

PAZARDA REKABETÇİ ÜSTÜNLÜK ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME

Dr. Semra AKSOYLU
Erciyes Üniversitesi
Kayseri Meslek Yüksekokulu
aksoylus@erciyes.edu.tr

Doç. Dr. Yunus DURSUN
Erciyes Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
ydursun@erciyes.edu.tr

Özet

Günümüz işletmeleri hızla değişen bir çevrede faaliyetlerini sürdürmektedir. Bir işletmenin böylesi bir çevrede varlığını sürdürmesi ve büyümesi, diğer faktörlerin yanında, hedef pazarının beklediği fiyat ve kalitede özgün ve yeni ürünleri üretme ve pazara sunma kapasitesine bağlıdır. Hedef pazarın kalite ve fiyat beklentisini karşılayan ürünleri üretmek ve pazara sunmak için kullanılan araçlardan birisi de hedef maliyetleme yöntemidir. Bu yöntem, günümüzün rekabetçi çevresinde işletmenin rekabet gücünü artıran stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından birisini oluşturmaktadır. Bu çalışmada, hedef maliyetleme yöntemi ve işletmelere rekabetçi üstünlük sağlamadaki önemi tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler

Hedef maliyetleme, rekabetçi üstünlük, ürün tasarımı ve geliştirme

Abstract

Target Costing as an Competitive Advantage in the Marketplace

Today's companies operate under a rapidly changing environment. A company's survival and growth in such challenging environment depend among other things on its capacity to produce and market genuinely innovative products that satisfy both the levels of quality and price expected by its target market. One of the tools that can be used to produce and market products meeting the expectation of its target market in both quality and price is target costing method. Target costing is one of the strategic cost management approaches better suited to strengthen a company's competitiveness in meeting today's business challenges. In this paper, target costing and its importance for companies' competitiveness were discussed.

Key words

Target costing, competitive advantage, product design and development

1. Giriş

Günümüz işletmeleri yoğun bir küresel rekabet, her alanda hızla yaygınlaşan otomasyon ve bilgisayar kullanımı, çevrecilik hareketleri, kısalan ürün yaşam eğrileri, yüksek kaliteli ve yeni ürünlere makul fiyatlarla sahip olmak isteyen tüketici istekleri, yüksek enflasyon ve ekonomik belirsizlikler gibi faktörlerle karakterize olan bir çevrede faaliyetlerini sürdürmeye çalışmakta ve başarılı olmanın yollarını aramaktadırlar. Böylesi pazarlarda işletmeler, üst düzeyde tüketici tatminini sağlayacak stratejiler geliştirmeye her geçen gün artan ölçülerde ihtiyaç duymaktadırlar.

Hızlı bir değişim gösteren çevresel faktörlerle başa çıkmada, Porter, işletmelerin izleyebileceği üç strateji önermektedir¹:

1. Rakiplerin ürünleriyle aynı veya benzer niteliklere sahip ancak daha düşük maliyetlere sahip ürünlerin üretilmesini amaçlayan **maliyet liderliği stratejisi**

2. Kullanım kolaylığı, yüksek kalite gibi kendine özgü özelliklere sahip ürünleri üretmeyi amaçlayan **farklılaştırma stratejisi** ve

3. Belirli bir tüketici grubunun veya pazar bölümünün ihtiyaçlarını tatmin etmeyi amaçlayan **odak stratejisi**

Bu stratejilerin herhangi birisini uygulamak, geçmiş yıllarda, işletmelerin etkin bir şekilde pazarda rekabet edebilmelerine olanak sağlarken; günümüzün yoğun rekabet ortamında işletmelerin rekabetçi üstünlüklerini koruyabilmeleri, farklılaştırma ve odak stratejisiyle birlikte maliyet liderliğini sürdürebilmelerine, başka bir deyişle, tüketicilerine daha düşük maliyetlerle ürünler sunabilmelerine bağlı hale gelmektedir².

Geçmiş yıllar, maliyet-fiyat-tüketici değeri ilişkisini yeterince dikkate almadığı için, ya ürün tasarımı ve geliştirilmesi aşamasında ürünü geliştirmekten vazgeçen veya pazara sunduktan sonra başarısızlıkla karşı karşıya kalan işletmelerin örnekleriyle doludur. Porsche AG, maliyetlerin, pazarda ulaşabileceği fiyattan %30 daha yüksek gerçekleşeceğini anlayınca, Porsche 989 modelini geliştirmeye son vermiş; Mercedes-Benz, 1990'lı yılların başında pazara sunduğu yeni S-sınıfı otomobillerin, tüketicilerin gereksinimlerini mevcut fiyat ile karşılayabilmek mümkün olmadığı için, satış rakamlarının belirlenen hedeflerin önemli ölçüde gerisinde kaldığını görmüştür³. Ford, Thunderbird model otomobilinin üretiminde üretim maliyetlerini önceden bilememekten dolayı toplam 300 milyon Dolarlık bir kayıp ile karşı karşıya kalmıştır⁴.

Şüphesiz ki, maliyet-fiyat-tüketici değeri ilişkisinin dikkate alınmaması, her durumda işletmenin başarısız olmasına yol açmayabilir. Ancak, maliyetlere dayalı olarak belirlenen fiyatlar, tüketicinin ürün için biçtiği değer in altında kalabilir ve dolayısıyla, işletmenin normal olarak elde edebileceğinden daha düşük bir düzeyde kârlılık ortaya çıkabilir. Volkswagen, yeni Beetle (ya da Türkiye’de bilinen adıyla, kaplumbağa) modelini ABD’de pazara sunduğu zaman, nostaljinin de etkisiyle, bir Beetle için tüketicinin dokuz aylık bir süre beklemesine yol açan büyük bir talep ile karşılaşmış; ancak, tüketicinin otomobil için ödemeye gönüllü olduğu fiyat olduğundan 500-1000 Dolar daha düşük tahmin edildiği için, Volkswagen daha düşük bir kârlılık ile yetinmek durumunda kalmıştır⁵.

Günümüzde eğer işletmeler pazarda bir rekabetçi üstünlük elde etmek ya da varolan rekabetçi üstünlüklerini sürdürmek istiyorlarsa, maliyetlerin ürün tasarımı ve geliştirme sürecinde belirlenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Ürün tasarımı ve geliştirme süreçlerini genel olarak geleneksel ve tüketici odaklı yaklaşım olmak üzere iki grupta ele almak mümkündür.

Bu çalışmada, geleneksel ve tüketici odaklı üretim süreçlerine değinildikten sonra hedef maliyetleme kavramı, ilkeleri ve işletmelerde uygulanması açıklanacaktır.

2. Geleneksel ve Tüketici Odaklı Üretim Süreçleri

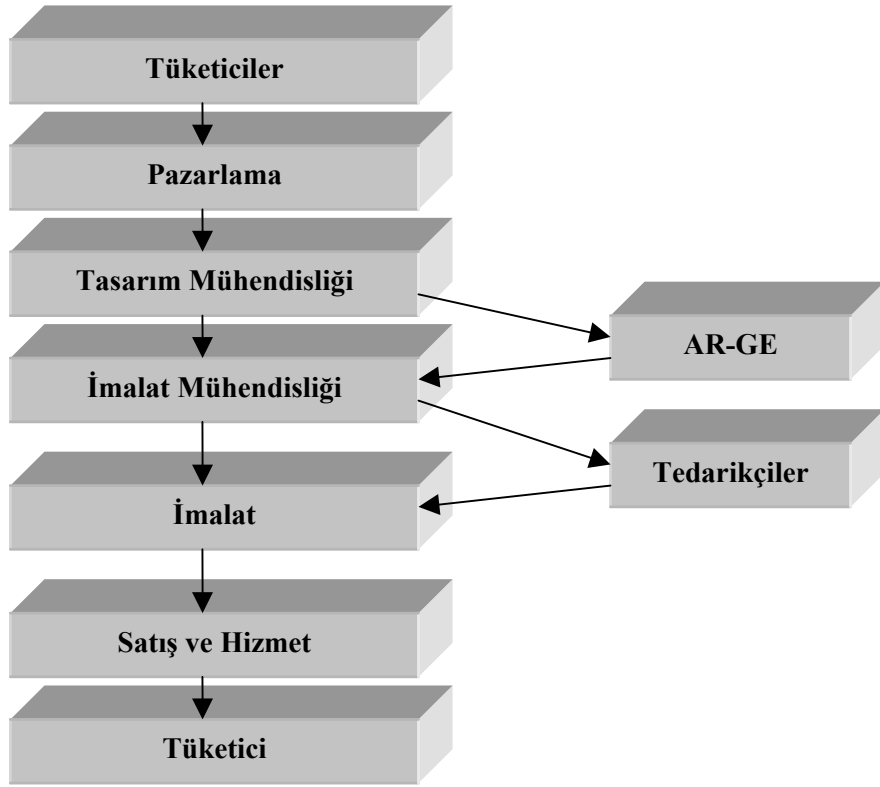
2.1. Geleneksel Üretim süreci:

Ürünlerin tasarımı ve üretiminde ülkemizdeki işletmeler de dahil olmak üzere, birçok batılı işletme, geleneksel üretim sürecini kullanmaktadır. Şekil 1’de gösterildiği gibi, geleneksel üretim süreci; birbirini izleyen ve biri sonuçlanmadan diğerine geçilmeyen aşamalardan meydana gelmektedir. Bu yaklaşımda, ürün geliştirme çabaları pazarlama bölümünce başlatılmakta, pazarlama bölümü ürünün fonksiyonlarını, özelliklerini ve tahmini maliyetini belirlemektedir. Tasarım mühendisleri ürünün bir prototipini tasarlamakta ve arzulan ürün özellikleriyle ilgili ayrıntılı dokümanları hazırlamaktadır. Bu spesifikasyonlar imalat mühendisleri tarafından ürünü üretebilmek için kullanılacak makinelerin, araç-gereçlerin geliştirilmesinde ve tasarımılanmasında kullanılmaktadır. Daha sonra, üretim bölümü ürünü üretmekte; ve son olarak da, ürün satış, dağıtım ve servis ile ilgili grupların sorumluluğunda pazara sunulmaktadır.

Bu yaklaşım, etkin olmayan, zaman kaybına yol açan ve pahalı bir yaklaşımdır. Fiyatlar maliyet-artı yöntemine göre belirlenmekte, ürünün

nihai fiyatı, ancak, ürün pazara sunuş aşamasına geldiğinde belirlenebilmekte, tüketicinin sesine çok geç kulak verilmekte ve mühendisler ile pazarlamacılar arasındaki işbirliği minimum düzeyde gerçekleşmektedir⁶.

Sonuç olarak, geleneksel üretim süreci, tüketici gereksinimlerini karşılamayan, yanlış fiyatlandırılmış ürünlere ve önemli miktarlarda satış ve kâr kayıplarına yol açabilen bir yaklaşımdır.

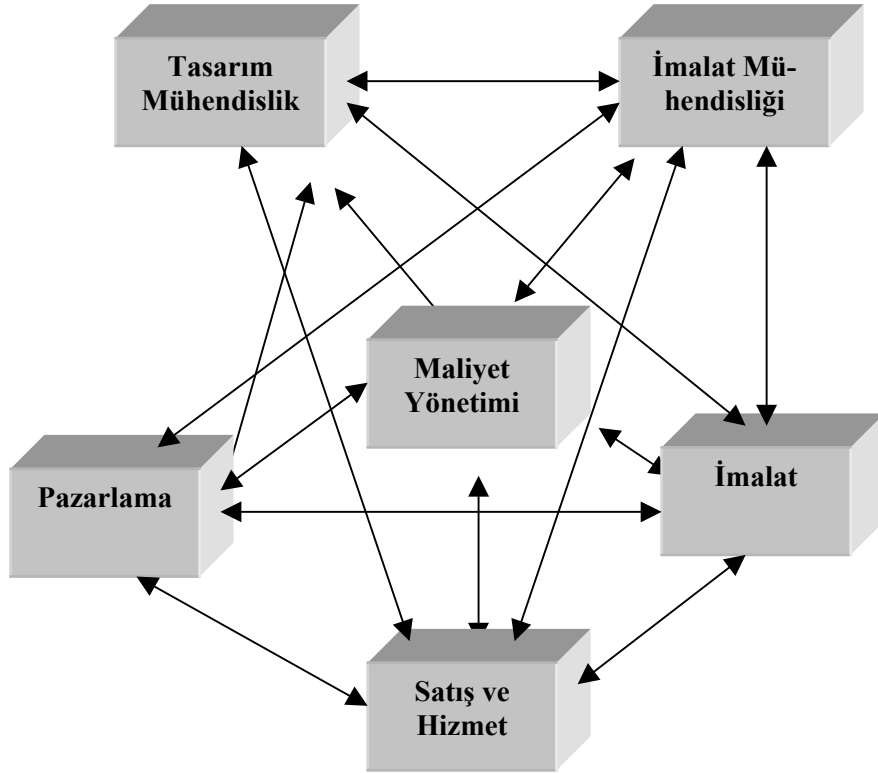


Şekil 1. Geleneksel ürün tasarım ve geliştirme süreci

Kaynak: Lakshmi U. Tatikonda ve Mohan V. Tatikonda, “Tools for Cost-Effective Product Design and Development”, **Production and Inventory Management Journal**, Vol. 35, no. 2, 1994, s. 23.

2.2. Tüketici odaklı Üretim süreci:

Rekabetçi üstünlük kazanmak amacıyla, her geçen gün artan sayıda işletme, Şekil 2’de de görüldüğü gibi, problemleri tanımlamak, çözmek ve fırsatlardan yararlanabilmek için eş zamanlı olarak ve birbiriyle etkileşim içerisinde çalışan fonksiyonel grupları içeren bir ürün tasarım ve geliştirme sürecini kullanmaya yönelmektedir. Bu sistemin kritik özelliği, üretim aşamasından satış sonrası hizmet aşamasına kadar tüm aşamalarda maliyetleri en aza indirme üzerinde odaklaşmasıdır. Planlama ve tasarım aşamasında tüm maliyetler, hedef maliyetleme yöntemiyle önceden belirlenmektedir. Aşağıda detaylı bir şekilde ele alınan bu maliyetleme yönteminde, ürün henüz kavram aşamasındayken hedef fiyat, kâr marjı ve hedef maliyet belirlendiği için, işletmelerin satış veya kâr kaybı ile karşı karşıya kalma riskleri en aza indirilmektedir.



Şekil 2. Tüketici odaklı ürün tasarım ve geliştirme süreci

Kaynak: Lakshmi U. Tatikonda ve Mohan V. Tatikonda, “Tools for Cost-Effective Product Design and Development”, **Production and Inventory Management Journal**, Vol. 35, no. 2, 1994, s. 24.

3. Hedef Maliyetleme

Günümüzde her geçen gün uygulaması yaygınlaşan ve etkin bir maliyet yönetim aracı olan hedef maliyetleme, 1960'lı yıllarda Toyota tarafından geliştirilen ve halen pek çok Japon ve batılı işletmelerce uygulanmakta olan ve Japon yazarlar tarafından literatüre kazandırılan bir kavramdır⁷. Bununla birlikte, hedef maliyetlemenin ilk olarak Henry Ford tarafından Model T'in geliştirilmesi sırasında kullanıldığı da ifade edilmektedir.

Ürünlerin tasarımı aşamasında maliyet planlamasını savunan hedef maliyetleme yöntemi, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur. Bu yöntem; yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir⁸.

Hedef maliyetleme yönteminin temelini oluşturan hedef maliyet; hedef bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyettir⁹. Hedef maliyet, geleneksel "maliyet artı" yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonudur¹⁰. Dolayısıyla, hedef maliyetler hesaplanırken, öncelikle pazar payı için gerekli olan hedef satış fiyatı ve arzu edilen hedef kâr marjı belirlenir. Hedef satış fiyatı; ürüne tüketicilerin algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen satış fiyatıdır. Hedef satış fiyatı belirlenirken rakip ürünlerin fiyatları ile hedef kitlenin ödeme arzu ve gücü dikkate alınır. Hedef kâr marjı; uzun dönemli kâr analizine dayalı olarak belirlenen kâr marjıdır. Yatırılan sermayenin geri dönmesi arzulan yüzdesi, yatırımın kârlılığı oranıdır. Hedef kâr marjı, bu oran çerçevesinde belirlenir. Burada, satış fiyatı ile kâr marjı arasındaki fark hedef maliyeti vermektedir¹¹:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kâr Marjı}$$

Hedef maliyetleme yönteminde sadece hedef satış fiyatı tahmin edilerek hedef maliyetler belirlenmez. Aynı zamanda, pazar payı ve olası satış hacmi de belirlenir. Aksi takdirde, ürünün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma-geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılayamadığı anlaşılamaz. Dolayısıyla, burada pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu, satılması hedeflenen fiyat konusunda pazarın duyarlılığı ve diğer genel şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir¹².

Hedef maliyetleme yöntemi, ürünlerin planlama ve tasarım aşamalarında uygulanır ve başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için değer mühendisliği gibi bazı tekniklerle birlikte çalışması gerekir. Böylece serbest rekabet piyasalarında oluşan fiyatlardan daha düşük maliyetlerle üretime imkan verecek ürün çeşitleri ve üretim teknikleri geliştirmek mümkün olur.

4. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri

Hedef maliyetleme sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Bu ilkeler, maliyet yönetimi açısından, kapsamlı bir yaklaşım şeklini temsil etmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir¹³:

- Fiyata göre maliyetleme
- Tüketiciler üzerinde yoğunlaşma
- Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma
- Geniş kapsamlı katılım
- Yaşam dönemince maliyet azaltma
- Değerler zinciriyle ilgilenme.

4.1. Fiyata göre maliyetleme:

Hedef maliyetleme yönteminde öncelikle hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil etmektedir¹⁴. Bu fiyattan, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir. Fiyat, pazarın kontrolü altında iken; hedef kâr, işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir. Fiyata göre maliyetleme ilkesi iki alt ilkeye sahiptir¹⁵:

- Ürün ve kâr planlarını pazar fiyatları tanımlar. Uygun ve güvenli bir kâr marjına sahip ürünlere kaynakların yönlendirilebilmesi için, bu planlar sık sık gözden geçirilir.
- Hedef maliyetleme süreci, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir. Pazar fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının zorluklarını ve tehlikelerini karşılayabilmek için önem taşır.

4.2. Tüketiciler Üzerinde Yoğunlaşma:

Hedef maliyetleme sürecinde gözönünde tutulması gereken pek çok faktör vardır. Bunlardan en önemlisi de tüketici ihtiyaçları ve düşünceleri-

dir. Tüketici ihtiyaçları, üretilen ya da üretilmesi düşünülen ürünün tüm özelliklerini belirler ve kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar maliyet analizlerini yönlendirir. Dolayısıyla, bütün maliyet azaltma çalışmaları tüketici isteklerine göre şekillenir ve bu istekler süreçte devamlı olarak dikkate alınır. Ürün performans veya güvenilirliğini azaltmak ya da pazara sunulma zamanını geciktirmek gibi tüketicilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla hedef maliyete ulaşılamayacağı açıktır¹⁶.

Tüketici odaklı yaklaşım, ürün geliştirme faaliyetlerini yönlendirir. Hedef pazarın beklenti ve talepleri işletmenin teknik gereksinimlerini biçimlendirir. Ürün geliştirme sürecinde, ürün özelliklerinin ve fonksiyonlarının artırılıp artırılmaması, ürünlerin hem ek pazar payı veya satış hacmi sağlamasına hem de fiyat, özellikler ve fonksiyonlar açısından tüketici beklentilerini karşılmasına bağlıdır¹⁷.

4.3. Ürün Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma:

Hedef maliyetleme yöntemi, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır. Ürün maliyetlerinin yaklaşık % 80-85' i tasarım aşamasında verilen kararlarla belirlenmektedir. Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecinde tasarım aşaması hayati önem taşımaktadır. Çünkü, bu aşamada oluşan maliyetler, geleceğe taşınan maliyetlerdir. Hedef maliyetleme yöntemi, bu konuda çalışan kişileri ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Böylece, tasarım aşamasına geçilmeden, ürünün kendisi ve üretimi konusundaki fikirler, tüketici istekleri gözönünde bulundurularak incelenir.

Burada tüketiciler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlendikten sonra tasarım basitliğine ulaşmaya çalışmak ve bunu ölçmek son derece önemlidir. Çünkü, çok karmaşık ve gereğinden fazla kaliteli mamuller pahalıya mal olurlar. Mümkün olduğunca parça sayısı minimize edilmeli veya daha düşük maliyetli alternatifler değerlendirilmeli ve ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere yol açacağı düşünülerek tasarım aşamasında azami özen gösterilmelidir¹⁸.

4.4. Geniş Kapsamlı Katılım:

Hedef maliyetleme yöntemi uygulanırken, tasarım ve imalat mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanır. Ayrıca, ekip içerisine satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve

gruplar da katılır. Bu ekipteki her birim ortak amaçları olan hedef maliyete ulaşmak için çalışmak ve kendilerine düşen görevleri zamanında ve en iyi şekilde yapmak zorundadırlar. Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlıdır.

4.5. Yaşam Dönemince Maliyet Azaltma:

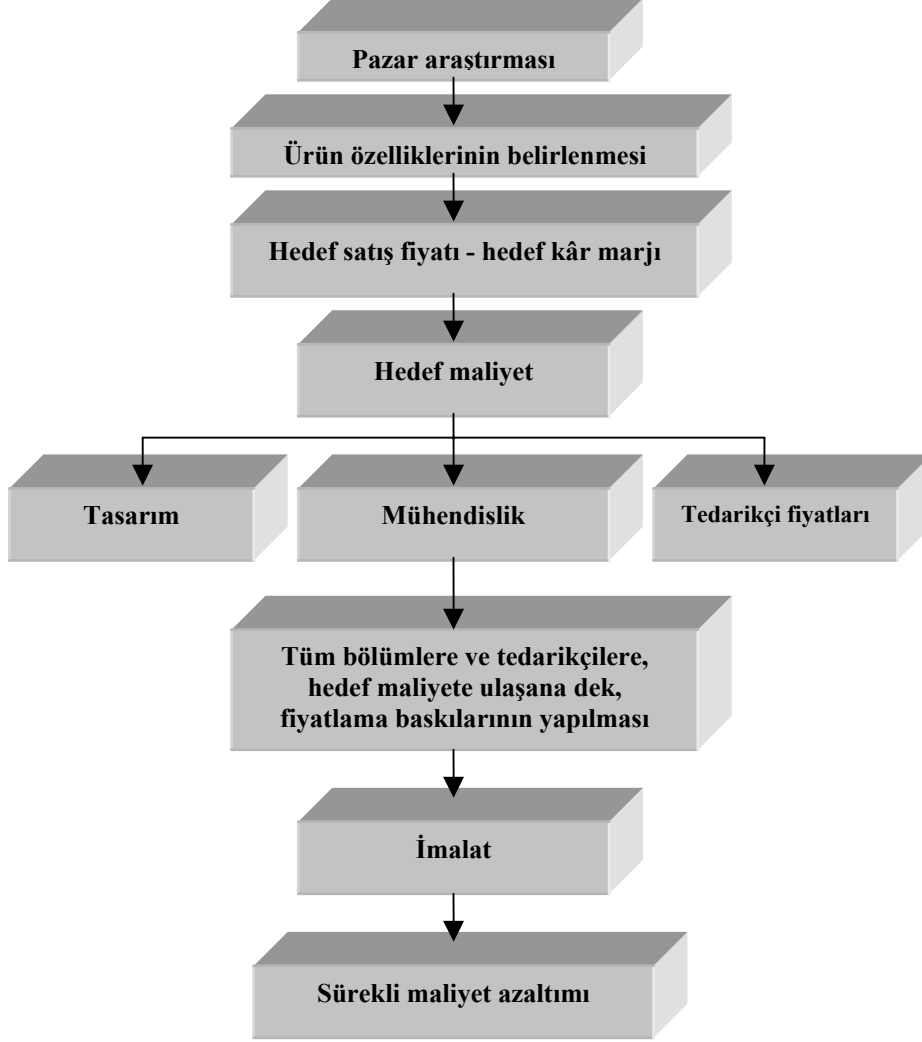
Hedef maliyetleme yönteminin amacı, tüketici ve üretici açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Tüketici açısından, aldığı ürünün alım bedeline ilave olarak kullanım maliyeti de söz konusu olmaktadır. Burada tüketici sadece alım bedelinin değil, kullanım maliyetinin de düşük olduğu ürünleri seçmeye özen göstermektedir. Üretici açısından bakıldığında da, yaşam dönemince maliyet azaltımı, ürünün doğumundan ölümüne kadar katılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir.

4.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme:

Hedef maliyetleme çalışmaları, işletmede fonksiyonlar arası, ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve işletme ile ilgili tüm yönleri kapsayan bir “değerler zinciri” perspektifine dayalı bir çalışmadır¹⁹. Değerler zinciri, işletmelerin alımlarını karşılayan hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütünüdür. Hedef maliyetleme yöntemi, satıcılardan dağıtıcılara ve tüketici hizmeti sunanlara kadar değerler zincirinin tüm halkalarıyla ilgilenir. Yöntemin başarısı, değerler zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli olarak geliştirilecek yararlı ilişkilere bağlıdır²⁰.

5. Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamaları Şekil 3’de verilmiştir:



Şekil 3. Hedef maliyetleme süreci

Kaynak: Ford S. Worthy, "Japan's Smart Secret Weapon," **Fortune**, 1991, s. 73.

Hedef maliyetleme, pazarlama araştırması ile başlayan bir süreçtir. İşletme, herşeyden önce, yapacağı pazar araştırması ile (1) hedef kitlesinin ihtiyaç ve isteklerini rakiplerden daha iyi tatmin edebilecek ürün ve ürün özelliklerini ve (2) istenilen nitelikteki bir ürün için hedef kitlenin ödemeye istekli olduğu fiyatı belirlemelidir. Pazar araştırması, işletmeye hem planlanan (ya da hedeflenen) satış fiyatı, hem de ürünün taşınması gereken özellik-

ler hakkında bilgi sağlayacaktır. Hedeflenen satış fiyatından, üründen elde edilmesi arzulan kâr marjının (hedef kâr marjı) çıkarılması ile ürünün hedef maliyeti belirlenecektir. Hedef satış fiyatı, yukarıda da ifade edildiği gibi, ürüne alıcıların verdikleri değere dayalı olarak belirlenen fiyat iken; hedef kâr marjı, uzun dönemli kâr analizine dayalı olarak belirlenen kâr marjıdır. Hedef maliyet rakamı en çok tasarım ve mühendislik bölümleri ile tedarikçilerin fiyatlarını etkileyecektir. Bu aşamada, bir ürünün maliyetini meydana getiren elemanların ya da bölümlerin (tasarım ve mühendislik, imalat, satış ve pazarlama) her birisi için bir hedef maliyet rakamı belirlenecek ve bu hedef rakamlara ulaşılması, başka bir deyişle, bu rakamları aşmamaları için fiyatlandırma baskıları devreye girecektir. Her bir bölüm belirlenen maliyet rakamları çerçevesinde istenilen ürün özelliklerine ulaşabilmek için birbiriyle ve tedarikçiler ile sürekli bir ilişki içerisinde olacak; maliyetlerin hedef maliyeti aşması halinde, maliyeti aşağıya çekmenin yollarını arayacaklardır. Hedef maliyete ulaşılması imkan dahilinde görüldüğünde, imalata geçilecek ve ürün pazara sunulacaktır. Ürün pazara sunulduktan sonra da, bir yandan, sürekli ürün iyileştirmeleri yoluna gidilirken; diğer yandan da, ürün maliyetlerinin sürekli olarak düşürülmesinin yolları aranacaktır. Maliyetleri aşağıya çekmenin mümkün olmadığı ve arzulan kâr marjına ulaşamayacağı anlaşıldığında ise üründen vazgeçilecektir.

Hedef maliyetleme yönteminin uygulanışını basit bir örnekle şu şekilde açıklayabiliriz:

Yaptığı pazar araştırmaları sonucunda, bir işletme, daha önce üretmekte olduğu X ürününe bazı özellikler katmak suretiyle, arzu ettiği düzeyde satış yapabileceğini tespit etmiştir. İşletmenin pazarlama bölümü, yaptığı araştırmalarla söz konusu ürünün fiyatının 2.000.000 TL. olacağını ve yıllık olarak bu fiyattan 30.000 birim satılacağını tahmin etmiştir. X ürününün üzerinde yapılacak değişiklikler için ilave 150 Milyar TL'lik yatırım gerekmektedir. İşletme yatırımından % 10'luk bir getiri istemektedir. Bu bilgiler çerçevesinde, X ürününün üretim, satış ve satış sonrası hizmetler için hedef maliyeti şu şekilde hesaplanabilir:

Öngörülen satış tutarı	60.000.000.000 TL.
(30.000 birim x 2.000.000 TL/birim)	
(-) Hedef kâr marjı	15.000.000.000 TL.
(150.000.000.000 TL.x % 10)	
30.000 birim X ürünü için hedef maliyet	45.000.000.000 TL.
Her bir X ürünü için ortalama hedef maliyet	1.500.000 TL/birim
(45.000.000.000 TL. ÷ 30.000 birim)	

Bu belirlenmiş olan 1.500.000 TL hedef maliyetin ulaşılabilecek düzeyde, makul bir hedef olması gerekmektedir. İşletme çalışanlarının ve yöneticilerinin tecrübelerinden yararlanarak, ulaşılabilecek en düşük maliyet belirlenmeli ve duruma göre hedef maliyet üzerinde düzeltme yoluna gidilmelidir. Aksi takdirde, belirlenen hedef maliyet ulaşılamayacak düzeyde olursa, hedef maliyetleme yöntemini uygulayan kişi ve gruplar üzerinde bezginlik doğurabilir ve yöntemden beklenen yarara ulaşamayabilir.

Makul hedefler belirlendikten sonra bu hedefe ulaşma çalışmaları başlar. Öncelikle hedef maliyet işletmenin imalat, pazarlama ve satış sonrası hizmet sunan bölümlerine dağıtılır. Her bir bölüm gerçek maliyetlerini bu hedef içerisinde tutma konusunda sorumlu tutulur. Belirlenen özelliklere, kalite ve maliyet sınırlamalarına uygun olarak üretim gerçekleştirilmeye çalışılır. Hedef maliyete ulaşma çalışmaları hem işletme içinde hem de dışında devam eder. Üretimde kullanılan hammaddeyi temin eden tedarik kaynakları ile fiyatlar konusunda pazarlıklara girişirler. İşletme içinde de hedefe ulaşma konusunda özverili çalışmalar sürdürülür.

Hedef maliyetleme süreciyle, tüketicileri hem fiyat hem de kalite yönünden tatmin edecek ve işletmeye makul bir kâr marjı sağlayacak bir ürün pazara sunulmuş olacaktır.

6. Sonuç

Günümüzün dinamik çevre koşulları, işletmeler için yoğun bir rekabet ortamı yaratmaktadır. Bu rekabet ortamında ayakta kalabilmek ise, bir yandan, işletmelerin hem çevresel değişimleri mümkün olduğu ölçüde öngörmesine ve hızlı tepkiler verebilmesine, hem de her alanda kendisine rekabetçi üstünlükler sağlayacak teknikleri geliştirmesine veya bu tür teknikleri kullanabilmesine; diğer yandan da, tüketici istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak ürünler üretip pazara uygun fiyatlarla sunabilmesine bağlıdır. Uygun ürünlerin uygun bir fiyatla pazara sunulabilmesi ise, ancak, tüketici odaklı yaklaşımlarla mümkündür.

1960'lı yıllardan beri Japon işletmelerince kullanılan ve günümüzde batıda da yaygınlaşan hedef maliyetleme, tüketici odaklı olma özelliğine sahip bir yöntemdir. Hedef maliyetleme yöntemi, tüketiciden başlayan, yani dışarıdan içeriye uygulanan bir süreç olması nedeniyle, işletme içi faktörlerin yanı sıra, dış faktörleri de gözönüne almakta; dolayısıyla, zaman kaybını en aza indiren bir yöntem olma özelliğini taşımaktadır. Ayrıca, henüz ürün kavram aşamasındayken, fiyatlama kararları, yapılan pazar araştırmaları ile tespit edilen tüketicinin ürüne biçtiği değere dayandırıldığı için, ürünün pa-

zara sunulması halinde ortaya çıkabilecek potansiyel satış veya kâr kayıplarının da önüne geçilmesini mümkün kılan bir yöntem olmaktadır.

İlk bakışta, kavramsal olarak kolay ve basit gibi gözükken hedef maliyetleme yöntemi, gerçekte karmaşık ve çok yönlü bir yapıya sahiptir. Yöntemden arzulanan yararın elde edilebilmesi için hem işletme içi ve dışı birimlerin geniş kapsamlı katılımının ve bunların uyum ve işbirliği içerisinde çalışmalarının sağlanması, hem de demontaj analizi, kalite fonksiyon açılımı, değer mühendisliği ve değişim mühendisliği gibi maliyet azaltım teknikleriyle birlikte kullanılması gerekmektedir.

Sonuç olarak, rekabetçi üstünlükler sağlayan hedef maliyetleme, maliyetleri bir çıktı olarak değil, girdi olarak gören ve önemli örgütsel yararlar sunan bir yöntem olma özelliği taşımaktadır. Bu yöntemin ülkemiz işletmelerince de uygulanması, gerek iç gerekse dış pazarlarda rekabet avantajı yakalamalarına ve başarı şanslarını artırmalarına imkan sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- BAHŞI, C. Gökhan, CAN, A. Vecdi, "Hedef Maliyetleme", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, no. 4, 2001, 47-64.
- BERRY, T., AHMED, A., "The Consequences of Inter-Firm Supply Chains for Management Accounting", **Management Accounting** Vol. 75, no. 10, 1997, 74-77.
- BÖER, Germain, ETTLIE, John, "Target Costing Can Boost Your Bottom Line", **Strategic Finance Magazine** Vol. 81, no. 1, 1999, 49-52.
- BUTSCHER, Stephan A., LAKER, Michael, "Market-Driven Product Development", **Marketing Management** Vol. 9, no. 2, 2000, 48-53.
- COOPER, Robin, SLAGMULDER, Regine, "Develop Profitable New Products With Target Costing", **Sloan Management Review** Vol. 40, no. 4, 1999, 23-35.
- HIROMOTO, T., "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting," **Harvard Business Review**, Vol. 66 ,no. 4, 1988, 22-26.
- KATO, Y., "Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese Companies," **Management Accounting Research**, Vol. 4, 1993, 33-47.

- PORTER, Michael E., "Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors", **New York: The Free Press**, 1980, 35-46.
- SAKURAI, M., "Target Costing and How to Use It", **Journal of Cost Management**, Vol. 3, 1989, 39-50.
- SCHMELZE, George, GEIER, Rolf, BUTTROSS, Thomas E., "Target Costing at ITT Automotive", **Management Accounting**, Vol. 78, 1996, 26-30.
- ŞAKRAK, Münir, **Maliyet Yönetimi**, Yayın no. 80, Yasa Yayınevi, İstanbul, 1997.
- ŞAKRAK, Münir, "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye – Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", **6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi Bildiri Kitabı**, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Antalya, 1998, 293-303.
- TATIKONDA, Lakshmi U., TATIKONDA, Mohan V., "Tools for Cost-Effective Product Design and Development," **Production and Inventory Management Journal**, Vol. 35, no. 2, 1994, 22-28.
- WORTHY, Ford S., "Japan's Smart Secret Weapon", **Fortune**, 1991, 72-75.
- YÜKÇÜ, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4.baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999.

DİPNOTLAR

- ¹ Michael E. Porter, "Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors", **New York: The Free Press**, 1980, s. 35-46.
- ² Lakshmi U. Tatikonda, Mohan V. Tatikonda, "Tools for Cost-Effective Product Design and Development", **Production and Inventory Management Journal**, Vol. 35, no. 2, 1994, s. 22.
- ³ Stephan A. Butscher, Michael Laker, "Market-Driven Product Development", **Marketing Management**, Vol. 9, no. 2, 2000, s. 48.
- ⁴ Germain Böer, John Ettl, "Target Costing Can Boost Your Bottom Line", **Strategic Finance Magazine**, Vol. 81, no. 1, 1999, s. 49.
- ⁵ Butscher-Laker, **a.g.m.**, s. 48.
- ⁶ Butscher-Laker, **a.g.m.**, s. 49.
- ⁷ T. Hiromoto, "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting", **Harvard Business Review**, Vol. 66, no. 4, 1988, s. 22.

- Y. Kato, "Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese Companies", **Management Accounting Research** Vol. 4, 1993, s. 33.
- M. Sakurai, "Target Costing and How to Use It", **Journal of Cost Management**, Vol. 3, 1989, s. 39.
- ⁸ T. Berry, A. Ahmed, "The Consequences of Inter-Firm Supply Chains for Management Accounting", **Management Accounting**, Vol. 75, no. 10, 1997, 76.
- ⁹ Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi**, Yayın No. 80, Yasa Yayınevi, İstanbul, 1997, s. 91.
- ¹⁰ George Schmelze, Rolf Geier, Thomas E. Buttross, "Target Costing at ITT Automotive", **Management Accounting**, Vol. 78, 1996, s. 26.
- ¹¹ C. Gökhan Bahşi, A. Vecdi Can, "Hedef Maliyetleme", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, no. 4, 2001, s. 51.
- ¹² Bahşi-Can, **a.g.m.**, s. 52.
- ¹³ Münir Şakrak, "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", **6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi Bildiri Kitabı**, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., Antalya, 1998, s. 294.
- ¹⁴ Robin Cooper, Regine Slagmulder, "Develop Profitable New Products With Target Costing", **Sloan Management Review**, Vol. 40, no. 4, 1999, s. 26.
- ¹⁵ Şakrak, "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", s. 295.
- ¹⁶ Bahşi-Can, **a.g.m.**, s. 53.
- ¹⁷ Şakrak, "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", s. 295.
- ¹⁸ Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4.b., Cem Ofset, İzmir, 1999, s. 929.
- ¹⁹ Bahşi-Can, **a.g.m.**, s. 55.
- ²⁰ Şakrak, "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye- Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", s. 297.