

**T. C.**  
**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE – FİNANSMAN BİLİM DALI**

**HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN YÖNETİM KARARLARINDAKİ ROLÜ**  
**VE**  
**MAMUL GELİŞTİRME AŞAMASINDA UYGULANMASI**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Halis ERTÜRK**

**Funda ACAR**

**BURSA 2005**

TC.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Funda Acar'a ait Hedef Maliyet Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe - Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan(Danışman) .....  
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

İmza

İmza

Üye.....  
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üye.....  
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

**İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**HEDEF MALİYET YÖNTEMİNİN YÖNETİM KARARLARINDAKİ ROLÜ VE  
MAMUL GELİŞTİRME AŞAMASINDA UYGULANMASI**

**Funda ACAR**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

Hedef maliyetleme mamul maliyetlerini mamul yaşam döngüsü boyunca azaltmaya çalışan stratejik bir yönetim aracıdır. Fabrika otomasyonu, kısa mamul yaşam dönemleri ve sürekli değişen müşteri taleplerinden dolayı geleneksel standart maliyet sistemi artık daha fazla etkili değildir. Küresel rekabet koşulları altında hedef maliyetleme gibi fiyatları ve maliyetleri aşağı çekme stratejisi stratejik bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. Hedef maliyetleme fiyat tarafından yönlendirilen, tasarım merkezli ve çapraz fonksiyonlu takımların çalışmasını gerektiren bir kar planlama ve maliyet yönetim sistemidir. İşletmeler varlıklarını devam ettirebilmek ve rekabetçi kalabilmek için müşterileri kalite, fonksiyonellik ve fiyat açısından tatmin edecek mamul geliştirmede uzman olmalıdır. Hedef maliyetleme temel olarak mamul geliştirme ve tasarım aşamalarında kullanılır ve bu aşamalarda daha etkilidir. Maliyetlerin % 85'inden fazlası tasarım aşamasında olduğundan maliyet yönetimi tasarım aşamasında başlamalıdır. Hedef maliyetleme süreci, önerilen mamulün satış fiyatının derin pazar analizlerine dayalı olarak tahmin edilmesiyle başlamaktadır. Bu satış fiyatından istenen kar payının çıkarılmasıyla işletmeler hedef maliyetlerini belirleyebilir. Hedef maliyetlemede maliyet mamul geliştirme sürecinin bir girdisidir, çıktısı değildir. Hedef maliyetleme daha çok montaj endüstrileri ile süreç odaklı endüstrilere uygundur.

**ANAHTAR KELİMELELER:** Hedef maliyetleme, maliyet yönetimi, mamul fiyatlaması.

**Danışmanı :** Prof. Dr. Halis ERTÜRK

**Sayfa Sayısı :** 149

**BUSINESS ADMINISTRATION MAIN SCIENCE BRANCH  
ACCOUNTING - FINANCE SCIENCE BRANCH**

**THE ROLE OF TARGET COSTING METHOD IN MANAGEMENT DECISIONS  
AND IT'S APPLICATION IN PRODUCT DEVELOPMENT STAGE**

**Funda ACAR**

**(Master Thesis)**

Target costing is a strategic management tool that seeks to reduce product costs through its life cycle. Due to factory automation, short product life cycles, and constantly changing customer demands, conventional standart costing systems are no longer effective. In the era of global competition price down, cost down strategy like target costing is emerging as a key strategic tool. Target costing is a profit planning and cost management system that is price led, customer focused, design centered and cross-functional team based. To survive and to be competitive companies must become experts at developing products that satisfy customers in quality, functionality and price dimensions. Target costing is primarily used and most effective in product development and design stage. Since more than %85 of the product costs occur during the design stage, cost management must start at the design stage. Target costing process begins by estimating the selling price of the proposed product based on deep market analysis. By subtracting the desired profit margin from this selling price, a company can establish its target cost. In target costing, cost is input to the product development process, not an output of it. Target costing method is more suited to assembly oriented industries and process oriented industries.

**KEYWORDS:** Target Costing, cost management, product pricing.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER .....	v
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	x
GİRİŞ .....	1

### I. BÖLÜM

#### HEDEF MALİYETLEME

1. HEDEF MALİYETLEMENİN TANIMI .....	3
2. HEDEF MALİYETLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	5
3. HEDEF MALİYETLEMENİN GELİŞİMİ .....	7
4. HEDEF MALİYETLEMENİN KULLANILMASININ NEDENLERİ.....	10
5. KIRAN KIRANA REKABET ORTAMLARI VE HEDEF MALİYETLEME .....	13
6. HEDEF MALİYET YÖNTEMİNİN AMACI VE ÖZELLİKLERİ.....	16
6.1. Hedef Maliyetleme Yönteminin Amacı.....	16
6.2. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri .....	18
7. HEDEF MALİYETLEMENİN TEMEL İLKELERİ .....	21
7.1. Fiyata Göre Maliyetleme .....	22
7.2. Müşteriler Üzerinde Odaklanma.....	23
7.3. Tasarım Üzerinde Odaklanma .....	24
7.4. Çapraz Fonksiyonlu Grupların Katılımı .....	27
7.5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı .....	27
7.6. Değer Zinciriyle İlgilenme.....	28
8. HEDEF MALİYETLEMENİN MALİYET SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ .....	29
8.1. Hedef Maliyetlemenin Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi .....	31
8.2. Hedef Maliyetleme ile Maliyet ArtıYönteminin Karşılaştırılması .....	33

### II. BÖLÜM

#### HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ

1. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN KAPSAMI .....	37
2. HEDEF MALİYETLEME VE MAMUL YAŞAM DÖNGÜSÜ .....	40
3. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN YAPISI .....	43
3.1. Pazar Düzeyinde Maliyetleme .....	45

3.1.1. Uzun Dönemli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi:	48
3.1.2. Mamul Hatlarının Planlanması:	49
3.1.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi	49
3.1.3.1. Yeni Mamullerin Fiyatlandırılması	53
3.1.3.2. Mevcut Mamullerin Fiyatlarının Belirlenmesi	54
3.1.4. Hedef Kar Payının Belirlenmesi	56
3.1.5. Kabul Edilebilir Maliyetin Belirlenmesi	61
3.2. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme	63
3.2.1. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi	64
3.2.2. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetin Elde Edilmesi	68
3.2.3. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Disipline Edilmesi	70
3.3. Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme	72
3.3.1. Ana Fonksiyonların Hedef Maliyetlerinin Belirlenmesi	74
3.3.2. Parçaların Hedef Maliyetinin Belirlenmesi	78
3.3.2.1. Parçaların Tarihi Maliyetlerinin Kullanılması	79
3.3.2.1.1. Fonksiyonel Analiz	80
3.3.2.1.2. Verimlilik Analizi	83
3.3.2.2. Tedarikçilerle İlgili Amaçların Uygulanması	83
4. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	84
4.1. Pazar Düzeyinde Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler	84
4.1.1. Rekabetin Yoğunluğu	85
4.1.2. Müşteri Profili	86
4.2. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler	87
4.2.1. Mamul stratejisi	88
4.2.2. Mamulün Özellikleri	89
4.3. Parça Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler	90
5. HEDEF MALİYETLEMEDE YARARLANILAN TEKNİKLER	91
5.1. Değer Mühendisliği	92
5.2. Yaşam Dönemi Maliyetleme	94
5.3. Kaizen Maliyetleme	99
5.4. Kalite Fonksiyon Göçerimi (Quality Function Deployment)	101
5.5. Maliyet Tabloları	103
5.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	105
5.7. Neden Sonuç Analizi	106
5.8. Demontaj Analizi	109
5.9. Kıyaslama (Benchmarking)	109
5.10. Üretim ve Montaj için Tasarım (DFMA)	109
5.11. Çok yıllık Mamul/ Kar Planları	110
6. HEDEF MALİYETLEMENİN YARARLARI VE ZORLUKLARI	111
6.1. Hedef Maliyetlemenin Yararları	111
6.2. Hedef Maliyetlemenin Zorlukları	113

### III. BÖLÜM

#### HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

1. ARAŞTIRMANIN AMACI .....	115
2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	115
3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....	116
4. ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR.....	116
4.1. İşletme ve Ürün ile ilgili Bilgiler.....	116
4.1.1. İşletme ile ilgili bilgiler.....	116
4.1.2. Ürün ile ilgili bilgiler .....	120
4.1.3. İşletmenin Mevcut Sistemine Göre Kumaş Maliyetlerinin Hesaplanması.....	124
4.1.4. Hedef Maliyetleme Yöntemine Göre Kumaş Maliyetlerinin Hesaplanması .....	128
4.1.5. Almost Kombin Desenli Kumaşın Dokunmasında Mevcut Sistem ve Hedef Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması.....	135
5. GENEL DEĞERLENDİRME .....	137
<b>SONUÇ .....</b>	<b>141</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>143</b>

## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1 Geleneksel Mamul ve İleri Teknoloji Mamulü Arasındaki Yaşam Döngüsü Farklılıkları .....	8
Şekil 1.2 Yaşam Bölgesi.....	15
Şekil 1.3 Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları.....	17
Şekil 1.4 Hedef Maliyetlemenin Uygulanma Aşaması.....	18
Şekil 1.5 Standart Maliyetlemeye Karşı Hedef Maliyetleme .....	19
Şekil 1.6 Belirlenen ve Gerçekleşen Maliyetlerin Karşılaştırılması.....	25
Şekil 1.7 Mühendisliğe İlişkin Yapılan Değişikliklerin Karşılaştırılması .....	26
Şekil 1.8 Maliyetleme Yöntemleri.....	30
Şekil 1.9 Hedef Maliyetleme ile Yönetim Muhasebesi İlişkisi .....	32
Şekil 2.1 Örgütsel Bağlamda Hedef Maliyetleme .....	41
Şekil 2.2 Hedef Maliyetleme ve Mamul Geliştirme Döngüsü.....	43
Şekil 2.3 Hedef Maliyetleme Sürecinin Ana Unsurları .....	44
Şekil 2.4 Hedef Maliyetleme Süreci .....	46
Şekil 2.5 Pazar Düzeyinde Maliyetlemenin Ana Aşamaları.....	47
Şekil 2.6 Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi.....	51
Şekil 2.7 Hedef Karın Belirlenmesi .....	58
Şekil 2.8 Nissan’da Hedef Maliyetin Belirlenmesi .....	62
Şekil 2.9 Toyota’da Hedef Maliyetin Belirlenmesi .....	63
Şekil 2.10 Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme .....	66
Şekil 2.11 Stratejik Maliyet Azaltma Hedefinin Belirlenmesi .....	67
Şekil 2.12 Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetlemenin Aşamaları.....	68
Şekil 2.13 Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme .....	73
Şekil 2.14 Hedef Maliyetin Ana Fonksiyon Düzeyinde Ayrıştırılması.....	75
Şekil 2.15 Ana Fonksiyonlara Hedef Maliyetin Dağıtılması.....	76
Şekil 2.16 Ana Fonksiyonun Hedef Maliyetlerinin Parça Düzeyinde Ayrıştırılması.....	78
Şekil 2.17 Pazar Düzeyinde Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler.....	85



Şekil 2.18 Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler .....	87
Şekil 2.19 Mamul Yaşam Dönemleri Maliyetleme Araçları .....	98
Şekil 2.20 Neden-Sonuç Şemasının Genel Yapısı.....	107
Şekil 3.1 İşletmenin Üretim Süreci.....	119

## TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1 Hedef Maliyetleme İle Maliyet Artı Yönteminin Karşılaştırılması .....	34
Tablo 2.1 Oran Yöntemi Kullanılarak Hedef Maliyetlerin Fonksiyon Alanlarına Atanması .....	82
Tablo 2.2 Kaizen Maliyetleme İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması.....	100
Tablo 3.1 İşletmenin Üretim Üniteleri, Makine Parkı Ve Kapasitesi.....	117
Tablo 3.2 İplik Maliyetinin Hesaplanması .....	125
Tablo 3.3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması Halinde İplik sarfiyetleri ve maliyetleri .....	131
Tablo 3.4. Atkı ve Çözü İpliklerinin Eski ve Yeni Fiyatlarının Karşılaştırması .....	132
Tablo 3.5. Atkı ve çözü ipliklerinin büküm - boya maliyetlerinin eski ve yeni fiyatlarının karşılaştırması .....	132

## GİRİŞ

Kıran kırana rekabetin yaşandığı günümüz ortamında işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmesi artık daha zor hale gelmiştir. Firma sayılarının giderek artması, kısalan mamul yaşam dönemleri işletmelerin pazarın kaymağını almalarını güçleştirmekte hatta geliştirme maliyetlerini kurtarma fırsatını bile vermemektedir. Böyle bir ortamda işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmesi için müşterilere istenen kalite ve fiyatta mamul sunabilmeleri biryandan da karlılığı sağlayacak maliyet sistemleri kurmaları gerekmektedir.

Kısalan mamul yaşam dönemleri, tüketicilerin artan yeni ve değişik mamul istekleri, fabrika otomasyonu gibi değişiklikler, mamul yaşam döneminin üretim aşamasındaki maliyet kontrolünü vurgulayan geleneksel standart maliyet sisteminin artık etkili olmadığını göstermektedir. Bu ortamlarda işletmelere, bugüne kadar kullandıkları maliyet yönetim teknikleri daha fazla yararlı olmayacaktır. Maliyet muhasebesi geçmişe yönelik bilgiler vermekte, gelecekle ilgili kararların alınmasında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, işletmeler rekabet koşullarına ayak uydurabilmek, müşteri tatmini sağlayabilmek için bir takım yenilikler yapmak zorunda kalmıştır. Bu yeniliklerden biride hedef maliyetleme yöntemidir.

Hedef maliyetleme mamulün maliyetlerini mamul yaşam dönemi boyunca azaltmaya çalışan stratejik bir maliyet yönetim aracıdır. Hedef maliyetleme yaklaşımı yöneticilerin kararlarını almada kullandıkları maliyet bilgilerinin zamanlaması, kapsamı ve kalitesinin değerini artırmaktadır. Hedef maliyetleme işletmenin gelecekteki karlarını yöneten proaktif bir maliyet planlama ve maliyet yönetimi aracı olduğundan işletmenin varlığını devam ettirmesinde, pazardaki payını artırmasında yöneticilere yardımcı olabilecek bir tekniktir. Hedef maliyetleme yöntemi yöneticilerin, mamulleri için fiyat belirleme anlayışlarına değişiklik getirmiştir. İşletmeler için eskiden geçerli olan “maliyetim bu olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu geçmişte kalmış yerini “ancak bu fiyattan satabileceğime göre kar edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?” sorusu almıştır. Hedef maliyet yöntemi aynı zamanda stratejik kar yönetim aracıdır.

Çalışmada ilk bölümde; hedef maliyetleme ve temel kavramları hakkında genel bilgi verilecek, hedef maliyetlemenin gelişimi ve uygulanmasını gerektiren faktörler açıklanmaya çalışılacaktır. Hedef maliyetlemenin amacı, özellikleri ve ilkeleri verilerek hedef maliyetlemenin günümüzün yoğun rekabet ortamlarında uygulanmasının gerekliliği vurgulanacaktır. Bunlara ek olarak hedef maliyet yönteminin maliyet sistemi içindeki yeri ve yönetim muhasebesiyle ilişkisi incelenerek hedef maliyetleme ile geleneksel maliyet yönetiminin karşılaştırması yapılacaktır.

İkinci bölümde; hedef maliyetleme süreci anlatılacak ve bu süreç pazar düzeyinde, mamul düzeyinde ve parça düzeyinde olmak üzere üç kısımda ele alınacaktır. Daha sonra bu süreci etkileyen faktörler yine bu üç düzey için ayrı ayrı açıklanmaya çalışılacaktır. Hedef maliyeti elde etmede işletmelerin yararlanılabilecekleri teknikler hakkında kısaca bilgi verilecektir.

Üçüncü bölümde; hedef maliyetlemenin tekstil sektörü için uygunluğu, çalışmanın teorik kısmında belirtilen koşullar verilerek irdelenecektir. Kumaş dokumada faaliyet gösteren bir tekstil firması tarafından hedef maliyet yönteminin uygulanması durumunda maliyetlerinin ne olacağı hesaplanmaya çalışılacaktır.

# I. BÖLÜM

## HEDEF MALİYETLEME

### 1. HEDEF MALİYETLEMENİN TANIMI

Hedef maliyetleme işletmenin rekabet stratejisi ve mamul geliştirme süreciyle ilişkilidir. Rekabet stratejisi, pazarın taleplerini karşılayabilmek ve kar sağlamak açısından işletmenin amaçlarını tanımlamaktadır. Hedef maliyetleme ise işletmenin bu amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gereken araçları sağlamaktadır. Hedef maliyetleme bunu, pazar trendlerinin stratejik değişkenlerini, tüketici ihtiyaçlarını, teknolojiadaki ilerlemeleri, tüketicilerin fiyat, kalite ve hız beklentilerini birleştirerek yapmaktadır. Hedef maliyetleme, tüketicinin nasıl tatmin edileceğinin, pazar payının nasıl kapılacağına, nasıl kar elde edileceğinin ve maliyetlerin nasıl tasarlanıp yönetileceğinin eş zamanlı olarak planlamasıdır.<sup>1</sup>

Hedef maliyetlemeye ilişkin birçok tanımlama yapılmıştır. Hedef maliyetleme; yeni mamulün planlama ve tasarım faaliyetlerini yönetmek, izleyen işlem aşamaları için temel oluşturmak ve mamulün yaşamı boyunca belirlenen karlılık hedeflerine ulaşmasını garanti etmek için tasarlanmış bir yönetim aracıdır. Hedef maliyetleme; mamulleri, pazarı ve kaynakları stratejik bir temelde ilişkilendirebilen ve bu bilgileri sayısal olarak ifade edebilen stratejik bir maliyet yönetim aracıdır. Hedef maliyetleme, mamul üretimine ilişkin tüm fonksiyonların eşgüdümünü gerektiren bir yaklaşımdır.<sup>2</sup>

Hedef maliyetleme, mamulün belirlenen satış fiyatı içerisinde amaçlanan kar oranını sağlayan, belirli fonksiyonellik ve kalitedeki mamullerin maliyetini belirleyen yapısal bir yaklaşımdır. Hedef maliyetleme sadece yönetim muhasebesi tekniği değildir, işletmenin

---

<sup>1</sup> Ansari, Shahid L., vd, Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin Professional Publishing, 1997, s. 21.

<sup>2</sup> Lorino, Philippe, "Target Costing", IFAC-Articles of Merit 1995 Competition, 1995, s. 82, (çevrimci) <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Category.tmp!Category=Professional%20Accountants%20in%20Business>, 3 Mart 2004.

artan rekabet ortamlarında hayatta kalmasına yardım eden çok amaçlı yönetim sürecinin, yeni mamul tasarımının ve sunumunun ve kar yönetim sürecinin önemli bir parçasıdır.<sup>3</sup>

Monden ve Hamada hedef maliyetlemeyi, tamamen yeni bir modelde ve model değişikliklerinde, geliştirme ve tasarım aşamalarında maliyet azaltma sürecini destekleyen bir sistem olarak tanımlamaktadır.<sup>4</sup>

Hedef maliyetleme, işletmenin gelecekteki karlarını stratejik olarak yöneten bir tekniktir. Hedef maliyetleme bu amacı, belirlenen fonksiyonellik ve kalitede önerilen mamulün üretilmek zorunda olduğu yaşam döngüsü maliyetlerini belirleyerek gerçekleştirmektedir. Hedef maliyetleme, mamul yaşam döngüsü maliyetlerini azaltmaya çalışan bir yönetim tekniğidir. Hedef maliyetlemede maliyet, ürün tasarım sürecinin bir girdisidir, çıktısı değildir.<sup>5</sup>

Hedef maliyetleme, müşteriye memnun edecek mamullerin ayrıntılı olarak planlandığı süreci, mamulün hedef karlarına dayanarak hedef maliyetin belirlendiği süreci, tasarım departmanları tarafından değer mühendisliği yaklaşımı kullanılarak mamulün hedef maliyetinin gerçekleştiği süreci ve gerçek maliyet tahminleriyle kontrol edilerek doğrulandığı süreci içermektedir.

Hedef maliyetleme, maliyetlerin yönetimine mamul geliştirmenin başlangıç aşamalarında başlamaktadır ve tüm değer zincirini içerecek şekilde mamul yaşam döngüsü boyunca devam etmektedir.<sup>6</sup> İşletmenin üzerindeki maliyet baskısı, pazar satış fiyatına göre belirlenen hedef maliyetle birlikte mamul tasarım sürecine katılan herkese aktarılmaktadır. Hedef maliyetin belirlenmesi, dışarıdan temin edilen parçaların alış fiyatını belirlemekte,

---

<sup>3</sup> International Federation of Accountants, "Target Costing for Effective Cost Management: Product Cost Planning at Toyota Australia", June 1999, s. 5, (çevrimci) <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Category.tml?Category=Professional%20Accountants%20in%20Business>, 10 Şubat 2004.

<sup>4</sup> Bayou, Mohamed E., "Three Routes For Target Costing", Managerial Finance, Vol 24, Number 1, 1998, s. 28.

<sup>5</sup> Cooper, Robin – Slagmulder, Regine, "Develop Profitable New Products with Target Costing", Sloan Management Review, Summer, 1999, s. 23.

<sup>6</sup> Bargenäs, Henrik - Fridh Gustav, "The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms", (çevrimci) <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003329/01/03-04-3D.pdf>, 7 Mart 2004.

böylece maliyet baskısı işletmenin tedarikçilerine aktarılmış olmaktadır. Tedarikçiler de maliyetleri azaltırken aynı zamanda, kalite ve fonksiyonelliği arttırmanın yollarını bulmaya çalışmaktadır. Hedef maliyetleme ileri besleme yaklaşımı açısından geleneksel yaklaşımlardan farklıdır. Burada amaç mamul üretime girdikten sonra maliyetleri azaltmanın yollarını bulmak değil, mamulden önce maliyetleri tasarlamaktır.<sup>7</sup>

## 2. HEDEF MALİYETLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Hedef maliyetleme, tasarım ve geliştirmenin erken aşamalarında mamulden ayrı olarak maliyetlerin planlanıp yönetildiği proaktif bir maliyet planlama, maliyet yönetimi ve maliyet azaltma uygulamasıdır.<sup>8</sup>

Hedef maliyetleme yaklaşımı basit bir öze sahiptir.<sup>9</sup>

- Gelecekteki mamullerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir.
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı, bu satış fiyatından çıkarılır.
- Kalan rakam mamulün üretilmesi gereken hedef maliyet düzeyini gösterir.

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kar

Bu eşitlikte yer alan kavramların tanımları kısaca aşağıda verilmektedir.

### - Hedef Satış Fiyatı:

Hedef maliyetleme fiyat tarafından yönlendirildiğinden, hedef maliyetleme süreci pazar araştırmalarına dayalı olarak bir hedef satış fiyatının belirlenmesini gerektirmektedir.<sup>10</sup> Fiyatlar, rekabetçi pazar güçleri tarafından veya işletme tarafından (işletme pazara nüfuzunu artırmak için saldırganca fiyatlarını azaltmak istiyorsa)

---

<sup>7</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 2.

<sup>8</sup> CMA, Implementing Target Costing, (çevrimci) <http://www.cma-canada.org/download/SMAP/SCM/ImplementingTargetCosting.pdf>, 4 Mart 2004.

<sup>9</sup> Hacırüstemoğlu, Rüstem - Şakrak, Münir, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 118.

<sup>10</sup> Gagne, Margeret L.- Discenza, Richard, "Target Costing", Journal of Business&Industrial Marketing, Vol: 10, No:1, 1995, s. 17.

belirlenmektedir.<sup>11</sup> Fiyat belirleme sürecinin özünde algılanan değer kavramı yatmaktadır. Hedef satış fiyatı, müşterinin bir mamule ödemeye istekli olduğu fiyattır. Tüketicilerin bir mamule daha fazla ödemeleri ancak mamulün tüketiciler tarafından algılanan değerinin, öncekilerden fazla olması durumunda beklenir.<sup>12</sup>

Hedef satış fiyatının belirlenmesine ek olarak verilen fiyat ve hacim arasındaki ilişkiye göre hedef üretim (satış) hacmi belirlenmelidir. Beklenen hedef hacimler birim maliyetlerin, özellikle kapasiteyle ilişkili maliyetlerin hesaplanmasında önemlidir.<sup>13</sup>

#### **- Hedef Kar Marjı:**

İşletmenin uzun vadeli kar amaçlarını gerçekleştirmek için, kar analizleri yapılarak hedef kar marjları belirlenmektedir. Kar marjlarının belirlenmesinde satışların karlılık oranı (Net Kar / Satışlar) yaygın olarak kullanılmaktadır.<sup>14</sup>

#### **- Hedef Maliyet:**

Kavram olarak hedef maliyet, bir mamule ait istenen kar oranının elde edilmesini sağlayacak kabul edilebilir maliyettir.<sup>15</sup> Hedef satış fiyatı ve istenen kar marjı belirlendikten sonra, ikisi arasındaki fark mamulün kabul edilebilir maliyetini vermektedir. Aslında ideal olan kabul edilebilir maliyetin mamulün hedef maliyeti olmasıdır. Ancak çoğu durumda kararlaştırılan hedef maliyet, kabul edilebilir maliyeti, mevcut kapasite ve yeteneklere bağlı olarak aşabilmektedir.<sup>16</sup>

---

<sup>11</sup> CMA,a.g.m., <http://www.cma-canada.org/download/SMAP/SCM/ImplementingTargetCosting.pdf>

<sup>12</sup> Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, Target Costing and Value Engineering, Productivity Press, Portland, 1997, s. 94.

<sup>13</sup> International Federation of Accountants, a.g.e., s. 5.

<sup>14</sup> Yükçü, Süleyman, “Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1, Sayı:3, Eylül 1999, s. 4.

<sup>15</sup> Bahşi, Gökhan – Can, A.Vecdi, “Hedef Maliyetleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 4, Yıl 1, Mayıs 2001, s. 51.

<sup>16</sup> International Federation of Accountants, a.g.e., s. 5.



### 3. HEDEF MALİYETLEMENİN GELİŞİMİ

Japonca’ da Genka Kikaku ve İngilizce literatürde Target Costing olarak ifade edilen hedef maliyetlemenin 1960’lı yıllarda Japonya da ortaya çıktığı kabul edilmektedir.<sup>17</sup>

1960’lı yıllarda otomasyonunun gelişimine bağlı olarak çelik şirketleri ve petrokimya şirketleri hızla büyümüştür. Japonya’nın tarihinde ilk defa tüketicilerin pazarı yönlendirebilecek satın alma güçleri olmuştur ve bu çağ “yeni mamul dönemi” olarak adlandırılmıştır. Bu dönemde meydana gelen sosyal ve ekonomik değişimler Japonya’da bugünkü ortamın oluşmasını sağlamıştır.

Bu dönemde Japon şirketlerinin ana üretim şekli, standart mamullerin yığın üretimi şeklindedir. Üretim sürecindeki planlama ve tasarım aşamaları ise maliyet yönetiminin odaklanması gereken önemli bir nokta olarak düşünülmemektedir. Bu nedenle 1960’lı yılların başlarına kadar standart maliyetleme ana maliyet kontrol aracı olarak kullanılmıştır.

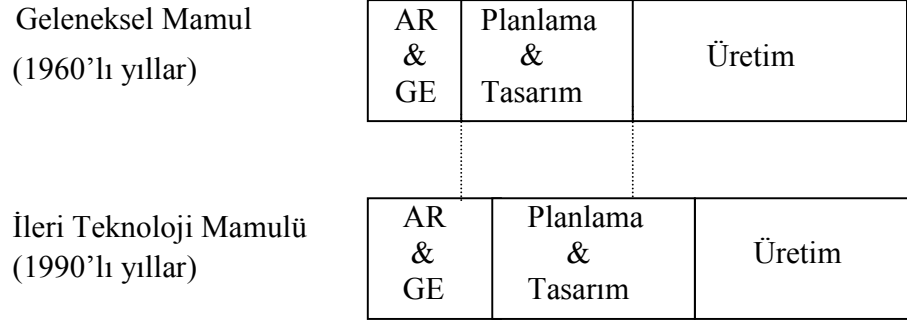
1960’lı yılların sonlarında ve 1970’li yıllarda Japonların yaşam standardı önemli derecede artmıştır ve tüketiciler daha bilinçli hale gelmiştir. Pazar mamullerle dolduğundan bu dönem “doyma dönemi” olarak adlandırılmıştır. İşletmeler çeşitli taleplere cevap verebilmek için çok çeşitli ve farklı özelliklerde mamuller üretmek zorunda kalmıştır. Bilgisayarların sistematik olarak üretimde uygulanması 1970 sonlarına doğru başlamış, ayrıca endüstriyel robotların ve sayısal kontrol makinelerinin yaygınlaşması işletmelerin çok çeşitli mamulleri küçük miktarlarda üretebilmelerini sağlamıştır. Bu dönem, büyük çapta fabrika otomasyonunun başlangıcı olarak kabul edilmiştir.

Tüketiciler sürekli olarak yeni ve daha iyi mamuller aradıklarından mamul yaşam dönemleri kısalmıştır. Kısalan yaşam dönemleri planlama ve tasarım aşamalarındaki maliyet yönetiminin önemini artırmıştır. Başlangıç aşamalarının üretim açısından önemi **Şekil 1.1**’de gösterilmiştir. Mamul üretime girdikten sonra maliyetleri azaltmaya çalışmak zordur. Bu nedenle teknolojidaki ilerlemelerle birlikte hedef maliyet ve karı

---

<sup>17</sup> Hibbets, Aleecia R. - Albright, Tom - Funk, Wilfried, “The Competitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers: Evidence From the Field”, *Journal of Managerial Issues*, Vol. XV, Number 1, Spring 2003, s. 66.

gerçekleştirmek için tasarım aşamasının erken aşamaları boyunca maliyetlere odaklanmak önemlidir çünkü maliyet yapısını üretim öncesi aşamalar belirlemektedir.



### Şekil 1.1 Geleneksel Mamul ve İleri Teknoloji Mamulü Arasındaki Yaşam Döngüsü Farklılıkları

(Kaynak: Sakurai, Michiharu, Integrated Cost Management: A Companywide Prescription for Higher Profits, Productivity Press, Portland, 1996, s. 39.)

Fabrika otomasyonu ve bilgisayar destekli üretim sistemleri çalışanların sayısını azalttığından, zaman içinde standart maliyetleme montaj endüstrilerinde, maliyet yönetim aracı olarak önemini kaybetmiştir. Bu nedenle işletmelerde asıl sorun planlama ve tasarım aşamalarında maliyetlerin nasıl düşürüleceği olmuştur.<sup>18</sup> Aynı zamanda fabrika otomasyonu, çeşitli maliyet mühendisliği tekniklerinin kullanımını beraberinde getirmiştir. Bu teknikler, tam zamanında üretim (JIT), toplam kalite kontrolü (TQC), malzeme ihtiyaç planlaması (MRP) ve değer mühendisliğidir (VE). Üretim işletmelerinin, bu teknikleri birleştirecek etkili bir sisteme ihtiyaçlarından dolayı, 1970'lerin sonlarından bu yana büyük Japon şirketlerinde maliyetleri azaltmak ve bu mühendislik tekniklerinin kullanılmasını sağlamak için hedef maliyetleme sistemi geliştirilmiştir.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Sakurai, Michiharu, Integrated Cost Management: A Companywide Prescription for Higher Profits, Productivity Press, Portland, 1996, s. 38- 40.

<sup>19</sup> Sakurai, Michiharu, "Target Costing and How to Use It", ed. Brinker, Barry J., Warren, Gorham & Lamont Inc., New York, 1990. s. 250.

Toyota firmasının 1960'lı yıllarda ilk petrol krizini diğer Japon araba üreticilerine göre daha iyi atlatması, diğer firmaların Toyota firmasının, üretim sistemini taklit etmelerine neden olmuştur.<sup>20</sup> İlk petrol kriziyle birlikte enerji giderlerinin yükselmesi bunun sonucunda firmaların aşırı derecede maliyet baskısı altında kalmaları ve rekabet edememeleri özellikle 1970'li yıllardan itibaren hedef maliyetlemenin yaygın olarak kullanılmaya başlanmasına neden olmuştur.<sup>21</sup> 1973 öncesinde hedef maliyetleme faaliyetleri daha çok değer mühendisliği şeklindedir. Petrol krizinden sonra hedef maliyetleme günümüzdeki şekliyle yaygınlaşmıştır. Örneğin, önde gelen şirketlerden Daihatsu Motor 1974'lerde günümüzün hedef maliyetleme faaliyetleri için bir çatı oluşturmuştur.<sup>22</sup>

Bazı kaynaklarda hedef maliyetlemenin Japon orijinli olmadığı Almanya'da geliştirilip, uygulanmaya başlandığı belirtilmektedir. 1920'li yıllarda Henry Ford'un Ford otomobillerinden T-Modelinin geliştirilmesinde, Volkswagen'in 1930'lu yıllarda otomobillerini geliştirmede ve 1970'li yılların sonlarında Seidensticker Firması tarafından gömlek üretiminde hedef maliyetlemenin kullanıldığı ifade edilmektedir.<sup>23</sup>

İşletmelerin yoğun rekabet altında yaşamlarını devam ettirebilmesi için en uygun karı elde etmeleri gerekmektedir. Maliyetler, karı etkileyen önemli unsurlardan biri olduğundan bir maliyet azaltma ve planlama aracı olan hedef maliyetleme yöntemi işletmelerde bilinçli bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır. 1980'lerin sonlarından bu yana hedef maliyetleme işletme stratejisine sıkı bir şekilde bağlı hale gelmiştir ve orta vadeli işletme planları tarafından belirlenen hedef karı elde etmede stratejik maliyet yönetim aracı olarak kabul edilmektedir. Böylece günümüzde hedef maliyetleme maliyet azaltımının

---

<sup>20</sup> Shimizu, Noburnasa - Lewis, Linda, "The Evolutionary Process of Management Accounting: Target Costing As An Example Of Japanization?" s. 9. (çevrimci) <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/44.pdf>, 22 Mart 2004.

<sup>21</sup> Bahşi, a.g.m., s. 50.

<sup>22</sup> Sakurai, a.g.e., s. 40.

<sup>23</sup> Bahşi, a.g.m., s. 50.

yanında kar planlaması için de stratejik bir maliyet yönetim aracı olarak değerlendirilmektedir.<sup>24</sup>

#### **4. HEDEF MALİYETLEMENİN KULLANILMASININ NEDENLERİ**

Teknolojideki değişimler, tüketici taleplerindeki değişim ve çeşitlilik mamul yaşam dönemlerinin kısalmasına neden olmuştur. Giderek kısalan mamul yaşam dönemleri, yüksek teknoloji içeren endüstrilerde, bazen bir yılın altına inmektedir. Tüketiciler daha sık aralıklarla yeni ve çeşitli mamuller talep etmektedirler. İşte hedef maliyetlemenin yaygın olarak kullanılmasının nedenlerinden biri yoğun uluslararası rekabete ve kısa yaşam dönemlerine neden olan tüketici taleplerindeki çeşitliliğdir. Fabrika otomasyonu ile birlikte geleneksel üretim hatlarının yerini robotlar ve bilgisayarla kontrol edilen üretim sistemleri almaktadır. Tüm bu değişiklikler, üretim aşamasında maliyetlerin kontrolünü vurgulayan geleneksel standart maliyetleme sisteminin artık etkili olmadığını göstermektedir.<sup>25</sup>

Tüketici taleplerindeki çeşitlilik yığın üretimi ve endüstriyel işletmelerin ölçek ekonomilerinden yararlanmalarını güçleştirmektedir. Benzer mamullerin yığın üretimi yerini çeşitli mamulleri içeren geniş mamul yelpazesine bırakmıştır. Bu durum özellikle sabit maliyetlerin, birim üretim miktarları içindeki payının artmasına neden olmuştur. Değişen tüketici talepleri, yeni mamul geliştirmeyi zorunlu hale getirmekte, bu da araştırma ve geliştirme maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu değişimler işletme yönetiminde yalın yönetim ve yalın üretim olarak adlandırılan yeni yönetsel kavramları ortaya çıkarmıştır. Bu yeni yönetim felsefesi muhasebe verilerinde de değişimi gerektirmiştir.<sup>26</sup>

Yalın organizasyonların ortaya çıkışıyla birlikte maliyet yönetiminin, hedef maliyetlemenin ve değer mühendisliğinin önemi artmıştır. Parça üretiminin, yığın üretimden daha verimli olması, yalın organizasyonların özünü oluşturmaktadır. Yalın

---

<sup>24</sup> Sakurai, a.g.e., s. 40.

<sup>25</sup> Lee, John Yee, "Use Target Costing to Improve Your Bottom Line", *The CPA Journal Online*, Vol 64, Issue 1, Jan 1994, (çevrimci) [www.nysscpa.org/cpajournal/old/14979931.htm](http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/14979931.htm), 22 Mart 2004.

<sup>26</sup> Can, Ahmet Vecdi, *Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama*, Sakarya Kitabevi, Sakarya, Mart 2004, 1. Baskı, s. 32.

organizasyonlar hızlı refleksleri ve düşük üretim hacimlerinde ölçek ekonomilerine ulaşabilmeleri sayesinde yığın üretim yapan üreticilere kıyasla daha verimlidirler. Yalın organizasyonlar mamulleri yüksek kalite ve fonksiyonellikte ve düşük maliyette daha hızlı bir şekilde üretebilmektedirler. Yalın organizasyonlar arasındaki rekabet, mamulle ilgili devamlı bir rekabet avantajı geliştirmenin mümkün olmadığı varsayımına dayanmaktadır.<sup>27</sup> Yalın organizasyonların bakış açısına göre rekabetten kaçınmanın yolu yoktur, rekabetle karşılaşılır ve kıran kırana rekabet ederler. Taklitçiler, özellikle yalın organizasyonlar benzer mamulleri o kadar hızlı pazara sunmaktadırlar ki ilk giren şirketler marka sadakatini aşlamak bir yana geliştirme maliyetlerini kurtarma fırsatını bile bulamamaktadırlar. Yalın organizasyonlar, hızlı refleksleriyle eski yığın üretim yapan şirketlere nazaran kısa mamul geliştirme ve yaşam döngüleriyle çalışmaktadırlar.<sup>28</sup>

Hedef maliyetlemenin geliştirilmesi pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda olmuştur. Bunlardan birincisi, fiyatın pazar tarafından belirlendiği gerçeğidir. Oysa bugüne kadar işletmeler fiyatları kontrol ettiklerini düşünmekteydiler. Artık işletmeler fiyatlar üzerinde düşündüklerinden daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmışlardır. Bu nedenle pazar fiyatı, hedef maliyetleme de bir veri olarak kabul edilmektedir. İkincisi bir mamulün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlendiği gerçeğidir.<sup>29</sup> Bir mamulün %80–85 oranında maliyeti tasarım aşamasında belirlenmektedir. Bu nedenle etkili bir maliyet yönetimi, mamul yaşam seyri için tasarım aşamasında başlamalıdır.<sup>30</sup> Mamulü tasarlayıp kaç mal olduğunu anlamaya çalışmak yerine, ilk önce hedef maliyet belirlenip daha sonra o hedef doğrultusunda mamul tasarlanmalıdır. Bu gerçek dikkate alındığında maliyet azaltma

---

<sup>27</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 3,4.

<sup>28</sup> Cooper, Robin – Chew, W.Bruce, “Control Tomorrow’s Costs Through Today’s Designs”, Harvard Business Review, January-February, 1996, s. 90.

<sup>29</sup> Yükü, a.g.m., s. 3.

<sup>30</sup> Köse, Tunç, “Maliyet Temelli Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme”, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, Aralık 2002, s. 87.

çalışmalarının tasarım ve mamul geliştirme aşamalarında yoğunlaşması gerektiği ortaya çıkmaktadır.<sup>31</sup>

Hedef maliyet sisteminin kullanılmasını gerektiren faktörler beş başlık altında toplanabilir.<sup>32</sup>

### **Rekabet Çevresi**

- Yoğun rekabet ortamları,
- Rakiplerden daha fazla yeni ürün sunma zorunluluğu,
- Fiyatların belirlenmesinde pazarın rolü,
- Fiyatlardaki zamanla düşme eğilimi,
- Fiyatlardaki düşmeyi, mamul işlevlerini ve kalitesini artırarak dengeleme stratejisinin varlığı,

### **Müşteri Profili**

- Müşterilerin zevk ve beğeni anlayışlarındaki değişimin hızı,
- Müşterilerin benzer mamullerdeki fiyat, kalite ve fonksiyonellik farklarını belirleme yeteneği,
- Müşterilerin yeni mamullerin taşınması gereken fonksiyonları değerlendirme yeteneği,
- Müşterilerin satın alma tercihlerinin kolaylıkla rakip mamullere yönelebilmesi,
- Müşteri sadakatinin seviyesi,

---

<sup>31</sup> Yükçü, a.g.e., s. 924.

<sup>32</sup> Özer, Gökhan - Savaş, Orhan, "Türk Hazır Giyim Sektöründe Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi ve Çeşitli Firma Özelliklerinin Bu Düzey üzerindeki Etkileri", Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s. 223.

### **Sektör Profili**

- Benzer mamullere sahip rakiplerin sayıca çokluğu,
- Yalın organizasyonların ortaya çıkışı ve yayılışı,
- Tedarikçi firmaların çokluğu,
- Değer zincirinin üyeleri arasında yakın işbirliği kurma imkânı,

### **Mamul Profili**

- Kısalan mamul yaşam dönemleri,
- Yığın üretim miktarlarının küçülmesi,
- Mamul maliyetinin kompozisyonu,
- Mamul çeşitliliği,
- Üretim öncesi maliyetlerin büyüklüğü,

### **İşletme Profili**

- Teknolojinin değişim hızı,
- Tedarikçiler üzerindeki fiyat belirleyiciliği,
- Hedef pazarları analiz edebilme yeteneği ve
- Sürekli iyileştirme ortamının varlığından oluşmaktadır.

## **5. KIRAN KIRANA REKABET ORTAMLARI VE HEDEF MALİYETLEME**

Robin Cooper, etkili maliyet yönetim sistemlerinin rekabet şartlarındaki değişmelere karşılık olarak geliştirildiğini savunmaktadır. Hedef maliyetleme de süreç ve montaj endüstrilerinde kullanılan rekabet şartlarındaki değişmelere karşı geliştirilmiş bir sistemdir. İşletmeler artık düşük maliyet veya farklılaştırma stratejisi uygulayarak güçlü bir rekabet avantajı elde edememektedirler. Aksine işletmelerin elde ettikleri rekabetçi avantaj,

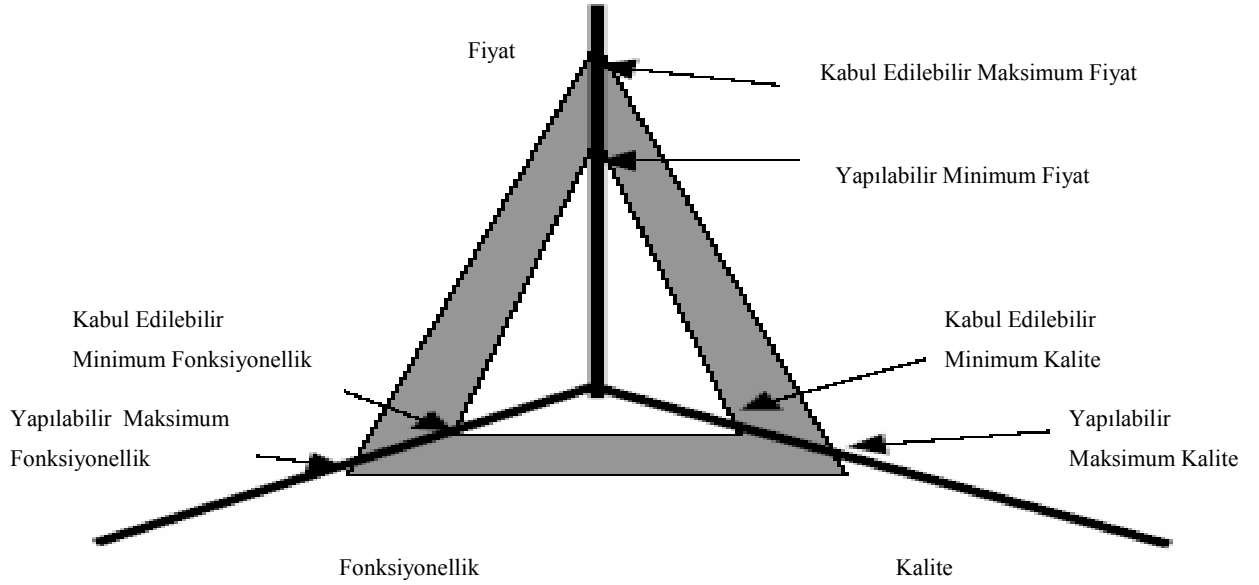
rakiplerin benzer mamulleri rekabetçi fiyatlarla sunmalarından dolayı kısa sürmektedir. Bazen rakipler daha iyi özelliklere sahip yeni mamulleri piyasaya sunmaktadırlar. Bu da işletmelerin karşılık vermesi için yeni bir durum yaratmaktadır. İşletmeler düşük maliyet veya mamul farklılaştırmasına dayanan rekabetçi avantaj sağlamaya çalışmaktansa, artık karşılıklı meydan okuma stratejisi olarak adlandırılan sürekli kıran kırana rekabetin içinde yer almaktadırlar.

Kıran kırana rekabet stratejisinin temelinde, işletmelerin yaşam üçlüsü çerçevesinde rekabet etmeleri gerektiği yatmaktadır. Yaşam üçlüsü mamulü belirleyen üç stratejik boyuttan oluşmaktadır. Bunlar maliyet/fiyat, kalite ve fonksiyonelliktir.

İşletmeler karşılıklı meydan okuma stratejisiyle rekabet ettiklerinde, müşteriler yüksek kalite ve fonksiyonelliğe sahip mamulleri düşük fiyatlarla beklemektedir. İşletmeler hayatta kalabilmek için bu üç boyut bakımından, rakiplerin performanslarını yakalamalı veya onlardan daha üstün olmalıdırlar. Bu da kalitenin (toplam kalite yönetim programlarıyla) ve fonksiyonelliğin (yeni ürün tasarımı ve gelişimiyle) yönetilmesi yanında maliyetlerin yönetiminde de verimli olunması anlamına gelmektedir.

İşletmeler ilk olarak yaşam bölgesinin yapısını belirlemelidirler ve o bölgede faaliyet göstermelidirler. **Şekil 1.2**'de yaşam bölgesi, maksimum kabul edilebilir fiyat/maliyet ile minimum yapılabilir fiyat/maliyet, ve minimum kabul edilebilir fonksiyonellik ve kalite ile maksimum yapılabilir fonksiyonellik ve kalite ile sınırlı taralı alandır. Her bir boyutun minimum ve maksimum noktaları arasındaki alan dar olduğundan eğer işletmeler hayatta kalmak istiyorlarsa kıran kırana rekabet etmelidirler. Örneğin müşteriler belirli bir kalite ve fiyat düzeyinde fiyatların artmasına tolerans göstermezler. Bununla birlikte müşteriler sonraki modellerden daha fazla fonksiyonellik ve kaliteyi, fiyatlarda artış olmadan veya daha düşük fiyatlarla beklerler. Bundan dolayı karlılık maliyetlerin kontrolündeki etkinliğe karşı hassas hale gelmiştir.





**Şekil 1.2 Yaşam Bölgesi**

(Kaynak: International Federation of Accountants, “Target Costing for Effective Cost Management: Product Cost Planning at Toyota Australia”, June 1999, s. 1.)

Bu rekabetçi ortamda hayatta kalmanın en önemli unsuru geleceğin maliyetlerini etkili bir şekilde yönetebilmektir, bu da hedef maliyetlemeyi ön plana çıkarmaktadır.<sup>33</sup> Hedef maliyetleme önerilen mamulün, belirli fonksiyonellik ve kalitede, tahmin edilen satış fiyatında arzulan kar oranını kazandırmak amacıyla üretilmek zorunda olduğu maliyeti belirleyen yapısal bir yaklaşımdır. Hedef maliyetlemeyi, mamulün fiyat ve kalitesini fonksiyonellikle ilişkilendirdiği için yaşam üçlüsü çerçevesinde ele almak önemlidir. Hedef maliyetleme fiyattan hareket ettiğinden, müşterilerin kalite ve fonksiyonellik beklentilerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu ilişki olmadan hedef maliyetleme süreci için hiç bir kısıt yoktur ve kabul edilebilir kalite ve fonksiyonellik düzeyinde, mamulün üretilebileceğinden çok düşük hedef maliyet belirlenebilir. Bu nedenle hedef maliyetleme

<sup>33</sup> International Federation of Accountants, a.g.e., s. 1-3.

uygulanırken mamulün kalite ve fonksiyonellik kısıtları dikkate alınmalıdır.<sup>34</sup> Başarı için aynı zamanda, kaizen maliyetleme ve sürekli iyileştirme ile mevcut ürünlerin maliyetlerini yönetebilmek, yetkilendirme, performans yönetim sistemi ve ödül sistemi yoluyla da işgücünün girişimci ruhunu birleştirebilmek gerekmektedir.<sup>35</sup>

## **6. HEDEF MALİYET YÖNTEMİNİN AMACI VE ÖZELLİKLERİ**

### **6.1. Hedef Maliyetleme Yönteminin Amacı:**

Hedef maliyetleme yönteminin temel amacı en uygun kalitenin devamlılığını sağlarken toplam maliyetleri azaltmaktır. Ancak çoğu üretim işletmesi hedef maliyetlemeyi, stratejik kar planlaması içinde kullanmaktadırlar.<sup>36</sup> Hedef maliyetleme yönteminin bu iki temel amacının yanı sıra başlıca amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:<sup>37</sup>

- İşletmenin tamamının, özellikle maliyetlerin pazar ile uyumunu sağlamak.
- Bir mamule, ilk proje safhasında maliyet yönetim desteği sağlamak.
- Dinamik bir maliyet yönetimi için maliyet hedeflerinin sürekli olarak kontrolünü sağlamak.
- İşletme stratejisinin pazarın ihtiyaçlarından etkilenmesine yardımcı olmak.

Hedef maliyetleme maliyetleri tasarım aşamasında yönetmektedir. Tasarımın bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılmasının alternatifini sadece yeni mamullere uygulanmaktadır. Bu da hedef maliyetleme ve yeni mamul geliştirmenin neden birbiriyle ilişkili olduğunu açıklamaktadır. Aynı zamanda hedef maliyetleme mevcut mamuller için de, eğer bu mamuller veya bu mamullerin üretim süreci, radikal bir şekilde yeniden tasarlanacak ise uygulanabilir.<sup>38</sup>

---

<sup>34</sup> Cooper, a.g.e., s. 135.

<sup>35</sup> International Federation of Accountants, a.g.e., s. 3.

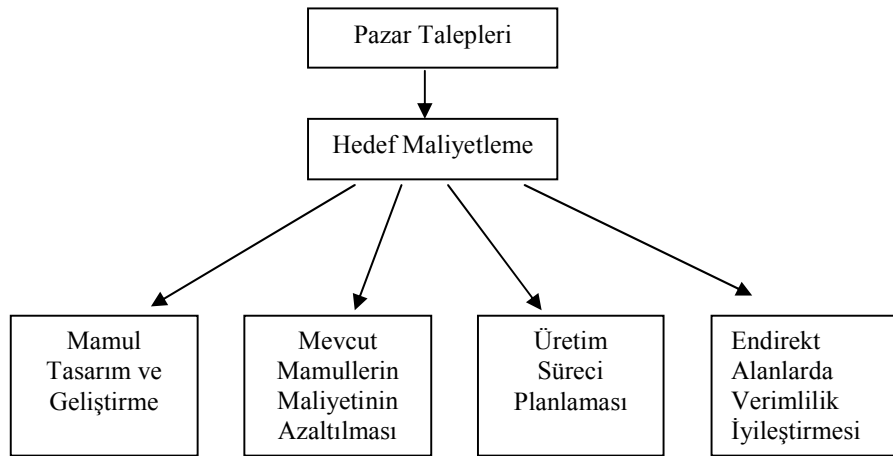
<sup>36</sup> Sakurai, a.g.e., s. 44.

<sup>37</sup> Karcioğlu, Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum 2000, s. 180.

<sup>38</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 21.

Bazı nedenlerden dolayı hedef maliyetleme yönteminin kullanım amacı işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Örneğin Daihatsu da hedef maliyetleme, karlılığı sağlamak için maliyet stratejisini vurgulayan bir fabrika gerçekleştirmek ve otomasyon ve esnekliğin verimli kullanılmasını sağlamak gibi fabrika otomasyonu ile yakın ilişkilidir. Diğer taraftan Isuzu da hedef maliyetlemenin ana amacı 1966'dan bu yana değişken maliyetleri azaltmaktır. Canon da ise hedef maliyetleme, 1980'de düşük maliyetli, kaliteli ve rakip mamullerden fonksiyonel olarak üstün mamuller üretmek için geliştirilmiştir. Fanuc ise yüksek güvenilirliğe sahip, daha düşük maliyette, daha az parça kullanarak ve daha iyi tasarlanmış yeni mamuller üretmek için hedef maliyetlemeyi kullanmaktadır. Nissan da hedef maliyetlemeyi hedef karlarına ulaşmak için bir araç olarak görmektedir.<sup>39</sup>

Hedef maliyetlemenin amacı işletmeden işletmeye farklı olabilir. İşletmeler genelde **Şekil 1.3**'te gösterilen alanlarda hedef fiyata yönelik maliyetlemeye başvurabilirler. Şekilden de görüldüğü gibi hedef maliyetlemenin dört ana kullanım alanı vardır. Bunlar mamul tasarım ve geliştirme, mevcut mamullerin maliyet azaltımı, üretim sürecinin maliyet planlaması ve endirekt faaliyetlerin etkinliğinin artırılmasıdır.<sup>40</sup>



**Şekil 1.3 Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları**

(Kaynak: Karcioğlu, Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum 2000, s. 184.)

<sup>39</sup> Sakurai, a.g.e., s. 44.

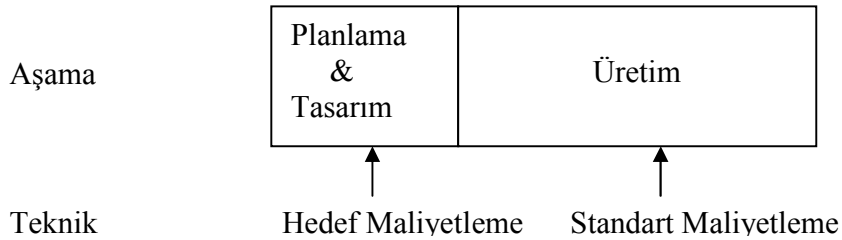
<sup>40</sup> Karcioğlu, a.g.e., s. 184.

## 6.2. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Şirketler hedef maliyetlemeyi nasıl kullanacakları konusunda farklı anlayışlara sahiptirler. Bu da bir araç olarak hedef maliyetlemenin özelliklerini etkilemektedir. Hem hedef maliyetleme hem de standart maliyetleme maliyet yönetimi için birer araçtır. Bu nedenle hedef maliyetlemenin özellikleri standart maliyetlemeyle karşılaştırılarak açıklanmaya çalışılacaktır.

### 1. Hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında uygulanmaktadır

Hedef maliyetleme ve standart maliyetleme mamul yaşam döngüsünün farklı aşamalarında uygulanmaktadır. **Şekil 1.4**'te görüldüğü gibi standart maliyetleme üretim aşamasında uygulanırken hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamasında uygulanmaktadır.



**Şekil 1.4 Hedef Maliyetlemenin Uygulanma Aşaması**

(Kaynak: Sakurai, Michiharu, Integrated Cost Management: A Companywide Prescription for Higher Profits, Productivity Press, Portland, Oregon, 1996, s. 45.)

### 2. Hedef maliyetleme maliyet azaltımı için bir araçtır

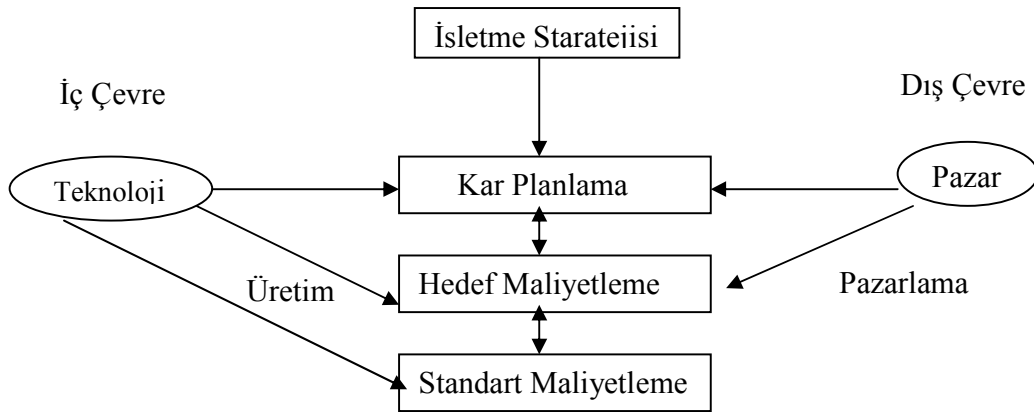
Kavramsal olarak maliyet yönetimi iki kısma ayrılabilir:

- Maliyet azaltımı (veya maliyet planlaması)
- Maliyet kontrolü.

Standart maliyetleme maliyet kontrolü için, hedef maliyetleme ise maliyet planlaması için yararlı bir araçtır.<sup>41</sup> Standart maliyet sistemleri yöneticileri statik, standart maliyet düzeylerinde faaliyette bulunmaya teşvik ederken; hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme standartları sadece geçici bir amaç olarak görmekte, sürekli ve dinamik maliyet iyileştirmesine önem vermektedir.<sup>42</sup>

### 3. Hedef maliyetleme pazar odaklı bir tekniktir

Geleneksel standart maliyet yöntemi gerçek maliyetlerin bütçelenmiş limit içerisinde veya geçmişteki aralıkta kalmasını sağlamaya çalışır, fakat pazar gerçekleriyle ilişkisi yoktur.<sup>43</sup> Şekil 1.5'te görüldüğü gibi standart maliyetleme üretim ve teknoloji tarafından yönlendirilirken hedef maliyetleme ise pazar tarafından yönlendirilir. Hedef maliyetleme teknoloji tarafından yönlendirilen bir teknik olarak ta uygulanabilir.



**Şekil 1.5 Standart Maliyetlemeye Karşı Hedef Maliyetleme**

(Kaynak: Sakurai, Michiharu, Integrated Cost Management: A Companywide Prescription for Higher Profits, Productivity Press, Portland, Oregon, 1996, s. 46.)

<sup>41</sup> Sakurai, a.g.e., s. 45.

<sup>42</sup> Bayou, Mohamed E., "Three Routes For Target Costing", Managerial Finance, Vol 24, Number 1, 1998, s. 29.

<sup>43</sup> Hergeth, Helmut, "Target Costing In the Textile Complex", Journal of Textile and Apparel Technology and Management, Vol 2, Issue IV, Fall 2002, s. 2.

#### **4. Hedef maliyetleme stratejik kar planlamasının bir parçasıdır**

Hedef maliyetlemede stratejik işletme planının, rekabet koşullarına ve müşteri ihtiyaçlarına göre oluşturulduğu varsayılmaktadır. Hedef maliyetleme sık sık, tepe yöneticiler tarafından konan ve işletme stratejisini belirleyen hedef kara ulaşmak için aşağıdan yukarı bir araç olarak kullanılmaktadır. Böylece maliyet azaltma programı stratejik seviyede belirlenen hedef karla sıkı sıkıya bağlanmış olmaktadır. Buna karşın standart maliyetleme ise işlem düzeyinde belirlenen ve stratejik olmayan mühendislik varsayımlarına dayanan bir maliyet kontrol aracıdır.

#### **5. Hedef maliyetleme mühendisliğe dayalı bir tekniktir**

Hedef maliyetleme yöneltme, tasarım özellikleri ve üretim mühendisliği ile ilgili karar verme sürecine odaklanan bir yönetim aracıdır. Finansal muhasebe verileri hedef maliyetleme de dikkate alınmaz, hedef maliyetleme daha çok mühendislik özelliklerini yansıtmaktadır. Hedef maliyetleme diğer Japon yönetim mühendislik teknikleriyle (Değer Mühendisliği, Toplam Kalite Kontrolü, JIT) uyum sağlamaktadır.

#### **6. Hedef maliyetleme departmanlar arası işbirliğine dayanmaktadır ve bu işbirliğini mecbur kılmaktadır**

Hedef maliyetleme de muhasebe departmanı koordinatör ve bilgi sağlayıcı olarak hareket ederken, pazarlama, mühendislik ve üretim departmanları ise başarı ve başarısızlığa karar vermektedir.

#### **7. Hedef maliyetleme çok çeşitli/ düşük hacimli üretimlerde daha iyi çalışmaktadır**

Standart maliyetleme standartlaştırılmış yığın üretime uygulandığında daha etkilidir. Buna karşın hedef maliyetleme yığın üretim için uygun bir araç değildir. Hedef maliyetleme çok çeşitli ve düşük hacimli üretimlerde daha başarılıdır.<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Sakurai, a.g.e., s. 45-47.

Hedef maliyetlemenin standart maliyetleme ile karşılaştırmalı olarak verilen yukarıdaki özelliklerine ek olarak, temel özelliklerini ve yararlarını kısaca şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>45</sup>

- Maliyetleri, stratejik amaçları (pazar konumu ve karları) destekleyen mamul ve hizmet geliştirmek için yönetim metotları ve analitik teknikler sağlar.

- Mamul maliyetleri fonksiyonellik, sahip olma maliyeti ve teslim çeşitlerini içerecek şekilde tüketici bakış açısından tanımlanır.

- Hedef maliyetleme mamul geliştirme takımlarının ve eş zamanlı mühendisliğin önemli unsurlarından biridir.

- Hedef maliyetleme mamul ve hizmetler için mantıksal olarak olabilecek ve örgütsel olarak yönetilebilecek geniş bir maliyet aralığını ve yaşam döngüsü aşamalarını içerir.

- Hedef maliyetleme parça ve süreçlerde maliyet azaltma çalışmalarının nerede daha etkili sonuçlar doğuracağını, nerede standartlaştırmanın ve basitleştirmenin artırılması gerektiğini gösteren analitik teknikler sağlar.

- Sistem faaliyet tabanlı maliyetlemenin faydalarından ve mantığından yararlanır.

- Pazarın istediği mamul özellikleri, maliyet azaltma hırsına karşı korunmaktadır.

- Mamul maliyetleri için hedefler, geliştirme ve üretimin değişik yaşam döngüsü aşamaları için belirlenmektedir.

## **7. HEDEF MALİYETLEMENİN TEMEL İLKELERİ**

Hedef maliyetleme arzulanan getiri oranını sağlayan kabul edilebilir maliyettir. Hedef maliyetlemenin amacı kar ve maliyet planlamasını aynı anda uygulayarak en uygun karı garanti altına almaktır. Hedef maliyetleme süreci fiyat tarafından yönlendirilen, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve çapraz fonksiyonel takımları içeren kar planlama ve

---

<sup>45</sup> Amara, Vamsee, “Target Costing for Product Redesigning”, (çevrimci) <http://scholar.lib.vt.edu/theses/available/etd-031499-152012/>, 5 Nisan 2004.

maliyet yönetim sistemidir. Hedef maliyetleme maliyetlerin yönetimine mamul geliştirmenin en erken aşamalarında başlamaktadır ve bunu tüm değer zincirini içerecek şekilde mamul yaşam döngüsü boyunca uygulamaktadır.<sup>46</sup> Bu iki tanım hedef maliyetlemenin kavramsal temelini oluşturan altı ilkeyi içermektedir. Bu ilkeler; fiyata göre maliyetleme, müşteriler üzerinde odaklanma, tasarım üzerinde odaklanma, çapraz fonksiyonel grupların katılımı, yaşam dönemi yaklaşımı ve değer zinciriyle ilgilenmeden oluşmaktadır. Aşağıda bu ilkeler kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

### 7.1. Fiyata Göre Maliyetleme

Hedef maliyet sisteminde hedef maliyet, rekabetçi pazar fiyatından hedef kar payının çıkarılmasıyla belirlenir.<sup>47</sup>

$$C = P - \pi$$

C: Hedef Maliyet

P: Rekabetçi Pazar Fiyatı

$\pi$ : Hedef Kar

Hedef maliyetleme uygulamalarında satış fiyatları ve kar payları kontrol edilemeyen değişkenler olarak ele alınmaktadır. Çünkü fiyat pazarın kontrolü altındadır, hedef kar ise işletmenin finansal ihtiyaçlarına ve içinde bulunduğu sektörün finansal gereksinmelerine göre belirlenmektedir. Böylece maliyet, yönetim tarafından etkilenebilecek tek değişkendir.<sup>48</sup> Örneğin bir mamulün rekabetçi pazar fiyatı 10 YTL ise ve işletmenin finansal olarak yaşamını devam ettirebilmesi için satış fiyatı üzerinden % 15 kar payına ihtiyacı varsa, bu mamulün hedef maliyeti 8.5 YTL dir. İşletme mamulünü hedef maliyetinde üretebilmek için tasarımın erken aşamalarında maliyetlere odaklanacaktır.

---

<sup>46</sup> Weber, Margeret, "Target Costing: An Integration of Strategic Efforts", International Journal of Strategic Cost Management, Spring 1999, s. 34.

<sup>47</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 11-16.

<sup>48</sup> Albright, Tom, The Use of Target Costing in Developing the Mercedes Benz M-Class, International Journal of Strategic Cost Management, Autumn 1998, s. 14.



Fiyata göre maliyetlemenin iki alt ilkesi vardır:

- a) *Mamul ve kar planları pazar fiyatları tarafından belirlenmektedir.* Bu planlar sıkça gözden geçirilerek işletmenin mamul portföyünde sadece tutarlı ve güvenli kar paylarını içeren mamullerin yer alması sağlanmaktadır.
- b) *Hedef maliyetleme süreci aktif rekabet bilgileri ve analizleriyle yönlendirilmektedir.* Pazar fiyatının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorluklarına ve tehditlerine karşı koyabilmek açısından önem taşımaktadır.

## **7.2. Müşteriler Üzerinde Odaklanma**

Hedef maliyetleme sistemi pazar odaklı olduğundan hedef maliyetler belirlenirken piyasadaki müşterilere odaklanmak gereklidir. Burada önemli olan müşterinin taleplerini izleyebilmek ve üretim süreci boyunca müşterinin bu taleplerini karşılayabilmektir. Müşterilerin kalite, maliyet ve hız ihtiyaçları eş zamanlı olarak mamul ve süreç kararlarında birleştirilmekte ve maliyet analizleri için bir rehber olmaktadır. Müşterileri anlamak, firmanın rekabetçi durumunun nasıl olduğunu ve müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayıp karşılayamadığını bilmek çok önemlidir.<sup>49</sup> Çünkü gelir çoğu zaman müşterilerin şu anki ve gelecekteki tercihlerinin bir fonksiyonudur.<sup>50</sup> Müşterilerin istedikleri özellikler azaltılarak, mamulün performansı veya güvenilirliği azaltılarak veya mamulün pazara sunulma zamanı geciktirilerek hedef maliyete ulaşılamaz.

Müşteriler üzerine odaklanma mamul geliştirme faaliyetlerine yön vermektedir ve hedef pazarın talepleri işletmelerin teknik gereksinmelerini biçimlendirmektedir. Mamul özelliklerinin ve fonksiyonlarının artırılması ancak;

- Mamulün müşteri beklentilerini karşılayacağı,
- Müşterilerin bunun için ödeme yapmaya istekli olacağı durumlarda ve

---

<sup>49</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 12.

<sup>50</sup> Weber, a.g.m., s. 35.

- Ek pazar payı ve satış hacmi sağlayacağı durumlarda söz konusu olabilir.

### 7.3. Tasarım Üzerinde Odaklanma

Hedef maliyet sistemi, mamul tasarım ve sürecini maliyet yönetimi için anahtar kabul etmektedir. Bu nedenle tasarım aşamasına yoğunlaşarak, pahalı ve sonradan zaman kaybettirecek değişiklikleri elimine etmektedir.<sup>51</sup> Hedef maliyetleme mamulün kalite, fonksiyonellik ve maliyetinin büyük bir bölümünün, tasarım aşamasında belirlendiği gerçeğine dayanmaktadır ve tasarım gerçekleştirildikten sonra bu üç unsuru geliştirmek için çok az şey yapılabilmektedir.<sup>52</sup> Mamul tasarım sürecinin önemli noktalarından biri tüketici açısından değeri olmayan, mamulün fiyatını arttırmadığı halde maliyetini arttıran fonksiyon ve özelliklerin ortadan kaldırılmasıdır.<sup>53</sup> Mamul maliyetlerinin yaklaşık %80-85'i tasarım aşamasında belirlendiğinden tasarım aşaması hedef maliyetleme sisteminin odak noktasıdır. Oysa geleneksel maliyet azaltma metotları, maliyetlerin yönetimi için ölçek ekonomilerine, öğrenme eğrilerine, atıkların azaltımına odaklanmaktadır.<sup>54</sup> Tasarıma yönelik yaklaşımın dört alt ilkesi vardır:<sup>55</sup>

- a) Hedef maliyetleme sistemi maliyetler ortaya çıkmadan maliyetleri yönetmektedir. Üretimden önce maliyetleri tasarlamak, üretim sırasında maliyetleri kontrol etmekten daha kolaydır.<sup>56</sup> Şekil 1.6'da görüldüğü gibi maliyetlerin önemli bir kısmı tasarım aşamasında belirlenirken, üretim aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle hedef maliyetleme süreci, maliyetlerin belirlendiği tasarım aşamasına odaklanmaktadır.

---

<sup>51</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 12.

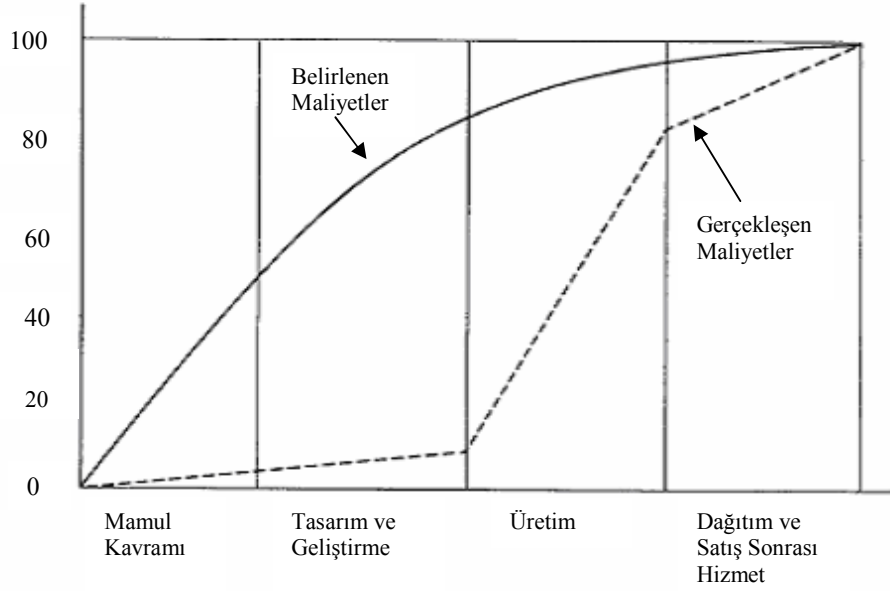
<sup>52</sup> The Institute of Cost and Work Accountants of India, Target Costing, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)

<sup>53</sup> Kaplan, Robert S. - Atkinson, Anthony A., Advanced Management Accounting, 3rd Edition, Prentice Hall International Inc., 1998, s. 225.

<sup>54</sup> Aksoylu, Semra - Dursun, Yunus, "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 11, Yıl 2001, s. 364.

<sup>55</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 14.

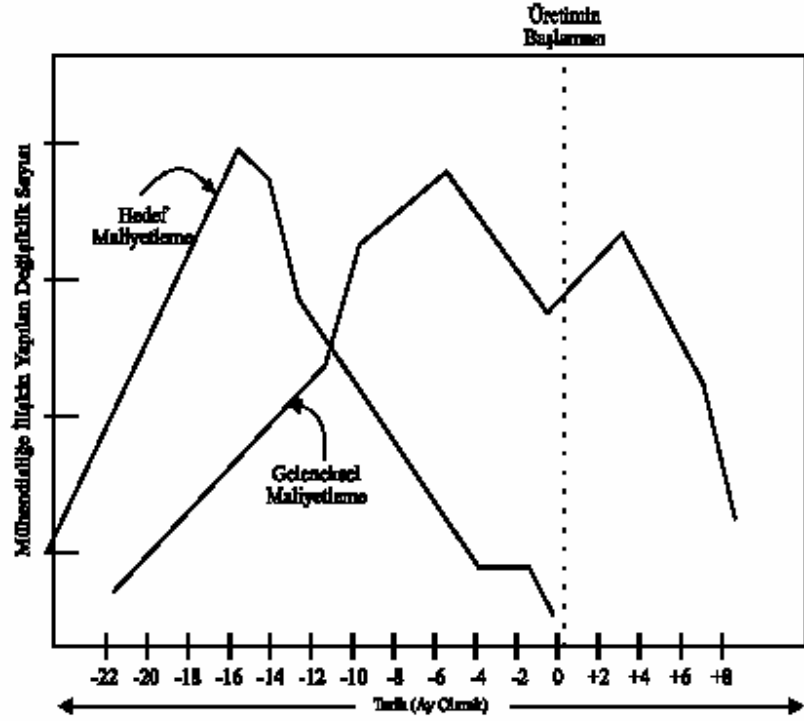
<sup>56</sup> Lorino, a.g.m., s. 83.



**Şekil 1.6 Belirlenen ve Gerçekleşen Maliyetlerin Karşılaştırılması**

(Kaynak: Ansari, Shahid L., ve diğ., Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin Professional Publishing, 1997, s. 13.)

- b) Hedef maliyetleme sistemi mühendisleri, mamulün, teknolojinin ve tasarımının maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirmektedir. Tüm mühendislik kararları, tasarım başlamadan önce müşteri için değeri bakımından gözden geçirilmektedir.
- c) Hedef maliyetleme sistemi, tüm işletme fonksiyonlarını, tasarımı gözden geçirmeye yönlendirmektedir. Böylece mamul üretime girmeden önce mamul veya mühendislik değişiklikleri yapılmaktadır. Geleneksel maliyet sistemlerinde bu değişikliklerin çoğu üretim başladıktan sonra gerçekleşmektedir.



**Şekil 1.7 Mühendisliğe İlişkin Yapılan Değişikliklerin Karşılaştırılması**

(Kaynak: Ansari, Shahid L., ve diğ. Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin Professional Publishing, 1997, s. 14.)

Şekil 1.7’de iki yaklaşımın uygulanma zamanı bakımından farkları görülmektedir. Hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelerde üretim başladıktan sonra mühendislik bakımından çok az değişiklik yapılırken, hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmeler üretim başladıktan sonra önemli sayıda tasarım değişikliği yapmaktadırlar.

- d) Hedef maliyetleme sistemi mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı mühendislik açısından incelenmesini içermektedir. Sürecin erken aşamalarında problemlerin çözülmesini sağlayarak mamul geliştirme zaman ve maliyetini azaltmaktadır.<sup>57</sup>

<sup>57</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 14.

#### 7.4. Çapraz Fonksiyonlu Grupların Katılımı

Hedef maliyetlemenin güçlü yönlerinden biri takım çalışmasını içermesidir.<sup>58</sup> Hedef maliyetleme tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, satış, pazarlama, maliyet muhasebesi, hizmet ve destek departmanlarını temsil eden kişilerden oluşan takımlardan yararlanmaktadır. Bu takımlara dışardan tedarikçiler, müşteriler, dağıtıcılar gibi gruplarda katılmaktadır.<sup>59</sup> Hedef maliyetleme eş zamanlı tasarım olarak adlandıracağımız fonksiyonlar arası bir süreçtir. Eş zamanlı tasarımda, tasarım ekibindeki herkes, belirli bir pazar bölümü için hedef fonksiyonellik, kalite ve fiyatta mamul üretmek gibi aynı amaca odaklanmaktadır. Bu takımlar mamulün kavram aşamasından üretimine kadar tüm süreçten sorumludurlar ve herkese takım amacının çerçevesinde mamul kalitesi, fonksiyonelliği ve fiyatıyla ilgili olarak bireysel sorumluluklar verilmektedir.<sup>60</sup>

Aşağı doğru fonksiyonların mamul geliştirme sürecinin parçası olması sonradan ortaya çıkacak problemlerin önlenmesine yardımcı olmaktadır. Örneğin nakliye ile ilgili herhangi bir sorun mamul ve süreç tasarımı son bulmadan geniş kapsamlı katılım sayesinde önlenebilmektedir.<sup>61</sup>

#### 7.5. Yaşam Dönemi Yaklaşımı

Hızlı teknolojik değişiklikler mamul yaşam dönemlerinin kısalmasına neden olmakta bu da üretim maliyeti dışındaki birçok maliyet unsurunun önemini artırmaktadır. Bu maliyet unsurlarını tespit edebilmek ve mamulle ilişkisini kurabilmek için işletmenin maliyet yönetim sistemi, mamul yaşam döneminin her aşamasındaki maliyetleri incelemelidir. Hedef maliyetleme tasarım odaklı ve mamulün yaşamı boyunca oluşan tüm maliyetleri yönetmeyi amaçlayan bir yaklaşımdır.<sup>62</sup> Hedef maliyetlemenin amacı mamul yaşam seyri maliyetlerinin hem tüketici hem de üretici açısından azaltılmasıdır. Örneğin bir

---

<sup>58</sup> Kaplan, a.g.e., s. 225.

<sup>59</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 14.

<sup>60</sup> Kaplan, a.g.e., s. 225-226.

<sup>61</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 14.

<sup>62</sup> Gökçen, Gürbüz, "Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2003, Sayı. 20, s. 81.

buzdolabı için tüketicinin yaptığı harcama, satın almak için ödediği fiyattan fazladır. Tüketici elektrik, tamir ve buzdolabının kullanım süresi sonunda hurdaya atma gibi pek çok ek harcama yapacaktır. Üretici bakış açısından yaşam dönemi maliyetlemesinin anlamı, bir mamulün doğumundan ( AR&GE) ölümüne kadar (hurdaya ayırma) tüm maliyetleri minimize etmektir. Buzdolabı örneğinde buzdolabının ağırlığını azaltan, tamiri sırasında kolay temin edilebilecek parça kullanımına ve tekrar üretilebilir malzeme kullanımına dikkat eden bir tasarım, buzdolabının teslim, kurma, tamir etme ve hurdaya ayırma maliyetlerini azaltacaktır. Bu ilkenin tüketici açısından ve üretici bakış açısından olmak üzere iki alt ilkesi vardır. Bu ilkeler:

- a) Tüketici açısından yaşam dönemi yaklaşımı ürünün elde edilme maliyetinin (alış fiyatı, kullanım, tamir ve elden çıkarma maliyetlerinin) azaltılması,
- b) Üretici bakış açısından yaşam dönemi yaklaşımı ise ürün geliştirme, üretim, pazarlama, dağıtım, destek, hizmet ve elden çıkarma maliyetlerinin azaltılmasıdır.

### **7.6. Değer Zinciriyle İlgilenme**

Hedef maliyetleme tedarikçilerden dağıtıcılara ve tüketici hizmeti sunanlara kadar değer zincirinin tüm üyelerini hedef maliyetleme sürecine dahil etmektedir.<sup>63</sup> Böylece maliyet azaltma çalışmaları, işletme dışında kalan taraflarla ilişkilerin geliştirilmesi suretiyle tüm değer zincirine yayılmaktadır.<sup>64</sup> Maliyete odaklanılarak her bir değer zinciri üyesinden hedef maliyetin ve stratejik amaçların başarılmasına katkıda bulunmaları beklenmektedir.<sup>65</sup> Hedef maliyet sistemi değer zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli yararlı ilişkilere dayanmaktadır.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 11-15.

<sup>64</sup> Erden, Selman Aziz, İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme, Isparta 1999, s. 103.

<sup>65</sup> Arthur, Andersen, "Tools and Techniques for Implementing Target Costing", (çevrimci) <http://www.imanet.org/ima/docs/1200/1184.PDF>, 7 Nisan 2004.

<sup>66</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 11-15.

## 8. HEDEF MALİYETLEMENİN MALİYET SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Maliyet yöntemleri, üretim işletmelerinde üretilen mamullere “ hangi giderler”, “ne zaman” ve “nasıl” yüklenecektir sorularını yanıtlamaktadır ve geleneksel anlamda üç grup halinde karşımıza çıkmaktadır. Bu yöntemlerin bir araya gelmesiyle oluşan maliyet sistemi, mamullerin cinsine, işletmenin büyüklüğüne, genel örgüt yapısına ve üretim teknolojisine sıkı sıkıya bağlıdır.<sup>67</sup> Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış biçimiyle ilgili bazı maliyet hesaplama yöntemlerinin birlikte kullanılmasından oluşmaktadır.<sup>68</sup>

Geleneksel maliyet yöntemlerinin yanı sıra son yıllarda yaşanan yoğun rekabet ve teknolojik değişimler yeni maliyet hesaplama yöntemlerinin ortaya çıkmasını gerekli kılmıştır. Geleneksel anlamda kullanılan ve son yıllarda ortaya çıkan maliyet ve maliyet sistemini oluşturan hesaplama yöntemleri **Şekil 1.8**'deki gibi gruplandırılabilir.<sup>69</sup>

Maliyetlerin düzenli bir şekilde hesaplanabilmesi için herhangi bir gruptan sadece bir yöntemi almak yeterli değildir. İşletmelerin üretim sistemine uygun, bir maliyet akış düzeninin kurulması gerekmektedir. Bunun içinde yöntemlerin karışımından oluşan bir maliyet uygulama modeli oluşturmak gerekmektedir.<sup>70</sup>

Üretim biçimine, maliyetlerin kapsamına ve maliyetlerin hesaplanan zamanına göre ortaya çıkan maliyetleme yöntemleri ile ileri yöntemler grubunda yer alan yöntemlerden en az bir tanesini bir araya getirerek maliyet sistemi oluşturulabilir. Örneğin:<sup>71</sup>

Sipariş Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Standart Maliyetleme + JIT + Hedef Maliyetleme yöntemlerinden oluşan bir maliyet sistemi veya

Safha Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Standart Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme + Mamul Yaşam Dönemince Maliyetleme + Hedef Maliyetleme gibi.

---

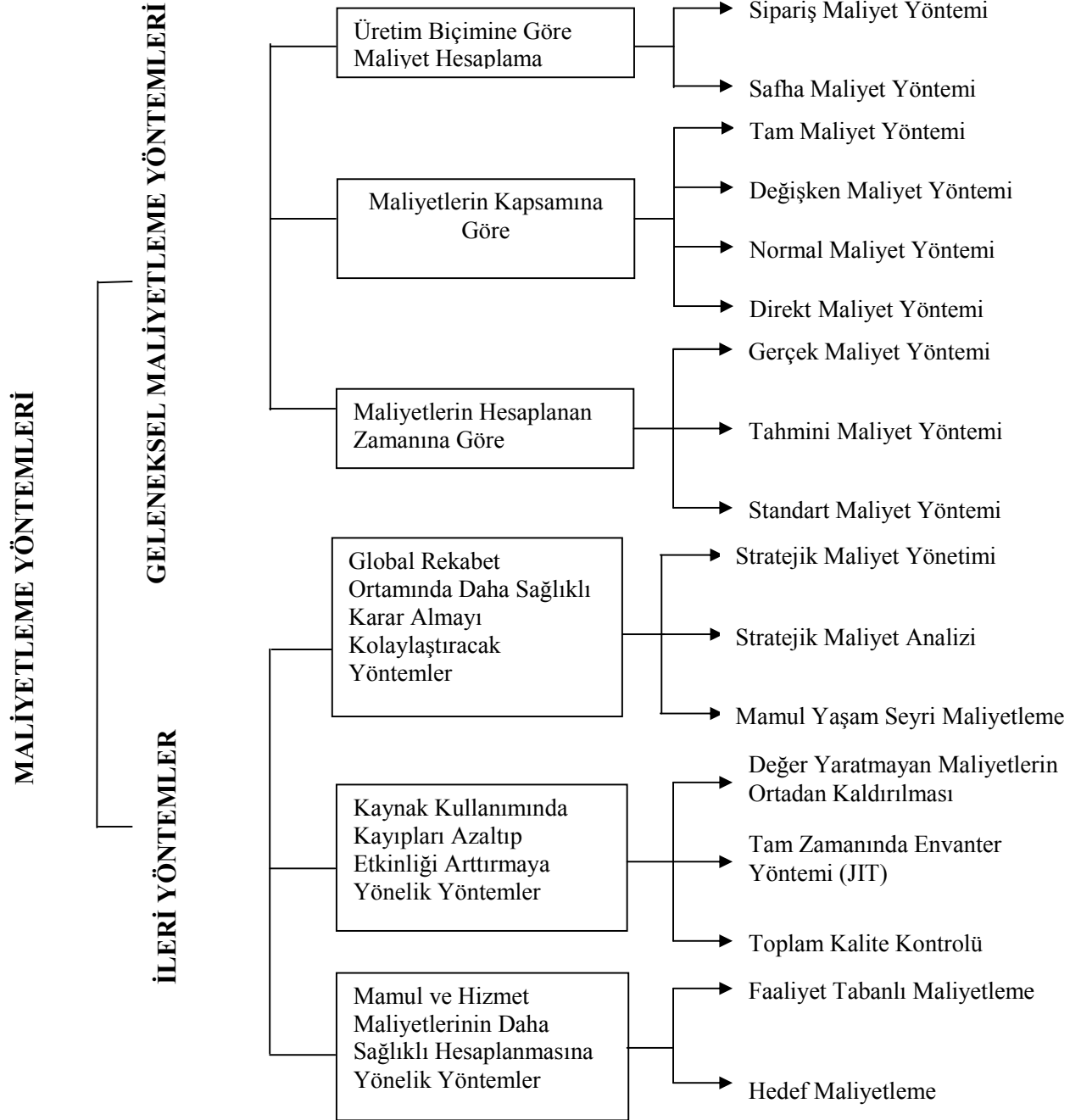
<sup>67</sup> Acar, Durmuş, “ İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 1998, S. 3, s. 83.

<sup>68</sup> Can, a.g.e., s. 40.

<sup>69</sup> Acar, a.g.m., s. 83-84.

<sup>70</sup> Can, a.g.e., s. 41.

<sup>71</sup> Acar, a.g.m., s. 84.



**Şekil 1.8 Maliyetleme Yöntemleri**

(Kaynak: Acar, Durmuş, “ İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 1998, S. 3, s. 83.)



### 8.1. Hedef Maliyetlemenin Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi

Hedef maliyetleme, bir maliyet yönetim aracı olarak kullanıldığından yöntemin uygulanabilmesi için maliyet ve yönetim muhasebesine dayalı bilgiler gerekebilir. Yönetim muhasebeciler bilgilerin toplanması, analiz edilmesi, ölçülmesi ve raporlanması konularında eğitilmiş olduklarından, onların bu uzmanlıkları başarılı bir hedef maliyet çalışması için temel unsurdur.<sup>72</sup> Hedef maliyetleme de iki tür yönetim muhasebesi bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Birincisi, planlanan satış fiyatı ve satış hacmidir. Yönetim muhasebesi, satış tahminleri ile ilgili bilgi sağlamaktadır. Bu bilgiye planlama ve bütçeleme sürecinde ihtiyaç duyulduğu için genellikle yönetim muhasebesi sisteminde kayıtlıdır. İkinci ihtiyaç duyulan yönetim muhasebesi bilgisi ise hedef maliyet yöntemi uygulama sürecinde yeni mamulün tahmini maliyetini belirlemek için kullanılan ve işletme kayıtlarından elde edilen standart maliyet bilgisidir.<sup>73</sup> Yönetim muhasebesi belirli mamuller için tarihi ve tahmini maliyetler ile ilgili bilgi sağlamaktadır. Yönetim muhasebeciler hedef fiyat ve kar tahminlerinin geliştirilmesine destek verirler, bu rakamların objektif, güvenilir ve doğru olması için çalışırlar.<sup>74</sup>

İşletmenin stratejik ve finansal amaçları, hedef maliyetleme sürecinde, hedef kar paylarının belirlenmesinde başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Tüm mamuller aynı hedef kar payına sahip olamayacağından bunun her bir mamul veya mamul grubu için ayrıştırılması gerekmektedir. Bazı mamuller veya mamul gruplarının yüksek yatırımlarını karşılamak için kar paylarının yüksek belirlenmesi gerekebilir. Aynı şekilde düşük yatırım gerektiren mamullerin kar payları da düşük belirlenebilir. Hedef kar paylarının belirlenmesinde de yönetim muhasebecilerin finansal analiz yeteneklerinden yararlanılmaktadır.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> CMA, Implementing Target Costing, <http://www.cma-canada.org/download/SMAP/SCM/ImplementingTargetCosting.pdf>

<sup>73</sup> Ertaş, Fatih C., “Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt.12, Mayıs 1998, Sayı.1-2, s. 188.

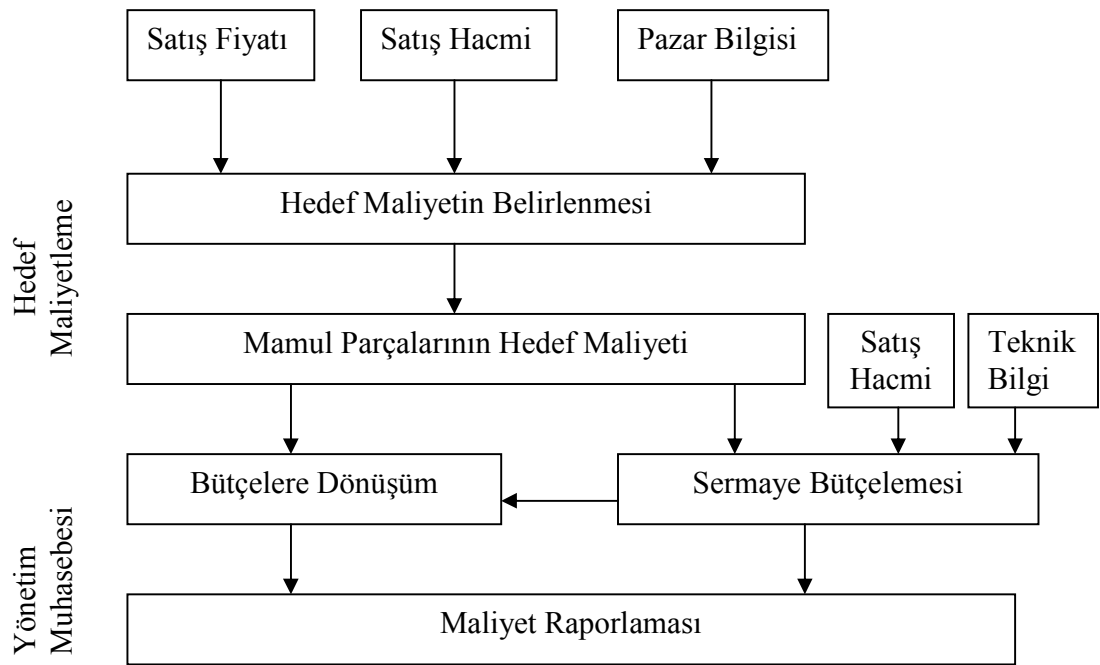
<sup>74</sup> Arthur, Andersen, <http://www.imanet.org/ima/docs/1200/1184.PDF>

<sup>75</sup> CMA, <http://www.cma-canada.org/download/SMAP/SCM/ImplementingTargetCosting.pdf>

Yönetim muhasebesi, maliyet planlama sürecinin son aşamasında, mamulü oluşturan parçalar için belirlenen hedef maliyetleri, işletme bölüm ve departmanları için belirlenen hedef maliyetlere dönüştürebilir.

Hedeflenen satış fiyatı ve satış hacmi ile yeni mamulün üretimi için gerekli teknik bilgi, hedef maliyet sınırlaması dâhilinde üretimin teknik olarak yapılabilirliğini ve gereken sermaye yatırımı belirlemek amacıyla sermaye bütçelemesine dahil edilmektedir.

Yönetim muhasebesi üretim safhasında, gerçek maliyetlerin hedef maliyetlerden sapmalarını dikkate alarak kaizen maliyetin temel bir parçası olan maliyet azaltma çalışmalarını odaklanılması gereken noktalara yönlendirmektedir. Buna göre hedef maliyetleme ile yönetim muhasebesi arasındaki ilişki **Şekil 1.9**'daki gibi gösterilebilir.<sup>76</sup>



**Şekil 1.9 Hedef Maliyetleme ile Yönetim Muhasebesi İlişkisi**

(Kaynak: Ertaş, Fatih C., “Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi”, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt.12, Mayıs 1998, Sayı.1-2, s. 188.)

<sup>76</sup> Ertaş, a.g.m., s. 189.

## 8.2. Hedef Maliyetleme ile Maliyet Artı Yönteminin Karşılaştırılması

Maliyet artı yöntemi birçok işletme tarafından hem yeni ürünleri hem de mevcut ürünleri fiyatlandırmada kullanılan bir fiyatlama yöntemidir.<sup>77</sup> Maliyet artı yönteminde mamulün tahmin edilen satış fiyatı bağımlı değişkendir.<sup>78</sup> Bu yöntemde ilk olarak üretimin maliyeti tahmin edilmekte daha sonra bu maliyete kar payı eklenerek pazar fiyatı tespit edilmektedir.<sup>79</sup>

$$\text{Satış Fiyatı} = \text{Mamul Maliyeti} + \text{Beklenen Kar Payı}$$

Maliyetler çoğunlukla mühendisler tarafından tasarım harcamaları göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Bu uygulamanın altında yatan varsayım mamul maliyetlerinin göreceli olarak sabit oluşudur (en azından kısa dönemde). Arzulanan kar oranı genellikle firmanın hissedarlarını tatmin edecek ve yeni mamul araştırmayı ve geliştirmeyi finanse edecek şekilde belirlenmektedir. Bu yönetime göre yapılan fiyatlandırmada, mamulün fiyatı bazen pazarda rekabet edebilecek düzeyde olmayabilir.<sup>80</sup> Bu yaklaşımda fiyat hesaplanan bir değerdir. Bu yaklaşım kullanıldığında mamul tasarımcıları için gerçekleştirilecek belirli bir maliyet amacı yoktur, sadece mamulün maliyeti azaltılmaya çalışılmaktadır.<sup>81</sup>

Bu yöntemin aksine hedef maliyetleme pazar odaklı bir yaklaşımdır. Hedef maliyetleme mamulün pazar fiyatından başlayarak bu fiyattan planlanan kar payının çıkarılmasıyla mamulün kabul edilebilir maliyetini belirlemektedir. Daha sonra kabul edilebilir maliyeti gerçekleştirmek için mamul ve süreç tasarımı devreye girmektedir.<sup>82</sup> Uygulamada hedef maliyetleme yaklaşımının maliyet artı yaklaşımına kıyasla daha düşük maliyetlerle sonuçlandığı görülmektedir. Bunun nedeni de mamulü, belirli bir düşük maliyete göre tasarlamak, belirlenmemiş minimum maliyete göre tasarlamaya kıyasla,

<sup>77</sup> Chen, Richard C. – Chung, Chen H., “Cause-Effect Analysis for Target Costing”, Management Accounting Quarterly, Winter 2002, s. 2.

<sup>78</sup> Cooper, a.g.e., s. 137.

<sup>79</sup> Ansari, vd, a.g.e., s. 16.

<sup>80</sup> Chen , a.g.m., s. 1.

<sup>81</sup> Cooper, a.g.e., s. 137.

<sup>82</sup> Ansari vd, s. 16.

maliyetleri azaltmak için daha yoğun bir baskı yaratmaktadır. Bu Locke ve White'in amaç belirleme ile ilgili yaptıkları araştırmalarıyla uyumludur. Locke ve White araştırmalarında iyi bir performansın, herkesin elinden gelenin en iyisini yapması gibi genel amaçlardan ziyade belirli ve teşvik edici amaçlar belirlemekten çıktığını bulmuşlardır.<sup>83</sup> **Tablo 1.1**'de geleneksel maliyet artı yaklaşımıyla hedef maliyetleme yaklaşımının karşılaştırması yer almaktadır.<sup>84</sup>

**Tablo 1.1 Hedef Maliyetleme ile Maliyet Artı Yönteminin Karşılaştırılması**

<b>Maliyet Artı Yöntemi</b>	<b>Hedef Maliyetleme</b>
Maliyetlerin planlanmasında pazarla ilgili faktörler dikkate alınmaz.	Maliyet planlamasını rekabete dayalı pazar faktörleri yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Kayıplar ve verimsizlik maliyet azaltma çalışmalarının odak noktasıdır.	Maliyetleri azaltmada anahtar unsur tasarımıdır.
Maliyet azaltma çalışmaları müşteri odaklı değildir.	Müşterilerden elde edilen bilgiler maliyet azaltma çalışmalarına yön verir.
Maliyetlerin azaltılmasından maliyet muhasebecileri sorumludur.	Maliyetler çapraz fonksiyonel takımlar tarafından yönetilir.
Tedarikçiler ile mamul tasarımından sonra ilgilenilir.	Tedarikçiler ile tasarım öncesinde ilgilenilir.
Müşteriler tarafından ödenen fiyatın minimize edilmesi amaçlanır.	Müşteriler için sahip olma maliyetini azaltır.
Maliyet planlamasında değer zinciri ile çok az ilgilenilir ya da hiç dikkate alınmaz	Değer zinciri maliyet planlamasına dahil edilir.

(Kaynak: Omdan, Alf -Tomkins, Cyril, "Cost Management and Its Interplay with Business Strategy and Context", Ashgate Publishing Company, 1999, s. 12.)

<sup>83</sup> Cooper, a.g.e., s. 137.

<sup>84</sup> Ansari, vd, s.16.

Geleneksel yöntemin ve hedef maliyetlemenin kar ve maliyet planlamalarına yaklaşımları arasındaki farklılıklar her birinin dayandığı esasları yansıtmaktadır. Bu esasların orijini, çoğu yönetim ve kontrolle ilgili çağdaş düşüncelerin ortaya çıktığı sistem yaklaşımına dayanmaktadır.

Geleneksel maliyet artı yöntemi kapalı bir sistemi temsil etmektedir. Bu yaklaşım işletmeyle çevresi arasındaki ilişkiyi yok saymakta, sistem davranışlarını açıklamak için çok az değişkeni dikkate almakta ve sonuçları gözlemledikten sonra düzeltici önlemleri almaktadır. Maliyetler daha önceden belirlenmiş standart maliyetlerle uyumlaştırılmaya çalışılmakta ve zaman içinde bu standartları geliştirmek için hiç çaba harcanmamaktadır. Kısaca geleneksel maliyet sistemi içsel maliyet verimliliğine odaklanmaktadır ve maliyet yönetimi işletmenin dört duvarıyla sınırlanmaktadır. Geleneksel sistemde, maliyet azaltmada üretim sonrası değişiklikler önem taşımaktadır. Kapalı sistem teorisi durağan ve tahmin edilebilen ortamlar için geliştirildiğinden, günümüzün dinamik ve belirsiz ortamları için uygun değildir.

Hedef maliyetleme, açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım, işletmenin çevreye uyumunun önemini farkındadır.<sup>85</sup> Hedef maliyetleme sisteminde, işletme tüketici ihtiyaçlarına ve rakiplerin tehditlerine cevap verebilmek için dış çevreyle etkileşim halindedir.<sup>86</sup> Hedef maliyetleme sistem davranışını açıklamak için daha karmaşık bir etkileşim kümesini göz önüne almakta, sonuçlar oluşmadan düzeltici önlemler almakta ve zaman içinde daha yüksek standartlara ilerlemenin önemini kabul etmektedir. Mamulün yaşamı boyunca hem müşteriler hem de üreticiler için maliyetlerin sürekli olarak azaltılması hedeflenmektedir.<sup>87</sup>

Hedef maliyetleme stratejik yönetim muhasebesi sistemi olarak değerlendirilmektedir. Bu da göstermektedir ki hedef maliyet sisteminin esas odak noktası

---

<sup>85</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 16-18.

<sup>86</sup> Oldman, a.g.e., s. 13.

<sup>87</sup> Ansari, vd, a.g.e., s.16-18.

maliyetlerin uzun dönemli yönetimidir. Oysa geleneksel maliyet muhasebe sistemi kısa dönemli maliyet yönetimine odaklanmaktadır.<sup>88</sup>

Hedef maliyetleme yönteminin uygulama süreci ve aşamaları ikinci bölümün konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca hedef maliyetleme yönteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için yararlanılması gereken tekniklere de ikinci bölümde değinilmiştir.

---

<sup>88</sup> Ewert, Ralf - Ernst, Christian, Target Costing, Co-ordination and Strategic Cost Management, The European Accounting Review, 8:1, 1999, s. 24.

## II. BÖLÜM

### HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ

#### 1. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN KAPSAMI

Hedef maliyetleme, mamul geliştirme aşamasında, işletmenin tüm fonksiyonları için kar yönetimini kapsamaktadır. İşletmenin tüm fonksiyonları için yapılacak olan çalışmaları, aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Müşteriyi memnun edecek kalitede mamul planlamak.
- Günün piyasa koşullarında orta ve uzun vadede yeni mamul üretmek için istenen hedef karı kazandıracak, yatırım maliyetlerini içeren hedef maliyetleri belirlemek.
- Mamul tasarımının hedef maliyeti gerçekleştirebilmesi için modeller geliştirmek,
- Müşterinin kalite ve çabuk teslim ihtiyaçlarını karşılamak.

Hedef maliyetleme süreci, işletmenin kar planlamasına yardımcı olacak şekilde düzenlenerek, genel kar yönetimi ile bütünleştirilmelidir.<sup>1</sup>

Hedef maliyetlemenin uygulanmasında aşağıdaki sorulara cevap aranmaktadır.<sup>2</sup>

#### 1. İşletmenin uzun vadeli satış ve kar politikası nedir?

Bu soru işletmenin stratejik amaçlarıyla ilgilidir. Üst yönetim, hedef maliyetleme sürecine işletmenin uzun vadeli satış ve kar amaçlarını belirleyerek başlamaktadır. Bu amaçları desteklemek için detaylı bir şekilde müşteriler ve rekabetçi trendler analiz edilerek uzun vadeli mamul planları hazırlanmaktadır.

---

<sup>1</sup> Monden, a.g.e., s. 11.

<sup>2</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 75-79.

## **2. Yeni mamuller üretildiği zaman yaşam bölgesi neresi olacak?**

Uzun vadeli mamul planlarındaki her bir mamulün analizine odaklanılmaktadır. Hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler, zaman içinde oluşan müşteri tercihlerindeki ve rakiplerin mamullerindeki değişimleri belirlemek için pazar analizlerine büyük kaynak ayırmaktadırlar. Amaç müşteriyi, rakiplerin eşdeğer mamullerinden daha fazla tatmin edecek mamulleri, doğru zamanda, doğru fiyatta ve yaşam bölgesi içinde olacak şekilde sunmaktır. İşletmenin, mamulün gelecekteki yaşam bölgesini tahmin edebilmesi için müşterilerle sıkı ilişki içinde bulunması gerekebilir. Yeni mamulün hedef satış fiyatı bu aşamadaki analizlerin kritik sonuçlarından biridir.

## **3. Hedef kar payı nedir?**

Bu soru, yeni mamulün kazanması gereken kar payları ile ilgilidir. Yeni mamul için hedef kar paylarının belirlenmesinde başlangıç noktası, benzer mamullerin geçmişte kazandıkları orandır. Ancak rakiplerin sunduklarının görece üstünlükleri bu tarihi oranda değişiklik yapılmasına neden olabilmektedir. Çoğu işletme, mamullerin ayrı hedef kar paylarına dayanan, işletmenin tamamı için karlılığın tahmin edilmesinde bilgisayar simülasyonlarından yararlanmaktadır. Mamulün üretimine başlamak için, başlangıç geliştirme maliyetleri ve gereken sermaye yatırımının yüksek olduğu durumlarda istenen kar payları bu maliyetleri ve üretim maliyetlerini kapsayacak şekilde yeterli olmalıdır. Bu tip işletmelerin hedef maliyetleme sistemi, yaşam dönemi karlılık analizlerini içermektedir. Bu sistemler hedef satış fiyatını ve beklenen satış hacmini kullanarak yeni mamulün yaşamı boyunca kazanması beklenen katkıyı belirlemektedir. Eğer bu katkı, mamul için yapılan yatırımı karşılayacak ve buna ilaveten yeterli kar sağlayabilecek ise mamul geliştirme devam etmekte aksi takdirde, mamul yeniden tasarıma geri gönderilmektedir.

## **4. Hangi düzeyde maliyet azaltma gerçekçidir?**

Bu soru sadece başarılabilecek maliyet azaltma amaçlarının belirlenmesini sağlamaktadır. Hedef maliyetlemenin başarılı olabilmesi için birçok koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk olarak, hedef maliyetler, tasarım sürecindeki herkes tarafından tarafsız



bir sürecin çıktısı olarak görülmelidir. İkincisi, maliyet azaltma amacı, teşvik edici ancak gerçekleştirilebilir olmalıdır, imkânsız olmamalıdır.

### **5. Maliyet azaltma amacı nasıl gerçekleştirilebilir?**

Maliyetleri azaltma amacı, değer mühendisliğinin uygulanmasını gerektirmektedir. Değer mühendisliği yaşam üçlüsünün iki baskın özelliği olan fonksiyonellik ve maliyet arasındaki değiş tokuşu yönetmektedir. Değer mühendisliği mamulün fonksiyonlarını analiz ederek, işletmenin bu fonksiyonları hedef maliyetinde gerçekleştirmesinin yollarını bulmada işletmeye yardımcı olmaktadır.

### **6. Hedef maliyetin gevşetilmesini sağlayacak dışsal koşullar var mıdır?**

Mamulün kar amacını daha fazla azaltmak ve böylece hedef maliyeti rahatlatmak için özel koşulların olup olmadığına cevap aranmaktadır. Bazen işletmeler, hedef maliyetlerini aşan mamulleri pazara sunmayı gerekli bulmaktadır. Bu tip mamuller, ana kuralın bozulmasına neden olmaktadır ancak bu mamullerin bireysel satış fiyatları ile yakanamayacak, gelecekte sağlayacakları gelirler olabilir.

### **7. Maliyet azaltma hedefi parçalar arasında nasıl dağıtılabilir?**

Son soru maliyet azaltma amacının parça düzeyinde ayrıştırılmasıyla ilgilidir. Yeni mamulün hedef maliyeti belirlendikten sonra çok fonksiyonel mamul tasarım takımı, parçaların hedef maliyetini belirlemek için bu maliyeti ayrıştırmaktadır. Tarihi trendler, rekabetçi tasarımlar ve diğer veriler kullanılarak her bir parçadan ne kadar maliyet azaltılabileceği tahmin edilmektedir. Parça ve montaja hazır parçaların hedef maliyetleri belirlendikten sonra bu maliyetlerin toplamının, mamulün hedef maliyetine eşit olduğunu garantilemek için yinelemeli bir süreçten geçirilmektedir.

Hedef maliyetleme bu yedi soruyu sorup sırayla cevaplayan doğrusal bir süreç değildir. Tam tersine yinelemeli bir süreçtir. Hedef maliyetin belirlenmesi, işletmenin uzun vadeli kar amaçlarını karşılayabilmek için mamulün fonksiyonelliği, kalitesi ve satış fiyatı yeniden değerlendirildikçe birçok döngü gerektirmektedir.

## 2. HEDEF MALİYETLEME VE MAMUL YAŞAM DÖNGÜSÜ

Hedef maliyetleme, mamul yaşam döngüsü boyunca kullanılmasına rağmen daha etkin olarak mamul geliştirme ve tasarım aşamasında kullanılmaktadır. Hedef maliyetleri belirleme, fiyatları ve maliyetleri azaltma stratejisine dayalı olarak pazara yönelik felsefeden ortaya çıkmıştır.<sup>3</sup>

Mamul geliştirme döngüsü, zaman veya fonksiyonlara göre değil, mamul tasarım veya yeniden tasarım aşamalarındaki kritik karar verme noktalarına göre dört aşamada incelenmektedir.<sup>4</sup>

- 1) **Mamul stratejisi ve kar planlaması:** Mamul geliştirme döngüsü stratejik planlamayla başlamaktadır.<sup>5</sup> Bu aşamada amaç işletmenin uzun dönemli stratejilerini ve hedeflerini tanımlamaktır.<sup>6</sup> Stratejik planlamada; belirli bir pazar bölümüne hitap eden ve bu seçilmiş niş için üretmek ve satmak istediği mamulleri içeren iş, mamul ve kar planlaması yer almaktadır. Bu plan, değişik mamullerden elde edilecek planlanan pazar payını ve istenen kar payını açıklamaktadır.
- 2) **Mamul kavramı ve yapılabirliği:** Mamul gelişim döngüsünde ki ikinci aşama mamul ve kar planlarını belirli mamul kavramlarına dönüştürmektir. Mamul kavramları, tüketicilerden gelen bilgiler ve rekabet bilgisi kullanılarak geliştirilmektedir. Mamulün yapılabirliği, yaşam döngüsü maliyetleri tahmin edilerek, gerekli teknoloji ve yatırım hesaplanarak ve uygun kapasite tahmin edilerek belirlenmektedir.
- 3) **Mamul tasarım ve geliştirme:** Mamul kavramı bir kez kabul edilip yapılabirliği test edildikten sonra, tam olarak tasarım ve geliştirme aşamasına girmektedir. Üretim ve montajın ayrıntılı özellikleri bu aşamada

---

<sup>3</sup> Lee, a.g.m., s. 1.

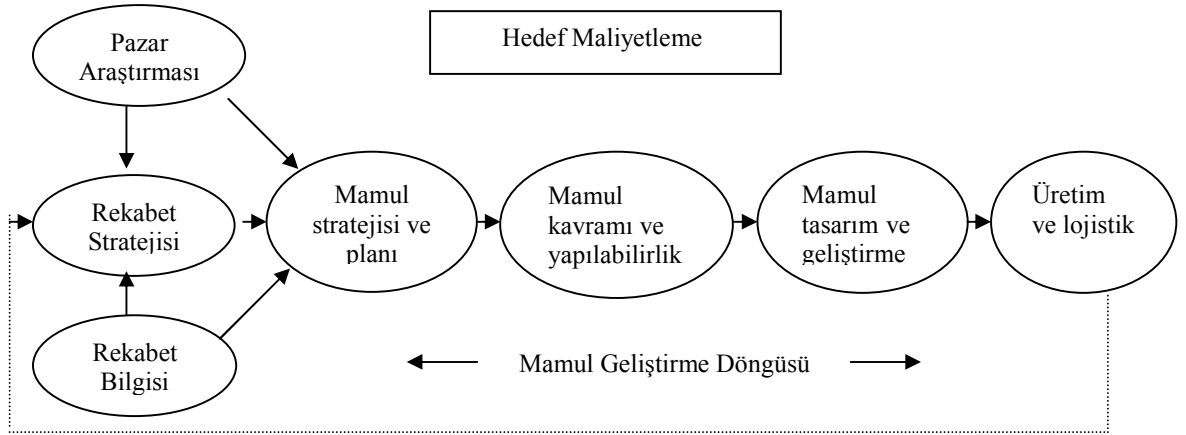
<sup>4</sup> Amara, a.g.e., s. 14.

<sup>5</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 21.

<sup>6</sup> Amara, a.g.e., s. 17.

belirlenmektedir. Üretim süreçleri de aynı zamanda tasarlanarak, tedarikçiler tasarım ve süreç geliştirmeyle ilgili fikirlerini vermek için çağrılmaktadır.

- 4) **Üretim ve Lojistik:** Üretime ve dağıtımına başlanması mamul geliştirme döneminin sonuna geldiğini işaret etmektedir. Bundan sonra hizmet ve destek planları uygulamaya konulmaktadır. Sürekli gelişme sağlayabilmek, mevcut mamulleri ve bundan sonraki mamulleri yeniden tasarlayabilmek için pazar sonuçları ve tüketici tepkileri izlenmektedir. Mamul geliştirme döngüsü içeriğindeki işlemler dikkate alınarak örgütsel bağlamda hedef maliyetlerin belirlenmesi aşağıdaki şekilde özetlenebilir.



**Şekil 2.1 Örgütsel Bağlamda Hedef Maliyetleme**

(Kaynak: Ansari, Shahid L., ve diğ. Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin Professional Publishing, 1997, s.23.)

Şekil 2.1’de görüldüğü gibi hedef maliyetleme diğer maliyetleme yaklaşımlarının aksine işletmenin mamul geliştirme ve sunma sürecinin içine yerleşmiştir. Bu nedenle hedef maliyetleme süreci işletmenin rekabet ve mamul stratejisiyle ilgili bilgi gerektirmektedir.<sup>7</sup> Rekabet stratejisi, tüketiciler üzerine yapılan araştırmaların ve rekabetin

<sup>7</sup> Lockamy III, Archie - Smith, Wilbur I., “Target costing for supply chain management: criteria and selection”, Industrial Management & Data Systems, 100/5, 2000, s. 213.

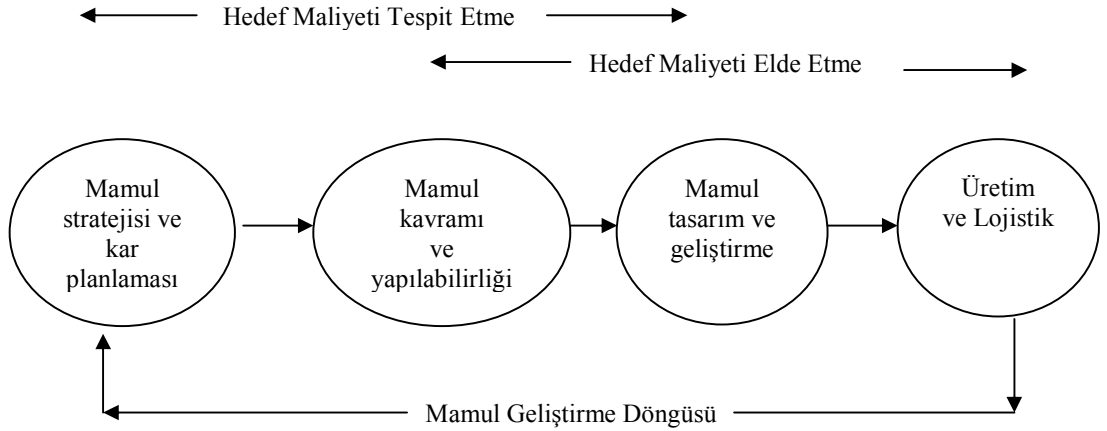
bir sonucudur. Bu araştırmalar mamul planlama içinde kullanılabilir. Mamul planlama, mamul geliştirme döngüsünün ilk aşamasını oluşturmaktadır. Hedef maliyetleme, bu döngünün mamul planlama, kavram ve tasarım aşamalarında önemli rol oynamaktadır. Üretim başladıktan sonra kaizen maliyetleme maliyet yönetimi rolünü üstlenmektedir. Şekilde rekabet stratejisi ve mamul geliştirme döngüsü birbirini takip eden süreçler olarak görülmektedir. Ancak bir mamulün bu süreçleri sırayla geçmesine gerek yoktur. Uzun geliştirme periyoduna sahip mamuller bu döngüyü yinelemelerle birden çok kez geçebilirler. Belirli bir pazar ve teknolojiye dayalı bir strateji mamul geliştirme döngüsünü yeniden başlatabilir. Pazar ve teknoloji dinamik olduğundan, bir tasarım son bulmadan değişebilir. Yeni pazar koşulları ve teknolojiyle birlikte bir mamul, kavram ve yapılabilirlik aşamalarından yeniden geçirilmelidir.

Hedef maliyetleme süreci genel olarak mamul geliştirme döngüsünün ilk ve ikinci yarısına denk gelen iki aşamada meydana gelmektedir. Bunlar tespit etme ve elde etme aşamalarıdır. Tespit etme aşaması, mamul geliştirme döngüsünün mamul planlama ve kavram geliştirme aşamalarından oluşmaktadır. Elde etme aşaması, hedef maliyetlemenin tasarım geliştirme ve üretim aşamalarından oluşmaktadır ve hedef maliyetin gerçekleştirilmesini içermektedir. Hedef maliyetleme sürecinin iki aşaması mamul geliştirme döngüsüyle ilişkili olarak **Şekil 2.2**'de gösterilmiştir.<sup>8</sup>

Hedef maliyetleme süreci genelde iki aşamada meydana gelmektedir ancak sürecin uygulanması işletmelere göre farklılık göstermektedir. Hedef maliyetleme sürecinin aşamaları aşağıda belirtildiği gibi üç ana bölümde ve her bölümde kendi içine ayrıntılı bir Şekilde incelenmeye çalışılmıştır.

---

<sup>8</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 22-24.



**Şekil 2.2 Hedef Maliyetleme ve Mamul Geliştirme Döngüsü**

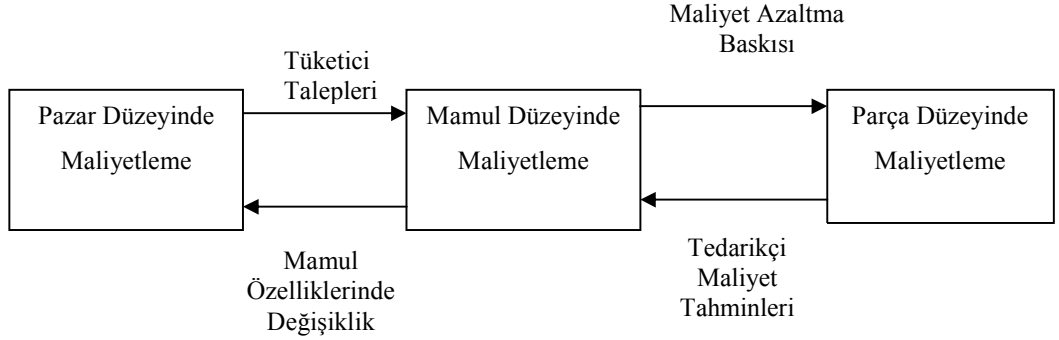
(Kaynak: Ansari, Shahid L., ve diğ., Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management, Irwin Professional Publishing, 1997, s. 24.)

### 3. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN YAPISI

Hedef maliyetleme süreci birbirini etkileyen bir süreç olarak kabul edilmektedir. Süreç faaliyetlerinin çoğu aynı zamanda veya paralel olarak gerçekleşmektedir.<sup>9</sup> Hedef maliyetlemenin etkili olabilmesi için bu sürecin çok disiplinli olması gerekmektedir. Bu süreç, **Şekil 2.3**'te de görüldüğü üzere;

- Pazar düzeyinde,
- Mamul düzeyinde ve
- Parça düzeyinde, olmak üzere üç bölüme ayrılabilir.

<sup>9</sup> Hergeth, a.g.m., s. 3.



### Şekil 2.3 Hedef Maliyetleme Sürecinin Ana Unsurları

Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Develop Profitable New Products with Target Costing", *Sloan Management Review*, s. 24.

Hedef maliyetleme disiplini piyasadaki düzenlemeyle başlamaktadır ve müşterilerin istekleri ve ödemeye hazır oldukları fiyatla ilgili bilgi toplanmasını gerektirmektedir.<sup>10</sup> Geleneksel içten dışa (işletmeden pazara) yaklaşıma göre mamul geliştirme faaliyetleri pazar ihtiyaçlarından uzaktı ve bunun sonucunda da uygun bir şekilde tasarlanmamış ve etkili bir şekilde fiyatlandırılmamış mamuller üretilmekteydi. Ancak dıştan içe (pazardan işletmeye) bir yaklaşımla, mamuller teknolojik olarak mümkün olan şekilde geliştirilmek yerine pazarın isteklerine göre ve pazarın kabul edeceği en yüksek fiyata göre geliştirilmektedir.<sup>11</sup> Hedef maliyetleme müşteri ihtiyaçlarını, işletmenin mamul stratejisi geliştirme ve yayma çalışmalarında temel almaktadır.<sup>12</sup> Müşteri sesinin dikkate alınması ve anlaşılması, mamullerin ve hizmetlerin maksimum müşteri tatmini sağlamasında anahtar unsurdur.<sup>13</sup> Pazar analizleri, yeni mamullerin yaşam üçlüsündeki yerini belirlemeye yardım etmektedir, ayrıca kabul edilebilir maliyetleri belirleyerek, hedef maliyetlemenin pazar düzeyinde maliyet kısmının şekillendirilmesinde kritik rol oynamaktadır.

Hedef maliyetleme bu kabul edilebilir maliyetleri, işletmenin karşılaştığı rekabetçi maliyet baskısını mamul tasarımcılarına aktarmakta kullanmaktadır. Mamul tasarımcıları

<sup>10</sup> Cooper, - Slagmulder, a.g.m., s. 24.

<sup>11</sup> Butscher, Stephan A. - Laker, Michael, "Market Driven Product Development", *MM*, Summer 2000, s. 49.

<sup>12</sup> Lockammy III, a.g.m., s. 214.

<sup>13</sup> Dutton, John J, "Target Costing: A Strategic Business Methodology", (çevrimci) <http://www.pdma.org/visions>, 7 Mart 2004.

yeni mamuller üretildiği zaman yaşam bölgesi içinde olacağını garantilemek zorundadır. Mamul düzeyinde hedef maliyetleme, mamul tasarımcılarının bu amacın maliyet yönünü başarma yaratıcılıklarına odaklanmakta ve maliyetleri disipline etmektedir. Hedef maliyetleme süreci, tasarımcıların mamulleri tasarlarken yaşam üçlüsünün üç unsurunu dikkate almalarını sağlamaktadır. Mamul düzeyinde hedef maliyetleme belirlendikten sonra parça düzeyinde bileşenlere ayrılmakta, böylece işletmenin karşılaştığı maliyet baskısı tedarikçilere aktarılmaktadır. Tedarikçiler de işletmenin dışarıdan sağladığı parçaları tasarlamak ve üretmek için yollar aramaya başlamaktadır. Böylece parça düzeyinde hedef maliyetleme tedarikçilerin işletmeye faydalı olacak şekilde yaratıcılıklarına odaklanmaya ve disipline etmeye yardımcı olmaktadır.<sup>14</sup> **Şekil 2.4**'te hedef maliyetleme süreci ayrıntılarıyla görülmektedir.

### **3.1.Pazar Düzeyinde Maliyetleme**

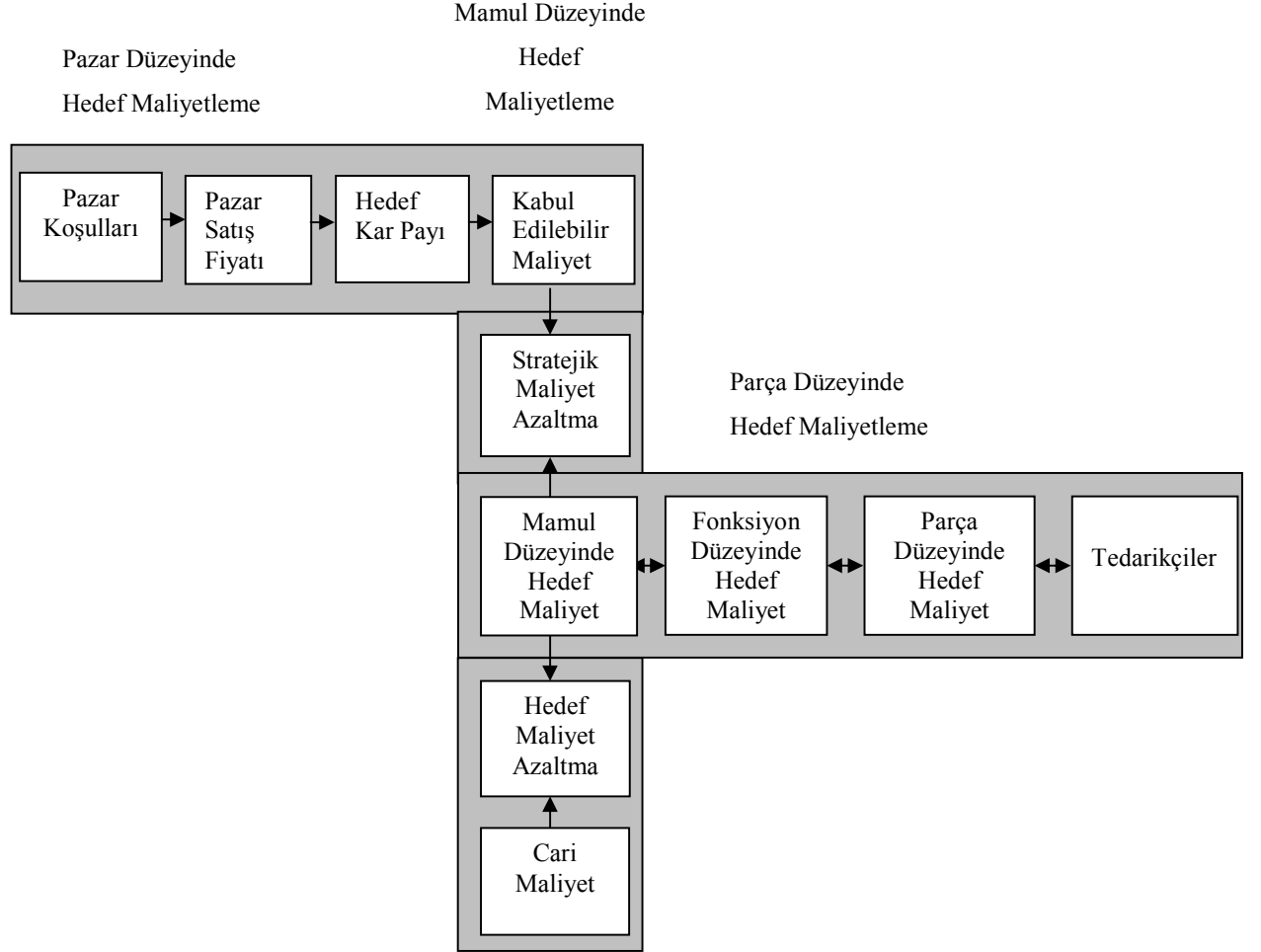
Hedef maliyetleme süreci, pazar düzeyinde maliyetlemeyle başlamaktadır ve bu süreçte amaç gelecekteki mamullerin kabul edilebilir maliyetini belirlemektir. Kabul edilebilir maliyet, mamulün hedef satış fiyatında satıldığı takdirde istenen kar payını kazandırabilmesi için üretilmek zorunda olduğu maliyettir.

Hedef maliyetleme sürecinin pazar düzeyinde maliyetleme kısmı müşterilere ve onların ihtiyaçlarına odaklanmaktadır ve kabul edilebilir maliyeti kullanarak pazardaki rekabetçi baskıyı, mamul tasarımcılarına ve tedarikçilere aktarmaktadır. Hedef maliyetlemenin amacı mamulün yaşamı boyunca yeterli kar payı elde etmesini sağlamak olduğundan, mamulü geliştirmek ve üretimine başlamak için gerekli yatırımı dahil ederek, mamulün satış fiyatındaki değişiklikler ile üretim maliyetlerini dengelemek için yaşam dönemi maliyetlemeden yararlanmaktadır.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Cooper, - Slagmulder, a.g.e.,s. 74, 75.

<sup>15</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 87.

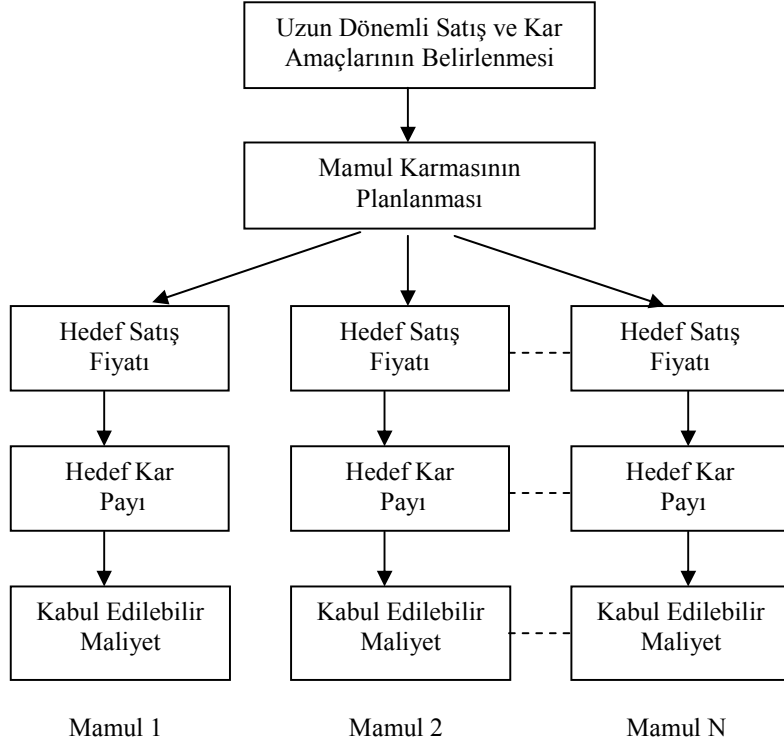


**Şekil 2.4 Hedef Maliyetleme Süreci**

(Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, Target Costing and Value Engineering, Productivity Press, Portland, s. 74. )



Pazar düzeyinde maliyetleme beş temel aşamaya bölünebilir. **Şekil 2.5**'te pazar düzeyinde maliyetlemenin ana aşamaları gösterilmiştir.



**Şekil 2.5 Pazar Düzeyinde Maliyetlemenin Ana Aşamaları**

(Kaynak: Cooper, Robin, "Target Costing For New Product Development", *Journal of Cost Management*, May/June 2002, s. 7.)

Pazara yönelik maliyetlemenin ilk aşamasında uzun dönemli satış ve kar amaçları belirlenmektedir. Bu aşama, hedef maliyetlemenin kar yönetim aracı olarak rolünü vurgulamaktadır. İkinci aşama, maksimum karlılık için mamul hatlarının bütünüyle planlanmasından oluşmaktadır. Bu aşama, etkili bir hedef maliyetleme için derin bir pazar analizinin önemini vurgulamaktadır. Üçüncü aşama, önerilen mamul için hedef satış fiyatının belirlenmesinden oluşmaktadır. Bu aşama, ağırlıklı olarak müşteri ve rakip davranışlarının analizine dayanmaktadır. Hedef satış fiyatının belirlenmesinden sonra, dördüncü aşama olan hedef kar payının belirlenmesi gelmektedir. Bu aşama, mamulün

karlılığının yaşam döngüsü analizini gerektirmektedir. Dikkate alınması gereken faktörler: yatırımın büyüklüğü, mamul satış fiyatının yaşam dönemi boyunca ki profili, üretim maliyeti ve satış hacmidir. Dördüncü aşama tamamlandıktan sonra beşinci ve son aşamada, hedef satış fiyatından hedef kar payı çıkarılarak kabul edilebilir maliyet hesaplanmaktadır. Kabul edilebilir maliyet, mamulün teorik hedef maliyetidir. Hedef kar payını elde etmek için mamulün üretilmek zorunda olduğu maliyettir. Ancak bu uygulanabilir bir hedef maliyet olmayabilir. Bu rakamın belirlenmesi mamul düzeyinde hedef maliyetlemenin esas amacıdır.

### **3.1.1. Uzun Dönemli Satış ve Kar Amaçlarının Belirlenmesi**

Hedef maliyetleme, işletmenin uzun dönemli satış ve beklenen kar amacının belirlenmesiyle başlamaktadır. Hedef maliyetlemenin esas amacı, her mamulün yaşamı boyunca işletmenin uzun dönemli kar amacına kendi payı kadar katkıda bulunacağını garanti etmektir. Uzun dönemli planların güvenilirliği önemlidir. Bu güvenilirlik üç şekilde sağlanmaktadır. İlk olarak bu plan, işletme tarafından toplanan bilgilerin dikkatli bir şekilde analiz edilmesiyle oluşturulmaktadır.<sup>16</sup> Bu amacı gerçekleştirebilmek için müşteri ve rakip analizi üzerinde büyük çaba harcanmaktadır. Örneğin Olympus Optical, kamera ve optik mamul üreticisi, şirket planı, teknoloji, genel işletme çevresinin analizi, kamera satışlarıyla ilgili sayısal bilgi, müşteri eğilimleriyle ilgili bilgi ve rekabet çevresinin analizi olmak üzere altı kaynaktan bilgi toplayarak birleştirmektedir.<sup>17</sup> İkinci olarak, sadece gerçekçi planlar yani gerçekleştirilebilecek planlar onaylanmaktadır. Örneğin Toyota da satış bölümü üretim hacimlerini geçmiş satış seviyelerine, pazar trendlerine göre önermektedir. Satış bölümü yapılabilecek olanı önermekte böylece gerçekçi amaçlar için iyimserlik sınırlandırılmış olmaktadır. Son olarak ta planın sağlamlığı test edilmektedir. Sadece bir mamulün başarısına dayanan planlar birden çok mamulün orta derecedeki başarısına dayanan planlardan daha az sağlamdır.

---

<sup>16</sup> Cooper, Robin, "Target Costing For New Product Development", *Journal of Cost Management*, May/June 2002, s. 6,7.

<sup>17</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 25.

### **3.1.2.Mamul Hatlarının Planlanması**

Herhangi bir mamulün pazardaki başarısı; kendi bireysel kalite, fonksiyonellik, talepleri karşılması ve mamul hattındaki diğer mamullerle ilişkisinin bir fonksiyonudur. Başarılı mamul hatları mümkün olduğunca fazla müşteriye tatmin etmeyi garantilemek için tasarlanmalıdır. Ancak bu mamul hatları çok fazla mamul içermezler. Mamul hattında çok fazla mamul bulundurmanın iki dezavantajı vardır. Müşterilere çok fazla seçim alternatifi sunmak onların kafasını karıştırabilir. İkincisi ise mamulün geliştirme maliyetleri yüksek olduğundan mamul, karlılık amacını gerçekleştirmede başarısız olabilir. Mamul hattında çok az mamul bulundurmanın dezavantajı ise müşteriler, işletmenin sunduğu mamullerden tatmin olmayıp rakip işletmelere yönelebilirler. Sonuç olarak mamul hattının planlanması maliyet fayda değiş tokuşunu yansıtmalıdır. Hedef maliyetleme mamul hattının planlanmasının disipline edilmesine iki şekilde yardımcı olmaktadır. İlk olarak, her bir mamulü yeterince kar getirip getiremeyeceğini anlamak için dikkatli şekilde analiz etmektedir. Eğer mamul yeterince kar getiremeyecek ise hedef maliyetleme süreci, mamulün üretilip üretilmeyeceğine ilişkin değerlendirmeyi ortaya koymaktadır. İkinci olarak, önerilen mamulün kalite ve fonksiyonelliği için belirlenen düzeylerin, maliyetleriyle doğrulandığını garantilemek için sıkı bir analize tabi tutmaktadır.

### **3.1.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi**

Hedef maliyetleme fiyat tarafından yönlendirildiğinden hedef maliyetleme süreci, belirli bir hedef satış fiyatının belirlenmesini gerektirmektedir. Bu fiyat, hedef maliyetleme süreci için kritik öneme sahiptir.<sup>18</sup> Hedef maliyetleme işletmelerin mamullerini özellikle kalite, hizmet, hız, destek, fonksiyonellik ve özellikler bakımından farklılaştırdığı rekabetçi ortamlar için uygundur. Bu tip ortamlarda mamul fiyatları belirlenirken tüketici ihtiyaçları, istekleri, tercihleri, tüketicilerin ödeme güçleri dikkate alınmaktadır. Mamulün fiyatı pazarın, mamulün kalite, hizmet, destek, hız, fonksiyon ve özellikleri için biçtiği fiyattır. Fiyatlar mamulün fiziksel ve estetik özellikleri tarafından belirlenmektedir.<sup>19</sup> Tek bir hedef

---

<sup>18</sup> Cooper, a.g.m, s. 8.

<sup>19</sup> Ansari vd., a.g.e., s. 32.

satış fiyatı mutlaka belirlenmelidir. Eğer işletmeler aynı mamulü, farklı ülkelerde farklı fiyatlardan satıyorlarsa, ortalama bir satış fiyatı kullanılır.<sup>20</sup> İşletmeler, mamulleri için satış fiyatı belirlerken olası müşteriler, mamulün miktarı ve rakiplerin stratejileri ile ilgili birtakım varsayımlarda bulunmaktadır.<sup>21</sup> İşletmeler, ilk olarak geleceğin piyasasında müşteri bölümlerini belirleyip, daha sonra bu bölümlerden en cazip olanı hedeflemektedirler. Üreticiler de daha önce belirlenmiş hedefler çerçevesinde her bir pazar bölümü için ne düzeyde kalite ve fonksiyonelliğin başarılı olacağını tespit ederler.<sup>22</sup> Birçok belirsizlikle dolu sürecin bu aşamasında rakipler ve pazarla ilgili geniş bilgiye gereksinim duyulmaktadır. Tüm hedef maliyetleme süreci müşteriler tarafından yönlendirildiğinden, müşteriler hangi fiyattan almaya isteklidirler, mamulden nasıl bir fonksiyonellik beklemektedirler, rakipler müşterilere neler sunmaktadır gibi sorulara cevap aranmaktadır. İşletmeler, müşterilerinin tercihlerinin ve rakiplerin mamullerinin zaman içinde nasıl değiştiğini ve geliştiğini öğrenmeye çalışmalıdır. Bu da müşterilerin davranışlarının, tam olarak anlaşılmasını gerektirmektedir. Sadece müşterilere odaklanmak yeterli değildir, rakiplerde daima ilgi alanı içinde olmalıdır. Çoğu işletme rakipleri kendi ürettiği mamullerin benzerini üreten işletmeler olarak tanımlamaktadır, bu üretici bakış açısından rekabettir. Hedef maliyetleme de çoğu işletme, rakipleri tüketici bakış açısından tanımlamaktadır: “Şu an alış veriş yapmak üzereyim ve seçeneklerim nelerdir.”<sup>23</sup> Gelecekte olabilecek taleplerle ilgili fikir edinebilmek için pazar araştırmaları ve tahmin teknikleri kullanılmaktadır. Veritabanları, temel tasarıma eklenebilecek çeşitli fonksiyonların değeri ve maliyeti ile ilgili bilgi sağlamaktadır.<sup>24</sup> Fiyat, yeni bir mamul için belirlenebilir veya mevcut mamullerin fiyatının yeniden değerlendirilmesi olabilir. Her iki durumda da başlangıç noktası, iç maliyet standartları veya maliyet tahminleri yerine pazardır.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Cooper, a.g.m, s. 8.

<sup>21</sup> Pierce, Bernard, “Target Cost Management: Comprehensive Benchmarking For A Competitive Market”, Accountancy Ireland, Apr 2002, Vol:34, Issue 2, s. 31.

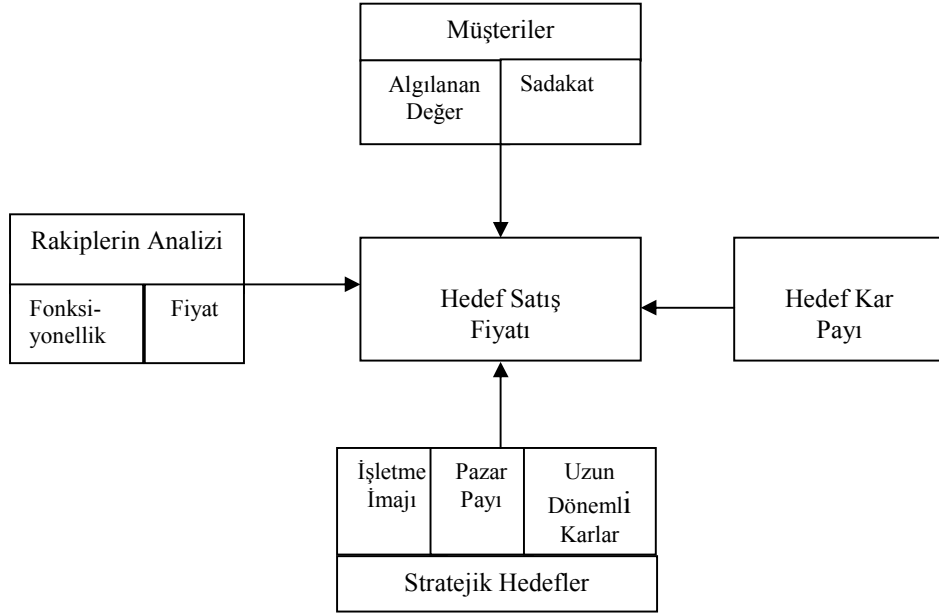
<sup>22</sup> Omar, Ogenji Ejye, “Target Pricing: A Marketing Management Tool For Pricing New Cars”, Pricing Strategy&Practice, Vol 5, Issue 2, 1997, s. 61.

<sup>23</sup> Cooper - Chew, a.g.m., s. 95.

<sup>24</sup> Pierce, a.g.m., s. 31.

<sup>25</sup> Hergeth, a.g.m., s. 4.

Şekil 2.6’da hedef satış fiyatı belirlenirken dikkate alınması gereken faktörler şematik olarak gösterilmiştir.



### Şekil 2.6 Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

(Kaynak: Cooper, Robin, “Target Costing For New Product Development”, Journal of Cost Management, May/June 2002, s. 9. )

Hedef satış fiyatı gerçekçi olmalıdır ve dikkatli bir şekilde belirlenmelidir. Çoğu işletme, birçok içsel ve dışsal faktörü dikkate alarak hedef fiyata karar vermektedir. İçsel faktörler; modelin, işletmenin mamul hattı içindeki pozisyonu ve üst yönetimin o model için stratejik ve karlılık amaçlarından oluşmaktadır. Dışsal faktörler:

- İşletmenin imajı ve müşteri sadakat düzeyi,
- Rakiplerin sunduklarıyla kıyaslandığında mamulün beklenen kalite ve fonksiyonellik düzeyi,
- Mamulün beklenen pazar payı,
- Rakip mamullerin beklenen fiyatı,

- Mamul üretildiği zamanki pazar koşulları,

Fiyat belirleme sürecinde algılanan değer kavramı çok önemlidir. Müşteriler için yeni mamulün algılanan değeri bir öncekilerden fazla ise, müşterilerin yeni mamul için daha fazla ödemesi beklenir. Çoğu işletme bir önceki mamulün satış fiyatından başlayarak, bu fiyatı algılanan değerdeki artışa göre adapte etmektedir. Örneğin yeni bir araba modelinin fiyatı, mevcut eşdeğerdeki bir araba modelinin fiyatına, yeni arabadaki artan fonksiyonel özelliklerin değeri eklenerek belirlenmektedir.

Pazar düzeyinde maliyetleme sürecinde fonksiyonellik ve fiyatın birbirlerini etkilemesi dikkatli analiz edilmelidir. Fiyatlar belirlenirken mamulün fonksiyonelliği, hangi fonksiyonların eklenip eklenmemesi gerektiğine karar verirken de algılanan değer dikkate alınmalıdır. Satış fiyatları, yeni mamulün algılanan değeri, hem önceki mamullerin değerini hem de rakip mamullerin değerini aştığı durumlarda arttırılabilir.<sup>26</sup>

Genelde işletmeler, hedef maliyetleme ortamlarında mamulün fiyatını belirlerken dört anahtar belirleyici kullanmaktadırlar:<sup>27</sup>

- Tüketici ihtiyaçları/istekleri/tercihleri

Tüketici isteklerine göre belirlenmiş mamulün fiziksel özellikleri ve estetik fonksiyonları fiyatlar belirlenirken temel girdidir. Bu istekler daha sonra somut mamul özelliklerine ve fonksiyonlarına dönüşmektedir.

- Kabul edilebilir fiyat

Müşterilerin istenen fonksiyon ve özellikler için ödemeye hazır oldukları fiyattır. Sadece yapılabilir özellikler ve fonksiyonlar mamul için belirlenerek, fiyat bu eklenen özelliklere ve fonksiyonlara göre ayarlanmaktadır.

---

<sup>26</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 8, 9.

<sup>27</sup> Ansari vd., a.g.e., s. 32.

#### - Rekabet analizleri

Rakipler tarafından sunulan mamulün özellikleri, estetik fonksiyonları ve fiyatı işletmenin fiyatını etkiler. Rakiplerin sunduğu mamulün özelliklerini belirlemek için mamul karşılaştırmaları, tüketici araştırmaları, demontaj veya tersine mühendislik teknikleri kullanılmaktadır. Bu özellikleri sunmanın işletmeye kaç mal olacağı belirlenir. Diğer önemli girdi ise tüketicilerin, rakiplerin mamullerini nasıl değerlendirdiğidir.

#### - Pazar Payı Amacı

İşletmenin elde etmek istediği pazar payı, fiyatlama stratejisine yön vermektedir. Hangi fiyat düzeyinde istenen pazar payının elde edilebileceği belirlendikten sonra, buna göre fiyat belirlenmektedir. Saldırgan bir fiyatlama yaklaşımı, rakiplerin pazara girmesini engellemek için kullanılabilir.<sup>28</sup> Hedef satış fiyatları, işletmenin uzun dönemli satış ve kar amaçları çerçevesinde belirlenmektedir. Hedef satış fiyatı, işletmenin elde etmek istediği pazar payını, kar amacını ve işletmenin yansıtmaya çalıştığı imajını dikkate alarak belirlenmelidir. Satış fiyatının düşük olması pazar payını artıracak ancak satış fiyatını, belirli bir seviyenin altına indirmek, yüksek satış hacmine rağmen düşük karlılığa neden olacaktır.<sup>29</sup> Nihai mamulün fiyatı konana kadar birçok tekrarlamalara ve gözden geçirmelere ihtiyaç duyulabilir. Aynı zamanda bu süreç, yeni bir mamule veya mevcut mamullerin yeni versiyonlarına fiyat konulmasına göre değişmektedir.

#### **3.1.3.1. Yeni Mamullerin Fiyatlandırılması**

Tüketici ihtiyaçları hakkında bilgi toplanması, kabul edilebilir fiyatların belirlenmesi ve rekabetçi analizlerin yapılması işletme için yeni, fakat belli bir pazar geçmişine sahip mamuller için kolaydır. Böyle bir durumda müşteri ihtiyaçları belirlenirken aynı zamanda işletmenin pazara girmesini sağlayacak rekabetçi pazar nişinde belirlenmesi gerekmektedir. Buna light bira örneği verilebilir. Burada pazar nişi, mevcut

---

<sup>28</sup> Ansari vd., a.g.e., s. 32.

<sup>29</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 99.

biralardan memnun olmayan, daha hafif bir tat isteyen veya sağlığına duyarlı tüketiciler tarafından belirlenmektedir. Ayrıca piyasadaki biraların fiyatları, yeni light biranın fiyatı için başlangıç noktasını oluşturmaktadır.

Pazar geçmişı olmayan mamullerin fiyatlaması daha zordur. Çünkü önceden müşteri ihtiyaçlarını ölçmek ve rekabetçi teklifleri değerlendirmek olanağı yoktur. Örneğin Sony ilk walkmani pazara sunduğunda, walkman bilinmeyen bir mamuldü. Bu da Sony için müşterinin istediği özellikleri değerlendirmeyi veya müşterilerin bu özellikler için ödemeye istekli oldukları fiyatı belirlemeyi zorlaştırmaktaydı. Ancak yeni mamulün fiyatlandırmasında, müşteri ihtiyaçlarından daha çok stratejik ve rekabetçi faktörler büyük rol oynadı.

### **3.1.3.2. Mevcut Mamullerin Fiyatlarının Belirlenmesi**

Mevcut mamullerin fiyatlandırılmasında, bu mamullerin geçerli satış fiyatı, özellikleri ve fonksiyonları başlangıç noktasını oluşturmaktadır. En tipik fiyatlama formülü, geçerli satış fiyatının eklenen özellik ve fonksiyonlara göre ayarlanmasıdır. Pratikte üç yöntem kullanılmaktadır. Bu üç yöntemden hangisinin kullanıldığı veya kullanılması gerektiği işletmenin içinde bulunduğu endüstriye ve mamulün çeşidine bağlıdır. Bu üç yöntem aşağıda açıklanmıştır:

#### **a) Fonksiyona dayalı ayarlama yöntemi:**

Mevcut mamule eklenen veya çıkarılan fonksiyonların değerini ekleyerek veya çıkararak fiyatlar belirlenmektedir. Örneğin Toyota yeni araba modelleri için fiyat belirlerken bulunduğu yıldaki modelin fiyatı ile başlamakta ve bu fiyatı eklenen fonksiyon ve özelliklerin değerine göre artırmaktadır. Toyota için bu eklenen özellik ve fonksiyonlar hava yastıkları, CD çalar vb olabilir. Toyota'nın fiyatlama formülü aşağıdaki gibidir.

$$P^n = P^c + ( f_1 + f_2 + f_3 + \dots f_n)$$

$$P^n = \text{Yeni pazar fiyatı}$$

$$P^c = \text{Cari Fiyat}$$



$f_n$  = Fonksiyonun pazardaki değeri

Bu formüle göre fiyat artan özelliklerin toplam fonksiyonudur ancak bu her zaman doğru değildir. Bilgisayarlar, kameralar veya elektronik aletlerde mamullerin fiyatları teknolojiye gelişmeler sonucunda düşebilmektedir. Fiyat noktası bu mamuller için sabitlenmiştir ve eklenen özellikler bu fiyat noktasının bir fonksiyonudur. Bilgisayar endüstrisi buna en iyi örnektir. Yeni özellikler, eski modelin fiyatındaki düşüşe eşit olacak bir maliyette eklenmelidir. Örneğin tüm özelliklere sahip bir kişisel bilgisayarın tanıtım fiyatı 2500 \$ iken, iki yıl sonra fiyat 1500 \$'a kadar düşebilmektedir. Bu durumda fiyat formülü aşağıdaki gibi olur:

$$P^n = P^o$$

Sadece ve sadece  $(f_1 + f_2 + f_3 + \dots + f_n) = P^o - P^c$  olduğunda

$P^n$  = Yeni pazar fiyatı

$P^o$  = Eski modelin tanıtım fiyatı

$P^c$  = Eski modelin şu anki fiyatı

$f_n$  = Yeni mamule eklenen özelliğin pazardaki değeri

### **b) Fiziksel Özelliklere Dayalı Ayarlama Yöntemi**

Mamulün ağırlık, dönme kuvveti, beygir gücü ve benzeri fiziksel özelliklerine göre fiyatlar belirlenmektedir. Fonksiyonellik bu özelliklerin içinde yer almaktadır. Bu fiyatlama modeli, fonksiyonelliğin yavaş bir şekilde değiştiği ve fiziksel özelliklerin müşteri ihtiyaçlarını kapsadığı durumlarda kullanılmaktadır. Caterpillar ve Komatsu'da bu fiyatlama yöntemi kullanılmaktadır ve formülü aşağıdaki gibidir.

$$P^n = P^c + (a_1 + a_2 + a_3 \dots + a_n)$$

$P^n$  = Yeni pazar fiyatı

$P^c$  = Cari Fiyat

$a_n$  = Mamulün fiziksel özelliklerinin ölçüsü

### c) Rakibe Dayalı Ayarlama Yöntemi

Rakiplerin mamulleri veya fiyatlarına göre fiyatlar belirlenmektedir. Bu formül, rakiplerin mamulünün fonksiyonlarına veya özelliklerine göre pazarın verdiği değer farklılığının tahmin edilmesine dayanmaktadır. Formül aşağıdaki gibidir:

$$P^c = P^o * (X_c / X_o)^n$$

$P^c$  = Rakiplerin pazar fiyatı

$P^o$  = İşletmenin mamulünün fiyatı

$X_c$  = Rakip mamulün özelliğinin ölçüsü

$X_o$  = İşletme mamulünün özelliğinin ölçüsü

Bu fiyat tahmin yöntemi sadece üstün özelliklerinden dolayı fiyat farklılığı yaratan mamuller için uygundur. Otomobil gibi kompleks mamuller için uygun değildir. Bu yöntem eğer mamul farklılıklarında, bir özellik başkasının yerine kullanılabiliriyorsa başlangıç fiyat tahminlerinde kullanılabilir.<sup>30</sup>

### 3.1.4. Hedef Kar Payının Belirlenmesi

Hedef kar payı belirlemenin amacı, işletmenin uzun vadeli kar planlarının gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Hedef kar payı belirlenirken dikkate alınması gereken iki nokta vardır: Bunlar kar payının gerçekçi olması ve bu kar payının mamulün yaşam dönemi boyunca ortaya çıkan maliyetlerini karşılayabilecek yeterlilikte olmasıdır.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Ansari vd., a.g.e., s. 33-36.

<sup>31</sup> Cooper, a.g.m., s. 10.

Hedef maliyetleme esasını işletmenin tamamı için yapılan kar planından almaktadır. Yeni ve mevcut mamul portföyleri için her dönem hedef kar belirlenmektedir. Bireysel mamul karlılıklarına odaklanmak yerine birbiriyle ilişkili mamul gruplarının karlılığına odaklanılmaktadır.<sup>32</sup> Hedef kar payı, mamulün veya mamulün dahil olduğu mamul hattının geçmiş kar seviyesine göre, rakiplerin sunduklarının gücüne göre ve uzun vadeli kar planına göre yakalanması gereken kar hedefi temel alınarak belirlenmektedir. Hedef kar paylarının belirlenmesi, kabul edilebilir maliyetin işletmenin görece rekabetçi pozisyonunu yansıtmaya neden olmaktadır.

Mamullerin üretimine başlamak yüksek yatırım gerektiriyorsa veya satış fiyatı ve maliyetleri mamulün yaşamı boyunca değişiklik gösterecekse hedef kar payı buna göre ayarlanmalıdır. Bu ayarlamalarda amaç, mamulün yaşamı boyunca beklenen karlılığının yeterli olmasını sağlamak ve hedef kar payını belirlerken tüm maliyetlerin ve tasarrufların dikkate alınmasını sağlamaktır. Mamulün yaşam dönemi boyunca katkısı yeterli görülürse kavram-tasarım sürecine devam edilir eğer yeterli değilse, mamul yeniden tasarıma tabi tutulur.<sup>33</sup>

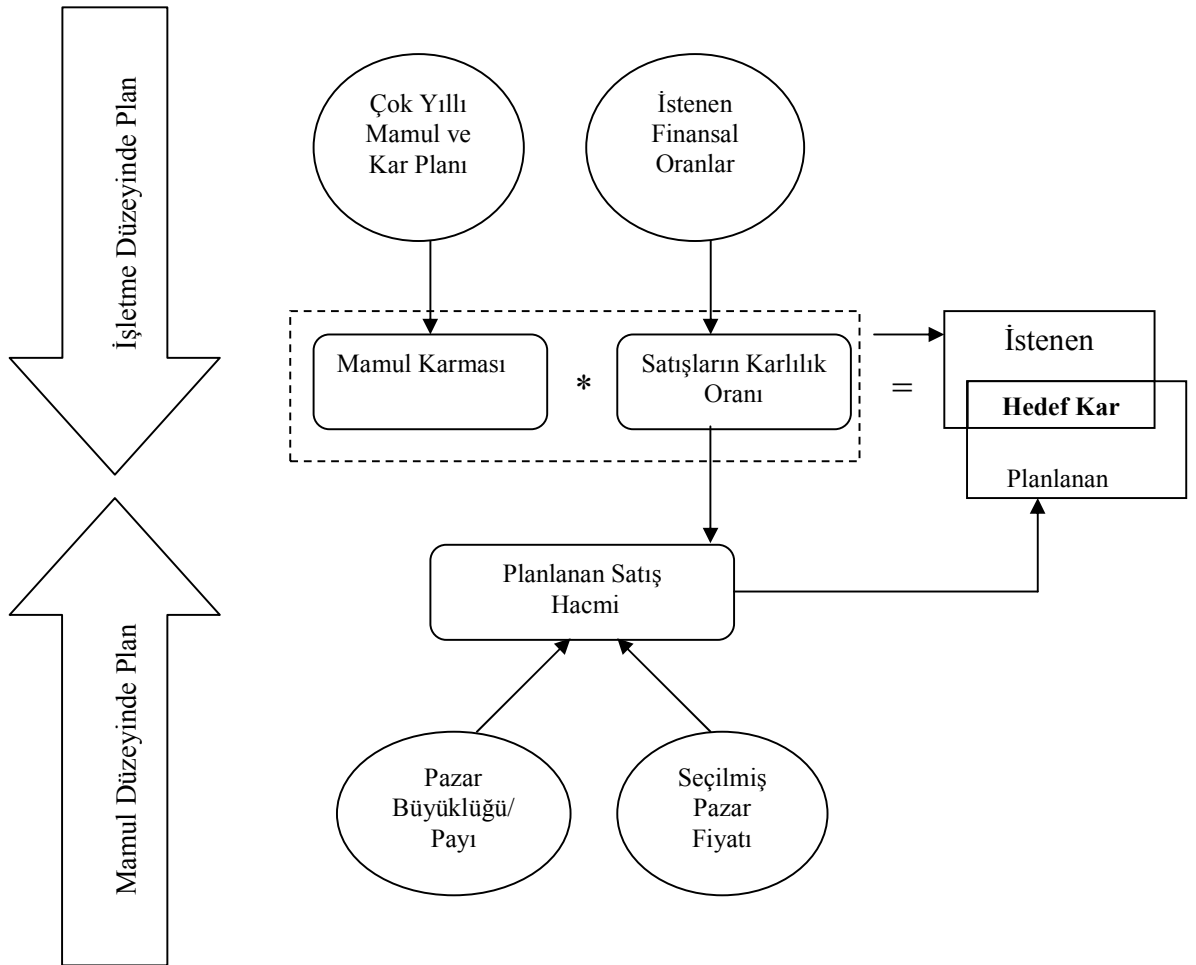
Hedef karların belirlenmesi, işletme düzeyinde planlar ile mamul düzeyinde planların bir araya getirilmesinin bir fonksiyonudur. İşletme düzeyinde hedef kar, işletmenin bir bütün olarak kar gereksinimi dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu da işletmenin üretmeyi planladığı mamul karması ve bu mamul karmasından istenen kar dikkate alınarak yapılabilir. Mamul karması, işletmenin çok yıllık mamul planlarından, kar ise mamul karmasının satış gelirlerine, hedef satışların karlılığı oranının uygulanmasından gelmektedir. Satışların karlılığı, finansal oranlar tarafından belirlenmekte ve işletmenin yaşamını devam ettirmesi için gerekli olan aktiflerin getiri oranı ve özkaynak getiri oranı tarafından ölçülmektedir. İstenen hedef kar, kar simülasyonlarının bir sonucudur ve işletmenin mamul hattındaki tüm mamullerden elde edilmesi gereken karların atanmasını temsil etmektedir.

---

<sup>32</sup> Lee, a.g.m., s. 2.

<sup>33</sup> Cooper, a.g.m., s. 10,11.

İşletme düzeyinde planlar her bir mamul için ayrı mikro kar planlarıyla birleştirilmektedir. Bu planlar, mamul yöneticilerinin kendi mamulleri ile ilgili beklentilerini göstermektedir. Mamul yöneticisi, hedeflenen satış hacmini geliştirmek için hedeflenen pazarın büyüklüğünü, pazar payını ve rekabetçi pazar fiyatını göz önünde tutmaktadır. Kar planındaki hedeflenen satışların karlılığı oranının, hedeflenen satış düzeyine uygulanması mamul düzeyinde planlanan karı vermektedir. İstenen ve planlanan olmak üzere iki kar, mamul için son bir hedef kar belirlemek amacıyla karşılaştırılmaktadır. **Şekil 2.7** bu ilişkiyi özetlemektedir.



**Şekil 2.7 Hedef Karın Belirlenmesi**

(Kaynak: Ansari, Shahid L., ve diğ., *Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin Professional Publishing, 1997, s. 37. )

Yukarıdaki şekil incelendiğinde dört önemli unsur dikkat çekmektedir:

- İstenen kar işletme düzeyinde kar hedefi iken planlanan kar ise mamul düzeyinde plandır.
- İstenen kar ve planlanan kar mamulün yaşam boyu satışlarının tahminine dayanmaktadır.
- Kar hedefleri, mamul gelişim döngüsünde ilerledikçe değişebilir ve son hedef mamul yaşam döngüsü boyunca değişebilir.
- Bireysel mamul kar planları sübvansiyon içerebilir ve bu sübvansiyon, mamulün kendi pazarında monopol bir paya sahip olmasını sağlayabilir.

Her mamulün kendi kar planı vardır. Çok yıllık mamul ve kar planı tüm mamullerin (hizmetlerin), uzun dönemli işletme planları boyunca geliştirilmesini ve sunulmasını göstermektedir.

Hedef kar oranı genellikle işletme tarafından istenen finansal getiri oranlarına göre belirlenmektedir.<sup>34</sup> İstenen karın belirlenmesinde, işletmeler yatırımların karlılık oranı ve satışların karlılık oranını kullanmaktadırlar. Ancak istenen kar, işletmenin yatırımların karlılık oranından çok satışların karlılık oranına göre belirlenmektedir. Satışların karlılık oranının kullanılmasının, biri teknik diğeri stratejik olmak üzere iki temel nedeni vardır.

-Teknik neden: Günümüzün hızla değişen pazar koşulları altında üreticilerin hayatta kalabilmesi için çok çeşitlilikte mamulü düşük hacimde üretmeleri gerekmektedir. Tüm bu mamullerin karlılığını, yatırımın getiri oranına göre hesaplamak neredeyse imkansızdır.

-Stratejik neden: Uzun dönemli stratejilerin uygulanmasında, üreticilerin birbiriyle ilişkili mamul portföylerinin karlılığına ve her mamulün mamul grubu için rolüne

---

<sup>34</sup> Ansari vd., a.g.e., s. 36-38.

odaklanması gerekmektedir. Bu nedenle satışların karlılığı oranı daha iyi bir ölçüm sağlamaktadır.<sup>35</sup>

Japon işletmelerinde istenen satışların karlılık oranının belirlenmesinde yaygın olarak, işletme ve endüstri ile ilgili bilgilerin birleştirilmesinden oluşan ağırlıklandırılmış yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemde mamul için istenen satışların karlılık oranının belirlenmesinde, işletmenin tarihi satışların karlılık oranı, endüstrinin tarihi satışların karlılık oranı ve işletmenin gelecek beş yıl için hedef satışların karlılık oranı birleştirilmektedir. Aşağıdaki formül bu uygulamayı yansıtmaktadır.<sup>36</sup>

Yeni mamulün satışların karlılık oranı =  $w_1$  \* (işletmenin tarihi satışların karlılık oranı) +  $w_2$  \* (endüstrinin tarihi satışların karlılık oranı) +  $w_3$  \* (işletmenin gelecek 5 yıl için hedef satışların karlılık oranı)

$W$  = ağırlık faktörü

$$w_1 + w_2 + w_3 = 1$$

Başlangıçta  $w_1$  ve  $w_2$ 'nin değerleri büyük iken zamanla  $w_3$ 'ün değeri artarak beş yıl içinde  $w_3 = 1$  ve  $w_1 = w_2 = 0$  olacaktır.<sup>37</sup>

Bu formül, işletmenin ve endüstrinin geçmiş satışların karlılık oranını, geçerli bir satışların karlılık oranı belirlemek için birleştirmektedir. Zaman geçtikçe geçmiş deneyimler için atanan ağırlıklar sıfıra yaklaşmaktadır. Satışların karlılık oranı aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

$$\text{Satışların karlılık oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Satışlar}}$$

*Satışlar*

Satışların karlılık oranı, aktiflerin getiri oranı için bir girdidir. Aktiflerin getiri oranı, aktiflerin devir hızı ve kar payının bir sonucudur. Oran varlıkların işletmede ne

---

<sup>35</sup> Lee, a.g.m., s. 2,3.

<sup>36</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 36-39.

<sup>37</sup> Monden, a.g.e.,s. 40.

ölçüde verimli kullanılıp kullanılmadığının ölçülmesinde kullanılmaktadır. Aşağıdaki gibi gösterilmektedir:

$$\text{Aktiflerin Getiri Oranı} = (\text{Satışlar/Toplam Aktifler}) * (\text{Net Kar/ Satışlar})$$

Formülün ilk kısmı aktif devir hızı, ikinci kısmı ise satışların karlılık oranından oluşmaktadır.<sup>38</sup> Yukarıdaki eşitliği sadeleştirdiğimizde şu formül ortaya çıkmaktadır:

$$\text{Aktiflerin Getiri Oranı} = \frac{\text{NetKar}}{\text{ToplamAktifler}}$$

Özkaynak getiri oranı ise işletme sahipleri tarafından sağlanan sermayenin bir birimine düşen kar payını göstermektedir.

$$\text{Özkaynak Getiri Oranı} = \frac{\text{NetKar}}{\text{Özkaynak}}$$

### **3.1.5. Kabul Edilebilir Maliyetin Belirlenmesi**

Hedef satış fiyatı ve hedef kar payı belirlendikten sonra kabul edilebilir maliyetler hesaplanabilir.<sup>39</sup>

$$\text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar Payı} = \text{Kabul Edilebilir Maliyet}$$

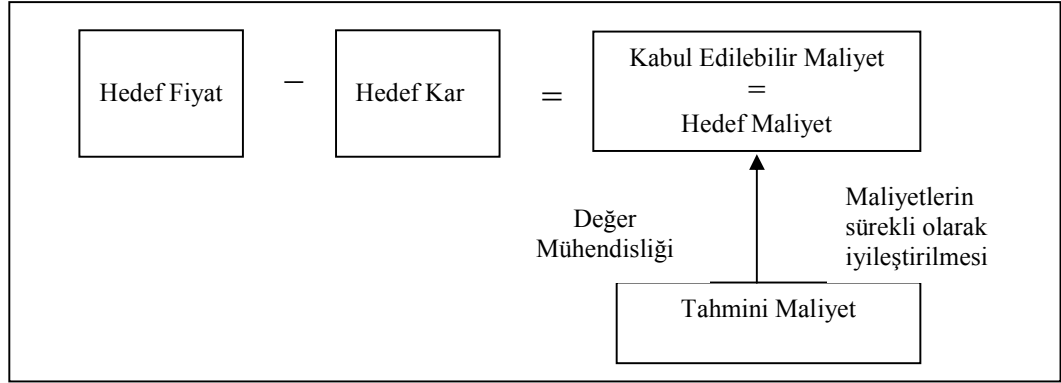
Teknik olarak bir mamulün hedef maliyeti, hedef satış fiyatından hedef kar payının çıkarılıp, stratejik maliyet azaltma hedefinin eklenmesiyle hesaplanır. Ancak çoğu işletme, hedef maliyetlemenin fiyat tarafından yönlendirildiği özünün kavranabilmesi için hedef maliyeti, hedef satış fiyatından hedef kar payının çıkarılması olarak tanımlamaktadır, bu da hedef maliyet ile kabul edilebilir maliyet arasındaki farkı bulanıklaştırmaktadır. Stratejik maliyet azaltma hedefi, kabul edilebilir maliyet ile mamul düzeyinde hedef maliyet arasındaki farkı temsil etmektedir ve rakiplerle kıyaslandığında, işletmenin yetersizliklerini yansıtmaktadır. Stratejik maliyet azaltma hedefinin sıfır olduğu durumlarda kabul edilebilir

---

<sup>38</sup> Ansari vd., a.g.e., s. 36-39.

<sup>39</sup> Cooper, a.g.m., s. 11.

ve hedef maliyet aynı olmaktadır.<sup>40</sup> Örneğin Horvath'a göre Nissan'da hedef maliyetin belirlenmesi **Şekil 2.8**'deki gibidir. Şekilde stratejik maliyet azaltma hedefi sıfır alınmıştır.



**Şekil 2.8 Nissan'da Hedef Maliyetin Belirlenmesi**

(Kaynak: Lorino, Philippe, Target Costing, IFAC-Articles of Merit 1995 Competition, 1995, s. 83.)

Pazardan işletmeye metoduna göre hedef maliyetler, kabul edilebilir maliyetler ile tahmini maliyetler (gerçekleştirilebilir veya birikmiş maliyetler) arasındaki maliyet aralığında belirlenir. Belirlenen hedef maliyetler, kabul edilebilir maliyetlere ulaşmada ara hedefdir.<sup>41</sup> Kabul edilebilir maliyet, pazar tarafından empoze edilen bir amaç iken hedef maliyet, mamul tasarımcıları ve geliştirme takımları için konulan ara amaçtır.<sup>42</sup> **Şekil 2.9**'da Sakurai'ye göre Toyota'da hedef maliyetin belirlenmesi gösterilmiştir. Şekilden de görüldüğü üzere Toyota'da hedef maliyet tahmini maliyet ve kabul edilebilir maliyet aralığında belirlenmiştir.

Üst yönetime göre kabul edilebilir maliyet, mamulün hedef satış fiyatında satılıp hedef kar payını kazanabilmesi için üretilmek zorunda olduğu maliyettir. Hedef maliyetleme sürecindeki herkese, sonunda başarılması gereken maliyet azaltma amacı için sinyal görevi görmektedir. Kabul edilebilir maliyet, pazarın taleplerini ve işletmenin kar

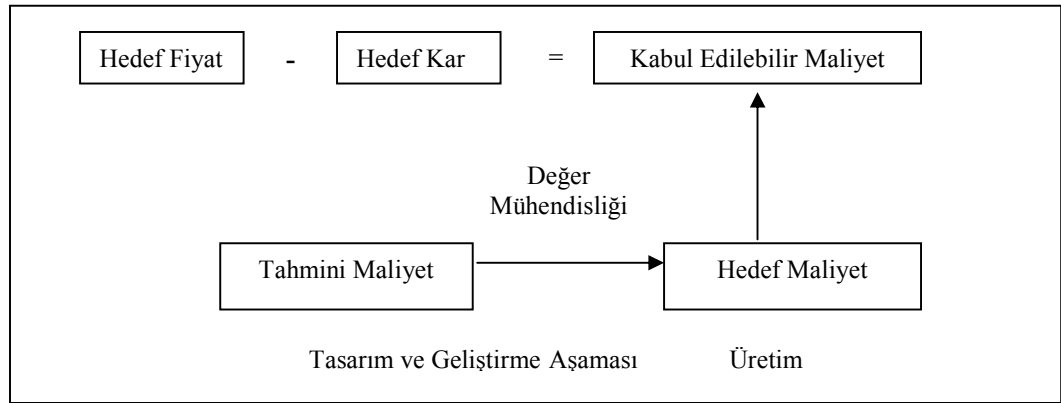
<sup>40</sup> Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Target Costing For New-Product Development: Product-Level Target Costing", *Journal of Cost Management*, July/August 2002, s. 8.

<sup>41</sup> Can, a.g.e., s. 76.

<sup>42</sup> Lorino, a.g.m., s. 10.



taleplerini yansıtırken, işletmenin ve tedarikçilerin gerçek yeteneklerini yansıtmaz. Bu yeteneklerin hedef maliyette birleştirilmesi ise mamul düzeyinde hedef maliyetlemenin görevidir.



**Şekil 2.9 Toyota’da Hedef Maliyetin Belirlenmesi**

(Kaynak: Lorino, Philippe, Target Costing, IFAC-Articles of Merit 1995 Competition, s. 84.)

Kabul edilebilir maliyet, işletmenin görece rekabetçi konumunun bir göstergesidir. Yüksek rekabetin yaşandığı ortamlarda etkinliği yüksek olan işletmelerin kar payları yüksek olacaktır ve bu nedenle kabul edilebilir maliyetleri, daha az etkin olan işletmelere kıyasla düşük olacaktır.

### 3.2. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Mamul düzeyinde hedef maliyetlemenin amacı elde edilebilir mamul düzeyinde hedef maliyetler belirlemektir. Belirlenen hedef maliyetler, süreçte daha önce belirlenen kabul edilebilir maliyetlere eşit veya kabul edilebilir maliyetten büyük olabilir. Bu hedef maliyetler, işletmenin mamul tasarımcıları üzerinde, tasarladıkları mamulün üretim maliyetlerini azaltma yolları bulmak yönünde baskı yaratmalıdır. Hedef maliyetler, kabul edilebilir maliyetlerden farklıdır çünkü işletmenin ve tedarikçilerin yeteneklerini hedef maliyetleme sürecinde birleştirmektedir. Uygulamada tasarımcılar için kabul edilebilir maliyeti gerçekleştirebilecek ve aynı zamanda müşterileri tatmin edecek yollar bulmak her

zaman mümkün olmamaktadır. Bu nedenle mamul düzeyinde hedef maliyetlemenin amacı, işletmenin ve tedarikçilerin yetenekleri doğrultusunda mamulün kabul edilebilir maliyetini bir seviyeye kadar artırarak elde edilme olasılığını artırmaktır.

Mamul düzeyinde hedef maliyetleme üç aşamaya ayrılabilir:

- Hedef maliyetin belirlenmesi,
- Hedef maliyetin elde edilmesi,
- Hedef maliyetleme sürecinin disipline edilmesi.<sup>43</sup>

### **3.2.1.Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi**

Yüksek rekabetin olduğu ortamlarda müşteriler, her mamulden öncekine göre daha değerli olmasını beklemektedir. Mamulün kalitesi veya fonksiyonelliği geliştirilerek veya satış fiyatı azaltılarak değeri artırılabilir. Ancak işletmenin, bu gelişmelerden herhangi biri veya bunların kombinasyonu için ve istenen kar düzeyini devam ettirebilmek için, maliyetlerini azaltması gerekmektedir. Kabul edilebilir maliyeti gerçekleştirmek için gerekli maliyet azaltmanın derecesi, maliyet azaltma amacı olarak adlandırılmakta ve mamulün cari maliyetinden kabul edilebilir maliyetinin çıkarılmasıyla elde edilmektedir.<sup>44</sup>

Maliyet Azaltma Amacı = Cari Maliyet - Kabul edilebilir Maliyet

Cari maliyet belirlenirken şu soruya cevap aranmaktadır: “Mevcut kapasite, üretim ve dağıtım yöntemleri kullanılarak, yeni mamulü üretmek işletmeye kaç mal olur?”<sup>45</sup> Cari maliyet, mevcut parça, teknoloji ve üretim metotları ile yeni mamulün üretilmesi durumundaki maliyettir. Mamulün cari maliyetini hesaplarken maliyet azaltma faaliyetleri varsayılmaz. Cari maliyetin anlamlı olabilmesi için cari maliyetin tahmininde kullanılan parçalar, yeni mamul için kullanılacak parçalarla benzer olmalıdır. Kabul edilebilir maliyet, işletmenin içsel tasarım ve üretim yetenekleri dikkate alınmadan dışsal şartlara göre belirlendiğinden kabul edilebilir maliyetin başarılabileceğine dair risk vardır. Bu durumda

<sup>43</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 5,6.

<sup>44</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 108,109.

<sup>45</sup> Ansari vd., a.g.e., s. 44.

işletme, hedef maliyetleme disiplini devam ettirebilmek için maliyet azaltma amacının başarılabilecek ve başarılamayacak kısımlarını belirlemelidir.

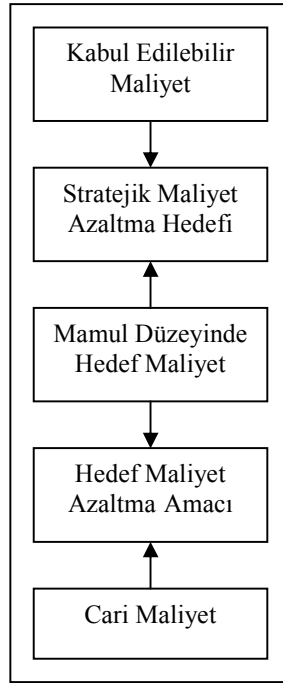
Mamulün maliyetlerini azaltmaya çalışma süreci değer mühendisliği olarak adlandırılmaktadır ve ağırlıklı olarak tedarikçilerle etkileşimli ilişkiye dayanmaktadır. Bu ilişkiden amaç, tedarikçilerin mamulleri için önceden satış fiyatı tespit etmelerini ve mümkün olduğunda da işletmenin yüksek düzeyde kalite ve fonksiyonelliği, düşük fiyattan almalarını sağlayacak alternatif tasarım olanaklarını anlamalarını sağlamaktır.

Maliyet azaltma amacının başarılamayacak kısmı stratejik maliyet azaltma hedefi olarak adlandırılır. Stratejik maliyet azaltma hedefi, tasarımcıların kabul edilebilir maliyeti başaramadıkları durumda oluşacak kar açığını belirlemektedir ve işletmenin rekabetçi koşullar için yeterince verimli olmadığını sinyali vermektedir. **Şekil 2.10**'da görüldüğü gibi stratejik maliyet azaltma hedefi mamul düzeyinde hedef maliyet ile kabul edilebilir maliyet arasındaki farktan oluşmaktadır.

Hedef maliyetleme sisteminin iyi bir şekilde kurulduğu işletmelerde, stratejik maliyet azaltma hedefi çok azdır veya hiç yoktur ve tasarım takımının üzerinde bunu sifıra indirmeleri konusunda yoğun baskı vardır. Çok verimli işletmelerde bir mamul için gerçekleştirilebilir maliyet azaltma, maliyet azaltma amacından fazla olabilir. Böyle işletmeler stratejik maliyet azaltma hedefi ile karşılaşmazlar ve bu verimliliklerinin avantajını, pazar payını artırmak için mamulün satış fiyatını indirerek, aynı hedef satış fiyatında mamulün fonksiyonelliğini artırarak kullanabilirler. Kıran kırana rekabetin yaşandığı ortamlarda bu tip koşullar kısa sürmektedir çünkü rakipler çabuk karşı atağa geçmekte ve işletmeler rakipleri üzerinde sadece geçici rekabetçi avantaj elde edebilmektedir.

Hedef maliyetleme disiplini, devam ettirebilmek için stratejik maliyet azaltma hedefinin büyüklüğü dikkatli bir şekilde yönetilmelidir. Stratejik maliyet azaltma hedefi, rakiplerin yetenekleriyle karşılaştırma yapabilmek için işletmenin gerçek yetersizliklerini

yansıtmalıdır. **Şekil 2.10**'dan görüldüğü gibi mamul düzeyinde hedef maliyet, mamulün cari maliyetinden, hedef maliyet azaltma amacının çıkarılmasıyla belirlenmektedir.



### **Şekil 2.10 Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme**

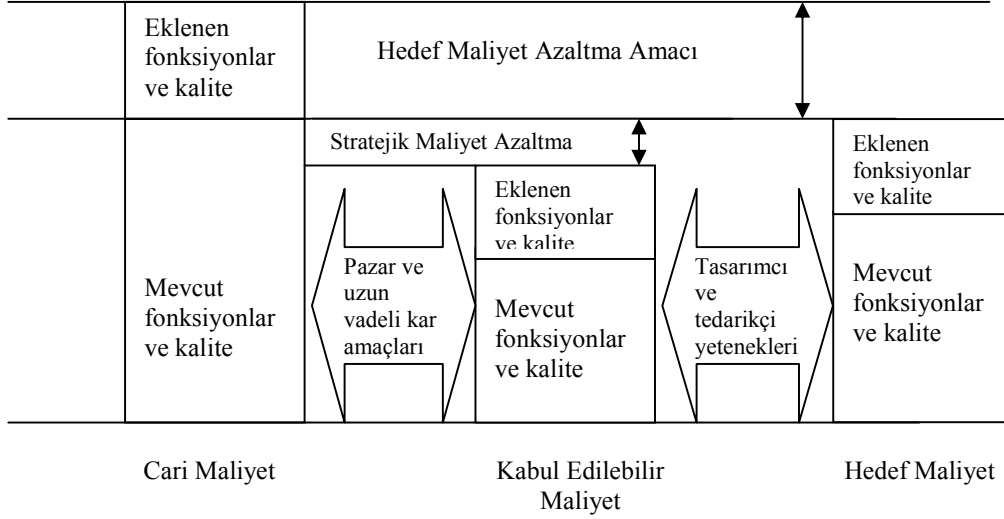
(Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, “Target Costing For New-Product Development: Product-Level Target Costing”, Journal of Cost Management, July/August 2002, s. 6.)

Mamul Düzeyinde Hedef Maliyet = Cari Maliyet – Hedef Maliyet Azaltma Amacı

Stratejik maliyet azaltma hedefi ise hedef maliyetten, kabul edilebilir maliyetin çıkarılmasıyla belirlenir.

Stratejik Maliyet Azaltma Hedefi = Hedef Maliyet – Kabul Edilebilir Maliyet

**Şekil 2.11**'de cari maliyet, kabul edilebilir maliyet ve hedef maliyet karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.



### Şekil 2.11 Stratejik Maliyet Azaltma Hedefinin Belirlenmesi

(Kaynak: Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, Target Costing and Value Engineering, Productivity Press, Portland, s. 112.)

Çoğu işletmede bazen kabul edilebilir maliyetler, işletmenin ve tedarikçilerinin yetenekleri, rakipler ve rakiplerin tedarikçileriyle kıyaslandığında başarabilmek için çok düşüktür. Hedef maliyetleme gücünü, ana kuralının “hedef maliyetler asla aşılmamalıdır” uygulanmasından almaktadır. Eğer bir işletme sürekli saldırgan hedef maliyetler belirler ise ana kuralın ihlali yaygın bir hal alabilir ve hedef maliyetleme sürecinin disiplini kaybolabilir. Kabul edilebilir maliyetlerin gerçekleştirilemeyeceğinin bilinmesi durumunda da tasarım takımı bu maliyeti gerçekleştirmeye çalışmayı bırakabilir ve mamul tasarımındaki etkili maliyet azaltma çalışmaları durabilir. İşletmeler, bu motivasyon problemini önlemek için hedef maliyetleri çoğunlukla kabul edilebilir maliyetlerden yüksek belirlemektedir ve bu hedef maliyetler sadece dikkatli bir çabayla gerçekleştirilebilecek şekilde tasarlanmaktadır.<sup>46</sup>

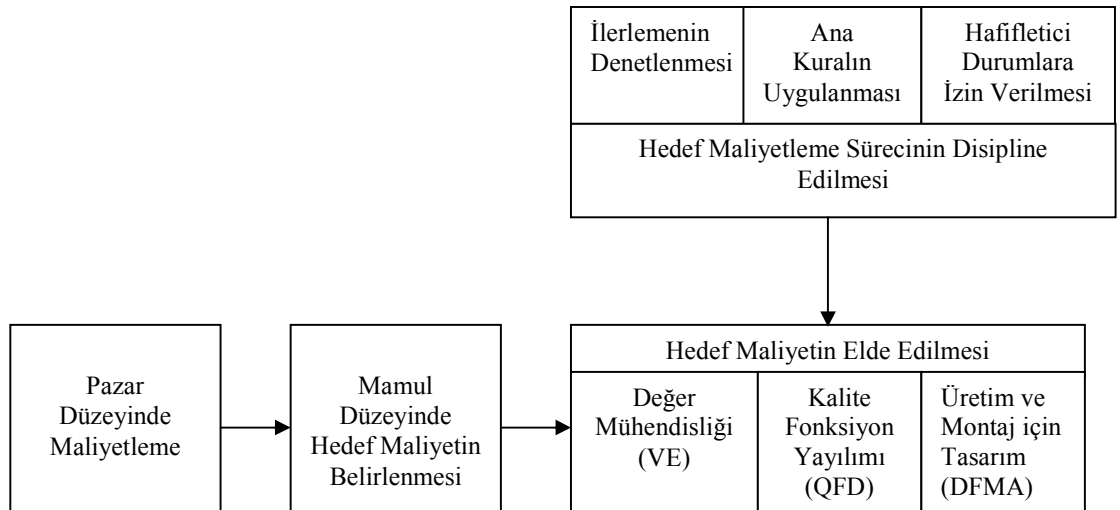
Sonuç olarak, kabul edilebilir ve mamul düzeyinde hedef maliyet arasındaki farklılığın iki rolü vardır. İlki, stratejik maliyet azaltma hedefinin belirlenmesi bir sonraki mamul grubunun tasarımcıları üzerinde maliyet azaltma yönünde daha güçlü bir baskı

<sup>46</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 109-112.

yaratmaktadır. Böylece kabul edilebilir maliyeti gerçekleştirmede başarısız olduğu takdirde, bu kalıcı bir yenilgi olmaktan çok gelecek için hedef haline gelmektedir. İkincisi, kabul edilebilir maliyetin tanımlanması yoluyla hedef maliyetlere uygulanan ana kuralın zayıflatılmasından kaçınılmaktadır. Stratejik maliyet azaltma hedeflerinin belirlendiği süreç iyi bir şekilde disipline edilmelidir, aksi takdirde başarılması çok kolay hedef maliyetler belirlemek, hedef maliyetlemenin etkinliğini azaltan bir mekanizma haline gelir.<sup>47</sup>

### 3.2.2.Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetin Elde Edilmesi

Hedef maliyet amacı belirdikten sonra, mamul düzeyinde hedef maliyetin ikinci aşaması olan, bu maliyetin elde edilmesi gelmektedir. **Şekil 2.12**'de mamul düzeyinde hedef maliyetlemenin aşamaları ve hedef maliyetin elde edilmesi aşamasında mamulün tasarımında yararlanılan teknikler görülmektedir.



**Şekil 2.12 Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetlemenin Aşamaları**

(Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Target Costing For New-Product Development: Product-Level Target Costing", *Journal of Cost Management*, July/August 2002, s. 8.)

Mamul tasarımcıları, mamulün maliyetini azaltmak için değer mühendisliği, üretim ve montaj için tasarım ve kalite fonksiyon yayılımı gibi birçok mühendislik tekniğinden

<sup>47</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 8.

yararlanmaktadır. Değer mühendisliği gelişmiş tasarımlarla mamulün tüketiciler için değerini artırmayı hedeflemektedir.<sup>48</sup> Bunu da müşteriler tarafından gereksinim duyulan fonksiyonların maliyetlerini azaltırken fonksiyonellik ve kalitesini artırmaya çalışarak yapmaktadır.<sup>49</sup> Üretim ve montaj için tasarım, toplam üretim maliyetini azaltmak için mamul tasarımını basitleştirmeyi sağlamaktadır. Parça sayısını azaltarak ve montaj sürecini basitleştirerek daha az montaj hatası ve gelişmiş güvenilirlik sağlamaktadır.<sup>50</sup> Kalite fonksiyon yayılımı ise mamul kavramının ortaya atılmasından itibaren müşteri ihtiyaç ve isteklerini göz önüne alarak, mamulün pazara sunulmasından sonra ortaya çıkabilecek problemleri en aza indirmeye çalışan, hem maliyetten hem de zamandan tasarruf sağlayan bir tekniktir.<sup>51</sup>

Değer mühendisliğinin uygulanması, mamulün kavramsallaştırılmasıyla başlamakta ve mamul üretime verilene kadar tasarım süreciyle devam etmektedir. Mamulün üretime verilmesiyle birlikte, süreç değer analizi (VA) adı altında devam etmektedir. Değer analizi ve değer mühendisliği arasındaki fark yaklaşımın ele alınış şekline veya kullanılan tekniklerden değil mamul yaşam döneminde ortaya çıktıkları aşamadan kaynaklanmaktadır. Değer mühendisliği, mamul tasarım ve geliştirme aşamalarında, değer analizi ise üretim aşamasında ve satın alınan parçalar için kullanılmaktadır. Bu nedenle hedef maliyetleme ile değer mühendisliği, kaizen maliyetleme ile de değer analizi eşzamanlı faaliyetler olarak görülebilir.

Değer mühendisliğinin ardındaki motive edici unsur mamulün ana fonksiyonunu yerine getirirken, müşterileri kabul edilebilir bir maliyette tatmin etmeyi garanti altına almasıdır. Değer mühendisliği öncelikli olarak mamul fonksiyonlarıyla ve ikinci olarak ta

---

<sup>48</sup> Swenson, Dan - Ansari, Shahid - Bell, Jan, Ill-Woon,Kom, "Best Practices in Target Costing", Management Accounting Quarterly, Winter 2003, Vol:4, No:2, s. 13.

<sup>49</sup> Ergun, Ülkü, "Ürün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetim Teknikleri", Muhasebe ve Denetim Bakış, Şubat 2002, Yıl: 2, Sayı: 6, s. 38.

<sup>50</sup> Swenson, a.g.m., s. 13.

<sup>51</sup> Kağnıcıoğlu, C.Hakan, "Ürün Tasarımında Kalite Fonksiyon Yayılımı", Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt XXI, Sayı I, 2002, s. 179.

maliyetlerle ilgilidir.<sup>52</sup> Değer mühendisliğinin büyük bir kısmı hedef maliyetleme sürecinin mamul ve parça düzeyi kısmında gerçekleşirken çok az kısmı fiyat odaklı maliyetleme kısmında gerçekleşmektedir.<sup>53</sup>

### **3.2.3.Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Disipline Edilmesi**

Mamul düzeyinde hedef maliyetleme sürecinin disipline edilmesi, tasarım mühendislerinin maliyet azaltma amacını gerçekleştirmedeki ilerlemelerinin izlenmesi ve denetlenmesi ile başlamaktadır. Sürecin bu aşamasında hedef maliyetlemenin ana kuralı uygulanmaktadır. Sadece mamulün pazara sunulmasının zorunlu olduğu durumlarda maliyet ikinci plana alınarak ana kural göz ardı edilebilir. Bazı işletmeler mamul geliştirmenin bu aşamasında olası maliyetleri (as-if) tanımlamaktadırlar. Olası maliyetler, daha önceki mamullerin tasarım ve üretiminde belirlenen maliyet azaltmaya elverişli durumları göstermektedir. Çoğu durumda olası maliyetler yeni mamulün hedef maliyetinin üstünde, geçerli maliyetinin ise altındadır.

Tasarım süreci ilerledikçe ve ana fonksiyonların maliyetleri azaltıldıkça tahmini maliyet, hedef maliyet seviyesine doğru yaklaşmakta ve hedef maliyete eşitlendiğinde çoğu işletme için maliyet azaltma faaliyetleri durmaktadır.<sup>54</sup> Tahmini maliyet, aynı zamanda birikmiş maliyet olarak da adlandırılır. Hiçbir hedef dikkate alınmadan, tahmin edilen geçerli kümülatif maliyettir. Birikmiş maliyet olarak adlandırılmasının nedeni, her değer mühendisliği çalışması yapıldığında yeniden hesaplanmasından kaynaklanmaktadır. Hedef maliyetlemedeki temel çalışma, değer mühendisliği çalışmaları uygulayarak birikmiş maliyeti kabul edilebilir maliyete eşit olana kadar azaltmaktır.<sup>55</sup>

Tahmini maliyetin hedef maliyetle karşılaştırılması tasarım süreci boyunca devam etmektedir. Eğer tahmini üretim maliyeti çok yüksekse, tasarım ek analizlere tabi

---

<sup>52</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 9.

<sup>53</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 129.

<sup>54</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 10,11.

<sup>55</sup> Sakurai, a.g.e., s. 48.



tutulmaktadır. Genelde maliyet tahminlerini, hedef maliyet düzeyine kadar azaltabilmek için çok küçük değişikliklere ihtiyaç duyulmaktadır.<sup>56</sup>

Hedef maliyetlemenin ana kuralının, hedef maliyetleme disiplini sağlamada önemli rolü vardır. Ana kural üç yolla uygulanmaktadır.<sup>57</sup>

-Tasarımdaki geliştirmeler, maliyetlerde artışa neden oluyorsa, bu artışları dengeleyecek tasarruf yapılabilecek noktalar belirlenmelidir.

-Maliyetleri, hedef maliyetleri aşan mamullerin üretilmesine izin verilmemelidir.

-Hedef maliyetin gerçekleştirilmesinden emin olmak için üretime geçiş dikkatli bir şekilde yönetilmelidir.

Örneğin, parça hedef maliyetlerinin toplamının, mamulün hedef maliyetini aşmadığından emin olmak için büyük özen gösterilmektedir. Herhangi bir parçanın maliyetindeki bir artış, mühendisleri diğer parçaların maliyetini aynı oranda azaltabilecekleri yollar araştırmaya yönlendirmektedir. Mamulün tasarım aşaması son bulduğunda mamul üretime gönderilmektedir.

Çeşitli özelliklere sahip mamullerde, hedef maliyetin elde edilebilmesi için, standart bir mamulün içermesi gereken özellikler belirlenmektedir. Üretim maliyeti çok yüksek çıkarsa bir veya daha fazla standart özellik seçmeli hale dönüştürülebilir böylece müşteriler, bu özelliklere sahip mamullere, ek bir ödeme yaparak sahip olabilirler. Özelliklerin seçmeli hale dönüştürülmesi, standart mamullerin üretim maliyetlerini azaltacak, aynı zamanda hedef maliyetin elde edilebilmesini sağlayacaktır. Aynı zamanda orijinal olarak belirlenmiş mamulün satış fiyatını artıracak ve hedef karın elde edilmesini sağlayacaktır. Standart mamulün fonksiyonelliğinde yapılan değişiklik, pazar analizine tabi tutulmalıdır, böylece, mamulün hedef satış fiyatında, müşteri tarafından kabul edilebilirliği ölçülebilir.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 10,11.

<sup>57</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e.,s. 122.

<sup>58</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 10,11.

Hedef maliyetleme sürecinde başarının yolu, tahmini maliyetleri hedef maliyetlere eşitleyebilmekten geçmektedir. Maliyet azaltma amacı gerçekleştirilemez ise mamul, maliyeti azaltılmak için yeniden tasarıma gönderilir veya mamul üretilmekten vazgeçilir.

Bazen işletmeler, satış fiyatları, üretim maliyetlerini ve hedef karlarını karşılayamayacak mamulleri üreterek ana kuralı bozuyor görünebilirler. Bu istisnalar, kuralın bozulduğu anlamına gelmez çünkü bu mamullerin gelecekte sağlayacakları gelirler dikkate alınmaktadır. Sony firmasında bu kuralın tek istisnası, yönetimin pazar oluşturmak veya genişletmek için yatırımı gerekli gördüğü stratejik mamuller için olmaktadır. Çünkü bu mamuller işletmenin pazar payını korumaktadır, bir sonraki kuşağın teknolojisini kullanmaktadır ve diğer mamullerinin satışını artırmaktadır.<sup>59</sup>

### **3.3. Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme**

Hedef maliyetleme sürecinin mamul düzeyinde hedef maliyetleme kısmının tamamlanmasıyla birlikte, parça düzeyinde hedef maliyetlerin belirlendiği üçüncü ve son kısım başlamaktadır. Sürecin bu kısmında mamul düzeyinde hedef maliyet parça düzeyinde ayrıştırılmakta ve işletmenin satın aldığı parçalara ödemeye istekli olduğu fiyat belirlenmektedir. Yani işletme parça düzeyinde hedef maliyetleri belirlerken, tedarikçileri tarafından üretilen parçaların satış fiyatını belirlemekte ve tedarikçilerin parçaları düşük maliyetle tasarlayabilecekleri yollar bulmalarına odaklanmaktadır. Bu amacını gerçekleştirebilmek için tedarikçiler, müşteriler ve mamul tasarımcıları arasında yeni iletişim kanalları oluşturarak organizasyonlar arası maliyetlemeyi kullanmaktadır.<sup>60</sup> Organizasyonlar arası maliyet yönetimi, tedarikçi zincirindeki tüm işletmelerin ortak çabalarıyla maliyetlerin yönetilmesidir. İşletmelerin organizasyonlar arası maliyet yönetim programlarından beklentileri, müşteri ve tedarikçiler ile koordineli faaliyetler sonucu düşük maliyetli çözümler bulabilmektir.<sup>61</sup> İşletmelerin mamul tasarımı sürecinde, maliyetleri

---

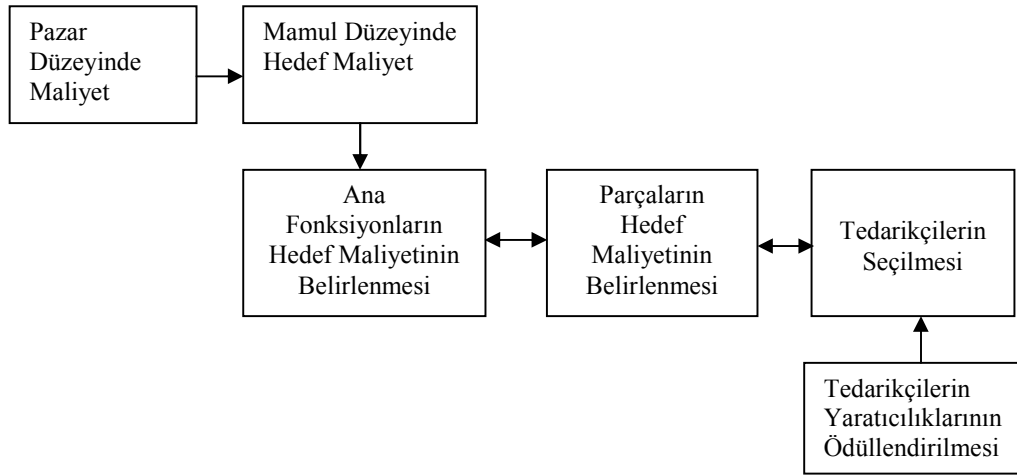
<sup>59</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 124-126.

<sup>60</sup> Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Target Costing For New-Product Development: Component-Level Target Costing", *Journal of Cost Management*, September/October 2002, s. 36,37.

<sup>61</sup> Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Interorganizational Costing, Part 1", *Cost Management*, September/October Vol 17, Number 5, 2003, s. 14.

yönetmek amacıyla kullandıkları birincil yöntemler arasında hedef maliyetleme ve değer mühendisliği yer almaktadır. Kullanılan bu iki teknik, organizasyonlar arası maliyet yönetim sistemleri vasıtasıyla tedarik zincirini de kapsamı içine almaktadır.<sup>62</sup>

**Şekil 2.13**'de görüldüğü gibi hedef maliyetleme sürecinin, parça düzeyinde hedef maliyet belirleme kısmı dört adımda incelenebilir:



**Şekil 2.13 Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme**

( Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, Target Costing and Value Engineering, Productivity Press, Portland, s. 141.)

İlk adımda, ana fonksiyonların hedef maliyetleri, ikinci adımda ise parça düzeyinde hedef maliyet belirlenmektedir. Ana fonksiyonlar, kritik fonksiyonları yerine getirerek mamulün esas fonksiyonunu yapabilmesini sağlayan montaja hazır parçalardır. Örneğin motor soğutma sistemi bir otomobilin ana fonksiyonlarından biridir. Motoru soğuk tutarak arabanın çalışmasını ve esas fonksiyonu olan bir yerden bir yere gitmeyi sağlamaktadır. Bir sonraki adımda, parçalar için tedarikçiler seçilmekte ve son aşamada da tedarikçiler yaratıcılıklarından dolayı ödüllendirilmektedir.

<sup>62</sup> Özer, Gökhan, “Bugünün ve Geleceğin Maliyetlerini Yöneterek Rekabetçi Kalmanın Yolları”, Standart, Yıl 43, Sayı 509, Mayıs 2004, s. 77.

### 3.3.1. Ana Fonksiyonların Hedef Maliyetlerinin Belirlenmesi

Bir mamulün hedef maliyeti belirlendikten sonra, içerdiği parçaların hedef maliyetini belirlemek için, bu maliyet ayrıştırılmaya başlanır. Bu süreç, mamulün ana fonksiyonları için hedef maliyetin belirlenmesiyle başlamakta ve parça düzeyinde hedef maliyetin belirlenmesiyle devam etmektedir. Bu adımlar, hedef maliyetlemenin ikinci amacı olan, işletmenin karşılaştığı rekabet baskısının tedarikçilere aktarılmasını sağlamaktadır. Bu amaç, dikey yerine yatay olarak bütünleşen yalın organizasyonlar için kritik öneme sahiptir. Bu organizasyonlar, mamullerini üretmek için gerekli olan parça ve malzemelerin önemli bir kısmını iç tedarikçiler yerine dış tedarikçilerden almaktadır.<sup>63</sup> Dışardan sağlanan parçalara bağımlı olmak, tedarikçilerle olan ilişkilerin, işletmenin başarısındaki önemini artırmaktadır.<sup>64</sup> Hedef maliyetleme yöntemi, işletmeye tedarikçilerden sağlanan parçaların satış fiyatını belirlemeye izin verme yolu ile tedarikçileri disipline etmek için güçlü bir mekanizma sağlamaktadır.

Mamuller karmaşık olduğu zaman, dışardan sağlanan parçalar için hedef maliyet belirleme süreci ilk olarak ana fonksiyonların hedef maliyetinin belirlenmesiyle başlamaktadır. Aynı bir adımda da içerdikleri parçaların maliyeti belirlenmektedir. Her bir ana fonksiyonun tasarımı, o iş için tahsis edilmiş takımın sorumluluğundadır. Tasarım takımları genelde mamul tasarımı, mühendislik, satın alma, üretim mühendisliği, üretim ve tedarikçiler gibi her bir disiplini temsil eden kişilerden oluşmaktadır.<sup>65</sup> Hedef maliyetlemenin başarılı olabilmesi için planlama, tasarım, muhasebe, üretim ve pazarlama departmanlarını ilişkilendiren matris bir organizasyonda hedef maliyetlemenin uygulanması gerekir.<sup>66</sup>

Çoğu işletme **Şekil 2.14'** de görüldüğü üzere her ana fonksiyon için farklı maliyet azaltma amacı belirleyebilir.

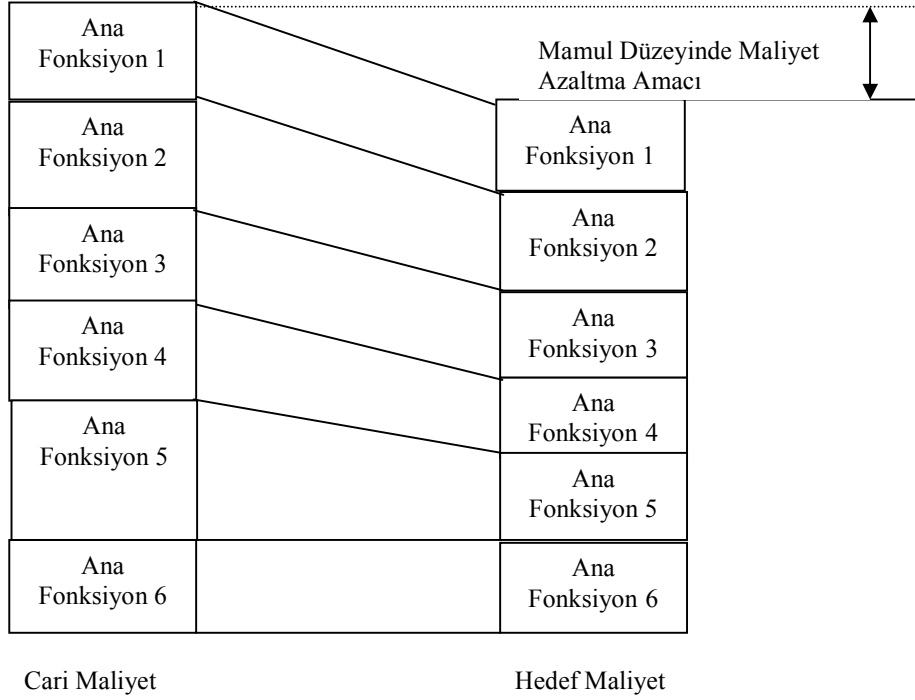
---

<sup>63</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 37.

<sup>64</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 141.

<sup>65</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 38.

<sup>66</sup> Sakurai, a.g.e., s. 58.



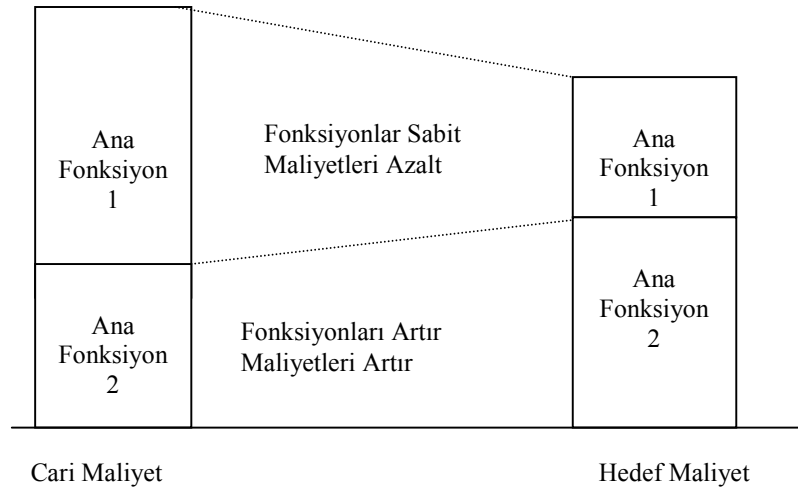
**Şekil 2.14 Hedef Maliyetin Ana Fonksiyon Düzeyinde Ayrıştırılması**

( Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Target Costing For New-Product Development: Component-Level Target Costing", *Journal of Cost Management*, September/October 2002, s. 39.)

Bu farklı amaçlar göstermektedir ki bazı ana fonksiyonların maliyetini azaltmak, diğerlerine göre daha kolaydır. Yeni teknolojiye ve yeni tasarımlara dayanan ana fonksiyonlar, çoğu zaman maliyet azaltımı için daha fazla fırsat sunmaktadır.

Hedef maliyetler, genelde tarihi maliyet azaltma oranlarına dayanmaktadır. Ancak bazı işletmeler, yeni mamullerin hedef maliyetini belirlerken, pazar analizlerinden yararlanmaktadırlar. Pazar analizine dayanan yaklaşım, özellikle farklı fonksiyonlara sahip mamuller sunulacağı zaman uygulanabilir. Pazara dayalı tahminler teknik, güvenlik ve yasal faktörlere göre değiştirilmekte ve daha önceden belirli oranda paylaştırılmış hedef maliyetlerde ayarlamalara neden olmaktadır. Eğer bir parça için paylaştırılmış hedef maliyet, mamulün istenen özelliklerde üretilmesi için düşükse, o parçanın hedef maliyeti artırılmakta ve bunu telafi etmek içinde diğer parçanın hedef maliyeti azaltılmaktadır.

Başmühendisler, tarihi oranlara dayanan veya pazar analizine göre elde edilmiş hedef maliyetlerde üç nedenle değişiklik yaparlar. İlk olarak eğer tarihi oranların toplamı istenen maliyet azaltma amacını vermiyorsa, başmühendis, ana fonksiyon tasarım takımlarının şefiyle daha yüksek oranlarda maliyet azaltma için görüşür. Bu görüşmeler, ana parçaların hedef maliyetleri toplamı, mamulün hedef maliyetine eşit olana kadar devam eder. İkincisi, ana fonksiyonların görece önemi bir üretimden diğerine değişiyorsa, başmühendis hedef maliyeti buna göre değiştirir. **Şekil 2.15**'te görüldüğü gibi hedef maliyetin ana kuralının bozulmaması için fonksiyonlardaki herhangi bir artış için (örneğin daha sessiz bir araba ) mamulün bu özelliklerinden sorumlu tasarım takımından beklenen maliyet azaltma amacı azaltılır, yani maliyetlerde artışa izin verilir. Ancak bu artışa dengelemek için diğer bölümlerden beklenen maliyet azaltma amacı artırılır, yani fonksiyonun maliyetleri sabit kaldığı için maliyetlerin de azaltışa gidilir.<sup>67</sup> Mamulün kabul edilebilir maliyetini gerçekleştirebilmek için her ana parçanın maliyetindeki azalışların toplamı, istenen maliyet azaltma düzeyine eşit olmalıdır.<sup>68</sup>



### Şekil 2.15 Ana Fonksiyonlara Hedef Maliyetin Dağılımı

( **Kaynak:** Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Target Costing For New-Product Development: Component-Level Target Costing", *Journal of Cost Management*, September/October 2002, s. 40.)

<sup>67</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 38-39.

<sup>68</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 147.

Üçüncü olarak, ana fonksiyonlar için kullanılan teknoloji değişirse, eski teknolojinin tarihi maliyet azaltma oranı artık anlamlı olmaz. Ancak tarihi oran yeni teknolojiye uygunsuzsa kullanılabilir. Tamamen yeni teknolojinin kullanıldığı durumda maliyet tahmini daha zor bir hal almakta çünkü maliyet azaltma trendleriyle ilgili tarihi veri bulunmamaktadır.<sup>69</sup>

Bazı işletmelerde, parça düzeyinde hedef maliyet geliştirilirken üretim sürecinde tasarımla ilgili çıkabilecek problemlerden dolayı oluşacak herhangi bir maliyet fazlalığı için üretim yöneticileri tarafından kullanılacak bir güvenlik payı tutulmaktadır. Eğer parça maliyetleri toplamı, mamul düzeyinde hedef maliyete eşit olacak şekilde belirlenirse, oluşacak maliyet fazlalıkları ana kuralın bozulmasına neden olacak ve hedef maliyet aşılabacaktır. Ancak uygun miktarda bir rezerv tutulmasıyla, ana kuraldaki önemsiz bozulmalar azaltılabilecektir. Rezervin büyüklüğü benzer mamul geliştirme projelerindeki deneyimlere göre belirlenmektedir. Rezerv genelde, mamul düzeyinde hedef maliyetin %5–10 arasında değişen orandadır. Rezervin belirlenmesi parça düzeyinde hedef maliyetin belirlenmesinden önce gerçekleşmektedir. Parça düzeyinde hedef maliyet, montaj ve endirekt üretim hedef maliyeti toplamı, mamul düzeyinde hedef maliyetin altında olacak şekilde belirlenmektedir. Yani;

Mamul düzeyinde hedef maliyet – parça düzeyinde hedef maliyetlerin toplamı – montaj hedef maliyeti - endirekt üretim hedef maliyeti = Üretim yöneticileri için ayrılan rezerv.

Mamulün üretimine başladıktan sonra tahmin edilen maliyet fazlalığı oluşursa bu rezerv kullanılmaktadır, böylece ana kural bozulmamış olmaktadır. Maliyet fazlalığı rezervlerden az olduğu sürece mamul hedef maliyetinin altında olacaktır. Bu şekilde tüm rezervin kullanılmadığı durumlarda, kalan kısım fonksiyonelliğin artırılmasında kullanılabilir veya reklâm harcamalarının artırılmasında kullanılabilir. Eğer maliyet fazlalıkları rezervi aşarsa, mamul hedef maliyetini aşmış olacak bunun sonucunda da ya

---

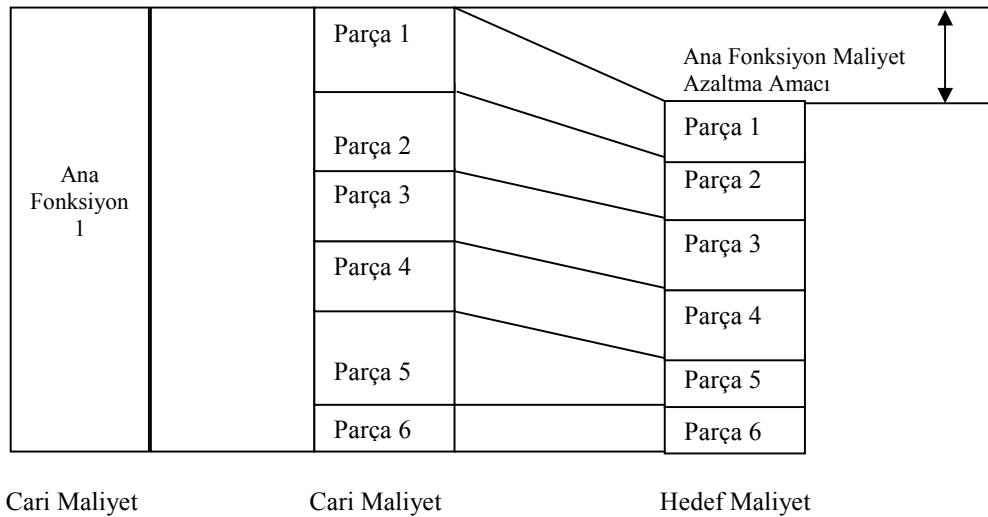
<sup>69</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 39.

mamul üretilmekten vazgeçilecek ya da derhal kaizen maliyetleme yönetimi uygulanarak, mamulün maliyetini geri çekmek için çalışılacaktır.<sup>70</sup>

Temel fonksiyonların hedef maliyeti belirlendikten sonra bu maliyet, uygun bir şekilde grup, parça ve kısım düzeyinde ayrıştırılır. Amaç dışardan temin edilen her parçanın alış fiyatını belirlemektir.

### 3.3.2. Parçaların Hedef Maliyetinin Belirlenmesi

Mamul tasarımı, mamulün spesifik parçalarının belirlenebileceği aşamaya geldiğinde, grup ve tek parça için hedef maliyet belirlenebilir. Çoğu işletmede değer mühendisliği, her ana fonksiyonun parçalarının hedef maliyetini belirlemeye, deneme üretiminin mühendislik çizimleri tamamlandıktan sonra başlamaktadır.



**Şekil 2.16 Ana Fonksiyonun Hedef Maliyetlerinin Parça Düzeyinde Ayrıştırılması**

( Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, “Target Costing For New-Product Development: Component-Level Target Costing”, Journal of Cost Management, September/October 2002, s. 41.)

<sup>70</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 148,149.



Önerilen tasarım, dışardan temin edilen parça için yüksek fonksiyonellik gerektiriyorsa, parçanın hedef maliyeti artırılabilir. Ancak yeni parça, eskisinden küçük veya hafif ise diğer tedarikçiden maliyetleri azaltması istenebilir. Malzemede değişiklik olmasına rağmen, performansta değişiklik beklenmediğinde, üçüncü tedarikçiden aynı maliyetle devam etmesi istenebilir.<sup>71</sup> **Şekil 2.16**'da görüldüğü üzere parça 3-4-6'nın maliyetlerinde herhangi bir değişiklik olmazken parça 1-2-5'in maliyetlerinde azalma görülmektedir.

Parça düzeyinde hedef maliyeti belirleme süreci, birçok açıdan ana fonksiyonların hedef maliyetini belirleme sürecine benzemektedir. Parça düzeyinde hedef maliyetleme üç ana unsurdan oluşmaktadır. İlki, yeni mamulün parça düzeyinde hedef maliyetini tahmin ederken, parçaların tarihi maliyetlerinden başlamaktadır. İkincisi, tedarikçilerin seçiminde işletmenin tedarikçi tabanında amaçlarını uygulamaktadır. Üçüncüsü ise verilen bir parça için tedarikçilerin seçimiyle ilgilidir.

### **3.3.2.1. Parçaların Tarihi Maliyetlerinin Kullanılması**

Parça düzeyinde hedef maliyeti belirlemek için fonksiyonel analiz ve verimlilik analizini içeren, birçok teknik geliştirilmiştir. Bu teknikler, parçanın sağlandığı kaynağa göre değişmektedir. Fonksiyonel analiz, montaja hazır parçaların, fonksiyonlarına göre hedef maliyetini belirleyen bir yöntemdir ve işletme dışında tasarlanmış ve üretilmiş parçalar için kullanılmaktadır. Çünkü bu yöntem üretim süreciyle ilgili ayrıntılı bilgi gerektirmemektedir. Verimlilik analizi üretim sürecine dayalı olarak alt parçaların hedef maliyetini belirleyen bir yöntemdir ve üretim süreciyle ilgili ayrıntılı bilgi gerektirmektedir.<sup>72</sup> İşletme veya taşeronları tarafından üretilen, montaja hazır parçaların tasarımında kullanılmaktadır.

---

<sup>71</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.m., s. 40,41.

<sup>72</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 150-154.

### 3.3.2.1.1. Fonksiyonel Analiz

Fonksiyonel analiz, değer mühendisliği çalışmalarında kullanılmak için geliştirilmiş bir maliyet yönetim tekniğidir. Fonksiyonel maliyet analizi için farklı departmanlardan (muhasabe, üretim, satın alma, mühendislik, tasarım ve pazarlama gibi) çalışanlar bir araya gelmektedir.<sup>73</sup> Fonksiyonel analizde, maliyet azaltma olanakları belirlenerek, mamul geliştirme veya yeni fonksiyonlar ekleme olasılıklarına odaklanılmakta böylece maliyet yönetimine katkıda bulunmaktadır. Fonksiyonel analiz, aynı zamanda mamul yaşam dönemi boyunca maliyet yönetimi için temel oluşturmaktadır. Mamul planlama ve tasarım aşaması için maliyet tahminleri kullanılarak, fonksiyonel analiz uygulanabilir. Daha sonra gerçek maliyetler kullanılarak üretim aşamasında ortaya çıkan maliyetlerin izlenmesinde ve analiz edilmesinde de fonksiyonel analiz kullanılabilir.<sup>74</sup>

Bir mamulün ana amacını yerine getirmesini sağlayan belirli fonksiyonları vardır. Bu fonksiyonlar, fonksiyon alanları şeklinde sınıflandırılabilir ve hedef maliyetler bu alanlara atanabilir. Hedef maliyetleri, fonksiyon alanlarına atamanın altında yatan neden tasarımcılara hedef maliyet içeriğinde yeni mamul veya mevcut mamullerdeki değişikliklerin tasarımında geniş hareket alanı tanımaktır.

Hedef maliyetlerin, fonksiyon alanlarına atanması üç adımda gerçekleşmektedir. İlk olarak fonksiyon alanları belirlenmekte, daha sonra her fonksiyon alanının önemi değerlendirilmektedir. Son olarak ta her fonksiyon alanının göreceli önemine göre hedef maliyetler bu alanlara atanmaktadır. Fonksiyon alanları mamul özelliklerine dayalı olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlanan fonksiyonlardan fonksiyonel aile ağacı çizilebilir.

Fonksiyon alanları değerlendirilirken, değerlendirmenin müşteri açısından mı yoksa üretici açısından mı yapılacağı kararı alınmalıdır. Başlangıç değerlendirmesi için hedef maliyet yönetiminin öneminin pazar ihtiyaçlarını dikkate almasından geldiği göz önünde bulundurulursa, müşteri bakış açısı daha uygun olmaktadır. Fonksiyon alanlarını

---

<sup>73</sup> Tanaka, a.g.e., s. 56-58.

<sup>74</sup> Yoshikawa, Takeo - Innes, John - Falconer, Mitchell, "Cost Management Through Functional Analysis", ed. Brinker, Barry J., Warren, Gorham & Lamont, New York, s. 243.

değerlendirmenin, parasal değerler ve oranlar olmak üzere iki yöntemi vardır. Parasal değerler yaklaşımı, müşterilerin her bir fonksiyon veya fonksiyon alanı için ödemeye istekli olduğu parasal miktarın tahmin edilmesini içermektedir. Oran yaklaşımında ise, müşteriler bir mamulün tüm fonksiyonlarının %100'ü temsil ettiğini farz etmekte, daha sonra bu %100'ü, kendileri açısından önemi bakımından farklı fonksiyon alanları arasında bölüştürmektedirler. Uygulamada, pazar araştırması ile müşterilerden farklı fonksiyonlar ve fonksiyon alanları ile ilgili görüşlerini içeren veriler toplanabilir.

Fonksiyon alanlarının, müşteri bakış açısından parasal değer veya oranlar kullanılarak değerlendirilmesi tercih edilen bir yöntem olmasına rağmen yalnızca müşteri bakış açısından hedef maliyetlerin belirlenmesi, teknik, güvenlik gibi belirli faktörlerin gözden kaçmasına neden olabilir. Müşteri değerlendirmesi baskın olmalıdır, ancak her fonksiyon alanı için hedef maliyet sonlandırılmadan önce, üretici değerlendirmesini dikkate almak için müşteri değerlendirmesi, belirli fonksiyon alanları ile ilgili olarak bazen değiştirilebilir.

Aşağıdaki tabloda, oran yöntemi kullanılarak fonksiyon alanlarına hedef maliyetlerin nasıl atandığını gösteren bir örnek görülmektedir. Mamulün toplam hedef maliyeti 300.000\$'dir. Bu hedef maliyetin, müşteriler için görece değerlerine göre her bir fonksiyona atanması gerekmektedir. Fonksiyonların, müşteriler için görece değerleri iki yoldan tahmin edilebilir. En iyi yol mamulün her bir fonksiyonu için müşterilerin ne kadar ödemeye istekli olduklarını sormaktır. Ancak bu yöntem hem çok maliyetli hem de çok zaman almaktadır. Her fonksiyonun müşteriler için değerini tahmin etmenin daha ucuz ve hızlı fakat daha az doğru yöntemi ise fonksiyonel analiz takımının, müşteri yerine geçerek her bir fonksiyona değer vermesidir. Daha sonra verilen farklı değerler, takım tarafından tartışılarak ortak bir karara varılmaktadır. Aşağıdaki örnekte müşteriler fonksiyon 1 ve 3'e %27 ve %42 ağırlık vererek en önemli fonksiyon olarak belirlemişlerdir. 300 000\$ olarak belirlenmiş hedef maliyet fonksiyonlara, ağırlıklarına göre paylaştırıldığında bu fonksiyonlar, hedef maliyetten sırasıyla 81.000\$ ve 126.000\$ pay almaktadır.

**Tablo 2.1 Oran yöntemi kullanılarak hedef maliyetlerin fonksiyon alanlarına atanması**

Fonksiyonlar	(a) Gerçek Maliyetler	(b) Fonksiyonların müşteriler için görece değeri (%)	(c)=300 000*(b) Fonksiyonların Müşteriler için Değerine göre Atanan Hedef Maliyetler (\$)	a-c	(d)= (c)/(a) Değer Oranı
1	83 000	27	81 000	2 000	0.97
2	68 000	20	60 000	8 000	0.88
3	126 000	42	126 000	-	1
4	50 000	6	18 000	32 000	0.36
5	25 000	5	15 000	10 000	0.6
	352 000	100	300 000		

Tablodan da görüldüğü gibi parasal değerler açısından, atanan hedef maliyetler ile gerçek maliyetler arasındaki en büyük fark, fonksiyon 4 ve fonksiyon 5'te görülmektedir. Tablodaki verileri analiz etmenin bir diğer yolu, her bir fonksiyon için değer oranını hesaplamaktır.

$$\text{Değer oranı} = \frac{\text{Müşteriler için değerine göre atanan hedef maliyetler}}{\text{Cari Maliviet}}$$

Eğer değer oranı 1.0 den küçükse ilgilenilmesi gerekir. Çünkü gerçek maliyeti hedef maliyetten veya müşteri için parasal değerinden fazladır. Fonksiyon 4 ve 5'in değer oranı

bu fonksiyonlarla ilgili problemi göstermektedir. Burada gerçek maliyetleri, atanan hedef maliyetlerden büyük olan fonksiyonların, dikkatle gözden geçirilmesi gerekmektedir.<sup>75</sup>

Bu yönetim muhasebesi tekniği, anahtar maliyet unsuru olarak mamulün amaç ve özelliklerine odaklanmaktadır. Mamul tasarımının değiştirilmesinde, rakip mamullerin fonksiyonlarının pazar tarafından değerlendirilmesi ile işletmenin mamullerinin özelliklerinin müşteri tarafından nasıl algılandığının karşılaştırılması, temel alınmaktadır. Fonksiyonel analiz süreci, geriye dönük bir kıyaslama olarak değerlendirilebilir. Çünkü müşterilerin ihtiyaçları ve tercihleri mamul geliştirme aşamasının kalite, performans ve maliyet parametreleri için başlangıç noktasını oluşturmaktadır.<sup>76</sup>

#### **3.3.2.1.2. Verimlilik Analizi**

Verimlilik analizi; yeni mamullerin parçalarının üretim süreçlerini, ayrıntılı aşamalara ayırıştırarak incelemektedir. Daha sonra üretim sürecindeki her aşamanın maliyetini, maliyet tablolarından faydalanarak tahmin etmektedir. Maliyet tabloları kullanılarak, üretimin birim maliyetleri hesaplanabilir. Verimlilik analizinde, montaja hazır yeni parçaların üretim sürecindeki ana aşamaları analiz edilerek, maliyetleri toplamı hedef maliyetlerle karşılaştırılmaktadır.<sup>77</sup>

#### **3.3.2.2 Tedarikçilerle İlgili Amaçların Uygulanması**

Tedarikçilerle ilgili amaçlar; tedarikçilerle ilişkilerin sürdürülmesi, genişletilmesi ve tedarikçilerin yaratıcılığının teşvik edilmesinden oluşmaktadır. Yenilik derecesini artırmak ve yeni teknolojilerin ve üretim süreçlerinin benimsenmesini sağlamak için işletme sürekli yeni tedarikçiler aramalıdır. Böylece yaratıcı ve yenilikçi veya işletmenin mamulleri için kullandığı teknolojide uzman tedarikçiler belirlenebilir. Son olarak, sözleşmeler tedarikçilerin yenilikleri için ödüllendirilmesinde kullanılmaktadır.

---

<sup>75</sup> Tanaka, a.g.e., s. 56-62.

<sup>76</sup> Bhimani, Al, "Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK", Management Accounting, June 1995, s. 42.

<sup>77</sup> Cooper - Slagmulder, a.g.e., s. 157.

Tedarikçiler (parasal) tekliflerine, ünlerine ve parçayı yaparken kullandıkları teknolojinin derecesine göre seçilmektedir. Teklifler, hedef maliyetleme sürecinin mümkün olduğunca erken aşamalarında toplanmaktadır ve yinelemeli olarak parça düzeyinde hedef maliyetleme süreci ile birleştirilmektedir. Bu sürecin tasarlanmasındaki amaç, tek başına parça düzeyinde hedef maliyetin başarılabılır olması ve toplamda mamulün parça düzeyinde hedef maliyetine eşit olmasıdır.

Parçalar için hedef maliyetin belirlenme sürecinin tamamlanması, mamul tasarım sürecindeki ana aşamanın tamamlandığının, sinyalini vermektedir. Artık mamulün tahmini maliyeti, üretilen veya dışardan temin edilen tüm parçaların, grup parçalarının, ana fonksiyonların maliyetleri toplanarak belirlenebilir. Tüm bu maliyetlerin toplamı, mamulün hedef maliyetine eşit veya ondan küçük olmalıdır aksi takdirde yeniden tasarım gerekir.

Tasarım ve üretim arasındaki ilişki, yeni mamulün üretim maliyetinin, hedef maliyeti olduğunu garantilemek için kritik öneme sahiptir. Böyle bir etkileşim olmadan hedef maliyet ile üretim maliyeti birbirinden farklı olabilir ve bu da hedef maliyetleme sistemini etkisiz kılar.

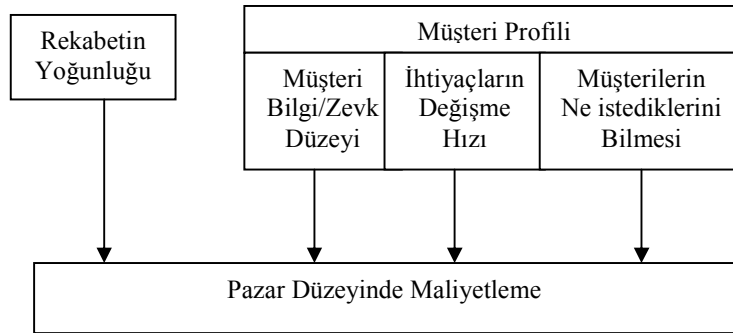
#### **4. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Rekabetin yoğunluğu, müşteri profili, işletmenin mamul stratejisi, mamulün özellikleri ve tedarikçilere dayalı stratejiler hedef maliyetleme sürecini etkilemektedir. Bu faktörlerden, rekabetin yoğunluğu ve müşteri profili pazar düzeyinde maliyetleme kısmını etkilemektedir. İşletmenin mamul stratejisi ve mamulün özellikleri ise mamul düzeyinde hedef maliyetleme kısmını etkilemektedir. Tedarikçilere dayalı stratejiler ise parça düzeyinde hedef maliyetleme sürecini şekillendirmektedir.

##### **4.1. Pazar Düzeyinde Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler**

Rekabetin yoğunluğu ve müşteri profili hedef maliyetleme sürecinin pazar düzeyinde maliyetleme kısmını şekillendirmektedir. Bu iki faktör, hedef maliyetleme yönteminden sağlanacak faydanın önemini göstermektedir. Aynı zamanda hedef maliyetleme sürecinin pazar analizi kısmında müşteri ve rakipler hakkında toplanacak

bilginin boyutları ve yapısı hakkında karar vermeye yardımcı olmaktadır. **Şekil 2.17**'de hedef maliyetleme sürecinin pazar düzeyinde maliyetleme kısmını etkileyen faktörler görülmektedir.



**Şekil 2.17 Pazar Düzeyinde Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler**

(Kaynak :Cooper, Robin –Slagmulder, Regine, “Factors Influencing Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice”, (çevrimci) [http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp\\_97\\_30.pdf](http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp_97_30.pdf))

#### 4.1.1. Rekabetin Yoğunluğu

Rekabetin yoğunluğu, işletmenin hedef maliyetleme sürecinde, rakiplerin mamullerine ne kadar dikkat etmesi gerektiğini belirlemektedir.<sup>78</sup> İşletmeler performanslarını, dış standartlarla karşılaştıracakları bir sistem oluşturmalarıdır. Dışsal standartlar ve rekabetin yoğunluğu nedeniyle, işletmeler maliyetlerini, rekabetçi hedef maliyetler düzeyine indirebilmek için çaba harcamalıdır. Ancak bunu faaliyet tabanlı maliyetleme çatısı altında ve toplam kalite yönetiminin gereklerinden taviz vermeden yapmalıdırlar. İşletmeler bunu gerçekleştirebilmek için rakiplerinin maliyet yapılarını ve faaliyetlerini tamamen anlamalıdırlar.<sup>79</sup>

<sup>78</sup> Cooper, Robin – Slagmulder, Regine, “Factors Influencing Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice”, (çevrimci) [http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp\\_97\\_30.pdf](http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp_97_30.pdf), 8 Nisan 2004.

<sup>79</sup> Baker, William M., “The Missing Element in Cost Management: Competitive Target Costing”, *IM*, March/April, 1992, s. 29.

#### 4.1.2.Müşteri Profili

Müşteri bilgi/zevk düzeyi, müşteri ihtiyaçlarının değişme hızı ve müşterinin ne istediğini bilmesi hedef maliyetlemeden sağlanan yararların belirlenmesinde çok önemlidir.

Müşterinin bilgi ve zevk düzeyi; müşterilerin, işletmenin mamulleri ile rakip mamuller arasındaki fiyat, kalite ve fonksiyonellik bakımından farklılıkları ayırabilme derecesidir. Müşterilerin bilgi ve zevk düzeyi arttıkça mamul yaşam bölgeleri daralmaktadır, bu da bölgenin dışında kalacak şekilde mamul sunma ve hata yapma olasılığını da artırmaktadır. Mamullerin yaşam bölgesi içinde olma olasılığını artırmak için müşteri analizleri üzerinde yoğun çaba harcanır ve mamul pazara sunulduğunda ki yaşam bölgesinin yeri belirlenmeye çalışılır. Yüksek bilgi ve zevk düzeyine sahip müşterilerin olduğu ortamlarda yaşam bölgesi dar olduğu için hedef maliyetleme daha faydalıdır.

Müşteri isteklerinin değişim hızı, yaşam bölgesinin yerinin zaman içinde nasıl hızlı değiştiğini tanımlamaktadır. Yaşam bölgelerinin süratle değişmesinden dolayı işletmeler için mamulü ürettiklerinde yaşam bölgesinin neresi olacağını tahmin etmek daha zor bir hal almaktadır. Müşteri isteklerinin hızlı bir şekilde değiştiği ortamlarda hedef maliyetlemenin daha faydalı olduğu kabul edilmektedir.

Müşterinin ne istediğini bilme derecesi arttıkça, yaşam bölgesinin yerini belirlemek için müşteri tercihlerine güvenmek daha faydalı olacaktır. Müşterinin ne istediğini bilmediği durumlarda ise müşteri üzerine odaklanmış işletmeler mamullerini riske atmış olacaktırlar çünkü mamulleri yaşam bölgesi dışında yer alacaktır.

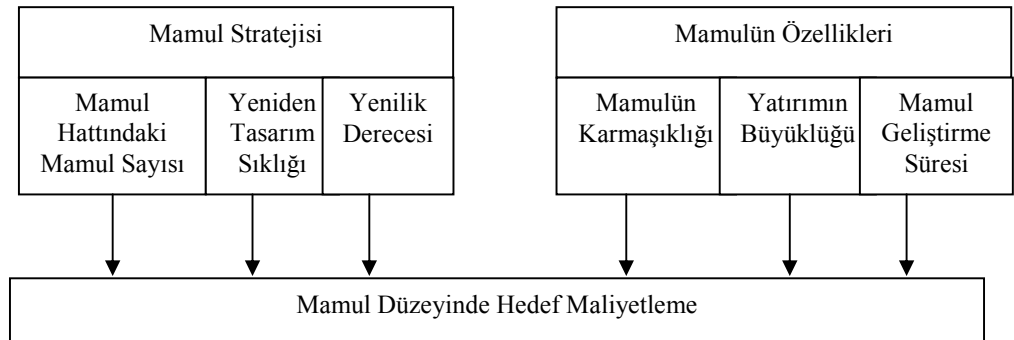
Pazar düzeyinde maliyetleme kısmını etkileyen faktörlerden, rekabetin yoğunluğu ve müşterilerin bilgi ve zevk düzeyi, yaşam bölgesinin genişliğini değiştirir. Yaşam bölgeleri daraldıkça işletmelerin başarılı mamuller sunmaları zorlaşmaktadır. Müşterilerin isteklerinin değişme hızı ve müşterilerin gelecekte ne istediklerini bilmeleri ise yaşam bölgesinin yerinin tahmin edilmesini ve değişim hızını etkilemektedir. Yaşam bölgelerinin yeri hızlı hareket ettikçe ve gelecekteki yerlerini tahmin etmek zorlaştıkça işletmelerin başarılı mamuller sunabilmeleri zorlaşacaktır. Bu şekilde dış çevrede yaşanan değişimler



bugüne kadar uygulanan maliyet yönetim tekniklerini yetersiz bırakmıştır.<sup>80</sup> İşletmelerin böyle rekabetçi pazarlarda hayatta kalabilmeleri için müşterilere istedikleri kalitede ve fiyatta mamul sunmaları aynı zamanda da karlılıklarını koruyabilmeleri gerekmektedir.<sup>81</sup> İşte hedef maliyetlemeden elde edilecek faydalar böyle ortamlarda artmaktadır çünkü mamul tasarımı ile pazarlama arasındaki yüksek koordinasyon mamulün tüketicileri tatmin etme olasılığını artırmaktadır ve mamullerin karlılıklarını garanti altına almaktadır.

#### 4.2. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler

Mamul düzeyinde hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler, mamul stratejisi ve mamulün özellikleridir. Bu faktörler **Şekil 2.18**'de gösterilmektedir.



#### Şekil 2.18 Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler

(Kaynak: Cooper, Robin-Slagmulder, Regine, “Factors Influencing Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice”,(çevrimci) [http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp\\_97\\_30.pdf](http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp_97_30.pdf))

Mamul stratejisi her mamul grubu için, mamul hattındaki mamul sayısını, yeniden tasarım sıklığını ve yenilik derecesini saptamaktadır. Mamulün özellikleri ise mamulün karmaşıklığını, yatırımın büyüklüğünü ve mamul tasarım süresini içermektedir.

<sup>80</sup> Cooper – Slagmulder, [www.feb.ugent.be/fac/research/wp/papers/wp\\_97\\_30](http://www.feb.ugent.be/fac/research/wp/papers/wp_97_30)

<sup>81</sup> Monden, Yasuhiro - Akter, Mahmuda - Kubo, Naoto, “Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment”, Mangerial and Decision Economics, Vol.18, 1997, s. 113.

#### 4.2.1. Mamul stratejisi

İşletmenin mamul stratejisinin üç özelliği; mamul sayısı, yeniden tasarım sıklığı ve yenilik derecesi, hedef maliyetlemeden elde edilecek yararı belirlemeye yardım etmektedir.

Müşterilerin farklı ihtiyaçları dikey veya yatay olarak farklılaştırılmış mamuller geliştirerek karşılanabilir. Dikey olarak farklılaştırılmış mamuller, sağladıkları fonksiyonellik derecesi ve satış fiyatları bakımından farklıdır. Mamulün fiyatı arttıkça fonksiyonelliği de artmaktadır. Yatay olarak farklılaştırılmış mamuller aynı fiyattan satılırlar fakat farklı kalite ve fonksiyonellik demeti sunarlar. Fiyat ve fonksiyonellikte küçük değişiklikler seçimlik alternatif özellikler geliştirilerek elde edilebilir. Örneğin hava yastıklı ve yastıksız Corolla. Fonksiyonellikteki ana değişiklikler ise farklı modellerin sunulmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin Corolla veya Camry.

İşletmenin sunduğu farklı mamul sayısı arttıkça müşteri tatmin seviyesi ve hedef maliyetleme için harcanacak çabada artacaktır. İşletmenin pazara sunacağı mamulleri belirlemek için pazar analizleri yapılmaktadır. Bu işlem, işletmenin kar amacını gerçekleştirmek için gereklidir. Hedef maliyetleme, üreteceği mamul miktarını belirlemek zorunda olan işletmeler için faydalıdır. İstedikleri kadar çok mamulü pazara sunabilecek işletmeler hedef maliyetlemeden fazla fayda elde edemezler.

Çoğu işletmede, mamul stratejilerinin temelinde, mamullerin fonksiyonelliğini hızlı bir şekilde artırmak yatmaktadır. Bu da son teknoloji içeren yeni mamullerin hızlı bir şekilde sunulmasıyla başarılabilir. Yoğun rekabet, işletmeleri mamullerini hızlı bir şekilde geliştirip pazara sunmada uzmanlığa zorlamaktadır. Ancak bunun iki dezavantajı vardır. Birincisi, üretim aşamasının kısılmasından dolayı yapılan yatırımdan yeterli getiri sağlamak için gerekli olan zaman kısalmıştır, buda her mamul için düşük satış hacimlerine neden olmaktadır. İkincisi, kısa mamul yaşam dönemleri hataları düzeltmek için fazla zaman tanımamaktadır. Yeni mamul sunumu ne kadar fazla ise hedef maliyetlemeden sağlanacak fayda daha fazladır.

Her yeni mamul jenerasyonunda yapılan yenilikler, gelecekteki maliyetleri tahmin edebilmek için ne kadar geçmiş maliyet bilgisine ihtiyaç duyulacağını belirlemeye yardımcı olmaktadır. Yenilik oranı arttıkça mamul hakkındaki geçmiş bilgilerden daha az yararlanılabilir. Mamul tasarımında yapılan önemli yenilikler müşteriler, rakipler ve tedarikçiler hakkındaki bilgileri geçersiz kılabilir. Ancak yerine geçtiği mamule benzerlik gösteren mamuller için geleceği tahmin etmede geçmiş bilgilerden yararlanılabilir.

Yeni mamulün müşteri gözünde değeri bilinmediğinden, hedef maliyetlemeyi tamamen yeni mamullere uygulamak ve yeni mamullerin hedef satış fiyatını belirlemek zordur. Ayrıca işletme yeni mamulü için kullandığı teknolojiyi daha önce hiç kullanmadığından bununla ilgili geçmiş bir maliyet bilgisine sahip değildir. Son olarak ta tedarikçilerin büyük çoğunluğu yenidir. Yenilik oranı az olduğunda hedef maliyetleme süreci görece olarak daha kolaydır. Yeni mamulün satış fiyatı yerine geçtiği mamul tarafından belirlenmektedir. Yeni mamullerin maliyetleri, geçmiş maliyet bilgilerinden faydalanılarak tahmin edilmektedir. Yenilik oranının göreceli olarak az olduğu ortamlarda hedef maliyetlemenin daha faydalı olduğu kabul edilmektedir.

#### **4.2.2. Mamulün Özellikleri**

Mamulün karmaşıklığı, yatırımın büyüklüğü ve mamul geliştirme sürecinin süresi hedef maliyetlemeden elde edilecek faydayı ve hedef maliyetlemenin uygulanışını etkilemektedir.

Mamulün karmaşıklığı; mamulü oluşturan parça sayısı, mamulün kaç adımda üretilebildiği, içerdiği parçaları üretmenin zorluğu ve üretim için gerekli teknolojiyi içermektedir. Mamulün karmaşıklığı arttıkça hedef maliyetlemeden elde edilecek faydanın da artacağı kabul edilmektedir.

Yatırımın büyüklüğü arttıkça, işletmenin pazara sunmak isteyeceği mamul sayısı azalacaktır çünkü işletme risk almak istemeyecektir. Çok yüksek yatırım gerektiren mamul üreten işletmeler, belirli bir pazar bölümüne hitap eden, dikkatli bir şekilde tasarlanmış

oldukça az mamul geliştirirler. Yüksek yatırım gerektiren ve kısa üretim dönemlerine sahip mamul üreten işletmeler için mamullerin pazara sunulduğunda yeterli kar seviyesini ve satış hacmini yakalaması açısından hedef maliyetleme önemlidir.

Yeni mamul geliştirmek için gerekli zaman, hedef maliyetleme sisteminden elde edilecek faydanın belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Tasarım süresi uzadıkça, yeni mamulün tasarımı için geçerli pazar koşullarının değişme olasılığı artmaktadır. Mamul tasarım dönemi süre bakımından arttıkça hedef maliyetleme sistemi pazarlama fonksiyonuyla daha fazla ilişkili olarak daha kompleks hale gelmektedir.

Mamul düzeyinde hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörlere baktığımızda, mamul sayısı, yeniden tasarım sıklığı, yatırımın büyüklüğü mamul geliştirme bütçesinin belirlenmesine yardımcı olarak, süreci etkilemektedir. Yeni mamuller eklemek, yeniden tasarım sıklığını hızlandırmak ve yüksek yatırım gerektiren mamul geliştirmek için bütçe artırılabilir. Bütçe arttıkça hedef maliyetlemenin değeri de artmaktadır çünkü artık daha fazla sermaye risk altında olmaktadır.

#### **4.3. Parça Düzeyinde Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler**

Parça düzeyinde hedef maliyetleme, daha çok işletmenin tedarikçilerle ilgili stratejilerinden etkilenmektedir. Tedarikçiler ile ilgili stratejiler, yatay bütünleşmenin derecesi, tedarikçiler üzerindeki güç, tedarikçilerle ilişkilerin yapısı bakımından parça düzeyinde hedef maliyetlemeden elde edilecek faydayı etkilemektedir.

Yalın organizasyonlar genelde yatay olarak bütünleştiklerinden, mamullerini üretmek için gerekli olan girdilerin büyük kısmını dış tedarikçilerden satın almaktadırlar. Yalın organizasyonların dış tedarikçilere dayanması, tedarikçilerin yönetiminin ve parça düzeyinde hedef maliyetlemenin önemini artırmaktadır. Mamul girdilerinin büyük bir kısmı dışardan temin edildiğinden, dışardan temin edilen bu parçaların her biri için hedef maliyet geliştirilebilir. Bu geliştirilen maliyetler, tedarikçiler üzerinde fiyatları azaltmaları yönünde baskı yaratmada kullanılmaktadır. Tedarikçiler sadece işletmenin parçalarının büyük

çoğunluğunu sağlamakla kalmazlar aynı zamanda tasarımın büyük bir kısmından da sorumludurlar.

Tedarikçiler üzerindeki güç, tedarikçilerin satış fiyatını belirleyebilme derecesini kontrol etme bakımından önemlidir. İşletmenin, tedarikçiler üzerindeki gücü ne kadar fazla ise hedef maliyetleme sistemini kullanarak alış fiyatını kabul ettirme yeteneği de artmaktadır. Bu nedenle işletmeler tedarikçileri üzerinde sahip oldukları güç oranında, tedarikçileri üzerinde maliyet baskısı oluşturabilirler ve hedef maliyetlemeden daha fazla fayda elde edebilirler.<sup>82</sup>

## **5. HEDEF MALİYETLEMEDE YARARLANILAN TEKNİKLER**

Hedef maliyetleme yönteminin başarısı için uygulaması sırasında diğer bazı tekniklerden yararlanılmaktadır. Bu teknikler;

- Değer Mühendisliği (Değer Analizi)
- Yaşam Dönemi Maliyetleme,
- Kaizen Maliyetleme,
- Kalite Fonksiyon Göçerimi,
- Maliyet Tabloları,
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme,
- Neden - Sonuç Analizi,
- Demontaj Analizi,
- Üretim ve Montaj için Tasarım,
- Çok Yıllı Mamul ve Kar Planları ve
- Kıyaslamadan oluşmaktadır.

---

<sup>82</sup> Cooper – Slagmulder, [www.feb.ugent.be/fac/research/wp/papers/wp\\_97\\_30](http://www.feb.ugent.be/fac/research/wp/papers/wp_97_30)

## 5.1. Değer Mühendisliği

Cari maliyetle kabul edilebilir maliyet arasındaki aralığı kapatarak, hedef maliyetin gerçekleştirilmesine yardımcı olan başlıca teknik değer analizi veya değer mühendisliğidir. Bazı işletmeler, mamul tasarım ve geliştirme aşaması için değer analizi, geliştirme sonrası aşamalar içinde değer mühendisliği kavramını kullanmaktadırlar. Ancak bu kavramlar sık sık birbirlerinin yerine kullanılmaktadır.<sup>83</sup> Değer mühendisliği, 1940’larda General Electric firmasından Lawrence Miles tarafından ortaya konulan bir tekniktir.<sup>84</sup> Değer mühendisliği, işletmeler tarafından mamulün maliyetlerini azaltıp aynı zamanda fonksiyonellik ve kalitesini artırmak için kullanılmaktadır. Değer mühendisliği, tasarım maliyetlerini azaltmayı, süreçleri iyileştirmeyi ve tedarikçilerle ilişkileri kapsamaktadır.<sup>85</sup> Teknik, müşteriler tarafından ihtiyaç duyulan fonksiyonlar incelenerek bir mamulün değişik açılardan düşük maliyetle tasarlanmasını içermektedir. Değer mühendisliği satın alma, planlama, tasarım, üretim ve işletme çapında diğer süreçler için de kullanılmaktadır.<sup>86</sup> Değer mühendisliği mamul özelliklerinin elde edilmesinde hangi tasarım ve üretim alternatiflerinin gerekli olduğunu değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım sağlamaktadır. Her bir mamul fonksiyonunun görece önemini analiz etmek için çapraz fonksiyonel takımlar gereklidir. Bu da her bir fonksiyonun maliyetinin, algılanan değere oranının belirlenmesini içermektedir.<sup>87</sup> Bu bir bakıma müşteri bakış açısından değer mühendisliğidir. Müşteri bakış açısından değer mühendisliği, süreçler/mamuller üzerinde yapılan detaylı analizler sonucu gereksiz fonksiyonların ve maliyetlerin elimine edildiği, önem derecesi yüksek olan fonksiyonların ise maliyetlerini düşürebilmek için yapılan fonksiyonel analiz, maliyet analizi ve değer analizi şeklindeki ekip çalışmaları toplamıdır.<sup>88</sup> Değer mühendisliği mamul veya servisin her bir fonksiyonu üzerine yapılan ve istenen

---

<sup>83</sup> <http://www.cma-canada.org/download/SMAP/SCM/ImplementingTargetCosting.pdf>

<sup>84</sup> Örnek, Ali Şahin, “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği”, DEU Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, 2003, s.214.

<sup>85</sup> <http://www.imanet.org/ima/docs/1200/1184.PDF>

<sup>86</sup> Ganga - Discenza, a.g.m., s.20.

<sup>87</sup> Tatikonda, Lakshmi U.- Tatikonda, Mohan V., “Tools for cost-effective product design and development”, Production and Inventory Management Journal, Second Quarter, 1994, 35,2 s. 24.

<sup>88</sup> Örnek, a.g.m., s. 215.

fonksiyonların nasıl en düşük toplam maliyetle elde edileceğini bulmaya çalışan sistematik, takım esaslı bir araştırma metodudur. Diğer bir deyişle, en düşük maliyetle tüketici tatmini sağlamak için fonksiyonların veya mamul (hizmet) amaçlarının yeniden yapılandırılmasında kullanılan bir araçtır.<sup>89</sup>

Fonksiyonelliğin maliyete oranı olarak tanımlanan ve mamulün değerini artırmak için mamul tasarımında kullanılan değer mühendisliği tekniğinin mantığında, biri üretici bakış açısını diğeri tüketici bakış açısını yansıtan iki eşitlik yatmaktadır:<sup>90</sup>

$$\text{Değer} = \text{Fonksiyon} / \text{Maliyet}$$

$$\text{Algılanan Değer} = \text{Algılanan Fayda} / \text{Fiyat}$$

Bu yüzden değeri artırmanın iki yolu vardır: fonksiyonelliği sabit tutarak parça ve üretim maliyetlerini azaltan mamul tasarımları geliştirmek veya maliyeti sabit tutarak fonksiyonelliği artırmak. Değer mühendisliği belirlenen hedef maliyete ulaşmak için mamulün maliyetini ve karmaşıklığını artıran gereksiz fonksiyonları elimine etmektedir. Değer mühendisliği, mamulün hammaddesi, üretim süreci, kullanılan işçilik ve teçhizatın türü, satın alınan ile bizzat üretilen parçalar arasındaki denge olmak üzere mamulün tüm bileşenlerine bakmaktadır.<sup>91</sup> Değer zincirindeki katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan maliyetleri birbirinden ayırmak önemlidir. Değer mühendisliği, katma değer yaratmayan bu faaliyetleri azaltmaya çalışmaktadır.<sup>92</sup>

Değer mühendisliği, mamulün fonksiyonlarının detaylı olarak tanımlandığı fonksiyonel analizle başlayıp, mamulün temel fonksiyonlarının ayrıntılı olarak açıklandığı bir tablonun hazırlanmasıyla sonuçlanmaktadır. Mamulün fonksiyonlarını gösteren bir tablo hazırlanması, fonksiyonların maliyeti ile müşterinin her bir fonksiyon için ödemeye hazır olduğu miktarın karşılaştırılmasını sağlamaktadır. Tasarım ekibi, daha sonra mevcut mamullerin, bu fonksiyonları nasıl elde ettiğini ve aynı fonksiyonlara ulaşmanın yeni

---

<sup>89</sup> Sakurai, a.g.e., s. 55.

<sup>90</sup> Can, a.g.e., s. 117.

<sup>91</sup> Kaplan, a.g.e., s. 228.

<sup>92</sup> Coşkun, Ali, "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Akademik Araştırmalar Dergisi, Yıl:4, Sayı: 15, Kasım 2002- Ocak 2003, s. 7.

yollarını ve bu alternatif yolların maliyetlerini değerlendirmektedir. Alternatifler oranlanarak, teklif edilen mamul tasarımını geliştirmek için en iyi olanlar seçilmektedir.<sup>93</sup>

Değer mühendisliği, bir mamulün parçalarının ya da özelliklerinin maliyetinin azaltılması gerektiğine değer endeksi yardımıyla karar vermektedir. Endeks mamul için yapılan harcamaların müşterilerin değer verdiği özellikler üzerinde yoğunlaşmış ve yoğunlaşmadığını göstermektedir. Örneğin müşteriler bir telefonun ses özelliğine %60 ve görünüşüne %40 değer vermektedirler. Üreticinin bu telefonun ses özelliğine %80, görünüşüne ise %20 harcama yaptığı bir durumda; değer endeksi 0.75 (60/80) ve 2 (40/20) olacaktır. 1 den düşük olan endeks, üreticinin mamulün o özelliği için müşterinin değer verdiğinden daha fazla maliyete katlandığını ve bu alandaki maliyetlerin düşürülmesi gerektiğini göstermektedir. 1 den büyük olan endeks ise maliyete katlanılarak geliştirilmesi gereken bir alanı göstermektedir.<sup>94</sup>

## 5.2.Yaşam Dönemi Maliyetleme

Mamul yaşam dönemi, pazarlama yönetiminde mamul stratejilerine yönelik bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. İşletmeler, yeni mamullerin pazara sunulmasından itibaren, tutunup uzun süre piyasada kalmasını ve kâr getirmesini isterler.<sup>95</sup> Mamul yaşam dönemi maliyetleme yaklaşımında, stratejik planlama dönemi olarak bir mamulün beklenen pazar ömrü esas alınmaktadır. Pazarlama açısından mamul yaşam döneminde, mamullerin pazar ömrü; pazara giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüş olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Bu yaklaşımda amaç, işletmenin bu değişik aşamalarda alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla, işletmeye en yüksek karı kazandırabilmektir. Bu yaklaşım maliyet ve karlılık analizi temeline dayanmaktadır.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Kaplan, a.g.e., s. 228.

<sup>94</sup> Yükçü, Süleyman, Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:2, 2000, s. 29,30.

<sup>95</sup> Köse, Yaşar, "Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi" (çevrimci) [www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/bilimder/doc/2004\\_1/6\\_YasarKOSE\\_Teknolojik%20Gelismeler](http://www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/bilimder/doc/2004_1/6_YasarKOSE_Teknolojik%20Gelismeler), 17 Temmuz 2004.

<sup>96</sup> Bursal, Nasuhi - Ercan, Yücel, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, DER Yayınları, 8. Basım, İstanbul, 2000, s. 487.



Geleneksel yönetim muhasebesi kontrol yöntemi, temelde mamul yaşam döneminin üretim aşamasına odaklanmaktadır. Üretim öncesi maliyetler, örneğin araştırma ve geliştirme, tasarım ve üretim sonrası maliyetler; terk etme, elden çıkarma maliyetleri dönem maliyetleri olarak değerlendirildiği için bu maliyetler, mamul maliyetinin hesaplanmasına katılmamaktadır. Aynı zamanda bu maliyetler, geleneksel yönetim muhasebesinin kontrol işlemlerine de tabi değildir. Yaşam dönemi maliyetleme, üretim aşamasında elde edilen karların, mamulün üretim öncesi ve sonrasında oluşan maliyetleri karşılayıp karşılamadığını belirlemek için, mamulün tüm yaşamı boyunca oluşan maliyetleri tahmin etmekte ve bu maliyetleri toplayarak maliyeti belirlemektedir.<sup>97</sup> Yani bu yaklaşım, üretim maliyetinin hesaplanmasında sadece üretim maliyetlerini değil, aynı zamanda araştırma - geliştirme, tasarım, pazarlama, dağıtım, bakım - onarım ve satış sonrası hizmetleri de dikkate almaktadır. Böylece bu maliyetler, planlama ve fiyatlama kararlarında kullanılabilir.<sup>98</sup>

Literatürde bir mamulün yaşam dönemi maliyetleri üretici ve tüketici açısından ayrı ayrı ele alınmaktadır. Tüketici açısından mamul yaşam dönemi maliyetleri, bir mamulün yaşam dönemi boyunca mamulün özelliklerine bağlı olarak katlanmak zorunda olduğu bütün maliyetlerdir. Tüketicinin yaşam dönemi maliyetlerine örnek olarak;

- Gecikmeden kaynaklanan maliyetler (dağıtımın geç yapılması)
- Yedek parçaların maliyeti,
- Kurma ve montaj maliyetleri,
- İşletme maliyetleri,
- Destekleme maliyetleri,
- Bakım ve yenileme maliyetleri,

---

<sup>97</sup> Drury, Colin, Management & Cost Accounting, Fifth Edition, Business Press, 2000, s. 890.

<sup>98</sup> Doğan, Zeki, “Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, Mart 2000, s. 93.

- Elden çıkarma maliyetleri, verilebilir.<sup>99</sup>

Yaşam dönemi maliyetleme, toplam sahip olma maliyetini belirleme tekniğidir. Bir varlığa sahip olma maliyetinin tamamı sadece elde etme aşamasında gerçekleşmez, o varlığın tüm yaşamı boyunca ortaya çıkar.<sup>100</sup> Yaşam dönemi maliyetleme, müşterinin bir mamul için ödediği fiyat ile bu mamulü kullandığı süre boyunca maruz kaldığı toplam maliyet arasındaki ilişki ile ilgilenmektedir.<sup>101</sup> Herhangi bir satın almada, görünen maliyetler, o mala veya hizmete sahip olmanın toplam maliyetinin küçük bir kısmını temsil etmektedir, yani buz dağının sadece görünen kısmıdır.<sup>102</sup>

Üreticinin yaşam dönemi maliyetleri ise, üreticinin bir mamulün yaşamı boyunca maruz kaldığı maliyetlerden oluşmaktadır. Bu maliyetlere;

- Ürün fikrini oluşturma maliyetleri,
- Tasarım maliyetleri,
- Üretim maliyetleri,
- Lojistik maliyetleri,
- Pazarlama maliyetleri,
- Hizmet ve garanti maliyetleri örnek verilebilir.<sup>103</sup>

Mamullerin yaşam dönemleri, üretimleri veya satışları durunca son bulmaz. Artık o mamulün satışı yapılmaya bile tüketiciler, bu mamulleri kullanmaya devam edecektir. İşletmeler açısından mamullerin yaşam dönemlerinin son bulunduğu tarih, satış sonrası destek hizmetlerinin son bulunduğu tarihtir.

---

<sup>99</sup> Doğan, a.g.m., s. 94.

<sup>100</sup> Life Cycle Costing, (çevrimci) [www.ogc.gov.uk/embedded\\_object.asp?docid=510](http://www.ogc.gov.uk/embedded_object.asp?docid=510), 15 Haziran 2004.

<sup>101</sup> Shank, John K - Govindarajan, Vijay, Strategic Cost Management The New Tool For Competitive Advantage, The Free Press, 1993, s. 15.

<sup>102</sup> "Life cycle Costing Guideline", January 2001, (çevrimci)

[http://www.gamc.nsw.gov.au/docs/Life\\_Cycle\\_Costings.pdf](http://www.gamc.nsw.gov.au/docs/Life_Cycle_Costings.pdf), 15 Haziran 2004.

<sup>103</sup> Doğan, a.g.m., s. 95.

Mamul maliyetlerinin yaklaşık % 80 - % 85'i planlama ve tasarım aşamasında belirlenmektedir. Bu nedenle tasarım aşaması maliyet düşürme için büyük öneme sahiptir. Ancak maliyetlerin çoğunluğu üretim aşamasında gerçekleşmektedir.<sup>104</sup> Eğer bir mamulün tasarımı iyi bir şekilde yapılmışsa, o mamulün ilerleyen dönemlerde yaşam dönemi maliyetleri daha az olacaktır.<sup>105</sup>

Yaşam dönemi maliyetleme, bugünkü değer tekniğini kullanarak, fiziksel varlığın elde edilmesinden başlayıp kullanıldığı süre boyunca oluşan tüm önemli maliyetleri tespit etmektedir. Bu maliyetlerin miktarını belirleyerek, bu maliyetleri optimize etmeye çalışmaktadır.<sup>106</sup>

Tüketici açısından bir mamulün yaşam dönemi maliyetlerini hesaplamak için kullanılacak formüller aşağıdaki gibidir:

$$\text{Yaşam Dönemi Maliyeti} = \text{Alış Fiyatı} + (\text{Yıllık Enerji Maliyeti} * \text{Tahmin Edilen Yaşam Süresi} * \text{İskonto Faktörü})$$

$$\text{Yaşam Dönemi Maliyeti} = \text{Alış Fiyatı} + \text{Bakım Maliyeti} + (\text{İkame Maliyetler/Kullanım Süresi})$$

Müşterinin alım sonrası maliyetlerini azaltmaya yönelik tasarım, rekabetçi avantajın ele geçirilmesinde güçlü bir silahtır.<sup>107</sup> Yaşam dönemi maliyetleme hem üretici hem de tüketici açısından bir mamulün yaşam dönemi maliyetlerini düşürmeyi amaçlamaktadır. Hedef maliyetleme özellikle mamul tasarım ve geliştirme aşamasında yoğunlaşarak maliyetler ortaya çıkmadan maliyetleri yönetmeyi amaçladığından, bir çeşit, mamul yaşam dönemi maliyetlerini düşürme faaliyetidir.<sup>108</sup> **Şekil 2.19**'da görüldüğü gibi mamul yaşam dönemi maliyetleme araçlarından hedef maliyetleme, yaşam dönemi maliyetleme ile yakın ilişkilidir.

---

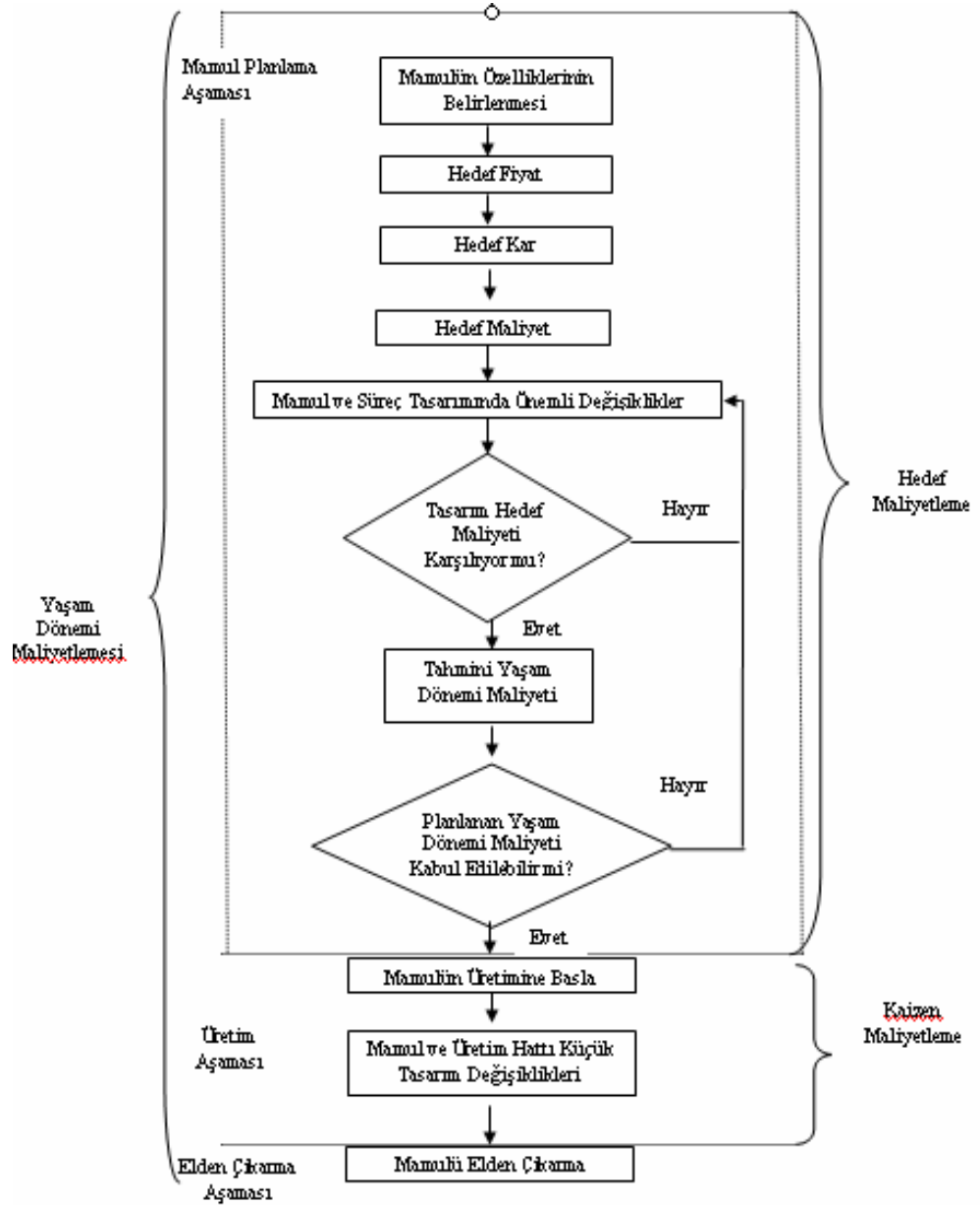
<sup>104</sup> Drury, a.g.e., s. 890.

<sup>105</sup> Doğan, a.g.m., s. 97.

<sup>106</sup> Woodward, David G, "Life cycle costing-theory, information acquisition and application", International Journal of Project Management, Vol. 15, No. 6, 1997, s. 336.

<sup>107</sup> Shank, a.g.e., s. 15.

<sup>108</sup> Doğan, a.g.m., s. 96.



**Şekil 2.19 Mamul Yaşam Dönemlerinde Maliyetleme Araçları**

(Kaynak: Yükçü, Süleyman, Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:2, 2000, s. 25.)

### 5.3. Kaizen Maliyetleme

Japocada Genkakaizen olarak adlandırılan kaizen maliyetleme, mevcut bir modelin üretim aşamasındaki maliyet azaltma sürecini destekleyen bir sistemdir.<sup>109</sup> Kaizen maliyetleme, rekabetin yoğun olduğu çevrelerde faaliyette bulunan işletmelerde, işletmenin yerine getirdiği her türlü faaliyette, israfları önleme ve maliyetleri azaltma üzerine odaklanarak küçük fakat sürekli iyileştirmeler yapmayı amaçlamaktadır.<sup>110</sup> Kaizen maliyetleme de hedeflere ulaşmak için sürekli olarak değer katmayan maliyetlerin ve faaliyetlerin azaltılması, israfın elimine edilmesi ve üretim zamanlarının iyileştirilmesi üzerine yoğunlaşmaktadır.<sup>111</sup>

Kaizen maliyetleme, fiili maliyet ile hedef maliyet arasındaki fark fazla olduğu zaman, maliyetleri iyileştirmek için gerçekleştirilen faaliyetler ile hedef ve bütçelenen kar arasındaki farkı azaltmak için sürekli olarak yapılan faaliyetlerden oluşmaktadır.<sup>112</sup> Kaizen de hedef ve gerçek maliyet arasındaki mevcut farkı kapatmak için her ay yeni maliyet azaltma hedefleri belirlenmektedir. Kaizen faaliyetleri tüm yıl boyunca hedef maliyeti gerçekleştirmek için devam etmektedir. Bu faaliyetler kapsamında hedef ve gerçek maliyetler arasındaki sapmalar analiz edilmekte ve maliyet azaltma hedeflerine ulaşamadığında araştırma yapılarak düzeltilmeye çalışılmaktadır.<sup>113</sup> **Tablo 2.2**'de hedef maliyetleme ile kaizen maliyetlemenin karşılaştırılması görülmektedir.<sup>114</sup> Hedef maliyetleme, gelecekte oluşacak maliyetlerin daha oluşmadan kontrol edilmesini sağlayan bir yöntem olduğundan, maliyetlerin büyük bir kısmının belirlendiği tasarım ve geliştirme aşamasına odaklanmaktadır. Kaizen maliyetleme ise üretim başladıktan sonra maliyetleri azaltmaya çalışmaktadır. Tasarım aşamasında başlayan maliyetleri azaltma süreci, üretim

<sup>109</sup> Monden, Yasuhiro - Hamada, Kazuki, "Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies", Journal of Management Accounting Research, Fall 91, Vol 3, s. 16.

<sup>110</sup> Acar, Durmuş - Alkan, Hasan, "Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, Mart 2003, s. 25.

<sup>111</sup> Hilton, Ronald W., Managerial Accounting, Irwin/McGraw-Hill, 1999, s. 220.

<sup>112</sup> Karcioğlu, a.g.e., s. 199.

<sup>113</sup> "Kaizen Costing and Value Analysis", (çevrimci)

[http://www.ifsworld.com/binaries/kaizen\\_costing\\_tcm31-3199.pdf](http://www.ifsworld.com/binaries/kaizen_costing_tcm31-3199.pdf), 17 Haziran 2004.

<sup>114</sup> Barfield, Jesse T- Raiborn, Cecily A.- Kinny, Michael R., Cost Accounting Traditions and Innovations, 3rd Edition, South-Western College Publishing, 1998, s. 227.

başladıktan sonra kaizen maliyetleme ile devam etmekte ve böylece maliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesi sağlanmaktadır.<sup>115</sup> Kaizen maliyetleme de maliyet azaltma çabalarının odak noktası, mevcut üretim sürecinin sürekli olarak iyileştirilmesidir. Böylece düşük maliyetle kalite yakalanmaya çalışılmaktadır. Maliyetlerin büyük kısmı tasarım ve geliştirme aşamasında belirlendiğinden, en fazla maliyet tasarrufu hedef maliyetlemeden sağlanmaktadır. Buna rağmen kaizen maliyetleme yöntemi uygulanarak mamul maliyetleri azaltılabilir ve kaliteyi artırmaya yönelik çalışmalarda başarılı sonuçlar elde edilebilir.<sup>116</sup>

**Tablo 2.2 Kaizen Maliyetleme ile Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması**

	Hedef Maliyetleme	Kaizen Maliyetleme
Ne?	Bir mamul için verilen hedef kar payına göre maksimum kabul edilebilir maliyeti belirlemeye yönelik işlemsel bir yaklaşımdır.	Sürekli iyileştirme çabalarıyla, maliyetleri azaltmaya, mamulün kalitesini artırmaya ve üretim sürecini geliştirmeye yönelik bir yöntemdir.
Ne için kullanılır?	Yeni mamuller	Mevcut mamuller
Ne zaman?	Tasarım ve geliştirme aşamasında kullanılır.	Üretim aşamasında kullanılır.
Nasıl?	Belirli maliyet azaltma amaçları olduğunda daha iyi işler; ilk üretim standartlarını belirlemek için kullanılır.	Belirli maliyet azaltma hedefleri olduğunda daha iyi işler, gelişmenin devamlılığını sağlamak için maliyet azaltma çalışmaları ilk üretim standartlarıyla bütünleşir.
Niçin?	Mamul maliyetlerin %80 - 85'i tasarım ve geliştirme aşamasında olduğundan maliyetleri azaltmak için yüksek potansiyele sahiptir.	Mevcut mamullerin maliyetlerinin azaltılmasında sınırlı bir potansiyele sahiptir, fakat ileride yapılacak olan hedef maliyetleme çalışmaları için yararlı bilgiler sağlamak amacıyla kullanılmaktadır.
Odak noktası?	Hammadde, malzeme, işçilik, genel üretim giderleri gibi tüm üretim maliyetleri, üretim süreçleri ve tedarikçilerdir.	Üretimin maliyetini azaltmak için neredeki çalışmaların daha etkili olacağına göre değişir; genelde en yüksek maliyet kalemlerinden başlar ve genel üretim maliyet unsurlarıyla son bulur.

**(Kaynak:** Barfield, Jesse T- Raiborn, Cecily A.- Kinny, Michael R., Cost Accounting Traditions and Innovations, 3rd Edition, South-Western College Publishing, 1998, s. 227. )

<sup>115</sup> Türk, Zeynep, "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme", D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 14, Sayı 1, 1999, s. 210,211.

<sup>116</sup> Karcioğlu, a.g.e., s. 203.

#### 5.4. Kalite Fonksiyon Göçerimi (Quality Function Deployment)

Kalite fonksiyon göçerimi, yeni mamul geliştirmek isteyen ya da mevcut mamulünü yenilemek ve değiştirmek isteyen şletmeler tarafından müşteri tatmini sağlamak ve müşteri beklentilerinin ötesine geçmek için uygulanmaktadır. Kalite fonksiyon göçerimi, mamullere tasarım, üretim ve pazarlama aşamalarında müdahale ederek, bu aşamaların her birinde müşterinin aradığı kaliteyi sağlamak amacını gütmektedir. Yoğun rekabet koşulları şletmeleri değişime zorlamaktadır çünkü tüketicilerin istekleri, ihtiyaçları ve tercihleri zaman içinde değişmektedir. Bu değişen koşullar içinde kalite fonksiyon göçerimi, şletmenin ve müşterilerin aynı dili konuşabilmesine hizmet etmektedir.<sup>117</sup> şletmelerin uzun dönemli finansal performansları ile müşteri tatmini arasında pozitif ilişki vardır. Kalite fonksiyon göçeriminin temelinde yatan düşünce, müşteri tatmini için, müşteri sesini ve ihtiyaçlarını nihai mamul veya hizmet kalitesine dönüştürmektir.<sup>118</sup> Kalite fonksiyon göçeriminin yaygın olarak kullanıldığı alanlar; mamul planlaması, parçaların geliştirilmesi, süreç planlaması, üretim planlaması şeklinde özetlenebilir.<sup>119</sup> Eğitim ve hizmet kalitesi, yazılım geliştirme ve pazarlama planlaması alanlarında ki analiz ve tasarımlarda da geniş ölçüde benimsenmiştir.<sup>120</sup> Kalite fonksiyon göçerimi, kalite evi adı verilen bir matris sayesinde müşteri talep ve ihtiyaçlarını, bu ihtiyaçlara en iyi karşılık gelebilecek teknik karakteristiklere dönüştürmektedir. Müşteri sesinin dinlenip anlaşılması sonucunda, mamule bazı nitelikler eklenebilmekte veya bazı niteliklerin gereksiz olduğunun farkına varılabilmektedir.<sup>121</sup>

KFG uygulamasından sağlanacak yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Kalite Fonksiyon Göçerimi “müşterinin sesi”ni şletmeye taşıyarak mamul ya da hizmetin tasarımında müşterinin istek ve ihtiyaçlarına öncelik verilmesini

<sup>117</sup> Öter, Zafer -Tütüncü, Özkan, “Turizm şletmelerinde Kalite Fonksiyon Göçerimi: Seyahat Acentelerine Yönelik Varsayımsal Bir Yaklaşım”, *DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:3, Sayı:3, 2001, s. 98.

<sup>118</sup> Chien, Te - King - Su, Chao -Ton, “Using The Qfd Concept To Resolve Customer Satisfaction Strategy Decisions”, *International Journal of Quality&Reliability Management*, Vol.20, No:3, 2003, s. 345,346.

<sup>119</sup> “QFD”, (çevrimci) [www.kaliteofisi.com/download/ak\\_aspkat.asp?kid=1](http://www.kaliteofisi.com/download/ak_aspkat.asp?kid=1), 17 Haziran 2004.

<sup>120</sup> Chien, a.g.m., s. 345,346.

<sup>121</sup> Yenginol,Fatih, “Neden Kalite Fonksiyon Göçerimi”, (çevrimci) [www.kaliteofisi.com/download/ak\\_aspkat.asp?kid=2](http://www.kaliteofisi.com/download/ak_aspkat.asp?kid=2), 20 Haziran 2004.

sağlamaktadır. Müşteri sesinin tasarıma aktarılmasından sonra, üretim, pazara sunum ve servis ihtiyaçları da müşterinin istek ve ihtiyaçlarına uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

- KFG farklı disiplinlerden (pazarlama, üretim, tasarım, finans gibi) insanların katılımıyla yürütülen bir süreç olduğu için, sorunlara farklı bakış açılarından yaklaşım sağlamaktadır.

- KFG tekniği, üretimde ve süreç tasarımında kullanılarak maliyetlerin aşağı çekilmesini ve en uygun performans elde edilmesini sağlamaktadır.

Mamulde yapılan değişikliklerin büyük bölümü tasarım aşamasında gerçekleştirildiğinden, tasarım aşamasında yapılan titiz çalışmalar ile sıfır hatalı üretim sağlanmaya çalışılmaktadır.<sup>122</sup> Tasarım yapılırken, kaynakların büyük bölümü müşterilerin önem verdikleri mamul nitelikleri için harcanacağından işletmeler, gereksiz alanlar için yapılacak harcamalardan kurtulmuş olmaktadır. Kalite fonksiyon göçeriminde, tasarım sonrası değişiklikler ve uygulamadaki hatalar azaldığından bunlar için harcanacak zamandan ve paradan tasarruf sağlanmaktadır. Müşteri istek ve beklentileri, kalite fonksiyon göçerimi sayesinde daha fazla karşılanabildiği için satışlar artmakta dolayısıyla gelirler de artmaktadır.<sup>123</sup> Bu uygulamalar kalite fonksiyon göçerimi sayesinde maliyetlerin nasıl aşağı çekildiğini göstermektedir.

Kalite fonksiyon göçerimi ve hedef maliyetleme tekniklerinin birlikte kullanılması, işletmenin müşteri odaklı çalışmasına katkıda bulunur. Bu iki teknik pazarlama bilgisiyle hareket ederek işletmenin fiyat, kalite ve fonksiyonellik ile ilgili belirlediği parametrelerin başarısını garantilemeye yardımcı olmaktadır. Ayrıca KFG, bu parametreler çerçevesinde,

---

<sup>122</sup> Öter, a.g.m., s. 98.

<sup>123</sup> Akbaba, Atilla, "Kalite Fonksiyon Göçerimi Metodu ve Hizmet İşletmelerine Uyarlanması", DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:2, Sayı:3, 2000, (çevrimci) [www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi06/akba.html](http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi06/akba.html), 20 Haziran 2004.



müşteriyi anlamak ve müşteri için mümkün olan en iyi mamul ve hizmeti üretmek için işletmenin tüm disiplinlerini birleştirmektedir.<sup>124</sup>

### 5.5. Maliyet Tabloları

Hedef maliyet yöntemini kullanan işletmelerde maliyet tabloları, vazgeçilmez bir araçtır. Maliyet tabloları, madde, parça, şekillendirme maliyetlerini ve diğer maliyetleri kolay ve doğru bir şekilde tahmin edilebilmek için kullanılan bir araçtır.<sup>125</sup> Özellikle farklı malzeme ve parça kullanımı, mamul özellikleri, makine ve üretim aşamalarının mamul maliyetleri üzerinde ki etkisiyle ilgili zamanında ve uygun maliyet tahminleri sağlamaktadır.<sup>126</sup> Maliyet tablolarından elde edilen bilgiler, tasarım mühendislerine ve maliyet muhasebecilerine;

- Belirli hedef maliyetleri gerçekleştirmek için yeni mamul tasarımında,
- Hedef maliyet azaltışlarını gerçekleştirmek için mevcut mamullerde değişiklik yapmada ve
- Mamul hatlarını seçme ve devam ettirme konularında yardımcı olmaktadır.<sup>127</sup>

Maliyet tabloları kesin veya yaklaşık olabilir. Maliyet tabloları, performansın değerlendirilmesinde, etkin bir şekilde parça ve malzeme satın alınmasında, üretim yöntemlerinde ve bunların karşılık maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmaktadır.<sup>128</sup> Maliyet tabloları kullanılacakları alana göre tasarım, üretim, satın alma ve dağıtım maliyet tabloları şeklinde sınıflandırılmıştır.<sup>129</sup>

Tasarım maliyet tabloları, tasarım süreci için kritik öneme sahiptir. Ekonomik bir tasarım için karar kriterleri bu tablolar kullanılarak belirlenmektedir. Örneğin yeni bir

---

<sup>124</sup> Hales, Robert – Staley, David, “Mix Target costing, QFD for Successful New Products”, (çevrimci) <http://mgv.mim.edu.my/Articles/00478/9601069.Htm>, 10 Mart 2004.

<sup>125</sup> Sakurai, a.g.e., s.54.

<sup>126</sup> Tanaka, Masayasu-Yoshikawa, Takeo-Innes, John-Mitchell, Falconer, Contemporary Cost Management, Chapman & Hall, London, 1993, s. 60.

<sup>127</sup> Tatikonda, a.g.m., s. 25.

<sup>128</sup> Sakurai, Michiharu, a.g.e., s. 54

<sup>129</sup> Tanaka vd., a.g.e., s. 88.

mamul için en iyi fonksiyonun ve tasarımın seçilmesinde bu maliyet tablolarından yararlanılabilir.<sup>130</sup>

Üretim maliyet tabloları, yeni bir mamulün üretimine karar verildikten sonra belli bir üretim hacmi ve gerekli üretim zamanı varsayımı altında, yöneticilerin, en faydalı üretim yöntemine karar vermelerine yardımcı olmaktadır.<sup>131</sup> Örneğin yeni mamulü üretmek için en iyi makineyi seçme ve mevcut mamullerin karlılıklarının iyileştirilmesinde üretim maliyet tablolarından yararlanılabilir.

Satın alma maliyet tabloları ise parçalar için optimal alış fiyatı belirlemede kullanılmaktadır.<sup>132</sup>

Dağıtım maliyet tabloları, alternatif dağıtım yollarının maliyetini vermektedir ve yöneticilerin, finansal verilere göre alternatif dağıtım kanalları arasından seçim yapabilmelerini sağlamaktadır.<sup>133</sup>

Satın alınan parçaların maliyetlerini tahmin etmek için geliştirilen ve kullanılan maliyet tabloları şimdi artık üretim maliyetlerini ve satın alınan parçaların karını doğru biçimde tahmin etmek için kullanılmaktadır. Maliyet tablolarından aynı zamanda, iç üretim maliyetlerini gösteren verileri elde etmekte de yararlanılmaktadır. Japonya'nın elektronik ve elektrik parçaları üreticilerinden Nippondenso, maliyet tablolarını standart maliyetleri belirlemek için kullanmaktadır.<sup>134</sup> Maliyet tablolarından uygun maliyetli yeni mamul tasarımları ve sermaye yatırımları ile ilgili kararları vermede yararlanılmaktadır. Örneğin hedef maliyetlemeyle, maliyet tabloları birlikte kullanılarak karsız yeni mamuller tespit edilebilir. Maliyet tablolarından elde edilen veriler, aynı zamanda tedarikçilerle ve taşeronlarla kalite ve fiyat ile ilgili yapılan görüşmelerde başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Çünkü maliyet tabloları tedarikçilerden sağlanan parçaların son teknoloji

---

<sup>130</sup> Yoshikawa, Takeo - Innes, John - Mitchell, Falconer, "Cost Tables: A foundation of Japanese Cost Management", ed. Barry J. Brinker, Warren, Gorham & Lamont, Newyork, s. 261-266.

<sup>131</sup> Tanaka vd, a.g.m., s. 90

<sup>132</sup> Yoshikawa vd., a.g.e., s. 263.

<sup>133</sup> Tanaka vd., a.g.e., s.90,91

<sup>134</sup> Sakurai, a.g.e., s. 54,55.

kullanılması halinde maliyetinin ne olması gerektiğini detaylı bir şekilde vermektedir. Maliyet tablolarının maliyet yönetimi ve maliyet azaltımında da rolü büyüktür. Örneğin maliyet tabloları olmadan verimli bir fonksiyonel analiz yürütmek zor olmaktadır. Çünkü maliyet tabloları, yöneticilere, önerilerinin maliyetlerini, çabuk biçimde saptamalarında yardımcı olmaktadır. Maliyet tabloları aynı zamanda alternatif maliyetleri belirleyerek, fırsat maliyetin stratejik felsefesini desteklemektedir. Böylece yöneticiler, belirli bir üretim tarzını seçmenin fırsat maliyetini saptayabilmektedirler. Son olarak, maliyet tabloları yönetim muhasebecilerinin etkili bir şekilde disiplinler arası takımlara katılmasını sağlamaktadır. Çünkü maliyet tabloları yöneticiler ve teknik yöneticiler tarafından sıkça sorulan "...olursa maliyeti ne olur" sorularına cevap vermek için kullanılmaktadır.<sup>135</sup>

### **5.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Faaliyet tabanlı maliyetleme, temel olarak maliyetleri çeşitli faaliyetlere göre gruplayan bir sistemdir. Bu sistem daha sonra, faaliyetlerin maliyetlerini mamul ve bölüm gibi diğer maliyet unsurlarının maliyetlerinin hesaplanmasında temel almaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemeden, mamul fiyatlama, müşteri ve mamul karlılığı analizi ve üretim sürecinin iyileştirilmesi gibi stratejik konularla ilgili bilgiler doğru ve etkin bir şekilde sağlanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlemeden sağlanan bu bilgiler, hedef maliyetin belirlenmesinde ve performans değerlemede oldukça yararlı olmaktadır.<sup>136</sup>

Hedef maliyetleme süreci faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile yakın ilişkilidir. Pazarın isteklerine kısa sürede cevap verebilen esnek üretim sistemlerinde, kompleks mamul üretimlerinin masrafları yüksektir. Bu da daha fazla indirekt maliyetlerin ortaya çıkması anlamına gelmektedir. Bu nedenle, genel üretim maliyetleri yönetiminin bir aracı olan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden yararlanılmaktadır. Hedef maliyetleme üç noktada faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilişkilidir. İlki, tahmini maliyetin belirlenmesi konusundadır. Mamule bağlı olarak indirekt alanlarda kullanılan faaliyetler, gerçek faaliyet maliyetleriyle analiz edilebilir. İkincisi faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul planlaması ve

---

<sup>135</sup>Yoshikawa,a.g.e., s. 261-266.

<sup>136</sup>Yükçü, Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 4. Baskı, İzmir 1999, s. 935.

tasarım teklifinin maliyet etkisini belirleyebilir. Mamul çeşitleme, standart parçaların kullanımı, dağıtım kanalları, satın alma ve üretim şeklindeki konular pazar ihtiyaçları ile uyumu gerektirir. Hedef maliyetleme pazar ihtiyaçları ve maliyet hedefleri için bilgi sağlarken, faaliyet tabanlı maliyetleme ise tasarım alternatiflerinin maliyet yapılarını gösterebilir. Üçüncüsü, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyete ulaşmak için bir araç olarak kullanılabilir. Belirli mamul fonksiyonlarını gerçekleştirmek için gerekli olan faaliyetleri ve buna bağlı olarak maliyet dağıtım anahtarlarını belirten faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul fonksiyonlarına faaliyet maliyetlerini aktarmak suretiyle optimal değer alanının belirlenmesine yardımcı olur. Ayrıca maliyet dağıtım anahtarı bilgisi, etkili bir maliyet azaltma çalışması için yeniden düzenlenmesi gereken bu faaliyetlerin durumunu ortaya koyabilir.<sup>137</sup>

Faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme birleştirilerek tasarımcılar direkt maliyetler ile endirekt maliyetler arasında değiş tokuş yapabilirler. Böyle bir birleşme ile işletmeler, müşterilerin istediği kalite ve fonksiyonellik düzeyinde ve düşük maliyette üretilebilecek mamul geliştirme fırsatını elde ederler. Hedef maliyetleme sistemi, yeni mamullerin malzeme, işçilik ve montaj maliyetlerine odaklanarak, mamul tasarımcılarının birim düzeyde direkt maliyetleri azaltmalarını sağlamaktadır. Aynı zamanda tasarımcılar, endirekt maliyetleri ve destekleme maliyetlerini faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile yöneterek, endirekt ve direkt maliyetler arasında fayda maliyet değiş tokuşu yapabilirler.<sup>138</sup>

### **5.7. Neden Sonuç Analizi**

Neden sonuç analizi ilk olarak kalite problemlerinin nedenlerini araştırmak için geliştirilmiştir. Mühendislik tekniklerini tamamlayan ve hedef maliyetlemenin gelişimine yardım eden maliyet analizi ve maliyet azaltımı için pratik bir araçtır. Daha öncede belirtildiği gibi değer mühendisliği, kalite fonksiyon yayılımı ve üretim ve montaj için tasarım hedef maliyetleme de maliyet azaltma amacını gerçekleştirmek için

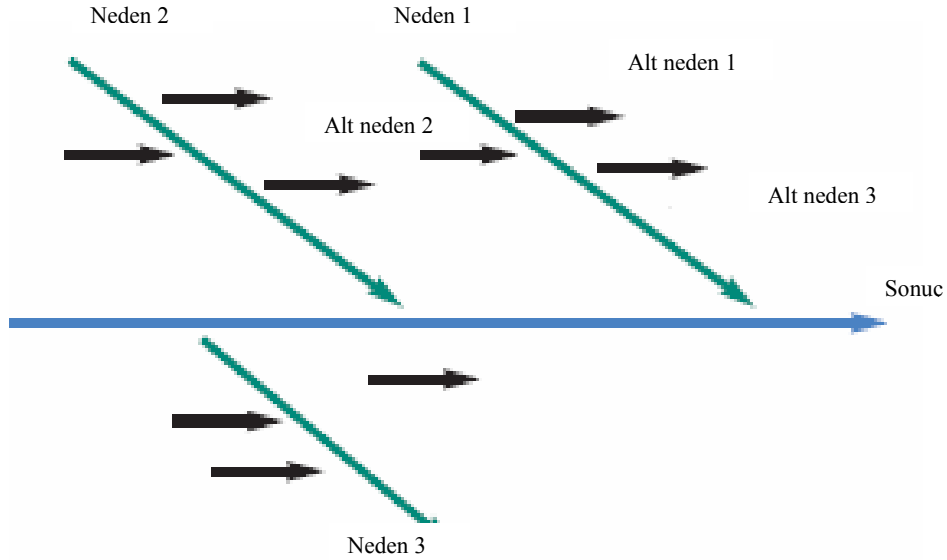
---

<sup>137</sup> Ertaş, a.g.m., s. 190.

<sup>138</sup> Cooper, Robin - Kaplan, Robert S., The Design of Cost Management Systems Text and Cases, Prentice Hall, New Jersey, 1999 s. 400,401.

kullanılmaktadır. Bu üç mühendislik tekniği hedef maliyet azaltımı için uygun tekniklerdir fakat bu tekniklerin uygulanması teknik bilgi gerektirmektedir. Bir ürünün tasarımını değiştirmek teknik fonksiyonların değerlendirilmesini içerir. Toplam kalite yönetimi ve kaizen felsefesinde işletmedeki herkesin her türlü geliştirme faaliyetine katılması gerekmektedir. Bu nedenle çoğu işletmenin, neden sonuç analizi gibi herkes tarafından anlaşılması ve uygulaması kolay metotlara ihtiyacı vardır. Neden sonuç analizi mühendislik metotlarına destek vermek için kullanılabilecek güçlü bir maliyet analizi aracıdır.

Neden sonuç analizi 1950 yılında Profesör Kaoru Ishikawa tarafından geliştirilmiştir. Ishikawa diyagramı veya balık kılıcı diyagramı, neden ve sonuç arasındaki ilişkinin şekilsel gösterimidir. Şekil 2.20’de böyle bir yapının genel yapısı görülmektedir.



**Şekil 2.20 Neden-Sonuç Şemasının Genel Yapısı**

Kaynak: Chen, Richard C. – Chung, Chen H., “Cause-Effect Analysis for Target Costing”, Management Accounting Quarterly, Winter 2002, s. 3.

Bir problemin sonuçları veya belirtileri okların başına yazılır. Ana oka giden dallar potansiyel nedenleri temsil eder. Her neden alt nedenlere bölünebilir. Alt nedenlere ayırarak veya sürekli analiz yaparak bir problemin köküne inilebilir.

Neden sonuç analizi bütünden başlayıp bütünü ayrıntılı parçalara ayırır. Neden sonuç diyagramının tamamı incelenerek ana problem kavranabilir. Neden sonuç analizi sadece problem çözümü için bir araç değildir aynı zamanda potansiyel problemlerin önceden araştırılması ve ortaya çıkartılmasında motive edici bir unsurdur.

Hedef maliyetleme yaklaşımı analitik bir araç olan neden sonuç analiziyle birlikte işletmenin muhasebe fonksiyonu ile faaliyet yönetimini birleştirmeye ve işletmenin rekabet stratejisini desteklemeye yardımcı olur. Bu şekilde bir birleştirme yönetim muhasebesi için iki önemli noktayı içermektedir. İlk olarak maliyetlerin azaltımı için neden sonuç analizi, faaliyet tabanlı maliyetleme ile birleştirilmeli veya desteklenmelidir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin iyi bir şekilde çalışabilmesi için faaliyetler, maliyetler ve ikisi arasındaki ilişki belirlenmelidir. Neden sonuç analizi de bunu yapmakta ve maliyet etkenlerini belirlemeye yardım etmektedir. İkinci olarak, hedef maliyetleme/hedef fiyat uygulaması sadece dış pazarla sınırlı değildir aynı zamanda iç müşteriler için de çok iyi çalışmaktadır. Üretim sürecinin sonraki aşamaları ilk aşamalarının müşterisidir ve bir işletmenin fonksiyonel departmanları birbirlerinin karşılıklı müşterileridir. İki birim arasında transfer fiyat ilişkisi bulunuyorsa hedef fiyat/hedef maliyet uygulanabilir. Sonuç olarak transfer fiyatlar sürekli olarak gelişme sürecine göre gözden geçirilip düzeltilmektedir.

Hedef maliyetleme için neden sonuç analizi bir kerelik bir uygulama değildir. Neden sonuç analizi, işletmenin rekabet gücünü arttırmak için devamlı olarak maliyetleri azaltmaya ve işletmenin faaliyetlerini sürekli geliştirmeye çalışan dinamik bir süreci temsil etmektedir.<sup>139</sup>

---

<sup>139</sup> Chen, a.g.m., s. 2-6.

## 5.8. Demontaj Analizi

Demontaj analizi veya tersine mühendislik, mamul geliştirmek için rakiplerin mamullerinin değerlendirilerek olanakların belirlendiği bir süreçtir. Demontaj analizinde rakiplerin mamulleri tek tek parçalara ayrılarak mamulün özellikleri, kalitesi ve tasarımını belirlenmektedir. Demontaj analizi mamulün maliyetini belirlemeye yardımcı olmakta ve rakiplerin mamul tasarım yaklaşımlarının avantaj ve dezavantajlarını göstermektedir.<sup>140</sup> Yapılan demontaj sonucu, rakiplerin mamulleri incelenerek, kalite ve fonksiyon açısından işletmenin geliştireceği mamule göre üstünlükleri (varsa) ve maliyet tasarrufu sağlayacak malzeme ve tasarım çeşitleri belirlenerek taklit edilmekte veya daha iyisi yapılmaya çalışılmaktadır.<sup>141</sup> Demontaj analizi, rakiplerin tasarımıyla işletmenin deneme amaçlı yaptığı mamulün tasarımını karşılaştırma imkânı verdiğinden bir kıyaslama aracıdır.<sup>142</sup>

## 5.9. Kıyaslama (Benchmarking)

Kıyaslama, süreçlerin ve işlemlerin, sınıfında en iyi olan ile karşılaştırılmasını gerektirir. Sınıfında en iyi olan işletme, belki aynı endüstrideki diğer bir işletme olabilir ya da karşılaştırılabilir sürece sahip başka bir işletme olabilir. Kıyaslamamın hedef maliyetleme için önemi rakiplerin sundukları mamuller, fiyatlar, kar payları ve maliyetlerle ilgili tahminler sağlamasından gelmektedir. Ayrıca rakiplerin süreçleri ve mamul özellikleri hedef maliyetleme yönteminin tüm aşamalarını geliştirmek için kullanılabilir.<sup>143</sup>

## 5.10. Üretim ve Montaj için Tasarım(DFMA)

Üretim ve montaj için tasarım, işletmenin üretim kabiliyetine göre rekabet etmesini sağlayacak mamul tasarımı için bir yaklaşımdır. DFMA mamullerin fonksiyonelliğini belirlenen seviyelerinde tutar ve mamullerin üretimini kolaylaştırarak maliyetleri azaltmaya odaklanır. DFMA mamul kavramlarını gerçeğe dönüştürebilmek için düşük maliyetli yollar

---

<sup>140</sup> Kaplan - Atkinson, a.g.e., s. 227,228.

<sup>141</sup> Yükçü, a.g.e., s.29.

<sup>142</sup> Kaplan, - Atkinson, a.g.e., s. 227,228.

<sup>143</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 138.

bularak maliyet hedeflerinin elde edilmesine yardımcı olmaktadır.<sup>144</sup> Amacı maliyetleri azaltmak, kaliteyi artırmak ve üretimi kolaylaştırarak pazara sunma zamanını kısaltmaktır.<sup>145</sup>

### 5.11. Çok yıllık Mamul/ Kar Planları

Her mamulün kendi kar planı vardır. Çok yıllık mamul ve kar planları tüm mamullerin (hizmetlerin), uzun dönemli işletme planları boyunca geliştirilmesini ve sunulmasını göstermektedir. Birçok iş grupları için, mamul stratejileri tanımlanmaktadır. Bu stratejiler, mamul hatları ve belirli mamuller için, mamul hedeflerini, fırsatları, tehditleri tanımlamaktadır. Bu planlardaki temel nokta hem mevcut hem de yeni mamuller için yaşam dönemlerinin uzunluklarıdır.<sup>146</sup>

Çok yıllık mamul/ kar planları, gelirler, harcamalar ve yatırımlarla ilgili bilgileri, işletmenin mamul portföyleri için bir araya getirmektedir. Çok yıllık mamul/kar planları çeşitli mamul planlarını birleştirerek her bir mamul için mamulün tüm yaşamını kapsayacak şekilde temel hedefler belirlemekte, yeni mamulün pazara sunum zamanını ayarlamakta ve işletmenin kaynaklarının etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. Bu planların birçok girdi ve çıktısı vardır:

Girdiler:

- Önerilen yeni mamuller için yaşam seyri planları,
- Mevcut mamullerin nakit akım/mamul portföy grafiklerindeki şu anki pozisyonları ve
- İşletmenin tüm personeli için ve fabrika kapasitesi için tahmini değerlerden oluşmaktadır.

Çıktılar:

- Çok yıllık genel kar planları,

---

<sup>144</sup> Arthur, <http://www.imanet.org/ima/docs/1200/1184.PDF>, s. 135.

<sup>145</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 131.

<sup>146</sup> Ansari vd, a.g.e., s. 38.



- Belirli bir süre içinde geliştirilip sunulacak mamuller/hizmetler,
- Her bir mamul veya mamul grubu için hedef kar,
- Her bir mamul için hedef satışların getiri oranı,<sup>147</sup>
- Her bir mamul için fabrika yatırım planı,
- Personel planı ve
- Yeni mamul sunum planından oluşmaktadır.

## **6. HEDEF MALİYETLEMENİN YARARLARI VE ZORLUKLARI**

İşletmelerin kar planlamasında ve maliyetlerin yönetiminde kullandığı hedef maliyet yönteminin yararları yanında uygulanmasında bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır.

### **6.1. Hedef Maliyet Yönteminin Yararları**

Hedef maliyetlemenin yararları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- İşletmelerin mamul geliştirme amaçlarını kesin ve anlaşılır bir şekilde tanımlamalarını sağlamaktadır.
- Müşterilerin mamulden tam olarak ne beklediğini ve mamul için ödemeye istekli olduğu fiyatı tam olarak anlamaya zorlamaktadır.
- Pazar odaklı yönetimle işletmenin rekabetçi konumunu oluşturmasına yardım etmekte ve rekabetçi avantaj sağlamak için çözülecek sorunları belirlemektedir.
- Hedef maliyetleme kar planlaması, yapılabirlik, pazar araştırması, değer analizi, yönetim muhasebesi, bütçe kontrolü ve finansal yönetim arasında bağlantı kurmayı sağlamaktadır.

---

<sup>147</sup> Arthur, <http://www.imanet.org/ima/docs/1200/1184.PDF> .

- Aşağıdan yukarıya herkesin mamul ve süreç değişikliklerine katılmasını sağlamakta; ortak bir dil, ortak bir amaç sağlayarak takım çalışmasını kolaylaştırmaktadır.<sup>148</sup>
- Erken aşamalarda tedarikçilerin katılımını sağlayarak tedarikçilerle ilişkilerin gelişmesine yardım etmektedir.
- Maliyet amaçlarının doğru belirlenmesini sağlamaktadır.
- Hedef maliyetleme, maliyet performansı için bir kıyaslama sağlayarak içsel gelişmeyi desteklemektedir.<sup>149</sup>

Etkili bir hedef maliyet sistemini uygulamada ve devam ettirmede başarılı olduğu takdirde, işletmeler;

- Mamul üretmenin veya hizmet sunmanın beklenen maliyetini belirleyebilir,
- Maliyetlerinde verimlilik sağlayabilir,
- Müşterilerin gerçek ihtiyaçlarını belirleyebilir,
- Müşteri ihtiyaçları ile işletme faaliyetlerini uyumlaştırabilir,
- Müşteri tatminini artırabilir,
- Global olarak daha rekabetçi hale gelebilir.<sup>150</sup>

---

<sup>148</sup> International Federation of Accountants, a.g.m., s. 4.

<sup>149</sup> Ellram, Lisa M., "The Role of Supply Management In Target Costing", (çevrimci) <http://www.capsresearch.org/publications/pdfs-public/ellram1999es.pdf>, 10 Nisan2004.

<sup>150</sup> Leahy, Tad, The Target Costing Bull's Eye Part One of a Series, (çevrimci) <http://www.businessfinancemag.com>, 17 Nisan 2004.

## 6.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Zorlukları

Yöntemin yararlarının yanında uygulanması sırasında işletmeler bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu zorluklar şu şekilde sıralanabilir:

- Hedef maliyet yöntemi ile birlikte uygulanması gereken diğer tekniklerle ilgili bilgi yeterli düzeyde değilse hedef maliyetlemenin uygulanmasından istenen sonuçların alınamaması olasıdır.<sup>151</sup>
- Hedef maliyet yönteminin uygulanması sırasında karşılaşılan en önemli problemlerden biri uzun mamul geliştirme zamanı, pazar karmaşıklığı, fonksiyonlar arası çatışma (muhasabe - pazarlama gibi), işgören ve tedarikçilere hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskının yarattığı strestir. Bu özellikle tedarikçilerin sayıca az olduğu ve işletmenin tedarikçilerin ürünlerine ihtiyaç duyduğu durumlarda işletme için büyük sorun oluşturabilir. Aynı şekilde hedef maliyet yönteminin uygulanabilmesi ve başarısı, takım çalışmasına dayandığından bölümler arası işbirliğinin az olduğu işletmelerde hedef maliyetleme, fonksiyonlar arası çatışmaya neden olabilir.<sup>152</sup>
- Hedef maliyetlemenin uygulanmasında dikkate alınan faktörlere ilişkin yapılan tahminlerin doğruluk derecesinin düşmesiyle birlikte hedef maliyetlemeden sağlanacak yarar da azalmaktadır. Özellikle ürün maliyetlerine, fiyatlarına ve üretim hacmine ilişkin tahminlerin zorluğu hedef maliyetleme sisteminin etkinliğini azaltmaktadır. Örneğin yüksek çevresel belirsizlik ( enflasyon gibi) hedef fiyatların ve hedef üretim miktarlarının tahmin edilmesini güçleştirebilir.<sup>153</sup>

---

<sup>151</sup> Can, a.g.e., s. 225.

<sup>152</sup> Şimşek, Zeki – Ayrıçay, Yücel, “Hedef Maliyetleme; Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Yaklaşımı”, İşletme Finans Dergisi, Yıl: 13, Sayı: 143, Şubat 1998, s. 75.

<sup>153</sup> Doğan, Zeki, “Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme”, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:12, Sayı:1-2, Mayıs 1998, s. 206.

- İşletmeler hedef maliyetleme sürecinde zorunlu olarak uyulması gereken bazı aşamaları uygulamada ve izlemede zorluk çekebilirler. Örneğin müşteri ihtiyaçlarının tespit edilmesi her işletme için kolay olmayabilir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde hedef maliyetleme yönteminin tekstil sektöründe uygulanmasına ilişkin bir araştırma yer almaktadır.

### **III. BÖLÜM**

#### **HEDEF MALİYETLEMİYÖNTEMİ İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA**

##### **1. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Hedef maliyet yönteminin uygulanabileceği sektörler arasında tekstil sektörü seçilmiştir. Geniş bir mamul yelpazesine sahip olan tekstil sektöründe hedef maliyet yönteminin sadece döşemelik kumaş üretimi alanında uygulanabilirliği araştırılmıştır.

##### **2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI**

Çalışmanın teorik incelemesi sonucunda hedef maliyetleme yönteminin süreç ve montaj endüstrileri için uygun olduğu görülmüştür. Hedef maliyet yönteminin uygulamasına yönelik literatürdeki çoğu örnek otomotiv, elektronik teçhizat üreticileri gibi montaj endüstrilerinde yer almaktadır. Hedef maliyetleme yönteminin tekstil sektörü için uygunluğunu araştıran bir çalışmada, yöntemin daha çok hazır giyim alanına uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir çalışmada ise hedef maliyet yönteminin, hazır giyim sektörüne ek olarak; süreç odaklı, fiyatlara duyarlı ve yoğun rekabetin yaşandığı tekstil sektörüne de uygun olduğu ileri sürülmektedir. Bu çalışmada ise hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak için döşemelik kumaş alanında faaliyet gösteren bir işletme incelenmiştir. Bu işletmenin üretim öncesindeki ve üretim aşamasındaki süreçleri, işletmenin genel yapısı, maliyet verileri ve maliyet hesaplama yöntemi analiz edilerek hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Böylece yöntemin sadece yukarıda belirtilen üretim alanları dışındaki alanlarda da uygulanabileceği gündeme getirilmeye çalışılmıştır.

Uygulamanın yapıldığı firmada üretim öncesi ve üretim sırasındaki süreçler, işletmenin genel yapısı ve maliyet hesaplama yöntemleri incelenerek bir örnek üzerinden hedef maliyet yönteminin uygulanabilirliği araştırılmaya çalışılmıştır. Örnekte, desen adı Almost Kombin olan kumaşın üretim maliyetleri esas alınmıştır. Bu örnek ile; önce mevcut sisteme göre kumaş dokuma maliyeti gösterilmiş, daha sonra hedef maliyet

yönteminin uygulanması halinde kumaş dokuma maliyetinin ne olacağı ortaya konmaya çalışılmıştır.

### **3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Uygulamada görüşme yönteminden yararlanılmıştır ve görüşmeler iki temel alanda yapılmıştır. Bunlardan ilki tekstil sektöründeki üretim yapısı ve kavramlara yönelik olmak üzere bir tekstil teknisyeni ile ikincisi ise uygulamada yer alan işletmenin dokuma kumaş maliyetlerinin hesaplanmasına, işletmenin maliyet sistemine ve mamul fiyat ve kar oranının belirlenmesine yönelik bilgi ve veri almak üzere uygulamanın yapıldığı firmanın maliyet muhasebesi sorumlusu ile gerçekleştirilmiştir. Bu görüşmeden kumaş dokuma maliyetlerinin hesaplama yöntemine, hesaplanan maliyetlerin maliyet muhasebesi içeriğinde izlenmesine, ürün maliyetlerine ve kar oranlarına yönelik bilgiler ve veriler elde edilmiştir. Elde edilen bilgiler ve veriler değerlendirilmek suretiyle konuya uyarlanmaya çalışılmıştır.

### **4. ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR**

#### **4.1. İşletme ve Ürün ile ilgili Bilgiler**

##### **4.1.1. İşletme ile ilgili bilgiler**

X A.Ş. 1976 yılında 8 adet Saurer marka dokuma tezgahı ile döşemelik kumaş üretimi yapmak amacıyla sektörde yerini almıştır.

Ham ipliğin işlenmesi ile fantezi döşemelik ve perdelik kumaş üretimini entegre bir şekilde gerçekleştirmektedir. İşletme üretim faaliyetlerini en son teknoloji ile çalışan 56 adet dokuma makinesi ile gerçekleştirmekte olup, yıllık kumaş üretim kapasitesi 2.500.000 metredir. İşletme bu kapasitedeki üretimini holding bünyesindeki şirketlere ve holding dışı müşterilerine satmaktadır.

İşletmenin sahip olduğu makine donanımı şu şekildedir:

- Bellini marka iplik boya makineleri,
- SSM. Marka 108 iğ kapasiteli pes aktarma makinesi,

- 960 iğ kapasiteli Saurer – Alma two for one büküm makinesi,
- SSM. Marka katlama ve viscon aktarma makineleri.

Bu makine ve teçhizattan oluşan iplik boya – büküm tesislerinde, yılda 2.000 ton iplik boyanmaktadır. Tesis Ugoline marka numune boya makinesi ve son teknolojiye göre kurulmuş fizik ve kimya laboratuvarı ile holding bünyesindeki şirketlere ve fason müşterilere hizmet vermektedir.

İşletmede 5 adet ileri teknoloji bilgisayar sistemi ile desteklenen 17 kişilik Desen Tasarım ve Ar-Ge Departmanı yer almaktadır. Bu desen tasarım ve Ar-Ge departmanı ile işletme müşterileri için kendine has desenler, koleksiyonlar ve modayı yaratan tasarımlar ile siparişe (iş emrine) yönelik üretim yapmaktadır.

İşletmenin üretim üniteleri, makine parkı ve üretim kapasitesine ilişkin bilgiler **Tablo 3.1.**' de verilmiştir:

**Tablo 3.1. İşletmenin üretim üniteleri, makine parkı ve kapasitesi**

<b>Üretim Üniteleri</b>	<b>Makine Parkı (Adet)</b>	<b>Kapasite</b>
Bilgisayarlı Desen Tasarım Ünitesi	3	500 Desen/ Yıl
Viskon / Pamuk Büküm Ünitesi	6	600.000 Kg./Yıl
İplik Boya Ünitesi	6	1.800.000 Kg./Yıl
Aktarma Makinesi	2	
Katlama Makinesi	1	
Polyester Aktarma Makinesi	3	
Çözü Üniteleri	3	3.500.000 Mt./Yıl
Dokuma Ünitesi	56	3.000.000 Mt./Yıl

İşletmenin ürettiği mamuller ve faaliyetleri;

### **-İplik Boya - Büküm**

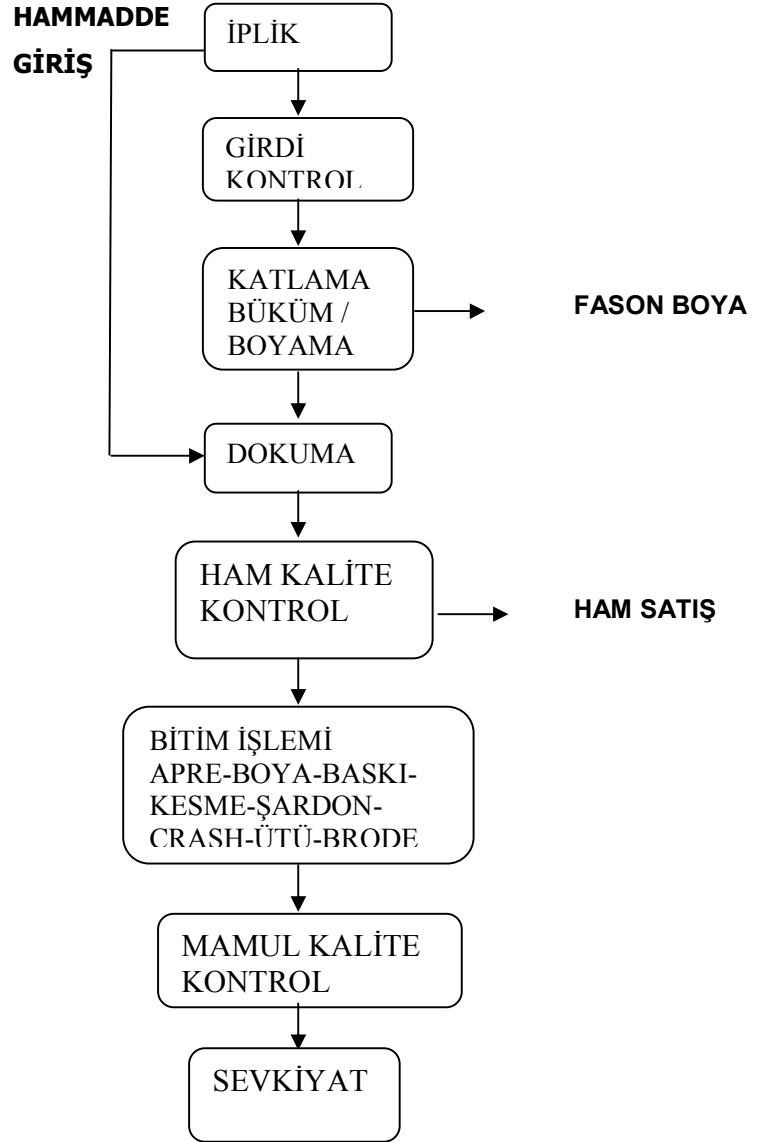
İşletmede viscon, pamuk, pes, acrylic düz, fantezi ve chenille ipliklerin boyanması, aktarması ile viscon ve pamuk ipliklerinin bükümü yapılmaktadır.

### **-Kumaş**

İşletmede döşemelik, perdelik fantezi kumaş üretimi yapılmaktadır. Kumaşlarda kullanılan pes ipliklerinin bir kısmı Y Tekstil A.Ş. 'den tedarik edilmektedir. Kumaşlara bitim işlemleri olan yıkama, yumuşatma, boyama, baskı, kalender, şardon, kesme operasyonları X Tekstil A.Ş.'de gerçekleştirilmektedir. Crash, Brode, Ütü işlemleri ise Y Tekstil A.Ş.'de yaptırılmaktadır.

İşletmede üretim süreci şu şekilde gerçekleşmektedir: İşletmeye hammadde olarak gelen iplikler direkt olarak dokuma bölümünde kullanıldığı gibi, işletmede boya ve büküm bölümlerinde işlendikten sonra da dokuma bölümünde kullanılmaktadır. İşletmenin üretim süreci **Şekil 3.1**'de görülmektedir.





**Şekil 3.1. İşletmenin üretim süreci**

#### 4.1.2. Ürün ile ilgili bilgiler

Araştırmada maliyetleri üzerinden hesaplamalar yapılan ürün, döşemelik kumaştır. Maliyet bilgilerinin değerlendirilebilmesi için bu kısımda kumaşlara yönelik kavramsal açıklamalara yer verilmektedir. Kumaşlara yönelik bilgiler, dokuma kumaş ile ilgili kavramsal bilgiler, kumaşta aranan özellikler ile ilgili bilgiler açıklanmaya çalışılmıştır.

Dokuma kumaş; çözgü adı verilen dikey ipliklerle atkı adı verilen yatay ipliklerin birbirine dik yönde, bir örgü oluşturacak şekilde bağlanmalarıyla elde edilen tekstil yüzeyidir. İki iplik sistemi vardır ve bunlar birbirleriyle dik olarak kesiştiği için oldukça sıkı bir tutuma sahiptir.

Dokuma kumaşlarda çözgü ve atkı iplikleri dik olarak kesiştiği için en ve boy stabilitesi yüksektir. Yani dokunmuş kumaşın eni ve boyu değişmemekte, deforme olmamaktadır. Deformasyon kullanılan iplik ve örgüye bağlı olarak değişebilir. Boyut stabilitesi örgü ve sıklığa göre de farklılaşır. Dokuma kumaşların bir başka özelliği de mukavemetlerinin yüksek oluşudur. Mukavemet kullanılan ipliğe ve örgüye göre değişir. Dokuma sisteminde kesişmeler dik doğrultuda olduğundan dikey ve yatay yönde gelen kuvvetlere karşı mukavemet edilecektir. Kesişme sayısının fazla olması durumunda mukavemet artacak, az olması durumunda yani ipliklerin atlama yapması durumunda ise azalacaktır. Mukavemeti etkileyen bir diğer faktör de kullanılan ipliklerdir. İpliğin cinsi, numarası ve gördüğü işlemler (büküm vb.) kumaşın dayanıklılığını belirleyen faktörlerdir.

Dokuma kumaşlar tek katlı yapıda olabileceği gibi çok katlı ya da kuvvetlendirilmiş bir yapıda da olabilir. Kuvvetlendirilmiş kumaşlarda, çözgü ve/veya atkı yönünde birden fazla iplik sistemi kullanılır. İpliklerden bir bölümü kumaşın yüzeyinde, bir bölümü arkasında kalacak şekilde bir örgü oluşturulur. Çok katlı kumaşlarda ise kumaş katları özel yöntemlerle birbirine bağlanarak kalın ve sağlam bir kumaş yapısı oluşturulur.

Çözgü ve atkı iplikleri dokuma işlemine geçmeden önce bazı işlemlere tabi tutulur. Hazırlık işlemleri denilen bu işlemler bobinleme, büküm, aktarma, katlama, punta, tekstüre, çözgüleme ve haşıl gibi işlemlerdir.

Dokuma kumaş yapısını etkileyen temel parametreler şunlardır:

- Örgü: Kumaşın görünüşünü belirler. Tahar, tarak, armür renk raporları bilinmelidir.
- Sıklık: Birim uzunlukta yer alan iplik sayısıdır. (1cm'deki çözgü sayısı; çözgü sıklığı ve 1 cm'deki atkı sayısı; atkı sıklığı)
- İplik Numarası: Çözgü ve atkı iplikleri için ayrı ayrı verilmektedir. Her iki iplik de aynı cins ve numarada olabildiği gibi farklı cins ve numarada da olabilir.
- Kıvrım: Kıvrım, dokuma işlemi sırasında ortaya çıkmaktadır. Ancak kumaş dokunduktan sonra ölçülebilmektedir. İpliklerin birbiriyle kesiştiği noktada dalgalanma olmakta ve kıvrım oluşturmaktadır. Kıvrım % ile gösterilmektedir. Dokuma kumaşlarda çözgü ve atkı sıklıkları genellikle farklıdır. Farklı incelikte iplikler ve sıklıklar kullanılırsa kıvrımlarda farklı olacaktır.
- Gramaj: Dokumada birim alan ağırlığıdır. Gramaj kumaşı karakterize eden özelliklerden biridir. Gramajı artırmak için iplik numarası veya sıklık artırılır. Gramaj bir metre uzunluğundaki ve bir metre genişliğindeki kumaşın ağırlığıdır.

Kumaş tasarımında iki farklı yol izlenmektedir. Birinci yol kumaşın, benzeri yapılmak istenen örneğe uygun tasarlanmasıdır. Bunun için örnek kumaş analiz edilerek kumaşın teknik özellikleri çıkarılabildiği ölçüde belirlenmektedir. Daha sonra bu bilgilerin ışığında üretim hesaplarına geçilmektedir. İkinci yolsa, kullanım amacı, iplik cinsi, kumaş eni, gramajı gibi teknik özelliklerin belirlenip benzer konstrüksiyondaki kumaştan da yararlanıp kumaş dokunmasıdır.

Hangi yol seçilirse seçilsin kumaşın üretilebilmesi için teknik özelliklerinin yanı sıra dokuma öncesi ve sonrası işlemlerle ilgili bilgiler de bilinmelidir. Bunlar çözgü ve atkı ipliklerinin gördüğü işlemler, dokuma hazırlık ile ilgili bilgiler, dokuma ve apre işlemleriyle ilgili bilgilerdir. Kumaş üretimine başlanmadan önce bunlar belirlendiğinden üretime başlamadan önce maliyetler tespit edilebilmektedir.

Kumaş tasarımında önce mamul özellikleri belirlenmektedir. Mamul özellikleri belirlenirken müşterilerin tercihleri dikkate alınır, onların istedikleri desenlerde ve özelliklerde kumaş tasarlanır. Sonra geriye gidilerek ham kumaş ve tezgâhtaki kumaş özellikleri hesaplanır. Ham kumaş tezgahattan çıkmış ve hiç işlem uygulanmamış kumaştır. Ham kumaş çeşitli terbiye işlemlerinden geçirilerek mamul kumaş elde edilir. Terbiye işlemleri sırasında kumaş çoğunlukla ağırlık kaybına uğrar. Ancak enden ve boydan da çekeceği için g/m si ya da g/m<sup>2</sup> si daha ağır gelebilir. Bu nedenle ağırlık kaybını çözgü ve atkı ipliklerinin ilk ağırlıklarına göre % olarak belirlemek daha uygun olmaktadır. Ancak bunu ayrı ayrı belirlemek zor olacağından mamul kumaşın ham kumaşa oranla ağırlık kaybı yüzde olarak bulunup bu değer çözgü ve atkı için eşit alınmaktadır.

Dokuma kumaşlarının tasarımındaki en önemli sorunlardan ve dikkate alınması gereken noktalardan biri belli numaralarda kullanılan çözgü ve atkı ipliklerinin hangi sıklıklarda dokunacağıdır. Dokuma sırasında belli sıklık değerlerinin altında ve üstünde dokumanın zorlaştığı hatta bazen yapılamadığı görülmektedir. Sıklığı etkileyen parametrelerin başında da ipliğin numarası gelmektedir. Aynı sıklıkta, farklı numaralı iplik kullanmak değişik kumaşlar oluşturmaktadır. Çözgü doğrultusu düşünüldüğünde sıklığın aynı olması durumunda daha kalın çözgü kullanımı, ipliklerin tarak dişlerinden geçişini zorlaştırmaktadır. İplik sürtünmesi fazlalaşacağından kopuklar artmakta, dokunan kumaşın yüzeyi tüylenmektedir. Bu nedenle daha kalın numaralı tarak kullanılmaktadır. Ayrıca atılacak atkı sayısı da kalın numaralı çözgü kullanıldığında azalacaktır. Çünkü çözgü iplikleri arası mesafe azalacak ve atkı ipliklerinin sıkışma mesafesi daralacaktır. Bu nedenle ya atkı sıklığını azaltmak ya da atkı iplik numarasını inceltmek gerekecektir. Çalışma sırasında çözgü sıklığı değiştirilebilir bir parametre değildir, sabittir. Atkı sıklığı, istenen sıklığın tutmaması, gramajın farklı gelmesi, yeni kumaşın atkı sıklığının farklı olması gibi nedenlerle değiştirilmek istenebilir. Gramaj, tuşe, örtücülük açısından çözgü sıklığı değiştirilemediği için, istenen özellikleri verecek şekilde atkı sıklığı ya da atkı iplik numarasıyla oynanır.

Müşterilerin kumaşlardan istedikleri özellikler şu şekilde sıralanabilir:

1. Mukavemet: Kumaşın kullanım sırasında maruz kalacağı gerilimlere karşı dayanıklı olmasıdır.
2. Esneklik: Çeşitli gerilmeler karşısında kumaş esner, şekil değiştirir. Bu şekil değişikliği kalıcı olduğunda kumaş kırışır. Kırışmayı önlemesi bakımından esneklik istenen bir özelliktir. Esneme aynı zamanda yırtılmayı da büyük ölçüde önler.
3. Yumuşaklık: Kumaşların yumuşak ya da sert olması tuşe olarak adlandırılır. Tuşe, kumaşın hammaddesi ve konstrüksiyonuna bağlı olduğu kadar dokunmuş-örülmüş kumaşa uygulanan apre işlemlerine de bağlıdır.
4. Görünüm: Müşteriyi etkileyen örgü, desen, renk ve parlaklık gibi özellikler görünüm özellikleri arasında sayılabilir.
5. Dökümlülük: Zor kırışan, esnek ve büküldüğünde kat yerleri büyük kıvrımlar oluşturan kumaşlara dökümlü kumaş denir. Bu özellik kumaşın hammaddesi, örgüsü ve apre işlemleriyle ilgilidir.
6. Çekmezlik: Kullanım sırasında enden ve boydan değişmezlik sık yıkanan eşyaların yapımında kullanılan kumaşlar için çok önemlidir.

Bu özelliklerden başka ütü tutma, yıkanabilirlik, kir tutmazlık, kimyasal maddelere karşı dayanıklılık, ışık ve yıkama haslıkları (solmazlık) gibi özellikler istenir. Tüm bu özellikler gerek üretim sırasında gerekse bitirme (apre) sırasında kumaşlara kazandırılır. Bu özellikler ve moda, ar-ge ve tasarım takımı tarafından dikkate alınarak müşterileri en iyi şekilde tatmin edecek kumaşlar tasarlanmaya çalışılır.

Çalışmada öncelikle işletmedeki mevcut sistem doğrultusunda desen adı Almost Kombin olan kumaşın dokunma maliyetinin hesaplanması gösterilecektir. Daha sonra işletmede hedef maliyet uygulamasının benimsenmesi durumunda aynı desendeki kumaşın nasıl alternatif şekilde üretilebileceği gösterilecek, böylece her iki sistemdeki kumaş maliyetlerini kıyaslama imkanı elde edilecektir.

Maliyet unsurları aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır:

- Hammadde Maliyeti (İplik)
- Üretim Maliyeti (Dokuma)
- Bitirme Maliyeti (Fason Boya, Apre)

Hammadde maliyetinde ilk olarak iplik satın alınır. Satın alınan iplik ham ve beyazdır. Daha sonra iplik bükülür ve katlanır böylece iplik bükümlü ve beyaz iplik haline gelir. Son olarak da iplik boyanır. Bu son işlemle birlikte iplik bükümlü ve boyalı iplik haline gelir. Ürünlerde kullanılan iplikler ham olabileceği gibi bükümlü ve beyaz, bükümlü ve boyalı olabilir.

Kumaşın maliyeti hesaplanırken mevcut tedarikçilerden satın alınan atkı ve çözgü iplik fiyatları dikkate alınmıştır. Kumaşın maliyetini dokuma öncesinde iplik maliyetleri, dokuma sırasında ise atkı sıklığı etkilemektedir. Maksimum kaliteyi elde edecek şekilde minimum atkı sıklığı ile kumaşın dokunması ve firelerin en düşük düzeyde tutulabilmesi, kumaş maliyetleri açısından önemlidir.

#### **4.1.3. İşletmenin Mevcut Sistemine Göre Kumaş Maliyetlerinin Hesaplanması**

İşletmede mevcut sisteme göre Almost Kombın deseniyle üretilen kumaşın maliyetinin hesaplanması aşağıda gösterilmiştir.

İşletmenin % 65 randımanla çalışması durumuna ve bir cm'de 28 atkıya göre maliyetler hesaplanmıştır. Boyu 1 metre ve eni 140 cm olan kumaşın ağırlığı 685 gram gelmektedir. İplik maliyeti, çözgü ve atkı ipliklerinin maliyetlerinden oluşmaktadır.

Desen Adı : Almost Kombın

Gram : 685gr

Atkı : 28 atkı /cm

Randıman : % 65

**Tablo 3.2. İplik Maliyetinin Hesaplanması**

Çözümlü İpliği							
( 150- Denye)	Ham(\$/kg)	Büküm (\$/kg)	Boya(\$/kg)	Çözümlü(\$/kg)	Toplam \$	Sarf Miktar (gr)	Sarf \$
	1,65	0,84	0,78	0,05	3,32 \$	205,5	0,68
Atkı İpliği							
		Ham(\$/kg)	Büküm (\$/kg)	Boya (\$/kg)	Toplam \$	Sarf Miktar (gr)	Sarf \$
400 tur	18/2 Flom	4,60	0,8	1,74	7,14	130,2	0,93
200 tur	28/2 Viskon	2,35	0,71	1,59	4,65	13,7	0,06
	Chenille	5		1,66	6,66	335,7	2,24
						479,6gr	3,23

Mevcut tedarikçilerden çözümlü ve atkı ipliklerinin tedarik fiyatları, bu ipliklerin büküm ve boya işlem maliyetleri ve kullanılması gereken miktarlar yukarıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Kumaş Gramajları:**

Çözümlü İpliği 205,5 gr % 30

Atkı İpliği 479,6 gr % 70

18/2 Flom 130,2 gr (% 19)

28/2 Viskon 13,7 gr (% 2)

Chenille 335,7 gr (% 49)

**Toplam** 685 gr % 100

685 gramlık kumaşın 205,5 gramı çözümlü ipliğinden, 479,6 gramı ise atkı ipliğinden oluşmaktadır. Bu durumda 685 gramlık kumaşın % 30' u çözümlü ipliğinden, % 70'i ise atkı ipliğinden (% 19'u Flom, % 2'si Viskon ve % 49'u Chenille) oluşmaktadır. Yukarıdaki iplik maliyetlerine dayanarak yapılan hesaplamalarda, işletmedeki mevcut sisteme göre kumaşın dokunmasında iplik maliyetine ilişkin aşağıdaki sonuçlar elde edilmektedir:

**İplik Maliyeti** 3.91 \$

Çözü ipliği maliyeti 0,68 \$

Atkı İpliği maliyeti 3,23 \$

Kumaşın dokumasında kullanılacak çözü ipliği maliyeti 0,68 \$' dır. Atkı ipliği maliyeti ise toplamda 3,23 \$'dır. Bunun 0,93 \$'ı flom, 0,06 \$'ı viskon ve 2,24 \$'ı chenilleden oluşmaktadır. Böylece toplam iplik maliyeti 3,91 \$ olmaktadır.

Tezgah devir hızı, üretim kapasitesine göre hesaplanır. Makineler dakikada 420 devir yapmaktadır. Buna göre işletmenin bir günde bir makineyle üretebileceği kumaş aşağıdaki formül yardımıyla bulunur:

(420Devir \* 60Dak \* 24 saat) \* Üretim Kapasitesi

100cm \* Atkı

(420 \* 60 \* 24) \* %100 = 216 metre

100cm \* 28

İşletme eğer % 100 randımanla çalışırsa, bu formüle göre bir makinede 216 metre kumaş üretebilir.

Ancak işletme % 65 randıman ve %70 kapasiteyle çalıştığından;

216 metre \* % 65 = 140 metre

140 metre \* % 70 = 98 metre, bir makinenin bir günde üretebileceği kumaştır.



İplik Maliyeti	3,91 \$
Dokuma Maliyeti	<u>+ 2,00 \$</u>
Üretim Maliyeti	5,91 \$
%4 Fire	<u>+ 0,24 \$</u>
Dokuma Toplam Ham	6,15 \$
Fason işlem (Apre)	<u>+ 0,685 \$</u>
	6,835 \$
Fire % 2	<u>+ 0,14 \$</u>
Toplam Maliyet	6,97 \$

Kullanılan iplik maliyeti, 0,68 \$ çözgü ipliği için ve 3,23 \$ atkı ipliği için olmak üzere 3,91 \$'dır. İşçilik, elektrik ve sabit genel üretim giderlerini içeren dokuma maliyeti 2,00 \$'dır. Böylece üretim maliyeti 5,91 \$ olmaktadır. Dokumada yan taraftaki ipler boşta kaldığından çöpe atılmakta bunun sonucunda dokumada % 4 fire verilmektedir. Üretim maliyeti 5,91 \$ olan kumaşta % 4 fire dikkate alındığında firenin maliyeti (5,91 \* 0,04) 0,24 \$ elde edilmektedir. Firenin üretim maliyetine eklenmesiyle birlikte dokuma toplam ham maliyeti 6,15 \$ olmaktadır. Fason işlemin (Apre) 1 kilogram giriş için maliyeti 1 \$'dır. Bu maliyetten, 685 gram kumaşın apre giriş maliyeti 0,685 \$ olmaktadır. Fason işlem maliyetinin eklenmesiyle maliyet 6,835 \$ olmaktadır. Fason işlemde de % 2 fire verilmektedir. Fire maliyetinin de eklenmesiyle toplam kumaş maliyeti 6,97 \$ olmaktadır.

İşletme fiyatlarını maliyet artı kar yöntemini uygulayarak belirlemektedir. İşletme elde edilen bu maliyetin üzerine % 29 kar marjı eklediğinde kumaşın satış fiyatı 9 \$/m olmaktadır.

$$6,97 + 6,97 * 0,29 = 9 \text{ $/m}$$

İşletme bu fiyat üzerinden, bu kumaştan 10.000 metre üretim yapmayı planlamaktadır.

Satış Fiyatı	9 \$/mt
Üretim	10.000 metre
Maliyet	6,97 \$/metre
Kar \$	2,03 \$/metre
Satış Hasılatı	90.000 \$
Toplam Maliyet	69.700 \$
Toplam Kar \$	20.300 \$

Değişen rekabet koşulları ve üretim koşullarıyla birlikte işletmenin maliyet sistemi gibi üretim sürecini doğrudan etkileyen unsurların da değişmesi gerekmektedir. X işletmesinde kumaşların üretiminde hedef maliyetleme sisteminin uygulanması durumunda maliyetlerin ve işletmenin karlarının nasıl değişeceğini göstermek amacıyla desen adı Almost Kombin olan kumaşın dokuma maliyeti tekrar hesaplanacaktır.

#### **4.1.4. Hedef Maliyetleme Yöntemine Göre Kumaş Maliyetlerinin Hesaplanması**

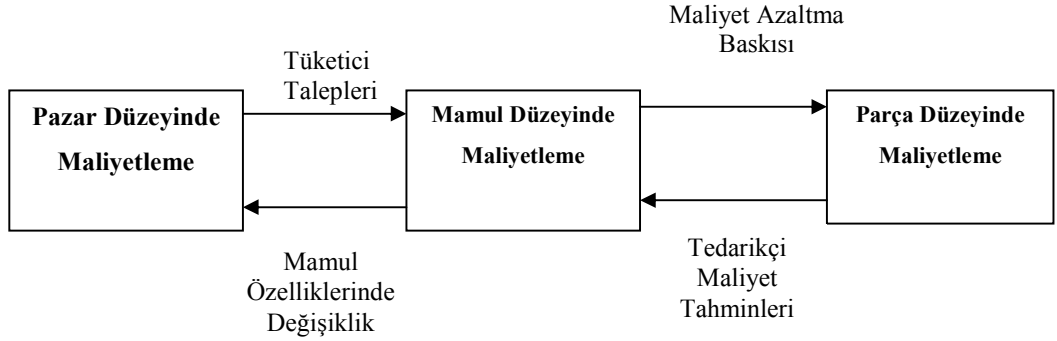
Çalışmanın ikinci bölümünde hedef maliyetleme süreci;

-Pazar düzeyinde,

-Mamul düzeyinde ve

-Parça düzeyinde olmak üzere üç bölümde ele alınmıştır. Hedef maliyetleme süreci

**Şekil 3.2'** de gösterilmektedir.



### Şekil 3.2. Hedef Maliyetleme Süreci

(Kaynak: Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Develop Profitable New Products with Target Costing", *Sloan Management Review*, s. 24.)

Hedef maliyetlemede pazarın taleplerini karşılayabilmek ve kar sağlamak açısından işletmenin amaçları tanımlanmaktadır. Hedef maliyetleme ile pazar trendlerinin stratejik değişkenleri, tüketici ihtiyaçları, teknolojiye ilerlemeler, tüketicilerin fiyat, kalite ve hız beklentileri birleştirilmekte işletmenin bu amaçları gerçekleştirmesine katkıda bulunmaktadır. Hedef maliyetleme sistemi pazar odaklı olduğundan müşterilere odaklanmak, müşterilerin taleplerini izleyebilmek ve bu talepleri üretim süreci boyunca karşılayabilmek önemlidir. Bu nedenle, sürecin pazar düzeyinde maliyetleme kısmında pazar araştırması yapılarak öncelikle mamul ve müşteriler tanımlanmaktadır. Daha sonra müşteriler ve onların ihtiyaçlarına odaklanılarak onların istediği kalitede ve fiyatta mamul özellikleri belirlenmektedir yani müşterinin sesi işletmeye taşınmaktadır. Hedef maliyetleme sürecinin ilk aşamasında yapılan pazar araştırması sonucunda müşterilerin mamule ödemeye istekli oldukları fiyat, diğer bir deyişle pazarda geçerli olan fiyat ortaya çıkmaktadır. Müşterilerin ödemeye istekli oldukları ve pazarda geçerli olan bu fiyattan işletmenin kar marjı çıkarılarak kabul edilebilir maliyet elde edilmektedir. Bu kabul edilebilir maliyet kullanılarak pazardaki rekabetçi baskı, mamul tasarımcılarına ve tedarikçilere aktarılmaktadır.

Hedef maliyetleme sürecinin ikinci aşaması olan mamul düzeyinde hedef maliyetleme kısmında, mamul, hedef maliyet karşılanacak şekilde tasarlanmaktadır. Bu

aşamadaki ilk adım, yeni mamulün geçmiş maliyet verilerine dayanarak maliyetinin ne olacağını belirlemesidir. Bu maliyeti hesaplamak için gerekli olan veriler çoğunlukla geleneksel standart maliyet sisteminden alınmaktadır. Hedef maliyet ile bu maliyet arasındaki fark hesaplanarak maliyetlerin ne kadar azaltılması gerektiği bulunmaktadır.

Hedef maliyetleme sürecinin üçüncü kısmı olan parça düzeyinde maliyetleme, çoğu zaman mamul düzeyinde hedef maliyetlemeyle paralel yürümektedir. Parça düzeyinde maliyetleme kısmı tedarikçilerle yakın ilişkileri içermektedir. Tedarikçilerin seçilmesi ve tedarikçi ilişkilerinin yönetilmesi bu aşamanın bir parçasıdır.

X işletmesi sahip olduğu ileri teknoloji bilgisayar sistemi ile desteklenen Desen Tasarım ve Ar-Ge Departmanı ile hedef maliyetlemenin uygulanabilmesi için uygun zemine sahip bulunmaktadır. İşletmenin desen tasarım ve Ar-Ge Departmanı müşteriler için kendine has desenler, koleksiyonlar ve modayı yaratan tasarımlar geliştirmekte ve üretim bu tasarımlara göre yapılmaktadır. Siparişe göre üretim yapıldığından müşterilerin istediği özelliklerde kumaş tasarlanmakta ve üretilmektedir. Böylece müşteri ihtiyaçları ve beklentileri karşılanmaya çalışılmaktadır.

Dokunacak kumaşın özelliklerine bağlı olarak yapılan pazar araştırması sonucunda kumaş fiyatının 7.80 \$ ile 8 \$ arasında olduğu tespit edilmiştir. Uygulamada fiyat olarak 7.80 \$ temel alınmıştır. İşletmenin kar oranı % 25 olarak alınmıştır. Satış fiyatı üzerinden % 25 kar marjı çıkarıldığında hedef maliyet 5.85 \$ olarak bulunmaktadır.

Hedef Maliyet = Hedef Fiyat – Hedef Kar Marjı

$$= 7,8 - 7,8 * 0,25$$

$$= 5,85 \$$$

Cari maliyet : 6,97 \$

Hedef maliyet : 5,85 \$

Hedef maliyet belirlendikten sonra artık cari maliyeti hedef maliyet düzeyine indirebilmek için çalışmalara başlanır. İşletme bu maliyeti mamul tasarımcıları üzerine

odaklanarak ve maliyet baskısını tedarikçilere aktararak başarabilir. Çünkü üretim öncesi maliyetleri etkileyen iplik tedarik fiyatlarıdır, üretim sırasında ise maliyetleri etkileyen unsurlar atkı sıklığı ve firedir.

Hedef maliyet yöntemine göre kumaş maliyeti; tedarikçilerle yapılan görüşmeler sonucunda iplik tedarik fiyatlarına yönelik işlemler ile işletmenin randımanının ve kapasitesinin artırılması durumu dikkate alınarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamalarda; iplik kalınlığı 150 denye yerine 135 denye iplik kullanılarak artırılmış, bu nedenle atkı sıklığı azaltılmış, yani cm'deki atkı sayısı 28 den 27'ye indirilmiştir. X işletmesinde randıman, kapasite ve tedarikçilerle görüşülerek iplik temin maliyetlerine yönelik değişiklikler ve atkı sıklığı değişikliği yapıldıktan sonra kumaşın maliyeti tekrar hesaplandığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

Desen Adı : Almost Kombin

Gram : 668gr

Atkı : 27 atkı /cm

Randıman : % 85

**Tablo 3.3. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanması halinde iplik sarfiyetleri ve maliyetleri**

<b>İplik Sarfiyeti</b>						
	<b>Ham (\$/kg)</b>	<b>Büküm(\$/kg)</b>	<b>Boya (\$/kg)</b>	<b>Toplam (\$/kg)</b>	<b>Sarf Miktar (gr)</b>	<b>Sarf (\$)</b>
Çözümlü İpliği 135 Denye	1,70	0,78	0,7	3,18	205,5	0,65
<b>Atkı İpliği</b>						
18/2 Flom	4,4	0,72	1,65	6,8	130,2	0,88
28/2 Viskon	2,25	0,65	1,4	4,3	13,7	0,06
Chenille	4,75		1,48	6,23	318,57	1,98
<b>İplik Maliyeti</b>						<b>3,57</b>

Aynı modelde iplik kalınlığı artırılıp, 150 denye çözgü ipliği yerine 135 denye çözgü ipliği kullanıldığından, atkı sayısı da 1 atkı azaltılarak 27 atkıya indirilmiştir. Böylece kumaşın ağırlığı 685 gr.'dan 668 gr.'a düşmüştür. Bu değişiklik, görünüşte anlaşılmayan ve kumaşın kalitesinde azalma yaratmayan bir değişikliktir. Randıman % 65'ten % 85'e çıkartılmıştır. Tedarikçilerle yapılan görüşmeler sonucunda tedarik edilen iplikler eski fiyat - yeni fiyat karşılaştırması yapılarak **Tablo 3.4**'te gösterilmiştir. Fason olarak yaptırılan büküm boya maliyetlerindeki değişiklikler ise **Tablo 3.5**'te gösterilmiştir.

**Tablo 3.4. Atkı ve Çözgü İpliklerinin Eski ve Yeni Fiyatlarının Karşılaştırması**

		Eski Fiyat (\$/kg)	Yeni Fiyat (\$/kg)
Atkı	18/2 Viskon FI	4,60	4,40
Çözgü	150 Denye Polyester	1,65	1,60
Atkı	28/2 Viskon	2,35	2,25
Atkı	Chenille	5,00	4,75
Çözgü	135 Denye	1,80	1,70

**Tablo 3.5. Atkı ve çözgü ipliklerinin büküm - boya maliyetlerinin eski ve yeni fiyatlarının karşılaştırması**

	Büküm		Boya	
	Eski (\$/kg)	Yeni (\$/kg)	Eski (\$/kg)	Yeni (\$/kg)
150 Denye	0,84	0,80	0,78	0,72
18/2 Flom	0,80	0,72	1,74	1,65
28/2 Viskon	0,71	0,65	1,59	1,4
Chenille			1,66	1,48
135 Denye	0,84	0,78	0,78	0,7

Bu iplik maliyetlerine dayanarak yapılan hesaplamalara göre kumaşın dokunmasındaki iplik maliyetine ilişkin aşağıdaki sonuçlar elde edilmektedir:

**İplik Maliyeti** 3.57 \$

Çözü ipliği maliyeti 0.65 \$

Atkı İpliği maliyeti 2.92 \$

Kumaşın dokunmasında kullanılan çözü ipliği, 150 denye yerine 135 denye kullanılarak iplik kalınlığı artırılmıştır. Artırılan iplik kalınlığı ile birlikte ham çözü ipliği tedarik fiyatında 0,05 \$'lık artış olurken büküm ve boya maliyetleri aşağı çekilmiştir. Böylece çözü ipliği maliyeti 0,65 \$'a inecektir. Atkı ipliklerinin; tedarik, büküm, boya maliyetlerinde meydana gelen değişiklikler sonucu, mevcut sisteme göre yapılan hesaplamada 3,23 \$ olan maliyeti, 0,31 \$'lık bir azalış sonucu 2,92 \$ olarak gerçekleşecektir.

İplik maliyeti 3,57 \$

Dokuma Maliyeti + 1.44 \$

Üretim Maliyeti 5.01 \$

%4 Fire + 0.20 \$

Dokuma Toplam Ham 5.21 \$

Fason işlem ( Apre) + 0.53 \$

5.74\$

Fire % 2 + 0.11\$

Toplam Maliyet 5.85\$

Değişiklik yapmadan önce iplik maliyeti 3.91 \$ iken yapılan değişiklikler sonucunda 3.57 \$'a düşmüştür. Üretim şeklinde değişiklik yapılmış, randıman % 65'den % 85'e (%30 artış) çıkartılmıştır. Kapasite de % 21 artırılarak % 70'den % 85'e çıkartılmıştır.

Böylece;

$$\frac{420 * 60 * 24}{100} = 224 \text{ metre}$$

$$100 * 27$$

$$224 * \% 85 = 190,4 \text{ metre}$$

$$190,4 * \% 85 = 161,84 \text{ metre işletmenin bir günde üretebileceği kumaştır.}$$

Randıman % 65 iken, 140 metre kumaş üretilebilmekteydi, randıman % 85'e çıkartılınca işletme 190,4 kumaş üretilebilir hale gelmektedir. Kapasite % 70 iken 98 metre kumaş üretilebilmekteydi, % 85'e çıkartılınca 161,84 kumaş üretilebilir hale gelecektir. Fason işlem de, yapılan görüşmeler ve işleme verilen kumaş miktarı artışı sonucu 1 kilogram kumaş için yapılan işlemin fiyatı 1 \$'dan 0,80 \$'a indirilecektir. Böylece; 1 kilogram kumaşın işlemden geçirilmesinin fiyatı 1 \$ iken 1 metre boyunda ve 140 cm enindeki 685 gr'lık kumaş için fason işlem maliyeti aşağıdaki gibi olacaktır.

$$685 \text{ gr} * 1 \$ = 0,685 \$$$

İndirimli fason işlem fiyatı ve atkı azaltılması sonucu kumaşın ağırlığında meydana gelen düşüş dikkate alındığında yukarıdaki ile aynı ölçülerdeki kumaşın fason işlem maliyeti aşağıdaki gibi olmaktadır.

$$668 \text{ gr} * 0,8 = 0,534 \$$$

Üretim Giderleri ( maliyet unsurları - dokuma) aşağıdaki şekilde verilmiştir. Üretilen miktardaki artış sonucu değişen kalemlerde gösterilmiştir.

	<u>Eski</u>	<u>Yeni</u>
İşçilik	3.000 \$	3.600 \$
Elektrik	2.100 \$	2.540 \$
Sabit Genel Üretim Giderleri	<u>2.000 \$</u>	<u>2.000 \$</u>
Toplam Maliyet Aylık	7.100 \$	8.140 \$
Üretim	10.000 metre	15730 metre
Birim Maliyet \$	0.71 \$/metre	0.51 \$/metre



İşletme daha önce 10.000 metre üretebilmekteyken randıman ve kapasite artışıyla birlikte;

$10.000 * 1,30 = 13.000$  metre kumaş üretebilir, %21 lik kapasite artışıyla da birlikte

$13\ 000 * 1,21 = 15.730$  metre kumaş üretebilir.

Üretim miktarındaki artışla birlikte işçilik giderleri 3 000 \$ dan 3600\$'a artmıştır. Aynı şekilde elektrik giderleri de 2100 \$'dan 2540 \$'a yükselmiştir.

Üretilen miktarlara göre birim maliyetler hesaplandığında;

$7100\ \$/10\ 000\ metre = 0.71\ \$/metre$  eski duruma göre birim maliyettir. Değişiklik yapılmış yeni duruma göre ise birim maliyet  $8140\ \$ / 15\ 730\ metre = 0.51\ \$ / metre$ dir. Üretim miktarındaki artışla birlikte birim maliyette  $0,71 - 0,51 = 0.2\ \$$ 'lık bir azalış olmuştur. Bu da  $(0,2/071) * 100 = \% 28$  lik bir azalışa denk gelmektedir.

$$2 * 0,28 = 0,56$$

$$2 - 0,56 = 1,44\ \$$$

Birim maliyetteki bu azalışlar sonucunda eskiden üretim (dokuma) maliyeti 2.00 \$/metre iken bu 1.44 \$/metreye düşmüştür.

#### **4.1.5. Almost Kombin Desenli Kumaşın Dokunmasında Mevcut Sistem ve Hedef Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması**

Kumaşın dokumasında, hedef maliyetleme sistemine yönelik üretim biçiminde yapılan değişiklikler ile tedarikçilerle yapılan görüşmeler ve iplik temin fiyatlarında sağlanan indirimler sonucunda mevcut sistem ile hedef maliyetleme sistemi arasındaki maliyete ilişkin temel farklılıklar şöyle gösterilebilir.

	<b><u>Mevcut Sistem</u></b>	<b><u>Hedef Maliyetleme</u></b>	<b><u>Fark</u></b>
İplik Maliyeti	3,91 \$	3,57 \$	0,34 \$
Dokuma Maliyeti	+ 2,00 \$	+ 1,44 \$	+ 0,56 \$
Üretim Maliyeti	5,91 \$	5,01 \$	0,9 \$
%4 Fire	+ 0,24 \$	+ 0,20 \$	+ 0,04 \$
Dokuma Toplam Ham	6,15 \$	5,21 \$	0,94 \$
Fason işlem ( Apre)	+ 0,685 \$	+ 0,53 \$	+ 0,155 \$
	6,835 \$	5,74 \$	1,095 \$
Fire % 2	+ 0,14 \$	+ 0,11 \$	+ 0,03 \$
Toplam Maliyet	6,97 \$	5,85 \$	1,12 \$

Hedef maliyeti elde etmeye yönelik yapılan çalışmalar sonucunda 1,12 \$ lık bir maliyet azalışı gerçekleşecektir. Pazar tarafından belirlenen fiyattan (7.80 \$/mt ) işletme 15.730 metre kumaş üretmektedir. Aşağıda birim bazda ve toplam bazda işletmenin satışları, maliyeti ve karı gösterilmiştir. Kıyaslama yapabilmek açısından kar yüzdesi hedef maliyetlemede olduğu gibi satış fiyatına oranlanarak bulunmuştur.

	<b>Eski Fiyat</b>	<b>Hedef Fiyat</b>
Satış Fiyatı	9 \$/mt	7.80 \$/mt
Üretim	10.000 metre	15.730 metre
Maliyet	6.97 \$/metre	5.85 \$/metre
Kar \$	2.03 \$/metre	1.95 \$/metre

**Aylık (Toplam)**

Satışlar	90.000 \$	122.694 \$
Maliyet	69.700 \$	92.020 \$
Kar \$	20.300 \$	30.674 \$
Kar %	%22,5	%25

Yukarıda ulaşılan sonuçlara dayanarak; işletmenin sahip olduğu teknolojinin ve tedarikçilerle ilişkilerinin, hedef maliyete ulaşmayı kolaylaştıran faktörler olduğu söylenebilir.

## **5. GENEL DEĞERLENDİRME**

Tekstil sektörünün doğuşundan itibaren, mamul yenilikleri ve maliyetlere duyarlılık önemli kavramlardır. Tekstil sektörü piyasadaki değişikliklerden en fazla etkilenen sektörlerden biridir. Global rekabet koşulları altında tekstil sektörünün yeni mamul ve pazarlarla kendisini devamlı olarak geliştirmesi gerekmektedir. Bu rekabet koşulları altında mamul geliştirmede zamanlama çok önemli hale gelmiştir ve işletmeler artık mamullerini yanlış fiyat veya kalitede sunmayı göze alamamaktadırlar. Hedef maliyetleme mamul geliştirme odaklı olması, mamulleri doğru fiyattan, doğru zamanda ve daha hızlı pazara sunabilmesi nedeniyle bu tip endüstriler için uygun bir maliyet sistemidir. Çoğu araştırmacı hedef maliyetlemenin süreç odaklı üretimden ziyade montaj endüstrileri için daha faydalı olduğunu belirtmektedir. Ancak hedef maliyetlemenin aynı zamanda, sık mamul değişiklikleri yapılan ve kısa mamul yaşam dönemlerine sahip endüstrilere de uygulanabileceği belirtilmektedir. Bu ölçüt moda tarafından yönlendirilen kısa yaşam dönemlerine sahip çoğu işletmeye uymaktadır.

Tekstil işlemleri, tek veya az sayıda hammaddenin işleminden geçilmesi suretiyle mamul fonksiyonlarının yaratıldığı süreç odaklı üretim işlemleridir. Bazı değişikliklerle hedef maliyetlemenin özü süreç endüstrilerine başarılı bir şekilde uygulanabilir. Hedef maliyetlemenin uygulanmasını gerektiren anahtar unsurlardan biri yoğun rekabet ve fiyata duyarlı pazarlardır. Tekstil sektöründe de yaşanan yoğun rekabet ve tekstil sektörünün çok fazla fiyatlara duyarlı olması, hedef maliyetlemeyi, bu sektör içinde gelecek vaat edici ve önemli bir araç haline getirmiştir. Tekstil sektöründeki işletmeler, fiyatlara duyarlı bir pazarda faaliyet gösterdiklerinden mamullerin fiyatlaması bu işletmeler için son derece önemlidir. Hedef maliyetleme yöntemi de fiyatlamaya hatalarına engel olmaktadır ve mamulün fiyatını belirlerken pazardan hareket etmektedir. Ayrıca hedef maliyetleme pazarla uyumsuz maliyetteki mamullerin geliştirilmesine engel olmaktadır.

İlk bölümde de belirtildiği gibi hedef maliyet sisteminin kullanılmasını gerektiren faktörlere baktığımızda tekstil sektörünün bu faktörlerden çoğunu taşıdığını görmekteyiz. Bu faktörler :

- Yoğun rekabet ortamları,
- Rakiplerden daha fazla yeni ürün sunma zorunluluğu,
- Fiyatların belirlenmesinde pazarın rolü,
- Fiyatlardaki zamanla düşme eğilimi,
- Fiyatlardaki düşmeyi, mamul kalitesini artırarak dengeleme stratejisinin varlığı,
- Müşterilerin zevk ve beğeni anlayışlarındaki değişimin hızı,
- Müşterilerin benzer mamullerdeki fiyat ve kalite farklarını belirleme yeteneği,
- Müşterilerin yeni mamullerin taşınması gereken fonksiyonları değerlendirme yeteneği,
- Müşterilerin satın alma tercihlerinin kolaylıkla rakip mamullere yönelebilmesi,
- Müşteri sadakatinin seviyesi,
- Benzer mamullere sahip rakiplerin sayıca çokluğu,
- Tedarikçi firmaların çokluğu,
- Tedarikçiler üzerindeki fiyat belirleyiciliği,
- Değer zincirinin üyeleri arasında yakın işbirliği kurma imkânı,
- Kısalan mamul yaşam dönemleri,
- Yığın üretim miktarlarının küçülmesi ve siparişe göre üretim yapılması,
- Mamul çeşitliliği,
- Üretim öncesi maliyetlerin büyüklüğü,
- Teknolojinin değişim hızı,

- Hedef pazarları analiz edebilme yeteneği ve
- Sürekli iyileştirme ortamının varlığı.

Dolayısıyla hedef maliyetleme uygulamasından en çok fayda sağlayacak şletmeler aşağıdaki koşullarda faaliyet gösteren şletmeler olacaktır:

- Kısa yaşam dönemlerine sahip mamuller üreten şletmeler

Tekstil sektöründe değişen modayla birlikte desenler ve kumaşlarda değişmekte ve mamul yaşam dönemleri kısa sürmektedir.

- Bilinçli bir müşteri grubuna hitap eden şletmeler

Tekstil sektöründeki müşteri grubu bilinçli olduğundan ve bu sektörde yaşanan yoğun rekabet sonucunda müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak kalitede ve fiyatta mamul üretebilmek önemlidir.

- Bilgisayar destekli tasarım ve üretim sistemi kullanan şletmeler

Yoğun rekabet koşulları şletmelerin son teknolojiyi kullanarak maliyetlerinden tasarruf sağlamalarını zorunlu hale getirmiştir. Tekstil sektöründe faaliyet gösteren çoğu şletmede son teknolojiye göre üretim yapılmaktadır.

- Rekabetin yoğun olduğu piyasalarda faaliyet gösteren şletmeler.

in'in de sektöre dahil olmasıyla birlikte, tekstil sektöründe; rekabetin, fiyat ve maliyetlerin önemi daha da artmıştır.

Mamul üretime girdikten sonra maliyetleri azaltmaya çalışmak zordur. Bu nedenle teknolojiadaki ilerlemelerle birlikte hedef maliyet ve karı gerçekleştirmek için tasarım aşamasının erken aşamaları boyunca maliyetlere odaklanmak önemlidir nk maliyet yapısını üretim öncesi aşamalar belirlemektedir. Tekstil sektöründe de kumaş dokunmaya başlanmadan önce istenen özelliklere göre kullanılacak iplikler, atkı, zgu sıklığı belirlenmekte, alternatifler ortaya konmakta, daha sonra tedarikçilerle görüşülerek fiyatlar

alınmakta ve kumaş dokunmaya başlanmadan önce maliyeti tespit edilebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, tekstil sektörü hedef maliyet uygulamasına uygun düşmektedir.

## SONUÇ

Küreselleşmeyle birlikte rekabet koşulları değişmiş ve tüketiciler daha bilinçli hale gelmiştir. Bu da işletmelerin “ne üretirsem onu satarım” yaklaşımlarının değişmesine neden olmuştur. İşletmeler artık değişen tüketici ihtiyaçlarını tüketicilerin istedikleri kalite, fiyat ve fonksiyonellik düzeyinde karşılayabildikleri ölçüde diğer işletmelerle rekabet edebilirler ve varlıklarını devam ettirebilirler. İşletmelerin bu değişen koşullara ayak uydurabilmesi için bir takım yenilikleri yakalamaları ve bunları işletmelerinde uygulamaları gerekmektedir. Bu değişiklikler maliyet ve yönetim muhasebesi açısından da yeni yaklaşımları gündeme getirmiştir. Bu yeniliklerden biride Japonya’da ortaya çıkan ve geliştirilen stratejik maliyet yönetim aracı olan hedef maliyetlemedir.

Mamulün maliyetinin büyük kısmının tasarım aşamasında belirlenmesi, mamul üretime girdikten sonra maliyetleri azaltmaya çalışmanın zorluğu tasarım aşamasında maliyetlere odaklanmayı gerekli kılmıştır. Fiyatların pazar tarafından belirlenmesi ve mamul maliyetlerinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında oluşması gerçeği maliyetleri tasarım aşamasında daha gerçekleşmeden yöneten, pazar odaklı hedef maliyet yönteminin önemini artırmıştır. Hedef maliyetleme, pazar talepleri tarafından şekillendirilen ve başlıca amacı müşteri tatmini olan strateji odaklı dinamik bir maliyet yönetim sistemidir.

İşletmelerin pazar odaklı hale gelmesi ile birlikte geleneksel yöntemin fiyat belirleme yaklaşımı olan “maliyet artı kar yöntemi” artık geçerliliğini kaybetmiştir. Hedef maliyetlemede fiyat pazar tarafından belirlenmektedir. Pazarda geçerli olan fiyattan işletmenin finansal açıdan varlığını devam ettirebilmesi için gerekli kar marjının düşülmesiyle, bir nevi fiyat eksi kar yöntemiyle maliyetler belirlenmektedir ve bu maliyetlere göre mamuller tasarlanmaktadır. Hedef maliyetleme mamulün maliyet yapısını pazar ihtiyaçlarına uyarlamayı amaçlayan bir yaklaşımdır ve hedef maliyetlemede maliyet, ürün tasarım sürecinin bir girdisidir, çıktısı değildir.

Hedef maliyetleme sürecinde maliyet düşürme teknikleri ön plana çıkmakta ve yöntem bu tekniklerle birlikte uygulandığında başarılı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir.

Hedef maliyetleme karmaşık bir süreçten oluşması, çapraz fonksiyonlu grupların katılımını gerektirmesi ve fonksiyonlar arası iletişimi teşvik etmesinden dolayı basit bir muhasebe tekniği olarak görülmemelidir. Hedef maliyetleme geleceğin maliyetlerini yönettiğinden, geçmişe dönük bilgi veren ve sadece geçmiş olayları açıklayan geleneksel maliyet yöntemlerinden ayrılmaktadır. Süreç içinde yönetim muhasebeciler anahtar bir rol üstlenmekte ve aktif şekilde sürece katılmaktadırlar.

Bu çalışmada hedef maliyet yönteminin uygulanmasını gerektiren faktörler verilerek artık bu yöntemin birçok işletme için gerekli hale geldiği gösterilmeye çalışılmıştır. Teorik kısımda açıklandığı gibi hedef maliyetlemenin uygulanması işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Her işletmenin hedef maliyet yönteminden beklentisi farklı olabileceğinden işletmeler bu yöntemi kendi yönetim yapılarıyla uyumlaştırmaya çalışarak uygulayabilirler.

Teorik olarak incelenen konu bir tekstil işletmesinde işletmenin üretim yapısı ve tekstil sektörünün yapısı dikkate alınarak uygulanmaya çalışılmıştır. Geleneksel olarak kumaş maliyetlerinin hesaplanması ile hedef maliyet yöntemine göre kumaş maliyetlerinin hesaplanması arasındaki farklılık ortaya konmak istenmiştir. Uygulamada, kalitede herhangi bir azalış olmadan üretim biçiminde yapılan değişiklikler ve tedarikçilerle yapılan görüşmeler sonucunda maliyetlerin azaltılabileceği gösterilmiştir. İşletmede hedef maliyet yönteminin uygulanması durumunda işletmenin kar amacını koruyabileceğinin hatta geliştirebileceğinin aynı zamanda maliyetleri aşağı çekebileceğinin mümkün olduğu gösterilmeye çalışılmıştır. Böylece müşteriye istediği mamul piyasada geçerli olan fiyattan, istediği kaliteden sunulabilecektir.

Her işletmenin hedef maliyet yönteminden beklentisi farklı olabileceğinden işletmelerin bu yöntemi kendi yönetim yapılarıyla uyumlaştırmak üzere uygulayabilecekleri sonucuna varılmıştır.



## KAYNAKLAR

- Acar, Durmuş, “ İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 1998, S. 3, ss. 81-95.
- Acar, Durmuş - Alkan, Hasan, “Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, Mart 2003, ss.21-36.
- Akbaba, Atilla, “Kalite Fonksiyon Göçerimi Metodu ve Hizmet İşletmelerine Uyarlanması”, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:2, Sayı:3, 2000, (çevrimci) [www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi06/akba.html](http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi06/akba.html), 20 Haziran 2004.
- Aksoylu, Semra - Dursun, Yunus, “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 11, Yıl 2001, ss. 357-371.
- Albright, Tom, The Use of Target Costing in Developing the Mercedes Benz M-Class, International Journal of Strategic Cost Management, Autumn 1998, ss. 13-23.
- Amara, Vamsee, “Target Costing for Product Redesigning”, (çevrimci) <http://scholar.lib.vt.edu/theses/available/etd-031499-152012/>, 5 Nisan 2004.
- Ansari, Shahid L., ve diğ, Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management. Irwin Professional Publishing, Chicago, London, 1997.
- Arthur, Andersen, “Tools and Techniques for Implementing Target Costing”, (çevrimci) <http://www.imanet.org/ima/docs/1200/1184.PDF>, 7 Nisan 2004.
- Bahşi, Gökhan – Can, A.Vecdi, “Hedef Maliyetleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 4, Yıl 1, Mayıs 2001, ss. 47-64.
- Baker, William M., “The Missing Element in Cost Management: Competitive Target Costing”, IM, March/April, 1992, ss. 29-30.
- Barfield, Jesse T- Raiborn, Cecily A.- Kinny, Michael R., Cost Accounting Traditions and Innovations, 3rd Edition, South-Western College Publishing, 1998.
- Bargernäs, Henrik - Fridh Gustav, “The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms”, (çevrimci) <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003329/01/03-04-3D.pdf>, 7 Mart 2004.

- Bayou, Mohamed E., "Three Routes For Target Costing", *Managerial Finance*, Vol 24, Number 1, 1998, ss. 28-45.
- Bhimani, Al, "Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK", *Management Accounting*, June 1995, ss. 42-44.
- Bursal, Nasuhi - Ercan, Yücel, *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, DER Yayınları, 8. Basım, İstanbul, 2000.
- Butscher, Stephan A. - Laker, Michael, "Market Driven Product Development", *MM*, Vol 9, No:2, Summer 2000, ss. 48-53.
- Can, Ahmet Vecdi, *Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama*, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 1. Baskı, Mart 2004.
- Chen, Richard C. – Chung, Chen H., "Cause-Effect Analysis for Target Costing", *Management Accounting Quarterly*, Winter 2002, ss. 1-9.
- Chien, Te - King - Su, Chao -Ton, "Using The Qfd Concept To Resolve Customer Satisfaction Strategy Decisions", *International Journal of Quality&Reliability Management*, Vol.20, No:3, 2003, ss.345-359.
- CMA, Implementing Target Costing, (çevrimci) <http://www.cma-canada.org/download/SMAP/SCM/ImplementingTargetCosting.pdf>, 4 Mart 2004.
- Cooper, Robin, "Target Costing For New Product Development", *Journal of Cost Management*, May/June 2002, ss. 5-12.
- Cooper, Robin – Chew, W.Bruce, "Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs", *Harvard Business Review*, January-February, 1996, ss. 88-97.
- Cooper, Robin - Kaplan, Robert S., *The Design of Cost Management Systems Text and Cases*, Prentice Hall, New Jersey, 1999.
- Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, 1997.
- Cooper, Robin – Slagmulder, Regine, "Develop Profitable New Products with Target Costing", *Sloan Management Review*, Summer, 1999, ss. 23-33.

- Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Target Costing For New-Product Development: Product-Level Target Costing", Journal of Cost Management, July/August 2002, ss. 5-11.
- Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Target Costing For New-Product Development: Component-Level Target Costing", Journal of Cost Management, September/October 2002, ss. 36-43.
- Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Interorganizational Costing, Part 1", Cost Management, September/October Vol 17, Number 5, 2003, ss. 14-21.
- Cooper, Robin – Slagmulder, Regine, "Factors Influencing Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", (çevrimci) [http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp\\_97\\_30.pdf](http://www.feb.ugent.be/fac/research/WP/Papers/wp_97_30.pdf), 8 Nisan 2004.
- Coşkun, Ali, "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Akademik Araştırmalar Dergisi, Yıl:4, Sayı: 15, Kasım 2002- Ocak 2003, ss. 25-34.
- Doğan, Zeki, "Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam seyri Maliyetleme Yöntemi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, Mart 2000, ss. 91-102.
- Doğan, Zeki, "Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme", Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:12, Sayı:1-2, Mayıs 1998, ss. 197-208.
- Drury, Colin, Management & Cost Accounting, Fifth Edition, Business Press, 2000.
- Dutton, John J, "Target Costing: A Strategic Business Methodology", (çevrimci) <http://www.pdma.org/visions>, 7 Mart 2004.
- Ellram, Lisa M., "The Role of Supply Management In Target Costing", (çevrimci) <http://www.capsresearch.org/publications/pdfs-public/ellram1999es.pdf>, 10 Nisan2004.
- Erden, Selman Aziz, İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme, Isparta 1999.
- Ergun, Ülkü, "Ürün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetim Teknikleri", Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002, Yıl: 2, Sayı: 6, ss. 34-48.
- Ertaş, Fatih C., "Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi", Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt.12, Mayıs 1998, Sayı.1-2, ss. 180-195.

- Ewert, Ralf - Ernst, Christian, Target Costing, Co-ordination and Strategic Cost Management, *The European accounting Review*, 8:1, 1999, ss. 23-49.
- Gagne, Margeret L.- Discenza, Richard, "Target Costing", *Journal of Business&Industrial Marketing*, Vol: 10, No:1, 1995, ss.16-22.
- Gökçen, Gürbüz, "Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2003, Sayı. 20, s. 81.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem - Şakrak, Münir, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.
- Hales, Robert – Staley, David, "Mix Target costing, QFD for Succesful New Products", (çevrimci) <http://mgv.mim.edu.my/Articles/00478/9601069.Htm>, 10 Mart 2004.
- Hergeth, Helmut, "Target Costing In the Textile Complex", Journal of Textile and Apparel Technology and Management, Vol 2, Issue IV, Fall 2002, ss. 1-9.
- Hibbets, Aleecia R. - Albright, Tom - Funk, Wilfried, "The Competitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers: Evidence From the Field", Journal of Managerial Issues, Vol. XV, Number 1, Spring2003, ss. 65-81.
- Hilton, Ronald W., Managerial Accounting, Irwin/McGraw-Hill, 1999.
- International Federation of Accountants, "Target Costing for Effective Cost Management: Product Cost Planning at Toyota Australia", June 1999, (çevrimci) <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Category.tmpl?Category=Professional%20Accountants%20in%20Business>, 10 Şubat 2004.
- Kağnıcıoğlu, C. Hakan, "Ürün Tasarımında Kalite Fonksiyon Yayılımı", Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt XXI, Sayı I, 2002, s. 179.
- Kaplan, Robert S. - Atkinson, Anthony A., Advanced Management Accounting, 3rd Edition, Prentice Hall International Inc.,1998.
- Karcıoğlu, Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum 2000.
- Köse, Tunç, "Maliyet Temelli Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme", Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, Aralık 2002, ss. 77-103.

- Köse, Yaşar, “Teknolojik Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri İlişkisi” (çevrimci) [www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/bilimder/doc/2004\\_1/6\\_YasarKOSE\\_Teknolojik%20Gelismeler](http://www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/bilimder/doc/2004_1/6_YasarKOSE_Teknolojik%20Gelismeler), 17 Temmuz 2004.
- Leahy, Tad, The Target Costing Bull’s Eye Part One of a Series, (çevrimci) <http://www.businessfinancemag.com>, 17 Nisan 2004.
- Lee, John Yee, “Use Target Costing to Improve Your Bottom Line”, The CPA Journal Online, Vol 64, Issue 1, Jan 1994, (çevrimci) [www.nysscpa.org/cpajournal/old/14979931.htm](http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/14979931.htm), 22 Mart 2004.
- Lockammy III, Archie - Smith, Wilbur I., “Target costing for supply chain management: criteria and selection”, Industrial Management & Data Systems, 100/5, 2000, ss. 210-218.
- Lorino, Philippe, “Target Costing”, IFAC-Articles of Merit 1995 Competition, 1995, (çevrimci) <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Category.tmpl?Category=Professional%20Accountants%20in%20Business>, 3 Mart 2004.
- Monden, Yasuhiro, Cost Reduction Systems Target Costing and Kaizen Costing, Productivity Press, Portland, 1995.
- Monden, Yasuhiro - Akter, Mahmuda - Kubo, Naoto, “Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment”, Managerial and Decision Economics, Vol.18, 1997, ss. 113-129.
- Monden, Yasuhiro - Hamada, Kazuki, “Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies”, Journal of Management Accounting Research, Fall 91, Vol 3, ss. 16-25.
- Omar, Ogenji Ejye, “Target Pricing: A Marketing Management Tool For Pricing New Cars”, Pricing Strategy&Practice, Vol 5, Issue 2, 1997, s. 61.
- Omdan, Alf -Tomkins, Cyril, “Cost Management and Its Interplay with Business Strategy and Context”, Ashgate Publishing Company, 1999.
- Örnek, Ali Şahin, “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği”, DEU Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, 2003, ss. 213-230.

- Öter, Zafer -Tütüncü, Özkan, “Turizm İşletmelerinde Kalite Fonksiyon Göçerimi: Seyahat Acentelerine Yönelik Varsayımsal Bir Yaklaşım”, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, 2001, ss. 95-117.
- Özer, Gökhan, “Bugünün ve Geleceğin Maliyetlerini Yöneterek Rekabetçi Kalmanın Yolları”, Standart, Yıl 43, Sayı 509, Mayıs 2004, ss. 73-81.
- Özer, Gökhan - Savaş, Orhan, “Türk Hazır Giyim Sektöründe Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi ve Çeşitli Firma Özelliklerinin Bu Düzey üzerindeki Etkileri”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, ss. 219- 235.
- Pierce, Bernard, “Target Cost Management: Comprehensive Benchmarking For A Competitive Market”, Accountancy Ireland, Apr 2002, Vol:34, Issue 2, s. 31.
- Sakurai, Michiharu, Integrated Cost Management: A Companywide Prescription for Higher Profits, Productivity Pres, Portland, Oregon, 1996.
- Shank, John K - Govindarajan, Vijay, Strategic Cost Management The New Tool For Competitive Advantage, The Free Press, 1993.
- Shimizu, Noburnasa - Lewis, Linda, “The Evolutionary Process of Management Accounting:Target Costing As An Example Of Japanization?” (çevrimci) <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/44.pdf>, 22 Mart 2004.
- Swenson, Dan - Ansari, Shahid - Bell, Jan, Ill-Woon,Kom, “Best Practices in Target Costing”, Management Accounting Quarterly, Winter 2003, Vol:4, No:2, s. 13.
- Şimşek, Zeki – Ayrıçay, Yücel, “Hedef Maliyetleme; Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Yaklaşımı”, İşletme Finans Dergisi, Yıl: 13, Sayı: 143, Şubat 1998, ss. 66-78.
- Tanaka, Masayasu-Yoshikawa, Takeo-Innes, John-Mitchell, Falconer, Contemporary Cost Management,Chapman & Hall, London,1993.
- Tatikonda, Lakshmi U.- Tatikonda, Mohan V., “Tools for cost-effective product design and development”, Production and Inventory Management Journal, Second Quarter, 1994, 35, 2, ss. 22-28.
- The Institute of Cost and Work Accountants of India, Target Costing, [www.bettermanagement.com](http://www.bettermanagement.com)
- Türk, Zeynep, “Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme”, D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 14, Sayı 1, 1999, ss. 199-214.

- Weber, Margeret, Target Costing: An Integration of Strategic Efforts, International Journal of Strategic Cost Management, Spring 1999, ss. 33-47.
- Woodward, David G, "Life cycle costing-theory, information acquisition and application", International Journal of Project Management, Vol. 15, No. 6, 1997, s. 336.
- Yenginol,Fatih, "Neden Kalite Fonksiyon Göçerimi", (çevrimci) [www.kaliteofisi.com/download/ak\\_aspkat.asp?kid=2](http://www.kaliteofisi.com/download/ak_aspkat.asp?kid=2), 20 Haziran 2004.
- Yoshikawa, Takeo - Innes, John - Falconer, Mitchell, Cost Management Through Functional Analysis, ed. Barry J. Brinker, Warren, Gorham & Lamont, Newyork, s.243.
- Yoshikawa, Takeo - Innes, John - Mitchell,Falconer, "Cost Tables: A foundation of Japanese Cost Management", ed. Barry J. Brinker, Warren, Gorham & Lamont, Newyork, ss. 261-266.
- Yükçü, Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 4. Baskı, İzmir 1999.
- Yükçü, Süleyman, Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar, Muhesebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:2, 2000, ss. 23-41.
- Yükçü, Süleyman, "Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", Muhesebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1, Sayı:3, Eylül 1999, ss. 1-10.
- Life Cycle Costing, (çevrimci) [www.ogc.gov.uk/embedded\\_object.asp?docid=510](http://www.ogc.gov.uk/embedded_object.asp?docid=510), 15 Haziran 2004.
- "Life cycle Costing Guideline", January 2001, (çevrimci) [http://www.gamc.nsw.gov.au/docs/Life\\_Cycle\\_Costings.pdf](http://www.gamc.nsw.gov.au/docs/Life_Cycle_Costings.pdf), 15 Haziran 2004.
- "Kaizen Costing and Value Analysis", (çevrimci) [http://www.ifsworld.com/binaries/kaizen\\_costing\\_tcm31-3199.pdf](http://www.ifsworld.com/binaries/kaizen_costing_tcm31-3199.pdf), 17 Haziran 2004.
- "QFD", (çevrimci) [www.kaliteofisi.com/download/ak\\_aspkat.asp?kid=1](http://www.kaliteofisi.com/download/ak_aspkat.asp?kid=1), 17 Haziran 2004.