

**HEDEF MALİYETLEME VE UŞAK İLİ
BATTANIYE ÜRETİM İŞLETMELERİNDE
UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Ahmet COŞKUN
Yüksek Lisans Tezi**

Danışman : Yrd.Doç.Dr. İsmail CAN

**Afyonkarahisar
2008**

**HEDEF MALİYETLEME VE UŞAK İLİ BATTANIYE ÜRETİM
İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Ahmet COŞKUN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman : Yrd.Doç.Dr. İsmail CAN

Afyonkarahisar

Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran, 2008

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

HEDEF MALİYETLEME VE UŞAK İLİ BATTANIYE ÜRETİM İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Ahmet COŞKUN

İşletme Ana Bilim Dalı

Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran 2008

Danışman : Yrd.Doç.Dr. İsmail CAN

Tekstil dünyada rekabetin en yoğun olarak yaşandığı sektörlerin başında gelmektedir. 1 Ocak 2005 tarihi itibari ile dünyada tekstil ve hazır giyim kotalarının kalkması ile birlikte Çin ürünlerinin dünya pazarlarını ele geçirmesi, özellikle ihracata yönelik üretim yapan tekstil firmalarının çok düşük kâr marjları ile çalışmaları sonucunu doğurmuştur. Diğer taraftan ihracata yönelik üretim yapan işletmelerin rekabet gücünü azaltan önemli bir başka faktör de 2002 yılından beri Türk Lirası'nın aşırı değer kazanmasıdır. Küreselleşen dünyada rekabet gücünü artırmanın en etkili yolu maliyetlerin iyi yönetilmesidir. Bu bağlamda 1960'lı yıllarda Japonya'da geliştirilen ve ilerleyen süreç içerisinde daha çok otomotiv sektöründe yaygın olarak kullanılan hedef maliyetleme yöntemi, tekstil işletmeleri için de rekabet gücünün artırılmasında etkili olabilecek özellikler taşımaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı; hedef maliyetleme yönteminin ülkemiz tekstil işletmeleri tarafından uygulanabilirlik düzeyi incelemektir. Bu amaca yönelik olarak öncelikle yöntemin başarısını etkileyen temel faktörler analiz edildikten sonra, bu faktörlerin ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ'lerin genel özellikleri ile bir karşılaştırılması yapılarak, Uşak'ta faaliyet gösteren 52 adet battaniye işletmesi üzerinde yöntemin uygulanabilirliği bir anket çalışması ile test edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Değer Mühendisliği, Stratejik Yönetim Muhasebesi, Maliyet Düşürme Teknikleri.

ABSTRACT**TARGET COSTING AND A RESEARCH ON ITS APPLICABILITY TO THE
BLANKET MANUFACTURING FIRMS IN UŞAK****Ahmet COŞKUN****Department of Accountancing and Finance****Afyon Kocatepe University, The Institute of Social Sciences****June 2008****Advisor: Yrd.Doç.Dr. İsmail CAN**

Textile is one of the sectors in which an intense competition takes place all around the world. With abolishment of quotas on textile and clothing on January 1, 2005 Chinese products claimed the world markets and it has forced textile firms to operate under very low profits margins. Another important factor undermining competitive power of exporting firms in Turkey has been appreciation of Turkish Lira since 2002. Costs have become more important in this environment in which firms could not claim control over their prices to some extent. In the struggle of the firms to increase their competitive power, managing costs has been the most efficient tool. In this context, target costing developed in Japan 1960's and applied mostly in automotive industry seems to possess some features which will potentially chance competitive power of textile firms.

This study arms to analyze applicability of target costing in Turkish textile firms. To this end, the main factors affecting the success level of the technique are analyzed and the features of the SME's and these factors are compared. Using a survey on 52 blanket firms, the applicability of the technique is tested.

Key Words: Target Costing, Value Engineering, Strategic Management Accounting, Cost Cutting Techniques.

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

imza

Tez Danışmanı :

Jüri Üyeleri :

.....

.....

.....

.....'ün.....

.....

.....başlıklı tezi/...../..... tarihinde,
yukarıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili
maddeleri uyarınca,Anabilim / Anasanat dalında, Yüksek Lisans /
Doktora / Sanatta Yeterlik tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜR ONAYI	iii
İÇİNDEKİLER	iv
ÖZGEÇMİŞ	viii
TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	x

BİRİNCİ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

I. HEDEF MALİYETLEMENİN TANIMI VE KAPSAMI	3
II. HEDEF MALİYETLEMENİN TARİHSEL GELİŞİMİ	4
III. HEDEF MALİYETLEMENİN AMAÇLARI	4
IV. HEDEF MALİYETLEMENİN ÖZELLİKLERİ	6
V. HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER	6
A) TEDARİKÇİLERİN KATILIMI.....	7
B) EŞ ZAMANLI TASARIM.....	7
C) MÜŞTERİ TALEPLERİ.....	8
D) TASARIM BASİTLİĞİ VE ÖLÇÜMÜ.....	8
E) HEDEF MALİYETLEME EKİBİ.....	8
F) ÖRGÜT KÜLTÜRÜ.....	9
G) DİĞER TEKNİKLERDEN YARARLANMA.....	9

VI. HEDEF MALİYETLEMENİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI.....	10
A) HEDEF MALİYETLEMENİN AVANTAJLARI.....	10
B) HEDEF MALİYETLEMENİN DEZAVANTAJLARI.....	11
VII. İŞLETMELERİ HEDEF MALİYET SİSTEMİNİ KULLANMAYA ZORLAYAN NEDENLER.....	13
VIII. YÖNETİM MUHASEBESİ VE HEDEF MALİYETLEME	13
A) GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİ İLE HEDEF MALİYETLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	14
B) HEDEF MALİYETLEMEDE YÖNETİM MUHASEBECİLERİNİN FONKSİYONU.....	15

İKİNCİ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ

I. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN TEMEL İLKELERİ.....	17
A) FİYATA GÖRE MALİYETLEME.....	17
B) MÜŞTERİLER ÜZERİNDE YOĞUNLAŞMA.....	18
C) MAMUL TASARIMI ÜZERİNDE YOĞUNLAŞMA.....	18
D) GENİŞ KAPSAMLI KATILIM.....	19
E) YAŞAM DÖNEMİNCE MALİYET DÜŞÜRME.....	20
F) DEĞERLER ZİNCİRİYLE İLGİLENME.....	20
II. HEDEF MALİYETLEME UYGULAMALARI.....	21
A) PAZAR DÜZEYİNDE HEDEF MALİYETLEME.....	22
1. Uzun Dönemli Satış ve Kâr Amaçlarının Belirlenmesi.....	23
2. Mamul Hatlarının Planlanması.....	24
3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi.....	24
4. Hedef Kâr Payının Belirlenmesi.....	27
5. Kabul Edilebilir Maliyetin Belirlenmesi.....	29
B) MAMUL DÜZEYİNDE HEDEF MALİYETLEME.....	30
1. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi.....	30

2. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetin Elde Edilmesi.....	33
3. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme Sürecinin Disipline Edilmesi...34	
C) PARÇA DÜZEYİNDE HEDEF MALİYETLEME.....	36
1. Ana Fonksiyonların Hedef Maliyetlerinin Belirlenmesi.....	37
2. Parçaların Hedef Maliyetinin Belirlenmesi.....	40
a) Parçaların Tarihi Maliyetlerinin Kullanılması.....	40
b) Tedarikçilerle İlgili Amaçların Uygulanması.....	41
III. HEDEF MALİYETLEMEDE KULLANILAN VERİTABANI ANALİTİK	
TEKNİKLERİ.....	42
A) DEĞER MÜHENDİSLİĞİ.....	42
B) YAŞAM DÖNEMİ MALİYETLEME.....	44
C) KAİZEN MALİYETLEME.....	47
D) KALİTE FONKSİYON GÖÇERİMİ.....	48
E) MALİYET TABLOLARI.....	49
F) FAALİYET TABANLI MALİYETLEME.....	51
G) NEDEN-SONUÇ ANALİZİ.....	52
H) DEMONTAJ ANALİZİ.....	54
İ) KIYASLAMA (BENCHMARKİNG).....	54
J) ÇOK YILLI MAMUL / KÂR PLANLARI.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME VE UŞAK İLİ BATTANIYE ÜRETİM İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

I. UŞAK'TA BATTANIYE ÜRETİMİNİN GELİŞİMİ.....	56
II. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....	56
III. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN BULGULAR.....	58
A) ARAŞTIRMA KAPSAMINA ALINAN İŞLETMELERİN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	58

B) HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ.....	60
1. İşletmelerin Rekabet Çevresine İlişkin Faktörlerin Analizi.....	61
2. Müşteri ve Sektör Profiline İlişkin Faktörlerin Analizi.....	62
3. İşletmelerin Üretim Teknolojisi ve Ürün Profillerine İlişkin Faktörlerin Analizi.....	63
4. İşletmelerin Yönetim Profillerine İlişkin Faktörlerin Analizi.....	63
SONUÇ.....	65
KAYNAKÇA.....	67
EKLER.....	70

ÖZGEÇMİŞ

Ahmet COŞKUN
İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans

Eğitim

Lisans : 1997 Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
(İİBF) Maliye Bölümü

Lise : 1993 Uşak Atatürk Lisesi

İş Deneyimi

2003-2007 Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik - UŞAK

TABLOLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ

		Sayfa
Tablo 1.	Hedef Maliyet ve Maliyet Artı Yaklaşımlarının Karşılaştırılması.....	15
Şekil 1.	Hedef Maliyetleme Sürecinin Ana Unsurları.....	21
Şekil 2.	Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme.....	32
Şekil 3.	Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme.....	37
Tablo 2.	Araştırma Kapsamına Alınan İşletme Türü.....	58
Tablo 3.	Araştırma Kapsamına Alınan İşletmelerin Faaliyet Yılı.....	58
Tablo 4.	Araştırma Kapsamına Alınan İşletmelerde İstihdam Edilen İşçi Sayısı..	59
Tablo 5.	Araştırma Kapsamına Alınan İşletmelerin Üretimlerine Göre İhracat Oranları.....	59
Tablo 6.	Araştırma Kapsamına Alınan İşletmelerin Hedef Maliyetleme Hakkındaki Bilgi Düzeyleri.....	60
Tablo 7.	İşletmelerin Rekabet Çevresine İlişkin Faktörler.....	61
Tablo 8.	İşletmelerin Müşteri ve Sektör Profiline İlişkin Faktörler.....	62
Tablo 9.	İşletmelerin Üretim Teknolojisi ve Ürün Profillerine İlişkin Faktörler..	63
Tablo 10.	İşletmelerin Yönetim Profillerine İlişkin Faktörler.....	64

KISALTMALAR TABLOSU

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
s	: sayfa
UTSO	: Uşak Sanayi ve Ticaret Odası
vd	: ve diğerleri

GİRİŞ

Rekabetin yoğun olarak yaşandığı bir piyasada faaliyet gösteren işletmeler, piyasada oluşan fiyatı veri olarak kabul edip tüketici talebini karşılamak üzere üretimlerini, kendileri için marjinal geliri ifade eden *Fiyat = Marjinal Maliyet* noktasına kadar artırarak maksimum kârı elde etmeye çalışırlar. İşletmelerin piyasada oluşan fiyatın altında mal satmasına gerek olmadığı gibi, piyasa fiyatının üzerinde mal satma olanağı da bulunmamaktadır (Şahin, 2002: 10). Başka bir ifade ile fiyat bir veridir, kârını artırmak isteyen işletmeler bunu ancak maliyetlerini azaltarak gerçekleştirebilirler. Bu amaca yönelik olarak son 50 yıllık süreç içerisinde birçok yöntem geliştirilmiş ve uygulanmıştır. Bu yöntemlerin en önemlilerinden birisi de 1960'lı yıllarda Japonya'da geliştirilen ve ilk olarak Toyota firmasında uygulandığı iddia edilen hedef maliyetleme (Target Costing) yöntemidir. İlerleyen süreç içerisinde hedef maliyetleme yöntemi özellikle Japonya'da yoğun bir uygulama alanı bulmuştur.

Hedef maliyetleme Japonya dışında bazı Amerikan ve Avrupa şirketlerince de uygulanmış ve bu işletmelerin yerel ve küresel pazarlardaki başarısına önemli katkılarda bulunduğu gözlenmiştir. Ancak yöntemin tüm uygulamaları başarılı olmamaktadır. Nitekim Fortune-500 (1995-1996) listesindeki Amerikan şirketleri üzerinde yapılan bir araştırma, sistemin Amerika'daki uygulamalarının genellikle başarısız olduğunu göstermektedir. Almanya'da ilk olarak otomotiv sektöründe uygulanan hedef maliyetleme uygulamalarından istenilen düzeyde başarı elde edilemediği gözlenmiştir (Savaş, 2003: 183).

Bu çalışmanın temel amacı; hedef maliyetleme yönteminin ülkemiz tekstil işletmeleri tarafından uygulanabilirlik düzeyi incelemektir. Bu amaca yönelik olarak öncelikle yöntemin başarısını etkileyen temel faktörler analiz edildikten sonra, bu faktörlerin ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ'lerin genel özellikleri ile bir karşılaştırılması yapılarak, Uşak'ta faaliyet gösteren 52 adet battaniye işletmesi üzerinde yöntemin uygulanabilirliği bir anket çalışması ile test edilmeye çalışılmıştır.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümde; hedef maliyetleme ile ilgili temel kavramlar ve tarihsel gelişimi özetlendikten sonra, yöntemin özellikleri ve başarı koşulları üzerinde durulmuştur. Ayrıca yöntemin işletmeler açısından avantajları ve dezavantajları analiz edilmiştir.

İkinci bölümde; hedef maliyetleme süreci ele alınmış olup, söz konusu sürecin başarı ile tamamlanması için gerekli olan faktörler analiz edilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise; Uşak'ta faaliyet gösteren battaniye üretim işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği bir anket çalışması ile test edilmeye çalışılmıştır. Uygulanan anket formuna verilen cevapların istatistiksel olarak analizi sonucunda, yöntemin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için sektörün çok sayıda dezavantaja sahip olmalarına rağmen, araştırma kapsamına alınan işletmelerin % 11,4'ünün yöntemi kullandığı tespit edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

I. HEDEF MALİYETLEMENİN TANIMI VE KAPSAMI

Hedef maliyetleme; müşteri beklentileri ve pazarda ortaya çıkan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme stratejisi olup, stratejik kâr ve maliyet yönetim süreci olarak adlandırılmaktadır (Yükçü, 1999: 923). Hedef maliyet yöntemi, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya konulan tüm alternatiflerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam boyu maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet olarak görülmektedir (Can, 2004: 9).

Kavram olarak hedef maliyetleme ise bir mamulden beklenen gerçekleşecek kâr oranı için azaltılabilir bir maliyet düzeyidir (Şakrak, 1997: 90).

Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde işlemler müşteriye göre yönlenebilir, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat döngüsüne yayılmaktadır. Hedef maliyetlemenin amacı, istenen kârı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır.

Geleneksel fiyatlama yaklaşımında bir ürünün fiyatı, maliyetine belirli bir kâr ilave edilerek bulunmaktadır (Savaş, 2003: 184).

$$F = C + P$$

F: Fiyat,

C: Maliyet,

P: Kâr,

Hedef maliyetleme yaklaşımı ise;

$$C = F - P$$

eşitliğine dayanır. Bu eşitliği;

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Hedef Kâr}$$

şeklinde formüle edebiliriz.

Hedef satış fiyatı ve satış hacmi müşterilerden elde edilen bilgilerle ortaya çıkar. Hedef kâr ise, tüm ürün hayat döngüsünde istenen kâr oranlarına bakılarak, uzun vadeli kârlılık analizleri sonucunda bulunur. Hedef maliyet ise ikisi arasındaki farkı oluşturur.

Hedef maliyetlemenin diğer bir tanımında ise mamulün planlama aşamasında kullanılan tahmini satış fiyatı, satış miktarı ve hedef fonksiyonları önceden belirlenmiş mamullerin kabul edilebilir kâr seviyesini yakalayabilmek için belli bir maliyetle üretilebileceği mamul ve mamul üretim hattı seçim sürecidir şeklinde açıklanmıştır.

Hedef maliyet yönetim sistemi, firmanın gelecekte elde etmeyi planladığı kârların yönetimine yönelik bir sistemdir. Bu sistemde yeni bir ürünün üretilmesine karar verilmeden önce, bu ürünle ilgili satış fiyatının, elde edilmesi düşünülen kâr oranının, ürün maliyetlerinin bilinmesi ve kabul edilmesi gerekmektedir.

II. HEDEF MALİYETLEMENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Hedef maliyetleme ilk olarak 1960'lı yıllarda Japonya'da ortaya çıkmış ve literatüre "Target Costing" olarak yerleşmiştir. Japonya'da ilk olarak Toyota firmasında uygulamaya başlanmış daha sonra ise Nissan firmasında geliştirilmiştir. Bundan sonra ise hedef maliyetleme başta ABD ve Almanya olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Ülkemiz literatürüne ise hedef maliyetleme Alman literatürden yararlanarak 1995 yılında bir makale ile girmiştir. Daha sonra 2000'li yılların başlarında bu konu ile ilgili birkaç makale ile sempozyum bildirisi yayınlanmıştır (Can, 2004: 23-24).

III. HEDEF MALİYETLEMENİN AMAÇLARI

Hedef maliyetleme bir stratejik kâr planlaması tekniği olup, bu tekniğin amacı gelecekte üretilecek mamullerle hedeflenen kârı elde etmektir (Can, 2004: 50). Bu amacı gerçekleştirebilmek için üretilen mamullerin müşteri beklentilerini en üst seviyede karşılamalı ve mamullerin kalitesi maksimum düzeyde olmalıdır. Başka bir yönden ise mamulü etkileyen maliyetlerin, hedef maliyeti tutacak şekilde düşürülmesi için çalışmalar yoğunlaştırılmalıdır. Üretim öncesi mamul tasarımları bu belirtilen ekseninde sürdürülmeli ve mamul dizaynı buna göre yapılmalıdır.

Hedef maliyetleme ile ilgili literatür incelendiğinde Cooper, hedef maliyetlemenin başlıca iki amacı olduğundan bahsetmektedir (Cooper, 1995: 31). Bu amaçlar;

- Üretilen ürünün, hedef veya beklenen satış fiyatıyla hedeflenen kârı sağlayacak olan imalat maliyetinin tespit edilmesidir.
- Dışardan sağlanan mal ve hizmetlerin satın alma fiyatlarının tespit edilmesidir.

Hedef maliyetleme ile teknolojik yenilikleri tasarım ve üretime uyarlayarak, toplam yaşam dönemi boyunca maliyet tasarrufuna odaklanarak, maliyetlerin kapsamlı olarak yönetilmesi amaçlanır. Hedef maliyet yönetim sisteminde temel amaç, işletmenin stratejik planlarının içerisinde yer alan hedef kâra ulaşmaktır. Tüm maliyet tasarrufu faaliyetleri, müşteri memnuniyeti çalışmaları hepsi hedeflenen kâra ulaşmak için yapılan çalışmalar bütünü olarak adlandırılabilir (Şakrak, 1997: 301). Doğal olarak bu belirlenen çalışmaların başarılı olabilmesi için işletmedeki çalışanlarında değişik etkinlikler ve programlarla motivasyonlarının artırılması ve devamlılığının kazandırılması gerekmektedir.

Hedef maliyetleme yönetim sistemini üretilen ürünlerin pazara ve kaynaklara bağlayan bir sistem olarak gören Alman yazarlar Horvath ve Seidenschwarz'e göre bu yöntemin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- a. İşletmenin tamamının ve özellikle maliyet yönetiminin piyasa ile uyumunu sağlamak,
- b. Piyasa uyumlu araştırma geliştirme faaliyetleri için stratejik bağlantı sağlanması,
- c. Ürünün ilk proje safhasında maliyet yönetiminin desteklenmesi,
- d. Maliyet hedefleri sürekli kontrol edilerek, dinamik maliyet yönetimini sağlamak,
- e. İşletme hedeflerinin doğrudan piyasaya yönelik ihtiyaçlardan etkilenmesine yardımcı olmak.

IV. HEDEF MALİYETLEMENİN ÖZELLİKLERİ

Hedef maliyetleme uygulamada hem bir kâr planlaması aracı, hem de maliyet kontrol tekniğidir. Bu bağlamda hedef maliyetleme işletmelerde birden fazla yönetim fonksiyonuna hizmet etmektedir. Bu bilgiler ışığında hedef maliyetleme yönetim sisteminin özelliklerini aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralamak mümkündür (Ergun, 2002: 33-48).

- Hedef maliyetleme yönetim sistemi bir mamulün üretimine başlanmadan önce planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Buradaki planlanan amaç, piyasada bağımsız olarak oluşan fiyattan daha düşük maliyetle mamul üretebilmek için alternatifli üretim teknikleri ve malzeme çeşitleri geliştirmektir.
- Hedef maliyetleme, bir maliyet planlama aracıdır. Üretim aşamasından önce gerekli üretim teknikleri ve mamul üretim planlaması yapıldığı için, fiili üretim aşaması önceden planlanmış olur.
- Hedef maliyetleme yöntemi birden fazla parçanın birbirine eklenmesi ile oluşan yeni ürün gruplarında yani montaj endüstrisinde daha fazla kullanılır.
- Hedef maliyetleme yöntemi yeni bir ürünün üretimine başlanmadan önce tasarım aşamasında ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu özelliğinden dolayı yöntem muhasebe biliminden daha çok mühendislik ve yönetim bilimi ile iç içedir.
- Hedef maliyetleme yöntemi uygulamada maliyetleri düşürürken, üretim ve pazarlama fonksiyonlarının daha da bütünleşmesini sağlar. Tüm bunlardan ayrı olarak ta bilgisayar desteği ile üretim bölümü, pazarlama ve teknoloji fonksiyonları iletişim ağı ile birbiri ile etkileşim içerisinde olmaktadır.

V. HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Hedef maliyetleme yönteminin başarılı olabilmesi için işletme içerisinde bazı ön çalışmaların yapılmış olması gerekmektedir. Bu çalışmalar şu şekilde sıralanabilir.

- İşletmede takım çalışmasının olması,

- Maliyet muhasebesinden yönetim muhasebesine geçilmesi,
- Teknik işlerdeki mühendislik biriminde maliyet mühendisinin istihdam edilmesi,
- Üretim merkezli bir mühendislik kültürünün baskın olma özelliğinin aşılması,
- Yönetim kademelerinde fonksiyonlar arası bir örgüt kültürünün oluşturulması.

İşletme bu ön çalışmaların yanında hedef maliyetlemede bazı teknikler ve uygulamalardan da yararlanmaktadır. Bunları şimdi başlıklar halinde açıklayalım.

A) TEDARİKÇİLERİN KATILIMI

Üretim işletmeleri, mamul üretmede tedarikçilerin sağladığı hammadde ve malzemeler ile bir takım hizmetlerden yararlanırlar. Dolayısıyla tedarikçilerin sağladığı ürün ve hizmetlerin kalitesi, üretilen mamulün kalitesini de doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle hedef maliyetlemede üretimin tam zamanında ve kaliteli olarak gerçekleşebilmesi için ürün geliştirme sürecine tedarikçilerinde dahil edilmesi gerekir. Hedef maliyetlemeyi ilk uygulayan işletmelerden Toyota'da bir otomobil için kullanılan parçaların % 70'i dışarıdan yani tedarikçilerden sağlanmaktadır. Kısaca Toyota'nın başarısında ve gelişmesinde tedarikçilerin payının çok önemli olduğunu söyleyebiliriz (Can, 2004: 55).

B) EŞ ZAMANLI TASARIM

Hedef maliyetleme yönteminin başarılı olmasında üretilecek mamullerin ve mamul üretim sürecinin eş zamanlı olarak hazırlanması çok önemlidir. Çünkü bu sayede üretilecek ürün tasarlanırken, üretim departmanında kendi içerisinde bir takım değişiklikler yapacak ve yeni mamul üretimine kendi bölümünü hazırlayacaktır. Böylelikle işletme yeni mamul üretimine eş zamanlı olarak hazırlandığı için gereksiz zaman kaybına uğramamış olacaktır. Bunun sonucunda ise işletme rakiplerine karşı süre yönü ile avantaj sağlamış olmaktadır (Yükçü, 1999: 6).

C) MÜŞTERİ TALEPLERİ

Hedef maliyetleme sürecinde üretime başlamadan önce müşterilerin istek ve talepleri mutlak surette dikkate alınmalıdır. Çünkü üretilen ürünün piyasada kabul görmesi müşterilerin memnuniyet derecesi ile doğru orantılıdır. Piyasada müşterinin istifadesine sunulan mal ve hizmetler beğenilmesi ve tercih edilmesi durumunda işletmenin pazar payı artacak, aksi takdirde ise pazar kaybolacaktır. Bu durum ise işletme yöneticileri tarafından tercih edilen bir durum değildir. Bu nedenle maliyet azaltma çalışmaları yapılırken mutlak surette müşterilerin düşüncelerine ve onların taleplerine değer verilmeli ve bu hususlar dikkate alınarak maliyet azaltma çalışmaları yapılmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus müşteri istekleri dikkate alınırken müşterilerden gelecek bilginin doğru ve iyi tespit edilmiş olması gerekir. Bunun içinde işletmenin iyi bir bilgi sisteminin oluşturulması gerekmektedir (Can,2004: 56).

D) TASARIM BASİTLİĞİ VE ÖLÇÜMÜ

Hedef maliyetleme de müşteri istekleri tespit edildikten sonra üretilecek ürünün tasarımı kararlaştırılmalıdır. Burada dikkat edilecek husus taleplere cevap verecek noktada sade bir ürün tasarımına gidilmesidir. Çünkü daha karmaşık tasarımlar fazla ürün parçalarının oluşmasına yol açmakta, bu durum ise üretilecek mamulün maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla üretilecek ürün az parçanın bir araya gelmesiyle daha kısa zamanda üretilmeli ve müşteri isteklerine cevap verecek ölçülerde tasarlanmalıdır. Aksi durumlar ise maliyetlerin artmasına, maliyetlerin artması ise fiyatın daha yüksek oluşmasına neden olur. Fiyatın yüksek belirlenmesi ise beklenen satış hedefinden uzaklaşılmasına neden olur.

Ayrıca üretim sisteminin değişmesi veya tasarımda küçük çapta değişikliklerin olması durumunda kullanılan parçaların değiştirilebilir olmasına dikkat edilmeli ve aynı görevi yapacak daha ucuz maliyetli parçalar tercih edilmelidir.

E) HEDEF MALİYETLEME EKİBİ

Hedef maliyetleme sürecinin kontrol edilmesinde işletmenin tüm departmanlarından temsilcilerin olduğu bir “hedef maliyetleme ekibi” oluşturulur.

Oluşturulan bu ekip, hedef maliyetlemenin başarılı olmasında büyük pay sahibidir ve elde edilen maliyet sonuçlarından da bu ekip sorumlu tutulur.

Hedef maliyetleme de tasarımdan ürüne ulaşmadaki süreç yoğun geçmekte ve hedeflenen maliyet rakamlarına ilk defasında ulaşılmak mümkün olmayabilir. Bu nedenle bu sürecin kontrol edilmesi için oluşturulan ekipte endüstriyel pazarlamacılardan, tasarım ve üretime karar veren teknik personele, yönetim ve maliyet muhasebecisi gibi uzman personele yer verilmeli ve bu şekilde etkin bir ekip oluşturulabilir. Böyle uzman bir ekip kurulması işletme de zamanın en optimal kullanılmasını sağladığı gibi, ürünün hedeflenen zamanda piyasaya sunulmasına da katkı sağlar. Bu durum ise rekabet ortamında işletmeye rakiplerinden daha fazla avantaj sağlamış olur (Can, 2004: 57).

F) ÖRGÜT KÜLTÜRÜ

Hedef maliyetlemenin başarısında örgüt kültürünün önemi büyüktür. Başarılı bir örgüt kültüründe olması gereken özellik, değişime açıklık ve sürekli yeniliktir. Çünkü ekonomik çevre sürekli kendisini yenileyen ve çağın şartlarına ayak uydurabilenlerin, varlıklarını muhafaza edebildiği bir ortamdır. Maliyet azaltma çalışmaları da bu amaçla yapılmalı ve işletme örgütünün bu felsefeye sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde değişimlere karşı kararsız kalındığında ve bu tür yenilikler geç algılandığında işletme çok zaman kaybına uğrar ve ekonomik yarışta rakiplerinden arkada kalabilir. Diğer bir hususta işletmedeki örgüt kültürü hatalardan ders çıkaran ve aynı hataları tekrar eden bir yapıdan uzak durmalıdır. Bu durum ise işletmede sürekli gelişim ile açıklanabilir (Yükçü, 1999: 7).

G) DİĞER TEKNİKLERDEN YARARLANMA

Hedef maliyetlemenin başarılı olmasında işletmenin bir takım istatistiksel teknikleri biliyor ve kullanıyor olması da önemli bir etkidir. Çünkü elde edilen sonuçların analizi ve yorumu işletmenin geleceği ile ilgili adımların atılmasında bir rehber konumunda olacaktır. Dolayısıyla işletmelerin bu tür özel yöntem ve tekniklere önem vermesi ve bu teknikler hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Bu tür tekniklere örnek olarak değer mühendisliği, balık kılçığı diyagramları ve değer zinciri analizleri verilebilir.

VI. HEDEF MALİYETLEMENİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Rekabetin yoğun olduğu ekonomilerde hedef maliyetleme yöntemi, hem maliyetlerin kontrol altına alınmasında hem de kâr planlamasında bir sistem olarak kullanılmaktadır. Bu yöntem işletmelere birçok avantajlar sunarken, uygulamadan kaynaklanan sıkıntılar nedeni ile bazı işletmelerde avantajlar dezavantaja dönüşebilmektedir. Aşağıda hedef maliyetleme yönetim sisteminin avantaj ve dezavantajları sırasıyla açıklanmaktadır (Kwah, 2004: 47).

A) HEDEF MALİYETLEMENİN AVANTAJLARI

1. Hedef maliyetlemede maliyetler, mamulün üretimine geçilmeden önce gerekli çalışmalar yapılarak önceden tespit edildiği için, maliyetlerin kontrol altında tutulmasını sağlar. Böylelikle işletmeler etkin bir maliyet yönetimine kavuşmaktadır.
2. Hedef maliyetleme yönetim sisteminde öncelikli hedeflerden birisi üretilecek mamulün özelliklerinin ve tasarımının üretim aşamasından önce belirlenmesidir. Böyle bir çalışma ise mamulün anlaşılabilir ve fonksiyonlarının kesin olarak belirtilmesine imkân sağlamaktadır.
3. İşletme bütçelerinin hazırlanmasında rehberlik yapar ve daha doğru ve kısa zamanda hazırlanmasına yardımcı olur.
4. İşletmedeki para politikasının etkin olmasını sağlar ve paranın doğru kullanılmasında önemli role sahiptir. Bu durum ise işletme yatırımlarının daha faydalı ve verimli olmasına olanak sağlar ve paranın gereksiz yerlerde kullanılmasının önüne geçilir.
5. Hedef maliyetleme süreci ürün tasarımı ile başlar. Ürün tasarımında ise temel amaç müşteri taleplerini dikkate almak ve onların ihtiyaçları doğrultusunda hareket etmek gerekir. Böylelikle mamul üretiminde müşterilerin temel ihtiyaçları ve onların talepleri dikkate alındığı için müşteri memnuniyetine daha kolay ulaşılmış olur. Hatta hedef maliyetleme sürecinde tedarikçilerle de etkileşim daha fazla olduğu için onlardan müşteri adına bir takım indirim ve kolaylık gibi taleplerde bulunulabilir.

6. Hedef maliyetleme yönteminde işletmenin departmanları arası koordinasyon ve işbirliği yapılmasına ve bir takım ruhu oluşmasına yardımcı olur. Bunun sonucu ise maliyetler ile ilgili hedeflere daha kolay ulaşılmış olur. Çünkü belirlenen hedeflere ulaşmak sadece bir bölümün sorumluluğunda değildir. Böylece işletmedeki tüm birimlerin maliyetlere ulaşmadaki sorumlulukları önceden belirlenmiş ve maliyetler ile ilgili yapması ve yapmaması gereken tutum ve davranışlar önceden tespit edilmiş olur.
7. Son olarak işletmelere rekabette öne geçirecek kalite, mamul dizaynı ve müşteri ihtiyaçları gibi stratejik öneme sahip unsurlarda hazırlıklı olmasına imkân verir ve rakiplerinden daha avantajlı olmasına olanak sağlar.

B) HEDEF MALİYETLEMENİN DEZAVANTAJLARI

Hedef maliyetlemenin dezavantajları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kwah, 2004: 41).

1. Sistemin karmaşıklığı: Hedef maliyetleme sistemi çok yönlü ve karmaşık bir süreci içerdiği için algılanması ve uygulanması sırasında çeşitli zorluklar ortaya çıkmaktadır.
2. Pahalı olması: Bu durum hedef maliyetlemenin işletmelerde uygulanmasında kullanılan kaynakların miktarıyla ilgilidir. Bu uygulamanın maliyeti, beklenen kârlardan çok daha yüksek olarak algılanmaktadır.
3. Çalışanlar üzerine aşırı baskı yapılması: Hedeflere ulaşılması için çalışanlardan daha fazla çalışmaları ve daha hızlı bir tempo ile çalışmaları beklenmektedir. Böyle bir ortamın ise işgörenler üzerinde daha fazla stres meydana getirmesine ve hatta işten kopmalara sebep olmaktadır. Bu durum ise sistemin bir dezavantajı olarak görülmektedir.
4. Sistemin tanınmaması: Hedef maliyetleme yönetim sisteminin başarılı olmasında sistemin kendisi ve diğer yararlanılan tekniklerinde uygulayıcılar tarafından tam olarak bilinmesi ve anlaşılmasına bağlıdır. Hedef maliyetleme ile birlikte diğer tekniklerin uygulanmasında gerekli bilgi ve tecrübe yeterli seviyede değilse yöntemin uygulamasında başarısızlıkların olması kaçınılmazdır.

5. Diğer nedenler: Bunlar ise, kültürel faktörler, işletmelerin kendi yönetim sistemlerinin en iyi olduğuna inanmaları ve çalışanlarının sorumluluklarını korumaya eğilimli olmalarından kaynaklanmaktadır.

Şu anda işletmeler, sistemin karmaşıklığından, maliyet yapısı veya çalışanlara baskı getirmesinden dolayı onu uygulamamakta, ya da mevcut ismiyle bilinmemesinden ya da böyle bir sistemi uygulamaya yetkili olmadıklarından başvurmamaktadırlar. Bütün bu sözü edilen önemine rağmen, günümüzde, sistemin kullanılmasıyla birlikte bazı zayıflıklar da belirlenmiş olmaktadır. Bunlar;

- i. Uzun dönemde, sürekli problemler yaratan bir sistem olarak düşünülmüş olabilir. İyi bir kontrol sistemiyle, işletme faaliyetleri başından sonuna kadar incelenir ve problemler en aza indirilebilir.
- ii. Hedef maliyetlemenin en büyük zayıflığı, iş gücü üzerine aşırı bir baskı oluşturmasıdır. Hedef maliyetlemeye başvurarak, planlanan zamanı azaltmak tamamen imkânsız olmaktadır. Maliyetler, aşırı talep edilen kâr planlamasından ortaya çıkar. Bunun yanında hedef maliyetleme fonksiyonları, üretim sürecinin her aşamasında, aynı düzen ve sistemde uygulanırsa ve sorumluluklar dengeli dağıtılsa, daha başarılı sonuçlar elde edilebilir.
- iii. Hedef maliyetlemenin başarılı olması, sistemin faktörleri içerisinde yer alan tahminlerin doğruluk derecesi ile aynı orantıdadır. Hedef maliyetleme ile ilgili ortaya konan tahminler, gerçekleşen sonuçlardan uzak olursa sistemde başarısız olacaktır.
- iv. Ürünlerin tasarım ve gelişim aşamasında fiyat tespit etme ve maliyet düşürme için yapılan çalışmalar sırasında zaman kaybedilmesi ile ürün pazara gecikmeli olarak girebilir. Bunun sonucunda da işletmenin pazar payında bir azalma ve pazar fırsatlarının kaçmasına neden olabilir.
- v. İşletmeler önceden tespit edilen hedef fiyatlarla çalışma yaptığı için, böyle bir kısıtlama ürün tasarımı ve özelliklerinin sınırlı olmasına yol açacaktır.

VII. İŞLETMELERİ HEDEF MALİYET SİSTEMİNİ KULLANMAYA ZORLAYAN NEDENLER

Günümüzde rekabetin oldukça yoğun olması, ekonomik ve diğer alanlarda hızla gelişen teknolojiler işletmelerin maliyet yönetim tekniklerini de aynı oranda ihtiyaçlara cevap verecek şekilde geliştirmesine neden olmuştur. Bu gelişmelere bağlı olarak işletmelerin hedef maliyetleme yöntemini kullanmalarının nedeni şunlardır.

1- Çok yoğun rekabetin olduğu durumlarda gelişen yeni teknolojilerin taklitleri de aynı oranda çoğalmaktadır. Böylesine olumsuz bir durum ise büyük işletmeleri, maliyetlerini üretimle eşdeğer zamanda planlamaya zorlamıştır. Bu şekilde bir planlama ise hedef maliyetleme yönetim sistemi ile mümkün olmaktadır.

2- İşletmelerin farkına vardığı diğer önemli bir nokta ise “fiyat pazarda belirlenmektedir” gerçeğidir. Bu nedenle işletmeler fiyatın belirlenmesinde kendi fonksiyonlarının azalmasını fark ettikleri için yoğunluğu üretilen mamullerin maliyetine vermişlerdir (Karcıoğlu, 2000: 177). Mamul maliyetlerinin % 80-85’i, mamulün geliştirilmesi ve mühendislik aşamasında verilen kararlarda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bir mamulün maliyetinin belirlenmesinde tasarım aşamasının önemi oldukça büyüktür. Sonuç olarak işletmeler, fiyatı belirlemede söz hakları olmadığı için, kârlılıklarını devam ettirebilmek için üretime geçmeden bir hedef maliyet belirlemeli ve buna göre faaliyetlerini planlamalıdır. Bu durumda belirlenen amacı gerçekleştirecek yöntem ise hedef maliyetleme yöntemidir.

3- Bir başka önemli nokta ise ileri üretim ortamlarında sıklıkla kullanılan otomasyon, işletmelerin maliyet yapılarının değişmesine neden olmuştur. Bu tür teknolojilerin kullanılmasıyla işletmelerde, klasik yönetim muhasebesi tekniklerinin önemi zayıflayarak, maliyet ve kâr planlamasında hedef maliyetleme yönteminin önemi biraz daha artmıştır (Alkan, 2003: 57).

VIII. YÖNETİM MUHASEBESİ VE HEDEF MALİYETLEME

Genel olarak yönetim muhasebesi, işletmenin faaliyetlerini planlamak ve kontrol etmek, yöneticilere karar almada yardımcı olacak muhasebe verilerini toplamak ve bu verileri analiz etmek şeklinde tanımlayabiliriz (Köse, 2000: 32). Bu tanımdan yola çıkarak yönetim muhasebesinin işlevleri ise şunlardır.

- Yönetim için karar almada kullanılacak gerekli bilgilerin toplanması,
- Toplanan bilgileri ayrıştırıp sınıflandırarak analiz edilmesi,
- Bilgilerin değerlendirilmesi,
- Elde edilen bilgilerin raporlanması.

Yönetim muhasebecisi bu işlevleri yerine getirirken, sadece bir uzman olarak çalışmakta ve elde ettiği bilgilerle işletme sahip ve yöneticilerinin alacağı kararları etkileyici bir fonksiyona sahiptir.

A) GELENEKSEL MALİYET SİSTEMİ İLE HEDEF MALİYETLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI

- Üretim maliyetlerinin çoğu üretimden önce belirlenmektedir. Bu nedenle, üretim aşamasında yapılan maliyet düşürme çalışmaları yanlış yönlenebilir.
- Geleneksel maliyetlemede pazar faktörü, maliyet planlamasının bir parçası değildir. Oysa hedef maliyet yönetim sisteminde pazar faktörü yöntemin başlangıç noktasıdır. Çünkü maliyet azaltma çalışmaları pazarda oluşan satış fiyatlarına göre belirlenmektedir.
- Maliyet planlanmasında, değerler zinciri ile çok az ilgilenilir ya da tamamen göz ardı edilir. Hedef maliyetlemede ise istenilen maliyet rakamına ulaşmak için her türlü teknik ve imkânlardan yararlanmak gerekir.
- Ürün fiyatlarının çoğu maliyetler tarafından değil de, piyasa tarafından belirlenmektedir. Bundan dolayı, ürünün fiyatını belirlemede sadece maliyetin göz önüne alınması, piyasaya sunulan malın fiyatının rekabet edememesi veya makul olmayan düşük bir düzeyde kâr getirmesi riskini doğurur. Hedef maliyetlemede ise piyasa fiyatına göre öngörülen maliyette mamul üretilmesi esastır. Bu nedenle kârlılık önceden belirlenmektedir.
- Fiyatlar, maliyet-artı yöntemiyle belirlenmekte, ürünün nihai fiyatı, ancak, ürün pazara sunuş aşamasına geldiğinde belirlenebilmektedir. Bu durum yanlış fiyatlandırmaya neden olabilir. Bu ise önemli miktarlarda satış ve kâr kayıplarına yol açabilir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 359).

- Tasarlanan özelliklerde maliyete yer verilmemesi, ürünün verimsiz bir şekilde üretilmesi sonucunu verebilir. Hedef maliyetlemede ise süreç müşteriler ve tedarikçilerde dahil edilmekte, ürün tasarımı ve dizaynında bu faktörler dikkate alınarak bir takım olumsuzlukların önüne üretimden önce geçilmesi hedeflenmektedir.
- İş çevrelerindeki değişim, daha fazla maliyetin ürün planlama ve tasarım aşamalarında belirlenebilmesine olanak sağlamıştır (Coşkun, 2003: 27).

Yukarıda anlatılan maddeleri aşağıda tablo halinde de gösterecek olursak, her iki yaklaşımın farkları ve özellikleri daha kolay belirlenmiş olmaktadır.

Tablo 1. Hedef Maliyet ve Maliyet Artı Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Maliyet Artı Yaklaşımı	Hedef Maliyetleme Yaklaşımı
✓ Pazar faktörleri maliyet planlamasının bir parçası değildir. Maliyetler fiyatı belirler.	✓ Rekabete dayalı Pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
✓ Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	✓ Maliyet düşürmek için anahtar tasarımdan başlar.
✓ Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteriler değildir.	✓ Müşteri istekleri, maliyet düşürmede rehberdir.
✓ Maliyet düşürmede, maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	✓ Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar, maliyet düşürmede sorumludur.
✓ Satıcılar ile mamul tasarımından sonra ilgilenilir.	✓ Satıcılar ile tasarım öncesinde ilgilenilir.
✓ Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	✓ Müşterilerin, elde etme maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenir.
✓ Maliyet planlamasında, değerler zinciri göz ardı edilir yada çok az ilgilenilir.	✓ Maliyet planlamasında, değerler zinciri ön planda tutulur.

Kaynak: Şakrak, 1997: 96.

B) HEDEF MALİYETLEMEDE YÖNETİM MUHASEBECİLERİNİN FONKSİYONU

Hedef maliyetlemede yönetim muhasebecileri mamul ile daha işin başında düşünce aşamasında iken tasarım sırasında ilgilenmeye başlarlar. Yönetim muhasebecileri bu başlangıçtan mamul yaşam döngüsü boyunca ve sonuna kadar mamulle ilgileri devam eder. Ayrıca, yönetim muhasebecileri tasarım sırasında çok iyi maliyet tahmininde bulunmaları gerekir. Yani tasarım sırasında, imalata geçilmeden

mamulün tamamının maliyeti hakkında doğru tahminde bulunması gerekir. Bundan sonra da fiili üretim sırasında tahmin edilen maliyetlerle gerçek maliyet rakamlarının birebir tutması gerekmektedir. Değer mühendisliği uygulamasında, mamul mühendislerinin kullanacağı maliyet rakamları gerçek rakamlar olmalı ki hedeflenen maliyet rakamlarına işletme kolayca ulaşabilsin. Aksi durumlarda hedeflenen maliyet rakamlarına ulaşmak çok zor olur. Bu durum ise işletmeye zaman, pazar ve para kaybettirebilir (Köse, 2000: 33).

İşletmeler çok fonksiyonlu grup elemanlarından oluşur. Bu grup elemanları ise tasarım, imalat mühendisleri, satın alma, pazarlama, üretim, maliyet muhasebesi ve diğer üyelerdir. Yönetim muhasebecisi bu gruba dahil olan tüm kesimlerle iyi ilişkiler içerisinde olmalı ve hedef maliyete ulaşmak için tüm grup elemanlarına yardım da bulunmalıdır. Çünkü üretim aşamalarının finansal boyutunu imalat mühendisleri veya başka bir faaliyetin finansal boyutunu tasarım grubu bilmeyebilir. Bu tür durumlarda yönetim muhasebecileri devreye girerek faaliyetlerin finansal etkilerini tüm üyelere bildirmek durumundadır. Tüm bu açıklamaların sonucunda görüldüğü gibi hedef maliyetleme sürecinde yönetim muhasebecileri çok aktif görevler üstlenmekte, planlama aşamasında sürece dahil olup verileri toplayan analiz eden, ölçen, yorumlayan ve raporlayan bir fonksiyon elemanı konumunda işlevlerini yapmaktadırlar.

İKİNCİ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ

I. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİNİN TEMEL İLKELERİ

Hedef maliyetleme süreci ile ilgili olarak geleneksel maliyetleme sisteminden farklı olarak bir takım ilkeler ortaya çıkmıştır. Bu ilkeler;

- ✓ Fiyata göre maliyetleme,
- ✓ Müşteriler üzerinde yoğunlaşma,
- ✓ Mamul tasarımı üzerinde yoğunlaşma,
- ✓ Geniş kapsamlı katılım,
- ✓ Yaşam döneminde maliyet düşürme,
- ✓ Değerler zinciriyle ilgilenme,

şeklinde sıralanabilir (Ergun, 2002: 33-48).

A) FİYATA GÖRE MALİYETLEME

Fiyata göre maliyetleme de işletmede hedeflenen maliyeti yakalayabilmek için serbest piyasada oluşan satış fiyatından, beklenen kâr düşülür. Burada dikkat edilmesi gereken iki önemli unsur vardır (Şakrak 1997: 92-93). Bunlardan birincisi; piyasa şartları ürünlerin satış fiyatlarını belirlediği için işletmenin burada fiyat mekanizmasına bir etkisi yoktur. Bunun sonucunda işletmenin beklenen kârı gerçekleştirebilmesi için sıklıkla maliyet bileşenlerini kontrol altına almalı ve bunları sıklıkla analize tabi tutarak, maliyet planlarını revize etmelidir.

İkinci olarak ta bu süreçte rakiplerle yarışabilmek ve güçlü olabilmek için, pazar fiyatının nasıl oluştuğu çok iyi tespit edilmelidir. Çünkü rekabet ortamında fiyatın hangi aşamalardan sonra meydana geldiği bilinmeli ki, bu bilgi mamulle ilgili değişik maliyet düşürme tekniklerinin daha kolay uygulanmasına zemin hazırlayabilsin. Bu durum ise, işletmemizin rakiplerden bir adım daha önde olmasını sağlar (Alkan, 2003: 71).

B) MÜŞTERİLER ÜZERİNDE YOĞUNLAŞMA

Hedef maliyetleme sürecinde müşteriler sistemin en önemli noktasını oluşturmaktadır. Çünkü pazarda istenilen düzeyde pay alabilmek için bir ürün üretilmeden önce müşteri talepleri ve beklentileri iyi analiz edilmeli ve buna uygun ürün piyasaya sunulmalıdır. Çünkü burada müşteri memnuniyeti mamullerle ilgili kalite, zaman ve ürün fiyatı ile ilgilidir. Bu unsurlar maliyet çalışmalarında devamlı göz önünde bulundurulmalı ve çalışmaları yönlendirici nitelikte olmalıdır. Hedef maliyete ulaşmak için mamulün kalitesinden, performansından eksiltmeler yaparak veya pazara geç sunma gibi faaliyetlerle ulaşılamaz.

Hedef maliyetlemede müşteri odaklı yaklaşım, pazardaki beklentileri, talepleri dikkate alarak mamul geliştirme faaliyetlerini de biçimlendirmektedir. Hedef maliyetleme sürecinde mamulün özellikleri;

- Müşteri beklentilerine cevap vermeli,
- Müşterilerin ödemeyi kabul ettikleri düzeyde fiyata sahip olmalı
- Ek pazar payı veya satış hacmini sağlamalıdır.

C) MAMUL TASARIMI ÜZERİNDE YOĞUNLAŞMA

Hedef maliyetleme sürecinin üçüncü ilkesi üretilecek mamulün tasarımı üzerinde yoğunlaşmaktır. Hedef maliyet sistemi, mamul tasarımını maliyet yönetimi için anahtar kabul etmektedir. Mamul maliyetlerinin yaklaşık %80-85'i tasarım aşamasında belirlendiğinden tasarım aşaması hedef maliyetleme sisteminin odak noktasıdır. Bu nedenle tasarım aşamasına yoğunlaşarak, maliyeti artırıcı ve sonradan işletmeye zaman kaybettirecek değişiklikleri yok etmektedir (Ansari vd, 1997: 12). Hedef maliyetleme mamulün kalite, fonksiyonellik ve maliyetinin büyük bir bölümünün, tasarım aşamasında tespit edildiği gerçeğine dayanmaktadır. Sonrasında ise bu üç unsuru geliştirmek için çok az şey yapılabilmektedir. Mamul tasarım sürecinin önemli unsurlarından biri tüketiciler tarafından değeri olmayan, mamulün fiyatını arttırmadığı halde maliyetini arttıran fonksiyon ve özelliklerin ortadan kaldırılmasıdır. Geleneksel maliyet azaltma yöntemleri, maliyetlerin yönetimi için ölçek ekonomilerine, öğrenme eğrilerine, hurda atıkların azaltımına yoğunlaşmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001: 364). Tasarıma yönelik yaklaşımın dört alt ilkesi vardır;

- a) Hedef maliyetleme sistemi maliyetler ortaya çıkmadan maliyetleri yönetmektedir. Üretimden önce maliyetleri tasarlamak, üretim sırasında maliyetleri kontrol etmekten daha kolaydır. Hedef maliyet yönetim sisteminde maliyetlerin önemli bir kısmı tasarım aşamasında iken önceden tespit edilir, üretim aşamasında ise ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle süreç, maliyetlerin belirlendiği tasarım aşamasına odaklanmaktadır.
- b) Hedef maliyetleme sistemi teknik personeli, mamulün, teknolojinin ve tasarımının mamul maliyetine 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. 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 başlangıç safhasında problemleri çözüme kavuşturarak, mamul geliştirme süresini ve maliyetini azaltmaktadır (Ansari vd, 1997: 14).

D) GENİŞ KAPSAMLI KATILIM

Hedef maliyetlemenin güçlü yönlerinden biri takım çalışmasını gerektirmesidir. Hedef maliyetleme tasarım mühendisliği, üretim, satış, pazarlama, maliyet muhasebesi, hizmet ve destek bölümlerini temsil eden kişilerden oluşan takımlardan yararlanmaktadır. Bu takımlara dışardan tedarikçiler, müşteriler, dağıtıcılar gibi gruplarda dahil edilmektedir. 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 (Alkan, 2003: 75).

E) YAŞAM DÖNEMİNCE MALİYET DÜŞÜRME

Dünyadaki 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 yönetim sistemi tasarım merkezli ve mamulün yaşamı boyunca oluşan tüm maliyetleri yönetmeyi amaçlayan bir yaklaşımdır. Hedef maliyetlemenin amacı mamul yaşam seyri maliyetlerinin hem tüketici hem de üretici açısından azaltılmasıdır. Örneğin bir buzdolabı için tüketicinin yaptığı harcama, satın almak için ödediği fiyattan fazladır. Tüketici elektrik, tamir ve televizyonun kullanım süresi sonunda hurdaya atma gibi pek çok ek harcama yapacaktır. Üretici bakış açısından yaşam dönemi maliyetlemesinin anlamı, bir mamulün ortaya çıkmasından hurdaya ayrılanaya kadar tüm maliyetleri en aza indirmektir (Can, 2004: 63-64).

Yaşam döneminde maliyet düşürme ilkesinin üretici ve tüketici yönünden olmak üzere iki ilkesi vardır (Ansari vd., 1997: 15). Bu ilkeler;

- a) Üretici bakış açısından mamul geliştirme, üretim, pazarlama, dağıtım, destek, hizmet ve elden çıkarma gibi maliyetlerin azaltılması,
- b) Tüketici açısından ise ürünün yaşamı boyunca elde edilmesinden elden çıkarılmasına kadar ki süreçte maliyetlerinin en aza indirilmesidir.

F) DEĞERLER ZİNCİRİYLE İLGİLENME

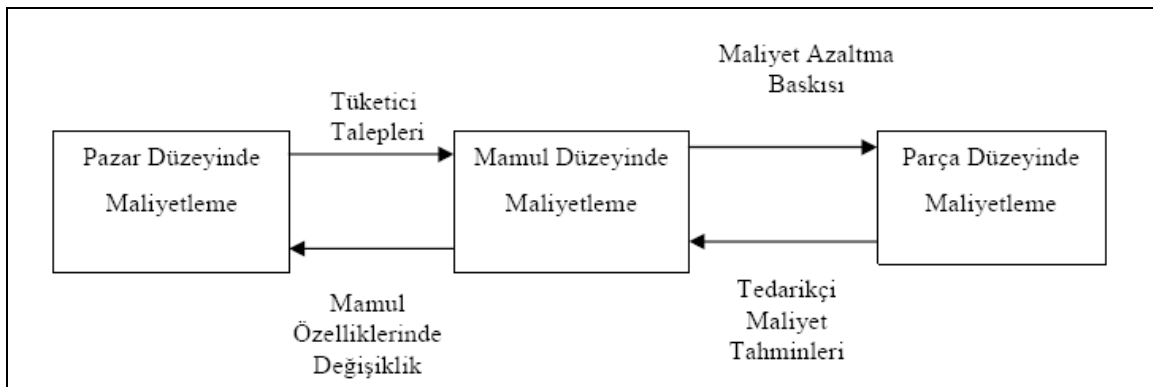
Hedef maliyetleme tedarikçilerden dağıtıcılara ve tüketici hizmeti sunanlara kadar değer zincirinin tüm üyelerini hedef maliyetleme sürecine dahil etmektedir. Böylece maliyet azaltma çalışmaları, işletme dışında kalan taraflarla ilişkilerin geliştirilmesi suretiyle tüm değer zincirine yayılmaktadır. Hedef maliyetleme sistemi değer zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun süreli yararlı ilişkilere dayanmaktadır.

Maliyete odaklanılarak her bir değer zinciri üyesinden hedef maliyetin ve stratejik amaçların başarılmasına katkıda bulunmaları istenmekte ve böylece istenen amaca ulaşılması beklenmektedir (Ansari vd., 1997: 11-15).

II. HEDEF MALİYETLEME UYGULAMALARI

Hedef maliyetleme süreci birbirini etkileyen bir faaliyetler bütünü olarak kabul edilmektedir. Süreç faaliyetlerinin çoğu aynı zamanda veya paralel olarak gerçekleşmektedir. Hedef maliyetlemenin etkili olabilmesi için bu sürecin çok disiplinli ve her takımın kendi üzerine düşen görevi en iyi şekilde ve eksiksiz yerine getirmesi gerekmektedir (Acar, 2005: 43). Bu süreç, Şekil 1.'de de görüldüğü üzere;

- a) Pazar düzeyinde,
- b) Mamul düzeyinde ve
- c) Parça düzeyinde, olmak üzere üç bölüme ayrılabilir.



Şekil 1. Hedef Maliyetleme Sürecinin Ana Unsurları

Kaynak: Cooper ve Slagmulder, 1999: 24.

Hedef maliyetleme disiplini piyasadaki düzenlemeyle başlamaktadır ve müşterilerin istekleri ve ödemeye hazır oldukları fiyatla ilgili bilgi toplanmasını gerektirmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1999: 24). Hedef maliyetleme müşteri ihtiyaçlarını, işletmenin mamul geliştirme ve pazarlama çalışmalarında temel almaktadır. Müşteri isteklerinin dikkate alınması ve anlaşılması, mamullerin ve hizmetlerin maksimum müşteri tatmini sağlamasında anahtar unsurdur. Geleneksel yaklaşımda mamul geliştirme faaliyetleri pazar ihtiyaçlarından uzaktı ve bunun sonucunda da uygun bir şekilde tasarlanmamış ve etkili bir şekilde fiyatlandırılmamış

mamuller üretilmekteydi. Ancak günümüzde mamuller teknolojik olarak mümkün olan şekilde geliştirilmek yerine, pazarın isteklerine göre ve pazarın kabul edeceği en yüksek fiyata göre geliştirilmektedir. 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 kullanılmaktadır. Mamul tasarımcıları 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 (Cooper ve Slagmulder, 1997: 74-75).

A) PAZAR DÜZEYİNDE HEDEF MALİYETLEME

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

Hedef maliyetleme sürecinin pazar düzeyinde maliyetleme kısmı müşterilere ve onların ihtiyaçlarına odaklanmaktadır. Hedeflenen maliyeti bulabilmek için, pazardaki rekabetçi baskıyı, mamul tasarımcılarına ve tedarikçilere aktarmaktadır. Hedef maliyetlemenin amacı mamulün yaşamı boyunca yeterli kâr 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 (Cooper ve Slagmulder, 1997: 87).

Pazar düzeyinde maliyetleme beş temel aşamaya bölünebilir.

- Uzun dönemli satış ve kâr amaçları,
- Mamul hatlarının planlanması,
- Hedef satış fiyatının belirlenmesi,
- Hedef kâr payının belirlenmesi,
- Kabul edilebilir maliyetin belirlenmesidir.

1. Uzun Dönemli Satış ve Kâr Amaçlarının Belirlenmesi

Hedef maliyetleme, işletmenin uzun dönemli satış ve beklenen kâr amacının belirlenmesiyle başlamaktadır. Hedef maliyetlemenin esas amacı, her mamulün yaşamı boyunca işletmenin uzun dönemli kâr 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. 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. 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 (Cooper, 2002: 6-7).

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, kârlılık amacını gerçekleştirmede başarısız olabilir. Mamul hattında çok az mamul bulundurmanın dezavantajı ise müşteriler, işletmenin sunduğu mamullerden tatmin olmayıp rakip işletmelere yönelebilirler (Acar, 2005: 49). 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 kâr getirip getiremeyeceğini anlamak için dikkatli şekilde analiz etmektedir. Eğer mamul yeterince kâr 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. 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. 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 (Ansari vd., 1997: 32). Tek bir hedef satış fiyatı mutlaka belirlenmelidir. Eğer işletmeler aynı mamulü, farklı ülkelerde farklı fiyatlardan satıyorlarsa, ortalama bir satış fiyatı kullanılır. İşletmeler, mamulleri için satış fiyatı belirlerken olası müşteriler, mamulün miktarı ve rakiplerin stratejileri ile ilgili birtakım

varsayımlarda bulunmaktadır. 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. 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 alternatiflerim nelerdir”. 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. 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.

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 kârlılık amaçlarından oluşmaktadır.

Dışsal faktörler ise;

- ✓ 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.

Genelde işletmeler, hedef maliyetleme ortamlarında mamulün fiyatını belirlerken dört anahtar belirleyici kullanmaktadır (Ansari vd., 1997: 32);

1) 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.

2) 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.

3) 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.

4) 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 fiyatlandırma yaklaşımı, rakiplerin pazara girmesini engellemek için kullanılabilir (Ansari vd., 1997: 32). Hedef satış fiyatları, işletmenin uzun dönemli satış ve kâr amaçları çerçevesinde belirlenmektedir. Hedef satış fiyatı, işletmenin elde etmek istediği pazar payını, kâr 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 kârlılığa neden olacaktır. Nihai mamulün fiyatı belirlenene kadar birçok tekrarlamalara ve gözden geçirmelere ihtiyaç duyulabilir. Aynı zamanda bu süreç, yeni bir mamule veya mevcut mamullerin yeni versiyonlarına fiyat konulmasına göre değişmektedir.

4. Hedef Kâr Payının Belirlenmesi

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

Hedef maliyetleme esasını işletmenin tamamı için yapılan kâr planından almaktadır. Yeni ve mevcut mamul portföyleri için her dönem hedef kâr belirlenmektedir. Bireysel mamul kârlılıklarına odaklanmak yerine birbiriyle ilişkili mamul gruplarının kârlılığına odaklanılmaktadır. Hedef kâr payı, mamulün veya mamulün dahil olduğu mamul hattının geçmiş kâr seviyesine göre, rakiplerin gücüne göre ve uzun vadeli kâr planına göre yakalanması gereken kâr hedefi temel alınarak belirlenmektedir. Hedef kâr paylarının belirlenmesi, kabul edilebilir maliyetin işletmenin görece rekabetçi pozisyonunu yansıtmaya neden olmaktadır (Acar, 2005: 57).

Mamullerin üretimine başlamak yüksek yatırım gerektiriyorsa veya satış fiyatı ve maliyetleri mamulün yaşamı boyunca değişiklik gösterecekse hedef kâr payı buna göre ayarlanmalıdır. Bu ayarlamalarda amaç, mamulün yaşamı boyunca beklenen kârlılığının yeterli olmasını sağlamak ve hedef kâr 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.

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

İşletme düzeyinde planlar her bir mamul için ayrı mikro kâr 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. Kâr planındaki hedeflenen satışların kârlılığı oranının, hedeflenen satış düzeyine uygulanması mamul düzeyinde planlanan kârı vermektedir. İstenen ve planlanan olmak üzere iki kâr, mamul için son bir hedef kâr belirlemek amacıyla karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırmada dört önemli unsur dikkat çekmektedir:

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

Her mamulün kendi kâr planı vardır. Çok yıllık mamul ve kâr planı tüm mamullerin (hizmetlerin), uzun dönemli işletme planları boyunca geliştirilmesini ve sunulmasını göstermektedir (Ansari vd., 1997: 36-38).

5. Kabul Edilebilir Maliyetin Belirlenmesi

Hedef satış fiyatı ve hedef kâr payı belirlendikten sonra kabul edilebilir maliyetler hesaplanabilir:

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

Teknik olarak bir mamulün hedef maliyeti, hedef satış fiyatından hedef kâr 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 kâr 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 ve hedef maliyet aynı olmaktadır.

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. Kabul edilebilir maliyet, pazar tarafından empoze edilen bir amaç iken hedef maliyet, mamul tasarımcıları ve geliştirme takımları için konulan ara amaçtır.

Üst yönetime göre kabul edilebilir maliyet, mamulün hedef satış fiyatında satılıp hedef kâr 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 kâr taleplerini yansıtırken, işletmenin ve tedarikçilerin gerçek yeteneklerini yansıtmaz. Bu yeteneklerin hedef maliyette birleştirilmesi ise mamul düzeyinde hedef maliyetlemenin görevidir.

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

B) MAMUL DÜZEYİNDE HEDEF MALİYETLEME

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.

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 kâr 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 (Cooper ve Slagmulder, 1997: 108-109).

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

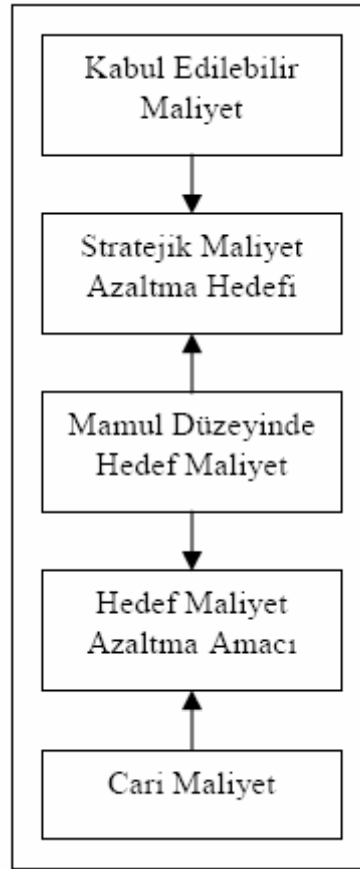
Mamulün maliyetlerini azaltmaya çalışma süreci değer mühendisliği olarak adlandırılmaktadır ve ağırlıklı olarak tedarikçilerle etkileşimli ilişkiye dayanmaktadır. Bu ilişkiden amaç, tedarikçilerin mamulleri için önceden satış fiyatı tespit etmelerini ve mümkün olduğunda da işletmenin yüksek düzeyde kalite 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 kâr açığını belirlemektedir ve işletmenin rekabetçi koşullar için yeterince verimli olmadığının sinyalini vermektedir.

Hedef maliyetleme sisteminin iyi bir şekilde kurulduğu işletmelerde, stratejik maliyet azaltma hedefi çok azdır veya hiç yoktur ve tasarım takımının üzerinde bunu sıfıra 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 disiplinini, 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.'de görüldüğü gibi mamul düzeyinde hedef

maliyet, mamulün cari maliyetinden, hedef maliyet azaltma amacının çıkarılmasıyla belirlenmektedir.



Şekil 2. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Kaynak: Cooper ve Slagmulder, 2002: 6.

$$\text{Mamul Düzeyinde Hedef Maliyet} = \text{Cari Maliyet} - \text{Hedef Maliyet Azaltma Amacı}$$

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

$$\text{Stratejik Maliyet Azaltma Hedefi} = \text{Hedef Maliyet} - \text{Kabul Edilebilir Maliyet}$$

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 hedef maliyeti gerçekleştirme çalışmasını 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 (Cooper ve Slagmulder, 1997: 109-112).

Sonuç olarak, kabul edilebilir ve mamul düzeyinde hedef maliyet arasındaki farklılığın iki rolü vardır. Birincisi, stratejik maliyet azaltma hedefinin belirlenmesi bir sonraki mamul grubunun tasarımcıları üzerinde maliyet azaltma yönünde daha güçlü bir baskı yaratmaktadır. Böylece kabul edilebilir maliyeti gerçekleştirmede başarısız olduğu takdirde, bu kalıcı bir yenilgi olmaktan çok gelecek için hedef haline gelmektedir. İkincisi ise 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.

2. Mamul Düzeyinde Hedef Maliyetin Elde Edilmesi

Hedef maliyet amacı belirledikten sonra, mamul düzeyinde hedef maliyetin ikinci aşaması olan, bu maliyetin elde edilmesi gelmektedir.

Mamul tasarımcıları, mamulün maliyetini azaltmak için değer mühendisliği, üretim ve montaj için tasarım ve kalite fonksiyon yayılımı gibi birçok mühendislik tekniğinden yararlanmaktadır. Değer mühendisliği gelişmiş tasarımlarla mamulün tüketiciler için değerini artırmayı hedeflemektedir. Bunu da müşteriler tarafından gereksinim duyulan fonksiyonların maliyetlerini azaltırken fonksiyonellik ve kalitesini artırmaya çalışarak yapmaktadır (Ergun, 2002: 38). 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. 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.

Değer mühendisliğinin uygulanması, mamulün kavramsallaştırılmasıyla başlamakta ve mamul üretime verilene kadar tasarım süreciyle devam etmektedir. Mamulün üretime verilmesiyle birlikte, süreç değer analizi 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 maliyetlerle ilgilidir. Değer mühendisliğinin büyük bir kısmı hedef maliyetleme sürecinin mamul ve parça düzeyi kısmında gerçekleşirken çok az kısmı fiyat odaklı maliyetleme kısmında gerçekleşmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 129).

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 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. 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.

Tahmini maliyetin hedef maliyetle karşılaştırılması tasarım süreci boyunca devam etmektedir. Eğer tahmini üretim maliyeti çok yüksekse, tasarım ek analizlere tabi tutulmaktadır. Genelde maliyet tahminlerini, hedef maliyet düzeyine kadar azaltabilmek için çok küçük değişikliklere ihtiyaç duyulmaktadır.

Hedef maliyetlemenin ana kuralının, hedef maliyetleme disiplinini sağlamada önemli rolü vardır. Ana kural üç yolla uygulanmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997: 122);

- ✓ 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 olan 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 kârın elde edilmesini sağlayacaktır. Standart mamulün fonksiyonelliğinde yapılan değişiklik, pazar analizine tabi tutulmalıdır, böylece, mamulün hedef satış fiyatında, müşteri tarafından kabul edilebilirliği ölçülebilir. Hedef maliyetleme sürecinde başarının yolu,

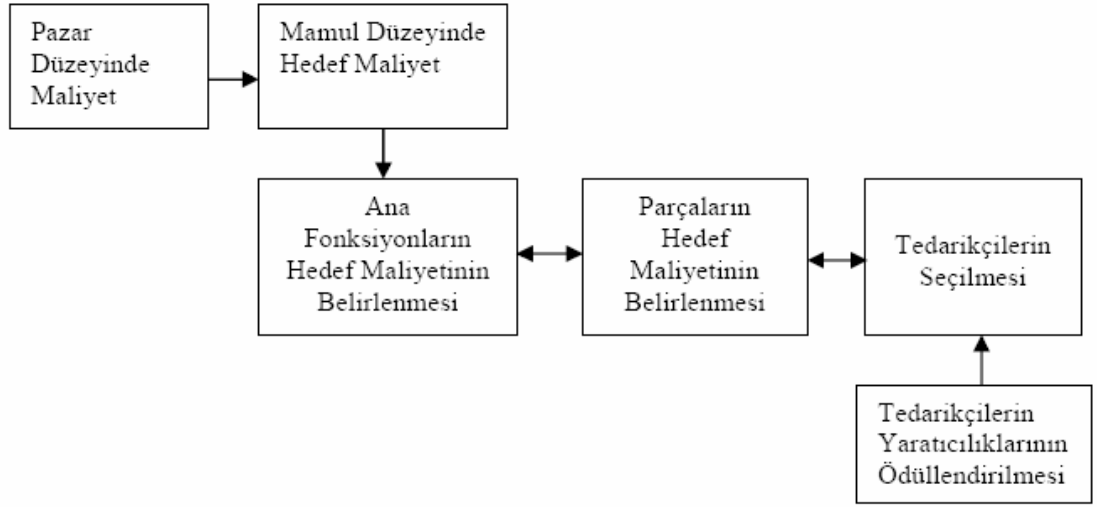
tahmini maliyetleri hedef maliyetlere eşitleyebilmekten geçmektedir. Maliyet azaltma amacı gerçekleştirilemez ise mamul, maliyeti azaltılmak için yeniden tasarıma gönderilir veya mamul üretilmekten vazgeçilir.

Bazen işletmeler, satış fiyatları, üretim maliyetlerini ve hedef kârlarını 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 (Cooper ve Slagmulder, 1997: 124-126).

C) PARÇA DÜZEYİNDE HEDEF MALİYETLEME

Hedef maliyetleme sürecinin mamul düzeyinde hedef maliyetleme kısmının tamamlanmasıyla birlikte, parça düzeyinde hedef maliyetlerin belirlendiği üçüncü ve son kısım başlamaktadır. Bu kısımda mamul düzeyinde hedef maliyet, parçalara ayrılmakta 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. 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. İşletmelerin mamul tasarımı sürecinde, maliyetleri 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 (Özer, 2004: 77).

Şekil 3'te görüldüğü gibi hedef maliyetleme sürecinin, parça düzeyinde hedef maliyet belirleme kısmı dört adımda incelenebilir:



Şekil 3. Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Kaynak: Cooper ve Slagmulder, 1997: 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.

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. Dışardan sağlanan parçalara bağımlı olmak, tedarikçilerle olan ilişkilerin,

işletmenin başarısındaki önemini artırmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1997: 141). Hedef maliyetleme yöntemi, işletmeye tedarikçilerden sağlanan parçaların satış fiyatını belirlemeye izin verme yolu ile tedarikçileri disipline etmek için güçlü bir mekanizma sağlamaktadır.

Mamullerin yapısı 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. Hedef maliyetlemenin başarılı olabilmesi için planlama, tasarım, muhasebe, üretim ve pazarlama departmanlarını ilişkilendiren matris bir organizasyonda hedef maliyetlemenin uygulanması gerekir.

Birçok işletme her ana fonksiyon için farklı maliyet azaltma amacı belirleyebilir. 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 üretilebilmesi 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 göreceli önemi bir üretimden diğerine değişiyorsa, başmühendis hedef maliyeti buna göre değiştirir. 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 artışı dengelemek için diğer bölümlerden beklenen maliyet azaltma hedefi artırılır, yani fonksiyonun maliyetleri sabit kaldığı için maliyetlerinde azaltışa gidilir. Mamulün kabul edilebilir maliyetini gerçekleştirebilmek için her ana parçanın maliyetindeki azalışların toplamı, istenen maliyet azaltma düzeyine eşit olmalıdır. 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 almaktadır çünkü maliyet azaltma trendleriyle ilgili tarihi veri bulunmamaktadır.

Bazı işletmelerde, parça düzeyinde hedef maliyet geliştirilirken üretim sürecinde tasarımla ilgili çıkabilecek problemlerden dolayı oluşacak herhangi bir maliyet fazlalığı için üretim yöneticileri tarafından kullanılabilir 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.

Mamulün üretimine başlandıktan 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 mamul üretilmekten vazgeçilecek ya da derhal kaizen maliyetleme yönetimi

uygulanarak, mamulün maliyetini geri çekmek için çalışılacaktır (Cooper ve Slagmulder, 1997: 148-149).

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.

2. Parçaların Hedef Maliyetinin Belirlenmesi

Mamul tasarımı, mamulün özellikli 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.

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.

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.

a) 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. İşletme veya t şeronları tarafından üretilen, montaja hazır parçaların tasarımında kullanılmaktadır.

b) 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 teknolojiye uzman tedarikçiler belirlenebilir. Son olarak, sözleşmeler tedarikçilerin yenilikleri için ödüllendirilmesinde kullanılmaktadır.

Tedarikçiler fiyat tekliflerine, itibarlarına ve parçayı yaparken kullandıkları teknolojinin kalitesine 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 başarılıbilir olması ve toplamda mamulün parça düzeyinde hedef maliyetine eşit olmasıdır.

Parçalar için hedef maliyetin belirlenme sürecinin tamamlanması, mamul tasarım sürecindeki ana aşamanın tamamlandığının, işaretini 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.

III. HEDEF MALİYETLEMEDE KULLANILAN VERİTABANI ANALİTİK TEKNİKLERİ

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,
- ✓ Kıyaslama ve,
- ✓ Çok Yıllı Mamul ve Kâr Planlarından oluşmaktadır.

A) DEĞER MÜHENDİSLİĞİ

Değer mühendisliği, 1940'larda General Electric firmasından Lawrence Miles tarafından ortaya konulan bir tekniktir. 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.

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. 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 (Ergun, 2002: 38).

Değer mühendisliği mamul özelliklerinin elde edilmesinde hangi tasarım ve üretim alternatiflerinin gerekli olduğunu değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım sağlamaktadır. Her bir mamul fonksiyonunun görelî önemini analiz etmek için çapraz fonksiyonel takımlar gereklidir. Bu da her bir fonksiyonun maliyetinin, algılanan değere oranının belirlenmesini içermektedir. 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.

Değer mühendisliği mamul veya servisin her bir fonksiyonu üzerine yapılan ve istenen 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.

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:

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

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

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. Değer zincirindeki katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan maliyetleri birbirinden ayırmak önemlidir. Değer mühendisliği, katma değer yaratmayan bu faaliyetleri azaltmaya çalışmaktadır.

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

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 yoğunlaşp 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 verdiğiinden daha fazla maliyete katlandığını ve bu alandaki maliyetlerin düşürülmesi gerektiğini göstermektedir. 1 den büyük olan endeks ise maliyete katlanılarak geliştirilmesi gereken bir alanı göstermektedir. (Acar, 2005:93-94)

B) YAŞAM DÖNEMİ MALİYETLEME

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. 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 kârı kazandırabilmektir. Bu yaklaşım maliyet ve kârlılık analizi temeline dayanmaktadır.

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 kârların, 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. 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.

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,
- ✓ Elden çıkarma maliyetleri, verilebilir.

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. Yaşam dönemi maliyetleme, müşterinin bir mamul için ödediği fiyat ile bu mamulü kullandığı süre boyunca maruz kaldığı toplam maliyet arasındaki ilişki ile ilgilenmektedir. 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.

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.

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

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. Eğer bir mamulün tasarımı iyi bir şekilde yapılmışsa, o mamulün ilerleyen dönemlerde yaşam dönemi maliyetleri daha az olacaktır.

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.

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. 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. (Acar, 2005:94-97)

C) KAİZEN MALİYETLEME

Japocada Genkakaizen olarak adlandırılan Kaizen maliyetleme, mevcut bir modelin üretim aşamasındaki maliyet azaltma sürecini destekleyen bir sistemdir. 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. Kaizen maliyetleme de hedeflere ulaşmak için sürekli olarak değer katmayan maliyetlerin ve faaliyetlerin azaltılması, israfın elimine edilmesi ve üretim zamanının iyileştirilmesi üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu sürekli yapılan maliyet azaltma çabaları ise rekabette işletmeleri avantajlı hale getirmektedir. (Can, 2004:164)

Kaizen maliyetleme programının başarısı için detaylara dikkat etme önemli bir ayrıcalıktır. Kaizen maliyetleme, fiili maliyet ile hedef maliyet arasındaki fark fazla olduğu zaman, maliyetleri iyileştirmek için gerçekleştirilen faaliyetler ile hedef ve bütçelenen kâr arasındaki farkı azaltmak için sürekli olarak yapılan faaliyetlerden oluşmaktadır. 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. 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 başladıktan sonra Kaizen maliyetleme ile devam etmekte ve böylece maliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesi sağlanmaktadır. 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. (Karcioğlu, 2000: 207-208)

Buna rağmen Kaizen maliyetleme yöntemi uygulanarak mamul maliyetleri azaltılabilir ve kaliteyi artırmaya yönelik çalışmalarda başarılı sonuçlar elde edilebilir.

D) KALİTE FONKSİYON GÖÇERİMİ

Kalite fonksiyon göçerimi, 1972 yılında Japonya'da Mitsubishi'nin Kobe tersanelerinde bir yönetim aracı olarak ortaya çıkmıştır (Ergun, 2002: 42). Kalite fonksiyon göçerimi, yeni mamul geliştirmek isteyen ya da mevcut mamulünü yenilemek ve değiştirmek isteyen işletmeler 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 işletmeleri değişime zorlamaktadır çünkü tüketicilerin istekleri, ihtiyaçları ve tercihleri zaman içinde değişmektedir. Bu değişen koşullar içinde kalite fonksiyon göçerimi, işletmenin ve müşterilerin aynı dili konuşabilmesine hizmet etmektedir. İşletmelerin 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.

Kalite fonksiyon göçeriminin yaygın olarak kullanıldığı alanlar; mamul planlaması, parçaların geliştirilmesi, süreç planlaması, üretim planlaması şeklinde özetlenebilir. Eğitim ve hizmet kalitesi, yazılım geliştirme ve pazarlama planlaması alanlarında ki analiz ve tasarımlarda da geniş ölçüde benimsenmiştir. 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. Kalite fonksiyon göçerimi uygulamasından sağlanacak yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Can, 2004:149-151):

- Kalite fonksiyon göçerimi "müşterinin sesi"ni işletmeye taşıyarak mamul ya da hizmetin tasarımında müşterinin istek ve ihtiyaçlarına öncelik verilmesini sağlamaktadır. Müşteri sesinin tasarıma aktarılmasından sonra, üretim, pazara sunum ve servis ihtiyaçları da müşterinin istek ve ihtiyaçlarına uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

- Kalite fonksiyon göçerimi farklı disiplinlerden (pazarlama, üretim, tasarım, finans gibi) insanların katılımıyla yürütülen bir süreç olduğu için, sorunlara farklı bakış açılarından yaklaşım sağlamaktadır.
- Kalite fonksiyon göçerimi 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. 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. 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 kalite fonksiyon göçerimi, bu parametreler çerçevesinde, müşteriyi anlamak ve müşteri için mümkün olan en iyi mamul ve hizmeti üretmek için işletmenin tüm disiplinlerini birleştirmektedir.

E) MALİYET TABLOLARI

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. Özellikle farklı malzeme ve parça kullanımı, mamul özellikleri, makine ve üretim aşamalarının mamul maliyetleri üzerinde ki etkisiyle ilgili zamanda ve uygun maliyet

tahminleri sağlamaktadır. 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.

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. Maliyet tabloları kullanılacakları alana göre tasarım, üretim, satın alma ve dağıtım maliyet tabloları şeklinde sınıflandırılmıştır. (Savaş, 2002: 117)

Tasarım maliyet tabloları, tasarım süreci için kritik öneme sahiptir. Ekonomik bir tasarım için karar kriterleri bu tablolar kullanılarak belirlenmektedir. Örneğin yeni bir mamul için en iyi fonksiyonun ve tasarımın seçilmesinde bu maliyet tablolarından yararlanılabilir.

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. Örneğin yeni mamulü üretmek için en iyi makineyi seçme ve mevcut mamullerin kârlıklarının iyileştirilmesinde üretim maliyet tablolarından yararlanılabilir.

Satın alma maliyet tabloları ise parçalar için optimal alış fiyatı belirlemede kullanılmaktadır. Dağıtım maliyet tabloları, alternatif dağıtım yollarının maliyetini vermektedir ve yöneticilerin, finansal verilere göre alternatif dağıtım kanalları arasından seçim yapabilmelerini sağlamaktadır.

Satın alınan parçaların maliyetlerini tahmin etmek için geliştirilen ve kullanılan maliyet tabloları şimdi artık üretim maliyetlerini ve satın alınan parçaların kârını doğru biçimde tahmin etmek için kullanılmaktadır. Maliyet tablolarından aynı zamanda, iç üretim maliyetlerini gösteren verileri elde etmekte de yararlanılmaktadır. Maliyet tablolarından uygun maliyetli yeni mamul tasarımları ve sermaye yatırımları ile ilgili kararları vermede yararlanılmaktadır. Örneğin hedef maliyetlemeyle, maliyet tabloları

birlikte kullanılarak kârsız 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 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.

F) FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Faaliyet tabanlı maliyetleme, temel olarak maliyetleri çeşitli faaliyetlere göre gruplayan bir sistem olup, faaliyetler üzerine odaklaşmıştır. 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 kârlılığı 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. Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet maliyetlerini gruplandırıp dağıtmak için, birden fazla maliyet dağıtım ölçüsü kullanır. (Karcıoğlu, 2000:97)

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 endirekt 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 (Karcıoğlu, 2000: 189).

Birincisi, tahmini maliyetin belirlenmesi konusundadır. Mamule bağlı olarak endirekt alanlarda kullanılan faaliyetler, gerçek faaliyet maliyetleriyle analiz edilebilir.

İkincisi faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul planlaması ve 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.

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.

G) NEDEN-SONUÇ ANALİZİ

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 maliyetlemede maliyet azaltma amacını gerçekleştirmek için 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 kılçığı diyagramı, neden ve sonuçlar arasındaki ilişkinin şekilsel gösterimidir.

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. Birinci nokta 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 ayrıntılı olarak 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.(Acar, 2005: 108)

H) DEMONTAJ ANALİZİ

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 tasarımı belirlenmektedir. Demontaj analizi mamulün maliyetini belirlemeye yardımcı olmakta ve rakiplerin mamul tasarım yaklaşımlarının avantaj ve dezavantajlarını göstermektedir. 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. Demontaj analizi, rakiplerin tasarımıyla işletmenin deneme amaçlı yaptığı mamulün tasarımını karşılaştırma imkânı verdiği için bir kıyaslama aracıdır. Uygulamada çok sık yapılan bu yöntem, izinsiz yapıldığı için işletmeleri hukuki olarak karşı karşıya getirebilir ve teknoloji casusluğu olarak da düşünülebilir (Can, 2004: 160).

İ) KIYASLAMA (BENCHMARKİNG)

Kıyaslama, son yıllarda gelişmiş ülkelerde çok fazla uygulanan bir yöntem olup, ülkemizde yeni uygulama alanları bulmaya başlamıştır. Uluslar arası literatürdeki adı “benchmarking” olup ülkemizdeki karşılığı “kıyaslama”dır. (Karcıoğlu, 2000: 98)

Kıyaslama, süreçlerin ve işlemlerin, kendi kategorisinde 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. Kıyaslamanın hedef maliyetleme için önemi rakiplerin sundukları mamuller, fiyatlar, kâr payları ve maliyetlerle ilgili tahminler sağlamasından gelmektedir. Ayrıca rakiplerin süreçleri ve mamul özellikleri hedef maliyetleme yönteminin tüm aşamalarını geliştirmek için kullanılabilir.

J) ÇOK YILLI MAMUL / KÂR PLANLARI

Her mamulün kendi kâr planı vardır. Çok yıllık mamul ve kâr 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.

Çok yıllık mamul/ kâr planları, gelirler, harcamalar ve yatırımlarla ilgili bilgileri, işletmenin mamul portföyleri için bir araya getirmektedir. Çok yıllık mamul/kâr 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: (Acar, 2005: 110)

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

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HEDEF MALİYETLEME VE UŞAK İLİ BATTANIYE ÜRETİM İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

I. UŞAK'TA BATTANIYE ÜRETİMİNİN GELİŞİMİ

Uşak ilinin coğrafi olarak yerleşim merkezinin tarihi Lidya'lılara dayanmaktadır. Tarihi kaynaklara bakıldığında Lidya'lılar metal işleme, camcılık ve dokumacılıkta büyük ilerlemeler kaydetmişlerdir. Bu nedenle dünyada ilk yün battaniye bu yörede dokunmuş ve satılmıştır. Dolayısıyla, Uşak ilinde battaniye üretiminin tarihi geçmişi bu yıllara dayanmaktadır. (UTSO, 2006:125-127)

Uşak ilinde önemli bir istihdam sorununa çözüm üreten battaniye sektörünün başlangıcı dericilik ile olmuştur. Deri üretiminden çıkan yünler, önceleri halı ipliği, daha sonraları da battaniye üretiminde kullanılmaya başlanmıştır.

Uşak ilinin en önemli ihrac kalemleri arasında yer alan ve üretiminin % 70'i ihrac edilen battaniyenin, ilde yerleşik düzen almasının en önemli sebebi hammaddenin kolay tedarik edilmesi, pazarlama avantajları ve yetişmiş iş gücünün kolay temin edilmesidir. (UTSO, 2006:125-127)

Tekstil sektörü Uşak sanayisinin belkemiğini oluşturmakta olup, Uşak'taki işletmelerin % 64,7'si bu sektörde faaliyet göstermektedir (Uşak İli Sanayi Araştırması Paneli 2003:13). Bununla birlikte Türkiye'deki battaniye üretimi ve ihtiyacının % 98'i Uşak tarafından karşılanmaktadır. Mevsimsel dalgalanmalarla birlikte aylık ortalama 1.500.000 adet battaniye üretilmektedir. Bu üretimin % 70'i ihrac edilmekte olup, geriye kalan % 30'luk kısım ise Türkiye iç pazarında satılmaktadır. Uşak'ta 60'ın üzerinde battaniye üretim işletmesi faaliyet göstermekte olup, yıllık 125–150 milyon dolarlık bir pazar büyüklüğüne sahiptir ([http://www.hurriyetkurumsal.com/\(09.05.2007\)](http://www.hurriyetkurumsal.com/(09.05.2007))).

II. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Bu çalışmanın amacı; hedef maliyetleme yönteminin Uşak'ta faaliyet gösteren battaniye üretim işletmeleri tarafından uygulanabilirlik düzeyini incelemektir. Bu amaca yönelik olarak öncelikle Uşak Ticaret ve Sanayi Odası ve Pamuklu Dokumacılar Esnaf

Odası'ndan battaniye üreten üyelerinin listeleri alınmıştır. Daha önce yapılmış benzer çalışmalardan faydalanarak hazırlanan anket formu 70 civarında işletmeye ulaştırılmış olup, 52 adet işletmeden anket dönüşü sağlanmıştır.

Hazırlanan anket formunda yer alan sorular iki gruba ayrılmıştır. Birinci grupta işletmelerin genel özelliklerine ait 6 soru, ikinci grupta ise işletmelerin faaliyet yapısına ilişkin beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış 22 adet soru yer almaktadır. Elde edilen veriler SPSS istatistik paket programı yardımıyla değerlendirilmiş ve analiz edilmiştir.

İlk olarak anket formunun ikinci bölümünde yer alan beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış sorular üzerinde faktör analizi yapılmış olup, uygulanan faktör analizinin anlamlılığı ($\alpha = 0,697$) olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bu sonuç anket formunda yer alan sorular üzerinden yapılacak istatistiksel analizlerin anlamlı ve güvenilir olduğunu göstermektedir.

III. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN BULGULAR

A) ARAŞTIRMA KAPSAMINA ALINAN İŞLETMELERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Araştırma kapsamına alınan 52 adet işletmenin 15'i (% 28,85) “Anonim Şirket”, 19’u (% 36,53) “Limited Şirket”, 2’si (% 3,85) “Adi Ortaklık”, 16’sı (% 30,77) ise “Şahıs İşletmesi”dir. Elde edilen bu sonuçlar sektörde faaliyet gösteren işletmelerin şirketleşme oranının % 65,38 olduğunu göstermektedir.

Tablo 2. Araştırma Kapsamına Alınan İşletme Türü

	Frekans	(%)	Kümülatif (%)
1. Anonim Şirket	15	28,85	28,85
2. Limitet Şirket	19	36,53	65,38
3. Adi Ortaklık	2	3,85	69,23
4. Şahıs İşletmesi	16	30,77	100,0
Toplam	52	100,0	

Araştırma kapsamına alınan işletmelerin sektörde göstermiş oldukları faaliyet yılları incelendiğinde, 18 işletmenin (% 34,61) 10 ile 20 yıl arasında, 12 işletmenin (% 34,61) ise 20 yıldan daha fazla bir süredir sektörde faaliyet göstermekte oldukları görülmektedir. Sektörde 10 yıldan fazla tecrübesi olan işletme oranı % 57,69’dur. Bu sonuç araştırma kapsamına alınan işletmelerin çoğunluğunun faaliyet gösterdikleri sektör hakkında yeterli tecrübeye sahip olduklarını göstermektedir.

Tablo 3. Araştırma Kapsamına Alınan İşletmelerin Faaliyet Yılı

	Frekans	(%)	Kümülatif (%)
5 yıldan az	13	25,00	25,00
5–10 yıl arası	9	17,31	42,31
10–20 yıl arası	18	34,61	76,92
20 yıldan fazla	12	23,08	100,0
Toplam	52	100,0	

Yaklaşık 5.000 kişiye istihdam olanağı sağlayan sektör içerisinde faaliyet gösteren araştırma kapsamına alınan işletmelerin istihdam kapasiteleri ile ilgili bilgiler Tablo 4'deki gibidir.

Tablo 4. Araştırma Kapsamına Alınan İşletmelerde İstihdam Edilen İşçi Sayısı

	Frekans	(%)	Kümülatif (%)
50'den az işçi çalıştıran işletme	28	53,85	53,85
51–100 arası işçi çalıştıran işletme	8	15,38	69,23
101–250 arası işçi çalıştıran işletme	8	15,38	84,62
251–500 arası işçi çalıştıran işletme	5	9,61	94,23
500'den fazla işçi çalıştıran işletme	3	5,77	100,0
Toplam	52	100,0	

Araştırma kapsamı içerisine alınan işletmelerin yarısından fazlası (% 53,85), 50'den daha az işçi çalıştırmaktadır. 250'nin altında işçi çalıştıran işletme oranı ise % 84,62'dir. Buna karşılık 250'den daha fazla işçi çalıştıran işletme oranı % 15,38, 500'den daha fazla işçi çalıştıran işletme oranı ise sadece % 5,77'dir. Elde edilen bu sonuçlar araştırma kapsamına alınan işletmelerin çoğunluğunun ölçek ekonomisi avantajlarından yararlanma olanaklarının son derece az olduğunu göstermektedir.

Tablo 5. Araştırma Kapsamına Alınan İşletmelerin Üretimlerine Göre İhracat Oranları

	Frekans	(%)	Kümülatif (%)
Hiç ihracatımız yok	17	32,69	32,69
% 10'dan daha az	6	11,54	44,23
% 11–% 30 arası	10	19,23	63,46
% 31–% 50 arası	9	17,31	80,77
% 51–% 75 arası	7	13,46	94,23
% 75'den daha fazla	3	5,77	100,0
Toplam	52	100,0	

Daha öncede değinildiği gibi Uşak'ta üretilen battaniyelerin % 70'i ihraç edilmekte, % 30'u ise iç piyasada satılmaktadır. Oysaki Tablo 5 incelendiğinde görülmektedir ki, araştırma kapsamına alınan işletmelerin % 32,69'nun hiç ihracatı yoktur, % 11,54'nün ise ihracat oranı % 10'nun altındadır. Bu sonuçlar sektörün yüksek ihracat oranının büyük birkaç işletmeye ait olduğu, küçük işletmelerin ise genellikle yurtiçine üretim yaptıklarını göstermektedir.

Tablo 6. Araştırma Kapsamına Alınan İşletmelerin Hedef Maliyetleme Hakkındaki Bilgi Düzeyleri

	Frekans	(%)	Kümülatif (%)
1. Hiç duymadım	23	44,23	44,23
2. Bilgim var, fakat uygulamıyoruz	19	36,54	80,77
3. Uygulama yaptık, fakat başarılı olmadı	4	7,69	88,46
4. Uyguluyoruz	6	11,54	100,0
Toplam	52	100,0	

Araştırma kapsamına alınan işletmelerinin 23'ü (% 44,23) hedef maliyetleme kavramını daha önce hiç duymadıklarını, 19'u (% 36,54) ise hedef maliyetleme hakkında bilgi sahibi olduklarını fakat uygulamadıklarını ifade etmişlerdir. 4 işletme (% 7,69) hedef maliyetleme yöntemini daha önce uyguladıklarını, fakat başarılı olamadıklarını söylemiştir. 6 işletme (% 11,54) ise hali hazırda yöntemi uyguladıklarını iddia etmektedir.

Elde edilen bu sonuçlar işletmelerin büyük bir çoğunluğunun (% 80,77) hedef maliyetleme yönteminden ya habersiz olduklarını, ya da yeterli bilgi düzeyine sahip olmadıklarını göstermektedir. Yöntemi uyguladığını iddia eden işletmelerin, yöntemden ne ölçüde yararlandıkları da belirsizdir.

B) HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ

Bu bölümde anket formunun ikinci kısmında yer alan beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış 22 adet soruya verilen cevapların istatistiksel analizi yapılacaktır. Analiz

yapılırken hedef maliyetleme yönteminin başarısı etkileyen faktörler dört başlık altında toplanacaktır.

- a) İşletmelerin rekabet çevresine ilişkin faktörler
- b) Müşteri ve sektör profiline ilişkin faktörler
- c) İşletmelerin üretim teknolojisi ve ürün profillerine ilişkin faktörler
- d) İşletmelerin yönetim profillerine ilişkin faktörler

1) İşletmelerin Rekabet Çevresine İlişkin Faktörlerin Analizi

Bu başlık altında anket formunda işletmelerin rekabet çevresine ilişkin olarak sorulan 5 adet soruya verilen cevaplar analiz edilecektir.

Tablo 7. İşletmelerin Rekabet Çevresine İlişkin Faktörler

	1	2	3	4	5	Ortalama	Standart Sapma
1. İşletmemiz yoğun bir rekabet ortamında faaliyet göstermektedir	6	8	9	14	15	3,46	1,36
2. Bulduğumuz sektördeki rekabet ortamı, kaliteli ürünleri düşük maliyette üretmeyi zorunlu kılmaktadır	5	3	9	11	24	3,88	1,32
3. Sektördeki tüm işletmeler pazara kolay giriş yapabilir	12	13	14	9	4	2,62	1,24
4. Ürünlerimizle eşdeğer kalite, özellik ve fiyatta pazara ürün sunan işletme sayısı çoktur	5	6	9	21	11	3,52	1,23
5. Piyasada hammadde temin edebileceğimiz işletme sayısı çoktur	5	9	6	23	9	3,42	1,24

(1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum)

Araştırma kapsamına alınan işletmeler genel olarak yoğun bir rekabet ortamında faaliyet gösterdiklerini, ürünlerine eşdeğer kalite ve özellikte ürün sunan çok sayıda işletme bulunduğunu ve dolayısıyla sektördeki rekabet ortamının kaliteli ürünlerin düşük maliyetle üretilmesini zorunlu kıldığını ifade etmektedirler. Buna karşılık yeni işletmelerin pazara kolay giriş yapamayacağı görüşü daha ağır basmaktadır. Ayrıca işletmeler hammadde temin edebilecekleri işletme sayısının yeterince çok olduğunu düşünmektedirler.

2. Müşteri ve Sektör Profiline İlişkin Faktörlerin Analizi

Bu başlık altında anket formunda işletmelerin müşteri ve sektör profillerine ilişkin olarak sorulan 6 adet soruya verilen cevaplar analiz edilecektir.

Tablo 8. İşletmelerin Müşteri ve Sektör Profiline İlişkin Faktörler

	1	2	3	4	5	Ortalama	Standart Sapma
1. Ürünlerimizin satış fiyatı, müşterilerimiz tarafından belirlenir	11	15	13	7	6	2,65	1,28
2. Müşterilerimizin ürünlerimize olan sadakati zayıftır	16	16	5	7	8	2,52	1,45
3. Müşterilerimizin ürün seçme zevk ve anlayışları sıklıkla değişmektedir	5	7	9	22	9	3,44	1,21
4. Müşterilerimiz, piyasaya yeni sunulacak ürünlerde olması gereken özellikleri iyi bilir ve ifade ederler	6	9	10	20	7	3,25	1,24
5. Müşterilerimizin aynı cinsten ürünlerin kalite ve özellik farklarını tespit edebilme yetenekleri üst seviyededir	5	5	12	21	9	3,46	1,18
6. Müşterilerimiz satın alma tercihlerini başka işletme ürünlerine kaydırmaları kolaydır	6	10	15	13	8	3,13	1,24

(1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum)

Araştırma kapsamına alınan işletmeler genel olarak ürünlerinin satış fiyatının müşteriler tarafından belirlendiğini düşünmemektedirler. Diğer taraftan müşterilerinin ürünlerine olan sadakatlerinin zayıf olduğu görüşüne katılmadıklarını belirtirken, satın alma tercihlerini başka işletmelere kolaylıkla kaydırabilecekleri konusunda net bir algılama tespit edilememiştir. İşletmeler müşterilerinin ürünlerde olması gereken özellikleri iyi bildiklerini, aynı cinsten ürünlerin kalite ve özellik farklarını tespit edebilme yeteneklerinin üst seviyede olduklarını ifade etmektedirler. Ayrıca müşterilerinin ürün seçme zevk ve anlayışlarının sıklıkla değiştiği görüşü ağır basmaktadır.

3. İşletmelerin Üretim Teknolojisi ve Ürün Profillerine İlişkin Faktörlerin Analizi

Bu başlık altında anket formunda işletmelerin üretim teknolojisi ve ürün profiline ilişkin olarak sorulan 4 adet soruya verilen cevaplar analiz edilecektir.

Tablo 9. İşletmelerin Üretim Teknolojisi ve Ürün Profillerine İlişkin Faktörler

	1	2	3	4	5	Ortalama	Standart Sapma
1. Üretim teknolojimiz pahalıdır	3	3	5	17	24	4,08	1,15
2. Üretim teknolojimiz hızlı değişmektedir	3	9	8	17	15	3,62	1,24
3. Ürettiğimiz ürünler karmaşık bir yapıya sahiptir	9	17	7	17	2	2,73	1,21
4. Yeni ürünler geliştirip piyasaya sunmak işletmemiz için önemlidir	5	3	3	21	20	3,92	1,25

(1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum)

Araştırma kapsamına alınan işletmeler çoğunlukla üretim teknolojilerinin pahalı olduğunu ve hızlı değiştiği görüşünü taşımaktadırlar. Buna karşılık üretmiş oldukları ürünlerin karmaşık olmadığı görüşü daha ağır basmaktadır. Yeni ürünler geliştirip piyasaya sunmak işletmeler tarafından çoğunlukla önemsenmektedir.

4. İşletmelerin Yönetim Profillerine İlişkin Faktörlerin Analizi

Bu başlık altında anket formunda işletmelerin yönetim profillerine ilişkin faktörler olarak sorulan 7 adet soruya verilen cevaplar analiz edilecektir.

Araştırma kapsamına alınan işletmelerin çoğunluğu çalışmış oldukları tedarikçiler ile aynı amaçlar ve hedefler doğrultusunda işbirliği yapma ve devam ettirme imkânlarının üst düzeyde olduğu düşüncesini taşımaktadırlar. Diğer taraftan müşteri ihtiyaçlarının tespit edilmesi ve hedef pazarın analiz edilmesi işlemini yoğun olarak yaptıklarını iddia etmektedirler. Aynı şekilde araştırma kapsamına alınan işletmeler değişik departmanları arasında aynı hedefe yönelik işbirliği yapma ve bunun devam ettirilmesi imkânının üst düzeyde olduğu düşüncesindedirler.

Tablo 10. İşletmelerin Yönetim Profillerine İlişkin Faktörler

	1	2	3	4	5	Ortalama	Standart Sapma
1. Çalışmış olduğumuz tedarikçi işletmeler ile işletmemizin amaçları ve hedefleri doğrultusunda işbirliği yapma ve bunu devam ettirme imkânımız üst düzeydedir	4	4	14	21	9	3,52	1,11
2. İşletmemizde müşteri ihtiyaçlarının tespit edilmesi ve hedef pazarların analiz edilmesi, yoğunlukla yapmış olduğumuz faaliyetlerdendir	3	2	10	23	14	3,83	1,06
3. İşletmemizin çeşitli bölümleri arasında aynı amaç ve hedefe yönelik işbirliği yapma ve bunu devam ettirme imkânı üst düzeydedir	4	2	11	24	11	3,69	1,09
4. İşletmemizde yeni fikirlerin ortaya atılması ve uygulanması her zaman desteklenir	3	3	4	22	20	4,02	1,11
5. İşletmemizdeki problemlerin çözümünde, çalışanların çözüm önerileri de dikkate alınır	4	4	7	24	13	3,73	1,16
6. Sürekli iyileştirme çalışmaları, işletmemizde her zaman teşvik edilir ve desteklenir	2	3	6	25	16	3,96	1,01
7. İşletmemizde çalışanların farklı işleri yapabilme kabiliyetleri yüksektir	3	13	8	17	11	3,38	1,24

(1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum)

İşletmeler yeni fikirlere açık olduklarını ve karşılaştıkları problemlerin çözümünde, çalışanların çözüm önerilerini dikkate aldıklarını yoğun bir şekilde ifade etmektedirler. Sürekli iyileştirme çalışmalarının işletmelerde her zaman desteklendiği ve teşvik edildiği ortak görüşler arasında yer almaktadır. İşletmelerin çalışanlarının farklı işleri yapabilme kabiliyetlerinin yüksek olduğu konusundaki görüşleri ise çok net değildir. Her iki yönde de görüş bildiren işletmeler var olmakla birlikte, çalışanlarının farklı işleri yapabilme kabiliyetlerinin yüksek olduğunu iddia eden işletme sayısının biraz daha fazla olması dikkat çekmektedir.

SONUÇ

Son on yıllık süreç içerisinde yaşanan küresel ve ulusal makro ekonomik gelişmeler, günümüzde tekstil sektöründe yoğun bir rekabet ortamının yaşanmasına neden olmuştur. İşletmelerin fiyat üzerinde fazla etkili olamadıkları bir ortamda kârlılığı ve verimliliği artırmanın en etkili yolu ise maliyetlerin iyi yönetilmesinden geçmektedir. Rekabet gücünün artırılması için uygulanması önerilen hedef maliyetleme yöntemi, işletmelerin öncelikle maliyet hedeflerini belirleyerek, bu hedefler doğrultusunda toplam maliyetlerini yönetmesidir. Yöntemin başarısı bir takım iç ve dış faktörlerin varlığına ve bu faktörlerin iyi analiz edilip yönetilmesine bağlı olarak artmakta veya azalmaktadır.

Daha öncede değinildiği gibi hedef maliyetleme yöntemini her işletmenin kullanması teorik olarak mümkün olmakla birlikte, üretim işletmeleri tarafından uygulanması daha sağlıklı sonuçlar vermektedir. Özellikle kesikli üretim sürecine, kısmen kısa ürün hayat döngüsüne ve düzenli model değişikliklerine sahip işletmeler tarafından daha etkin bir şekilde uygulanmaktadır. 1960'lı yıllarda ilk ortaya çıkışından bu tarafa en etkili kullanıldı sektör otomotiv endüstrisi, ülke ise Japonya'dır. İlerleyen süreç içerisinde başta ABD olmak üzere hemen hemen dünyanın her yerinde uygulanan hedef maliyetleme yönteminden, Japonya'da elde edilen başarı düzeyinin hiçbir ülkede yakalanamadığı gözlenmiştir. Bu sonuçta kuşkusuz yöntemin Japon yönetim felsefesine göre tasarlanmış olması önemli bir rol oynamaktadır (Karcıoğlu, 2000:176).

Diğer taraftan hemen her sektörde kullanılma olanağı bulan yöntemin, sektörel bazda kullanım oranı ve başarı düzeyi de değişmektedir. Uluslararası düzeyde yapılan araştırmalara göre, yöntemin en az kullanıldığı iki sektör, % 14 ile gıda ve % 17 ile tekstildir. Araştırma kapsamına alınan işletmelerin nihai olarak bir tekstil işletmesi olduğu düşünülürse, bu rakamlar araştırmamızdan elde edilecek sonuçların yorumlanması için de başlı başına bir değerlendirme kriteri oluşturmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminin Uşak'ta faaliyet gösteren battaniye üretim işletmeleri tarafından uygulanabilirlik düzeyini belirlemeyi amaçladığımız çalışmamızda elde edilen ilk dikkat çekici sonuç, araştırma kapsamına alınan işletmelerin büyük bir çoğunluğunun (% 80,77) hedef maliyetleme yönteminden ya habersiz oldukları, ya da yeterli bilgi düzeyine sahip olmadıklarıdır. Diğer taraftan

işletmelerin % 7,69'u hedef maliyetleme yöntemini daha önce uyguladıklarını, fakat başarılı olmadıklarını, % 11,54'ü ise hali hazırda yöntemi uyguladıklarını iddia etmektedir. Yöntemi uyguladığını iddia eden işletmelerin, yöntemden ne ölçüde yararlandıkları konusu da ayrıca incelemesi gereken bir husustur.

Araştırma kapsamına alınan işletmelerin % 84,62'nin mikro ve küçük ölçekli işletme olması nedeniyle, ölçek ekonomisi avantajlarından yararlanma olanaklarının son derece kısıtlıdır. Dolayısıyla, bu işletmelerin hedef maliyetleme yönteminin başarı ile uygulanmasını gerektiren şartları sağlamaları oldukça zor görünmektedir.

Hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörler analiz edildiğinde, araştırma kapsamına alınan işletmeler genel olarak yoğun bir rekabet ortamında faaliyet gösterdiklerini, ürünlerine eşdeğer kalite ve özellikte ürün sunan çok sayıda işletme bulunduğunu ve dolayısıyla sektördeki rekabet ortamının kaliteli ürünlerin düşük maliyetle üretilmesini zorunlu kıldığını ifade etmektedirler. Buna karşılık işletmeler genel olarak ürünlerinin satış fiyatının müşteriler tarafından belirlendiği düşünmemektedirler. Bu iki farklı düşünce birbiriyle çelişmektedir. Çünkü hedef maliyetlemenin temel felsefesi gereği, yoğun rekabetin olduğu ortamlarda ürünlerin satış fiyatını, müşterilerin mamule vermiş oldukları değer belirlemektedir. Yani, yoğun bir rekabet ortamında faaliyet gösterdiklerini düşünen işletmelerin, aynı zamanda ürünlerinin satış fiyatlarının da müşteriler tarafından belirlendiğini ifade etmeleri gerekirdi.

Diğer taraftan işletmelerin rekabet çevresine ilişkin faktörler, müşteri ve sektör profiline ilişkin faktörler, üretim teknolojisi ve ürün profillerine ilişkin faktörler ve yönetim profillerine ilişkin faktörler analiz edildiğinde, araştırma kapsamına alınan işletmelerin hedef maliyet yöntemini kullanmaları için herhangi bir engel görülmemektedir. Bununla birlikte yöntemin uygulanmasının önündeki en önemli engel, işletmelerin bilgi düzeylerinin yeterli olmayışı ve yöntemi uygulayacak uzman personel eksikliğidir. Bütün olumsuzluklara rağmen yöntemi araştırma kapsamına alınan işletmelerin % 11,4'ü uyguladığını iddia etmektedir. Yöntemden ne ölçüde yararlandıkları belirsiz olmakla birlikte, bu sonuç yöntemin uluslararası düzeyde tekstil sektöründe uygulanma oranı olan % 17 ile kıyaslandığında hiç de küçümsenecek bir oran değildir.

KAYNAKÇA

- Acar, F. (2005). Hedef Maliyetleme Yönteminin Yönetim Kararlarındaki Rolü ve Mamul Geliştirme Aşamasında Uygulanması, Uludağ Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü, (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*), Bursa.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:11: 357-371.
- Alkan, H. (2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği (*Basılmamış Doktora Tezi*). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altınbay, A. (2006) Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16: 141-164.
- Ansari, Shahid L., ve dig, Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management. Irwin Professional Publishing, Chicago, London, 1997.
- Borgernas, Henrik – Fridh, Gustav, “The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms”,
- Can, Ahmet Vecdi. 2004, Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama, Sakarya Kitabevi, Adapazarı.
- Cooper, Robin, “Target Costing For New Product Development”, *Journal of Cost Management*, May/June 2002, s. 5-12.
- Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, “Target Costing For New-Product Development: Product-Level Target Costing”, *Journal of Cost Management*, July/August 2002, s. 5-11
- Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, "Develop Profitable New Products with Target Costing", *Sloan Management Review*, Summer, 1999, s. 23-33.
- Cooper, Robin - Slagmulder, Regine, *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, 1997.
- Coşkun, A. (2002). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *Akademik Araştırmalar Dergisi*, 25-34.

- Dutton, John J, “Target Costing: A Strategic Business Methodology”, (çevrimci) <http://www.pdma.org/visions>,
- Ergun, Ü. (2002). Ürün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33-48.
- Fisher, J. (1995). Implementing Target Costing, *Journal of Cost Management*, Summer: 50–60.
- [http://www.hurriyetkurumsal.com/\(09.05.2007\)](http://www.hurriyetkurumsal.com/(09.05.2007)).
- [http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/reel_efktf/REDK.xls/\(25.03.2008\)](http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/reel_efktf/REDK.xls/(25.03.2008)).
- Kabasakal, A. ve Görmüş, Ş. Ölçek Ekonomileri ve Sanayi Sektöründe İhracat Başarısı, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı:09, ISSN:1694-528X ([http://www.akademikbakis.org/\(23.03.2008\)](http://www.akademikbakis.org/(23.03.2008))).
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetim, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Kutay N. ve Akkaya C.G. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, *Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt:15, Sayı: 2: 1–15.
- Kwah, D. G. (2004). Target Costing in Swedish Firms – Fiction, fad or fact? “An Empirical study of some Swedish firms”. *International Management Maters Thesis* Number:24
- Örnek, A. Ş. (2003). Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2: 213–230.
- Özer, G. (2004). “Bugünün ve Geleceğin Maliyetlerini Yöneterek Rekabetçi Kalmanın Yolları”, *Standart Dergisi*, Sayı 509, s. 73-81.
- Savaş, O. (2002). Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Türk Hazır Giyim Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma (*Basılmamış Doktora Tezi*). Gebze: Gebze İleri teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Savaş, O. (2003) Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 20: 175–191.
- Şahin, A. (2002). *Doğal Tekeller ve Düzenleyici Kurumlar, Türkiye İçin Düzenleyici Kurum Modeli*, Ankara: Rekabet Kurumu, Lisansüstü Tez Serisi No:9.

- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları, No:80, İstanbul.
- Şakrak, M. ve Hacırüstemoğlu, R. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Uşak İli Sanayi Araştırması Paneli (2003). Afyon Kocatepe Üniversitesi, Uşak İ.İ.B.F. Yayını.
- Uşak Sanayi ve Ticaret Odası. 2006, Uşak Sanayi Kültür Tarih, Hürriyet Matbaası, Uşak
- Uşak Tekstil Sanayi Araştırması (2005), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Uşak İ.İ.B.F. Yayın No:62.
- Yükçü, S. (1999), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir: Cem Ofset.
- Yüksel, A. *Basel II'nin KOBİ Kredilerine Muhtemel Etkileri*, BDDK Araştırma Raporları: 2005/4.

EKLER

EK 1. ANKET FORMU

Sayın Firma Yetkilisi,

Bu anket çalışmasının amacı, Uşak İlinde faaliyet gösteren KOBİ niteliğindeki tekstil işletmelerinde; “Hedef Maliyetleme Yönetim Sistemi”nin uygulanabilirlik düzeyini araştırmak ve sektördeki işletmelerin rekabet zorluklarının giderilmesine katkıda bulunmaktır. Çalışmadan elde edilen bilgiler bilimsel amaç dışında kullanılmayacak ve kesinlikle gizli tutulacaktır. Katılarınız için teşekkür eder, iyi çalışmalar dileriz.

Yrd. Doç Dr. İsmail CAN
Uşak Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ahmet COŞKUN
S. M. M. M.

I) GENEL BİLGİLER

1) İşletmenizin türü nedir?

- a) Anonim Şirket b) Limitet Şirket c) Adi Ortaklık
d) Şahıs İşletmesi e) Diğer

2) İşletmedeki Unvanınız:

- a) Genel Müdür b) Genel Müd. Yard. c) Muhasebe- Finansman Müd.
d) Üretim Müdürü e) Pazarlama Müd. f) Diğer

3) İşletmeniz kaç yıldır bu sektörde faaliyet gösteriyor?

- a) 3 yıldan az b) 3-5 yıl arası c) 5-10 yıl arası
d) 10- 20 yıl arası e) 20 yıldan fazla

4) İşletmenizde istihdam edilen işçi sayısı ne kadardır?

- a) 50'den az b) 51-100 arası c) 101-200 arası
d) 201-300 arası e) 301- 500 arası f) 500'den fazla

6) Üretilen ürünlerin yüzde kaçını ihraç edilmektedir?

- a) Hiç ihracatımız yok b) % 10'dan az c) % 11-30 arası
d) % 31- 50 arası e) % 51-75 f) % 75'den fazla

7) “Hedef Maliyetleme Yönetim Sistemi” hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?

- a) Hiç duymadım b) Bilgim var; fakat uyguluyoruz
c) Uygulama yaptık, fakat başarılı olmadı d) Uyguluyoruz

II) İŞLETMENİN FAALİYET YAPISINA İLİŞKİN BİLGİLER

Not: Soruları cevaplandırırken 1 ile 5 arasında bir rakam işaretlemeniz istenmektedir. Vereceğiniz cevapların hangi anlama geleceği aşağıdaki gibidir.

- 1: Kesinlikle katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım
4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum

İŞLETMENİN FAALİYET YAPISI						
1	İşletmemiz yoğun bir rekabet ortamında faaliyet göstermektedir.	1	2	3	4	5

2	Yeni ürünler geliştirip piyasaya sunmak işletmemiz için önemlidir.	1	2	3	4	5
3	Ürünlerimizin satış fiyatı, müşterilerimiz tarafından belirlenir.	1	2	3	4	5
4	Sektördeki tüm işletmeler pazara kolay giriş yapabilir.	1	2	3	4	5
5	Müşterilerimizin ürünlerimize olan sadakati zayıftır.	1	2	3	4	5
6	Müşterilerimizin ürün seçme zevk ve anlayışları sıklıkla değişmektedir.	1	2	3	4	5
7	Ürünlerimizle eşdeğer kalite, özellik ve fiyatta pazara ürün sunan işletme sayısı çoktur.	1	2	3	4	5
8	Müşterilerimiz, piyasaya yeni sunulacak ürünlerde olması gereken özellikleri iyi bilir ve ifade ederler.	1	2	3	4	5
9	Müşterilerimizin aynı cinsten ürünlerin kalite ve özellik farklarını tespit edebilme yetenekleri üst seviyededir.	1	2	3	4	5
10	Müşterilerimiz satın alma tercihlerini başka işletme ürünlerine kaydırmaları kolaydır.	1	2	3	4	5
11	İşletmemizde yeni fikirlerin ortaya atılması ve uygulanması her zaman desteklenir.	1	2	3	4	5
12	İşletmemizdeki problemlerin çözümünde, çalışanların çözüm önerileri de dikkate alınır.	1	2	3	4	5
13	Çalışmış olduğumuz tedarikçi işletmeler ile işletmemizin amaçları ve hedefleri doğrultusunda işbirliği yapma ve bunu devam ettirme imkânımız üst düzeydedir.	1	2	3	4	5
14	İşletmemizin çeşitli bölümleri arasında aynı amaç ve hedefe yönelik işbirliği yapma ve bunu devam ettirme imkânı üst düzeydedir.	1	2	3	4	5
15	İşletmemizde müşteri ihtiyaçlarının tespit edilmesi ve hedef pazarların analiz edilmesi, yoğunlukla yapmış olduğumuz faaliyetlerdendir.	1	2	3	4	5
16	Bulduğumuz sektördeki rekabet ortamı, kaliteli ürünleri düşük maliyette üretmeyi zorunlu kılmaktadır.	1	2	3	4	5
17	Piyasada hammadde temin edebileceğimiz işletme sayısı çoktur.	1	2	3	4	5
18	Üretim teknolojimiz hızlı değişmektedir.	1	2	3	4	5
19	Üretim teknolojimiz pahalıdır.	1	2	3	4	5
20	Ürettiğimiz ürünler karmaşık bir yapıya sahiptir.	1	2	3	4	5
21	Sürekli iyileştirme çalışmaları, işletmemizde her zaman teşvik edilir ve desteklenir.	1	2	3	4	5
22	İşletmemizde çalışanların farklı işleri yapabilme kabiliyetleri yüksektir.	1	2	3	4	5