

## Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi

Sait Y. Kaygusuz<sup>a</sup>

**Özet:** Yeni ürün geliştirme, bir işletmenin faaliyetlerinde devamlılığını sağlamak açısından önemli bir konudur. Yeni ürünün pazara sürülmesi kararı, yeni ürünün maliyetine bağlı olarak verilmelidir. Özellikle, ürünün tasarım aşamasında tahmin edilen maliyeti, verilecek kararda etkili olmaktadır. Bu nedenle maliyet hesaplama ve yönetimine tasarım aşamasından başlanmalı ve ürünün ömrü süresince sürdürülmelidir. Hedef maliyet yöntemi, yeni ürünlerin tasarım aşamasında maliyetinin hesaplanmasında ve yönetiminde kullanılan bir maliyet yönetim aracıdır. Bu makalede, yeni ürün geliştirme süreci ve bu süreçte maliyetlerin nasıl hesaplanacağı incelenmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Yeni Ürün Geliştirme Süreci, Hedef Maliyet Yöntemi

**JEL Sınıflandırması:** M30, M41

## Target Costing for New Product Development Process

**Abstract:** New product development is an important process for business' sustainability. Making decisions that related to new product's entering to marketing must depend on this product's cost. Especially, at the design level new product's standart cost is efficient for making decisions. Because of that cost determination an management activity is started from design level and continued through the product's life cycle. Target costing is a cost management tool that is used at design level for cost determination and management. At this article, new product development process and at this process how to calculate costs in this process are examined.

**Keywords:** New Product Development Process, Target Costing

**JEL Classification:** M30, M41

### 1. Giriş

İşletmelerin içinde bulunduğu rekabetçi ortamda maliyet önemli bir rekabetçi güç unsurudur. Ancak maliyete, günümüzde işletmeler tarafından sadece giderler toplamı olarak bakılmaktadır. Belirsizlik ve pazarlardaki fırsat ve tehditler, işletmenin güçlü ve zayıf yönleri, işletmeleri daima değişen yapıya hazır olmaya zorlamaktadır. Pazarlardaki hızlı değişme ve gelişim, işletmeleri pazarların gereklerine cevap verecek şekilde hareket etmeye zorlamaktadır. Ürün kalitesi ve özelliklerine bağlı olarak düşük maliyetler de rakiplere karşı göreceli avantaj elde edilmesini sağlarken işletmelerin mevcut konumunu güçlendirmelerini ve karlılıklarını artırmalarını sağlayacaktır. İşletmeler, müşterinin istedikleri fonksiyonelliğe ve

<sup>a</sup> Assoc. Prof., Uludag University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Business Administration Department, Bursa, Türkiye, skaygusuz@uludag.edu.tr

kaliteye sahip ürünleri istenilen kara da ulaşmak şartıyla geliştirmek konusunda uzman olmalıdır. İşletmenin mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin pazarın bu gelişmelerine cevap vermede yetersiz kaldıkları da görülmüştür. Yeni ürünlerin pazara girmeleri ile yönetim muhasebesinin karar almakta kullanacakları bir model olarak da hedef maliyet yöntemi geliştirilmiştir.

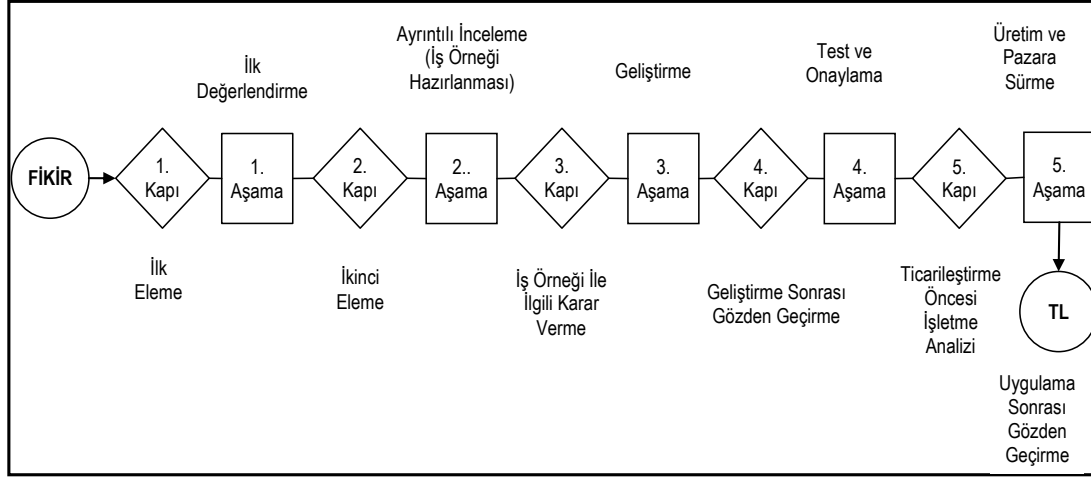
## 2.Yeni Ürün Geliştirme Süreci

İşletmelerin rekabet edebilmeleri endüstrinin güncellenmesine ve inovasyon kapasitelerine bağlıdır. Rekabetçi ortamda başarılı olmanın en önemli dinamiği, işletmelerin müşteri tatminini sağlamaya ve artırmaya yönelik stratejiler geliştirme yeterliliğine sahip olmasıdır. Günümüzde rekabeti şekillendiren en önemli husus, işletmelerin rakiplerine göre, müşterilerin istediği fonksiyonelliğe sahip ürünleri düşük maliyet ve yüksek kalite ile geliştirmesi, üretmesi ve satmasıdır. Yeni ürün geliştirme (YÜG) projesi, düşük maliyetli ve müşteriye sunulan değeri artıran ürün tasarımlarını içermelidir. Artan rekabet nedeni ile müşteriler devamlı öncekilerine göre daha fonksiyonel ve daha kaliteli ürünleri fiyat artışı olmaksızın istemektedirler (Ibusuki ve Kaminski, 2007, s.459). YÜG süreci işletme yönetiminin oluşturacağı stratejik planlama gereklerine göre şekillendirilecektir. YÜG projesine sıradan bir çalışma gözü ile bakılmamalıdır. Bu tür bir projenin değerlendirilmesi, kaynak temininden başlayıp projenin işletmeye ne kazandıracığını tespit etmeye kadar uzanan bir süreçtir. İşletmenin rekabetçi avantajı, bu tür projeler ile oluşturulmaktadır. YÜG projelerine sadece maliyet değil, aynı zamanda, kalite ve fonksiyonellik açısından bakmak gerekmektedir. Bir YÜG projesinin değerlendirilmesinde, başlıca yatırım projesi değerlendirme yöntemlerinin (Net Bugünkü Değer, İçsel Kârlılık Oranı vd.) yanı sıra, nakit akışları, başabaş analizi ve kâr planlaması gibi araçlar kullanılmaktadır. Bu tür araçlar, projenin kabul edilmesi ile kullanılacaklardır. Diğer bir ifade ile bir projenin kabul edilme aşamasından sonraki değerlemeler için kullanılacaklardır. YÜG projesinin kabul edilirliğinin analizinde en önemli değişkenlerden birisi, maliyettir. Maliyet dışında, kalite, fonksiyonellik ve pazar payı gibi değişkenler de projenin kabul edilmesi açısından bir ön değerlendirme araçlarıdır.

YÜG projesi, işletmenin bir inovasyon projesidir ki amacı, yeni ürünleri en az hata ile en hızlı şekilde pazara sürmektir. Yeni ürün geliştirme sürecinin başarısı, projenin geliştirilmesi ile değil, ticarileştirilmesi ile ilgilidir. Başarılı olmasına rağmen ticarileştirilemeyen bir projenin işletmeye getiri sağlaması elbette mümkün olmayacaktır. Bir YÜG projenin fikir aşamasından pazara sürülmesi aşamasına kadar geçen aşamaların izlenmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir. YÜG sürecinde aşama-kapı modeli\*, fikir aşamasından pazara sürülme aşamasına kadar geçen süreci kavramsal olarak ve operasyonel olarak izlemek amaçlı bir model olarak geliştirilmiştir. Aşama-kapı modeli, YÜG sürecinin etkinliğini oluşturmaya yönelik bir planlama çalışmasıdır (Cooper, 1990, s.44). Şekil 1(Cooper, 1990, s.46) üzerinde gösterilen süreçte birbirini izleyen ve tamamlayan farklı aşamalar vardır.

---

\*Model, Robert G Cooper tarafından geliştirilmiştir.

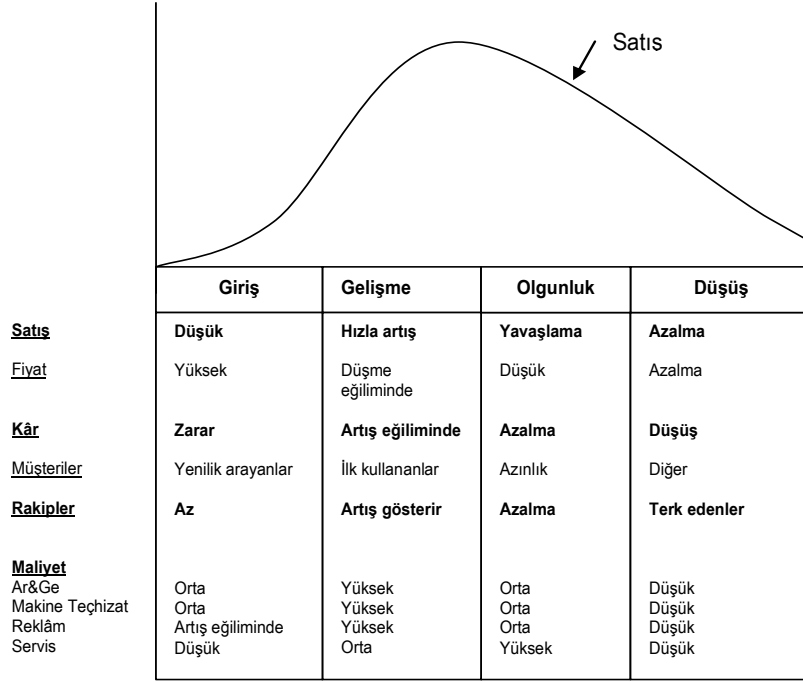
**Şekil 1. Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Aşama-Kapı Modeli**

Fikir aşamasından ürünün ticarileştirme aşamasına kadar geçen süreç, kapı ve aşamalardan oluşmaktadır. Her bir aşamanın girdisi, değerlendirmesi ve çıktısı vardır. Bu nedenle bilgi bir sonraki aşamaya aktarıldığı için çok önemlidir. Kapı-Aşama modeli, üretim sürecine benzetilmektedir. Üretim süreci belirli iş istasyonlarından ya da aşamalardan oluşmaktadır. Her bir aşamada kalite kontrol noktaları vardır ve önceki aşamadan gelen çıktılar, kalite niteliklerine uygun değilse bir sonraki aşamaya gönderilmeyecektir. Kapı-Aşama modelinin işleyişi, üretim sürecinin işleyişine benzemektedir. Kapı-Aşama modelinde ürünün yenilik süreci tanımlanmakta ve yönetilmektedir. Her aşamaya girişte bir kapı vardır ve çıkış tarafında, devam/bekle/son/gözden geçir gibi kararlar verilir. Kapılarda belirli kriterlere göre eleme yapılır ve kriterler farklı kapılarda değişme göstermektedir. Örneğin, 3. kapının girdileri, müşterilerin ihtiyaçları ve istekleri gibi Pazar araştırması, rekabetçi analiz, ayrıntılı teknik değerlendirme ve finansal değerlendirmedir. Kapılardan olumlu ya da olumsuz çıkış kararlarını kapı muhafızları vermektedir. Kapı muhafızları farklı fonksiyonlardan gelen çalışanların oluşturduğu bir gruptur ve belirli konularda değerlendirme uzamlıklarına sahip olmaları gerekmektedir(Cooper,1990, s.45-46). Genel olarak bakıldığında, YÜG süreci, bir projedir ve bu projenin Kapı-Aşama modeline göre değerlendirilmesi gerekir. Projenin değerlendirilmesinde, nakit akışları (özellikle ıskontolu nakit akışları), Net Bugünkü Değer Yöntemi, Ekonomik Katma Değer veya Reel Opsiyonlar gibi yöntemler kullanılabilir. Diğer taraftan bu sürecin maliyet yönetimi açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada, yeni ürün geliştirme sürecinde maliyetleri yönetimi incelenmekte ve ürün yaşam seyrindeki hangi maliyet yöntemlerinin kullanılabileceği ele alınmaktadır.

### 3. Ürün Yaşam Aşamalarında Maliyet Yönetimi

Yeni bir ürünün fikir aşamasından ticarileştirme aşamasına kadar geçen süreç, genelde ürünün pazara giriş öncesi aşamalardır. Pazara giriş aşamasından sonra, gelişme, olgunluk ve gerileme aşamaları vardır. Ürün yaşam aşamaları ve her bir aşamanın farklı kriterlere göre değerlendirilmesi şekil 2 üzerinde gösterilmektedir.

Şekil 2 Mamul Yaşam Aşamaları ve Değerlendirme Kriterleri

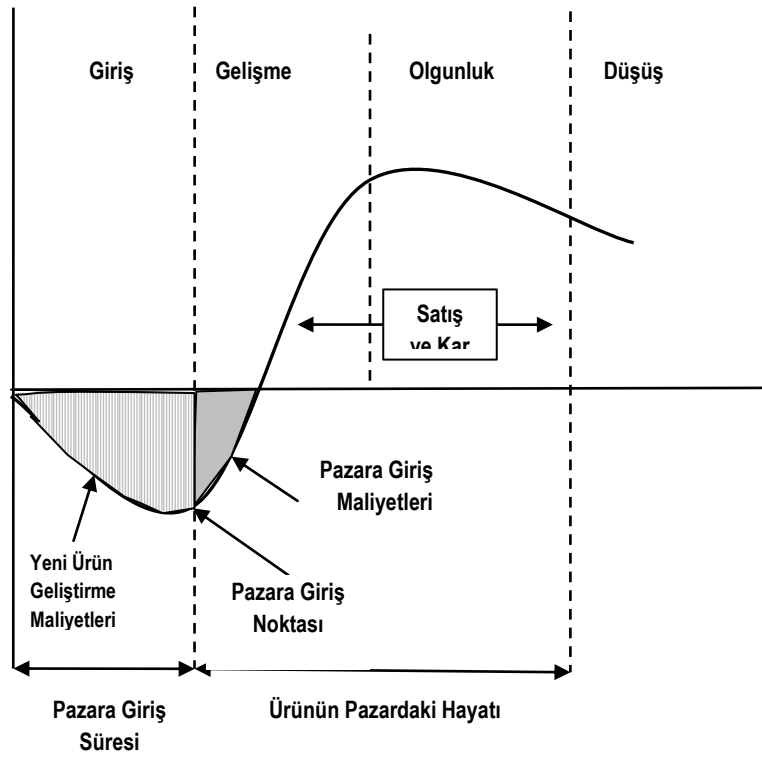


Şekil 2'de sadece satış eğrisi ve satıştaki değişimler gösterilmektedir. Ayrıca maliyet kriterinde, ürünün pazara sürülmesinden sonraki aşamalarındaki maliyetlerin davranışları belirlenmektedir. Birçok pazarlama kitabında bu tür değerlendirmeler yapılmaktadır. Pazarlama açısından bakıldığında doğru ama yeni ürünün gelişim yani yenilik süreci ihmal ediliyor gibi görülmektedir. Olaya maliyet açısından baktığımızda farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Şekil 3(Sorli ve Stokic, 2009, s.6) üzerinde ürün geliştirme süreci ve bu süreçte maliyet ve satış hâsılatı arasındaki ilişki gösterilmektedir.

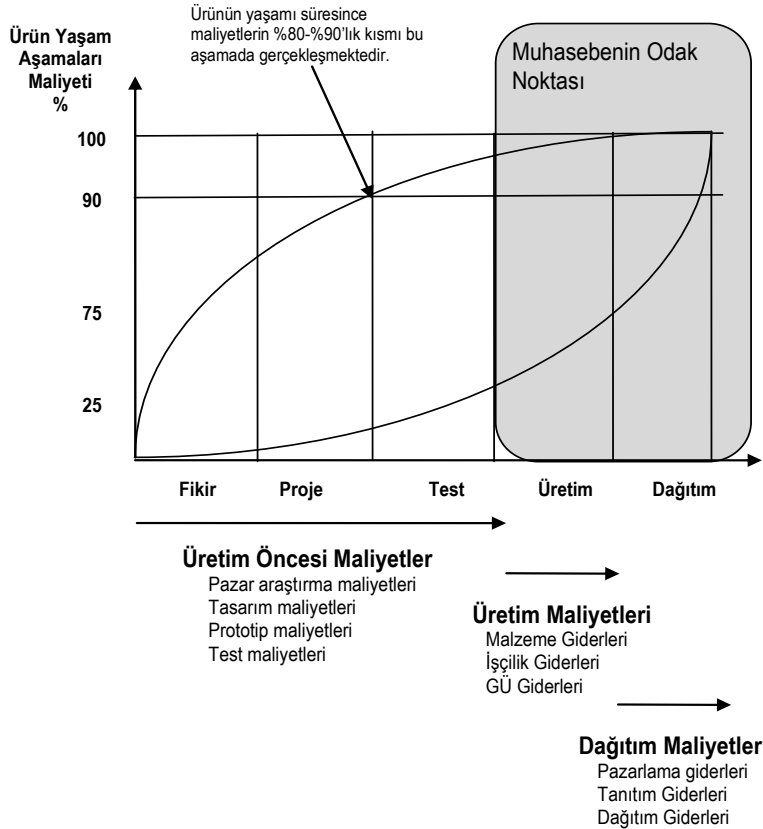
Şekil 3 üzerinde, yeni ürünün pazara giriş ve pazardaki hayatı gibi iki ayrı zaman dilimi vardır. Pazara giriş noktasına kadar geçen sürede, araştırma ve geliştirme maliyetleri başlığı altında tasarım, mühendislik ve pazar araştırmaları maliyetleri başlığı altında pazar analizleri, rekabetçi analizler ve müşteri analizi yer almaktadır. Sürecin finansal boyutunda da finansal değerlendirme çalışmaları yer almaktadır. Yeni ürün geliştirme sürecinde maliyetlerin tanımlanması ve kontrol edilmesi projenin yapılabiliğinin belirlenmesi açısından oldukça önemlidir.

Ürün yaşam aşamalarında maliyet iki bileşenden oluşmaktadır (1) Ürünün ticarileştirme aşamasına kadar olan kısımda yeni ürünün pazara sürülmesi için gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin maliyeti ve (2) Ürünün pazara sürülmesi ile üretim ve dağıtım maliyetleri ortaya çıkmaktadır. Maliyet yönetim çalışmalarında genelde odaklanılan alan, üretim ve dağıtım maliyetleridir ki bu maliyet yönetimi programının amacını karşılayamayacaktır. Bu nedenle sürece maliyete neden olan faktörler açısından bakmak, maliyet yönetim programının hangi araçları kullanacağı konusunda bize fikir verecektir. Bu nedenle maliyet yönetimi açısından ürünün yaşam aşamaları, yeni ürün fikrinin geliştirilmesinden müşteriye teslim aşamasına kadar geçen süreçteki maliyetleri kapsayacak şekilde tanımlamadır. Şekil 4 üzerinde yeni ürünün fikir aşamasından müşteriye teslim aşamasına kadar geçen tüm sürece ilişkin maliyet tanımları ve muhasebenin odak noktası gösterilmektedir.

Şekil 3 Yeni Ürün geliştirme Sürecinde Maliyetler



Şekil 4 Maliyet Açısından yeni Ürün Geliştirme Süreci



Üretim işletmelerinde maliyet, genel olarak üretim aşamasında hesaplanmaktadır. İşletmenin sınırları içerisinde hesaplanan maliyet, üretim maliyeti; işletme sınırları dışında kalan ve müşteri ile ilgili olan maliyetler de genel olarak pazarlama maliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu hesaplamalarda, ürünün yaşam aşamasının üretim öncesinde kalan kısmı ihmal edilmektedir. Bu anlayış sadece maliyetlerin hesaplanmasında değil, maliyet yönetiminde de yanlış yere odaklanıldığını göstermektedir. Ancak yapılan araştırmalar, ürünün yaşamının toplam maliyetlerinin %80–90 oranındaki kısmının üretim öncesi aşamasında ortaya çıktığını göstermektedir. Bunu şu şekilde de yorumlayabiliriz; üretim maliyetleri olarak hesapladığımız rakam, ürün yaşam maliyetlerinin %20-%30 oranındaki kısmının maliyetleri ve maliyet azaltma çalışmaları da %20-%30 oranındaki maliyetin azaltılmasına odaklanmaktadır. O zaman akla şu soru geliyor doğal olarak, hangi maliyetleri kontrol edebiliyoruz veya hangi maliyetleri yönetiyoruz? Bu soruya, üretim öncesi ve üretim sonrasında farklı açılardan bakarak cevap verilmelidir. Beylik “verimlilik artışı” veya “etkin kullanma” gibi cevaplar, sadece bir kaçamak olur.

#### 4. Hedef Maliyet Yöntemi

##### 4.1. Hedef Maliyet Yönteminin Gelişimi

İşletmelerin içinde bulunduğu rekabetçi ortam, otomasyon ve bilgisayar teknolojisindeki hızlı gelişme, çevre ve güvenlik sorunları, kısa ürün ömürleri, müşterilerin yüksek kaliteli bir ürünü düşük fiyat ile satın alamamaları gibi değişkenler ile şekillenmektedir. Bir işletmenin varlığını sürdürebilmesi ve gelişme gösterebilmesi, girdiği pazarda kalite ve fiyat konularında müşterileri tatmin edecek farklı ürünler üretmesine bağlıdır. Müşterilerin tatmini için, bir işletmenin değer zincirinin her aşamasında etkinliğini artırması gerekir. Eğer girilen değer zincirinde etkinlik artırılmaz ise, maliyetlerde artış görülecek ve bu artışlar da fiyatlara yansıtılamayacaktır (Bozemberk ve Okano, 1998 s.3).

İşletmelerde yönetim muhasebesi anlayışı gelişen ve yenilenen pazarın ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yeniden yapılandırılmaktadır. Stratejik yönetimin gerekleri çerçevesinde, yönetim muhasebesi içerisinde stratejik maliyet yönetimi anlayışı geliştirilmiştir. Mevcut maliyet muhasebesi sistemlerinin üretim süreçleri ve bölümlerinin arasına sıkışmış olması ve maliyet hesaplamaları dışında kullanılmadığı görülmektedir. Tedarikçiler ve müşteriler gibi potansiyel maliyet kaynakları, genel üretim giderleri olarak kabul edilerek ürünlere dağıtmakta veya dönem gideri olarak sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Bu yaklaşımlardaki sorun, üretim dışında kalan maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilememesidir. İşletmelerde stratejilerin belirlenmesinde etkili olan faktörler, maliyet yönetim sistemlerini de etkilemektedirler. Belirsizliğin ve rekabetin hakim olduğu bir ortamda ürün maliyetlerinin rekabetçi bir güç olarak kullanılması ve işletmenin geleceğe yönelik vereceği stratejik kararları desteklemesi gerekir. Müşterilerin istek ve beklentileri doğrultusunda ürün üretirken beklenen kara da ulaşmak işletmenin önemli bir amacıdır. Bu amaca ulaşmak için işletmelerde özellikle, gelecekte üretilecek ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında kullanacakları yöntem **hedef maliyet yöntemidir**.

Hedef maliyet yöntemi, güç pazar koşullarına cevap olarak 1960' lı yıllarda Japonya'da geliştirilmiştir. Batılı işletmelerin endüstriyel ürünleri ve müşterilerin sayısındaki artış Asya'daki pazarları daha karmaşık hale getirmiştir. Ayrıca, Japon işletmeler kaynaklarında azalma olduğu ve rekabetçi ortamda kalite, verimlilik ve maliyet konularında güçlü rakip olmak için yeni kavramlar, araçlar ve teknikler geliştirilerek bu konularda uzmanlaşmışlardır (IFA Study no.10, 1999, s.7). İlk yıllarda çok az sayıda işletme tarafından kullanılan hedef

maliyet yönteminin, rekabetçi baskılar arttığı ve karlarda azalma görüldüğü için son yıllarda kullanımı artmıştır. 1990' lı yıllarda Japon ekonomisindeki gerileme, düşük fiyatlar ile müşteri beklentilerinin karşılanacağı anlamına geliyordu. İşletme varlığını devam ettirebilmek için Japon işletmelerin çoğunda stratejik odaklanma, “pazar payını artırma”dan “mevcut kârlı durumu korumaya” doğru değişmiştir. Bu amaçla da maliyet azaltma çalışmalarına yönelik olmuştur. Diğer taraftan Japon para biriminin Amerikan para birimi karşısında değer kazanması sonucunda yurt dışı satışlarda gerileme ve kâr payında da azalma görülmüştür (Kim ve Ansari, 1999, s.5).

#### 4.2. Hedef Maliyet Yönteminin Tanım ve Özellikleri

Hedef maliyet yöntemi, yeni bir ürün veya modelin geliştirilme ve tasarım aşamalarında maliyeti azaltma sürecini destekleyen bir yöntemdir. Hedef maliyet yöntemi, bir kâr yönetim modelidir. Amaç, işletmenin uzun dönemli kâr planlarına ulaşması amacıyla yeni ürünlerin üretimini sağlamaktır. Bu amaca, işletmenin müşteri taleplerini yerine getirecek şekilde ürünlerin düşük maliyetle üretilmesi ile ulaşılır. Hedef maliyet yöntemi sistemleri, kâr amacına ulaşmak için üretilen ürünlerin maliyetlerini belirlemek ve hedeflenen maliyete ulaşmak için organize bir sistem oluşturmaktır (Cooper ve Slagmulder, 1997b, s.1).

Hedef maliyet yöntemi, bir ürünün tasarım ve geliştirilmesi sürecini uzatmaksızın ve ürünlerin kalite ve fonksiyonelliğini azaltmaksızın ürün ömrü süresince üretim maliyetlerinin etkin olarak azaltılmasına yönelik bir sistemdir (Schmelze, Geier ve Buttross, 1996, s.26). Hedef maliyet yöntemi, belirlenen bir satış fiyatı üzerinden beklenen bir karlılığa ulaşmak amacı ile belirli özellikleri ve kalitesi olan yeni bir ürünün maliyetini hesaplamaya yönelik bir yöntemdir (IFA, Study no.10, s.7).

Hedef maliyet yöntemi, sadece maliyet hesaplama ile sınırlı bir yöntem değildir. Maliyet hesaplama ve maliyetin azaltılması yanında yeni bir ürünün tasarım ve geliştirilme aşamalarında yer almakta ve işletmelerde kâr yönetiminin önemli bir bileşeni olmaktadır. Hedef maliyet yöntemi süreci, işletmenin kâr yönetim sürecinin bileşeni olup orta ve uzun vadeli genel planlama ile başlar. Bu genel planda yeni ürün geliştirme planı, satış planı, tesis – teçhizat yatırım planı ve personel planı gibi ana plan grupları yer almaktadır. Bu planlar, her bir ürünün hedef karını belirlemek için kullanılır. Yeni ürün pazarın kalite, teslim süresi ve fiyat gibi beklentilerini karşılar iken hedef maliyet yöntemi ile beklenen kâr düzeyine ulaşmak için maliyetlerin azaltılması sağlanır. Tüm çalışanlar, hedef maliyetleri belirler iken yeni ürün geliştirme süresince hedef kara ulaşmak için motive edilmelidir (Monden, 1995, s.12). Hedef maliyet yöntemi, mevcut maliyet muhasebesi sistemlerindeki standart maliyet yöntemi ile karıştırılmamalıdır. Değişik kullanım amaçları olan hedef maliyet yöntemi' nin belirli özellikleri vardır (Sakurai, 1990, s.251):

- **Planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır.** Üretim aşamasında kullanılan standart maliyetlerden farklı olarak hedef maliyet yöntemi, planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır.
- **Hedef maliyet yöntemi bir maliyet kontrolü değil, maliyet planlama yöntemidir.** Hedef maliyet yöntemi, maliyetlerin planlanması ve azaltılması amacı ile kullanılır.
- **Hedef maliyet yöntemi genelde montaj endüstrilerinde kullanılır.** Hedef maliyet yöntemi daha çok küçük ve çok sayıda ürünün üretildiği montaj endüstrilerinde uygulanır.

- **Hedef maliyet yöntemi, tasarım özelliklerinin ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır.** Hedef maliyet yöntemi, tasarım özellikleri ve üretim teknikleri gibi kararlara yönelik kontrol aracıdır. Hedef maliyet yöntemine ilişkin başarılı bir uygulama için değer mühendisliği ve diğer maliyet muhasebesi araçlarının da kullanılması gerekmektedir.

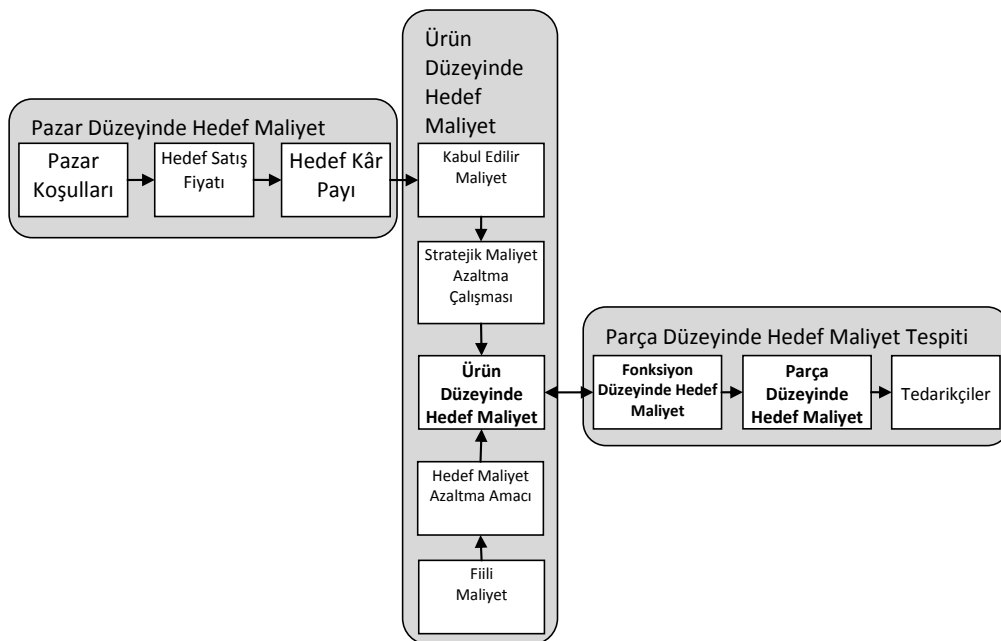
### 5. Hedef Maliyet Yönteminin Bileşenleri ve İşleyişi

Oluşturulacak bir hedef maliyet yöntemi sisteminde, sistemi oluşturan temel bileşenlerin ve bu bileşenlerin altında yer alan unsurların dikkatli bir şekilde sistem işleyişine dâhil edilmesi gerekir. Sistemde işleyişin etkinliği açısından ürünün tasarım süresince maliyetleri azaltmak için etkin bir çalışma yürütülmelidir. Bu çalışmalarda maliyet azaltma hedeflerine ulaşmak için yapılan çalışmalar daima incelenirken, hedef maliyetin asla aşılamayacağı esas kuralı da unutulmamalıdır. Sistemin işleyişi açısından esas kuralın etkin bir şekilde uygulanması gerekir (Cooper ve Slagmulder, 1997a, s.12):

- Ürünlerin hedef maliyetlerinde her zaman artış olacağının kabul edilmesi ve maliyetlerin azaltılacağına belirlenmesi.
- Hedef maliyetin üstünde maliyeti olan ürünlerin pazara sürülmesinin kabul edilmemesi.
- Gerçekten hedef maliyet belirlendiğinde yeni ürünlerin üretime geçiş aşamasına yöneltilmesi.

Hedef maliyet yöntemi sisteminin işleyişinde, sisteminde sürecin temel bileşenleri esas alınmaktadır. Hedef maliyet yöntemi sisteminin üç temel bileşeni vardır: (1) Pazar düzeyinde hedef maliyet (2) Ürün düzeyinde hedef maliyet ve (3) Parça düzeyinde hedef maliyet. Hedef maliyet yöntemini oluşturan bu bileşenlerin yer aldığı bir hedef maliyet yöntemi modeli ve bu modelin işleyişi şekil 5 üzerinde gösterilmektedir.

**Şekil 5 Hedef Maliyet Yöntemi Sisteminin Bileşenleri(Cooper ve Slagmulder, 1999, s.32)**





Hedef maliyetin belirlenme süreci, birbirini izleyen adımlardan oluşmaktadır. İlk adımda **pazar düzeyinde** hedef maliyet belirlenmektedir. İkinci adımda, pazar düzeyinde belirlenen maliyet esas alınarak **ürün düzeyinde** hedef maliyet hesaplanmaktadır. Bir sonraki adımda, üründe yer alan parçalar dikkate alınarak **fonksiyon ve parça düzeyinde** hedef maliyet hesaplanmaktadır.

### 5.1.Pazar Düzeyinde Hedef Maliyet Tespiti

Pazar düzeyinde hedef maliyet tespitinde, müşteri ihtiyaçlarına odaklanılmakta ve pazardaki rekabetçi baskının ürün tasarımcıları ve tedarikçilere yansıtılmasında kabul edilebilir maliyet kavramını kullanılmaktadır. Şekil 2’de görüldüğü gibi, pazar düzeyinde hedef maliyet tespiti sürecinin nihai amacı, kabul edilebilir maliyetin hesaplanmasıdır. Bu süreçte öncelikli olarak pazar koşulları analiz edilerek üretilecek yeni ürün için pazarda uygun bir yer aranmalıdır. Müşteri türleri, müşterilerin tercihleri ve beklentileri ve rakip işletmelerin ürünleri gibi hususlar dikkate alınarak yeni ürün için etkin bir pazar analizi yapılmalıdır. Yapılacak bu pazar analizi yeni ürün için hedef satış fiyatının belirlenmesinde de oldukça önemli bir rol oynamaktadır.

**Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi:** Yeni ürün fikri ortaya atıldıktan sonra söz konusu ürün için hedef satış fiyatı belirlenmelidir. Yeni ürünün hedef satış fiyatı çeşitli tahmin tekniklerinin kullanımı ile belirlenmektedir. Fiyat oluşturma sürecinin odak noktası anlaşılabilir değer kavramıdır. Müşterilerden daha önce sunulan ürüne göre yeni ürünün daha yüksek değerde olduğunu anlaması ile daha yüksek fiyattan alım yapmaları beklenmektedir. Bir işletme, eğer ürünlerinin değeri rakip ürünlerin değerini aşıyorsa satış fiyatını artırabilir. Tüm süreç için hedef satış fiyatına önem verilmesi, işletmenin gerçekçi hedef fiyatlarının belirlenmesinde çok dikkatli olmasını gerektirdiğinden şaşırtıcı değildir. İşletmeler yeni ürünü pazara sürdükleri zaman tahmin edilen pazar koşullarını dikkate alarak fiyatı oluşturmalıdırlar. Hedef satış fiyatı oluşturulurken iç ve dış faktörler dikkate alınmalıdır. İç faktörler arasında, ürün karmasında yeni modelin yeri ve bu model için yönetimin stratejik ve kârlılık amaçları yer almaktadır. Dış faktörler arasında ise, modelin yer aldığı pazarda müşteri sadakat düzeyi ve kurum imajı, rakipler ile karşılaştırıldığında ürün kalitesi ve fonksiyonelliği, tahmin edilen pazar payı ve rakip işletmelerin bu modele ilişkin fiyatları yer almaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1999, s.25-26).

**Hedef Kâr Payının Belirlenmesi:** Hedef kârın belirlenmesinde amaç, işletmenin uzun vadeli en uygun kâr planına ulaşmasını sağlamaktır. Genelde ürün hatlarından sorumlu yöneticiler hedef kârı ulaşılmasından da sorumludurlar. Hedef kâr, işletme düzeyindeki planlar ile ürün düzeyindeki planların bir araya getirilmesinin bir fonksiyonudur. İşletme düzeyindeki hedef kâr, işletmenin geneli dikkate alınarak belirlenir. Burada işletmenin üretmeyi düşündüğü ürün karması ve bu ürün karmasından elde edeceği kâr dikkate alınmalıdır (Kaygusuz, 2000, s.145). İşletme düzeyinde plan, her ürün için ürün düzeyinde planlar ile oluşturulur. Bu planlar, ürün yöneticilerinin üründen beklediği karı yansıtır. Buna ilave olarak, pazar büyüklüğü, pazar payı ve rekabetçi fiyatlar da göz önüne alınmalıdır (Ansari ve Bell, 1997, s.37). Hedef kârın belirlenmesi, çok da kolay bir iş değildir. Yeni ürünün pazara sürülmesindeki temel amaç, işletmenin mevcut kârlılığını ve nakit akışlarını bozmaması ve hatta daha da iyileştirilmesidir. Bu nedenle, işletmenin geçmiş yıllardaki satışların kârlılığı dikkate alınarak hedef kâr payı belirlenebilir.

**Kabul Edilebilir Maliyetin Hesaplanması:** Hedef satış fiyatı ve hedef kâr payı belirlendikten sonra kabul edilebilir maliyet hesaplanmaktadır. Kabul edilebilir maliyet, hedef

satış fiyatı ile hedef kâr payı arasındaki farktır. Kabul edilebilir maliyet, işletmenin göreceli rekabetçi pozisyonunu yansıtmaktadır. Kabul edilebilir maliyetin, ürünün hedef maliyeti olması istenen durumdur. Bazı durumlarda ürünün hedef maliyeti, kabul edilebilir maliyeti aşmaktadır. Kabul edilebilir maliyette işletmenin tasarım ve tedarikçilerinin maliyet azaltma imkânları dikkate alınmamaktadır. Bunun sonucunda da işletmenin kabul edilebilir maliyete ulaşması konusunda garanti söz konusu değildir. Bir işletmenin kabul edilebilir maliyete ulaşamayacağı varsayıldığında işletme, ürün düzeyinde hedef maliyet yöntemi sürecinde yüksek bir maliyet oluşturmamalıdır (Kaygusuz, 2000, s.146). Kabul edilebilir maliyet aşağıdaki eşitlik yardımı ile hesaplanabilir.

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

## 5.2. Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet Tespiti

Kabul edilebilir maliyetin hesaplanmasından sonra, ürün düzeyinde hedef maliyetin tespiti aşamasına geçilir. Hedef maliyet yöntemi sürecinin ikinci bileşeni olarak bu aşamada ürün düzeyinde hedef maliyete ulaşmak amacı ile maliyet azaltma çalışmaları gerçekleştirilir. Müşteriler, geliştirilen yeni ürünlerin kalite ve özelliklerinde artış beklerken fiyatlarda artış beklememektedir. Bu gelişmeler, işletmelerin kârlılığını sürdürmeleri için yeni ürünlerin maliyetini azaltmasını gerektirir. Kabul edilebilir maliyet, pazar koşullarına göre belirlendiğinden ve işletmenin iç yapısı ve gerçekleri dikkate alınmadığından kabul edilebilir maliyete ulaşamama riski söz konusudur. Bu durumda hedef maliyet yöntemi anlayışını sürdürebilmek için maliyet azaltma çalışmalarına devreye sokmaktadır.

Maliyet azaltma çalışmaları, hedef maliyet azaltma ve stratejik maliyet azaltma olarak iki ayrı kısımda yürütülmektedir. Hedef maliyet azaltma çalışmaları, fiili maliyet ve ürün düzeyinde hedef maliyet arasında yürütülür. Fiili maliyetler, mevcut teknoloji ve parçalar ile ilişkilidir ancak, yeni ürünün özelliklerini ve kalite gereklerini de içermektedir. Fiili maliyet ve ürün düzeyinde hedef maliyet arasındaki fark, maliyet azaltımına ihtiyaç duyulduğunun bir göstergesidir (IFA, study no.10, s.9). Diğer taraftan işletmede kabul edilebilir maliyet ile ürün düzeyinde hedef maliyet arasında stratejik maliyet azaltma çalışmaları yürütülür. İşletme, hedef maliyet azaltma çalışmaları ile maliyetin azaltılmasını gerçekleştirilemez ise stratejik maliyet azaltma çalışmalarına yönelir. Stratejik maliyet azaltma çalışması, hedef maliyet yöntemi anlayışını sürdürmek için dikkatli bir şekilde sürdürülmelidir. Ürün düzeyinde hedef maliyet ile kabul edilebilir maliyet arasındaki fark, ürün tasarımcıları kabul edilebilir maliyete ulaşamadıkları zaman kardaki düşüşü tanımlamakta ve işletmenin rekabetçi koşullarda gerektiği gibi etkin olmadığına işaret etmektedir (Cooper ve Slagmulder, 1997a, s.111-112). Maliyet azaltma çalışmaları, fiili maliyet ve kabul edilebilir maliyet arasındaki farkı kapattığından, bu ilişki tasarımcı üzerinde maliyetleri azaltma konusunda baskıyı sürdürür. Stratejik maliyet azaltma çalışmaları, yeni ürünler için bu çalışmaların tekrarlanmaması amacı ile tedarikçilere ve tasarımcılara baskı yapılması, işletmedeki diğer taraflar için de bir işarettir. Eğer her iki gider arasındaki fark kapatılmaz ise, işletmenin uzun süre rekabetçi bir güç olamayacağı da anlaşılmaktadır.

### 5.3. Parça Düzeyinde Hedef Maliyet

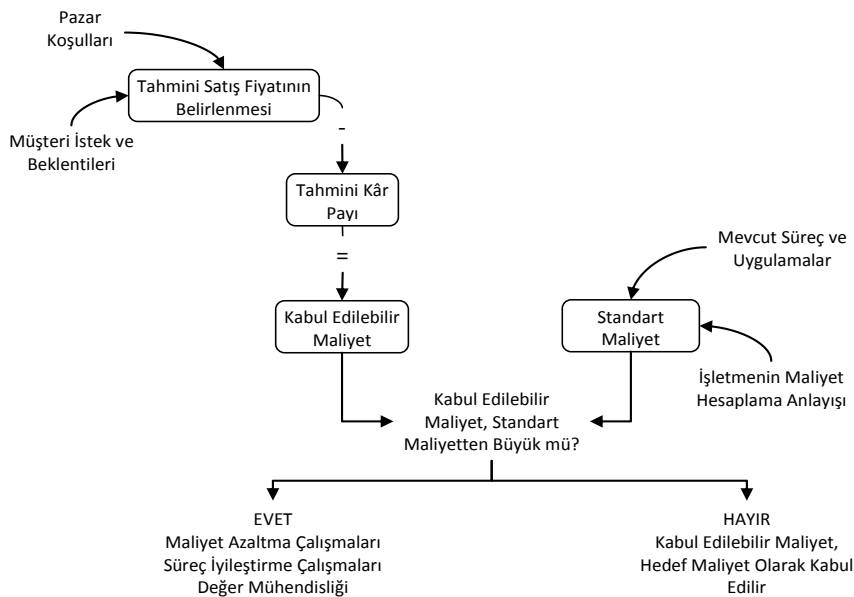
Ürünün hedef maliyeti belirlendiği zaman, ürünün parçaları için de hedef maliyet oluşmuş demektir. Parça düzeyinde hedef maliyet yöntemi ile işletmenin karşılaştığı rekabetçi maliyet baskısı tedarikçilere aktarılır. Tedarikçilerden satın alınacak parçaların satış fiyatı, işletmenin hedef maliyet yöntemi sistemi ile tespit edilmektedir.

Tedarikçi ve müşteriler ile birlikte hareket edilmesi. Bu birlikte hareket stratejisi ile işletmeler ürün tasarım sürecinin her aşamasında maliyetleri kontrol etme etkinliğini geliştireceklerdir. Tedarikçi ve müşteri arasında oluşturulan tedarik zincirinde, zincir üyelerinin bir birine güven duymalar gereklidir. Oluşturulan tedarik zincirinde zincir üyeleri maliyetleri azaltma konularında birbirlerine yardımcı olmalıdır. Tedarik zincirinin üstünde yer alan işletmeler hedef maliyetlerinin kabul edilebilir maliyet olmadığına ilişkin tedarikçiler tarafından geçerli bir neden sunulursa, hedef maliyetleri gevşetme yoluna da gitmektedirler (Cooper ve Yoshikawa, 1994, s.60-62). Tedarikçilerden satın alınacak parçanın maliyeti, tahmin edilen rakamın üstünde ise, tedarikçiler ile çalışılarak maliyeti azaltma konusunda bir plan yapılmalıdır. Bu planda malzeme değiştirme, tedarikçinin üretim süreci ve fabrika yerleşiminin değiştirilmesi gibi öneriler yer almaktadır. Üretimin hedef maliyetten gerçekleşmesi durumunda bir parçanın nasıl değiştirileceği konusunda tedarikçiler yeni düşünceler geliştireceklerdir. Ancak parça değişimi fonksiyonelliğin değişimine neden olmamalıdır (Kaygusuz, 2000, s.156).

Her üç aşamada ortaya konan ortak nokta ürün düzeyinde hedef maliyete ulaşırken kârlılık hedeflerinin tutturulması ve işletmenin pazarda rekabetçi bir güç olarak yer almasıdır. Hedef maliyet yöntemi sisteminin bu bileşenleri ile işletme müşteri, tasarımcı ve tedarikçi gibi farklı gruplar ile farklı amaçlı ilişkiler kurmaktadır. Her grubun ortak paydası ise bilindiği gibi aynıdır: amaçlarına ulaşmak.

Hedef maliyetin tespitine, basit bir hesaplama tekniği olarak bakılmamalıdır. Hedef maliyet yöntemi, müşterinin sesi ile operasyonun sesini karşılaştırmaktadır. Ürün düzeyinde hedef maliyete ulaşmak için yapılan çalışmalar, şekil 6 üzerinde gösterilmektedir.

**Şekil 6 Hedef Maliyeti Oluşturma Süreci**



Hedef maliyet sadece ürün düzeyine odaklanmamaktadır. Nihai amaç, ürün düzeyinde hedef maliyete ulaşmaktır ancak, ürünü oluşturan fonksiyon, parça ve özelliklerin maliyete olan etkisini de dikkate almak gerekmektedir. Bu nedenle, hedef maliyet, oluşturulacak bir maliyet tablosu üzerinde ayrıntılı bir şekilde oluşturulmalıdır.

## 6. Hedef Maliyetin Oluşturulması

Hedef maliyet yönteminde iki önemli aşama söz konusudur. Bunlarda ilki, hedef maliyeti hesaplamak için hedef fiyatın ve hedef kâr payının belirlenmesidir. İkinci aşama ise, hedef maliyeti ürünü oluşturan unsurlar ile ilişkilendirmektir. Bir ürünün hedef maliyeti, hedef fiyattan hedef kâr payının çıkarılması ile hesaplanır (Cooper, 1995, s.136):

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

Hedef maliyet, maliyeti oluşturan işçilik, malzeme ve genel üretim giderleri gibi giderlerin yanı sıra satışlar, tasarım ve yönetime ilişkin giderleri de kapsayacak şekilde ayrıntılı bir şekilde belirlenmelidir. Hedef maliyetin hesaplanmasında hedef fiyat önemli bir yer tutmaktadır. Hedef satış fiyatı, ürün planlaması aşamasında yapılan analizler ile belirlenmektedir. Yeni ürün için hedef satış fiyatı oluşturulmadan önce, pazarda yer alan ürünlerin satış fiyatları üzerinde incelemeler yapılmaktadır. Hedef maliyet yöntemi için başlangıç noktası, pazara analizleri ile yeni ürüne ilişkin hedef satış fiyatının belirlenmesidir. Satış fiyatı ile birlikte elbette yeni ürüne ilişkin satış miktarı da belirlenmelidir (Garne ve Discenza, 1995, s.12).

Yeni bir ürün hedef satış fiyatının ve hedef maliyetin belirlenmesi ile işletme için beklenen kâr da hesaplanacaktır. Hedef maliyet yöntemi ile kârın hesaplanması ile mevcut uygulamalardaki kârın hesaplanması arasında farklılıklar söz konusudur. Halen uygulanmakta olan hesaplamalar çerçevesinde;

$$\text{Tahmini Kâr} = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - \text{Tahmini Maliyet}$$

eşitliği ile hesaplanmaktadır. Ancak bu eşitlikte kâr, bağımlı değişkendir. Ürün maliyeti tahmin edilmekte, hedef maliyet olarak hesaplanmamaktadır. Nedeni ise, ürünün fonksiyonelliği elde etmesi için tasarlanmış olması ve daha sonra maliyetinin hesaplanmasıdır. Mevcut yaklaşımda ürünün tahmini satış fiyatı da bağımlı değişken olmaktadır. Yukarıdaki eşitlik yardımı ile tahmini satış fiyatı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Tahmini Satış Fiyatı} = \text{Tahmini Maliyet} + \text{Tahmini Kâr}$$

Bu yaklaşıma göre fiyat çok basit bir şekilde hesaplanmaktadır. Mevcut uygulamalarda tasarımcının maliyet hedefi gibi bir amacı olmayacaktır. Bunun yerine üründe tasarım değişiklikleri ile ürün maliyetinin azaltılacağını tahmin edeceklerdir. Bunun doğal sonucu olarak da maliyet, sadece hesaplanan bir rakam olarak sistemde yerini alacaktır.

Hedef satış fiyatının belirlenmesinden sonra hedef maliyet yöntemi sisteminde önemli bir aşama da hedef kârın belirlenmesi aşamasıdır. Hedef maliyet yönteminde kullanılan hedef

kâr, üç veya beş yıllık kâr planlarında elde edilerek hesaplanmakta olup bu planlar işletmenin stratejik planları içerisinde yer almaktadır (Kato ve Boer, 1995, s.2). Daha önce de ifade edildiği gibi hedef maliyet yöntemi, bir kâr yönetim modelidir. Amaç, işletmenin uzun dönemli kâr planlarına ulaşmasını sağlayacak yeni ürünlerin üretilmesidir. Hedef kâr belirlenirken, hedef kâr paylarının gerçekçi olması ve kâr paylarının ürün ömrü süresince maliyeti karşılayacak kadar yeterli olması gibi özellikler göz önünde bulundurulmalıdır (Cooper ve Slagmulder, 1997a, s.2).

**Gerçekçi Hedef Kâr Paylarının Belirlenmesi:** İşletmeler hedef kâr paylarını iki şekilde belirlemektedirler. İlk yöntemde hedef kâr payı belirlenirken örnek olarak pazara sunulan ürünlerin kâr payları dikkate alınır ve daha sonra pazarın koşullarına göre düzenleme yapılır. İkinci yöntemde, ürün hattındaki hedef kâr payının belirlenmesi ve farklı ürünlerin pazardaki konumuna göre kâr paylarının artırılması veya azaltılması söz konusudur. Bu yöntemde, hedef satış fiyatından hedef kâr payı çıkarılarak yeni ürünün hedef maliyeti hesaplanır. İşletme elde ettiği hedef maliyeti, yeni ürünün tahmini maliyeti ile karşılaştırır. Hedef maliyetin oldukça düşük olduğu düşünülürse, hedef kâr payının azaltılmasına izin verilir ancak, ürünün hedef maliyeti yüksek ise zararı karşılamak için hedef kâr yeniden belirlenir (Cooper ve Slagmulder, 1999, s.26).

**Hedef Kâr Payının Ürün Ömrü Süresince Maliyeti Karşılama:** Ürünün pazara girmesi veya pazarda devamlı olarak kısa süreli olarak kalması yüksek tutarlı yatırımlara neden oluyor ise ya da satış fiyatları ve maliyetlerin ömürleri süresince devamlı değişeceği tahmin ediliyorsa, hedef kâr payı da bunlara uygun olarak düzenlenecektir. Bu tür düzenlemelerin amacı, ürünün ömrü süresinde tahmini karlılığın yeterli olmasını sağlamaktır. Bu tür düzenlemeler yapılmaksızın yeteri kadar gelir getirmeyen ürünler pazara sürülürken ömürleri süresince gelir getiren ürünlerin pazara sürülmemesi ile işletme risk üstlenmiş olacaktır (Cooper ve Slagmulder, 1999, s.27).

Ürünün tasarım aşamasında geliştirilen hedef maliyet, hedef satış fiyatı ve bu fiyattan gerçekleştirilecek hedef satış miktarı ile ilişkilidir. Fiyat ile birlikte satış miktarı ve maliyet hedefleri, işletmenin ortaya koyduğu kâr hedeflerine ulaşma stratejilerinin de değişkenleridir. Bu değişkenler arasındaki ilişkiler aşağıdaki eşitlikler yardımı ile gösterilmektedir (Bayou ve Reinstein, 1998, s.37):

<b>Hedef Maliyet</b>	=	(Hedef Satış Geliri) – (Hedef Kâr)
<b>Hedef Satış Geliri</b>	=	(Hedef Satış Miktarı) x (Hedef Fiyat)
<b>Hedef Kâr</b>	=	(Hedef Satış Geliri) x (Hedef Kâr Payı)
<b>Kâr Payı</b>	=	[(Hedef Satış Fiyatı – Hedef Değişken Maliyet- Hedef Sabit Maliyet)] ÷ (Hedef Satış Fiyatı)
<b>Hedef Maliyet</b>	=	(Hedef Değişken Maliyet) + (Hedef Sabit Maliyet)
<b>Hedef Birim Maliyet</b>	=	(Hedef Maliyet) ÷ (Hedef Satış Miktarı)

### 6.1.Hedef Maliyet Sisteminin Yapılandırılması

Hedef maliyet yönteminin işleyişi işletmeden işletmeye farklılık gösterse de endüstriye, işletmenin büyüklüğüne ve diğer faktörlere bağlı olarak aynı uygulamaların yapıldığı görülmektedir. Bir çok işletme, ürün tasarım aşamasında hedef maliyeti belirlemek için gereken çabayı göstermektedir. Hedef maliyet yöntemi sisteminde en çok uygulanan sürecin temel aşamaları aşağıda sıralanmaktadır (Sakurai, 1990, s.251):

- Müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayacak yüksek kaliteli ürünlerin plan ve tasarımı,
- Değer mühendisliğinin kullanımı ile ürünlerin hedef maliyetinin oluşturulması,
- Üretim aşamasında standart maliyetleri kullanarak hedef maliyetler ile karşılaştırılması.

Hedef maliyet yöntemi sistemin yapılandırılmasında ayrıntılı aşamalara geçmeden önce bir işletmenin hedef maliyet yöntemi yöntemini kullanıp kullanamayacağı sorusuna cevap aramak gerekir. Bu bağlamda, bir işletmenin hedef maliyet yöntemi yöntemini kullanıp kullanamayacağına aşağıdaki dört soru ile cevap aramak gerekir (Cooper ve Slagmulder,1997a, s.2):

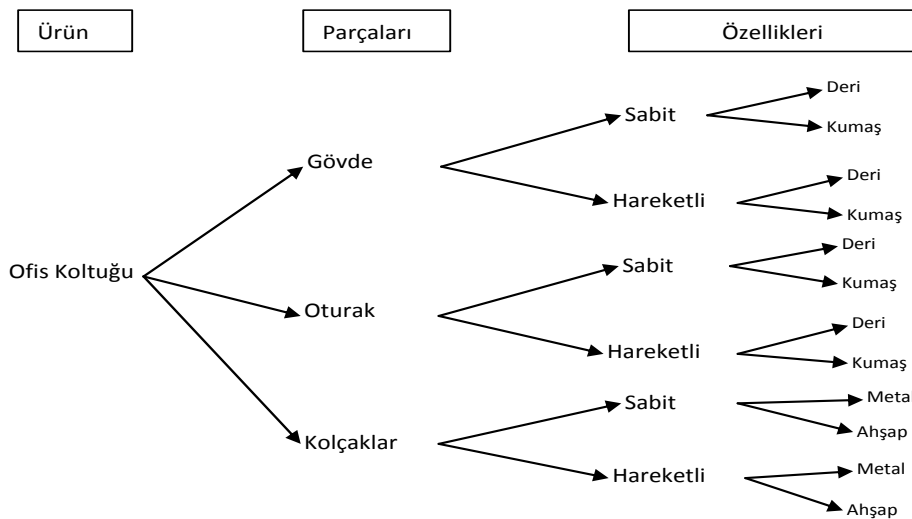
- Tasarım sürecinin ilk aşamasında, işletmeler hedef fiyattan beklenen kâr payını çıkararak hedef maliyeti hesaplayabilecekler mi?
- İşletmeler hedef maliyette üretebilecek yeni ürünlerin tasarımını yapabilecekler mi?
- Ürün düzeyinde genelde hedef maliyetlere ulaşılır mı?

İşletmeler ürünlerin maliyetlerini parça düzeyinde hedef maliyete yayarak bu parçaları hedef maliyetlerini tedarikçiler ile anlaşmada esas olarak kullanabilirler mi?

Soruların her birine verilecek cevap olumsuz ise, işletmeler hedef maliyet yönteminin tüm avantajlarını kullanamaz. Sonuç olarak işletmeler, ürünlerin yüksek maliyetli olma ve müşteri isteklerine göre gereğinden fazla model tasarımı yapılması riskini üstlenir. Sorulara verilecek cevap olumlu ise bir işletmede hedef maliyet yöntemi sistemi oluşturulabilir. Oluşturulacak hedef maliyet yöntemi sistemi esas olarak şu kurala dayanmaktadır: Bir ürünün hedef maliyeti asla geçilmez. Bu kural olmaksızın hedef maliyet yöntemi sistemi etkinliğini yitirecektir. Esas kuralın temel amacı, tasarımcının “yeni bir özellik ekleyecek ürün daha iyi olacak ve maliyet azalacak” dediği zaman ürün özelliği ve maliyetindeki ilgili olmayan gelişmeleri durdurmaktır (Kaygusuz, 2000, s.139-140).

Ürünün hedef maliyeti, ürünü oluşturan parçalara ve bu parçaların özelliklerine göre belirlenmelidir. Örneğin bir ofis koltuğunun basit bir şekilde bileşenlerini oluşturalım.

Şekil 7 Bir Ürünün Bileşenleri



## 6.2.Hedef Maliyet Yöntemi Sisteminde Örgütsel Yapı

Hedef maliyet yöntemi çalışmaları belirli bir örgütsel kademe veya üst yönetimin sorumluluk alanı ile sınırlı değildir. Hedef maliyet yöntemi müşteri ihtiyaçları ile başlamaktadır. Aynı şekilde müşteri beklentilerini karşılayan ürün ile sona ermektedir. Bu sürecin gerçekleşmesi için de uzmanlık ve deneyim ön plana çıkmaktadır. Hedef maliyet yöntemi ile ilgili çalışmalarda oluşturulacak takımlarda tasarım uzmanları, maliyet uzmanları, sistem tedarikçileri ve pazarlama uzmanları yer almaktadır. Bu uzmanlar çalışmalarını kaliteyi artırmak ve maliyeti kontrol etmek üzere bir takım içerisinde birleştirirler (Albright, 1998, s.15).

Oluşturulacak hedef maliyet yöntemi takımının yapısı ne olursa olsun aşağıdaki üç unsur hedef maliyet yöntemi uygulamalarının başarısında önemli rol oynamaktadır (Kim ve Ansari, 1999, s.47-48):

- **Takımdaki bağımlılık.** Bağımlılık zorunludur. Bir hedef maliyet yöntemi takımı, işletmedeki her türlü politik değişikliklere konu olmamalıdır. Hedef maliyet yöntemi takımı, fonksiyonlar arası konular ile uğraştığı için takım üyeleri amaçlar doğrultusunda çalışacaktır.
- **Takım fonksiyonlar arası olmalıdır.** Ürün geliştirme sürecinde yer alan üç grubun bir araya getirilmesi ile takım oluşturulmalıdır. Takımda yer alan bu gruplar: maliyet muhasebesi grubu, mühendislik grubu ve tasarımcı grubudur. Hedef maliyet yöntemi takımı belirli bir dönem süresince çalışma yaptıktan sonra üyeler, daha önce çalıştığı bölümlere dönmelidir.
- **Takımın yetkilendirilmesi.** Klasik olarak satın alma bölümü tasarımcıların istediği parçaları satın almaktadır. Hedef maliyet yöntemi uygulamaları ile satın alma bölümü personelleri uygun tedarikçinin seçtiği ve yeterli alımların yapıldığı konusunda güvence duymalıdır.

Hedef maliyet yöntemi uygulamalarına başlayan bir işletme, örgütte güç ve otoriteye sahip bir merkezi takım ile çalışmalara başlamalıdır. Takım seçildikten sonra hedef maliyet yöntemi fonksiyonu işletmenin her tarafına takım üyelerin rotasyonu ile yayılmalıdır. Fonksiyonlar arası ilişki ve kaynaklar yeni ürün ve süreçlerin geliştirilmesi amacıyla kullanılmalıdır. Yönetici ve çalışanlar yaratıcı ruha sahip olma ve açık fikirli olmaları yanında tasarımın neden olduğu çalışmalara kolayca uyum sağlayabilecek uzmanlığa sahip olmalıdır (Weber, 1998, s.38). Rotasyonlar çok sık olmamalı, belirli bir sistematik dahilinde gerçekleştirilmelidir. Japon işletmelerde hedef maliyet yöntemi takımının üyeleri farklı bölümlerden gelen çalışanlardır. Bu çalışanlar, kendi bölümlerine tekrar dönmeden önce uzun bir zaman dilimi (yaklaşık yedi yıl) içerisinde takımda çalışmaktadır (Kim ve Ansari, 1999, s.8). Hedef maliyet yöntemi süreci, bilimsel ve amaca yönelik bilgiden çok deneyim ve uzmanlığa bağlıdır. Bu da demek oluyor ki oluşturulacak hedef maliyet yöntemi takımlarında farklı bölümden gelen çalışanlar kendi alanlarındaki sorunları farklı bir alanda farklı bir açıdan görmekte ve daha sonra da bu sorunları çözme imkânını yaratmaktadır.



### 6.3.Hedef Maliyet Yöntemini Etkileyen Faktörler

Hedef maliyet yöntemi, maliyet yönetim sistemlerinin bir bileşeni olarak geliştirilmiştir. Hedef maliyet yöntemi sistemleri bir çok değişkenin etkisi altındadır. Ancak, hedef maliyet yöntemi sisteminde farklı “**hedef maliyet yöntemi**” bileşenleri ve bunlara ilişkin “**hedef maliyet tanımları**” dikkate alındığında sistemi etkileyen faktörler daha açık bir şekilde görülmektedir. Bu farklı hedef maliyetler, hedef maliyet yöntemi sürecinin esas bileşenleridir. Bu bileşenler ile hedef maliyet yöntemi sisteminin temel çatısı oluşturulmaktadır. Oluşturulacak hedef maliyet yöntemi sistemi birbirini izleyen üç bileşenden oluşmaktadır

Hedef maliyet yöntemi sisteminde, her bir bileşene ilişkin bir hedef maliyet kavramı vardır. Pazar düzeyinde hedef maliyeti, müşteri türü, müşterilerin yapısı ve rekabet yoğunluğu gibi unsurlar etkilemektedir. Ürün düzeyinde hedef maliyeti etkileyen unsurlar arasında ürün türü, ürün stratejisi ve ürün özellikleri yer almaktadır. Tedarikçiler ve tedarikçiler ile yapılan anlaşmalar parça düzeyinde hedef maliyeti etkileyen unsurlardır.

Pazar düzeyinde hedef maliyet yöntemi, işletmenin pazarda karşılaştığı rekabetçi baskının ürün tasarım ve tedarikçilerine aktarılmasında kullanılır. Hedef kâr payının hedef satış fiyatından çıkarılması ile hesaplanan “kabul edilebilir maliyet”in hesaplanarak bu baskı aktarılır. Kabul edilebilir maliyet, pazarda belirlenen bir maliyettir. Hedef maliyetin kabul edilebilir maliyete eşit olarak belirlenmesi, ulaşılamayacak hedeflerin oluşturulması ve böylece hedef maliyet yöntemide etkinliğin azalması riskine yol açar. Bu nedenle ürün düzeyinde hedef maliyet yöntemi aşamasından ürün düzeyinde hedef maliyetler, kabul edilebilir maliyetlerden daha fazla olacaktır. Ürün düzeyinde hedef maliyete ulaşılabilir ancak, ürün tasarımcıları üretilen yeni ürünlerin dışında kalan ürünlerin maliyetlerini hesaplamak için çok zaman harcayacaklar ve çaba göstereceklerdir. Amaç, yoğun fakat gerçekçi bir baskının ürün tasarımcıları üzerine maliyetleri azaltma yönünde kullanılmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 1997b, s.1).

İşletmenin tedarikçileri üzerinde de benzer bir baskı oluşturmak için parça düzeyinde hedef maliyet yöntemi kullanarak, tedarik edilen parçaların maliyetlerini azaltma konusunda tedarikçilerin yaratıcılığına odaklanılır. Parça düzeyinde hedef maliyet yönteminin temelinde, yeni ürün için tedarik edilecek olan her bir parça için işletmenin ödeyeceği fiyat yatmaktadır. Bu fiyatlar gerçekçi olmalıdır ve tedarikçilere ürünlerinin tasarım maliyetlerindeki harcamaları karşılayabilecek yeterli geliri sağlamalıdır (Cooper ve Slagmulder, 1997b, s.1).

### 7. Örnek

Bir üretim işletmesinde yeni bir ürünün üretilmesi ve pazara sürülmesi planlanmaktadır. Üretilmesi düşünülen bir elektronik mutfak eşyası olup, işletmenin küçük ev aletleri segmentinde yer alacak bir üründür. Mikser daha önce piyasada yer almıştır. Ancak, çok fonksiyonel bir ürün özelliğinde değildir. Daha fonksiyonel bir ürünün üretimi için yapılan pazar araştırmalarında ürünün fiyatı, 200 TL/birim olarak belirlenmiştir. Bu durumda ürünün hedef fiyatı, 200 TL/birim’dir. İşletme, küçük ev aletleri\_mutfak bölümünde %15 kârlılık ile çalışmaktadır. Yeni ürünün hedef kârı böylece 30 TL/birim  $[(200 \text{ TL/br.}) \times \%15]$  olarak hesaplanacaktır. Ürünün hedef maliyeti ise, 170 TL/birim ( 200 TL/birim - 30 TL/birim) şeklinde tespit edilecektir. Varsayalım ki, ürünün tahmini maliyeti, 171 TL/birim olarak hesaplanmış olsun. Hedef maliyet, standart maliyetten birim bazda 1 TL küçük ve bu farkı 1 TL önemlide değil diye geçiştirmek pek mantıklı olmayabilir. Biraz daha ayrıntıya girelim. Söz



konusu üründen, yılda 500.000 birim satılması ve ürünün 3 yıl pazarda kalması planlanmaktadır. Bu özellikleri finansal olarak değerlendirelim.

Her iki maliyet arasındaki fark birim bazda 1 TL, yıllık bazda 500.000 TL ve ürün ömrü süresince 1.500.000 TL olacaktır. Hedef maliyet kabul edilmez ise, işletmenin kârında yıl bazında 500.000 TL; ürün ömrü süresince 1.500.000 TL azalma olacaktır.

Hedef maliyet, sadece maliyet tespitine yönelik değil, aynı zamanda kâr planlama aracıdır. Hedef maliyet kabul edilmez ise, işletmenin %15 olan kârlılık düzeyinde gerileme olabilir. İşletme yönetimi, kârdaki azalmanın işletmeye olası sonuçlarını analiz etmelidir. Ancak analiz sadece kârlılık %15'in altına inmiştir gibi bir alana indirgenmemelidir. Sadece kâr açısından değil, nakit açısından da olası etkiler analiz edilmelidir.

## 8. Sonuç

Yeni ürünlerin pazara sürülmesi ile işletmeler bu ürünlerin satışı sonucu kâr elde etmeyi planlamaktadırlar. Kâr beklentilerin karşılanması için pazardan gelen olumlu ve olumsuz tepkiler de dikkate alınarak ürünün maliyeti, müşterilerin beklentileri doğrultusunda azaltılmalıdır. Bu amaçla da son yıllarda işletmeler tarafından özellikler montaj endüstrilerinde hedef maliyet yöntemi kullanılmaya başlanmıştır. Hedef maliyet yöntemi, belirlenmiş özelliklere ve kaliteye sahip bir ürün, ömrü süresince istenen karlılık düzeyinden satılması için maliyetinin belirlemeye yönelik bir modeldir. İşletmelerin pazarda etkin bir rekabetçi güç olmaları maliyet konusunda diğer işletmelere göre daha etkin olabilmelerine bağlıdır. Hedef maliyet yöntemi, ürün maliyetini çıktı olarak değil girdi olarak kullanmaktadır. Girdi olarak belirlenen maliyete belirleyen etken ise, müşterilerin söz konusu ürüne ne kadar ödeme yapmayı istemeleridir. Hedef maliyet yöntemi, uzun vadeli satış ve kâr amaçlarının oluşturulmasını da bünyesinde barındırmaktadır. Sadece üretilecek yeni ürünün maliyetinin hesaplanması ile sınırlı olmayan hedef maliyet yöntemi anlayışı, pazar düzeyinde müşterilerin beklenti ve tercihlerini işletme içinde ürün tasarımcılarına aktaran ve üretilecek ürün için gerekli parçaların da hedef maliyete paralel olarak tedarikçiler tarafından temin edilmesini sağlayan bir sistemdir. Pazardan gelen rekabetçi baskı maliyetler ile tasarımcılara ve oradan da tedarikçilere yansıtılmaktadır. Amaç, hedef maliyeti belirleme ve işletmenin stratejik ve uzun dönemli kâr planlamasının gereklerini yerine getirmektir.

## Kaynaklar

- Albright, Tom "The Use of Target Costing in Developing the Mercedes- Benz M\_ Class" International Journal of Strategic Cost Management, Sonbahar-1998.
- Ansari, Shahid L. ve Bell, Jan E., "Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management", Irwin Publishing, A.B.D., 1997.
- Bayou, Muhamed E. ve Reinstein, Alan, "Three Routes for Target Costing", Managerial Finance, vol.24, no.1, 1998.
- Bonzemba, Ekutu ve Okano, Hirashi "The Effects of Target Costing Implementation on an Organizational Culture in France", Second Asian Interdisciplinary in Accounting Conference, Japonya, 4-6 Ağustos-1998.

- Cooper, Robert G., "State-Gate Systems: A New Tool for Managing New Products", usiness Horizons, May-June, 1990.
- Cooper, Robin ve Slagmulder, Regine, "Target Costing and Value Engineering", Edward Brothers,A.B.D.,1997a.
- Cooper, Robin ve Slagmulder, Regine," Factors Influencing Target Costing Process : Lessons From Japanese Practice",Manchester Business School, 25 Şubat 1997b.
- Cooper, Robin ve Slagmulder. Regine, "Develop Profitable New Products With Target Costing", Sloan Management Review, Summer-1999.
- Cooper, Robin ve Yoshikawa, Takeo,"Inter-Organizational Cost Management Systems: The Case of The Tokyo-Yokphama-Kamakura Supplier Chain", International Journal of Production Economics,37/1994.
- Cooper, Robin, " When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation ", Harvard Business School Press,USA-1995.
- Garne, Margeret L. ve Discenza, Richard, "Target Costing", Journal of Business & Industrial Marketing, vol.10 nr.1,1995.
- Ibusuki, Ugo ve Kaminski, Paulo Carlos, "Product Development Process With Focus on Value Engineering and Target Costing: A Case Study In An Automotive Company", International Jorunal Of Production Economics,105, 2007.
- International Federation of Accountants, "Target Costing for Effective Cost Management: Product Cost Planning at Toyota Australia", Financial Accounting Committee, Study no.10, Haziran-1999.
- Kato, Yutaka ve Boer, Germain, "Target Costing: An Integrative Management Process",Journal of Cost Management,Yıl 9,Sayı 1,Spring-1995.
- Kaygusuz, Sait Y. "Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama", T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Temmuz-2000.
- Kim, H-Woon, Ansari, Shahid," Target Costing : Lessons From Japan", International Journal of Strategic Cost Management, Sonbahar – 1999.
- Mikel Sorli ve Dragan Stokic, "Innovation Product/Process Development", Springer, 2009, s. 6.
- Monden, Yasuhiro, "Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing",Maple-Vail Book, A.B.D.,1995.
- Sakurai, Michiharu," Target Costing and Hot to Use It" Emerging Practices in Cost Management, Editor: Barry J. BRINKER, Warren, Gorham ve Lamont, NY.,1990.
- Schmelze, George, Geier, Rolf ve Buttross, T.E. " Target Costing at ITT Automotive", Managment Accounting, Aralık-1996.
- Weber, Margaret, "Target Costing : An Integration of Strategic Efforts" International Journal of Strategic Cost Management, Sonbahar-1998.