde "Target Costing" ifadesinin yanında kimi Alman yazarlarca "hedef maliyet yönetimi" anlamına gelen "Zielkostenmanagement"²¹ ve hedef maliyet hesaplaması (veya muhasebesi) anlamına gelen "Zielkostenrechnung"²² ifadelerinin de kullanıldığı görülmektedir. Ancak hedef maliyetlemenin basit bir mali-

12 Hiromoto, 1988, s.22-26; Türk, 1999, s.200

13 Gleich, 1996, s.75

14 Yükçü, 1999b, s.3

15 Garrison, 1994, s. 895

16 Yükçü, 1999b, s.3

17 Hiromoto, 1989, s.320; Hasegawa, 1994, s.5; Horvath, 1993, s.13; Buggert, 1995:40; Rösler, 1996:11

18 İlk olarak Kumagaya, 1977; Saitoh, 1978; daha sonraları Hiromoto, Tanaka ve Monden ile Sakurai, 1989, özellikle Sakurai'nin 1986'dan beri CAM*I ile hedef maliyetleme konusunda yaptığı araştırmaların İngilizce literatüre çok büyük katkı sağladığı vurgulanmaktadır (Sakurai, 1987; Niemand, 1996:27).

19 Seidenschwarz, 1991, s.198

20 Buggert, 1995, s.40

21 Seidenschwarz, 1993, s.69

22 Küpper, 1994, s.50; Männel, 1992

yet hesaplama yöntemi olmadığı, maliyet azaltımı, planlaması, yönetimi ve kontrolünü kapsayan komple bir proses olduğu ve bu nedenlerden dolayı "Zielkostenrechnung" teriminin hedef maliyetlemeyi ifade etmede yetersiz kaldığı savunulmaktadır.²³

Hedef maliyetlemenin literatürümüze girişi ise 1990 yılların ortalarına rastlamaktadır. Konuya, Bursal ve Ercan²⁴ ilk olarak kitaplarında yer vermiş ardından Bilginoğlu²⁵ ilk makaleyi yazmıştır. 2000'li yılların başlarına doğru tek tük yazılan birkaç makale ile bir sempozyum bildirisi daha olmuştur²⁶. Literatürümüzde "Target Costing" teriminin karşılığı olarak "Hedef Maliyetleme" ifadesinin yerleştiği görülmektedir. Bunun yanında "Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi"²⁷, "Hedef Fiyat – Hedef Maliyet Stratejisi"²⁸ ve "Hedef Fiyat Maliyet Yönetim Sistemi"²⁹ ifadeleri de kullanılmaktadır. Bu çalışmada ise, "Target Costing" yerine kısaca "Hedef Maliyetleme" ifadesi kullanılacaktır.

Hemen hemen yerli ve yabancı bütün kaynaklarda hedef maliyetlemenin, 1970'li yıllarda Japonya'da ortaya çıktığı hatta ilk olarak 1965 yılında Japon otomotiv firması Toyota tarafından uygulanıp geliştirildiği³⁰ ve daha sonra başta A.B.D. ve Almanya olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde de yaygın biçimde kullanılmaya başlandığı ifade edilmektedir. Anacak özellikle Almanca literatürde hedef maliyetlemeye ilişkin temel fikrin Japon orijinli olmadığı sıkça vurgulanmaktadır³¹. Daha 1920'lerde

Henry Ford, Ford otomobilinin T-Modeli ile ilgili yaptığı açıklamalarda hedef maliyetlemeye ışık tutan ifadeler kullanmıştır³². Yine 1930'lar da Volkswagen arabalarının geliştirilmesinde de hedef maliyetleme uygulamaları kendini göstermektedir.³³ Yine 1970'li yılların sonlarında Almanya'nın Bielefeld şehrindeki konfeksiyon imalatçıların (Seidensticker Firması)³⁴ gömlek üretiminde izledikleri yol hedef maliyetleme yönteminin tipik bir örneğini sergilemektedir³⁵.

Hedef maliyetlemenin özellikle 1970'li yıllardan sonra yaygın 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.³⁶

4. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI

"Stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci"³⁷ olarak ortaya konulan hedef maliyetleme yöntemi, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam seyri maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir.³⁸ Hedef maliyetleme uygulayan bir işletme ise bu kavramı: "Olası rakipleri ve onların ürünlerini araştırırız ve daha sonra söz konusu pazar

23 Horvath, 1992, s.143; Rösler, 1996, s.7

24 Bursal ve Ercan 1994

25 Bilginoğlu 1995

26 Şakrak, 1997-1998, Karcioğlu, 1997; Yükücü, 1999-2000; Türk, 1999

27 Karcioğlu, 1997, s.4; Bursal, 1999, s.491

28 Gürsoy, 1997, s.482

29 Baş, 1997, s.24

30 Tanaka, 1993, s.4-11

31 Deutsch, 1992, s.67; Franz, 1993, s.124; Buggert, 1995, s.42; Rösler, 1996, s.9; Seidenschwarz, 1991, s.198; Sakurai, 1989, s.40

32 Ford, 1923, s.146; Rösler, 1996, s.9

33 Franz, 1993, s.124

34 Buggert, 1995, 42

35 Deutsch, 1992, s.67; Rösler, 1996, s.9-10

36 Rösler, 1996, s.9-10; Franz, 1993, s.124

37 Şakrak, 1997, s.90; Yükücü, 2000, s.26

38 Doğan, 2000, s.96

da rekabet edebilecek bir giriş olabilmesi için gerekli olan birim ürün maliyetini belirleriz. Bu maliyet, hedef maliyet olarak isimlendirilir. Daha sonra bu hedef maliyet ile herhangi bir ürünü nasıl paylaşabileceğimizi (nasıl dizayn edebileceğimizi) ve nasıl üretebileceğimizi anlayabilmek için ilgili ürün/üretim mühendisleri ile birlikte çalışırız³⁹ şeklinde açıklamaktadır

Hedef maliyetleme, "yeni bir mamul için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği bir örneğin geliştirildiği süreç"⁴⁰ olarak tanımlanabileceği gibi "üretim, mühendislik, araştırma – geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin yardımıyla maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir maliyet yönetimi aracı"⁴¹ olarak da tanımlanabilir. Diğer bir tanıma göre ise hedef maliyetleme, mamulün planlama aşamasında kullanılmakta olup tahmini fiyatı, satış miktarı ve hedef fonksiyonları önceden belirlenmiş mamullerin kabul edilebilir bir kar seviyesini yakalayabilmek için belli bir maliyetle üretilbileceği mamul ve mamul hattı seçim sürecidir.⁴²

Temelde müşteri gereksinimlerini karşılamak amacıyla yönelerek⁴³ mamul veya hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine hizmet eden⁴⁴ bir süreç olarak çok yönlü ve karmaşık olan hedef maliyetleme süreci aslında son derece basit bir öze sahiptir:⁴⁵

- Gelecekteki mamullerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir.

- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı, bu satış fiyatından düşülür.

- Kalan rakam, mamulün üretilmek zo-

runda olduğu hedef maliyet düzeyini gösterir.

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

$$\text{Hedef Maliyet}_{\text{Toplam}} = \text{Hedef Satış Tutarı} - \text{Hedef Toplam Kar}$$

Yukarıda birim ve toplam tutar olarak en basit şekilde formüle edilen hedef maliyet ile ilgili kavramların modern yönetim muhasebesi literatüründe yapılan tanımlarına aşağıda kısaca değinilecektir:

Hedef Satış Fiyatı (Target Price): Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış fiyatı, "ürüne alıcıların algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen satış fiyatı"dır⁴⁶ Alıcıların kabulüne göre değer fiyatlandırması (perceived value pricing) stratejisi, alıcının fiyat – kalite ikilemine biçtiği değerın simültane tahminini gerektirir.⁴⁷ Hedef satış fiyatı saptanırken rakip ürünlerin fiyatları ile müşteri grubunun ödeme arzu ve gücü dikkatlice araştırılmalı veya gözlenmelidir.

Hedef Kar Marjı (Target Profit): Hedef maliyetleme yönteminde hedef kar marjı, "uzun dönemli kar analizine dayalı olarak belirlenen kar marjı"dır⁴⁸ Yatırılan sermayenin geri dönmesi beklenen belli bir yüzdesine yatırımın karlılığı oranı ya da yatırımın getirisi oranı (return on invested capital) denir. Hedef kar marjı bu oran çerçevesinde belirlenebilir.

Hedef Maliyet (Target Cost): Kavram olarak hedef maliyet, "bir mamule ait beklenen (arzu edilen) kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir"⁴⁹ şeklinde tanımlanabildiği gibi "hedef satış fiyatı ile hedef kar marjı arasındaki fark"tır şeklinde de tanımlanabilir.

39 Berliner, 1988, s.228; Karcıoğlu, 1997, s.5

40 Yükçü, 1999b, s.2

41 Sakurai, 1997, s.249

42 Yükçü, 2000, s.26

43 Şakrak, 1997, s.91

44 Rayburn, 1996, s.361; Şakrak, 1997, s.91

45 Niemand, 1996, s.30; Şakrak, 1998, 294

46 Atkinson, 1997, s.613-614; Baş, 1997, s.24

47 Baş, 1997, s.25

48 Atkinson, 1997, s.613-614; Baş, 1997, s.24

49 Ansari, 1997, s.10; Şakrak, 1997, s.90

mektedir.⁵⁰ Diğer bir tanıma göre ise, "hedef bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyet"i ifade etmektedir.⁵¹

Hedef Ürün (Satış) Hacmi (Target Product (Sales) Volume): Hedef maliyetleme yönteminde hedef ürün (satış) hacmi, "ürüne alıcıların algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen ürün (satış) hacmi"dir.⁵² Ancak hedef maliyetleme de yalnızca pazar fiyatı tahmin edilerek hedef maliyetler belirlenmez. Aynı zamanda, pazar payı ve olası satış hacmi de belirlenir. Aksi takdirde, mamulün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma - geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılayamadığı anlaşılamaz.⁵³ Dolayısıyla burada pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu, satılması hedeflenen fiyat konusunda pazarın duyarlılığı ve diğer genel şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir.⁵⁴

5. HEDEF MALİYETLEMENİN ÖZELLİKLERİ

● Yöntem mamullerin planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır Üretim aşamasında kullanılan standart maliyetlemenin aksine, hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır⁵⁵. Amaç serbest rekabet piyasalarında oluşan fiyatlardan daha düşük maliyetlerle üretime imkan verecek mamul çeşitleri ve üretim teknikleri geliştirmektir.⁵⁶

● Hedef maliyetleme, maliyet planlama-

sıdır maliyet kontrolü değildir.⁵⁷ Mamul programları ve üretim teknikleri belirlendikten sonra, fiili üretim aşamasındaki maliyetlerin kontrolü için standart maliyet sistemleri uygulanır⁵⁸

● Yöntemin öncelikle kullanılabileceği alanlar, çok çeşitli mamulü bir çok parçayı birleştirerek nispeten ufak partiler halinde üreten sanayi kollarıdır⁵⁹ Diğer bir ifadeyle yöntem montaj endüstrilerinde daha çok kullanılır⁶⁰

● Tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır Bu nedenle muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır⁶¹ Hedef maliyetlemenin başarılı olarak uygulanabilmesi değer mühendisliği ve diğer maliyet mühendisliği araçlarını gerektirir.⁶²

6. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN TEMEL İLKELERİ

Bir işletmenin hedef maliyetleme sistemi mantığıyla çalışabilmesi için her şeyden önce şu ön koşulları yerine getirmesi gerektiği belirtilmektedir.⁶³

- Takım çalışmasının yaşama geçirilmesi,
- Maliyet muhasebesinden yönetim muhasebesine geçilmesi,
- Endüstri mühendisliği biriminde maliyet mühendisi istihdam etmek,
- Üretim odaklı bir mühendislik kültürünün baskın olma özelliğinin aşılması,

50 Atkinson, 1997, s.613-614; Baş, 1997, s.24

51 Berliner, 1988, s.7

52 Atkinson, 1997, s.611-614; Baş, 1997, s.24

53 Yükçü, 1999b, s.3

54 Willarx, 1997, s.1-2

55 Yükçü, 1999a, s.927

56 Bursal, 1999, s.491

57 Yükçü, 1999a, s.927

58 Bursal, 1999, s.491

59 Bursal, 1999, s.491

60 Yükçü, 1999a, s.927

61 Yükçü, 1999a, s.927

62 Sakurai, 1997, s.251

63 Baş, 1997, s.27

● Üst ve orta kademe yönetimlerde fonksiyonlararası (disiplinlerarası) bir örgüt kültürünün yeterince yaygınlaştırılması.

Bu ön koşullara ilave daha bir çok başarı koşulu saymak olasıdır. Bunlardan bazılarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:⁶⁴

1. Tedarikçilerin Mamul Geliştirme Sürecine/Ekibine Dahil Edilmesi

2. Mamullerin ve Süreçlerin Eş Zamanlı Dizaynı

3. Maliyet Azaltma Çabalarının Müşteri İsteklerine Göre Yönlendirilmesi

4. Dizayn Basitliği ve Ölçümü

5. Hedef Maliyetleme Ekibi

6. Sürekli Değişime ve Gelişmeye Açık Bir Örgüt Kültürü

7. Diğer Tekniklerden Yararlanmak

Anılan bu koşullarla beraber hedef maliyetleme sürecinin kavramsal temellerini oluşturan 6 temel ilkeden söz edilmektedir. Aşağıda sıralanan söz konusu ilkeler maliyet yönetimi açısından kapsamlı bir yaklaşım şeklini temsil ettiği gibi maliyet ve kar planlamasına, geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır.⁶⁵

1. Fiyata Göre Maliyetleme

2. Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma

3. Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma

4. Geniş Kapsamlı Katılım

5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı

6. Değerler Zinciriyle İlgilenme

Bu temel ilkeler ve başarı koşulları belirlenen kaynaklardan yararlanılarak aşağıda kısaca

açıklanmaya çalışılacaktır

6.1. Fiyata Göre Maliyetleme

Daha öncede ifade edildiği üzere, maliyet hedefleri, pazar fiyatından beklenen kâr payı düşülerek saptanır Fiyat, firmanın pazar konumunun kontrolü altında iken, hedef kâr, firmanın finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal koşullarına göre belirlenmektedir. Fiyata göre maliyetleme ilkesi iki önemli alt ilkeye daha sahiptir.⁶⁶ Birincisi, "Mamul ve kâr planlarını piyasa fiyatları tanımlar". Uygun ve güvenli bir kâr payına sahip mamullere kaynakların yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık analize tabi tutulur İkincisi ise "Hedef maliyetleme süreci, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir". Rekabet ortamının zorluk ve risklerini karşılayabilmek için piyasa fiyatlarının nasıl oluştuğunun anlaşılması gerekir.

6.2. Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma

Bu ilke doğrultusunda müşterilerin ne istediğini bilmek ve işletmenin buna yönelik ne yaptığını ve ne yapabileceğini belirlemek son derece önemli hale gelmektedir. Çünkü hedef maliyetlemenin başarısı müşteriler üzerinde yoğunlaşma derecesine sıkı sıkıya bağlıdır Maliyet analizlerini kalite, maliyet ve zaman ile ilgili müşteri gereksinimleri yönlendirir. Dolayısıyla bütün maliyet azaltma çabaları müşteri isteklerine göre şekillenir ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınır Sözgelimi ürün performans veya güvenilirliğini azaltmak ya da pazara sunulma zamanını geciktirmek gibi, müşterilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla hedef maliyete ulaşamayacağı açıktır

Diğer yandan müşteri odaklı yaklaşım, aynı zamanda mamul geliştirme faaliyetlerini de yönlendirir ve olumsuzlukları minimize eder Örneğin, müşterilerinin dizayn ekibine dahil edilmesi veya düşünce ve isteklerinin değişik yöntemlerle elde edilerek ürünün buna göre di-

64 Yükçü, 1999b, s.6

65 Ansari, 1997, s.11-16; Şakrak, 1997, s.92-95; Şakrak, 1998, s.294-297

66 Şakrak, 1998, s.294

zayn edilmesi pazarda karşılaşılabilecek olası olumsuz durumların önceden fark edilerek önlenmesine olanak verecektir.⁶⁷ Söz konusu geliştirme sürecinde, mamul özellikleri ve fonksiyonlarında artıştan söz edilebilmesi, bu mamullerin; müşteri beklentilerini karşılaması, müşterilerin ödemeye hazır oldukları bedele sahip olması, ek pazar payı ya da satış hacmi sağlaması halinde olanaklıdır.⁶⁸

6.3. Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma

Ürün tasarımı hedef maliyetlemenin başlangıcında anahtar sayılır Müşteriler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlendikten sonra tasarımda dizayn basitliğine ulaşmaya çalışmak ve bunu ölçmek son derece önemlidir. Çünkü çok karmaşık ve haddinden fazla kaliteli mamuller pahalıya mal olurlar Bu nedenle mümkün olduğunca parça sayısı minimize edilmeye çalışılmalı ve de ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere yol açacağı düşünülerek dizayn aşamasında kılı kırk yararcasına bir özen gösterilmelidir.⁶⁹

Bununla beraber tasarım odaklı yaklaşımın dört alt ilkesi bulunmaktadır.⁷⁰

- Hedef maliyetleme, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır Mamul yaşam döneminin, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşan maliyetler, geleceğe taşınan maliyetler iken; üretim döneminde ise, döneme ait tahakkuk eden maliyetler ortaya çıkar. Üretim döneminde tahakkuk edecek maliyetlerin büyük bir bölümü, tasarım ve geliştirme döneminde oluşmuş ve üretim dönemine kadar ertelenmiş maliyetlerdir. Bu nedenle hedef maliyetleme, mamul yaşam dönemince maliyetleme yaklaşımının ilkelerini benimser

- Hedef maliyetleme, mühendisleri mamul, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Tüm mühendislik fikir-

leri, tasarım aşamasına geçilmeden, müşteri değerlerine göre gözden geçirilerek incelenir.

- Hedef maliyetleme, firmanın bütün bölümlerini, üretim aşaması öncesinde gerekli teknik değişimlerin yapılabilmesi için, üzerinde çalışılan mamul tasarımlarının incelenmesine yönlendirir.

- Hedef maliyetleme, mamul ve süreç geliştirmede, sıralı teknik işlemler yerine paralel akışı teşvik eder Mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı olarak dizayn edilmesinden önce mamul prototipi dizayn edilerek onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine, zaman kaybını da ortadan kaldıran mamul dizaynı ile eş zamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır duruma getirilmesi öngörülmektedir. Diğer taraftan mamul ve üretim süreçleri eş zamanlı olarak dizayn edildiğinde, çatışan faaliyetlerin ve parçaların belirlenmesi olanaklı hale gelecek ve bunlar zaman kaybedilmeden uyumlaştırılma yoluna gidilebilecektir.⁷¹ Hızın önemli bir rekabet avantajı sağladığı globalleşme çağında işletmelerin "yap ve bekle gör" türü aktif olmayan yaklaşımlar yerine daha öngörümleyici yaklaşımları benimsemesini savunan hedef maliyetleme bu yönüyle de kritik bir önem kazanmaktadır.⁷² Diğer taraftan eş zamanlı dizayn geliştirme zamanını azalttığı gibi, geliştirme sürecinin ilk aşamalarında, sorunların çözülmesi ve maliyetlerin düşürülmesine de öncülük eder.

6.4. Geniş Kapsamlı Katılım

Hedef maliyetlemede bir ürünün temel tasarımıdan üretimine kadar sorumlu olan, tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satınalma, maliyet muhasebesi ve diğer departmanları temsil eden işletme içi üyelerle aynı zamanda, satıcılar müşteriler, dağıtımıcılar gibi işletme dışı tarafların da yer aldığı hedef maliyetleme ekipleri kurulur. Hedef maliyetlemenin başarısını bu ekiplerin çalışmaları belirler

67 Yükcü, 1999b, s.6

68 Şakrak, 1998, s.295

69 Cooper, 1996, s.88-97

70 Şakrak, 1998, s.295

71 Cooper, 1996, s.88-97

72 Yükcü, 1999b, s.6

Hedef maliyetleme de tekrar eden bir süreç söz konusudur. Ürünü dizayn edenler çok ender olarak hedef maliyete ilk denemede ulaşabilirler. İşte bu tekrar eden süreç yukarıda ifade edildiği gibi endüstriyel pazarlamacılar, maliyet muhasebecilerinden ve mamul dizayn ve üretilmesi konusunda karar vermesi gereken diğer önemli personelden oluşan bir (cross-functional team) çok fonksiyonlu ekip tarafından yürütülür. Bu ekip mamul dizaynı ile ilgili departmanların vereceği karar sürecini büyük ölçüde kısaltacak ve bürokratik işlemler nedeniyle mamulün zamanında piyasaya sunulmaması riskini azaltacaktır.⁷³

Hedef maliyetlemede başarının belki de ilk koşulu daha önce de ifade edildiği gibi tedarikçilerin mamul geliştirme süresine veya ekibi-ne dahil edilmesidir. Yöntem gereği tedarikçiler bir anlamda stratejik ortaklar olarak değerlendirilir. Örneğin; çalışmalarını Toyota ile eşgüdüm-lü devam ettiren ve kendini işine adanmış başarılı tedarikçilerin Toyota'nın sahip olduğu başarı-da önemli bir role sahip oldukları düşünülür. Toyota bir otomobilde kullandığı parçaların yalnızca 530'unu kendisi üretmekte, kalan %70'lik kısım için tedarikçilerine bağımlı bulunmaktadır. Toyota JIT tekniğini de etkin uygulayabilmek için kendi fabrikalarından ortalama 59 mil uzaklıkta faaliyet gösteren tedarikçileriyle uzun dönemli stratejik işbirlikleri kurarak ürettiği otomobillerin kalitesinin tedarikçilerden gelen parçaların kalitesiyle doğrudan ilişkili olduğunun bilincinde olarak tedarikçilerine kendi sistemini transfer etmekte ve onları kendi faaliyetlerinin her aşamasına dahil etmektedir. Tedarikçi sayısının azaltılması ve bunlarla iyi ilişkilerin kurulması hedef maliyetleme kullanan firmaların hem ölçek ekonomisinden yararlanmalarına hem de mamul kalite ve maliyetleriyle ilgili standartları korumalarına yardımcı olacak önemli diğer bir stratejidir.⁷⁴

6.5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı

Yaşam dönemi yaklaşımı, işletmeye bir ürünün yaşamı boyunca maruz kaldığı maliyetleri ölçme, anlama ve yönetme konusunda bilgi sağlayan bir yaklaşımdır. Üretim aşaması öncesinde, esnasında ve sonrasında katlanılan tüm maliyetler dikkate alınmaktadır. Bu maliyetler üreticinin ve tüketicinin ürün yaşam dönemi maliyetleri olmak üzere iki grupta incelenmektedir.⁷⁵ Hedef maliyetlemede ise, üretici ve müşteri açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesi hedeflenir.⁷⁶ Örneğin⁷⁷; bir buzdolabı satın alan tüketicinin harcamaları, gerçekte satınalma fiyatından daha fazladır. Şöyle ki; bu tüketici, buzdolabının kullanım ömrü boyunca, buzdolabını çalıştırdığı zamanlar için -ki genelde sürekli çalıştırılır tüketileceği elektrik giderine katlanacak, bakım-onarım giderine katlanacak. Ayrıca buzdolabının ekonomik ömrü sonunda hurdaya atma gibi büyük bir olasılıkla daha başka bir çok ek harcamalar yapacaktır. Üreticinin bakış açısından, yaşam dönemince maliyetlemenin anlamı ise, bir mamulün doğumundan (Ar-Ge) ölümüne kadar (hurdaya ayrılma) katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesidir. Buzdolabı örneğinde; mamul ağırlığını düşüren, tamir sırasında kolaylık sağlayacak parça birleşimine ve tekrar üretilebilir malzeme kullanımına dikkat eden bir tasarım, nakliye, kurulum, bakım-onarım ve ekonomik ömrün sonunda da hurdaya ayırma maliyetlerini düşürecektir.

6.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme

Hedef maliyetleme çalışmaları, işletmede fonksiyonlar arası ve ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve şirketle ilgili tüm yanları kapsayan bir "değerler zinciri" perspektifine dayalı bir çalışmadır.⁷⁸ Tedarikçilere yapılan fiyat düşürme baskıları da bu bağlamda ele alınmalıdır. Değerler zinciri ise, "herhangi bir sektörde yer alan bir

73 Yükçü, 1999b, s.6

74 Cooper, 1996, s.88- 97

75 Doğan, 2000, s.91-102

76 Şakrak, 1998, s.296

77 Doğan, 2000, s.100; Şakrak, 1998, s.296-297

78 Baş, 1997, s.26-27

firmanın alımlarını karşılayan satıcıların ham madde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan tüketim mallarının yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlı bütünü" olarak tanımlanmaktadır⁷⁹. Bu yaklaşım, her bir firmayı sadece bir parçası olduğu, değer yaratan faaliyetler zincirinden oluşan bir çevre içinde görür.

Satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmeti sunanlara kadar, değerler zincirinin tüm halkalarıyla ilgilenen hedef maliyetleme, satıcılar ve değerler zincirinde yer alan diğer taraflar ile, uzun dönemli geliştirilecek yararlı ilişkiler üzerine kurulmuştur⁸⁰.

6.7. Sürekli Değişime ve Gelişmeye Açık Bir Örgüt Kültürü

Temel ilkeler arasında yer almasada hedef maliyetlemenin başarısı için "sürekli değişim ve gelişmeye açık bir örgüt kültürü"ne sahip olunması gerekir

Hedef maliyetlemeyi etkin bir şekilde uygulayan Toyota temel prensiplerini değiştirmemekle beraber sürekli kendisini yenilemekte ve hatalarından dersler çıkararak aynı hatayı ikinci kez tekrarlamamakta ve rakiplerine göre çok daha kısa bir sürede otomobil geliştirebilmektedir. Toyota, mühendisinin masasındaki mamul planına bir değişim emri olarak yaklaşmakta ve istenen özelliklere sahip hale getirmeye kadar da o parça ya da mamul üzerinde çalışmaktadır. Aksi taktirde o parçayı elimine etmekte ve aynı işlevi görecektir yeni bir parça dizayn etmektedir.

7. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN AŞAMALARI

Tanaka, hedef maliyetleme sürecine ilişkin bir dolma kalem örneği üzerinde önce beş

sonra geliştirerek yedi aşama tespit etmiştir. Ancak Horvath ve Seidenschwarz buna ilave olarak sekizinci bir aşamadan söz etmektedirler. Bu aşamalar şunlardır:⁸¹

- 1) Ürün fonksiyonlarının belirlenmesi,
- 2) Fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi,
- 3) Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi,
- 4) Ürün parçalarının maliyetlerinin tahmin edilmesi,
- 5) Ürün parçalarının ağırlıklarının belirlenmesi,
- 6) Hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
- 7) Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu,
- 8) Diğer maliyet azaltımları.

Siemens'in tıbbi araçlar bölümünde de yukarıdaki şekliyle uygulanan hedef maliyetleme, "fonksiyon (alanı) metodu"na⁸² yani ürün maliyetlerinin, üründen beklenen fonksiyonlara göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır Ürün fonksiyonlarının müşteri tarafından nasıl değerlendirildiğinin ortaya konması, örneğin "quality function deployment veya kısaca quality deployment"⁸³, "conjoint analizi"⁸⁴ veya buna alternatif olarak "analytic hierarchy process"⁸⁵ gibi bazı bilimsel analizleri gerekli kılmaktadır Ancak bu yolla, üründen beklenen fonksiyonların önemine göre bir değerlendirme yapılabilir ve bu sonuçlara göre kaynak kullanımının belirlenmesi, müşterinin ürüne verdiği değeri yansıtacağından, ideal kabul edilebilir⁸⁶. Aşağıda, hedef maliyetleme sürecinin aşamaları bir dolmakalem örneği üzerinde açıklanmaya çalışılacaktır

⁷⁹ Şakrak, 1998, s.297

⁸⁰ Şakrak, 1998, s.297

⁸¹ Tanaka, 1989, s.53-61; Horvath, 1992, s.145-149; Rösler, 1996, s.39; Bilginoğlu, 1995, s.14-15

⁸² Tanaka, 1989, s.53

⁸³ Seidenschwarz, 1994, s.79; Kano, 1993, s.19

⁸⁴ Seidenschwarz, 1993, s.199; Horvath, 1993, s.9; Balderjahn, 1994, s.13

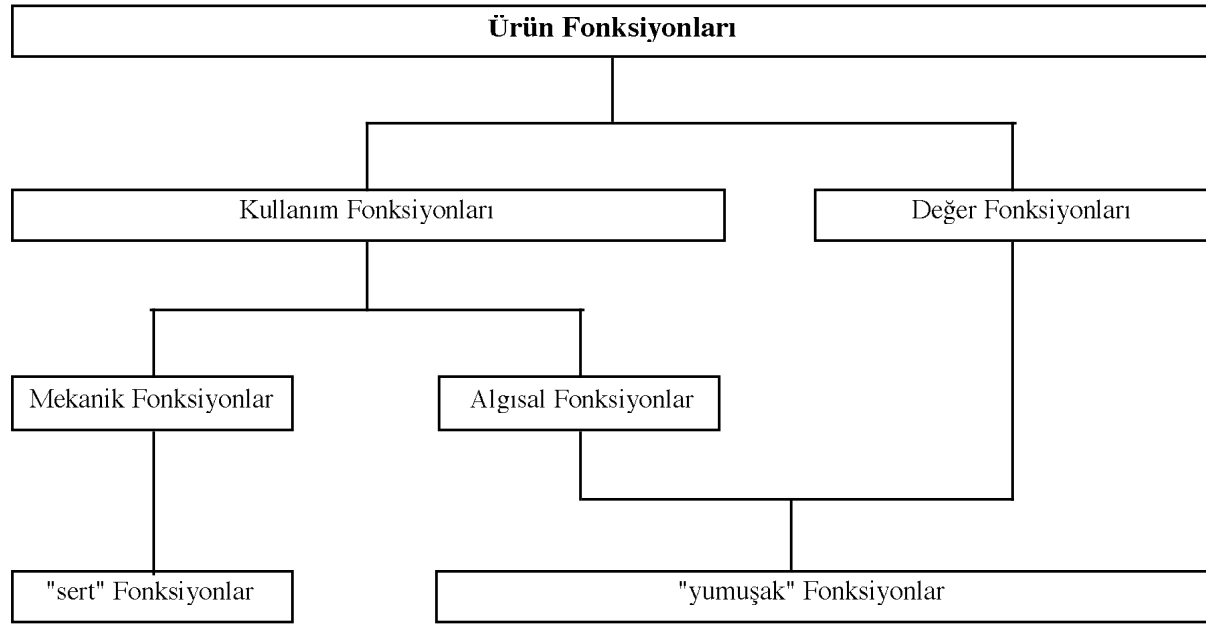
⁸⁵ Tscheulin, 1991, s.1277 ve 1992, s.58; Rösler, 1996, s.124

⁸⁶ Bilginoğlu, 1995, s.14

7.1. Ürün Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Daha öncede ifade edildiği üzere hedef maliyetlemenin temel hareket noktasını, ürünün pazar tarafından tanımlanan başarısı oluşturur. Söz konusu başarı ise ürünün yerine getirdiği fonksiyonlar tarafından belirlenir.

fonksiyonlar ürünün teknik başarısını, yumuşak fonksiyonlar ise, kullanıcı dostu olma gibi, ürünün müşteri gözündeki değerini tanımlar⁸⁹. Tanaka'nın dolmakalem örneğinde, doldurma, uç değiştirme gibi nitelikler sert fonksiyonları; yazma zevki, dizayn, kullanım kolaylığı yumuşak fonksiyonları oluşturur.⁹⁰



Şekil 1 Tanaka'ya göre ürün fonksiyonlarının ayrımı⁸⁷

Bu aşamada üründen beklenen tüm fonksiyonlar tanımlanmakta, listelenmekte ve bir form içine sokulmaktadır⁸⁸. Şekil 1'den de anlaşılacağı üzere Tanaka'ya göre ürün fonksiyonları kullanım ve değer fonksiyonları olarak ikiye ayrılmakta, kullanım fonksiyonları mekanik ve algısal fonksiyonlar şeklinde tekrar ikiye ayrılmakta ve mekanik fonksiyonlar "sert fonksiyonlar" olarak ifade edilmektedir. Değer fonksiyonları ile duygusal fonksiyonlar ise "yumuşak fonksiyonlar" olarak ifade edilmektedir. Sert

7.2. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi

Bu aşamada, pazar araştırmalarına dayalı olarak tüketici gözünde ürünün sahip olacağı her bir fonksiyonun değerlendirilmesi yapılmaktadır⁹¹. Fonksiyonların göreceli önemini belirleyebilmek için, her bir fonksiyonun ağırlıkları saptanır. Diğer bir ifadeyle puanlaması yapılır. Tanaka puanlamaya önce sert fonksiyonlardan yumuşak fonksiyonlara doğru başlanılmasını ve

87 Tanaka, 1989:56; Rösler, 1996, s.39

88 Bilginoğlu, 1995, s.14

89 Franz, 1992, s.1503; Horvath, 1992, s.145

90 Tanaka, 1989, s.56

91 Yükücü, 1999b, s.8

daha sonra tek tek her bir fonksiyonun göreceli ağırlığının bu iki ana fonksiyon grubu çerçevesinde belirlenmesini tavsiye etmektedir.⁹² Nitekim bunun sonucunda ortaya çıkacak olan "önem (ağırlık) dereceleri"⁹³ hedef maliyetlerin ürünlerin fonksiyonlarına dağıtımında temel oluşturmaktadır.⁹⁴ Dolmakalem örneğinde 1200 potansiyel müşteriye soru yöneltilmiş ve bunun sonucunda sert işlevler %35, yumuşak işlevler %65 olarak puanlanmıştır.

7.3. Ürünü Oluşturan Parçaların Belirlenmesi

Bu aşamada, ürün taslağı üzerinde çalışarak, ürünü oluşturan ana parçalar belirlenir.⁹⁵ Diğer bir anlatımla ürünün prototipi oluşturulur.⁹⁶

7.4. Ürün Parçalarının Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Bir önceki aşamada ürün konstrüksiyonunun ve prototipinin belirlenmiş olması, ürünü

oluşturan her bir parçanın maliyetinin tahmini-ne olanak verir⁹⁷. Parçanın işletme içinde üretilmesi veya dışarıdan sağlanmasına göre tahmin için gerekli bilgi kaynakları değişebilir. Eğer söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa üretimin birim maliyeti hesaplanabilir⁹⁸. Şayet parça işletme dışından tedarik edilecekse o zaman piyasa araştırması yapılarak maliyet tahmin edilir⁹⁹. Dolmakalem örneğinde parçaların maliyet payları hazne %7, uç %18,5, kapak %10 şeklinde belirlenmiştir¹⁰⁰.

7.5. Ürün Parçalarının Ağırlıklarının Belirlenmesi

Bu aşamada ürünün pazar araştırmasına dayanılarak oluşturulan fonksiyon grupları ile ürünü oluşturan anaparçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Böylece ürünü oluşturan parçalar ile ürün fonksiyonları arasında bir bağlantı kurulmakta¹⁰¹ ve "hangi parçanın bu kısmi fonksiyonu yerine getirdiği" belirlenmektedir.¹⁰²

Tablo 1 Fonksiyonların maliyet matrisi tablosuna örnek¹⁰³

Ağırlık	Fonksiyon	Ana Parçalar					
		Mürekkep		Uç		...	
% 16,2	Yazma	% 35	5,7	% 35	5,7	%
% 13,6	Tedarik	% 40	5,4	% 60	8,2		
% 8,3	Doldurma	% 0	0,0	% ...			
%	% ...	-				
Toplam		-	17,3	-	18,3	-	...

92 Tanaka, 1989, s.60; Horvath, 1992, s.146

93 Tanaka, 1989, s.60

94 Franz, 1992, s.1502

95 Horvath, 1991, s.13

96 Türk, 1999, s.204

97 Franz, 1992, s.1503

98 Türk, 1999, s.204

99 Yükçü, 1999b, s.8

100 Bilginoğlu, 1995, s.14

101 Bkz. Tablo 1

102 Jakob, 1993, s.169; Rösler, 1996, s.42; Bilginoğlu, 1995, s.14

103 Tanaka, 1989, s.62; Rösler, 1996, s.42

Dolmakalem örneğinde bu husus, mürekkep sızdırmama güvenilirliği fonksiyonunun, metal ile desteklenmiş bir plastik hazne ile yerine getirilmesi şeklinde ifade edilebilir. Buna göre ürünü oluşturan ana parçalar ve fonksiyonlar ağırlıkları ile bir matris üzerinde karşılaştırıldığında, fonksiyonların gerçekleşmesini sağlayacak parçalar yine tartılı olarak ortaya konmuş olur.¹⁰⁴

7.6. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Önceki aşamalarda anaparaçaların göreceli önemi ve bunların ürün içindeki maliyet payları belirlenmiş olduğuna göre, artık söz konusu bağlantıyı ifade eden bir endeks oluşturulabilir. Bu endeks aşağıdaki gibi formüle edilmektedir.¹⁰⁵

$$\text{Değer Endeksi} = \text{Anaparaçanın Ağırlığı} / \text{Anaparaçanın Maliyet Payı}$$

Hedef maliyet endeksi diye de tanımlayabileceğimiz bu değer (1) değerini taşıması ideal, diğer bir ifadeyle en uygun kabul edilmektedir.¹⁰⁶ Sözgelimi, parçanın göreceli öne-

mi %10 ve toplam maliyet içindeki payı da %10 olarak belirlenmişse söz konusu parçanın hedef maliyet endeksi (1) olarak hesaplanacaktır.¹⁰⁷ Ancak sektör özelliğine göre hedef maliyetleme endeksinde belli toleransların söz konusu olması gerektiği de belirtilmektedir.¹⁰⁸

7.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Hedef maliyet endeksi, aynı zamanda parçaların maliyetleri ile göreceli önemliliklerinin birbirleriyle uyum içerisinde olup olmadığının bir göstergesidir.¹⁰⁹ Önem dereceleri ile maliyetleri birbiriyle uyum içinde olmayan parçalar belirlendikten sonra söz konusu parçalar için diğer alternatifler araştırılarak ve bunların üzerinde durulmaktadır.¹¹⁰ Diğer bir anlatımla hesaplanan endeks, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiğini veya hangi kısmın sorunlu olduğunu gösterdiğinden bu parçaların önemi ile maliyetlerini uyumlu hale getirecek seçeneklerin düşünülmesini gerektirmektedir. Örneğin söz konusu sorunlu parçalar işletme içinde üretiliyorsa ya daha ucuza işletmeye dışarıdan temin edilmesi ya da ikame edilmesi, eğer zaten işletmeye dışarıdan temin ediliyorsa daha ucuza işletme içinde üretilmesi gibi seçenekler üzerinde durulmaktadır

Tablo 2 Hedef maliyet endeksinin sonuçlarının özeti

Hedef Maliyet Endeksi	Parça	Alternatif
HME > 1	ucuz	araştırılır
HME = 1	en uygun	-
HME < 1	pahalı	araştırılır

104 Bilginoğlu, 1995, s.14

105 Tanaka, 1989, s.61

106 Franz, 1992, s.1503

107 Yükçü, 1999b, s.9; Türk, 1999, s.205

108 Bilginoğlu, 1995, s.15

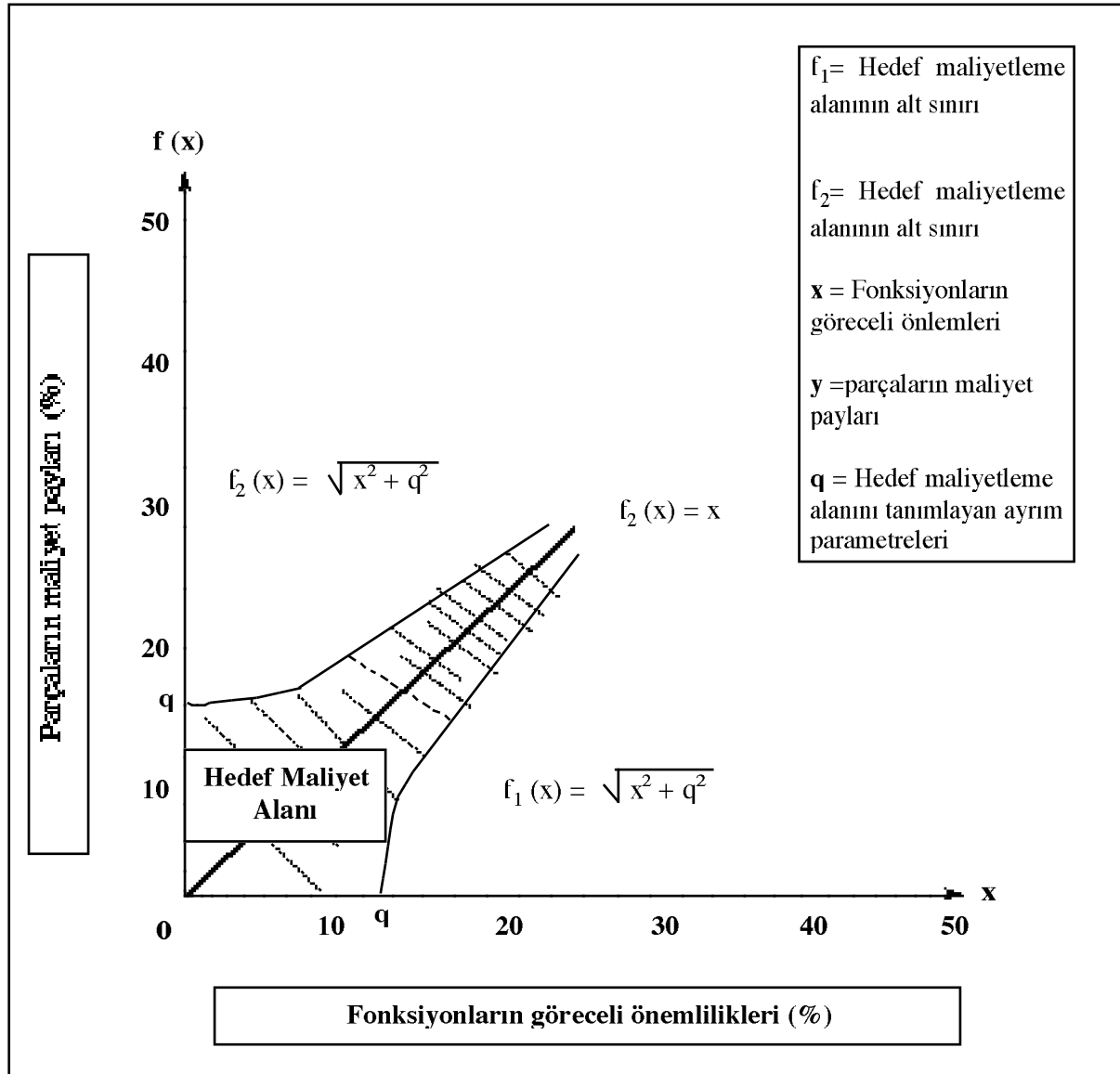
109 Yükçü, 1999b, s.9

110 Türk, 1999, s.205

Hedef maliyet endeksi, ürünün bir fonksiyonunun şekillendirilmesinin "pahalı" veya "ucuz" olduğunu göstermektedir. Tablo 2'den de anlaşılacağı gibi söz konusu endeks (1)'den büyükse parça ucuz, (1)'den küçükse parça pahalı kabul edilmektedir.¹¹¹ Burada (HME = 1) dar bir standart düzeyidir ve bu nedenle optimal bir hedef maliyetleme alanı tanımlaması gere-

kir.¹¹² Tanaka Şekil' 2 deki gibi iki eğriyle (eğ-

rinin biri $f_2(x) = \sqrt{x^2 + q^2}$ diğeri ise $f_1(x) = \sqrt{x^2 - q^2}$ bir hedef maliyetleme alanı tanımlanmasını öneriyor¹¹³



Şekil 2 Hedef maliyet kontrol diyagramı¹¹⁴

111 Yükücü, 1999b, s.9; Türk, 1999, s.205

112 Bilginoğlu, 1995, s.15

113 Tanaka, 1989, s.67

114 Tanaka, 1989, s.68; Rösler, 1996, s.47

Şekil 2'den de görülebileceği gibi taralı alan hedef maliyetleme alanı olup bu alanın dışında kalan bölgeler optimal değerden sapmaları ifade eder. Önceki aşamalarda belirlenen ana-parçaların göreceli önemi ve bunların ürün içindeki maliyet payları "hedef maliyet kontrol diyagramı" adı verilen bu diyagrama yerleştirilir. Böylece optimal değerden sapmalar olabilecektir. Sözelimi diyagramdan belirli bir parçanın, sert ve yumuşak işlevler bakımından pahalı olduğu anlaşılırsa maliyet düşürme olanağı olup olmamasına göre bir çözüm aranacaktır veya parçada fonksiyonel bir iyileştirmeye gidilebilecektir.¹¹⁵

7.8. Diğer Maliyet Azaltımları

Diğer maliyet düşürme girişimlerinin, Tanaka'nın tespit ettiği hedef maliyetleme sürecinin aşamaları içerisinde yer almadığı, Horvath ve Seidenschwarz tarafından sekizinci aşama olarak bu süreçte ilave edildiği daha öncede ifade edilmişti.¹¹⁶

Her ne kadar hedef maliyetleme endeksinin optimizasyonu, maliyet ve fonksiyonları birleştiren yeterli bir araç ise de, başka maliyet düşürücü veya önleyici kararlar da söz konusu olabilir. İşte bu aşamada fonksiyonların yeniden gözden geçirilmesi, konstrüksiyon değişiklikleri ve değer analizi uygulamaları gibi bir dizi önlemler kategorisinin geliştirilmesi sağlanacağından daha ekonomik bir üretim gerçekleştirilebilir.¹¹⁷ Bunlara ilave olarak "ABC (faaliyet tabanlı maliyet muhasebesi)", "JIT (tam zamanlı üretim)", "benchmarking (kıyaslama)", "simultaneous engineering (simültane mühendislik)"¹¹⁸, "conjoint analizi"¹¹⁹ veya buna alternatif olarak "analytic hierarchy process"¹²⁰, "kaizen costing (kaizen maliyetleme)", "tear-down analyses (Demontaj analizi)", "QFD (kalite fonksiyon açılımı)", "reengineering (değişim

mühendisliği)"¹²¹ üretim ve maliyet yönetimi gibi tekniklerin uygulanması da maliyet düşürme girişimlerine örnek olarak gösterilmektedir.

8. SONUÇ

Geleneksel yöntemlerin bugünün teknolojik ve ekonomik ortamının finansal bilgilerini, küresel rekabetin gerektirdiği hız, yararlılık ve doğrulukta üretmede sınırlı kaldığı sıkça vurgulanmaktadır. Maliyet muhasebesinin geçmişe odaklı oluşu ancak ne olup bittiğini açıklayabilme olanağı vermekte ve gelecekle ilgili konuların yönetiminde yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizlik karar verme süreçlerinde daha hızlı, daha doğru ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini zorlamıştır. Bu bağlamda "Hedef Maliyetleme" de bugünün küresel rekabet koşullarında bir çok işletme için artık geçerliliğini yitiren "maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?" sorusu yerine "ancak bu fiyattan satabileceğime göre kar edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?" sorusunun gündeme getirdiği bir yaklaşımdır.

Pazar odaklı bir yönetim felsefesinin temellerine oturan hedef maliyetleme, üretimin pazarda oluşan satış fiyatından hedeflenen kar marjının düşülmesi suretiyle bulunacak olan hedef maliyet rakamı olarak çok basit bir öze sahip gibi görünmekle beraber son derece karmaşık bir yapı segileyen çok yönlü bir süreci kapsar. Ayrıca yöntemin uygulanabilmesi "değişim mühendisliği", "değer mühendisliği", "quality function deployment", "conjoint analizi" gibi daha bir çok uygulama ve teknikte bilgi sahibi olmayı gerektirir. Diğer yandan hedef maliyetleme aynı zamanda bir yönetim, ürün geliştirme, ürün fiyatlandırma, maliyet düşürme-kontrol-planlama-yönetim ve rekabet aracı olarak özelliği ortaya konmaktadır.

115 Bilginoğlu, 1995, s.15

116 Horvath, 1992, s.145-149; Rösler, 1996, s.38-39

117 Bilginoğlu, 1995, s.15

118 Rösler, 1996, s.56

119 Seidenschwarz, 1993, s.199; Horvath, 1993, s.9; Balderjahn, 1994, s.13

120 Tschulin, 1991, s.1277 ve 1992, s.58; Rösler, 1996, s.124

121 Türk, 1999, s.208-213; Yükcü, 2000, s.26-32; Doğan, 2000, s.95-100

1970'li yıllardan beri Japonya'da uygulanan ve daha sonra Amerika ve Almanya'ya oradan da diğer Avrupa ülkelerine yayılan hedef maliyetleme bugün ağırlıklı olarak otomotiv, bilgisayar, elektronik ve makine parçaları gibi yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan endüstrilerde yaygın biçimde kullanılmaktadır

Özellikle son on yıldır üzerinde yoğun bi-

çimde tartışılmaya başlanan hedef maliyetleme, ülkemizde de akademik gündeme girmiştir. Ancak henüz ne kavramsal yapı yönünden ne de uygulamaya yönelik sistem tasarımı yönünden yeterince incelendiğini ve tartışıldığını söylemek olanaklı görünmemektedir. Dolayısıyla konunun öncelikle akademik çevrelerce işletmelerimizde uygulanabilir bir olgunluğa ulaştırılması gereklidir.

KAYNAKÇA

- Ansari, L.S., J.E. Bell, ve The Cam-I (Target Cost Core Group), **Target Costing – The Next Frontier In Strategic Cost Management**, Irwin Professional Publ., Chicago, 1997.
- Atkinson, A.A., R.D. Banker, R.S. Kaplan, M.S. Young, **Management Accounting**, Second Edition, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1997.
- Balderjahn, I., "Der Einsatz Der Conjoint – Analyse Zur Emiprischen Bestimmung Von Preisresponsefunktionen", **Marketing ZFP**, 16, 1994, Heft:1, s.12-20.
- Baş, İ.M., "Hedef Fiyat-Maliyet – İşletmelerdeki Stratejik Rekabetin Üretim Pazarlama Arayüzündeki İzdüşümü", **Business Notebook**, Aralık 1997, s.24-27.
- Berliner, C., J.A. Brimson, **Cost Management For Today's Advanced Manufacturing**, Harward Business School Press, Boston, 1988.
- Bilginoğlu, F., "Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı", **İÜ İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, Yönetim**, Haziran 1995, Yıl:6, Sayı:21, s.13-15.
- Buggert, W., A. Wielpütz, **Target Costing – Grundlagen Und Umsetzung Des Zielkostenmanagements**, München, 1995.
- Bursal, N., Y. Ercan, **Maliyet Muhasebesi (İlkeler Ve Uygulama)**, 7.Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1999.
- Bursal, N., Y. Ercan, **Maliyet Muhasebesi (İlkeler Ve Uygulama)**, 5.Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1994.
- Cooper, R., C. Bruce, "Control Tomorrow's Costs Trough Today's Designs", **Harvard Business Review**, Jan-Feb 1996, Vol: 74, Iss. 1, p. 88-97.
- Deutsch, C., "Zielkostenmanagement: Der Markt Diktiert – Unter Preisdruck", **Wirtschaftswoche**, 46, 10 April 1992, Heft:16, s.63-67.
- Doğan, Z., "Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi", **Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mart 2000, Cilt:2, Sayı:1, s.91-102.
- Ford, H., **My Life And Work**, New York, 1923.
- Franz, K.P., "Moderne Methoden Der Kostenbeeinflussung", Editör: W. Männel, **Handbuch Kostenrechnung**, s.1492-1505, Wiesbaden, 1992.
- Franz, K.P., "Target Costing – Konzept Und Kritische Bereiche", **Controlling**, 5, 1993, Heft:3, s.124-130.
- Garrison, H.R., E. Noreen, **Managerial Accounting, Concepts For Planning, Control, Decision Making**, 7th Edition, International Edition, Irwin Publ., 1994.
- Gleich, R., **Target Costing Für Die Montierende Industrie**, München, 1996.
- Gürsoy, C.T., **Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, 1997.

- Hasegawa, T. "Entwicklung Des Management Accounting Systems Und Der Management Organisation In Japanischen Unternehmungen", **Controlling**, 6, 1994, Heft: 1, s.4-11.
- Hiromoto, T., "Anather Hidden Edge – Japanese Management Accounting", **Harvard Business Review**, July-August 1988, Vol. 66, p. 22-26.
- Hiromoto, T., "Management Accounting In Japan – Eine Vergleich Zwischen Japanischen Und Westlichen Systemen Des Management Accounting", **Controlling**, 1, 1989, Heft:6, s.316-322.
- Horvâth, P., S. Niemand, M. Wohlbald, "Target Costing - State Of The Art", Editör: P. Horvâth, **Target Costing**, s. 1-27, Stuttgart, 1993.
- Horvâth, P., W. Seidenschwarz, H. Sommerfeldt, "Von Genka Kikaku Bis Kaizen - Wie Japanische Unternehmen Ihre Kosten Im Griff Haben, Erfahrungen Einer Japanreise Mit Deutschen Managern Und Controllern", **Controlling**, 5, 1993, Heft 1, s.10-18.
- Horvâth, P., W. Seidenschwarz, **Die Methodik Des Zielkostenmanagements**, Universität Stuttgart, Betriebswirt. Institut, Controlling-Forschungsbericht Nr. 33, Stuttgart, 1991.
- Horvâth, P., W. Seidenschwarz, "Zielkostenmanagement", **Controlling**, 4, 1992, Heft 3, s.142-150.
- Jakob, F., "Target Costing Im Anlagenbau – Das Beispiel Der Ltg Lufttechnische Gmbh", Editör: P. Horvâth, **Target Costing**, s.155-190, Stuttgart, 1993.
- Kano, N., "A Perspective On Quality Activies In American Firms", **California Management Review**, o. Jg 1993., Iss: 1, p.12-31.
- Karicioğlu, R., "Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi", **Pazarlama Dünyası**, Temmuz/Agustos 1997, Yıl: 11, Sayı: 64, s.4-8.
- Ketz, J.E., T.L. Campbell, S. Baxendale, **Management Accounting**, Harcourt Brace Jovanovich Inc., San Diego-1991.
- Kumagaya, "The Important Points Of Cost Management In Custom – Made Industries", **Cost Accounting**, Aug., 1977.
- Küpfer, H.-U., "Vergleichende Analyse Moderner Ansätze Des Geminkostenmanagements", Editör: K. Dellmann, K.P. Franz, **Neure Entwicklungen Im Kostenmanagement**, s.31-77, Bern, 1994.
- Männel, W., "Bedeutsame Ansätze, Konzepte Und Instrumente Des Kostenmanagment", **Kostenrechnungspraxis**, o. Jg. 1992., Heft:6, s.340-343.
- Monden Y., M. Sakurai, **Japanese Management Accounting – A World Class Approach To Profit Management**, Cambridge, 1989.
- Niemand, S., **Target Costing Für Die Industrielle Dienstleistungen**, München, 1996.
- Rayburn, L.G., **Cost Accounting: Using A Cost Management Approach**, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996.
- Rösler, F., **Target Costing Für Die Automobilindustrie**, Wiesbaden, 1996.
- Saitoh, J., "The Net Profit Of Eighty Million Yen Earned Through The Introduction Of Target Costing", **Factory Management**, Dec., 1978.
- Sakurai, M., "Target Costing And How To Use It", **Journal Of Cost Management**, 3, Summer 1989, s.39-50.
- Sakurai, M., **Japanese Cost Management**, Crisp Publications, Inc., Menlo-Park, 1997.
- Seidenschwarz, W., "Target Costing – Ein Japanischer Ansatz Für Das Kostenmanagement", **Controlling**, 3, 1991, Heft: 4, s.198-203.
- Seidenschwarz, W., **Target Costing**, München, 1993.
- Seidenschwarz, W., "Target Costing – Verbindliche Umsetzung Markorientierter Strategien", **Kostenrechnungspraxis**, o. Jg. 1994, Heft:1, s.74-83.

- Şakrak, M., "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye "Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir"", **6.Ulusal İşletmecilik Kongresi**, Antalya, 12-14 Kasım 1998, s.293-305.
- Şakrak, M., **Maliyet Yönetimi – Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, 1997.
- Tanaka, M., "Cost Planing And Control Systems In The Design Phase Of A New Product", Editör: Y. Monden, M. Sakurai, **Japanese Management Accounting**, p.49-71, Cambridge, 1989.
- Tanaka, T., "Target Costing At Toyota", **Journal Of Cost Management**, 1993, Vol. 7, Iss.1, p.4-11,.
- Tscheulin, D.K., "Ein Empirischer Vergleich Der Eignung Von Conjoint – Analyse Und Analytic Hierarchy Process (Ahp) Zur Neuproduktplanung", **Zeitchrift Für Betriebswirtschaft**, 61, 1991, Heft:11, s.1267-1280.
- Tscheulin, D.K., **Optimale Produktgestaltung – Erfolgsprognose Mit Analytic Hierarchy Process Und Conjoint – Analyse**, Wiesbaden, 1992.
- Türk, Z., "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Ve Kaizen Maliyetleme", **DE Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 1999, Cilt:14, Sayı: 1, s.199-214.
- Willarx, P., "Minding Everybody's Business, Target Costing Helps Set The "Right" Price For Your Goods", **Business First**, Greater Luoisville, 07 April 1997.
- Yükçü, Süleyman, "Maliyet Düşürmede Sistematiik Yaklaşımlar", **Muhasebe Ve Denetime Bakış**, Ekim 2000, Yıl:1, Sayı:2, s.23-41.
- Yükçü, Süleyman, "Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak "Hedef Maliyetleme", **Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Eylül 1999b, Cilt:1, Sayı:3, s.1-10.
- Yükçü, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Dördüncü Baskı, Cem Ofset, Ankara-1999a..0