

SİSTEM YAKLAŞIMI ÇERÇEVESİNDE HEDEF MALİYET SİSTEMİ

Rafet AKTAŞ*

ÖZET

Çalışmada, maliyet kontrolü ve kar planlaması tekniği olan hedef maliyetin, sistem yaklaşımı çerçevesinde incelenmesi amaçlanmıştır.

Hedef maliyet çeşitli aşamalardan geçtikten sonra tamamlanabilmektedir. Bu aşamalar sistem yaklaşımı çerçevesinde ele alındığında anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliği artmaktadır.

Bunun yanı sıra, hedef maliyet anlayış ve felsefesinin işletme kültürü içinde de yerini alması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sistem Yaklaşımı, Hedef Maliyet.

TARGET COSTİNG SYSTEM WITHIN THE FRAMEWORK OF SYSTEM APPROACH

ABSTRACT

In this paper, it is aimed that target costing, a technique for cost control and profit planning, is examined within the framework of system approach.

Target costing can be completed after it has undergone certain steps . If these steps are considered in terms of system approach , clarity and feasibility of target costing increases.

(*)Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, (Arş. Gör.)

In addition, it is now essential that the philosophy and understanding of target costing have its proper place in the current business culture.

Key Words: System Approach, Target Costing.

1. GİRİŞ

Piyasada yoğun rekabet ortamında başarılı olmak, maliyetler üzerinde odaklaşmak ile mümkün olabilmektedir. Maliyetlerin bir çoğunun, ürünün dizayn ve planlama aşamasında ortaya çıkmakta olduğunu ve bu yüzden de ürün yaşam seyrinin başlangıcında maliyet azaltımı işlemlerinin yapılması gerektiğini birçok işletme farketmiş durumdadır (Schmelze and Geier, 1996: 26).

Maliyetler üzerinde odaklaşma sonucunda bir çok yeni kavram ortaya çıkmıştır. Bu yeni kavramlardan birisi de hedef maliyettir. Bu kavram üzerinde bir çok tanımlamalar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları hedef maliyeti ürün gelişim stratejisi olarak, bazıları ise maliyet yönetimi olarak ele almaktadır. Her iki durumda da hedef maliyetin uygulanması bir sistem yaklaşımı içerisinde aşama aşama ele alınmaktadır.

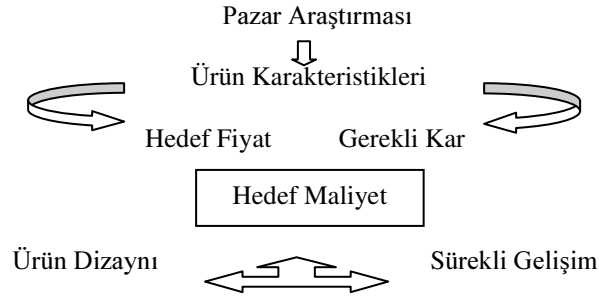
Hedef Maliyeti bir ürün geliştirme stratejisi olarak ele alan tanımlamalar şu şekildedir; Hedef Maliyet, plan takımının nihai müşteri ve pazardaki gerçek fırsatlara odaklandığı bir ürün geliştirme stratejisini belirtmektedir (Cooper and Chew, 1996: 88). Hedef maliyetleme, müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme stratejisidir (Yükçü, 2000: 26).

Maliyetleme stratejisi olarak ; Hedef maliyet, ürün gelişim ve dizayn zamanını artırmaksızın, kalitesini ve fonksiyonunu da azaltmaksızın, ürünün yaşam seyri boyunca, üretim maliyetlerini azaltmayı sağlayan bir maliyetleme metodudur (Schmelze and Geier, 1996: 26). Hedef maliyet bir ürünün maliyetinin tahsis

edilmesine karar verilmesi ve sonra da dizayn ve üretimin bu maliyetle karşılanmasıdır (www.costechnology.com : 13/10/2001).

Hedef maliyet, pazar yönlü maliyet sistemidir. Rekabet teklifleri ve müşteri gereksinimleri düşüncesi ile kurulmaktadır. Hedef Maliyet kar planlaması ve maliyet yönetiminin bir sistemidir. Merkezinde fiyat koyma, müşteri odaklılık ve dizayn bulunan işlevsel bir sistemdir (Ansari and Bell, 1997 : 3). Fakat dizayn işlemlerinin çekilmesi ve itilmesi ile yani zorlanması ile birleştirilmiş bir sistem değildir (Cooper and Chew, 1996: 92).

Tanımlamalara bakıldığında Hedef Maliyetin hem işletme içi ve hem de işletme dışı ile ilgili olduğu gözlenmektedir. Aşağıdaki şekil Hedef Maliyetin nasıl işletmenin dışsal pazarı ve içsel dizaynı ile ilgili olduğunu açıklamaktadır.



ŞEKİL 1- Hedef Maliyet İçsel ve Dışsal Çevresi (Ansari and Bell, 1997 : 3)

2.HEDEF MALİYET SİSTEMİ

2.1. Geleneksel Maliyet Sistemine Karşı Hedef Maliyet Sistemi

Tarihsel maliyet muhasebesinin ağırlıklı olarak üzerinde yoğunlaştığı nokta üretim süreçleri olmuştur. Geleneksel yaklaşımda, üretim öncesi maliyetler (Ar-Ge), ve üretim sonrası maliyetler (servis maliyetleri) dönemsel maliyetler olarak algılanmakta ve her bir ürüne yansıtılamama gibi bir sorun ortaya çıkmaktadır.

Geleneksel olarak şirketlerin departmanlar halinde ayrılması, her departman sorumlusunun kendi maliyetleri üzerinde odaklaşmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda üretim departmanında oluşan maliyetler üretim maliyetleri olarak nitelendirilmiş ve ürün yaşam seyri boyunca oluşan maliyetlerin göz önüne serilmesine engel olmuştur (Atkinson, Banker and Kaplan, 1997 : 609).

Hedef maliyet sistemi ürün maliyetlemesine klasik maliyetleme sisteminden farklı olarak yaklaşmakta ve bir ürünün araştırma-geliştirme ve mühendislik aşamasında ürünün özellikleri ile ilgili olarak verilen kararların, o ürünün üretim ve servis döngülerindeki diğer maliyetlerini de etkileyeceğini, dolayısı ile de dizayn aşamasının üzerinde yoğunlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır (Menderes ve Aydemir, 1999: 385).

Geleneksel yaklaşımda, bir çok firma tarafından (maliyet +kar) yaklaşımı esas alınmıştır. Önce, tahmini veya gerçekleşen maliyetler belirlenir ve üzerine kar marjı eklenerek pazar fiyatı bulunmaktadır. Şayet pazar bu fiyatta isteksiz olur ise maliyet azaltımı yapılmaktadır. Hedef maliyette ise daha dizayn aşamasında maliyet azaltımına başlanılmaktadır.

Geleneksel yöntemler maliyetleme konusunda sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşırken, hedef maliyetleme, dikkatleri müşteri ihtiyaçları ve mamul tasarımı üzerine kaydırmıştır. (Yükçü, 2000: 26).

Özetle, geleneksel yaklaşımda ürünün satış fiyatı bağımlı değişken iken, hedef maliyetleme yaklaşımında hedef maliyet bağımlı değişkendir. Diğer bir ifade ile, geleneksel yaklaşımda beklenen maliyetlere, beklenen kar marjı eklenmek sureti ile hedef satış fiyatı bulunurken, hedef maliyetlemede hedef fiyattan hedef kar düşülerek hedef maliyet hesaplanmaktadır (Şimşek ve Ayırcay, 1998: 75).

2.2. Hedef Maliyet Sisteminin Sahip Olduğu Prensipler

Hedef Maliyet Sistemi bazı temel prensiplere dayanmaktadır. Bu prensipler aşağıda sunulmuştur.

2.2.1. Fiyat Koyma

Rekabet edilebilir pazar fiyatından gerekli kar tutarının çıkarılması ile Hedef Maliyet tutarı bulunmaktadır. İlgili eşitlik şu şekilde oluşmaktadır. (Ansari and Bell, 1997 : 11).

$$C = P - I$$

C= Hedef Maliyet

P=Rekabet Edilebilir fiyat

I = Hedef Kar

Burada pazar fiyatı, pazardaki durum tarafından, hedef kar ise firma ve sektörün finansal gereksinmesi tarafından belirlenmektedir.

2.2.2. Müşteri Üzerinde Odaklaşma

Hedef Maliyet sistemi pazar güdümlüdür. Kalite, maliyet ve zaman için müşteri gereksinmesi, ürün ve proses kararlarında ve maliyet analizinde eş zamanlı ve birleşik olarak ele alınmaktadır. Özünde, müşterinin ne istediği, şu anki rekabet ortamında firmanın bu isteği karşılayabilmek için ne yapacağını anlamak yatmaktadır. (Ansari and Bell, 1997 : 11).

Genellikle mevcut ve potansiyel müşteriler homojen özelliklere sahip değildirler. Değişik tercihleri, ürün ve hizmetler hakkında farklı değerlendirmeleri bulunmaktadır. Strateji geliştirme çalışmaları sırasında detaylı bir pazar araştırması yapılarak, farklı müşteri ve pazar kesimleri ve onların ürün ve hizmetlerin fiyat, kalite, iş görme,görüntü ve tanınma gibi faktörleri ile ilgili tercihleri ortaya çıkarılmalıdır. Hedef olarak belirlenen her farklı bölümde gerçekleştirilmesi gereken müşteri ihtiyaçları açıkça tespit edilmelidir (Kaplan and Norton, 1996: 82).

2.2.3. Dizaynda Odaklaşma

Hedef Maliyet sistemi, ürün dizaynı ve prosesini maliyet yönetiminin anahtarı gibi düşünmektedir. Dizayn aşaması için çok fazla zaman harcanmamakta ve piyasa giriş zamanı azaltılmakta dolayısı ile daha sonradan ortaya çıkacak masraf ve zaman önlenmiş olmaktadır (Ansari and Bell, 1997 : 12).

2.2.4. Kapsamlı Katılım

Hedef Maliyet sistemi, ürün ve işlem grupları olan; dizayn ve üretim mühendisleri, üretim, satış ve pazarlama, hammadde sağlama, maliyet muhasebesi, servis ve destek takımlarından faydalanmaktadır.

Bu gruplara dış katılımcılar, örneğin hammadde sağlayanlar, müşteriler, dağıtıcılar, servis sağlayıcılar da dahil olmaktadır.

Bu gruplar ilk kurumdan ürüne doğru üretim için sorumludurlar. Problem çözümü her bir grupta gerçekleşebilir. Fakat sürekli gelişim grubu özel olarak kendi ile değil ürünün tamamı ile ilgilenmektedir.

Genelde satıcıların Hedef Maliyeti karşılamaları zor olabilir. Bu durumda bazı analizler yapılmalıdır. Örneğin; ITT Otomotiv satıcı maliyetlerini azaltmak için bazı analizler yapmaktadır. Bu analizlerin başında değer analizi gelmektedir. Bu analizlerde maliyet izleme tablolarından yararlanılmakta ve böylece satıcılara maliyet azaltımı konusunda yardımcı olunmaktadır (Schmelze and Geier, 1996: 29).

2.2.5. Yaşam Eğrisi Odaklılık

Hedef Maliyet sistemi, bir ürünün yaşamı boyunca ortaya çıkardığı satın alma, işleme, bakım onarım ve taşıma gibi maliyetlerinin tümünü göz önünde bulundurmaktadır. Hedef Maliyetin amacı yukarıda belirtilen yaşam eğrisi maliyetlerini hem tüketici hem de üretici açısından en düşük seviyeye indirmektir. Örneğin, bir buzdolabının tüketiciye maliyeti, sadece satış fiyatından ibaret değildir.

Tüketici aynı zamanda buzdolabını kullandığı sürece ortaya çıkacak olan elektrik tüketimi, tamirat ve muhtemel taşıma, elden çıkarma masraflarını da yüklenmektedir. Tüketici açısından bir ürünün yaşam eğrisi boyunca maliyetlendirilmesi, o ürünün doğuşundan (Ar-Ge) ölümüne (elden çıkarma veya yeniden dönüştürme maliyeti) kadarki maliyetlerinin en düşük halde tutulmasıdır. Yaşam eğrisi odaklılık; (Ansari and Bell, 1997 : 15).

- a- Tüketici açısından, ürüne sahip olmanın maliyetinin, en aza indirilmesi anlamına gelmektedir. Bu da ürünün alma, kullanma, tamir ettirme ve elden çıkarma maliyetlerini düşürmeyi ifade etmektedir.
- b- Üretici açısından ise, ürün geliştirme, üretim, pazarlama, dağıtım, satış sonrası destek, servis bakım ve elden çıkarma maliyetlerinin en düşük hale getirilmesini ifade etmektedir.

2.2.6. Değer Zinciri

Hedef Maliyete değer zincirinin bütün üyeleri dahildir. Örneğin; satıcılar, pazarlamacılar, dağıtıcılar, servis sağlayıcılar, bu sistem içindedir. Yayılmış maliyet azaltımı etkisi baştanbaşa değer zincirine yayılmıştır. Hedef Maliyet sistemi uzun dönem temellidir ve değer zinciri üyeleri ile ortak kar ilişkilidir (Ansari and Bell, 1997 : 15).

2.3. Sistemi Etkileyen Faktörler

Hedef maliyet sistemini üç faktör etkilemekte ve dolayısı ile bu sistemi uygulamak isteyen işletme yöneticilerinin bu üç faktörün bilincinde olarak hedef maliyetleme sistemlerinin oluşturulması gerekmektedir. Bu faktörler aşağıda sunulduğu biçimde ifade edilmektedir (Şimşek ve Ayrıçay, 1998: 73).

2.3.1.Ürün ve Servisin Doğası

Üretilen ürünün türü hedef maliyet sisteminde önemli rol oynamaktadır. Çünkü, ürün kompleksliği ve ürün dizaynının zorluğu arttıkça, hedef maliyet sisteminin önemi ve karmaşıklığı da artmaktadır. Aynı zamanda hedef maliyet sistemi ürün dizaynı ile doğrudan ilişkili olmasından dolayı, karmaşık bir ürün dizaynı daha karmaşık bir hedef maliyet sistemine yol açmaktadır.

2.3.2.Servisin veya Ürünün Sunulduğu Müşteri Türü

Ürünün veya servisin sunulduğu müşteri türünün hedef maliyet sisteminde oynadığı rol de kritiktir, zira sonuçta ürün özelliklerine karar veren müşteridir. Örneğin, müşteri halk kesimi ise ve dolayısı ile, ürün de değişen zevklere bağlı ise, bu zevklerin takibi ve maliyetin etkin bir şekilde ürüne dahil edilmesi önemli bir konu olacaktır. Diğer taraftan, şayet müşteri ticari bir işletme ise, ürün dayanıklılığı daha önemli olabilir. Böylesi bir durumda, hedef maliyetleme sistemleri müşteri analizinden çok, maliyet azaltımı üzerinde odaklaşmaktadır.

2.3.3.Taşeronlar ve Parça Tedarikçileri Üzerinde İşletmenin Sahip Olduğu Etkinin Derecesi

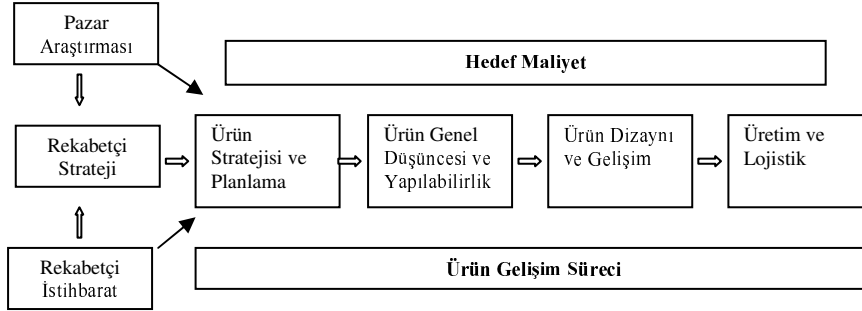
Hedef maliyetleme sistemlerini etkileyen üçüncü faktör, tedarikçiler üzerinde işletmenin sahip olduğu güçtür. Bunun nedeni, hedef maliyetleme sürecinin girdilerinden bir tanesinin de işletmenin tedarikçilerden aldığı ürünler için ödemeye hazır olduğu fiyat olmasıdır. Pazarlık gücünün bulunması bu girdinin maliyetinin aşağıya çekilmesine imkan sağlayacaktır.

2.4. Sistemin Özellikleri

Hedef Maliyet sistemi işletmenin rekabet stratejisi ve onun ürün gelişim süreci ile ilgili olmaktadır. Ürün gelişim süreci ise 4 aşamayı içermektedir. Bunlar; (Ansari and Bell, 1997 : 23).

- 1- Ürün Stratejisi ve Kar Planı (Ürün yaşam seyrinde ilk aşamayı oluşturur)
- 2- Ürün Genel Düşünce ve Yapılabilirlik (Teknolojik ihtiyaç, maliyet, müşteri durumu ve rekabet ile ilgilidir)
- 3- Ürün Dizaynı ve Gelişim (Yapılabilirlik etüdünden sonra tam anlamı ile dizayn ve geliştirme işlemlerine başlanır)
- 4- Üretim ve Lojistik (Servis ve Lojistik destek aktif hale gelir)

Ürün geliştirme sürecinde Hedef maliyetin genel durumunu aşağıdaki şekil açıklamaktadır:



ŞEKİL 2- Hedef Maliyet ve Ürün Gelişim Süreci (Ansari and Bell, 1997 : 23)

Ürün geliştirme sürecinde hedef maliyet her aşamada ele alınmaktadır. Tüm aşamalarda göz önünde bulundurulması da sistemin en önemli özelliğini oluşturmaktadır.

Hedef maliyet sisteminin diğer özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yükçü, 2000: 5);

- Hedef maliyet sistemi planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Üretim aşamasında kullanılan standart maliyet sisteminin aksine, hedef maliyet sistemi planlama ve tasarım aşamalarında da kullanılmaktadır.
- Hedef maliyet sistemi, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü değildir.
- Hedef maliyet sistemi montaj endüstrisinde daha çok kullanılmaktadır.
- Tasarım özelliklerinin ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu nedenle muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır. Hedef maliyet sisteminin başarılı uygulanması değer mühendisliği ve diğer maliyet mühendisliği araçlarını gerektirmektedir.

Değer mühendisliği, 1940’larda General Electric tarafından geliştirilen ve “bir ürünün müşteri tarafından istenilen özelliklerinden taviz vermeden o ürünün geliştirilme süresini de uzatmadan maliyet azaltıcı fikirler üretilmesi” olarak ifade edilebilecek olan beyin fırtınası tekniğinin yaygın olarak kullanılmasıdır. (Menderes ve Aydemir, 1999: 389). Ayrıca, değer mühendisliği ve değer analizi minimum maliyette gerekli fonksiyonu başarmayı vurgulayan maliyet kontrol metodlarıdır (www.eccountancy.com; 13/12/2001).

Hedef maliyetin başarıya ulaşması yukarıda tanımlanan değer mühendisliğinin bazı araçlarının, özellikle tasarım aşamasında kullanılmasına bağlı olmaktadır.

2.5. Sistemin Evreleri

Hedef maliyet iki aşamada oluşmakta ve ürün yaşam seyrini kabaca ikiye bölmektedir. Bunu tesis etme evresi ve elde etme evresi oluşturmaktadır.

Tesis etme evresi, ürün gelişim seyrinin düşünce ve yapılabilirlik aşamasında, hedef maliyetin tesis edilmesini de kapsayacak şekilde oluşmaktadır.

Elde etme evresi ise, ürün yapılabilirliği, dizaynı, gelişimi ve üretimi ile ürün safhası hedef maliyeti ve başarılan hedef maliyeti kapsayacak şekilde oluşmaktadır.

Ayrıntılı bir şekilde büyük bir işletmenin bir üretim bölümünde, mamul geliştirme ve dizayn safhasından başlanmak sureti ile, üretim safhasına kadar olan süreç içerisinde hedef maliyetin belirlenmesindeki aşamalar ise aşağıdaki gibi açıklanabilir (Bilginoğlu, 1995:13-15);

Mamulun Sahip Olacağı İşlevlerin Belirlenmesi

Bu aşamada mamulden beklenen tüm işlevler tanımlanmakta, listelenmekte ve bir form haline getirilmektedir. Bir mamulun başarısı mamulun yerine getireceği işlevler ile belirlenmektedir. Bu safha, yoğun olarak pazar araştırmasına ve tüketici tercihlerinin saptanmasına dayanmaktadır.

Her Bir İşlemin Göreceli Öneminin Belirlenmesi

Bu aşamada, pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde mamulun sahip olacağı her bir işlev değerlendirilmektedir. Birinci aşamada belirlenen her bir işlevin göreceli önemi belirlenerek bu işlevlerin ağırlığı hesaplanmaktadır.

Mamülü Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi

Üçüncü safhada belirlenen işlevlerin, mamul tarafından yerine getirilmesi için mamül taslağı üzerinde çalışılarak, mamulu oluşturan parçalar belirlenir. Bu aşama mamulun prototipinin oluşturulması aşamasıdır.

Mamülü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Mamülün parçalarını ve prototipinin belirlenmesi mamülü oluşturan parçaların

maliyetlerinin tahmin edilmesinde temel oluşturacaktır. Eğer söz konusu parça işletme içinde üretiliyor ise, üretimin birim maliyeti saptanmaktadır. Söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa buna göre piyasa araştırılarak parçanın maliyeti hesaplanmaktadır.

Mamulü Oluşturan Parçaların Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi

Mamul pazar araştırmalarına dayanarak oluşturulan işlevleri ile mamulü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Mamulü oluşturan parçalar ile mamulün işlevleri arasında bir ilişki kurulmakta ve böylece her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmektedir.

Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Mamulü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların mamul içindeki maliyet payları daha önceki aşamalarda belirlenmiştir. Bu aşamada söz konusu iki veri kullanılarak parçaların hedef maliyet endeksi bulunmaktadır.

Hedef Maliyet Endeksini En İyileme

Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleri ile, önemliliklerinin birbirlerine uyum içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar belirlendikten sonra bu parçalar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifade ile, bu parçalar satın alınıyor ise, işletme içerisinde daha ucuza mal edilip edilemeyeceği veya ikame edilmesi gibi alternatifler üzerinde durulacaktır. Bu endeks, mamul yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçanın sorunlu olduğunu gösterecektir.

Hedef maliyet endeksi, mamulün bir işlevinin şekillendirilmesinin “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir. Söz konusu endeks 1’den büyük ise parça ucuz, 1’den küçükse parça pahalı kabul edilir.

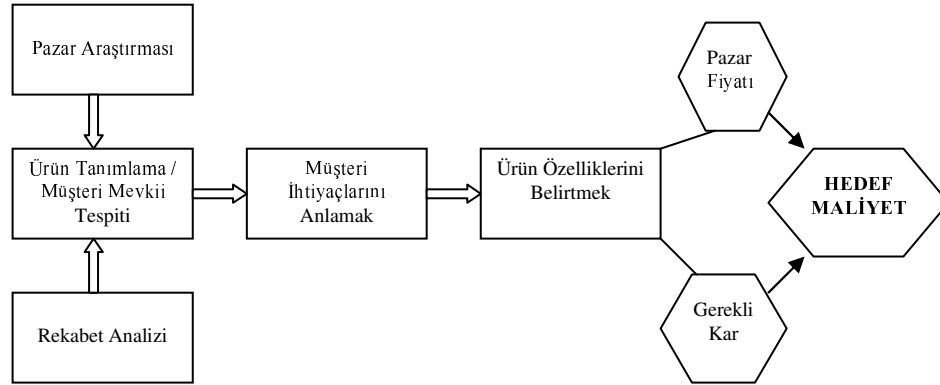
Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri

Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, maliyet ve işlevleri karşılaştıran önemli bir araçtır.

Bunun yanında mamul geliştirme ve dizayn aşamasında maliyetleri düşürecek diğer kararlarda da sözkonusudur. Bu aşamada diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararlar alınmaktadır.

2.6.Sistemin Tesis Edilmesi

Hedef Maliyetin tesis edilmesi yedi temel aktivitenin var olması ile mümkün olmaktadır. Bu aktiviteler şekil yardımı ile şu şekilde ifade edilebilir;



ŞEKİL 3- Hedef Maliyet Kuruluş Evreleri (Ansari and Bell, 1997 : 25)

- Pazar araştırmaları müşterilerin istekleri ve farkedilmemiş ihtiyaçları hakkında bilgi sağlamaktadır. Bu araştırmada ürünün tanımlanması ve mevkiiinin belirlenmesinde kullanılan müşteri mevkii aşamasına örnek olarak, bilinçli ve sağlıklı besin tüketenler veya bilgisayar güç birimi kullananlar üzerinde yapılacak araştırmalar gösterilebilir.

- Rekabet analizi; rekabet edeceğimiz firmalar ve ürünler nelerdir, müşteriler onların mallarını nasıl değerlendirmektedir, onlar hangi konumda, biz neredeyiz vb. araştırmaları içermektedir.
- Ürün tanımlamaları ve müşteri mevkii, müşteri segmentlerinden hangisine yöneleceğimize ilişkin veriler sağlar ve bir sonraki aşama için son derece önemlidir. Örneğin, 2 kişilik aileler, 18-25 yaş arası gençler gibi müşteri segmentleri belirlenebilir.
- Müşteri ihtiyaçları, müşterilerden gelen bilgilerden hareket edilerek tespit edilmektedir. Onların tam olarak ihtiyaçlarını karşılayana kadar çalışmalar devam eder.
- Ürün özellikleri tespit edilir ve bu da müşteri odaklı olarak belirlenir. Örneğin, kolay tamir edilebilir, güvenilir gibi özelliklerdir.
- Pazar fiyatı kurulmasında, önemli olan müşterinin ödeyebileceği ve rekabetçi firmalarla rekabet edilebilir bir fiyatın oluşturulmasıdır.
- Gerekli kar marjı ise, endüstrilerdeki oranlar veya firmanın en az katlanmaya razı olduğu kar oranı olmaktadır.

Tesis edilen hedef maliyet sisteminin işletilmesinde şayet hedef maliyet karşılanamıyor ve fiyat noktası değiştirilemiyor ise, ürün Ar-Ge departmanına yeniden dizayn için dönmektedir (Cooper and Chew, 1996: 91).

Burada göz önünde bulundurulması gereken husus şudur ki , hedef maliyet sistemi, bütün ürün destek süreçlerinde sürekli gelişim yapma, ürün ve işlem dizaynı üzerinde odaklaşma ile başarıya ulaşmaktadır. (Ansari and Bell, 1997 : 3).

2.7. Sistemin Avantajları

Hedef maliyetleme, ürün geliştirme gruplarının pazar için sadece uygun kalitede değil, aynı zamanda hedeflenen müşteri segmenti için uygun fiyatla ürün geliştirilmesine olanak sağlamaktadır. (Cooper and Chew, 1996: 88). Hedef maliyetleme yaklaşımı yıllarca süren fiyatlandırma stratejilerini; “müşterilerin ürünün şirkete olan maliyetine değil, kendilerine olan maliyetine önem verdiğini” göstererek, tersine çevirmiştir (Brausch, 1994 : 45).

Ayrıca hedef maliyet sistemi iyi kurulduğu zaman, firmanın rekabet pozisyonunu; maliyetleri azaltarak, kaliteyi artırarak ve piyasa giriş süresini azaltarak artırmaktadır (Ansari and Bell, 1997 : 2).

Hedef Maliyetin işletmeye sağladığı faydalar şu şekilde de sıralanabilir (www.eccountancy.com: 13/12/2001);

- Ürün işlem ve süreç ile ilgili yenilikleri güçlendirir ve bazı rekabet avantajlarını güçlendirmek için ortaya çıkan sorunlara çözüm bulmayı amaçlar,
- Pazar rekabeti için gerekli olan fiyatı karşılamak ve ürün dizaynı ve üretimi için ihtiyaç duyulan pazar yönelimli yönetim ile şirketin gelecekteki rekabetinin oluşturulmasına yardımcı olur,
- Yönetim kontrol sistemlerine destek ve üretim stratejilerini güçlendirmek için kullanılır. Basit düşük maliyetden ziyade en uygun değere ulaşılabilmesi için pazar fırsatlarını tanımlar ve gerçek bir tasarruf sağlar.

Bu avantajları yanında unutulmamalıdır ki, maliyet yönetimi şirketin stratejik yönü için gerekli bir kısım gibi görülmedikçe, devam eden maliyet yönetimi çabaları başarısızlığa mahkum olmaktadır (Brausch, 1994 : 45).

2.8. Sistemin Sahip Olduğu Kısıtlar

Hedef maliyet sistemi işletmeler açısından son derece önemli bir konuma sahip olmasına rağmen, bu öneminin yanında bazı sorunları da bünyesinde taşımaktadır. Hedef maliyet sisteminin sahip olduğu bazı sorunlar şu şekilde sıralanabilir (Atkinson, Banker and Kaplan, 1997 : 609-617);

- 1- Hedef maliyet süreci ile birlikte işletme içinde ve dışında bulunan bazı gruplar arasında çatışmalar meydana gelebilmektedir. Şirketlerin, tedarikçi firmalara parçaların zamanında ulaştırılması ve maliyetlerin düşürülmesi için, baskı yapması sonucu, tedarikçiler ile işletme arasında çatışmalar söz konusu olabilmektedir. Ayrıca dizayn bölümü diğer bölümlerin maliyetler konusunda hassas davranmadıkları endişesini taşımaktadırlar. Dizayn bölümünün tüm çabalarına rağmen diğer bölümlerin maliyet üzerinde hassas davranmamaları bu bölümün de inancını azaltabilmektedir.
- 2- Hedef maliyet sistemini uygulayan işletmelerde maliyet hedeflerine ulaşma arzuları işgörenler üzerinde strese yol açabilmektedir. Bu stresten en fazla etkilenen kesim ise işin başlangıcını oluşturan dizayn bölümü olmaktadır.
- 3- Bazen hedef maliyet amacına ulaşmış olsa bile, değer mühendisliği tekrar işlemleri dolayısı ile mamul, pazara geç sunulabilir. Pazara geç sunum yapılması bazen çok büyük fırsatların kaçırılmasına neden olabilir. Hedef maliyete ulaşılmış olsa bile piyasada kaçırılan fırsatların maliyeti daha fazla olabilmektedir.

3. HEDEF MALİYET SİSTEMİNE İLİŞKİN UYGULAMA

Kitchenhelp işletmesi blender, kahve yapıcı, açacaklar ve kaşık çatal gibi küçük mutfak aletleri üreten bir işletmedir. Bu firmanın hedef maliyet açısından izleyeceği aşamaları şu şekilde oluşmaktadır (Ansari and Bell, 1997 : 140);

Hedef maliyetin ilk aşamasında, pazar araştırmasının, ürün tanımının ve rekabet analizinin yapılması bulunmaktadır. Firmanın rekabet şartlarına bakıldığında piyasada Moulinex, Toshiba, Braun, Sharp gibi güçlü firmalar bulunmakta ve bu firmalar da aynı ürün karmalarını üretmektedir. Bu durumda firmamızda sadece kahve yapıcısı üzerinde bir hedef maliyet sistemi kurulması planlanmış ve araştırmalar bu ürün üzerinde yoğunlaştırılmıştır.

İşletme pazar analizi ve araştırmaları ile, müşteri segmenti olarak, yemek ve içkinin seçiminde hassas davranan kesime ve ayrıca sürekli seyahat eden ve üniversite mezunu olan kesime hitap etmeyi düşünmektedir. Ayrıca bu araştırmalar sonucunda, şayet bu iki müşteri segmenti üzerine bir yatırım yapılır ise üstün bir başarı elde edileceği de umulmaktadır.

İşletme ürün grubu ile ilgili olarak ilk ürün yapılabirlik etüdlerine başlamıştır. İlk dizayn ile yapılan kahve makinesi, taze kahveyi öğütmekte, öğütülen kısma sıcak su aktarmakta ve kahve koku ve tadı özel bir markanın koku ve tadına benzerlik göstermektedir.

Bu ürünün teknik ve finansal bakımdan yapılabirliğine karar verildiğinde, ikinci aşama olan müşteri ihtiyaçlarının araştırılması ve ürün özelliklerinin belirlenmesi aşamalarına geçilmektedir.

İkinci aşamada müşteri ihtiyaçlarını çok iyi anlamak gerekmektedir. İşletme bu hususa ilişkin 8 önemli konuyu müşterileri üzerinde belirlemiştir. Bu hususlar şu şekildedir;

- 1- Kahve koku ve tadı özel olmalıdır.
- 2- Ürün parçaları kolay takılıp çıkmalı ve temiz olmalıdır.
- 3- 6 kişilik kapasitesi olmalıdır.
- 4- Hoş bir görüntüye sahip olmalıdır.
- 5- Ayarlanan zamanda otomatik olarak çalışabilmelidir.
- 6- Farklı kahve cinsleri için de iyi performans göstermelidir.
- 7- Yapıldıktan sonra kahveyi sıcak tutabilmelidir.
- 8- Belirlenen bir zamanda otomatik olarak kapanmalıdır.

Bu müşteri ihtiyaç ve tercihleri ürünün mühendislik ve tasarım aşamasında ilk temeli oluşturacaktır. Mühendislik çalışmaları sonucunda tüm bu unsurların gerçekleştirildiğinden emin olunacak ve çalışmalar bu doğrultuda sürdürülecektir.

Piyasa araştırmaları sonunda görülmüştür ki, sadece kahve öğütücüleri için 15\$ fiyat belirlenmektedir ve ayrıca saat ayarlı fakat öğütücüsü olmayan kahve yapıcıları ise 69\$ fiyatla satılmaktadır. En az bu iki özelliği beraber almak isteyen müşteri $15\$ + 69\$ = 84\$$ ödemek zorunda kalmaktadır. Her iki özelliği de üretilcek yeni ürün bünyesinde bulunduracağından dolayı 100\$ fiyatla satılabileceği müşteriler üzerinde yapılan analizler sonucunda ortaya çıkmıştır.

Son olarak kar marjının konulması gerekmektedir. Kahve yapıcılar için piyasadaki kar 7 – 10 \$ arasında bulunmaktadır. Üretilcek ürünün özelliğinden dolayı 10\$ kar marjı düşünülmektedir. Buna göre Hedef Maliyet tutarı $100\$ - 10\$ = 90 \$$ olmaktadır.

Bundan sonraki aşamalar bu ürünü 90\$' a nasıl üretebilirim üzerinde yoğunlaşmaktadır. İşletmenin ilk tahminleri göstermiştir ki, yeni bir kahve yapıcısı için toplam üretim maliyeti 114\$ olmaktadır. Bu durumda maliyet boşluğu $114\$ - 90\$ = 24 \$$ olmaktadır.

Daha sonra ilgili bölümler itibari ile bu 24\$'lık tutarın nasıl azaltılabileceği araştırmaları yapılmaktadır. Bu amaçla ürün yaşam seyri içindeki her departman; örneğin satıcı tedarik şartları ve fiyatları , Ar-Ge, pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim departmanları incelemeye alınmakta ve kendilerine tahsis edilecek maliyetlerde odaklaşmaları istenmektedir.

4.SONUÇ

Hedef maliyet, pazarda oluşan fiyat ve müşteri beklentileri üzerinde odaklanan bir fiyatlama, ürünün yaşam seyri boyunca, üretim maliyetlerini azaltmayı sağlayan bir maliyetleme, aynı zamanda da bir ürün geliştirme stratejisidir.

İşletmelerde hedef maliyetin dizaynı ve etkinliğe kavuşturulması sistem yaklaşımı çerçevesinde ele alındığında, tesis edilmesi, uygulanması ve nihayetinde sonuçlarının elde edilmesi daha kolay gerçekleştirilebilir.

Hedef maliyetin işletmelerde uygulanabilir bir olgunluğa ulaştırılması ancak sistem yaklaşımı çerçevesinde mümkün olabilmektedir. Kurulacak hedef maliyet sistemi ile işletmeler rekabet güçlerini; maliyetleri azaltarak, kaliteyi artırarak, ürün piyasa giriş süresini azaltarak, artırabilecektir.

Bu sistemin nasıl bir işleyiş sürecine sahip olduğu ve bu süreçle ilgili ne gibi adımların atılması gerektiğinin bilinmesi, başarısı için gereken tek koşul olmamaktadır. Aynı zamanda bu sistemin işletme içerisinde kurumsallaşp etkin bir şekilde kullanılması da, sahip olduğu felsefe ve anlayışın işletme kültürü içerisinde yerleştirilmesine bağlı olmaktadır.

KAYNAKÇA

- ANSARİ Shahid L, BELL Jann E, CAM I, (1997) **Target Costing, The Next Frontier in Strategic Cost Management**”, Irwin.
- ATKINSON Anthony A., BANKER Rajiv D, KAPLAN Robert S, (1997) **Management Accounting**, Second Edition, Prentice-Hall, Inc.
- BİLGİNOĞLU Fahir, (1995) “Hedef Maliyetleme; Yeni Bir Yönetim Aracı” Yönetim Dergisi, Ankara.
- BRAUSCH John M, (1994) “Beyond ABC: Target Costing for Profit Enhancement”, Management Accounting, November.
- COOPER Robin, CHEW W.Bruce, (1996) “Control Tomorrow’s Costs Through Today’s Designs”, Harvard Business Review, January-February.
- KAPLAN Robert S, NORTON David P, (1996) **“Balance Scorecard”**, (Çev: Serra Egeli), Sistem Yayıncılık.
- MENDERES Münevver, AYDEMİR Muzaffer, (1999), “Bir Maliyet Yönetim Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 3, Kütahya.
- SCHMELZE George, GEIER Rolf, (1996) “Target Costing at ITT Automotive”, Management Accounting, December.
- ŞİMŞEK Zeki, AYRIÇAY Yücel, (1998) “Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Yaklaşımı”, İktisat, İşletme Ve Finans Dergisi.
- YÜKÇÜ Süleyman, (2000) “Maliyet Düşürmede Sistematiik Yaklaşımlar”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ankara.
- YÜKÇÜ Süleyman, (1999) “Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme” MÖDAV, Cilt 1, Sayı 3, Ankara.
- <http://www.costechology.com/index.htm?page=quoting.htm2001>
http://www.eccountancy.com/images/content/IFAC_Toyota_study.doc2001