

ODAKLANMIŞ GELİŞTİRME FELSEFESİYLE MALİYETLEME SİSTEMİNE FARKLI BİR BAKIŞ: HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI

Nilgün KUTAY

Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF

G. Cenk AKKAYA

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, cenk.akkaya@deu.edu.tr

ÖZET

Dünya çapında üretim kabiliyetine sahip olan işletmeler rekabetçi dünyada rakiplerine nazaran daha başarılı olmaktadır. Dünya çapında üretim kabiliyetine sahip olabilmek ancak odaklanmış geliştirme kabiliyetiyle mümkün olmaktadır. Hedef maliyetleme odaklanmış geliştirme felsefesinin önemli bir parçası olarak değerlendirilebilir. Aynı zamanda hedef maliyetleme anlayışı fiyat rekabetinin yoğunlaştığı pazarlarda işletmelere maliyetleri üzerinde yeniden odaklanma ve müşterilerinin değer vermediği süreçleri ve maliyetleri ürün bünyesinden çıkartarak daha yalın bir anlayışla rekabet etme fırsatı sağlamaktadır. Bu kapsamda çalışmanın uygulama kısmında örnek bir üretim işletmesi için hedef maliyetleme sisteminin ne şekilde uygulanacağı detaylı bir biçimde açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Hedef Maliyetleme, Odaklanmış geliştirme, Maliyet Muhasebesi

Jel Kod: M41

A DISTINGUISHED APPROACH TO COSTING SYSTEM THROUGH PHILOSOPHY OF FOCUSED DEVELOPMENT: TARGET COSTING APPLICATION

ABSTRACT

In competitive world, businesses having worldwide production capability succeed more compared to their rivals. Possessing worldwide production ability can only be ensured by adopting focused development capability.

Dergiye Gönderilme Tarihi: 19.02.2013

Yayına Kabul Tarihi: 06.04.2013

Target costing could be considered as a significant component of focused development philosophy. Concurrently, target costing approach enables businesses in highly price-oriented markets to refocus on their costs besides providing them the opportunity to compete with a lean aspect by eliminating processes and costs disregarded by customers from product structure. In this context, application part of this study discusses how target costing system to be implemented for a manufacturing business elaborately.

Keywords: Target Costing, Focused Development, Cost Accounting

Jel Code: M41

Giriş

Uluslararası rekabetin çok yoğun yaşandığı günümüzde, ileri düzey teknolojilerin ve bilgi sistemlerinin kullanımı, işletmeleri yeni yönetim tekniklerini uygulamaya yöneltmiştir. Söz konusu ortamda işletmeler daha yalın olup, değişen taleplere daha hızlı uyum sağlama durumundadır.

Mamul ve hizmetlerin piyasa yapıları, müşteri ihtiyaçları ve rekabet işletmeleri, maliyetlerini yönetmeye zorlamıştır (Yazdifar ve Askanary, 2012: 382). Zorlu iş çevresinde, üretim ve hizmet işletmeleri tatmin edici getiri ve karlar elde etmede güçlükler yaşamaktadır. Doğru maliyet bilgisine sahip olmak, işletmelerin her sürecinde büyük önem kazanmıştır.

Son 25 yıldır modern maliyet ve yönetim kontrol çalışmalarının uygulanmasında, işletme kararlarını etkileyen çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerin, yüksek kalite ve fonksiyondaki mamulleri müşterilerin istediği zamanda ve fiyatta tasarlamak ve üretmek için tüm işletme çapında bir disiplin sağlanması beklenir. (Bozdemir ve Orhan, 2011: 164)

Stratejik bir maliyet ve geliştirme süreci olarak ortaya konulan hedef maliyetleme yöntemi, yeni bir mamulün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için oluşturulan tüm fikirlerin gözden geçirilerek hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu mamülüntüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir yöntem olarak tanımlanabilir. (Berry ve Ahmed, 1997:76, Yılmaz ve Baral, 2009: 2)

1. Hedef Maliyetleme ile İlgili Çalışmalar

Hedef maliyetleme ile ilgili yapılan ayrıntılı literatür taramalarında Ansari vd (2007), hedef maliyetlemenin dünya çapındaki bir çok sayıda lider firma tarafından uygulandığını, Doğu Asya ülkelerinde de (Hindistan ve Malezya) hızla kullanımının yaygınlaştığını ortaya koymuştur. ABD'deki Chrysler ve Caterpillar gibi işletmeler 1990'lı yılların ortalarında elde ettikleri finansal başarının hedef maliyetleme uygulamaları ile sağlandığını belirtmektedir. (Yazdifar ve Askanary, 2012: 383)

Hedef maliyetleme ile ilgili çalışmaların çoğunda hedef maliyetlemenin genel uygulaması ve elde edilen faydalar incelenmekte iken, yöntemin uygulanma aşamaları incelenmemektedir. (Langfield ve Smith, 2008) Ayrıca yapılan çalışmalarda Hedef Maliyetlemenin üretim işletmelerine uygun olduğu belirtilmekte, bu nedenle yöntemin hizmet işletmelerine uygulanmasına önem verilmemektedir.

2. Hedef Maliyetleme Yöntemi

Stratejik maliyet yönetiminin bir enstrümanı olarak performansa dayalı maliyet planlama ve kontrolü olarak da tanımlanan hedef maliyetleme, işletmelerin rekabet gücünü arttırmak için, ürettikleri mamulle ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır. (Alagöz, 2006: 62)

Hedef maliyetleme, tasarım ve planlama aşamasında müşteri ihtiyaçları ve mamul tasarımı üzerine yoğunlaşarak mamul yaşam dönemi boyunca ortaya çıkacak maliyetlerin düşürülmesi düşüncesine dayanan bir maliyet yönetimi yaklaşımıdır. (Karakaya, 2007: 724) Hedef maliyetleme, maliyet yönetimi mamul geliştirmenin ilk basamaklarından başlatarak, tüm değerler zincirini de kapsayıp mamulün hayat devri boyunca uygulanmaktadır.

Mamule ait proje aşamasının başlangıcında; mamulün teknik özelliklerine ait bilgi, mamul maliyetinin tanımı kadar büyük önem taşımaktadır. Bu anlamda, mamule ilişkin hedef maliyet mamul tasarımı aşamasında ortaya konmalıdır. (Ibusuki ve Kaminski, 2007: 460)

Monden'e göre (1995), hedef maliyetlemenin iki temel amacı mevcuttur:

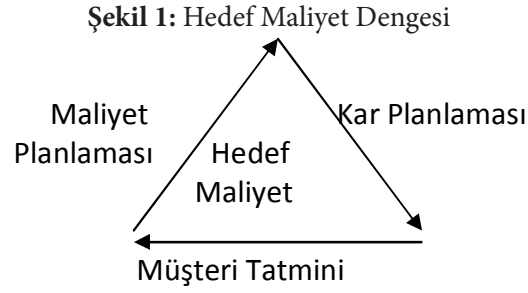
a) Yeni mamul maliyetlerinin düşürülmesi, böylece amaçlanan kar düzeyinin elde edilmesi. Ardından piyasanın talep ettiği kalite, mamul geliştirme süresi ve fiyatın sağlanması.

b) Yeni mamul geliştirme safhasında, hedef kara ulaşabilmek amacıyla çalışanların motive edilmesi. Tüm işletme için hedef maliyetlemenin kar yönetimi faaliyetine dönüştürülmesi, bu amaçla değişik departmanlardaki çalışanların, daha yüksek maliyet azaltımlarına yol açacak alternatif planlar ortaya koymasını sağlamak.

Hedef maliyetlemenin tanımı; pazar ihtiyaçlarına cevap verecek, müşteri ihtiyaçlarını

karşılacak mamul planlamasını içermektedir. Bunun önemi; mamul maliyetinin projenin en aktif değişkeni olmasıdır.

Hedef maliyetleme dengeyi, ancak maliyetlerin planlanması ve yönetilmesi ile sağlayabilir. Hedef maliyet dengesi Şekil 1'deki gibi gösterilebilir:



Kaynak: Tektüfekçi, 2003: 80

Hedef maliyetleme; (Cooperd ve Chiew, 1996: 88)

- müşteri tatmininin sağlanması
 - pazar payının elde edilmesi
 - par elde edilmesi
 - maliyetlerin planlanması ve yönetimi
- konularında eş zamanlı çalışmayı gerektirmektedir.

Hedef maliyetleme; doğru kalite, fonksiyonellik ve düşük maliyete sahip olma fikrine dayanmaktadır. Bu yöntem hızla gelişen günümüz endüstrilerinde işletmelere maliyetlerini planlama olanağı tanıyan çağdaş ve stratejik bir maliyet yönetim aracıdır. Hedef maliyetleme öncelikle maliyet kontrolü değil, maliyet planlamasıdır. (Kutay ve Akkaya, 2000: 9)

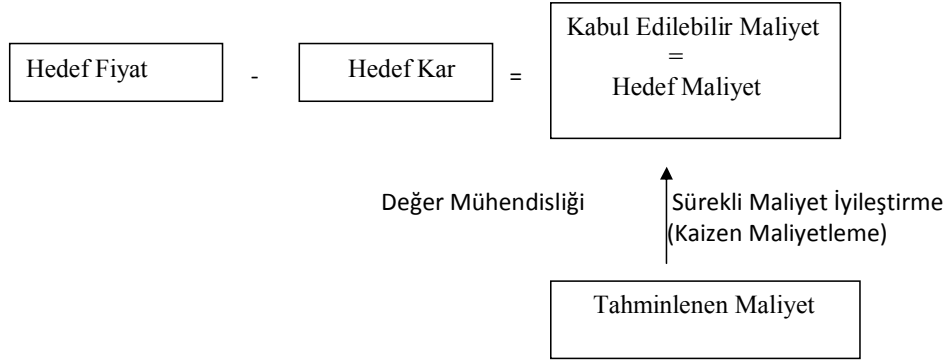
Hedef maliyetlemede gelecekte oluşacak ve ortaya çıkacak maliyetler önceden planlanmakta ve kontrol edilmektedir. Bu işlem de önemli maliyet tasarrufları sağlamaktadır. Maliyetlerin düşürülmesi ise işletmelere rekabet avantajı sağlamaktadır.

Hedef maliyetleme son derece basit bir öze sahiptir. (Hacirüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 118) Öyle ki,

- Gelecekteki mamüllerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir.
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kar marjı, bu satış fiyatından düşülür.
- Kalan değer, mamulün üretilmek zorunda olduğu hedef maliyet düzeyini gösterir.

Hedef maliyetleme, yalnızca doğru kalite ve fonksiyonellik düzeyinde değil, aynı zamanda hedeflenen müşteriler için uygun fiyatla pazara karlı mamuller sunulmasını da sağlar. (Tektüfekçi, 2003: 68)Nissan tarafından benimsenen hedef maliyet yaklaşımı Şekil 2'de gösterildiği gibidir:

Şekil 2: Nissan'ın Hedef Maliyet Yaklaşımı



Kaynak: Lorino, 1995: 85; Tektüfekçi, 2003: 72

Hedef maliyeti belirlemede ve bu hedefe ulaşmada,

- potansiyel müşterilerin gereksinimini karşılayarak, mamulu tasarımılamak ve geliştirmek,
- hedef fiyatı, müşterinin beklenen mamul değeri ve rakip fiyatına dayalı seçmek,
- hedef maliyeti, hedef fiyatları amaçlanan kar marjını çıkararak hesaplamak,
- hedef maliyete ulaşmak için değer mühendisliği gibi tekniklerden yararlanmak, kaçınılmazdır. (Maher, 1997: 426)

Hedef maliyet yönteminde maliyetler, mamul tasarım sürecinin bir çıktısı olmaktan öte, bu sürecin bir girdisidir anlayışı benimsendiğinden, hedef maliyetleme maliyet yönetiminde önemli bir adımı temsil etmektedir. (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002: 134)

3. Hedef Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları

Kavram ile ortaya atılan temel fikirler basit olmakla beraber, hedef maliyetleme süreci, karmaşık ve çok yönlü bir süreçtir. Hedef Maliyetleme süreci, müşteri gereksinimlerinin tatmin edilmesi amacına yönelik olup, mamul ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine hizmet etmektedir. (Tektüfekçi, 2003: 82)

Hedef maliyetleme süreci şöyle oluşturulabilir.

3.1. Hedef Maliyetin Hesaplanması

Hedef maliyet; hedef satış fiyatı ve hedef kar arasındaki fark alınarak hesaplanmaktadır.

Hedef satış fiyatı; mevcut mamullerin fiyat düzeyi veya rakiplerin belirlediği fiyat düzeyi temel alınarak oluşturulur. Ayrıca, müşterilere göre mamul veya hizmetin algılanan değer düzeyi, mamul konsepti, müşteri gruplarının özellikleri, mamul hayat devri, beklenen satış miktarı, rakiplerin stratejileri ve diğer mamullerin fiyat düzeyleri hedef satış fiyatının belirlenmesinde etkili faktörlerdir. (Yazdifar ve Aksarany, 2012: 384)

Gelecekte üretilecek mamule ait hedef kar rakamı, işletme stratejisinde yer alan işletmelerin uzun dönemli kar planlarından elde edilmektedir. Literatür incelendiğinde, hedef kar marjının; benzer mamullerin karlılık düzeylerine, pazar koşullarındaki değişikliklere göre ayarlanmış mamul karlarına, mamul gruplarının hedef karlarına ve rekabet durumuna göre belirlendiğini görülmektedir (Ax, Greve ve Nilsson, 2008: 94).

Hedef maliyetleme sistemi temel de ürün tasarımında müşteri taleplerini öne çıkaran bir yaklaşımdır. Bu açıdan bakıldığında hedef maliyetleme, müşterinin değer vermediği veya daha az değer verdiği süreçlerin yalınlaştırılarak daha gerçekçi ve piyasa koşullarına uygun bir maliyet çıkarmak üzerine odaklanır.

3.2. Birim Başına Maliyet Analizinin Yapılması

Hedef Maliyet belirlendikten sonra Değer Zinciri Analizi gerçekleştirilmektedir. Değer Zinciri, tasarımdan başlayarak tedarikçilerden mal alımı, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası servislere kadar olan aşamaları kapsayan bir faaliyetler bütünüdür. Bu aşamada bir birim mamulün maliyeti işletme faaliyetlerine dağıtılarak, ayrıştırılır. Mevcut maliyet ile hedef maliyetler arasındaki sapmalar analiz edilir.

3.3. Fonksiyonel Maliyet Analizinin Yapılması

Bu aşamada, belirlenen hedef maliyetlerin ayrıştırılması söz konusudur. Fonksiyona dayalı olarak maliyetlerin ayrıştırılmasında, ilk olarak hedef maliyet fonksiyonel bölümlere dağıtılmaktadır.

Daha sonra hedef maliyetler ilgili parçalara ve bileşenlere yüklenmektedir. Hangi fonksiyonların esas alınacağına belirlenmesinde müşterilerin algıladığı fonksiyon değerleri temel kriter olmaktadır.

3.4. Müşteri Beklenti Analizinin Yapılması

Hedef maliyetleme, pazara dayalı bir yaklaşım olduğundan sürecin ilk aşamasından itibaren müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesi ve bu ihtiyaçları karşılayacak mamul/hizmet üretimi büyük önem taşımaktadır. Bu aşamada potansiyel müşterilere sorular sorularak, müşterilerin önem verdiği fonksiyonların toplamı belirlenmekte ve mamulün fonksiyon yapısı oluşturulmaktadır.

3.5. Fonksiyonel Performans Analizinin Yapılması

Bu aşamada mamulden beklenen tüm fonksiyonlar listelenmekte ve bunların yüzde kaç oranında gider yerleriyle ilişkili olduğu belirlenmektedir.

3.6. Önem Endeksinin Oluşturulması

Önem endeksi, müşteri beklenti analiziyle fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla hazırlanmaktadır. Bu anlamda, her bir gider üretim yeri ile mamul özellikleri ağırlıklandırılarak puanlandırılmakta ve puanların toplamından önem endeksi oluşturulmaktadır.

3.7. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Hedef Maliyet Endeksi; hedef maliyetleme sürecinin 6. aşamasında oluşturulan önem endeksinin, 5. aşamada hesaplanan maliyet yüzdelere bölünmesi ile bulunmaktadır.

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \text{Önem Endeksi} / \text{Maliyet \%'}\text{leri}$$

Hedef maliyet endeksinin (1) olması ideal durumu ortaya koymakta ancak hiçbir zaman olanaklı olmamaktadır. Endeksin (1) olması durumunda, bileşenlerle ilgili hedef maliyet ayrımı, müşteri yararına uygun olarak gerçekleştirilebilmekte ve bileşenin maliyet payı tam ve doğru ağırlıkta yerine getirilmektedir. (Alagoz, 2006:72)

Endeksin (1)den büyük olması, fonksiyon düzenlemenin yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini belirtir. Fonksiyon düzeltme ve geliştirmelerle veya yüksek değerli bileşenler kullanımıyla mamulün çekiciliği artırılabilir, bu durumda fonksiyon düzenleme ucuz olmaktadır.

Endeksin (1)den küçük olması, mamul bileşenlerinin müşteriler açısından pahalı olduğunu gösterir. Bu durumda maliyet düşürücü önlemlerin alınması gerekmektedir.

3.8. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Fonksiyona yönelik hedef maliyet ayrımının temel hedefini, müşteriler tarafından istenen performans profilini andıran mamul fonksiyonlarının önem derecelerinin, hedef maliyet paylarına koordine edilmesi oluşturmaktadır. (Alagoz, 2006: 72)

Bu amaçla hazırlanan Hedef Maliyet Kontrol Diyagramı, mamul bileşenlerinin belirlenmesini kolaylaştırmakta ve bileşenleri düzeltici önlemlerin alınmasını gerekli kılmaktadır.

4. Uygulamanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmada örnek üretim işletmesi için varsayımsal veriler kullanılarak hedef maliyetleme sistemi uygulaması açıklanacaktır. Bu kapsamda uygulamanın kapsamı ve hedef maliyetleme sürecinin aşamaları aşağıda özetlenmiştir.

- 1.Adım: Hedef Maliyetin Hesaplanması
- 2.Adım: Birim Başına Maliyet Analizi
- 3.Adım: Fonksiyonel Maliyet Analizini
- 4.Adım: Müşteri Beklenti Analizi
- 5.Adım: Fonksiyonel Performans Analizi
- 6.Adım: Önem Endeksi Oluşturulması
- 7.Adım: Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulmasıdır

Örnek uygulamaya konu olan örnek işletmede işlenmiş demir ve sac üretimi yapıldığı ve Pres, Boya, Enerji, Kazan, Kesim ve Kalite Kontrol olmak üzere altı esas üretim gider yeri olduğu kabul edilmiştir. Ürünle ilgili müşteri beklentileri incelendiğinde, müşterilerin üründen bekledikleri temel bileşenler Ergonomi, Doğru Ölçü, Hızlı Üretim, İşlevsellik ve Renk Kalitesidir.

4.1. Hedef Maliyetin Hesaplanması

İşletmenin ürettiği ürünle ilgili ortalama satış fiyatı 110-TL'dir. İşletme bu üründen %40 karlılık beklemektedir. Bu durumda ürünün hedef maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Hedef Maliyet = $110 \times 0.6 = 66$ TL. Hedef maliyet belirlendikten sonra birim mamul maliyet analizi gerçekleştirilir.

4.2. Birim Başına Maliyet Analizi

Hedef maliyet belirlendikten sonra değer zinciri analizi gerçekleştirilir. Bu aşamada bir birim ürünün maliyetine katkı yapan bölümlerin, maliyet üzerindeki etkileri hesaplanır. Bu aşamada özellikle mevcut durum ile varılmak istenen hedef arasındaki sapmalar analiz edilir. Tablo 1 bu kapsamda bölüm bazında yapılan karşılaştırmayı göstermektedir.

Tablo 1: Değer Zinciri Analizi

Bölüm Bazında	Hedef (TL)	Mevcut (TL)	Fark (TL)
Birim Başına Maliyete Etki			
Üretim	30	60	-30
Pazarlama	15	15	0
Genel Yönetim ve Diğ. Gid.	16	20	-4
Finansman	5	5	0
Toplam	66	100	-34

Tablo 1 incelendiğinde mevcut durumda birim mamul maliyetinin 100 TL olduğu ve işletmenin hedefinin birim başına üretim maliyetinin 30 TL ve birim başına genel yönetim giderlerinin 4 TL düşürülmesinin hedeflendiği görülmektedir. Değer zinciri analizi gerçekleştirildikten sonra maliyet düşürmeye hangi iş biriminden başlanacağını görebilmek için fonksiyonel maliyet analizi gerçekleştirilir.

4.3. Fonksiyonel Maliyet Analizi

Fonksiyonel maliyet analizinde, maliyet düşürülmesi planlanan bölümde maliyete etki eden iş birimleri analiz edilmektedir. Örnek işletmede, Üretim bölümünde hedeflenen maliyet düşüşünün hangi gider yerlerinde yapılması gerektiği tespit edilecektir. Tablo 2’de bir birim mamul maliyetine etki eden gider yerleri ve bunların maliyetleri yüzdeleriyle birlikte verilmiştir.

Tablo 2: Fonksiyonel Maliyet Analizi

Gider Yerleri	Mevcut Maliyet (TL)	%
Pres	18,00	0,30
Boya	8,00	0,13
Enerji	10,00	0,17
Kazan	5,00	0,08
Kesim	12,00	0,20
Kalite Kontrol	7,00	0,12
	60,00	

Bu aşamadan sonra yapılması gereken müşteri beklenti analizidir. Bu analizin temelinde müşterinin önem verdiği alanlara yatırımı artırırken, çok fazla önemsenmeyen özelliklere gereğinden fazla yatırım yapılmasından kaçınılmaktadır.

4.4. Müşteri Beklenti Analizi

Bu analizde ürünün özelliklerinin müşteriler tarafından beşli likert ölçeğine uygun bir biçimde puanlandırılması beklenmektedir. Analizin temeli müşterinin hangi özelliklere önem verdiğini belirlenmesine dayanmaktadır. Tablo 3 örnek işleme için müşteri beklenti analizi sonuçlarını vermektedir.

Tablo 3: Müşteri Beklenti Analizi

	Önem Derecesi	%
Ergonomi	5	0,33
Doğru ölçü	2	0,13
Hızlı üretim	1	0,07
İşlevselliği	3	0,20
Renk Kalitesi	4	0,27
	15	

Beklenti analizi gerçekleştirildikten sonra ilgili gider yerleriyle ürün özellikleri arasında bir bağ kurulması gerekmektedir. Bu amaçla fonksiyonel performans analizi gerçekleştirilmelidir.

4.5. Fonksiyonel Performans Analizi

Bu aşamada ürün özelliklerinin yüzde kaç oranıyla gider yerleriyle ilişkili olduğu belirlenir. Bu amaçla gider yerlerine toplam 1 olacak şekilde yüzdeler verilir. Performans analizi sonuçları Tablo 4'te görülmektedir. Tablo.4. performans analiz sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 4:Fonksiyonel Performans Analizi

	Pres	Boya	Enerji	Kazan	Kesim	Kalite Kontrol	Toplam
Ergonomi	0,4				0,6		1
Doğru ölçü	0,4			0,4		0,2	1
Hızlı üretim	0,2	0,5		0,3			1
İşlevselliği	0,2				0,7	0,1	1
Renk Kalitesi	0,4	0,5	0,1				1

Tablo 4 incelendiğinde örneğin Ergonomi kriteri'nin %40 oranında Pres ve %60 oranında Kesim gider yerleriyle ilgili olduğu görülmektedir. Performans analizinden sonra müşteri beklenti analiziyle fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için önem endeksi oluşturulmalıdır.

4.6. Önem Endeksi

Önem endeksi müşterilerin ürünün önem verdikleri özellikleriyle fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi analiz edebilmek amacıyla gereklidir. Tablo 5 örnek işletme için önem endeksi sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 5: Önem Endeksi Tablosu

	Pres	Boya	Enerji	Kazan	Kesim	Kalite Kontrol
Ergonomi	0,133 ¹				0,200	
Doğru ölçü	0,053			0,053		0,027
Hızlı üretim	0,013	0,033		0,020		
İşlevselliği	0,040				0,140	0,020
Renk Kalitesi	0,107	0,133	0,027			
Önem Endeksi	0,347	0,167	0,027	0,073	0,340	0,047

Tablo 5’de görüldüğü üzere her bir gider üretim yeri ile ürün özellikleri ağırlıklandırılarak puanlanmış ve bu puanların toplamından önem endeksi oluşturulmuştur. Önem endeksi oluşturulduktan sonraki aşama maliyet endeksi oluşturmaktır. Maliyet endeksi maliyetlerin düşürülmesine hangi gider yerinden başlanması gerektiği konusunda bilgi vermektedir.

4.7. Hedef Maliyet Endeksi

Hedef maliyet endeksi maliyet yüzdeleri ile önem endeksi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. İdeal değer “1”dir. Eğer bir gider yerinin hedef maliyet endeksi 1’in üzerindeyse ürün bu gider yeri bakımından fonksiyonel olarak geliştirilebilir anlamı taşımaktadır. Benzer bir biçimde eğer hedef maliyet endeksi 1’in altındaysa, bunun anlamı ilgili gider yerine fazla yatırım yapıldığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu gider yeri için maliyet düşürme teknikleri uygulanabilir. Hedef maliyet endeksi önem endeksinde yer alan puanın maliyet yüzdesine bölünmesiyle hesaplanmaktadır. Tablo 6 örnek işletme için hedef maliyet endeksini ortaya koymaktadır.

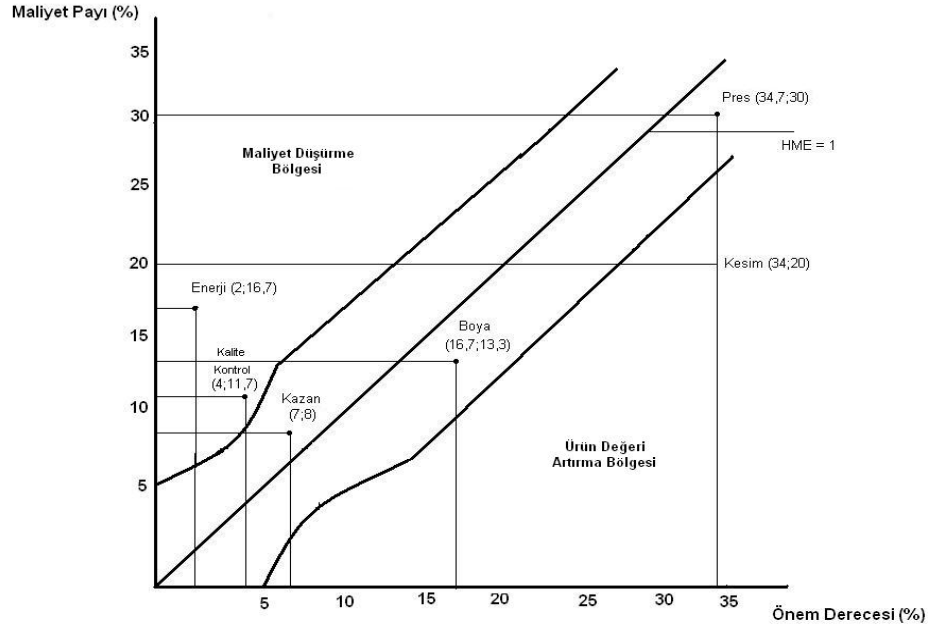
Tablo 6: Hedef Maliyet Endeksi

	Pres	Boya	Enerji	Kazan	Kesim	Kalite Kontrol
Önem Endeksi	0,347	0,167	0,027	0,073	0,340	0,047
Maliyetlerin %’si	0,300	0,133	0,167	0,083	0,200	0,117

Hedef Maliyet Endeksi	1,156 ²	1,250	0,160	0,880	1,700	0,400
-----------------------	--------------------	-------	-------	-------	-------	-------

Hedef maliyet endeksinde ideal değer 1'dir. Tablo 6 incelendiğinde Pres, Boya ve Kesim gider yerlerinin aldığı puanlar "1" in üzerinde gerçekleşmiştir. Bu gider yerlerine yapılan yatırımlar müşteri beklentilerine göre ucuz yapılmaktadır. Fonksiyonel anlamda bu gider yerlerinde gelişme sağlanabilir. Buna göre Enerji, Kazan ve Kalite Kontrol gider yerlerine müşterilerin beklediğinden daha fazla yatırım yapılması nedeniyle bu gider yerlerinden maliyet düşürmeye başlanabilir.

Hedef maliyet endeksinde yer alan değerler Hedef Maliyet Kontrol Grafiğinde (Grafik 1'de) görülmektedir. Grafik 1 çizilirken ilgili şirket yönetiminin %5'lik sapma düzeyi dışındaki genel üretim gider yerlerini düzeltmeye odaklandığı diğer bir deyişle %5'lik sapmayı tolere ettiği kabul edilmiştir.



Grafik 1: Hedef Maliyet Kontrol Grafiği

Grafik 1 incelendiğinde Kesim gider yerinin endeks değerinin "1" in üzerinde olduğu bununla birlikte "Ürün Değeri Artırma Bölgesi"nde olduğu görülmektedir. Bu bakımdan Kesim gider yeri için değer mühendisliği uygulamaları yardımıyla değer artırıcı önlemler alınmalıdır. Kalite Kontrol ve Enerji gider yerleri ise müşteri açısından pahalı gider yerleridir. Bu gider yerleri için Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme gibi maliyet düşürücü uygulamalar kullanılmalıdır.

Sonuç

Özellikle yeni ürün tasarımlarına dayalı maliyetleme sistemleri işletmeler için bir sorun olmaya devam etmektedir. Geleneksel maliyet dağıtımları özellikle maliyet merkezlerinin olması gerekenden yüksek veya düşük maliyetlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu kapsamda alternatif maliyetleme sistemlerine ihtiyaç bulunmaktadır.

Hedef maliyetleme sistemi yeni bir maliyet sistemi olmamakla birlikte stratejik maliyet yönetimi anlayışının önemli bir aracıdır. Hedef maliyetleme özellikle işletmeler tarafından ilk defa tasarlanan mamul fiyatlamasında rekabetsel bakımdan önemli bir avantaj sağlamaktadır. Fiyatın yoğun rekabet koşulları altında piyasalar tarafından belirlendiği durumlarda hedef maliyetleme, işletmelere maliyetlerine doğru yönelme ve müşterinin mamul üzerinden değer verdiği fonksiyonlara daha fazla odaklanma imkanı vermektedir. Bu kapsamda çalışmada bir üretim işletmesi için hedef maliyetleme sisteminin ne şekilde uygulanabileceği detaylı bir biçimde açıklanmıştır.

Örnek işletme üzerinde yapılan incelemede müşterilerinin ürün üzerindeki beklentilerini sağlıklı bir biçimde dikkate almamış bir işletmenin hedef maliyetleme yaklaşımıyla tekrar üretim sürecini ele alması ve buna bağlı olarak ürün üzerinde değer yaratmayan faaliyetlerin giderilerek maliyetlerin düşürülmesi ortaya konulmuştur.

Sonuç olarak hedef maliyetleme sistemi, son yirmi yıllık dönem içerisinde özellikle piyasaya tasarım açısından yeni bir ürün sunan imalatçı işletmeler tarafından zaman zaman kullanılmış ve buna bağlı olarak ürün yaşama evresi içerisinde önemli maliyet avantajları sağlamış bir sistemdir. Bu bağlamda günümüzün artan rekabet koşullarından hedef maliyetleme sistemi işletmelerde tarafından önemle dikkate alınmalıdır.

Kaynakça

- Alagöz, A. (2006) "Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)", **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 15, Ekim 2006
- Ax, C., Greve, J. ve Nilsson, U. (2008) "The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing", **International Journal of Production Economics**, 115
- Berry, T. ve Ahmed, A. (1997) "The Consequences of Inter-Firm Supply Chains for Management Accounting", **Management Accounting**, 75(10)
- Bozdemir, E. ve Orhan, S. (2011) "Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönetiminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 25(2)
- Cooper, R. ve Chew, B.W. (1996) "Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs", **Harvard Business Review**, 74(1)
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002) "Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar", **Türkmen Kitabevi**, İstanbul
- Ibusoki, U. ve Kaminski P.C. (2007) "Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target Costing: A Case Study in an Automotive Company", **International Journal of Production Economics**, 105
- Karakaya M. (2007) "Maliyet Muhasebesi", Gazi kitapevi, Ankara
- Kutay, N. ve Akkaya, C. (2000) "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 15(2)
- Langfield-Smith, K. (2008) "Strategic MA: how far have come in 25 years?" **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, 21(2)
- Lorino, P. (1995) "Part.I: Target Costing-Toolbox or Organisational Learning Process" IFAC Article of Merit 1995 Competition
- Maher, M. (1997) "**Cost Accounting: Creating Value for Management 5th Edition**", Irwin Mc. Graw-Hill Companies Inc., Boston, MA
- Monden, Y. (1995) "Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing Productivity" **Pres Oregon**, OR
- Tektüfekçi, F. (2003) "Stratejik Maliyet Yönetimi Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulanabilirliğin İncelenmesi", **Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir

Yazdifar, H. ve Akanary, D. (2012) “A Comparative Study of the Adaption and Implementation of Target Costing In the UK, Australia and New Zeland” **International Journal of Production Economics**, 135

Yılmaz, R. ve Baral, G. (2009) “İşletme Karlılığını Arttırmada Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”. **Uluslararası 5. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu**, Selçuk Üniversitesi Kadınhanı Faik İdil Meslek Yüksekokulu, Mayıs 2009, Konya