

## STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ ENSTRÜMANI OLARAK PAZARA DAYALI HEDEF MALİYET YÖNETİMİ-PDHMY

Yunus CERAN\*

### Özet

Ürün geliştirmenin ilk safhasında pazara dayalı maliyet yönetiminin önemli bir enstrümanı olan PDHMY, ürün fiyatını geleneksel Maliyet + Kar = Fiyat anlayışından farklı bir biçimde Fiyat – Kar = Maliyet anlayışına göre pazara dayalı olarak hesaplamaktadır. PDHMY’de stratejik maliyet yönetimi, maliyet ve kar planlama ve maliyet düşürme ön plandadır. PDHMY’nin temel fikri, tüm işletme fonksiyonlarının pazar odaklı olarak gerçekleştirilmesidir. Amaç pazar araştırması yardımıyla yeni ürün geliştirmek, pazarda kabulünü sağlamak ve ürün maliyetini arzu edilen kar oranını da dikkate alarak pazar fiyatından çıkarmaktır.

Bu çalışmada maliyet muhasebesinde stratejiye yönelim dolayısıyla küresel rekabet ortamında fiyat rekabeti nedeniyle doğru fiyatlama için ürün birim maliyetinin daha doğru hesaplanmasında ve maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan yeni ürün geliştirme ve tasarımına yönelik ve pazara dayalı bir stratejik maliyet yönetimi enstrümanı olan PDHMY teorik olarak anlatılmış, uygulamasına ilişkin bir örnek verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Stratejik maliyet yönetimi, hedef maliyet, hedef maliyetleme, hedef maliyet yönetimi, pazara dayalı hedef maliyet yönetimi

### Abstract

In the first stage of product development Market Oriented Target Cost Management-MOTCM which is an important instrument of market oriented cost management calculates the price of product as market oriented using the formula Price – Profit = Cost unlike the traditionally used formula Cost + Profit = Price. In MOTCM strategic cost management, cost and profit planning and reducing cost are at the forefront. The main idea of MOTCM is the realization of all business functions as market oriented. The aim is to develop new product and to market it by using market research, and to subtract of the cost of the product from the market price, taking also the anticipated profit rate into consideration.

---

\* Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

In this study MOTCM which is a market oriented strategic cost management, targeting development and designing new products, used to better calculate the cost product per unit and to reduce costs for the right pricing due to the price competition an the global scale as a result of the tendency of cost management toward strategy.

**Key Words:** Strategic cost management, target costs, target costing, target cost management, market oriented target cost management

## GİRİŞ

Maliyet problemleri çoğunlukla stratejik nedenlerle vardır. Bu saptama, teori ve uygulamada geniş kesimlerce kabul görmektedir. Halbuki, bu durum mevcut maliyet muhasebesi sistemi içine tam yansımamış ya da yetersiz yansımıştır. Maliyet muhasebesinin genişlemesi ve maliyet yönetiminin stratejik yararlarıyla ilgili olarak çok sayıda maliyet muhasebesi uzmanının talebi olmuştur. Bu durum “Stratejik ya da “Stratejiye Dayalı Maliyet Yönetimi” sürecinde, uzun vadeli maliyet saptama faktörlerinin temel görevleri için de uygundur. Stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleriyle bağımlılığından elde edilen bilgiler yardımıyla maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilir ve rekabet avantajları elde edilebilir (Brokemper, 1998: 276). Maliyet yönetiminde, kısa ve uzun vadeli maliyet saptama faktörlerinin belirlenmesi ve maliyet yönetimi enstrümanları yardımıyla maliyet yüksekliğinin düşürülerek optimal duruma getirilmesi, optimal olarak maliyet yapısının değiştirilmesi ve amaca uygun bir biçimde etkilenmesi söz konusudur (Lorson, 1995: 388).

Yıllardır tam maliyetleme karşısındaki değişken maliyetleme problemi açısından teori ve uygulamada maliyet muhasebesiyle ilgili tartışmalara, çok uzun zamandan bu yana takılıp kalınmış gibi görünmesi sonucunda, işletmeciler direkt maliyet sistemi ya da standart maliyet sisteminin uygulanması konusundaki tartışma da iki ayrı kampa bölünmüşlerdir. Bu bağlamda geniş ölçüde doğruluğu kabul edilmeyen tartışma konuları, doğrusu son yıllarda maliyet muhasebesiyle ilgili tartışmaların arkasında bulunan kanıların ve yeni kavramların miktarının artmasına yol açmıştır. Bu tartışmalara, Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Activity Based Costing), **Hedef Maliyetleme-HM (Target Costing)** ve Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme (Product Life-Cycle Costing) gibi yeni kavramlar egemen olmuştur. Stratejik düşünceye göre, anılan bu kavramlara olan talebin

artması yanında gittikçe artan bir biçimde stratejik maliyet yönetiminin gerekliliğinden söz edilebilir (Hillmer, 1993: 1082).

## 1. PAZARA DAYALI HEDEF MALİYET YÖNETİMİ VE TEMEL ESASLARI

### 1.1. Hedef Maliyet Yönetimi

Hedef Maliyet Yönetimi-HMY (Target Cost Management) anlayışı, işletme uygulamasında ürün geliştirmenin ilk safhasında pazara dayalı maliyet yönetiminde geniş kapsamlı bir anlayış olarak 1960'lı yılların başında Japonya'da ortaya çıkmış ve elektronik, makine, otomotiv ve hassas mekanik gibi montaj sanayi işletmelerinde yeni ürün geliştirmede tasarım safhasında maliyet yönetiminin önemli bir enstrümanı olarak kullanılmıştır. HMY'nin temel fikri, geleneksel maliyet artı anlayışına göre maliyet hesaplamadan farklı olarak pazara dayalı ürün fiyatını hesaplamaktır. Ayrıca, müşterilerin ürünle ilgili istek ve arzularını da müşterilerin ürün tanımlamalarından hareketle dikkate almaktadır (Arnout, 2001: 289). Bu işletmelerde pazarın gerekleri ve işletme stratejilerine uygun olarak HMY'nin yaygınlaşması ve kullanımı yoğun olarak ilerleme göstermiştir. 1973 yılında petrol krizinden sonra düşük hacimli ve çok varyanslı ürünler üretme eğilimi yoğunluk kazanmıştır. İşletmeler de buna bağlı olarak yüksek kalitedeki ve çok fonksiyonlu yeni ürünleri en kısa zamanda pazara sunmak zorunda kalmışlardır. Sürekli olarak artan bir biçimde ağırlaşan rekabet durumu ve hızlı teknolojik yenilikler ürün yaşam sürelerinin kısalmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda HMY yoğun olarak montaj sanayiinde yaygınlık göstermiş ve büyük işletmeler HMY'yi ürün tanımlamada ürün geliştirmenin ilk safhasında uygulamaya başlamıştır (Kobayashi, 1997: 198).

HMY, artan müşteri arzu ve isteklerine, hızlı teknolojik yenileşmelere uyma gerekliliği içinde yaşayan bir sistemdir. Temelde HMY, işletmeleri destekleyen ve rekabet avantajları yaratan bir stratejik maliyet yönetimi sistemidir. HMY'nin amaçları şunlardır (Tani, 1997: 234):

- Düşük maliyetler (**Maliyet**),
- Pazara dayalı ürün geliştirme,
- Ürün geliştirmede kısa akış süreleri (**Zaman**),
- Yüksek Kalite (**Kalite**)

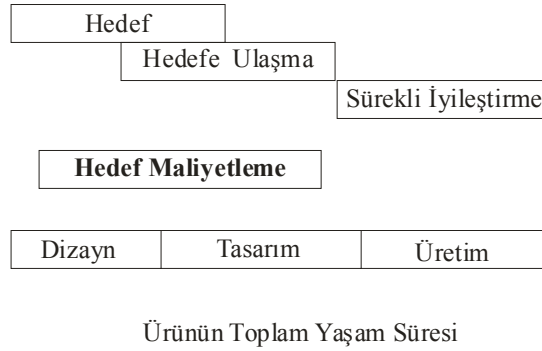
HMY’de, stratejik maliyet yönetimi söz konusu olmakta ve HMY’nin odak noktasında maliyet planlama ve maliyet düşürme bulunmaktadır. Maliyetleri planlama, ürün geliştirme safhasında başlamaktadır (Peemöller, 1993: 376). HMY, performansla yönelik bir maliyet planlama ve maliyet yönetimi anlayışı olarak, ürünün planlanan performansını elde etmede kullanılmaktadır (Schweitzer, Küpper, 1998: 662-663). HMY, pazarın ve müşterilerin arzu ve isteklerine işletmenin bir bütün olarak, tutarlı bir yönelimdir. Pazara dayalı olma, pazarı ele geçirebilme ve pazarda başarılı olabilme anlamına gelmektedir. Bu, somut olarak pazarın izin verdiği kadar daha doğrusu pazarda kabul edilebilecek olan bir maliyete ulaşmayı ifade etmektedir. Yoğun rekabet ortamında, birincil olarak sadece **maliyetler** söz konusu değildir. Aynı zamanda **zaman** ve **kalite** de söz konusu olmaktadır. HMY’de, daha çok birincil yönelim faktörü olarak “Maliyetler” önemli olurken, eş zamanlı olarak “Zaman” ve “Kalite” faktörlerinin de dikkate alınması maliyetlerin amaca yönelik olarak yönetilmesini önemli ve anlamlı duruma getirmiştir (Niemand, Scholl, 1995: 101).

Genel olmayan ancak kabul gören tanımlamaya göre “HMY, ... ürünlerin yaşam süresiyle ilgili olarak, bir ürünün toplam yaşam süresince toplam maliyetinin; üretim, tasarım, Ar-Ge, pazarlama ve kontrol alanları kapsamında düşürülmesi amacıyla tüm işletme alanlarında maliyete yönelik koordinasyonu ve sıkı bir biçimde pazara dayalı maliyet yönetimini sağlamak ve korumaktır”. HM aynı zamanda, stratejik maliyet yönetiminin bir enstrümanıdır (Seidenschwarz, 1991a: 199) ve temelde tam maliyet düşüncesine dayanmaktadır (Horvath, Seidenschwarz, 1992a: 7; 1992b: 144). HMY’de, yeni ürün geliştirilmenin ilk safhasında genellikle karmaşık ürün özellikleri, fonksiyon yapısı ve ürünü oluşturan bileşenlerin yapısı için maliyet tahminleme ön plana çıkmaktadır (Schneider, 1997: 250). HMY, literatürde Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi - PDHMY olarak da anılmaktadır (Hardt, 1998: 07).

### 1.2. PDHMY’nin Temel Anlayışı

Hedef maliyet yönetimi-HMY, bir ürünün toplam yaşam süresi boyunca toplam maliyetlerini düşürmeye yönelik bir sistemdir. Ayrıca aktif bir yönetim enstrümanıdır ve HMY, ürün geliştirme (Ar-Ge), üretim, pazarlama ve kontrol arasında sıkı bir işbirliğini gerektirmektedir.

Bir kalite ve lojistik sistemi olarak da bilinen bu Japon yönetim enstrümanı batılı uygulayıcılar tarafından da benimsenmiştir. Yeni ürün geliştirmede HMY'den sorumlu olan bir takım bulunmakta ve bu takım ürün özelliklerini müşterilerin arzu ve isteklerine göre saptamaktadır. Böylece ürün, müşterilerin arzu ve isteklerini tam olarak yerine getirirken, aynı zamanda işletmenin pazar stratejisine de uyulmaktadır. Daha sonra potansiyel müşteriler için hangi ürünün cezbedici olduğu saptanarak, fiyat oluşturulmakta ve pazar stratejisine etkisi araştırılmaktadır. Buradan hareketle kararlaştırılan bütün değerler, devam eden adımlara bağlı olmakta ve bu hedef fiyattan, gerekli kar çıkarılarak hedef maliyete ulaşılmaktadır. Hedef maliyetler, ürünün satın alma, dizayn, tasarım ve üretiminin esasını oluşturmaktadır. Dizayn safhası sonunda da ürün maliyetlerinin yaklaşık olarak % 85'i ortaya çıkmaktadır. PDHMY'nin temel anlayışı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Klingler, 1993: 201).



### Şekil 1. Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetiminin Temel Anlayışı

HMY, pazar fiyatından hareket etmektedir ve rekabete dayalıdır. Pazar fiyatı ise, potansiyel müşterilerin önceden ödemeyi kabul ettikleri fiyattır. Pazar fiyatına rakip ürünlerle karşılaştırma yapmak suretiyle ulaşılabilir. Fiyat, müşterilerin sahip olduğu varlığıyla da ilişkilidir ve müşteriler bazen ürünlere prestij için de ödeme yaparlar (Olfert, 1999: 399). HMY, pazar stratejisiyle de bağlantılıdır ve stratejik pazarlama safhasında başlamaktadır. PDHMY, daha çok bir yönetim muhasebesi sistemi olarak görülebilir (Seidenschwarz, 1993a: 69).

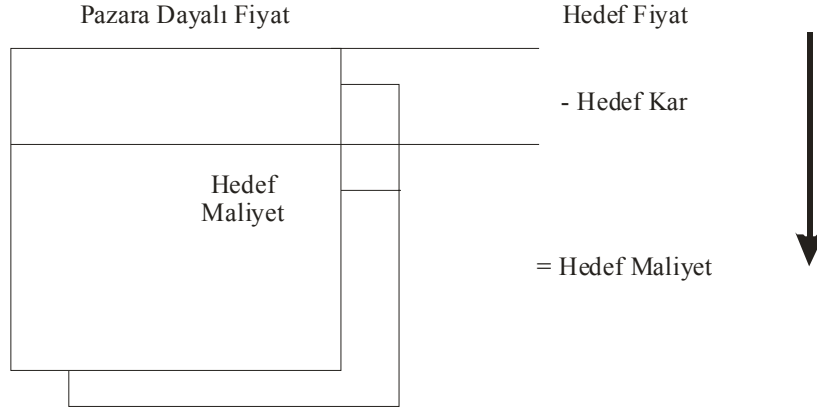
#### 1.3. PDHMY'nin Temel Fikri ve Yöntemi

Bugünkü yönetim biliminin temel fikri, tüm işletme fonksiyonlarının pazar odaklı olarak gerçekleştirilmesidir. Doğrusu bu fikrin

gerçekleştirilmesi batılı işletmelerde yetersizdir. Bu durum daha çok içe yönelik muhasebe (Maliyet Muhasebesi-Yönetim Muhasebesi) için geçerlidir. Çünkü, bugünde hala iç etkinlik, akışların odak noktasında bulunmaktadır. Doğal olarak kendiliğinden de anlaşılabilceği gibi ürünleri pazara dayalı olarak değerlendirme, katkı payı yaklaşımı yardımıyla yerine getirilmektedir. Doğrusu, bu yöntem ürün geliştirmenin başlangıcında pazara dayalı satış geliri ve maliyet planlamayı sağlayan ve bütün avantajları buradan çıkaran bir yöntemdir. Robin COOPER problemi şöyle tanımlamaktadır: “Biz ürünün maliyetinin ne olacağını ve bu maliyet üzerinden satılıp, satılmayacağını belirlemek için ürünün bir modelini yaparız. Japonlar ise bunu tersine çevirerek diyorlar ki, ürün  $x$  fiyatına satılmalı ve bunu başarıp, başaramayacağımızdan emin olmak için çalışmalıyız”. İşte bu basit olarak HMY'nin temel fikridir (Horvath, Seidenschwarz, 1992a: 1; 1992b: 142). Bu fikirler:

- (1) Özellikle pazar araştırması yardımıyla bir ürün modeli geliştirmek ve bu modelin pazarda kabulünü sağlamak,
- (2) Bu ürünlerin maliyetlerini, arzulan en üst derecedeki kar oranını göz önünde tutarak uygun piyasa fiyatından çıkarmak.

Bu fikir yeni değildir. Bir çok işletme - Volkswagen AG gibi - buna benzer **pazar fiyatı – (eksi) yöntemi** hakkında 30'lu yıllara kadar geriye dayanan bir geleneğin geçmişine bakabilir. Diğer taraftan uygulamada fiyatların, maliyetler + kar payı olarak saptanması (**Maliyet (+) Yöntemi**) geniş bir kabul görmekteydi. Maliyet artı yöntemiyle hesaplama yapmak pazar açısından risklidir. Japon işletmeleri açısından HM'nin basit olarak temel fikri, olgunlaşan rekabet avantajlarını geliştirmektir (Lorson, 1994: 307-308). HM'nin temel fikri, aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilmektedir (Klingler, 1993: 201; Lorson, 1994: 307).



**Şekil 2.** Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetiminin Temel Fikri

PDHMY anlayışı sadece teoride değil, ulusal ve uluslararası düzeydeki işletme uygulamalarında da uygunluğunu kanıtlamıştır (Seidenschwarz vd., 1997a: 65). PDHMY sistemi, HM'nin Japon anlayışları olan pazara, mühendisliğe ve ürün fonksiyonlarına dayalı olma temeline göre oluşmakta ve esas itibarıyla aşağıdaki karakteristikleriyle üstünlüğünü göstermektedir (Seidenschwarz vd., 1997b: 103; 1997a: 65).

- Sıkı bir biçimde pazara dayalı olma isteğiyle, olanaklı olduğu kadar tüm ürün bileşenleri ve süreç zincirinin bütün halkaları için pazara dayalı hedef maliyet çıkarılmaya çalışılmaktadır. Burada, hedef maliyet büyük oranda doğrudan müşterilerin arzu ve isteklerinden çıkarılmaktadır.
- Bütün sistem öncelikli olarak ürün ve süreç oluşumunun ilk safhalarında maliyet etkilemeyi amaçlamaktadır.
- PDHMY sistemi, sadece enstrümental olmayı değil, aksine organizasyonla ilgili olmayı ve teşvik etmeyi de amaçlamaktadır.

#### 1. 4. Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetiminin Amaçları

PDHMY'nin amaçları şöylece ifade edilebilir.

- İşletmelerin pazara özel ürünler düzenlemesini, üretmesini ve çeşitli faaliyetleri bütünleştirme üzerinde yoğunlaşmasını sağlamak,
- Artan rekabet yoğunluğunda ürün verimliliğini sağlamak, daha doğrusu ürün verimliliğini artırmaktır.

Bunlara ek olarak PDHMY, yapı ve teknoloji değişiminin gerekliliğini pazara dayalı ve ürün fonksiyonlu hedef maliyet planlama yardımıyla göstermektedir. Bu fonksiyon, özellikle uygulayıcılar tarafından büyük takdir görmektedir ve doğrusu işletmelerde üçüncü şahıslardan (müşteriler ve rakipler) bağımsız olarak faaliyet yenileştirici değişiklikler için talep ve teşvikleri ifade etmektedir (Horvath, Seidenschwarz, 1992a: 3-5). HMY, çok defa basit olarak maliyet hedeflerini ya da değer düzenlemeyi yerleştirmeye olarak da yorumlanmaktadır. PDHMY:

- Pazara dayalı hedef maliyet planlamayı,
- Olanaklı olan en erken zamanda maliyet yönetimi önlemlerini,
- Ürün gerçekleştirme sürecinde bütün katılımcıların maliyetlere yönelik koordinasyonunu (temel olarak Pazarlama, Ar-Ge, Tasarım ve Üretim) içermektedir.

PDHMY, bir kriz yönetimi anlayışı değildir. Ancak, pazara dayalı olma nedeniyle köklü bir değişimin harekete geçirilmesi, kriz döneminde işletme felsefesinde tamamıyla benzer bir değişime neden olabilecektir. Çünkü PDHMY, sadece hedef maliyet yerleştirme için değil, hedef maliyete ulaşma için de söz konusudur. PDHMY, özellikle aşağıdaki noktaları amaçlamaktadır (Horvath, Seidenschwarz, 1992a: 3):

- Maliyet yönetiminin daha doğrusu işletmenin pazara yönelimi (işletmede gerçekleştirilebilirlik standardı değil, maliyet yönetiminin hareket noktası olarak ürün kalitesi ve maliyetinde pazarın beklentileri);
- Strateji desteği (toplam ürünle ilgili yönelim yerine, ürün fonksiyonları bakımından maliyet yönetimi yardımıyla stratejik maliyet yönetiminin farklılaştırılmış desteği);
- Ürün oluşumunun ilk safhalarında maliyet yönetiminin desteği (ürün ve süreç düzenlemede 80/20 kuralına uygun olarak bütün maliyet yönetimi faaliyetlerinin ağırlık noktasının yer değiştirmesi);
- Maliyet yönetiminin dinamikleşmesi (ulaşılan maliyet standartlarını sürekli sorgulama);
- Motivasyonel bakış noktaları (davranış yönetimi yoluyla işletme hedeflerinin desteklenmesi).



### 1.5. PDHMY'nin Dayandırıldığı Temel Felsefe

PDHMY felsefesinin, esas itibariyle HM kavramının köken olarak asli kaynağı olan yeni Japon yönetim muhasebesi anlayışından mantıki bir biçimde türetilerek ortaya çıktığı gözükmektedir. Yönetim felsefesindeki değişime paralel olarak ortaya çıktığı anlaşılan PDHMY'nin temel felsefesi şunlardır (Seidenschwarz, 1994a: 35):

- Sıkı bir biçimde pazara dayalı olma (pazar odaklılık),
- İlk safhalarda maliyet yönetimini vurgulama,
- Ürün yaşam dönemine ve tam maliyete bakış,
- Kısa geri besleme evreleri prensibi,
- İleriye doğru besleme prensibi,
- Dinamik maliyet görünümü ve motivasyon
- Yenilik yönetimi.

### 2. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ VE SAFHALARI

HM sürecinde özellikle iki nokta üzerinde durulmaktadır. Ürün planlamanın ilk safhası ve HM sürecinin akışı içinde “maliyete göre yönetim” önemle kaydedilmektedir. Bu süreç içinde istisnasız olarak pazara dayalı olma, pazar araştırmasından satış sonrasına kadar sağlanmaktadır (Seidenschwarz, 1995: 120).

HM, metodik olarak geleneksel maliyet (+) artı düşüncesinden ayrılmakta, fiyat, kar ve maliyete ilişkin temel faktörlerin pazarla ilgili koordinasyonunu ön plana çıkarmaktadır (Seidenschwarz. 1991a: 199). Bir çok işletme, HM'yi özel bir yöntem biçimi olarak geliştirirken, HM sürecinde üç önemli kavramsal adım söz konusu olmaktadır:

**1.Adım:** Müşterilerin arzu ve isteklerine göre yeni ürün planlama,

**2.Adım:** İşletme stratejisinden hedef maliyet çıkarma ve ulaşılabilir maliyetlere yönelim,

**3.Adım:** Değer Mühendisliği ya da maliyet düşürmenin diğer yöntemleri yardımıyla hedef maliyete ulaşmadır (Sakurai, 1997: 57). Klingler'de PDHMY'nin akışını 3 safhaya ayırmaktadır (Klingler, 1993: 203):

**1. Safha:** İşletme Planlama, **2. Safha:**Maliyet Planlama, **3. Safha:**Maliyet Düzeltme ve İyileştirme.

HM, geleneksel maliyet hesaplama yerine, temel faktörlere göre talep edilen ürün fiyatını, kar payının eklenmesiyle toplam olarak ortaya çıkan maliyetlerden bulmakta ve PYHMY çerçevesi içine en üst düzeyde bir hesaplama tablosu olarak girmektedir. Fiyat, öncelikle potansiyel pazar fiyatından, sağlam esaslara dayandırılan pazar araştırması (müşteri talepleri, satış hacmi, pazara giriş anı, ürün yaşam dönemi, yabancı (dışarıdan alınan) ürün analizleri vd.) yardımıyla belirlenmekte ve fiyat işletme yönetimi tarafından saptanan kardan çıkarılmaktadır. Bu farktan, geniş bir anlayış içinde kararlaştırılan pazardan izin verilen kabul edilebilir maliyet “Allowable Costs-AC” ortaya çıkmaktadır. Toplam maliyetler, araştırılan ürünlerin üretiminde hangi giriş parametresi (önceden saptanan pazar fiyatı, planlanan kar) göz önünde tutularak en yüksek derecede oluşmaktadır? Bu çerçevede amaçlanan pazar performansı riske edilmemektedir. Çünkü, AC tam olarak gerçekçi değildir, ya da sadece çok büyük çabalar ve çalışmalar sonucunda ulaşılabilir olarak nitelendirilmektedir. Uygulamada hedef maliyetler, pazardan izin verilen maliyetlerle-AC, “Drifting Costs-DC”-standart (tahmini) maliyetler olarak adlandırılan maliyetler karşılaştırılarak bulunmaktadır. DC, işletmede mevcut yöntem ve teknoloji standardına göre yeni bir ürünün hangi maliyetlere yol açacağını tahmin etmeyi ifade etmektedir. Hedef maliyeti saptama, sonuçta sektörler özel rekabet yoğunluğuna bağlı olarak izlenen **işletme stratejisi** olarak görülmektedir. Yaklaşık olarak bir maliyet hedefi düşünülebilir ve bu maliyet hedefi, her iki maliyet (AC ve DC) değerleri arasında bulunmaktadır. Orta vadede ortaya çıkan AC ve DC arasındaki boşluk, **maliyet düşürme hedefi** olarak tanımlanmaktadır (Hagenloch, 1997: 320).

### **2.1. Pazara Dayalı Hedef Maliyet Saptama**

HM'nin temel prensibi, geleneksel maliyet (+) artı hesaplama yönteminden değişik olarak “bir ürünün maliyetinin ne kadar olmasına izin verilebilir?” sorusuyla birlikte tutarlı bir pazara dayalı olma daha doğrusu müşteri odaklı olma içinde kendini göstermektedir (Freidank, 1997: 375). HM, altı temel fonksiyon yardımıyla karakterize edilebilir. Bunlar: **1-Pazara Yönelim, 2-İşletme Stratejilerini Destekleme, 3-İlk Safhalarda Maliyet Yönetimini Destekleme, 4-Ürün Oluşumunu**

**Dinamikleştirme, 5-Üretim Süreçlerini Dinamikleştirme 6-Ürün Yenileştirme Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi ve Bütün Katılımcıların Motivasyonunu Sağlama'dır.** Esas itibarıyla maliyet yönetimi, ürün geliştirmenin dinamikleştirilmesidir. Pazardan tanımlanan performans profilinin analiz edilmesi ve ürüne müşterilerin eklediği subjektif ürün belirtileri ve ürün özelliklerinin karşılaştırılması gerekmektedir. Ürünün toplam yaşam süresi buradan türetilen ürün değer ilişkilerine göre düzenlenmektedir (Eilenberger, 1995: 320). Hedef maliyet saptama, ürün fonksiyonları, ürün bileşenleri ve ürün parçaları üzerinde başlamaktadır. Hedef maliyet saptama, pazar araştırmasından elde edilen bilgilerle ürünün fonksiyon, bileşen ya da parçasının tüketicilere hangi yararları sunduğuyla ve ürün düzenlemede pazar araştırmasından türetilen değer ilişkisi ile bağlantılı olmaktadır (Serfling, Schultze, 1995: 602; 1997: 64).

HM'ye, özellikle PORTER'e göre geleneksel strateji biçimlerinin yerine getiremediği pazar taleplerini daha fazla karşılaması durumunda başvurulmaktadır. Ancak bu HM'nin uygulandığı High-Tech sektörlerde çok fazla olanaklı değildir. Bu durumda rekabet avantajı yalnızca maliyet önderliği ve farklılaştırma stratejileri yoluyla elde edilebilir. Pazar, görece olarak kısa bir zaman (**zaman-hız**) içinde, makul fiyatta (**maliyet**) yüksek ölçüde kaliteyi (**kalite**) gerektirmektedir.

## 2.2. Hedef Maliyet Saptama Yöntemleri

HMY'nin hareket noktası, yeni bir ürün için hedef maliyetin saptanmasıdır. Bu pazara yakın olma çerçevesi içinde yerine getirilmekte ve ürün performansı için büyük bir şans olmaktadır. Literatürde hedef maliyet saptamayla ilgili bir çok yöntemden söz edilmektedir (Seidenschwarz, 1991a: 199.; 1993a: 115.; Horvath, Seidenschwarz, 1992b: 144.; 1992a: 8). Japon işletmelerinde hedef maliyet bulma yöntemlerinin işletmeden, işletmeye farklılıklar göstermesine rağmen, bir çok ortak yönlerinin de olduğu saptanmıştır. Bu yöntemler;

- Hedef maliyeti, yukarıdan aşağıya hedef fiyattan ve hedef kardan çıkarmak (**çıkarma yöntemleri**);
- Hedef maliyeti, aşağıdan yukarıya mühendisler tarafından varolan becerileri, deneyimleri ve üretim kapasitesinin kullanılabilirliğine göre bulmak (**toplama yöntemleri**);

- Hedef maliyeti önceden sözü edilen her iki yöntemin kombinasyonundan bulmak (bu bağlamda hem pazar ve hem de planlama sürecindeki alt düzeyler söz konusu olmaktadır), (**karşı akım yöntemler**) olarak ifade edilmektedir (Buggert, Wielpütz, 1995: 78-79).

Bu yöntemleri şöylece sıralamak olanaklıdır (Horvath, Niemand, Wolbold, 1993: 10-11; Seidenschwarz, 1993a: 115; Eilenberger, 1995: 322; Rösler, 1997: 278; Kemminer, 1999: 63; Scherrer, 1999: 132-133; Schmidt, 1997: 246-247; Betz, 1998: 253; Reich, 1994: 346):

- Pazardan Çıkarma (Market into Company),
- İşletmenin Kendi İç Yapısından Çıkarma (Out of Company),
- Pazardan ve İşletmenin Kendi İç Yapısından Çıkarma (Into and out of Company),
- Rakiplerin Maliyetlerinden Çıkarma (Out of Competitor),
- Standart Maliyetlerden Çıkarma (Out of Standard Costs).

Bu yöntemlerden “Market into Company” ve “Out of Competitor” çıkarma yöntemleri “Out of Company” ve “Out of Standard Costs” toplama yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. Toplama yöntemleri, teknik ve işletme ekonomisiyle ilgili faktörler temeline göre hedef maliyetin çıkarılmasını amaçlamaktadır. Ağırlık noktasında ise işletme içi maliyet durumu bulunmaktadır. Bu yöntemler büyük ölçüde geleneksel ürün maliyetleme yöntemlerine benzemektedir. “Into and out of Company” yöntemi karşı akım yöntemler olarak adlandırılmaktadır. (Gupta, 1998: 79; Buggert, Wielpütz, 1995: 79).

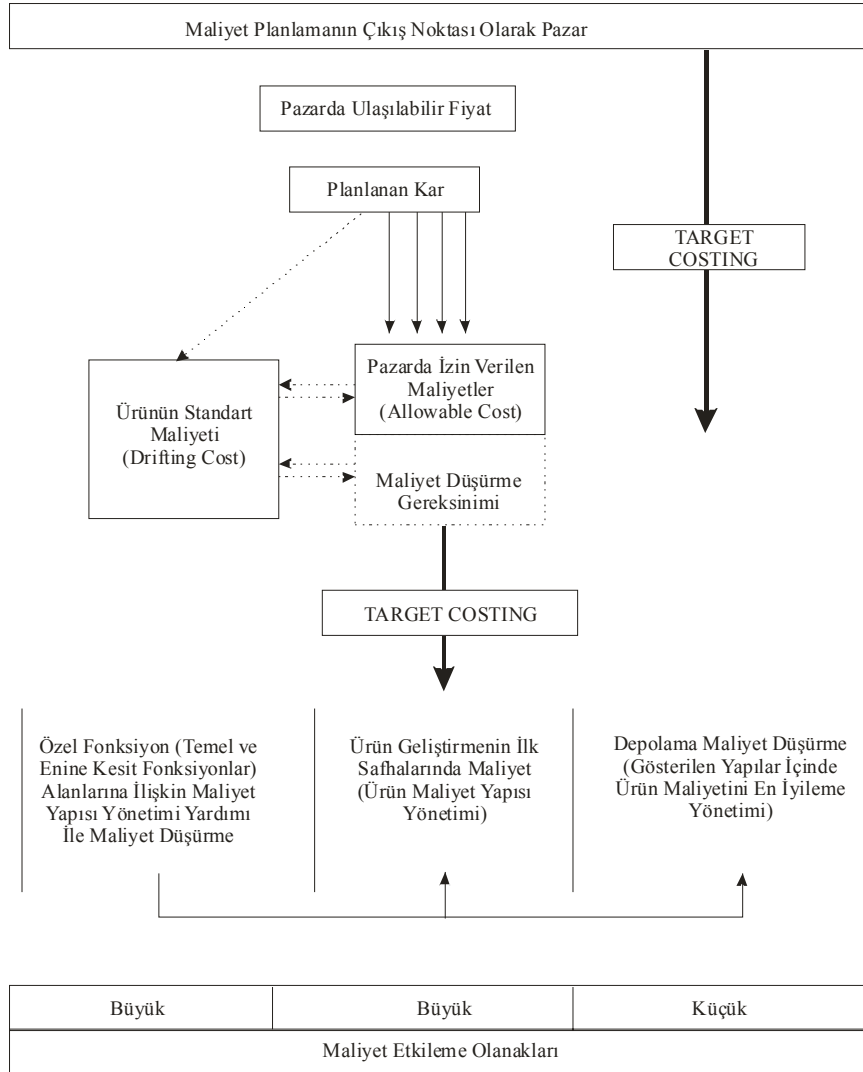
Hedef maliyet saptamanın çıkış noktası, ürünün satış pazarında diğerlerine oranla ağır basmasıdır. Hedef maliyeti ortaya çıkarmaya yönelik mevcut kavramlar, HM'nin pazar dayalı, mühendisliğe dayalı ve ürün fonksiyonlarına dayalı anlayışları içinde de sınıflandırılabilir (Freidank, Zaeh, 1997:237; Freidank, 1997:75).

#### ■ Pazardan Çıkarma (Market into Company)Yöntemi

Pazardan çıkarma-Market into Company kavramı, Japonya'da “Genka Kikaku” terimi altında tanınmaktadır. HM'nin gerçek biçimi pazardan çıkarmada söz konusu olmaktadır. Çünkü, bu kavram doğrudan doğruya

pazara dayalı olmak demektir (Seidenschwarz, 1993a: 116; Niemand, 1996: 60; Rösler, 1997: 278; Kenter, 1996: 129). Pazardan çıkarma, işletmelerde özellikle hedef maliyet bulma yöntemi ve yoğun rekabet ortamında fonksiyon ve kalite farklılaştırmayla ilgili olarak (ayrıca fiyatla ilgili) yetersiz akış da kullanılmaktadır (Buggert, Wielpütz, 1995: 80).

HM, performans hedefine yönelik maliyet planlama ve maliyet yönetimi anlayışı olarak anlaşılabilir (Schweitzer, 1996: 33). HMY'nin gerçek biçiminde hedef maliyet, hedef maliyet saptama yöntemleriyle, ürün yaşam süresi ve önceden tahmin edilen satış hacmiyle ilgili olarak **Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı-Brüt Kar Payı**'ndan, pazarda kabul gören maliyetler ve standart maliyetler arasında yapılan karşılaştırmadan çıkarılmaktadır. Pazardan çıkarma, bu nedenle yenilenen ürünler için kullanılabilir olmaktadır (Horvath, Seidenschwarz, 1992a: 8; Seidenschwarz, 1993a: 116). Çünkü, bu yöntem tutarlı bir biçimde pazara dayalı olmaya olanak sağlamaktadır (Niemand, 1992: 119). Hedef maliyet saptamanın bu yönteminde, pazarda ulaşılabilen fiyattan, planlanan kar çıkarılmakta ve hedef maliyet saptama işletme tarafından gerçekleştirilen tam parça maliyetlerini içermektedir (Betz, 1998: 253). HM sürecinde, hedef maliyet saptamada pazardan çıkarma yönteminin biçimsel kökeni olan maliyet planlamanın çıkış noktası olarak, pazara dayalı hedef maliyet saptama sürecini şekil yardımıyla şöyle gösterebiliriz (Seidenschwarz, 1993a: 65; 1991b: 199; Serfling, Schultze, 1997: 65; 1997: 605; Freidank, 1996: 6; 1993: 211; 1994: 227).



**Şekil 3.** Pazardan Çıkarma Yöntemine Göre Hedef Maliyet Bulma Süreci

Market into Company'in çıkış noktası ürünün pazarda ulaşılabilir fiyatıdır. Bunun için her şeyden önce sağlam pazar araştırma faaliyetleri gerekli olmaktadır ve bu çerçevede tüketiciler tarafından arzu edilen ürün özelliklerinin hangisinin tüketicilere değer-yarar sunduğu konusunda bilgiler elde edilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak pazar araştırmasında fiyat araştırılmakta, ürün için tüketicilerin ödemeye hazır olduğu fiyat ortaya çıkarılmaktadır. Bunu takiben pazardan izin verilen, pazarda kabul gören fiyattan (hedef fiyat) işletme yönetimi tarafından hedeflenen kar payı çıkarılmaktadır (Hedef Fiyat – Hedef Kar). Bu sonuç, tam maliyet

esasına göre pazardan izin verilen-kabul edilebilir maliyetler (Allowable Costs-AC), ürünün hedef maliyeti olarak kararlaştırılmaktadır. Çok defa, AC güncel yöntem biçimleriyle ulaşılabilen maliyetlerin (Drifting Costs-DC) çok daha altında bulunmaktadır. Hedef maliyetler, genellikle AC ve DC arasındaki alanda saptanmaktadır. Hedef maliyeti tam ve doğru olarak saptama, her durumda mevcut rekabet durumuna ve izlenen stratejiye bağımlı bulunmaktadır (Hardt, 1998: 109). Şiddetli rekabette ve maliyet önderliği (liderliği) stratejisini izlemeye bile AC ve hedef maliyetler eşit olmaktadır (Seidenschwarz, 1991a: 200).

HMY, hedef maliyetler yanında, hedef satış fiyatını da ortaya çıkarmaktadır. HMY, toplam ürün yaşama süresini de incelemektedir. Hedef satış fiyatı, buradan hareketle uzun vadeli fiyat olarak anlaşılmaktadır ve bazı yerlerde de “stratejik fiyat” olarak da ifade edilmektedir (Burger, 1999: 41).

**i.Stratejik Fiyat:** Pazardan çıkarmada ilk adım söz konusu fiyatı ortaya çıkarmaktır. Fiyat, planlanan ürün için elde edilebilir ve bu önemli bilgi her şeyden önce pazar araştırmasından sağlanabilir. Hedef fiyat, pazar tarafından belirlenen fiyatın üst sınırını ifade etmektedir. Prensip olarak hedef maliyet saptama için çıkış noktasını mevcut fiyat değil, bilgiye dayanarak elde edilen gelecekteki fiyatlar oluşturmaktadır (Buggert, Wielpütz, 1995: 80). Burada sorun, PDHMY'nin hareket noktası olarak hangi hedef fiyatın seçileceğidir.

Stratejik fiyat, stratejik fiyat noktası olarak adlandırılan nokta üzerinde görece olarak üzerinde çalışılan doğru bir süre için (2 yıldan 6 yıla kadar) önceden saptanabilir. Bu durum ancak yerleşik pazarlar için söz konusudur (Seidenschwarz, 1993b: 41).

**ii.Planlanmış Kâr:** Sermaye karlılığı, çok defa işlemenin önemli bir hedefi olarak görülmektedir. Bunun için satış karlılığı olağan olarak karlılık kavramları içinde öncelikle iki yerde anılmaktadır. Bu nedenle satış karlılığı daha bir önem kazanmaktadır.

Bütün bunlardan dolayı PDHMY'de kar, satış karlılığından çıkarılmaktadır. Ürüne özel olarak planlanan kar, zorunlu bir ön koşul olarak yorumlanmakta ve hedef maliyete ulaşmada azaltıcı çabalar, çalışmalar yardımıyla hedef maliyet yönetimi gizlice nüfuz kazanmadan kar bileşenleri üzerinde öne çıkmaktadır. Esnek bir kar ön koşulu açıkça

saptanan maliyet hedefini şişirmiş, sulandırmış daha doğrusu “gizlice içerisine girerek nüfuz kazanmıştır”(Seidenschwarz, 1993a: 122).

### 3. HEDEF MALİYET AYRIMI

Ürünün yaşam dönemi için, ürünle ilgili toplam hedef maliyetin saptanmasından sonra, hedef maliyetlerin, gerçekleştirilen fonksiyonlara ve onun bileşenlerine ve hem de sonuçta parçalarına kadar ayrılması söz konusu olmaktadır. Bu çerçevede kullanılabilir maliyet göstergeleri, planlama, kontrol ve yönetimi amaçlarına yönelik olarak tüm işletme alanları için üretilmektedir. Bu süreç, **hedef maliyet ayrımı** olarak adlandırılmaktadır(Freidank, Zaeh, 1997: 244; Freidank, 1997: 381).

Bir ürün için hedef maliyet yönetimi hedef maliyet ayrımı yoluyla gerçekleştirilmektedir. Böylece, toplam ürünle ilgili hedef maliyetler:

- **Fonksiyon maliyetleri,**
- **Bileşen maliyetleri** (ana ve parça yapı grupları için maliyetler),
- **Parça maliyetleri** üzerinde ayrılmaktadır.

**Fonksiyon maliyetleri**, hem objektif fonksiyonlar için (fiziki ürüne ilişkin) ve hem de iş-görev fonksiyonları (servis hizmetleri ve ek hizmetler) için ortaya çıkmaktadır. **Bileşen maliyetleri**, ürünün bazı yapı grupları için maliyet göstergeleri olurken, **parça maliyetleri** ürünün belirli bir yapı parçası için göstergeleri ifade etmektedir (Niemand, 1992: 120, Jakob, 1993: 168; Schmidt, 1997: 247-248).

Hedef maliyet ayrımının somut yöntem biçimi, TANAKA'nın metodğine dayanmaktadır. Bu metodik 209 Japon işletmesinde yapılan ampirik araştırmanın temeline göre beş basamaklı model olarak geliştirilmiştir. Bu model, sonradan HORVATH VE SEIDENSCHWARZ tarafından benimsenmiş ve 8 basamaklı süreç içinde genişletilerek, iyileştirilmiştir (Buggert, Wielpütz, 1995: 91). Hedef maliyet paylarının çıkarılmasına yönelik çalışma adımları TANAKA'nın mürekkepli-dolma kalem örneğindeki çalışma adımlarından hareketle HORVATH ve SEIDENSCHWARZ tarafından geliştirilerek 8 adım içinde gösterilmiştir. Bu adımlar şunlardır (Horvath, Seidenschwarz, 1992a: 11-20.; 1992b: 145-149.; Lorson, 1994: 311.; Niemand, 1993: 328.; Listl, 1998: 194.; Hieke, 1994: 499.; Jakob, 1993: 169-170.; Bilginoğlu, 1995: 14-15):



1. Yeni ürünün fonksiyon yapısının saptanması,
2. Ürün fonksiyonlarının ağırlıklı olarak hesaplanması,
3. Yeni ürünün kaba taslağının (ham modeli-prototipi) geliştirilmesi,
4. Ürün bileşenlerinin maliyet tahmininin yapılması,
5. Ürün bileşenlerinin ağırlığının (önem derecelerinin) hesaplanması,
6. Ürün bileşenlerinin hedef maliyet endeksinin saptanması,
7. Hedef maliyet kontrol diyagramı yardımıyla hedef maliyet endeksinin optimize edilmesi,
8. Sürekli maliyet düşürmelerin yapılması,

Yukarıda anlatılmaya çalışılan pazara dayalı hedef maliyet saptamayı bir örnek yardımıyla aşağıda olduğu gibi açıklayabiliriz.

**ÖRNEK:** Y işletmesi tarafından geliştirilecek olan yeni bir ürün için yapılan pazar araştırması sonucunda aşağıdaki veriler elde edilmiştir.

**Tablo1.** Pazardan Elde Edilen Veriler

Hedef Satış Fiyatı .....	1.000 DM																
Satışla İlgili Brüt Kar Payı .....	%25																
Ulaşılabilir Standart Maliyet.....	900 DM																
Parçalar İçindeki Sert Fonksiyonların Payı.....	%60																
Parçalar İçindeki Yumuşak Fonksiyonların Payı.....	%40																
Parçalar İçindeki Sert Fonksiyonların Önem Dereceleri:																	
<table border="1"> <tr> <td>S1</td> <td>S2</td> <td>S3</td> <td>S4</td> <td>S5</td> </tr> <tr> <td>%20</td> <td>%30</td> <td>%5</td> <td>%15</td> <td>%30</td> </tr> </table>	S1	S2	S3	S4	S5	%20	%30	%5	%15	%30	å 1						
S1	S2	S3	S4	S5													
%20	%30	%5	%15	%30													
Parçalar içindeki Yumuşak Fonksiyonların Önem Dereceleri																	
<table border="1"> <tr> <td>Y1</td> <td>Y2</td> <td>Y3</td> <td>Y4</td> <td>Y5</td> <td>Y6</td> <td>Y7</td> <td>Y8</td> </tr> <tr> <td>%5</td> <td>%30</td> <td>%20</td> <td>%15</td> <td>%5</td> <td>%10</td> <td>%10</td> <td>%5</td> </tr> </table>	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	%5	%30	%20	%15	%5	%10	%10	%5	å 1
Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8										
%5	%30	%20	%15	%5	%10	%10	%5										
Gerekli Olan Bileşenlerin Sayısı.....	6																

**ÇÖZÜM:** Pazardan izin verilen maliyet 750.- DM olarak hesaplanmış ve buna göre ortaya çıkan maliyet farkı (boşluk) toplam **150.- DM** dir (900 – 750). Hedef maliyet 800.-DM olarak saptanmıştır. Mevcut ulaşılabilir standart maliyetle (900.-DM), hedef maliyet (800.-DM) arasında **100.-DM**'lik maliyet farkı bulunmakta ve bu farkın maliyet düşürme önlemleri yardımıyla kapatılması gerekmektedir. Aynı zamanda, buradan pazar-üretim farkı 800.-DM – 750.-DM= **50.-DM** olarak ortaya çıkmaktadır. Net kar payı % 20 olarak elde edilebilmektedir. Hedef maliyetlerden çıkan sonuç, birincil olarak bileşenlerin hangi yükseklikte maliyet payına sahip olduğunu değerlemek (Tablo:1) ve ikincil olarak da bu çerçevede onların payını (Tablo:2) saptamaktır. Sonra da ağırlıklı matrix listesini yaparak (Tablo:3), bu verilerle bileşenlerin hedef maliyet endeksini (Tablo:4) hesaplamaktır. Bütünleşik hedef maliyet için hedef maliyet bölgesi (alanı)  $q = 0,18$  olarak belirlenmiştir (Hieke, 1994: 500-502).

$$Y_1 : a = \sqrt{x^2 + q^2} \quad Y_2 : a = \sqrt{x^2 - q^2}$$

$Y_1$  : Hedef Maliyet Bölgesinin Üst sınırı

$Y_2$ : Hedef Maliyet Bölgesinin Alt Sınırı

$a$  : Bileşenlerin Maliyet Payı

$x$  : Bileşenlerin Önem Derecesi

$q$  : Hedef Maliyet Bölgesinin Tanımlamaya Yönelik Karar Parametreleri

**Tablo 2.** Bileşenlerin Maliyet Payını Bulma

Ürün Bileşenleri	Tahmin Edilen Hedef Maliyet (DM)	Parçaların Maliyet Payları
1	160	0,20
2	80	0,10
3	240	0,30
4	120	0,15
5	40	0,05
6	120	0,20
$\bar{a}$	800	1,00

**Tablo 3.** Sert ve Yumuşak Fonksiyon Bileşenlerinin Önem Dereceleri Matriksi

F	SERT FONKSİYONLAR					Toplam
	1	2	3	4	5	
B	0,20	0,30	0,05	0,15	0,30	
1	$\frac{0,40}{0,08}$	$\frac{0,50}{0,15}$			$\frac{0,20}{0,06}$	0,2900
2		$\frac{0,50}{0,15}$		$\frac{0,40}{0,06}$		0,2100
3	$\frac{0,10}{0,02}$		$\frac{1}{0,05}$	$\frac{0,25}{0,0375}$	$\frac{0,45}{0,135}$	0,2455
4	$\frac{0,30}{0,6}$			$\frac{0,30}{0,45}$		0,1050
5				$\frac{0,05}{0,0075}$	$\frac{0,14}{0,042}$	0,0495
6	$\frac{0,20}{0,04}$				$\frac{0,20}{0,06}$	0,1000
						1,0000

F	YUMUŞAK FONKSİYONLAR								Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	8	
B	0,05	0,30	0,20	0,15	0,05	0,10	0,10	0,05	
1		$\frac{0,80}{0,24}$		$\frac{0,20}{0,03}$		$\frac{0,50}{0,05}$		$\frac{0,70}{0,035}$	0,3550
2	$\frac{0,30}{0,015}$	$\frac{0,05}{0,015}$	$\frac{0,10}{0,02}$	$\frac{0,30}{0,045}$			$\frac{0,10}{0,01}$	$\frac{0,20}{0,01}$	0,1150
3	$\frac{0,70}{0,035}$	$\frac{0,05}{0,015}$	$\frac{0,20}{0,04}$	$\frac{0,50}{0,075}$			$\frac{0,40}{0,04}$		0,2050
4		$\frac{0,10}{0,03}$	$\frac{0,30}{0,06}$			$\frac{0,30}{0,03}$			0,1200
5					$\frac{1}{0,05}$	$\frac{0,20}{0,02}$			0,0700
6				$\frac{0,40}{0,08}$			$\frac{0,30}{0,05}$	$\frac{0,10}{0,008}$	0,1350
									1,0000

Tablo 3’de sert ve yumuşak fonksiyon bileşenlerinin önem dereceleri bulunarak gösterilmiştir. Tablo: 4’dede bileşenlerin HME hesaplanmıştır.

**Tablo 4.** Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksinin Bulunması

Fonksiyonlar		Sert Fonksiyonlar		Yumuşak Fonksiyonlar	
Bileşenler	Maliyet Payı Tablo 1'den	Önem Derecesi Tablo 3'den	Hedef Maliyet Sütun 3/2	Önem Derecesi Tablo3'den	Hedef Maliyet Sütun 5/2
1	2	3	4	5	6
1	0,20	0,2900	1,45	0,3550	1,78
2	0,10	0,2100	2,1	0,1150	1,15
3	0,30	0,2455	0,82	0,2050	0,68
4	0,15	0,1050	0,7	0,1200	0,8
5	0,05	0,0495	0,99	0,700	1,4
6	0,20	0,1000	0,5	0,1350	0,675
â	1,00	1,0000		1,0000	

**Tablo 5.** Bileşenlerin Toplam Önem Derecelerini Bulma

$B_i$	gs	$B_{ij}S_j$	gy	$B_{ij}Y_k$	HMN <sub>i</sub>
1	0,4	0,2900	0,6	0,3550	0,3290
2	0,4	0,2100	0,6	0,1150	0,1530
3	0,4	0,2455	0,6	0,2050	0,2212
4	0,4	0,1050	0,6	0,1200	0,1140
5	0,4	0,0495	0,6	0,0700	0,0618
6	0,4	0,1000	0,6	0,1350	0,1210
â		1,0000			1,0000

$i=1, \dots, n-n=$  Bileşenlerin Sayısı

$B_i =$  Bileşenlerin Sayısı

$j=1, \dots, m-m=$  Sert Fonksiyonların Sayısı

$B_{ij}S_j =$  Sert Fonksiyonların Önem Derecesi

$k=1, \dots, o-o =$  Yumuşak Fonksiyonların Sayısı

$B_{ij}Y_k =$  Yumuşak Fonksiyonların Önem Derecesi

gs = Ürünün Genel Fonksiyonlarıyla İlgili olarak Parça İçindeki Sert Fonksiyonların Payı

$gy$  = Ürünün Genel Fonksiyonlarıyla İlgili olarak Parça İçindeki Yumuşak Fonksiyonların Payı

$$gy = 1 - gs$$

$a_i$  = Bileşenlerin Maliyet Payı

$$HMN_i = \text{Hedef Maliyet Noktası} \quad HMN_i = gs \sum_{j=1}^m \overset{\circ}{a}_{ij} S_j + gy \sum_{k=1}^o \overset{\circ}{a}_{ij} y_k$$

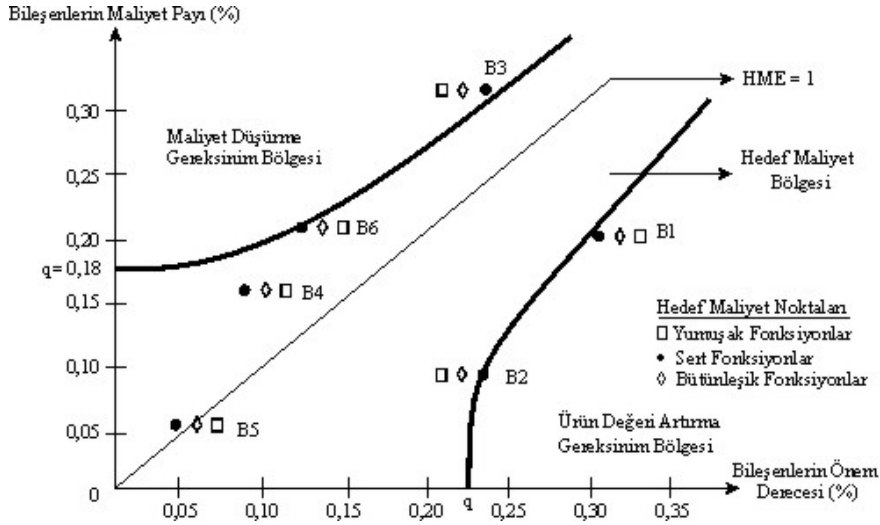
$HME_i$  = Hedef Maliyet Endeksi

$$HME_{iS_i} = \frac{\sum_{j=1}^m \overset{\circ}{a}_{ij} S_j}{a_i}$$

$$HME_{iY_i} = \frac{\sum_{k=1}^o \overset{\circ}{a}_{ij} y_k}{a_i}$$

Bileşenlerin Sert  
Fonksiyonlarının  
Hedef Maliyet Endeksi

Bileşenlerin Yumuşak  
Fonksiyonlarının  
Hedef Maliyet Endeksi



Şekil 4. Hedef Maliyet Diyagramı ve Hedef Maliyet Bölgesi

Buna göre Şekil: 4'deki Hedef Maliyet Kontrol Diyagramında da görüleceği gibi ürünü oluşturan bileşenlerden B3 ve B6 bileşeni hedef

maliyet bölgesi dışında bulunmaktadır ve müşteri yararı açısından pahalıdır. Dolayısıyla hedef maliyet düşürme gereksinim bölgesi içinde olduğundan maliyet düşürücü önlemler yardımıyla maliyetinin düşürülmesi gerekmektedir. B4 bileşeni de müşteri yararı açısından pahalı olmakla birlikte yinede hedef maliyet bölgesi içinde bulunmaktadır. Çünkü bu bileşenlerin hedef maliyet endeksi 1'den küçüktür. B1 ve B2 bileşenlerinin müşteri yararı açısından hedef maliyet endeksi ideal durum olan 1'den büyüktür. Ancak hedef maliyet bölgesi dışındadır. B5 bileşeninin hedef maliyet endeksi de yine ideal durum olan 1'den büyüktür ve hedef maliyet bölgesi içinde kalmaktadır. Her üç bileşende müşteri yararı açısından ucuzdur. Ancak, B1 ve B2 bileşenleri hedef maliyet bölgesi dışında kalmakta ve ürün değeri artırma gereksinim bölgesi içinde bulunmaktadır. Bu nedenle bu bileşenlerin ürün düzeyinde sürekli fonksiyon düzeltme ve iyileştirmelerle birlikte, değer artırıcı önlemler (Değer Mühendisliği) yardımıyla değerinin artırılması gerekmektedir.

### SONUÇ

Stratejik nedenlerle ortaya çıkan maliyet ve maliyetleme sorunlarını çözmeye stratejik maliyet yönetimi, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetilmesini, düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da özellikli ve üstün ürünleri pazara sürerek, ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini, ürün maliyetlemede faaliyetlerin dikkate alınmasını, maliyet dağıtımlarının faaliyetlere göre ve faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir. Stratejik maliyet yönetiminin başarılı olabilmesi için değişik enstrümanlarla desteklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle de uygulayıcılar tarafından ürün birim maliyetlerini daha sağlıklı olarak hesaplayabilmek için, yeni bir maliyet düşürme tekniği ve fiyatlandırma anlayışı olarak stratejik maliyet yönetiminin bir enstrümanı olarak **Target Costing-Hedef Maliyetleme-HM** yöntemi geliştirilmiştir.

HMY, pazar fiyatından hareket etmekte ve rekabete dayalı olmaktadır. Pazar fiyatı ise, potansiyel müşterilerin önceden ödemeyi kabul ettikleri fiyattır. HMY'nin, pazara dayalı bir kavram olması nedeniyle HMY ile ilgili Alman anlayışı **PDHMY**'dir. PDHMY anlayışı, pazara dayalı hedef maliyetlemeyi, olanaklı olan en erken zamanda maliyet yönetimi

önlemlerini ve üretim sürecinde bütün katılımcıların (pazarlama, Ar-Ge, tasarım ve üretim bölümleri) maliyetlere yönelik koordinasyonunu içermekte ve ürün yaşam döneminde ürünün önceden saptanan kalitesiyle de ilgilenmektedir. Genel olarak ilk safhalar üzerine vurgu yapılmakla beraber, ürün yaşam döneminin ötesini de güvence altına almakta ve işletme stratejisi ve çevresine bağımlılık içinde maliyet bilgilerinin pazara yönelik yönetimini sağlamaktadır. Ayrıca, PDHMY’de kar, satış karından çıkarıldığı için kar planlanması da yapılmaktadır.

Sonuç olarak küresel pazarlardaki yoğun küresel rekabetin işletmeleri, pazarda etkin bir biçimde rekabet edebilmeleri için hızlı müşteri hizmetleri sağlayıp (**hız-zaman**), yüksek kalitede (**kalite**), düşük maliyetli-fiyatlı (**maliyet**) çok değişik ürünleri üretmek, satmak ve satış sonrası hizmetleri sunmak zorunda bırakması; işletmeleri rekabet yoğun küresel pazarlarda başarılı olabilmek için müşterilerin taleplerini karşılayarak onları kazanmak, müşteri odaklı olmak daha doğrusu müşteriye yönelik olmak ya da pazar odaklı olmak zorunda bırakmıştır. İşletmelerin bu stratejik amaçlarını gerçekleştirebilmesi için geleneksel maliyet muhasebesinin bir çok konuda yetersiz kalması ve maliyet muhasebesi bilgilerine duyulan gereksinimi karşılayamaması nedeniyle stratejik maliyet yönetimi anlayışının bir enstrümanı olan PDHMY anlayışını benimsemesi ve uygulaması yararlı olacaktır.

#### KAYNAKLAR

Arnout, Ali(2001), “Anwendungstand des Target Costing in deutschen Grossunternehmen”, **Controlling**, 13. Jg., Heft:6, München/Frankfurt, Verlage C.H.Beck und Vahlen, Juni 2001, 289-299.

Betz, Stefan (1998), “Zielkostenplanung und –kontrolle auf Basis der Erfahrungskurve”, **ZP-Zeitschrift für Planung**, Heft:9, Heidelberg, Physica-Verlag, s. 249-268.

Bilginoğlu, Fahir(1995), “Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı”, **Yönetim-İ.Ü. İ.F. İşletme İktisadı Dergisi**, Yıl:6, Sayı:21, İstanbul, Avcıol Basım-Yayın, Haziran-1995, 13-15.

Brokemper, Andreas(1998), “Strategieorientiertes Kostenmanagement- Strukturelle Kostentreiber als Bestimmungsgrößen der Kostenstruktur”, **Controlling**, 10.Jg.,Heft:5, München-Frankfurt a.M., Verlage C.H. Beck Vahlen, September/Oktober-1998, 276-284.

Buggert, Willi, Wielpütz, Axel(1995), **Target Costing**-Grundlagen und Umsetzung des Kostenmanagements, München-Wien, Carl-Hanser Verlag.

Burger, Anton (1999), **Kostenmanagement**, 3. vollständige überarbeitete Auflage, München/Wien, R. Oldenbourg Verlag.

Coenenberg, Adolf Gerhard(1999), **Kostenrechnung und Kostenanalyse**, 4. Auflage, Landsberg am Lech, verlag moderne industrie.

Eilenberger, Guido (1995), **Betriebliches Rechnungswesen**, 7. Auflage, München, R. Oldenbourg Verlag.

Freidank, Carl-Christian, Zaeh, Philipp(1997), "Spezialfragen des Target Costing und Kostenrechnung", **Kostenmanagement**-Aktuelle Konzept und Anwendungen, Berlin-Heidelberg, Springer Verlag, 233-274.

Freidank, Carl-Christian(1997), **Kostenrechnung**, 6. Auflage, München/Wien, R. Oldenbourg Verlag.

Freidank, Carl-Christian(1996), "Target Costing und Prozesskostenrechnung als Instrumente des strategischen Kostenmanagements", **Handbuch Finanz- und Rechnungswesen**, 16. Nachlieferung, Heft:8/1994, Ed: Joachim S. Tanski, Landsberg/Lech, verlag moderne industrie, 2-29.

----- (1993), "Unterstützung des Target Costing mit Hilfe der Prozesskostenrechnung" **Marktnahe und Kosteneffizienz Schaffen Effektives Controlling für neu Führungsstrukturen**, Ed: Peter Horvath, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, 207-232.

----- (1994), "Unterstützung des Target Costing durch die Prozesskostenrechnung", **Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement**, Ed: Klaus Dellmann ve Klaus-Peter Franz, Bern, Verlag Paul Haupt, 223-259.



Friedmann, Oliver(1997), **Target Costing in der Produktentwicklung am Beispiel eines Automobilzulieferers** – Ein methodisch-emprischer Ansatz zur zielkostenorientierten Produktentwicklung, Frankfurt, Peter Lang GmbH Europaeischer Verlag der Wissenschaften.

Götze, Uwe(1993), “Target Costing” **ZP- Zeitschrift für Planung**, Heft:4, Heidelberg, Physica Verlag, 381-389.

Gupta, Jan Chandra(1998), **Marktinduziertes Reccourcen- und Kostenmanagement**, Aachen, Shaker Verlag.

Hagenloch, Thorsten(1997), “Zielkostenmanagement und unterstützende Instrumente”, **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 41.Jg.,Heft:6, Wiesbaden, Dr.Th.Gabler GmbH, 319-327.

Hardt, Rosemarie(1998), , **Kostenmanagement-Methoden und Instrumente**, München-Wien, R. Oldenbourg Verlag.

Hieke, Hans(1994), “Rechnen mit Zielkosten als Controllinginstrument”,**WiSt-Wirtschaftswissen-schaftlichen Studium**, 23. Jg. Heft:10, München und Frankfurt, Verlage C.H. Beck-Franz Vahlen, Oktober-1994, 498-502.

Hillmerr, Hans-Jürgen(1993), “Strategisches Kostenmanagement-Neue Konzepte für die Kostenrechnung im Überblick”, **BBK-Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung**, Nr.22, Fach:21, Herne/Berlin, Verlag Neue Wirtschaft Briefe, 17.11.1993, 1081-1092.

Horvath, Peter, Niemand, Stefan, Wolbold, Markus(1993), “Target Costing-State of the Art”, **Target Costing-Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis**, Ed: Peter Horvath, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, 10-18.

Horvath, Peter, Seidenschwarz, Werner(1992a), **Die Methodik des Zielkostenmanagement**, Betriebswirtschaftliches Institut der Universitaet, Controlling-Forschungsbericht Nr:33, Stuttgart, Januar-1992.

----- 1992b),  
“Zielkostenmanagement” **Controlling**, 4.Jg., Heft:3, München/Frankfurt, Verlage C.H.Beck und Vahlen, Mai/Juni-1992, 142-150.

Jakob, Frank(1993), "Target Costing im Anlagenbau-das Beispiel der LTG Lufttechnische GmbH", **Target Costing-Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis**, Ed: Peter Horvath, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, 155-190.

Kemminar, Jörg(1999), **Lebenszyklusorientiertes Kosten- und Erlösmanagement**, Wiesbaden, Deutscher Universitaets Verlag GmbH - B. Dr. Th. Gabler GmbH.

Kenter, Michael E.(1996), "Die Bedeutung des Target Costing für Produktinnovationen", **Produktinnovation**, Hrsg: Jürgen Witt, München, Verlag Franz Vahlen GmbH, 121-137.

Klingler, Bernhard(1993), "Target Cost Management-Durch marktorientiertes Zielkostenmanagement können Automobilhersteller ihre Produktkosten senken", **Controlling**, 5. Jg., Heft:4, München/Frankfurt, Verlage C.H. Beck und Vahlen GmbH, Juli/August-1993, 200-207.

Kobayashi, Tetsuo(1997), "Cost Management: Der Stand und die Problematik in Japan", **Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management**, Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Ed: H.U. Küpper, E. Trossmann, Duncker&Humblot GmbH, Berlin, 198-217.

Listl, Andreas(1998), **Target Costing zur Ermittlung der Preisuntergrenzen Entscheidungsorientiertes Kostenmanagement dargestellt am Beispiel der Automobilzulieferindustrie**, Frankfurt a.M., Peter Lang GmbH.

Lorson, Peter(1994), "Target Costing die Zielkosten bestimmt der Markt", **bilanz & buchhaltung (b&b)** - Zeitschrift für Rechnungswesen und steuern, Wiesbaden, B. Verlag Dr.Th. Gabler GmbH, 7/8-Juli, 1994, s. 307-313.

----- (1995), "Grund- und Spezialbegriffe aus dem Kostenmanagement, Glossar zum Kostenmanagement (Teil:2)", **bilanz&buchhaltung (b&b)**, 41.Jg., Heft:10, Wiesbaden, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, 10/1995, 387-394.

Niemand, Stefan(1992), "Target Costing-konsequente Marktorientierung durch Zielkostenmanagement", **FB/IE-**

**Fortschriftliche Betriebsführung und Industrial Engineering**, 41. Jg., Heft:3, Darmstadt, REFA Verband für Arbeitsstudien und Betriebsorganisation e.V., 118-123.

------(1993), "Target Costing im Anlagenbau", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 37. Jg.; Heft: 5, Wiesbaden, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, 327-332.

------(1996), **Target Costing für Industrielle Dienstleistungen**, Wiesbaden, Verlag Franz Vahlen.

Niemand, Stefan, Scholl, Kai(1995), "Benchmarking und Target Costing", **FB/IE-Fortschriftliche Betriebsführung und Industrial Engineering**, 44. Jg., Heft:3, REFA-Verband für Arbeitsstudien und Betriebsorganisation e.V., Darmstadt, 100-105.

Olfert, Klaus(1999), **Kostenrechnung**, 11.überarbeitete und erweiterte Auflage, Hrsg: Klaus Olfert, Ludwigshafen (Rhein), Friedrich Kiehl Verlag GmbH.

Peemöller, Volker H.(1993), "Zielkostenrechnung für die frühzeitige Kostenbeeinflussung" **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 37. Jg., Heft: 6, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 375-380.

Reich, Thomas(1994), "Kaizen-Die Grundlage des japanischen Kostenmanagements", **Kostenrechnung und Controlling**, 2. erweiterte Auflage, Ed: Gerhard Seicht, Wien, Linde Verlag, 327-353.

Rösler, Frank(1997), "Target Costing in der Automobilindustrie-Ein Anwendungsbeispiel des Zielkostenmanagements", **Kostenmanagement**, Ed: C-C. Freidank ve Uwe Götze, Berlin-Heidelberg, Springer Verlag, 275-297.

Rummel, Klaus-Dieter(1992), "Zielkosten-Management- der Weg Produktkosten zu halbieren und Wettbewerber zu überholen", **Effektives und Schlankes Controlling**, Ed: Peter Horvath, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, 221-243.

Sakurai, Michiharu(1997), **Integratives Kostenmanagement**-Stand und Entwicklungstendenzen des Controlling in Japan, Çeviren: Roman Stoi, München, Verlag Franz Vahlen GmbH.

Scherrer, Gerhard(1999), **Kostenrechnung**, 3. Neuarbeiterte Auflage, Stuttgart, Lucius und Lucius Verlagsgesellschaft mbH.

Schmidt, Reiner Wolfram(1997), **Strategisches Marketing-Accounting**, Wiesbaden, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH.

Schneider, Herfried(1997), "Zielkostenmanagement in frühen Phasen der Produktentwicklung" **Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management**, Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Ed: H.U. Küpper, E. Trossmann, Duncker&Humblot GmbH, Berlin, 241-260.

Schweitzer, Marcell(1996), "Kostenrechnung", **Handbuch Finanz- und Rechnungswesen**, 20. Nachlieferung,9/1995, Ed: J.S. Tanski,Landsberg/Lech, verlag moderne industrie, 1-65.

Schweitzer, Marcell, Küpper, Hans Ulrich(1998), **Systeme der Kosten- und Erlösrechnung**, 7. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München.

Seidenschwarz, Werner(1991a), "Target Costing-Ein Japanischer Ansatz für das Kostenmanagement", **Controlling**, 3. Jg., Heft:4, München/Frankfurt, Verlage C.H.Beck und Vahlen, Juli/August-1991, 198-203.

------(1991b), "Target Costing-Schnittstellenbewaeltigung mit Zielkosten", **Synergien durch Schnittstellen-Controlling**, Ed: Peter Horvath, Verlag Carl Ernst Poeschel Verlag GmbH, 191-207.

------(1993a), **Target Costing: Marktorientiertes Zielkostenmanagement**, München, Verlag Franz Vahlen GmbH.

------(1993b), "Target Costing-durch marktgerechte Produkte zu operativer Effizienz oder: Wenn der Markt das Unternehmen steuert", **Target Costing-Marktorientiertes Zielkosten in den deutschen Praxis**, Ed: Peter Horvath, Suttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, 29-52.

------(1994a), "Target Costing-Wenn der Wandel beginnt", **M&C-Management&Computer**, 2.Jg., Heft:1, Wiesbaden, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, 33-39.

------(1994b), "Target Costing-Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien", **Controlling**, Heft:1, München/Frankfurt, Verlage C.H.Beck und Vahlen, 74-83.

------(1995) "Target Costing und die Rolle des Controlling darin", **Controllingprozesse Optimieren**, Ed: Peter Horvath, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, 107-131.

Seidenschwarz, Werner, Esser, Joachim, Niemand, Stefan, Rauch, Michael(1997a), "Target Costing: Auf dem Weg zum marktorientierten Unternehmen", **Kostenmanagement**, Ed: Klaus-Peter Franz ve Peter Kajüter, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, 1997, 101-126.

------(1997b), "Target Costing- das Horvath & Partner Konzept, **Jahrbuch Controlling'97**, Düsseldorf, Verlagsgruppe Handelsblatt, 65-72.

Serfling, Klaus, Schultze, Ronald(1995), "Target Costing I: Von der operativen Kostenrechnung zum strategischen Kostenmanagement", **BBK-Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung**, Nr:12, Herne/Berlin, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, 21.06.1995, 593-606.

------(1997), "Target Costing-Kundanorientierung in Kostenmanagement und Preiskalkulation", **Frühzeitiges Kostenmanagement: Kalkulationsmethoden und DV-Unterstützung-Krp Edition**, Hrsg: Wolfgang Maennel, Wiesbaden, B. Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, 55-76.

Tani, Takeyuki(1997), "Die Hauptelemente des Target Cost Management (TCM) in Japan und Deutschland", **Die Kunst des Controlling**, Ed: Ronald Gleich, Werner Seidenschwarz, Verlag Franz Vahlen, München, 231-259.