

STRATEJİK YÖNETİMİNİN BİR ENSTRÜMANI OLARAK HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASI

Nedim YÜZBAŞIOĞLU*

ÖZET

Hedef belirleme ihtiyacı yönetim raporlama sistemine ve hedeflere göre performansın değerlendirilmesine yardım etmek amacıyla stratejik yönetim, toplam kalite, benchmarking ve yeniden mühendislik alanlarında tartışılmalıdır. Her zaman çevre şartlarındaki değişimlere göre değişen stratejik karar vermenin bir enstrümanı olarak hedef maliyet pratikleri hep ilgi çeke gelmiştir. Yönetim her zaman gerçekleşen ve hedeflenen performansı sürekli ölçmek durumundadır. Bu sebeple, araştırma bir bilgisayar şirketindeki hedef maliyet hesaplama metodu uygulaması sunmaktadır. Çalışma sonuçları raporlama pratiklerine en uygun çözümün, bütün süreçlere yol göstermek amacıyla verileri belirlemek, toplamak ve üst yönetimin vizyonu doğrultusunda strateji yönetimin her sürecinde uygulamak olduğunun göstermektedir.

Anahtar Kelimeler

Stratejik yönetim, hedef maliyet, ürün geliştirme , süreç yönetimi

ABSTRACT

While the need to set target has been widely discussed in the strategic management, TQM, benchmarking and re-engineering literature, aimed at helping management reporting system and interpret performance against targets. There has been an interest in examining how target costing practices, as a toll for strategic decision making, are changing with changes in business environment. Management is ultimately responsible for monitoring performance against targets and performance that achieved. Choice of method is depend on the availability of data since business were keen to give. This paper, therefore, offers one implication of target costing monitoring methods in one of the computer companies The results of the research indicated that the most likely solution to reporting practices is to identify and gather data on lead indicators at all process level of strategic management and impose target there in accordance with the vision of top management.

Keywords

Stratejik management, target costing, product development, process management

* Yrd.Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi, Karaman İİBF, İşletme Bölümü

1.GİRİŞ

HM'nin (Hedef Maliyetleme) mal ve hizmet üretiminde uygulanabilmesi için her şeyden önce stratejinin saptanması ve ürünün pazara sunulmasıyla hedefe ulaşılmaya çalışılmalıdır. Bunun için stratejiye dayalı olmanın önemli ve anlamlı olduğu, strateji yardımıyla belirsiz, karışık yada ince ayrıntılarına ulaşılamayan ürün stratejisinin pazarda ilgisiz bir resim ortaya koyduğu ve böylece tek yönlü olmayan bir rekabet avantajı sağladığı görülmektedir.

Rekabet yoğun sektörlerde yada pazar kesitlerinde strateji konumlandırılmak ve başarılı bir rekabet stratejisi seçmek zordur. Öncelikle önemli bir soru olarak "hangi stratejik modelden hareket edilebilir, başlanabilir?" sorusu sorulabilir, sonra stratejik maliyet yönetimiyle ilgilenilebilir. Bir çok işletme, maliyet önderliği yada farklılaştırma daha doğrusu hücreler stratejisi alternatiflerini hedef almıştır (Seidenschwarz, 1993: 37.; 1994: 76).

Stratejiyle ilgili düşüncelerin temeli, bugün Porter tarafından ileri sürülen rekabet stratejisi alternatifleri olan maliyet önderliği, farklılaştırma ve hücreler stratejilerine bir çok branşlarda çoğunlukla fazla kulak asılmadığını, aksine pazarda uzun süreli bir yaşam için rekabetin önemli faktörleri olan zaman, kalite ve maliyet konusunda en iyi durumun sağladığını gözlemlemeye dayanmaktadır. Buna son zamanlarda bir çok yayında önemle yer verilmiş ve bunun altı çizilmiştir. Porter'e göre işletmeler pazarda iki temel anlayışa sahip olmaktadır.

- Ya düşünülen ürün taslağı üzerinde farklılaştırmalar yaparak ürünleri müşterilere yüksek yararlı ürünler olarak sunmak (Farklılaştırma Stratejisi),
- Yada rekabette düşük fiyat stratejisiyle (Maliyet Önderliği) kendini göstermektedir. Bu strateji maliyet faktörüne mantıklı bir yönelim nedeniyle olanaklıdır (Niemand, 1996: 32).

Değişen pazar durumu, stratejik bakış noktalarını göz önünde tutarak maliyet planlamayı gerektirmektedir. Maliyet planlamada, "biz pazara uygun ürünleri üretmek için ne yapmak zorundayız" sorusu maliyet planlama düşüncelerinin odak noktasına yerleşmiştir. Maliyet planlama, kontrol bölümü tarafından hazırlanan bilgilere, stratejiyle ilgili zayıflıklardan dolayı önemle dikkat çekmekte ve çözüm bulmaya yönelik yöntemleri sunmaktadır. Maliyet düşürme önlemlerinin optimalin altında kalan sonuçlarından kaçınmaya yönelik olarak, maliyet yönetimi enstrümanları tercih edilmekte ve bu önlemler temelde işletmenin değişik alanlarında ki tüm karar birimlerini birleştirmektedir. Bununla birlikte denetimin görevleri, işletmeyle ilgili fonksiyon alanlarında artan bir biçimde operatif ve kar elde etmeye yönelik olmaktan daha çok, stratejik-pazara yönelik koordinasyon çalışmalarına doğru yön değiştirmiştir.

Modern maliyet ve fiyat yönetimi, müşteri gereksinimlerinde buna uygun bir kaynağın olmasını ve pazarın gereksinimleriyle ilişkili olan ürünlerin maliyet yapısını ve hem de fiyat oluşumunu yönetmeyi zorunlu kılmaktadır.

Bundan dolayı öncelikli sorun; GMM ve maliyet yönetimi sistemlerinin bunu ne dereceye kadar yapacak durumda oldukları, pazarın taleplerine formel olmayan özel stratejik kararların düzenlenmesinde eşlik etmesi ve ürün yenileştirmelerin süreci aşan bir biçimde maliyet ve kaliteye yönelik olarak gerçekleştirilmesi üzerinde toplanmaktadır (Bugger, Wielpütz, 1995: 20).

Yukarıda anlatılmaya çalışılan tüm bu nedenlerle, maliyet yönetiminin stratejiye ve pazara dayalı olarak yeniden düzenlenmesi gerekliliği ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak da pazara ve stratejiye dayalı maliyet yönetimi kavramı olarak **Hedef Maliyetleme** yöntemi geliştirilmiştir.

II. Hedef Maliyetleme Yöntemi-HMY

HM anlayışı, işletmelerde ürün geliştirmenin ilk safhalarında pazara dayalı maliyet yönetiminde kapsamlı bir anlayış olarak 60'lı yılların başlangıcında Japonya'da ortaya çıkmıştır. HM'nin temel fikri, geleneksel maliyet artı anlayışından farklı bir biçimde ürün fiyatını pazara dayalı olarak bulmaktır. Ayrıca, müşterilerin ürünle ilgili istek ve arzularını müşterilerin ürün tanımlamalarından hareketle dikkate almaktadır. HM, Tasarım Anında Maliyet Hesaplama ve Conjoint Measurement'in uygulanmasıyla birlikte metodik ve kavramsal olarak sürekli geliştirilmiştir (Arnout, 2001: 289).

Stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci olarak ifade edilen HM yöntemi özetle, "bir ürüne ait beklenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyi" biçiminde tanımlanan hedef maliyet kavramına dayanmaktadır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 117).

HM, rekabet yoğun pazarlarda kar sağlama amacı güden stratejik maliyet yönetiminin metodik bir pazar faaliyetidir. HM'de geniş bir pazara yönelik olma, pazara özel ürünler şekillendirme ve üretme ön planda tutulmaktadır. HM'de stratejik maliyet yönetimi söz konusudur ve HM yaklaşımının odak noktasında maliyet planlama ve maliyet düşürme bulunmaktadır. Maliyet planlama ve düşürme ürün geliştirme safhasında başlamaktadır (Peemöller, 1993: 376) ve HM, performansla yönelik bir maliyet planlama ve maliyet yönetimi anlayışı olarak, ürünün planlanan performansını elde etmede kullanılmaktadır (Schweitzer, Küpper, 1998: 662-663). HM, pazarın dolayısıyla müşterilerin arzu ve isteklerine işletmenin bir bütün olarak, tutarlı bir yönelimdir. Pazara yönelik olma, pazarı ele geçirebilme ve pazarda başarılı olabilme anlamına gelmektedir. Bu somut olarak pazarın izin verdiği kadar daha doğrusu pazarda kabul görebilecek olan bir maliyete-fiyata ulaşmayı ifade etmektedir (Niemand, Scholl, 1995: 11). Seidenschwarz'ın genel olmayan ancak genel kabul gören tanımlamasına göre, "HM, ... ürünlerin yaşam süresiyle ilgili olarak, esas itibarıyla pazarlama, Ar-Ge ve üretim gibi 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, 1991: 199).

80'li yıllarda Japon işletmeleri, özellikle otomobil ve elektronik sanayiindeki yeni ürünler için, Japon yönetim anlayışı yardımıyla farklılaştırma, kalite ve fiyat stratejileri geliştirmişler ve bununla birlikte şiddetlenen küresel rekabet üstünlüğüne ulaşma hedefi gütmüşlerdir. Bu stratejiler, Japon işletmelerinin uluslararası pazarlardaki pazar paylarının sürekli artmasına yol açmıştır. SMY, küresel rekabet ortamında rekabet üstünlüğü elde etmeye yönelik olarak önemli katkılarda bulunmuş ve bu nedenle Japonya'da SMY'nin tipik bir enstrümanı olarak HM kavramı bir otomobil (Toyota) işletmesinin uygulamasında 60'lı yılların başlangıcında geliştirilmiştir (Hasegawa, 1997: 32). HM, müşteri odaklı bir maliyet sistemidir. Müşteri gereksinimlerini belirler ve müşterinin bu ürüne ödemeyi kabul ettiği fiyatı belirler. Bu fiyattan hedeflenen kar marjını düşerek maliyete ulaşır. Üretim maliyetini bu düzeyde gerçekleştirmeye çalışır. Fiili maliyet söz konusu maliyet düzeyinden yüksekse bunu aşağıya çekmeye çalışır. Maliyeti Ar-Ge, tasarım ve üretim aşamalarında düşürmeye çalışır ve daha çok yeni ürünler için uygulanır (Uslu, 1999:201). Maliyet yönetiminin bir adımı olarak 60'lı yıllarda Toyoto'da geliştirilen ve 70'li yılların başından bu yana artan bir biçimde başarıyla uygulanan HM, İngilizce literatüre özellikle Japon yazarlar Hiromoto, Sakurai, Monden ve Tanaka'nın anlatımları ve tanımlamaları ile girmiş ve bu yazarlar tarafından 3 ayrı anlayış da ele alınmıştır. Bu anlayışlar,

1. Pazara Dayalı HM Anlayışı (Hiromoto),
2. Mühendisliğe Dayalı HM Anlayışı (Sakurai, Monden),
3. Ürün Fonksiyonlarına Dayalı HM Anlayışı (Tanaka).

Ürün maliyetlerinin % 80'inin geliştirme safhası öncesinde saptanması nedeniyle işletme/müşteri kesişme yerlerinde ürün geliştirme esnasında müşteri odaklılık daha doğrusu ürün maliyetlerine yönelim (hedef) ve müşterinin yarar değeri nedir (hedef fiyat) sorusu öne çıkmaktadır. HM, ürün yaşam döneminin tüm safhalarında etkili olmaktadır. Burada maliyet planlamanın hareket noktası, pazarda kabul edilebilir maliyetlerdir (pazardan izin verilebilir maliyetler) bu maliyetler pazar araştırması yoluyla pazardan çıkarılmaktadır. Maliyetler, pazar araştırması yapılarak çıkarılmakta ve bu maliyetler ürünün standart maliyetleriyle karşılaştırılmaktadır. Ürünün standart maliyetleri, tasarlanan ürünün gerçekleştirilmesinde mevcut teknolojiler ve yöntemlerle ulaşılan maliyetlerdir. Bu maliyetler maliyet azaltma sürecinde düşürülmektedir. Burada hedef maliyet, standart maliyetler ve pazardan izin verilebilir maliyetler arasında bulunmaktadır. Pazardaki yüksek rekabet yoğunluğu ile birlikte ve maliyet önderliği stratejisinin izlenmesiyle pazardan izin verilen (pazarda kabul gören maliyet) maliyetler hedef maliyetlerle eşit olmaktadır. Pazarda tercihli işlem, öncelik stratejisini oluşturmaktadır. Böylece işletme geniş bir hareket alanı içinde hedef maliyetleri saptayabilir (Lewicki, 2000: 29). HM yöntemini sekiz adımda gerçekleştirmek olanaklıdır (Lewicki, 2000: 29-31; Horvath ve Seidenschwarz, 1992: 11-20; Bilginoglu, 1995: 14-15).

1. Adım: Fonksiyon Yapısını Saptama,
2. Adım: Ürün Fonksiyonlarını Ağırlıklı Olarak (Önem Derecesi) Hesaplama,
3. Adım: Ham Model-Prototip Geliştirme,
4. Adım: Bileşen (Parça) Maliyetlerini Tahminleme,
5. Adım: Fonksiyon Yararlarını Bileşen Paylarına Göre Saptama,
6. Adım: Hedef Maliyet Endeksine Ulaşma,
7. Adım: Hedef Maliyet Kontrol Diyagramı Yardımıyla HME'nin Optimize Edilmesi,
8. Adım: Sürekli Maliyet Düşürme ve İyileştirme.

HM'de, işletmelere rekabet gücü sağlanmasına, artırılarak korunmasına yarayan bir enstrüman olarak ürün özellikleri ile mevcut müşteri yarar payları ilişkisi içinde pazara dayalı maliyet hesaplama söz konusudur (Beckmann, 2002: 68).

III. Hedef Maliyet Saptama ve Yöntemleri

HM için önemli olan sadece müşteri arzuları değildir. Rekabet yoğun pazarlarda hedef maliyetin doğru olarak saptanması için özellikle rekabet bilgileri vazgeçilmez bir unsurdur. Geliştirilen ürünün hedef maliyeti işletme yönetiminde müşteri ve rekabet bilgileri temeline ve hedef kara dayalı olarak işletmenin orta ve uzun vadeli kar planlamasından çıkarılarak saptanmaktadır (Niemand, 1996: 60). HM'nin hareket noktalarından biri de geliştirilen ürünün hedef maliyetinin saptanmasıdır. Hedef maliyetin saptanmasında Seidenschwarz 5 farklı alternatiften söz etmektedir. Uygulamada da çoğunlukla rastlanan bu yöntemler şunlardır (Seidenschwarz, 1991:199):

1. Pazardan çıkarma (Market into Company),
2. Rakiplerin maliyetlerinden çıkarma (Out of Competitor),
3. İşletmenin kendi iç yapısından çıkarma (Out of Company),
4. Pazardan ve işletmenin kendi iç yapısından çıkarma (Into and out of Company),
5. Standart maliyetlerden çıkarma (Out of Standard Costs).

HM'nin gerçek biçimi hedef maliyetlerin pazardan çıkarılması (Market into Company)'dır ve hedef maliyetler pazar bilgilerine dayalı ve ürün yaşam süresi ile önceden tahmin edilen satış hacmiyle ilgili olarak **Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Brüt Kar Payı** biçiminde pazarda kabul edilebilir maliyetler ve standart maliyetler arasında yapılan karşılaştırmadan çıkarılmaktadır.

HM yönteminde, hedef maliyet saptamada üretim ve pazarlama stratejileri arasında sıkı bir koordinasyon bulunmaktadır. Belirli bir mamulün üretim programına alınıp, alınmaması konusunda karar almada "hedef fiyat-hedef satış fiyatı" hareket noktasını oluşturmaktadır. Pazarlama yönetiminin saptayacağı

hedef fiyat ile üretimin sağlayacağı en düşük maliyet arasındaki olumlu farkın işletmeye istenen karı bırakıp, bırakmayacağı kararı etkileyen başlıca faktör olmaktadır. Satış fiyatının belirlenmesinde müşteri tatmini ve rakiplerin durumu da dikkate alınmaktadır. Hedef karın belirlenmesinde de işletme planı esas alınmaktadır (Karcıoğlu, 1997: 6). Bunun sonucu olarak hedef maliyet saptamayı bir örnek yardımıyla şöylece açıklayabiliriz.

ÖRNEK: Blu Star Bilgisayar Üretim Firması Celoron 2.6 MHz PC ürününü üretmek, bilgisayar yanında Yazıcı ve servis hizmeti de sunmak istemektedir. Conjoint analizi yardımıyla maliyet planlama ve stratejik bir fiyat (maliyet) belirleyebilmek için pazardan, müşteriler tarafından yapılan performans profiline (performans, ürün fonksiyonları yardımıyla saptanmakta, fonksiyonlar tanımlanmakta, listelenmekte ve yapılaşdırılmaktadır) göre ürünün fonksiyon yapısını oluşturan fiziki, mekanik ve teknik özellikleri ifade eden teknik fonksiyonlar olan sert fonksiyonlar ile hoşlanma duygusuna bağlı tüketici zevki, kullanıcı dostluğu, ürün estetiği, prestiji gibi özellikleri ifade eden yumuşak fonksiyonlar araştırılmış ve ağırlıklı olarak sonuçlar aşağıdaki tabloda olduğu gibi ortaya çıkmıştır.

Hız	% 25
Hafıza Kapasitesi	% 10
Kullanım Kolaylığı	% 20
Laser Yazıcı-Yazma/Baskı	% 15
Az Yorgunluk Veren Çalışma	% 10
Mevcut Pc Ağı İçinde Entegrasyon-Ağ	% 20

Firma stratejik fiyat, pazarda **Hedef Satış Fiyatı**'nı 2000 €, kar oranını % 20 olarak belirlemiştir. Buna göre **Kar Payı**, satış fiyatı olan 2000 € üzerinden % 20 kar oranına göre 400 € olmaktadır. Bu durumda **Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kar Payı = 2000 – 400 = 1600 €** olacaktır.

Blue star Bilgisayar Üretim Firmasının HM Takımı önceden belirlenen pazar kesitinde tanımlanan üretim sistemi içinde aşağıdaki ana parçaları-bileşenleri birleştirmeyi kararlaştırmıştır.

- Pc Celoron 2.6 Mhz İşlemci 512 Mb Hafıza-Ana Bellek
- Sabitdisk Ve 80 Gb Hafıza Kapasitesi
- Düşük Radyasyonlu 19 İnç Monitör
- 2400 Dpi Laser Yazıcı-Printer

- Ethernet-10 Kbit/Modem K. Kartı
- Kullanıcı Eğitme-Alıştırma
- Donanım Kurulumu Ve Servis

İlk aşamada öncelikle müşteriler tarafından arzu edilen fonksiyonları gerçekleştirmeyi hangi bileşenlerin hangi oranda sağlayacağı saptanacaktır.

Tablo.1 Bileşenlerin yarar değerleri içindeki payını gösteren fonksiyon matrisi

Fonksiyon Bileşen	Hız [% 25]	Kapa Site [% 10]	Kul Lanım [% 20]	Baskı [% 15]	Çalış Ma [% 10]	Ağ [% 20]	Top Lam % 100
PC Celoron 2.6 MHz İşlemci	70 17,5	40 4,0			20 2,0		% 23,5
Sabit Disk, 80 GB	20 5,0	60 6,0			10 1,0		% 12,0
Düşük Radyasyonlu 19 inç Ekran			20 4,0		70 7,0		% 11,0
2400 dpi Laser Yazıcı				100 15,0			% 15,0
Ethernet-10 Kbit/Modem-56 K Kartı	10 2,5					10 2,0	% 4,5
Kullanıcı Eğitimi			80 16,0				% 16,0
Donanım Kurulumu ve Servis						90 18,0	% 18,0
TOPLAM	100 25,0	100 10,0	100 20,0	100 15,0	100 10,0	100 20,	% 100

Bu ancak fonksiyon matrisi yardımıyla yapılabilir. Bu matris, ürün fonksiyonlarına dayalı maliyet düzenleme ve ürün fonksiyonlu maliyet yönetimine dayalı olarak ve HM çerçevesinde tutarlı bir biçimde kullanılarak Amerikan işletmelerinde geliştirilmiştir. Yukarıdaki tabloda ürün bileşenlerinin ve fonksiyonlarının önem derecelerini ve bunların bileşenlerin yarar değerleri içindeki payını gösteren fonksiyon matrisi verilmiştir.

Fonksiyon matrisinde kutucuktaki ilk sayı [20 || 5] % içinde fonksiyon gerçekleştirmede bileşenin payını göstermektedir. Örneğin, hızlilik fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde, sabit disk bileşeni % 20'lik bir önem derecesine karşılık gelmektedir. Bu sütunların her birinin toplamı her fonksiyon için % 100 olmak zorundadır. Bileşenlerin kısmi ağırlığı (önem derecesi) müşteriler aracı-

lığı ile fonksiyonun önem derecesi ile fonksiyon gerçekleştirilmeye yönelik bileşenler oranının (payının) çarpılması yoluyla ortaya çıkmaktadır. Hızlılık fonksiyonunun önem derecesi % 25, sabit disk bileşeninin kısmi ağırlığı da % 20 olduğuna göre bu durumda fonksiyonun önem derecesi (% 25x % 20= 5 olacaktır. Bileşenlerin tüm kısmi ağırlıklarının toplamı onların toplam önem derecesini ortaya çıkarmaktadır. Fonksiyon matrisinin değerlendirilmesi sonucunda aşağıdaki değerler oluşmaktadır.

PC Celoron 2.6 MHz İşlemci ve 512 MB Hafıza	% 23,5
Sabit Disk 80 GB Kapasite	% 12,0
Düşük Radyasyonlu 19 inç Ekran	% 11,0
2400 dpi Laser Yazıcı	% 15,0
Ethernet-10 Kbit/Modem-56 K Kartı	% 4,5
Kullanıcı Eğitimi	% 16,0
Donanım Kurulumu ve Servis	% 18,0

Daha sonraki aşamada bileşenlerin tahmini maliyetleri saptanmaktadır. Blue star bilgisayar Firması standart maliyetleri en fazla toplam 2100 €, hedef maliyetler toplamını ise en fazla 1600 € olarak kararlaştırmıştır. Bu durumda maliyet düşürme önlemlerinin alınması gerekir ve tek tek bileşenlerin önem dereceleriyle onların maliyet payları karşılaştırılır ve böylece HME aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır.

$$HME_x = BÖD_x (\%) / BMP_x \quad HME_x = \text{Bileşenlerin Hedef Maliyet Endeksi}$$

$$BÖD_x = \text{Bileşenlerin \% İçindeki Önem Derecesi} \quad BMP_x = \% \text{ İçindeki Maliyet Payı}$$

Bileşenler	Standart Maliyet	% İçindeki Maliyet Payı
PC Celoron 2.6 MHz İşlemci	600 €	28,6
Sabit Disk	150 €	7,2
Ekran 19 inç	250 €	11,9
Laser Yazıcı	300 €	14,3
Ethernet/Modem Kart	100 €	4,7
Kullanıcı Eğitimi	400 €	19,0
Donanım Kurulumu ve Servis	300 €	14,3
TOPLAM	2.100 €	100,0

Bileşenlerin maliyet payları da hesaplandıktan sonra ortaya çıkan bu sonuçlara göre bileşenlerin önem derecelerinin, maliyet payına bölünmesi suretiyle HME hesaplanır. Bileşenlerin HME'sini gösteren tablo aşağıdaki gibi olacaktır.

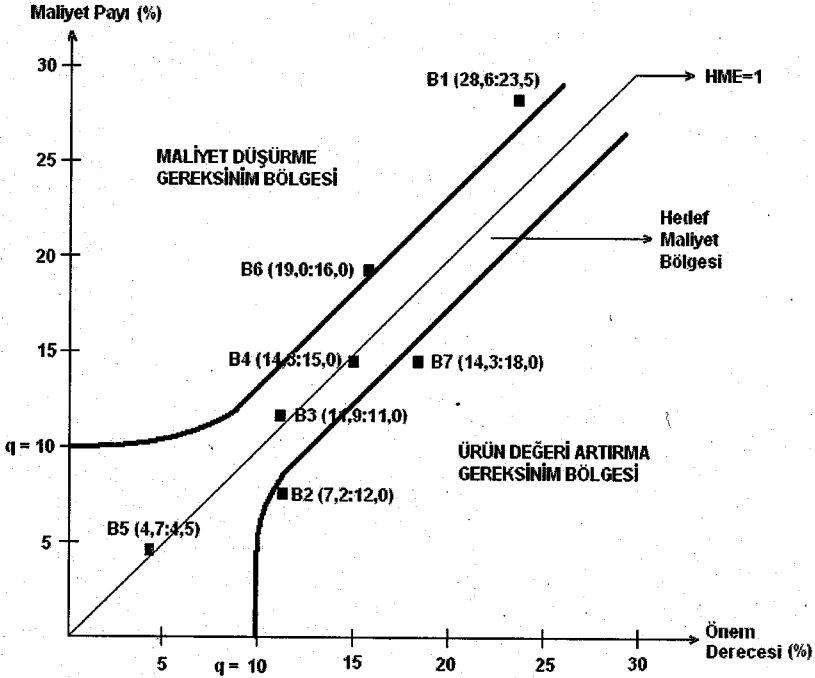
Bileşenler	Önem Derecesi%	Maliyet Payı %	Hedef Maliyet Endeksi
B1 PC Celoron 2.6 MHz İşlemci	23,5	28,6	0,82
B2 Sabit Disk	12,0	7,2	1,62
B3 Ekran 19 inç	11,0	11,9	0,92
B4 Laser Yazıcı	15,0	14,3	1,05
B5 Ethernet/Modem Kart	4,5	4,7	0,96
B6 Kullanıcı Eğitimi	16,0	19,0	0,84
B7 Donanım Kurulumu ve Servis	18,0	14,3	1,22

Bileşenlerin hedef maliyet endeksinin ideal değerinin 1 olması maliyetlere uygun bir ölçüdür. Hedef maliyet endeksinin 1'den küçük olması bileşenin pahalı, 1'den büyük olması ise bileşenin ucuz olması anlamına gelmektedir. Ancak müşteri arzu ve isteklerinin uygun bir maliyetle yerine getirilebilmesi için endeksin 1 olması istenir. Maliyet payı yüksek olan bileşenlerin maliyet düşürme önlemleri yardımıyla maliyetleri düşürülmelidir. Bileşenlerin maliyet payları kontrol edilmeli ve müşterilerin büyük önem verdiği fonksiyonları yerine getiren bileşenler, maliyet paylarına yansıtılmalıdır. Burada iki olasılık söz konusudur.

- Bileşenler kalite ve zaman (hız) bakımından müşteri arzularını müşteri memnuniyeti açısından yerine getirmemektedir. Bunun için hedef maliyet endeksi 1'e ulaşıncaya kadar bileşenlere fonksiyon düzeltme ve iyileştirme toleransı verilmelidir.
- Bileşenlerin müşteri arzularını tam ve eksiksiz olarak yerine getirebilmesi için ürün geliştirme ve üretim tekniklerine uygun üretim yapılmalıdır.

Ürün bileşenlerinin hedef maliyet endeksinin hedef maliyet kontrol diyagramı yardımıyla optimize edilerek olanaklı olduğu kadar 1 değerine yaklaştırılması gerekir ve hedef maliyet kontrol diyagramının listelenmesinde işletme yönetimi tarafından karar parametresi (q)'nün saptanması önemlidir. Burada her bileşen için hedef maliyete ulaşmak için hedef maliyet endeksinin 1'e eşit olması gerekir ve (q) parametresi hareket alanı üzerinde saptanacaktır. İdeal değer olan 1'den saptmalar bu hareket alanı içinde tolere edilmektedir. Aşağıdaki şekilde Blue Star Bilgisayar firmasının hedef maliyet kontrol diyagramı gösteril-

mektedir. Hedef Maliyet Kontrol Diyagramında da görüleceği gibi B1, B3, B5 ve B6 Bileşenlerinin HME ideal değer olan 1'den küçüktür. B1 ve B6 bileşenleri müşteri yararı açısından pahalıdır ve hedef maliyet bölgesi dışında bulunmaktadır. B3 ve B5 bileşenleri de müşteri yararı açısından pahalıdır. Ancak, hedef maliyet bölgesi içinde bulunmaktadır.



Şekil: 1. Hedef Maliyet Kontrol Diyagramı

Bu açıdan B1 ve B6 bileşenlerinin hedef maliyet bölgesi dışında ve hedef maliyet düşürme gereksinim bölgesi içinde bulunması nedeniyle maliyet düşürücü önlemler (Kaizen) yardımıyla maliyetlerinin düşürülmesi ve HME'nin ideal durum olan 1'e yaklaştırılması gerekmektedir. Buna karşılık, B2, B4 ve B7 bileşenlerinin HME ideal durum olan 1'den büyüktür. Her üç bileşende müşteri yararı açısından ucuzdur. Ancak, bu bileşenlerden B4 bileşeni hedef maliyet bölgesi içinde yer alırken, B2 ve B7 bileşenleri hedef maliyet bölgesi dışında ve ürün değeri artırma gereksinim bölgesi içinde bulunmaktadır. Bu nedenle de B2 ve B7 bileşenlerinin ürün düzeyinde sürekli fonksiyon düzeltme ve iyileştirmelerle birlikte, değer artırıcı önlemler (Değer Mühendisliği-Value Engineering) yardımıyla değerinin artırılması gerekmektedir.

IV. Sonuç

Stratejik nedenlerle ortaya çıkan maliyet ve maliyetleme sorunlarını çözmeye stratejik maliyet yönetimi, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetilmesini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de dikkate alarak hareket edilmesini, 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, maliyet dağıtımı ve maliyetleme sorunlarını ortadan kaldıracı ve ürünün yaşam döneminde maliyetini sürekli düşürerek rekabet yoğun küresel pazarlarda daha uzun süre kalabilmek için yeni maliyet düşürme teknikleri ve fiyatlandırma anlayışları olan stratejik maliyet ve planlama yönetiminin enstrümanları olarak **Faaliyete Dayalı Maliyetleme - Activity Based Costing**, **Hedef Maliyetleme - Target Costing** ve **Ürün Yaşam Döneminde Maliyetleme - Life Cycle Costing** gibi yöntemler geliştirilmiştir.

Küresel rekabet ortamında işletmeler, stratejik kararlar alarak stratejik hedeflerini gerçekleştirmek için belirli bir kar elde etme koşuluyla maliyetleri yöneterek müşterilere cazip bir fiyattan mal ve hizmet sunmalı ve bunun için **“maliyet + kar = fiyat”** anlayışı yerine **“fiyat – kar = maliyet”** anlayışını benimseyerek üstün rekabet gücü sağlamalıdır. Burada stratejik amaç, satış fiyatını artırmak yerine, maliyetleri azaltarak karlılığı artırmaktır. Çünkü, küresel rekabet ortamında fiyatı satıcılar değil, alıcılar belirlemektedir. Bu nedenle de her zaman müşterilerin alabilecekleri bir fiyattan ve kalitede ürünler sunan işletmeler karlarını maksimize edebileceklerdir. Ayrıca modern maliyet ve fiyat yönetimi, müşteri gereksinimlerine uygun bir kaynağın olmasını ve pazarın gereksinimleriyle ilişkili olan ürün maliyet yapısını ve fiyat oluşumunu yönetmeyi gerektirmektedir. Bu nedenle de maliyet yönetiminin stratejiye ve pazara dayalı olarak yeniden düzenlenmesi yanında pazara ve stratejiye dayalı olarak SMY'nin bir enstrümanı olan ve ürün yaşam döneminin ilk safhalarında kullanılmaya başlanan, ürün şekillendirme de pazar-müşteri odaklı olmayı sağlayan, birim maliyetleri daha sağlıklı hesaplamaya yarayan bir maliyet düşürme tekniği ve yeni bir fiyatlandırma yaklaşımı olarak **Hedef Maliyet Yönetimi-Target Cost Management** anlayışının işletmeler tarafından benimsenmesi ve uygulanması, sürekli değişen çevrede stratejik kararlar vermelerinde yararlı bir enstrüman olacaktır.

KAYNAKLAR

- Arnout, Ali (2001), "Anwendungsstand des Target Costing in deutschen Grossunternehmen Ergebnisse einer empirischen Untersuchung", **Controlling**, 13.Jg., Heft:6, Verlage C.H. Beck und Vahlen, München/Frankfurt, s.289-299.
- Arnout, Ali, Niemand, Stefan ve von Wangenheim, Sascha.(1997), "Kostenmanagement", **Die Kunst des Controlling**, Hrsg:Ronald Gleich ve W. Seidenschwarz, Verlag Franz Vahlen, München, s. 161-195.
- Backhaus, Klaus ve Funke, Stephan (1997), "Fixkostenmanagement", **Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung**, USW-Universitaetsseminar der Wirtschaft, Schriften für Führungskaeft
- Beckmann, Daniel (2002), "Projektorientiertes Target Costing am Beispiel des Bautraegergeschaefts" **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 46. Jg., Heft:2, Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, s. 67-73.
- Bilginoğlu, Fahir (1994), "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi", **Yönetim**, İ.Ü. İ.F. İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi, Yıl:5, Sayı:19, Avcıol-Basım Yayın , İstanbul, s. 3-5.
- (1995), "Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı", **Yönetim**, İ.Ü. İ.F. İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi, Yıl:6, Sayı:21, Avcıol-Basım Yayın , İstanbul, s.13-15.
- Buggert, Willi ve Wielpütz, Axel (1995), **Target Costing**, Carl Hanser Verlag, München-Wien.
- Corsten, Hans ve Will, Thomas (1992), "Das Konzept generischer Wettbewerbsstrategien Kennzeichen und kritische Analyse", **WISU-Das Wirtschaftsstudium**, 21. Jg., Heft:3, Lange Verlag GmbH&Co., Düsseldorf, Maerz, s. 185-191.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak, Münir. (2002), **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hasegawa, Takuzo (1997), "Japanisches Produktkostenmanagement", **Controlling Jahrbuch'1997**, Lehrstuhl Controlling Universitaet Stuttgart, Fachverlag, Stuttgart, Januar, s. 32-38.
- Horvath Peter ve Seidenschwarz, Werner (1991), "Strategisches Kostenmanagement der Informationsverarbeitung", **Die Informationswirtschaft im Unternehmen**, Hrsg: Lutz J. Heinrich, G. Pomberger ve R. Schauer, Trauner Verlag, Linz.
- (1992), **Die Methodik des Zielkostenmanagement**, Betriebswirtschaftliches Institut der Universitaet. Controlling-Fornchungsbericht Nr:33, Stuttgart.
- Horvath, Peter (1991), "Strategisches Kostenmanagement", **Controllingskonzeptionen für die Zukunft**, Hrsg: Peter Horvath, Herbert Gassert, Dietrich Solaro, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 71-90

- Horvath, Peter ve Gleich, Ronald (1994), **Controlling: State of the Art und Entwicklungstendenzen**, 2. durchgesehene Auflage, Hrsg: Johann Risak ve Albrecht Deyhle, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, s.135-
- Karcioğlu, Reşat (1997), "Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi", **Pazarlama Dünyası**, Yıl:11, Sayı:64, Dünya Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Temmuz-Ağustos, s. 4-8.
- (2000), **Stratejik Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi, Erzurum.
- Lewicki, Bernhard (2000), "Target Costing für ein ganzheitliches Controlling-Entwicklungen und Anwendungen in der Praxis", **Der Betriebswirt**, 41. Jg., Heft:1, Deutscher Betriebswirte-Verlag, Gernsbach, Januar-Februar-März, s. 29-34.
- Mintzberg, H ve Waters, J.A. (1985) "Of strategies, deliberate and emergent". **Strategic Management Journal**, 6, 257-272
- Niemand, Stefan ve Scholl Kai (1995), "Benchmarking und Target Costing", **FB/IE-Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering**, 44.Jg., Heft:3, Beuth Verlag GmbH, Darmstadt, Juni, s. 102-105.
- Niemand, Stefan (1996), **Target Costing für Industrielle Dienstleistungen**, München, Verlag Franz Vahlen.
- Peemöller, Volker H. (1993), "Zielkostenrechnung für die frühzeitige Kostenbeeinflussung", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 37.Jg., Heft:6, B.Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, s. 375-380.
- Schweitzer, Marcell ve Küpper, Hans-Ulrich (1998), **Systeme der Kosten- und Erlösrechnung**, 7. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München.
- Seeberg, Thomas ve Seidenschwarz, Werner (1993), "6 Schritte zum marktorientierten Kostenmanagement", **Markt naehe und Kosteneffizienz Schaffen**, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 155-171.
- Seidenschwarz, Werner (1991), "Target Costing: Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement", **Controlling**, 3. Jg. Heft:4, Verlage C.H. Beck und Vahlen, München/Frankfurt, Juli/August, s. 198-203.
- (1993a), **Target Costing**, Verlag Franz Vahlen GmbH, München,
- (1993b), "Target Costing-durch marktgerechte Produkte zu operativer Effizienz oder: Wenn der Markt das Unternehmen steuert", **Target Costing-Marktorientierte Zielkosten in den deutschen Praxis**, Hrsg: Peter Horvath, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 29-52
- (1994a), "Kostenmanagement "made in Japan", **Jahrbuch Controlling'1994**, Fachverlag Lehrstuhl Controlling Universität Stuttgart, Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Düsseldorf, Januar, s.22-34.
- (1994b), "Target Costing-Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien", **Controlling**, Heft:1, Verlage C.H. Beck und Franz Vahlen, München/Frankfurt, s. 74-83.

