

**YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME SÜRECİNDE  
HEDEF MALİYETLEMENİN ROLÜ VE  
İSİTAŞ SOBA SANAYİ VE TİCARETİ  
ANONİM ŞİRKETİ'NDE BİR UYGULAMA**

**Ahmet KINACI**  
(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, Ocak 2002

YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME SÜRECİNDE HEDEF MALİYETLEMENİN ROLÜ VE  
ISITAŞ SOBA SANAYİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİ'NDE BİR UYGULAMA

Ahmet KINACI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Yrd.Doç.Dr.Adnan SEVİM

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ocak, 2002

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME SÜRECİNDE HEDEF MALİYETLEMENİN ROLÜ VE  
İSİTAŞ SOBA SANAYİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİ'NDE BİR UYGULAMA

Ahmet KINACI

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak 2002

Danışman: Yrd.Doç.Dr.Adnan SEVİM

Bir şirketin hayatta kalması ve diğer işletmelerle değişen ekonomik şartlarda rekabet edebilmesinin yolu, o şirketin geliştireceği ürünlerle yakından ilgilidir. Üretici firmalar artık, pazara uygun ve teknolojik ürünler üretmek durumundadırlar. Piyasadaki rekabet, işletmelerin rahat davranmalarını engellemektedir. Dolayısıyla işletmeler, organizasyonlarına pazar merkezli bir yönetim yerleştirmeli ve müşteri odaklı tasarım ve maliyet sistemleri geliştirmelidir. Artık işletmeler, ürünlerin fiyatlarını kendisi değil pazarı baz alarak belirlemektedir. Bu durumda yeni ürün geliştirme sürecinde hedef maliyetleme sistemi önemli hale gelmektedir.

Hedef maliyetleme, stratejik bir kâr ve maliyet yönetimi süreci olarak ortaya çıkmaktadır. Hedef maliyet, pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir. Hedef maliyetleme, yeni bir ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği bir süreçtir.

Bu çalışmada; yeni ürün geliştirme ile ilgili kavramlar açıklanmış, yeni ürün geliştirme süreci ve hedef maliyetleme aşamaları ortaya konmuş, İsitaş Soba Sanayi ve Ticareti Anonim Şirketi'nde bir uygulama yapılmıştır.

## ABSTRACT

The way that a company can continuous its life and can rivals with the changing economical conditions is closely related to products that the company will develop. The producing firms must produce market-oriented and technological products any more. Competition in market consisting in developments happening in the world prevents that companies behave comfortably. Therefore, companies must place their organizations a market-focused management understanding and develop systems of customer-focused design and cost. Therefore companies do not determine the prices of product themselves but determine by being based on market. In this matter, in the new product development process the target costing view has a great importance.

Desire of controlling their costs about activities that a company make to arrive their targets requires appropriating the cost management. Thus, target costing reveals as a strategical profit and cost management. Target cost expresses market-based cost calculating according to the selling price used to arrive market share. Target costing is a process that the highest acceptable cost is detemined for a new product.

In our study; by being explained terms of developing the new product , process of developing the new product and target costing stages an application has been made in joint-stock company of industry and trade of stove of Isıtaş.

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Ahmet KINACI'nın "Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetlemenin Rolü ve Isıtış Soba Sanayi ve Ticareti Anonim Şirketi'nde Bir Uygulama" başlıklı tezi 12 Şubat 2002 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.**

İmza \_\_\_\_\_

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd.Doç.Dr.Adnan SEVİM  
Üye : Doç.Dr.Kerim BANAR  
Üye : Yrd.Doç.Dr.Tayfun MOĞOL

**Prof. Dr. Omer Zühtü ALTAN**  
**Anadolu Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü**

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

ÖZ .....	ii
ABSTRACT .....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI .....	iv
ÖZGEÇMİŞ .....	v
TABLolar LİSTESİ .....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xiii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### YENİ ÜRÜNE İLİŞKİN KAVRAMLAR VE YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME SÜRECİ

1. YENİ ÜRÜNÜN TANIMI VE ÖNEMİ.....	3
2. YENİ ÜRÜN ÜRETME YA DA SATINALMA KARARLARI .....	6
3. YENİ ÜRÜN PLANLAMA VE GELİŞTİRME.....	7
3.1. Klasik Ürün Geliştirme Çemberinin Aşamaları .....	7
3.1.1. Ürün Stratejisi ve Kâr Planlaması .....	7
3.1.2. Ürün Kavramı ve Uygulama Olanığı.....	8
3.1.3. Ürün Tasarımı ve Geliştirilmesi .....	8
3.1.4. Üretim ve Lojistikler .....	8
3.2. Yeni Ürün Geliştirmenin Önemi ve Gereği.....	10
3.3. Yeni Ürünlerin Şansı ve Riski .....	12
3.4. Yeni Ürün Geliştirme Süreci .....	13
4. YENİLİKLERİ BAŞARILI BİÇİMDE YÖNETME ÖĞELERİ .....	16
4.1. Etkin Örgütsel Düzenlemeler .....	16
4.2. Görgülü ve Profesyonel Personel .....	17

4.3. Yenilik Sürecinin Her Aşamasında İzlenecek Önemli İşlemler.....	17
5. ÜRÜNÜN HAYAT SEYRİ .....	17
6. YENİ ÜRÜN GELİŞTİRMEDE ÖRGÜTLENME VE DENETİM .....	19
6.1. Yeni Ürün Bölümü .....	20
6.2. Yeni Ürün Ekibi .....	21
6.3. Yeni Ürün Kurulu .....	22
7. YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME İKİLEMİ .....	22
7.1. Yeni Ürün Düşüncelerindeki Aşınmanın Yüksek Oranda Oluşu.....	22
7.2. Yüksek Pazar Başarısızlığı Oranı.....	22
7.3. Başarılı Ürünlerin Daha Kısa Yaşama Sürelerine Sahip Olmaları.....	23
8. FİYATLANDIRMA, FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ VE FİYATLANDIRMA YAKLAŞIMLARI .....	23
8.1. Fiyat ve Fiyatlandırmanın Önemi.....	23
8.2. Fiyatlandırmada Göz Önünde Tutulması Gereken Faktörler .....	26
8.2.1. Ürünün Üretim ve Alım Maliyeti .....	26
8.2.2. Ürüne Olan Talep .....	26
8.2.3. Endüstrideki Rekabet Durumu .....	26
8.2.4. Hedef Alınan Pazar.....	27
8.2.5. Fiyat Stratejisi.....	27
8.2.6. Pazarlama Karmasının Diğer Elemanları .....	27
8.3. Yeni Ürünlerin Fiyatının Belirlenmesi.....	27
8.4. Fiyatlandırma Hedefleri.....	29
8.5. Fiyatlandırma Politikaları.....	32
8.6. Fiyatlandırma Stratejileri.....	34
8.7. Fiyatlandırma Kararlarında Maliyet Bilgilerinin Kullanımı .....	36
8.8. Maliyeti Esas Alan Fiyatlandırma Yöntemleri .....	36

## İKİNCİ BÖLÜM

### YENİ ÜRÜN GELİŞTİRMEDE HEDEF MALİYETLEMENİN ROLÜ

1. GENEL OLARAK MALİYET KARAMI .....	39
1.1. Maliyet Kavramına Giriş.....	39
1.2. Maliyetlerin Sınıflandırılması .....	40
1.3. Muhasebede Maliyetlerin Gidere Dönüşmesi .....	42
2. PAZARA YÖNELİK FİYAT STRATEJİLERİ .....	42
2.1. Hedef Fiyat - Hedef Maliyet Stratejisi .....	42
2.2. Hedef Fiyatın Saptanması .....	43
2.3. Hedef Maliyetleme.....	44
2.3.1. Tanımlar ve Genel Yapı .....	44
2.3.2. Hedef Maliyetlemenin Esasları .....	50
2.3.3. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Koşullar .....	50
2.3.4. Pazar Bazlı Ürün Maliyetleme .....	51
2.3.5. Hedef Maliyetleme Sürecinin Yapısı .....	53
2.3.5.1. Fiyatla Yönlendirilen Maliyet Belirleme .....	57
2.3.5.2. Müşteriye Yönlendirilen Fiyat .....	57
2.3.5.3. Ürün Tasarımı ve İşlenmesiyle Maliyet Azaltımı .....	58
2.3.5.4. Tasarım ve Üretim Mühendisliği.....	58
2.3.5.5. Yaşam Boyu Süren Maliyet .....	58
2.3.5.6. Malzeme Sağlayanlar.....	58
2.3.6. Hedef Maliyetlemede Faaliyetler .....	59
2.3.6.1. Pazar Araştırması.....	59
2.3.6.2. Rekabetçi Piyasa Analizi.....	59
2.3.6.3. Müşteri ve Ürün İçin Uygun Yerin Belirlenmesi .....	60
2.3.6.4. Müşteri İstekleri.....	60
2.3.6.5. Ürün Özellikleri.....	60
2.3.6.6. Piyasa Fiyatı .....	60
2.3.7. Geleneksel Yöntemin Sınırları.....	65



2.3.8. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri .....	65
2.3.8.1. Fiyat Esaslı Maliyetleme .....	66
2.3.8.2. Müşteriler Üzerine Yoğunlaşma .....	67
2.3.8.3. Tasarım Üzerine Yoğunlaşma .....	68
2.3.8.4. Geniş Kapsamlı Katılım .....	72
2.3.8.5. Yaşam Dönemine Yönelme.....	72
2.3.8.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme .....	73
2.3.9. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri .....	73
2.3.10. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları .....	74
2.3.10.1. Tedarikçilerin Ürün Geliştirme Sürecine Dahil Edilmesi	74
2.3.10.2. Ürünlerin ve Süreçlerin Eş Zamanlı Olarak Tasarlanması.	74
2.3.10.3. Bütün Maliyet Azaltma Çabalarını Müşteri İsteklerine Göre Yönlendirme .....	75
2.3.10.4. Tasarım Basitliğine Ulaşmaya Çalışma ve Bunun Ölçülmesi .....	75
2.3.10.5. Hedef Maliyetlerle İlgili Faaliyetlerde Farklı Departmanların Temsilcilerinden Oluşan Ekiplerin Kullanılması .....	75
2.3.10.6. Sürekli Değişme ve Gelişmeye Açık Bir Örgüt Kültürüne Sahip Olunması .....	76
2.3.10.7. Hedef Maliyetlemede Bazı Tekniklerden Yararlanmak Durumundadır .....	76
2.3.11. Hedef Maliyetleme Aşamaları .....	76
2.3.11.1. Hedef Bölümlerin Tanımı .....	76
2.3.11.2. Rekabet Avantajı ile Dezavantajının Belirlenmesi .....	76
2.3.11.3. Hedef Bölüme Yeni Ürünün Geliştirilmesi.....	77
2.3.11.4. Ürün Tasarımı ve Fiyatlandırmasının Ayarlanması .....	77
2.3.11.5. Pazar Simülasyonları .....	78
2.3.11.6. Hedef Maliyetin Belirlenmesi .....	78
2.3.11.6.1. Ürünün Sahip Olacağı İşlevlerin Belirlenmesi..	79
2.3.11.6.2. Her Bir İşlevin Göreceli Öneminin Belirlenmesi .....	79

2.3.11.6.3. Ürünü Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi .....	79
2.3.11.6.4. Ürünü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetinin Tahmin edilmesi .....	79
2.3.11.6.5. Ürünü Oluşturan Parçaların Göreceli Öneminin Belirlenmesi .....	80
2.3.11.6.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması .....	81
2.3.11.6.7. Hedef Maliyet Endeksini En İyileme .....	81
2.3.11.6.8. Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri .....	81
2.3.11.7. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi .....	88
2.3.11.8. Hedef Kâr Oranının Belirlenmesi .....	89
2.3.11.9. Maliyet Uçurumunun Belirlenmesi .....	94
2.3.12. Geleneksel Maliyetleme Yöntemi İle Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması .....	98
2.3.13. Hedef Maliyetlemeye İlişkin Sayısal Bir Örnek .....	102

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ISITAŞ SOBA SANAYİİ ve TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİ'NDE UYGULAMA

1. ISITAŞ SOBA SANAYİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER .....	104
2. ISATAŞ A.Ş.'DE ORGANİZASYON YAPISI .....	105
3. TEDARİKÇİ FİRMALARLA İLİŞKİLER .....	108
4. ISITAŞ A.Ş.'DE MEVCUT ÜRETİM SÜRECİ .....	108

5. ISITAŞ A.Ş.'DE MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI .....	109
6. ISITAŞ A.Ş.'DE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİ .....	114
7. ISITAŞ A.Ş.'DE YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME FAALİYETLERİ .....	114
8. ISITAŞ A.Ş.'DE YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME SÜRECİ VE HEDEF MALİYETLERİN BELİRLENMESİ.....	115
8.1. Isıtış A.Ş.'de Yeni Bir Ürün Olan 3012 Modern Pleytli Ocağın Geliştirilmesi Süreci .....	120
8.2. Hedef Maliyetin Belirlenmesi .....	126
SONUÇ ve ÖNERİLER .....	128
EKLER .....	132
KAYNAKÇA .....	141

**TABLULAR LİSTESİ**

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Tablo 1.</b> Maliyetlerin Sınıflandırılması .....	41
<b>Tablo 2.</b> Geleneksel (Maliyet Artı) Yöntem İle Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması .....	100
<b>Tablo 3.</b> 3012 Modern Pleytli Ocak İçin Gerekli Malzemeler .....	124

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. Hedef Maliyetlemenin Organizasyonel Yapısı .....	9
Şekil 2. Ürünün Hayat Seyri ve Dönemleri .....	18
Şekil 3. Yeni Ürün Planlama Süreci .....	21
Şekil 4. Hedef Maliyetlemede Fiyatların Oluşturulması .....	28
Şekil 5. Fiyatlandırmada Stratejik Planlama .....	30
Şekil 6. Fiyatlandırma Hedefleri .....	31
Şekil 7. Hedef Maliyetlemenin Doğası .....	46
Şekil 8. Hedef Maliyetlemenin Organizasyonel yapısı .....	54
Şekil 9. Uygun Hedef Maliyetin Oluşturulması .....	56
Şekil 10. Toplam Maliyet Yönetiminin Üretici Bir İşletmede Yerleştirilmesi ....	84
Şekil 11. Hedef Maliyetlemenin Üç Yönü .....	85
Şekil 12. Piyasaya Sürülecek Ürünün Fiyat Tespiti .....	87
Şekil 13. Hedeflenen Satış Fiyatının Oluşturulması .....	89
Şekil 14. Uygun Fiyatın Oluşturulması .....	92
Şekil 15. Hedef Maliyetlemede Maliyet Planlaması .....	94
Şekil 16. Geleneksel Maliyet Azaltma Süreci İle Hedef Maliyet Azaltma Sürecinin Karşılaştırılması .....	102
Şekil 17. Isıtış A.Ş.'de Organizasyon Yapısı.....	107
Şekil 18. Isıtış A.Ş.'de Yeni Ürün Geliştirme Süreci .....	119

## GİRİŞ

Değişen piyasa koşullarında bir işletme, sadece ürettiği ürünler ile yetinmemelidir. Tüketiciler yeni ve geliştirilmiş ürünler isterler. Diğer taraftan rakipler, varolan ürünlerin benzerlerini ürettiklerinden, işletmenin rekabet gücü zayıflar. Bu şartlarda işletmenin, yaşamını sürdürebilmesi için yeni bir ürün geliştirme programını yapması gerekir.

Büyüyüp gelişmek, rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmek için işletmeler, yenilik yapma gereğini duymaktadırlar. Çünkü rekabet imkânlarını ve bu yüzden kârlılığını yitiren ürünlerin yerine yenilerini koyamayan işletmeler pazardan çekilmek zorunda kalırlar. Bu nedenle eski ürünlerin yerine yenilerinin üretilmesi gerekmektedir.

Ürün politika ve stratejileri hangi ürünlerin üretilip, pazarlanacağını, ürün özelliklerinin ne olacağını belirleyecek çok sayıda kararlardan oluşur. Ürün planlama, bir işletmenin hangi ürünleri pazarlayacağını saptamaya yönelik faaliyetleri kapsar. Ürün geliştirme ise, ürünün şekli, biçimi (tasarımı) gibi teknik yanı ağırlıklı çalışmalardır. Pazarlama bölümü, üretim bölümüyle ürün konusunda işbirliği ve ona rehberlik yapar.

Bir firma karşılaşacağı risklere rağmen, piyasanın taleplerine uyarak yeni ürünlerin üretilmesine başlayabilir. Problemlerin kolayca aşılabilmesi için, üst yönetimin yeni ürünün sorun ve olanaklarıyla sistemli bir şekilde ilgilenmesi gerekir.

Bir taraftan artan rekabet, diğer taraftan teknolojik gelişmeler, gelişmiş ülkelerde pazarların doyması, artan haberleşme olanakları ve yeniliklere olan ilgi ve ihtiyacı artırmaktadır. Ayrıca, tüketici gelirlerindeki artışlar sayesinde mevcut ürünler yerine, daha iyi, daha kaliteli olanların talep edilmesi de, yeniliği özendiren, hatta işletmeleri yeniliğe zorlayan etkenler olarak kendini göstermektedir.

Modern rekabet ortamında yönetim muhasebecileri, geleneksel metotların iyi işlemeyebileceğinin farkına varmışlardır. Geleneksel maliyetleme sistemleri, otomatik fabrikalar, standart parça ve daha az rehberlik vakti unsurlarını teşvik edecek şekilde değiştirilmiştir. Bütün bunlar yeniden yapılanma ve küreselleşme ortamında olmaktadır. Bu ortamda işletmenin yaşamını sürdürebilmesinin bir yolu ise hedef maliyetleme sisteminden faydalanmasıdır.

Hedef maliyetleme yaklaşımı, yeni bir ürünün tasarımı ve geliştirilmesiyle çok sıkı bağlantısı olan bir maliyetleme yaklaşımıdır.

İşletme, piyasa taleplerini karşılayacak ve tatmin edecek kârı sağlayacak hedefleri belirler. Hedef maliyetleme işletmenin hedeflerine ulaşacağı yolları gerçekleştirir. Bunu da pazar yapısını, müşteri ihtiyaçlarını, teknoloji ve gelişmeleri, müşteri fiyatıyla buluşan ürün belirlemelerinin kalite gereksinimleri, kaliteyi ve zaman beklentilerini birbirleriyle ilişkilendirilmesiyle gerçekleştirir. Hedef maliyetleme, müşterilerin nasıl tatmin edileceğinin, pazar payının elde edilmesinin, kâr sağlanmasının, maliyetlerin planlanmasının ve yönetilmesinin simülasyon planlamasıdır. Hedef maliyetleme sistemi olmadan, sürekli bir temelden uygun kâr elde etmek, piyasa fiyatlarını sağlamak oldukça zordur.

Birinci bölümde; ürün planlama ve geliştirme ile ilgili kavramların, fiyatlandırma ile ilgili kavramların ve fiyatlandırma stratejilerinin açıklanmasına çalışılmıştır.

İkinci bölümde; maliyet kavramı, hedef maliyetleme süreci açıklanmış ve hedef maliyetlemeye ilişkin bir örnek verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise; birinci ve ikinci bölümde anlatılanlar doğrultusunda Isıtış Soba Sanayi ve Ticareti Anonim Şirketi'nde bire uygulama yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### YENİ ÜRÜNE İLİŞKİN KAVRAMLAR VE YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME SÜRECİ

#### 1. YENİ ÜRÜNÜN TANIMI VE ÖNEMİ

İşletmelerin toplumsal ve ekonomik sorumluluğu, türlü pazarlara mallar (ve hizmetler) sunarak, ihtiyaçları ve istekleri karşılamaktır. İşletmeler, ihtiyaçları ve istekleri belirleyip, teknolojiden yararlanarak, gerekli malları üretip pazarlarlar.<sup>1</sup>

Teknolojik gelişmeler veya tüketicilerin zevk ve tercihlerindeki değişimler ışığında ve tüketicilerin taleplerine uygun düşecek şekilde üreticilerin mevcut ürünlerin özelliklerinde değişiklik yapmaları veya yeni ürünler üretmeleri zorunludur.<sup>2</sup>

Üretilen ürün kötüyse, uzun süre satılamaz. Belki, ürünün pazara sürüldüğü ilk günlerde bir ölçüde talep yaratılabilir; ama, daha sonra alımlar tekrarlanmaz. İşletmenin başarısı, her şeyden önce ürünün iyi olmasına bağlıdır. Ürün iyi değilse, üretim kaynakları ve pazarlama çabaları boşa harcanmış olur.<sup>3</sup>

İşletmeler, yaşayabilmelerinin ve büyüebilmelerinin anahtarının, sürekli olarak yeni ve iyileştirilmiş ürünleri geliştirmede bulunduğunu giderek kavramaya başlamaktadırlar. Oturmuş ürünlerin sürekli olarak pazardaki güçlü durumlarını koruyacaklarına ilişkin güven ortadan kalkmıştır. Müşterileri kendilerine çekmek için

---

<sup>1</sup> Birol Tenekecioglu, **Pazarlama Araştırması** (Eskişehir: 2000), s.29.

<sup>2</sup> Aynı, s.29.

<sup>3</sup> Philip Kotler, **Pazarlama Yönetimi** (Cilt 2, Bilimsel Yayınlar Derneği, 1975), s.57.



hazır bulunan geniş bütçeler, kullanışlı pazarlama teknikleri ve hızlı çalışan araştırma laboratuvarlarına sahip bir çok rakip firma vardır. Müşteriler ise belirli bir firmaya her zaman bağlı değillerdir ya da rakiplerin kandırıcı çabalarına karşı her zaman direnemezler.<sup>4</sup>

İşletmeler, ürün planlama ve geliştirme çalışmaları yapmalıdır. Ürün geliştirme ve planlama, hangi tür ürünlerin üretileceği ya da satın alacağı ile bu ürünlerin taşıyacağı özelliklerin neler olması gerektiği konusunda işletmeye yol göstericidir.<sup>5</sup>

Bazı işletmelerin, yeni ürün geliştirme ve çeşitlendirme faaliyetlerinde, uzun vadeli bir stratejiyi ve planı takip ettiği görülür.<sup>6</sup>

Ürün planlama ve geliştirme, bir işletmenin tüm pazarlama eylemlerinin başlangıcıdır. Önce bir ürün düşüncesi doğar; sonra bu ürün için elverişli pazarın olup olmadığı araştırılır. Araştırmadan olumlu sonuç alındığında ürün planlaması yapılır ve ürün geliştirilir.<sup>7</sup>

Tüketicilerin temel özelliklerinden biri seçici olmalarıdır. Kıtlik koşullarında tüketicilerin seçme isteği saklı kalabilir. Bolluk koşullarında, çok çeşitli ürünler pazara sunulduğundan, seçme isteği açık ve seçik biçimde ortaya çıkar. Pazar niceliksel bakımdan doygunluk sınırına ulaştığında, tüketiciler malları değerlemede daha çok titizlenirler. Ürünlere ilişkin daha çok ve daha ayrıntılı bilgiler ele geçirmek ve ürünler arasındaki niteliksel ayrımları öğrenmek isterler. Bu durumda, ürün planlamasının ve geliştirmenin önemi artar, bu işlev yerine getirilirken işletmelerin benzetici (taklitçi) olmaktan çok, yaratıcı olmaları gerekir.

Pazarlama yöneticileri pazarlama stratejisinin ve tüm pazarlama faaliyetlerinin planlanmasında her temel unsura ve faktöre gereken önemi vermelidirler. Çünkü, tüm

<sup>4</sup> Kotler, a.g.e., s.57.

<sup>5</sup> Rıdvan Karalar, **İşletme: Temel Bilgiler, İşlevler** ( Dördüncü basım, Eskişehir, 1995), s.248.

<sup>6</sup> Engin Okyay, **Yeni Mamül Kararları ve Türkiye'deki Uygulaması** (İstanbul, 1975), s.85.

<sup>7</sup> İlhan Cemalcılar, **Pazarlama** (Eskişehir: İktisadi Ve İdari İlimler Akademisi Yayını, 1979), s.230.

faktörler önemli ve karşılıklı olarak birbirleriyle bağıntılıdır. Ancak tüm faktörleri göz önünde bulunduran etkili bir pazarlama stratejisi ile tüketici ihtiyaç ve istekleri tatmin edilir ve işletmeye yeterli ölçüde kâr sağlar.<sup>8</sup>

Pazarlama programlarının hazırlanmasına ürün planlaması ile başlanır. Tüm işletme için önemli olan ürünün, stratejik bir karar değişkeni olarak pazarlama açısından önemi, işletmenin diğer pazarlama faaliyetlerinin de esasını oluşturmasına; fiyat, tutundurma ve dağıtım kararlarını şekillendirmesine dayanır. Diğer bir deyişle, ürün planlama ve geliştirme çalışmalarının çıktısı olan ürün, diğer pazarlama programlarının girdisini oluşturur.<sup>9</sup>

İşletme, yeni ürünlerin geliştirilmesi ve mevcut ürünlerin tüketiciler tarafından beğenilecek biçimde değiştirilmesi amacıyla pazarlama araştırması yaptırır.<sup>10</sup>

Ürün, işletme yöneticileri ile tüketiciler ve potansiyel tüketiciler arasında köprü fonksiyonu görür. Çünkü tüketici işletmeyi kendisine çıktı olarak sunulan ürün veya hizmet biçiminde algılar; tüketicide oluşturulacak ürün imajının nasıl olacağı konusunda, ürünün çeşitli nitelikleri büyük önem kazanır.

Bir pazarlama değişkeni olarak ürün denilince, çeşitli fiziksel ve kimyasal özellikleri; terkinde bulunan unsurlar, mekanik yapısı, şekli, ambalajı, dayanıklılığı tadı, kokusu vb. hususlar anlaşılır. İşletme yöneticileri, ürünün tüketiciler üzerinde etkili olabilecek özelliklerini araştırmalı ve böylece sağlanan bilgiler ışığında ürün politika ve stratejilerini yönlendirmelidirler.<sup>11</sup>

Pazarlama açısından yeni ürün, oldukça esnek ve geniş kapsamlı bir kavramdır. Bir ürünün ambalajını, büyüklüğünü veya herhangi bir yanını değiştirerek tüketicide yenilik imajı yaratma da yeni ürün kapsamına girer.

<sup>8</sup> İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik** (Dördüncü basım. İstanbul: Der Yayınları, 1989), s.216.

<sup>9</sup> Aynı, s.216.

<sup>10</sup> Tuncer Tokol, **Pazarlama Araştırması** (Uludağ Üniversitesi Yayını, Bursa: 1984), s.117.

<sup>11</sup> Mucuk, a.g.e., s.217.

Yeni ürün, o ana kadar hiç imal edilmemiş, tamamen yeni bir ürünü veya belirli bir firma veya endüstri kolu için yeni bir ürünü ifade edilebileceği gibi, yenileştirilmiş bir mevcut ürün için de kullanılabilir.<sup>12</sup>

Yeni ürün, tüketicilerin alışılmış yaşam biçimini kolaylaştırır veya daha zevkli kılar. Yenilik özelliklerinin bir kısmı ürünün pazarda kısa sürede tanınmasına ve benimsenmesine yardımcı olur.<sup>13</sup>

Yeni ürünler, halen piyasadaki ürünlerin yaptığına benzer işler yapar ancak kullanılışlarının daha kolay, daha hızlı ve maliyetlerinin daha düşük olması tüketiciye gözle görünür ek faydalar sağlar.<sup>14</sup>

Bir ürüne yeni bir görünüş vermek ürüne bağlı hizmetler sağlamak, ürünü yeni pazarlara sunmak veya yeni dağıtım kanalları kullanmak, ürünü daha kullanışlı hale getirmek, ürünün fiyatında değişiklik yapmak, yeni ürün ortaya koymak demektir.<sup>15</sup>

## 2. ÜRÜN ÜRETME YA DA SATIN ALMA KARARLARI

Bir ürünü üretme ya da satın alma, ürüne ilişkin önemli bir sorundur. Özellikle üreticiler bu sorunla karşı karşıya kalırlar. Toptancı ve perakendeci aracılarn, ürün üretme yerine, ürünü satın almaları doğaldır. Yalnız, büyük perakendeci işletmeler sattıkları kimi ürünleri kendileri üretebilirler. İmalatçılar da imalata girecek bazı parçaları, başka işletmelerden satın alırlar. Montaj imalat türünü benimseyen işletmelerde, ürünü oluşturan tüm parçalar başka bir işletmeden ya da işletmelerden satın alırlar.

Belirli bir türden ürünün araştırmasına katılmadan önce, firmaya, yeni ürünler konusunda yön verecek daha genel bir çerçevenin meydana getirilmiş olması gerekir.<sup>16</sup>

<sup>12</sup> Aysun Kutlay, "Ürün Geliştirme Faaliyetlerinin Yönetiminde Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin Kullanımı ve ETİ Gıda A.Ş.'de Bir Uygulama." (Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.20.

<sup>13</sup> Erdoğan Fıratlı, **Yeni Mamül Kalite Kontrolü** (Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir: 1983), s.13.

<sup>14</sup> Lean Rogars, **İlke ve Yöntemleriyle Pazarlama** (İstanbul: 1996) s.59.

<sup>15</sup> İlhan Cemalcılar, Doğan Bayar ve İnal C. Aşkın, **İşletmecilik: Bilgisi** (Ankara: 1974), s.164.

<sup>16</sup> Robert Leduc, **Yeni Mamul Tanıtımı** (İstanbul: 1971) s.14.

Gerek firmaların gerekse ürünlerin gelişmesine ve yenilenmesine sebep olan nedenler; sosyal değişimler, ekonomik değişimler, siyasi değişimler ve teknolojik değişimlerdir.<sup>17</sup>

Üretim ya da satın alma kararı verebilmek için, şu konularda ayrıntılı bir inceleme yapılmalıdır:<sup>18</sup>

- ◆ Üretmenin ve satın almanın maliyeti,
- ◆ Gerekli makine ve öteki üretim kaynakları,
- ◆ Var olan üretim kapasitesi,
- ◆ Yöneticilerin yetenekleri,
- ◆ Yasal zorunluluklar (patenti başka bir işletmenin olan ürün ancak satın alma yoluyla ele geçirilebilir),
- ◆ Bir malı üretmek için zorunlu yatırımın ne ölçüde yararlı olduğu,
- ◆ Pazar risklerine katlanma isteği (satın alma kararı verildiğinde, satıcı işletme, sözleşme yoluyla belirli sayıda mal satın alma garantisi isteyerek, riskin bir bölümünü alıcıya yüklemek isteyebilir),
- ◆ Başka bir kaynağa bağlı olmanın riski (fiyat yükselmesi, ilişkinin kesilmesi gibi),
- ◆ Karşılıklı iş ilişkisinin ölçüsü (malın satın alındığı işletmenin, satın alan işletmenin öteki mallarının müşterisi olup olmadığı).

### 3. YENİ ÜRÜN PLANLAMA VE GELİŞTİRME

#### 3.1. Klasik Ürün Geliştirme Çemberinin Aşamaları<sup>19</sup>

##### 3.1.1. Ürün Stratejisi ve Kâr Planlaması

Ürün geliştirme çemberi, girişimci strateji planlama seviyesiyle başlar. Bu planlama, firmanın seçilen en uygun mekânlarda üretmeyi planladığı ürünleri ve firmanın satış yapmaya niyetlendiği özel piyasa dilimlerini açıklayan kâr planı ve iş

<sup>17</sup> Tayfun Turgay, "Yeni Ürün Düşüncesi ve Firmalar Açısından Etkinliği," *Anadolu Ün. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt no 12, Sayı no 1-2 s.67-68.

<sup>18</sup> Cemalçılar, a.g.e., s.235.

<sup>19</sup> Ansari Shahid L., *Target costing: The Next Frontier in Stratejik Management*, (Chicago: 1997), s.22.

kollarıdır. Planlar, farklı ürünlerden alınan gerekli kâr oranlarını ve planlı pazar paylarını açıklar.

İşletmelerde izlenebilecek yenilik ve yeni ürün stratejisi denildiğinde, işletmenin amacına ya da amaçlarını gerçekleştirmek için yürüttüğü tüm faaliyetlerde yenilik yaratma ve bunun uygulanması süreçlerine ilişkin yollar ve yöntem kuralları bütünü anlaşılmalıdır.<sup>20</sup>

### 3.1.2. Ürün Kavramı ve Uygulama Olanığı<sup>21</sup>

Ürün geliştirme çemberindeki bir sonraki adım, ürünü ve kâr planlarını özel ürün kavramlarına çevirmektir. Ürün kavramları, geliştirilmiş kullanılan müşteri bilgisi ve pazar bilgisidir.

Ürünün uygulama olanığı, önceden ürünün kullanım süresindeki maliyet belirlenerek, gereken teknoloji geliştirilerek, beklenen yatırım yönlendirilerek ve uygun kapasite belirlenerek yönlendirilir.

### 3.1.3. Ürün Tasarımı ve Geliştirilmesi

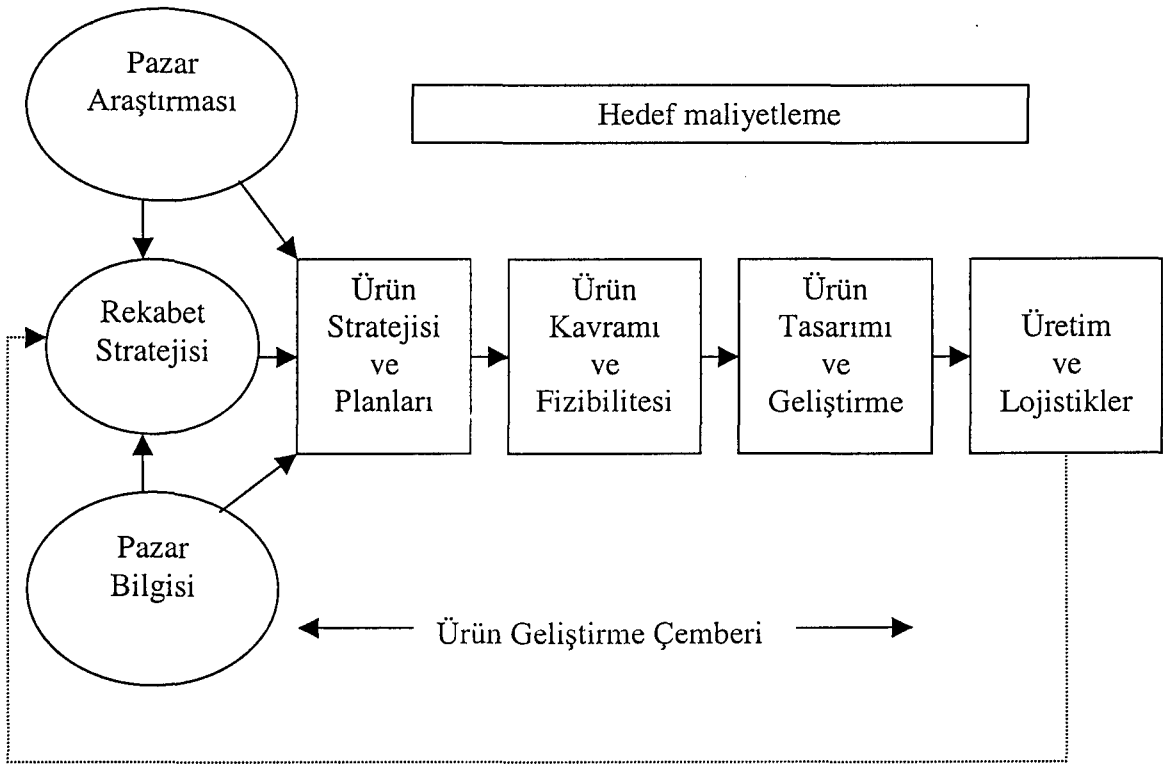
Ürün kavramı kabul edildiğinde ve uygulanma olasılığı test edildiğinde, tam istenilen nitelik ve özelliklere sahip tasarıma ve gelişmeye gider. Üretim ve montaj için gerekli detaylı özellikler bu adımda geliştirilir. Üretim çalışmaları aynı zamanda tasarlanır ve tedarikçiler tasarım yapmak ve geliştirilen fikirleri uygulamak için çağırılır.

### 3.1.4. Üretim ve Lojistikler

İstenilen özelliklere tam sahip olan üretim ve dağıtıma başlamak, ürünün gelişme çemberinin sonuca varmasını belirtir. Servis ve destek planları aktif hale getirilir. Piyasa sonuçları ve müşteri tepkileri sürekli gelişme için bilgi alma konusunda, varolan ya da yeni ürünlerin yeniden tasarlanması için incelenir.

<sup>20</sup> İ. Melih Baş, "İşletmelerde Ar-Ge ve Yenilik Stratejileri," *Verimlilik Dergisi*. Cilt no 17 sayı no 2: (Şubat 1988), s.4.

<sup>21</sup> Ansari, a.g.e., s.23.



Şekil1. Hedef Maliyetlemenin Organizasyonel Yapısı

**Kaynak:** Ansari, a.g.e., s.23.

Hedef maliyetleme, rekabetçi strateji kavramına ve yeni ürün geliştirme çemberine yerleştirilir. Şekil 1’de, rekabetçi stratejinin, müşteri araştırması ve rekabetin ürünü olduğunu gösterir. Bu araştırma aynı zamanda firmanın rekabetçi stratejisine somut şekil veren ürün planlamasını da kullanır. Ürün planlaması, ürün geliştirme çemberinde ilk adımdır. Hedef maliyetleme, ürün planlaması, ürün kavramı ve ürün çemberinin tasarım aşamalarında önemli bir rol oynar. Üretim başladığında hedef maliyetleme hedef yönetimi rolünde önemsizdir ve sürekli gelişme yüklenir.

Şekil1, rekabetçi strateji ve sıralı uygulama şeklindeki ürün gelişmesini açıklar. Ürün bu aşamaları sırayla izlemek zorunda değildir. Daha uzun geliştirme periyotları olan ürünler bu farklı sayıda çemberdeki programları izler. Belirli piyasa ve teknolojide olan stratejik ürünün gelişme çemberinden başlayabilir. Pazarlar ve

teknolojiler dinamikdir ve tasarım bitmeden değişebilir. Yani, pazar koşulları ve teknolojilerinde, ürün kavramı ve fizibilite aşamalarında yeniden kullanılabilir.

Yeni ürünü pazara sunacak işletme, hedeflerini belirledikten sonra hedeflerine ulaşmak için gerekli kaynakları tahsis ederek, kaynakların kullanımında takip edilecek yolları tespit eder.<sup>22</sup>

Ürün politika ve stratejileri hangi ürünlerin üretilip, pazarlanacağını, ürün özelliklerinin ne olacağını belirleyecek çok sayıda kararlardan oluşur. Ürün planlama, bir işletmenin hangi ürünleri pazarlayacağını saptamaya yönelik faaliyetleri kapsar. Daha dar kapsamlı ürün geliştirme ise, ürünün şekli, biçimi (tasarımı) gibi teknik yanı ağırlıklı çalışmalardır. Pazarlama bölümü, üretim bölümüyle ürün konusunda işbirliği ve ona rehberlik yapar.<sup>23</sup>

Bu iki kavram birlikte ele alındığında, ürün planlama ve geliştirme çalışmaları şu alanlarda kararlar almayı gerektirir:

- İşletme hangi ürünleri üretmeli, hangilerini satın almalıdır?
- Pazarlanacak ürün sayısı az mı, çok mu olmalıdır?
- Her ürünün ne gibi yeni kullanım alanları vardır?
- Her ürünün markası, ambalajı ve etiketi ne olmalıdır?
- Ürün stili ve dizaynı, büyüklüğü ve rengi nasıl olmalıdır?
- Her kalem üründen ne kadar üretilmelidir?

### 3.2. Yeni Ürün Geliştirmenin Önemi ve Gereği

Büyüyüp gelişmek, iktisadi hızlı rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmek için, işletmeler yenilik yapma gereğini duymaktadırlar. Çünkü, rekabet imkânlarını ve bu yüzden kârlılığını yitiren ürünlerin yerine yenilerini koyamayan işletmeler pazardan çekilmek zorunda kalırlar. Bu nedenle, eski ürünlerin yerine yenilerinin çıkarılması gerekmektedir.

<sup>22</sup> Barış, a.g.e., s.20.

<sup>23</sup> Ansari, a.g.e., s.23.

Teknolojide ve rekabette hızlı değişen şartlarda, bir işletme sadece piyasada varolan ürünleri ile yetinemez. Tüketiciler yeni ve geliştirilmiş ürünler isterler. Rakipler de bunları sağlamak için ellerinden geleni yapar. Her işletme yeni bir ürün programına ihtiyaç duyar.<sup>24</sup>

Yeni ürün fikri, verimlilik analizini başarılı şekilde tamamladıktan sonra, yeni ürünün mühendisler tarafından ilk örneği geliştirilir. İlk örneğin geliştirilmesinde amaç, yeni ürünün ekonomik bir şekilde üretilmesini kolaylaştırmak ve müşterilerin beğeneceği tarzda modelini yapmaktır.<sup>25</sup>

Bir firma karşılaşacağı risklere rağmen, piyasanın taleplerine uyarak yeni ürünlerin üretilmesine başlayabilir. Engellemeler zincirinden dikkatlice geçebilmek için, yönetimin yeni ürünün sorun ve olanaklarıyla sistemli bir şekilde ilgilenmesi gerekir.<sup>26</sup>

Bir taraftan artan rekabet, diğer taraftan teknolojik gelişmeler, gelişmiş ülkelerde pazarların doyması, artan haberleşme olanakları ve geri kalmış ülkelerde de halkın hızlı bir şekilde gelişmiş ülkelerin yaşam düzeylerine ve tüketim alışkanlıklarına yönelmesi (ki bunda televizyonun önemli iletişim etkisi olmaktadır), yeniliklere olan ilgi ve ihtiyacı artırmaktadır. Ayrıca, tüketici gelirlerindeki artışlar sayesinde mevcut ürünler yerine, daha iyi, daha kaliteli olanların talep edilmesi de, yeniliği özendiren, hatta işletmeleri yeniliğe zorlayan etkenler olarak kendini göstermektedir.

Özellikle büyük üretim gücüne ve yüksek teknolojiye sahip olduğu gibi, hızla teknolojik yenilikleri de geliştirip uygulamaya koyan gelişmiş ülkelerdeki sanayi işletmeleri, bu konuda büyük yatırımlar yapmaktadırlar. Sonuç olarak da, birçok işletme, satışlarının ve kârlarının önemli bir bölümünü daha 5-10 yıl öncesinde mevcut olmayan ürünlerinden sağlamaktadırlar.

<sup>24</sup> Gülfıdan Barış, "Yeni Mamül Kararları ve Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş.'de Bir Uygulama." (Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992)s.16.

<sup>25</sup> Okan Akçay, **Endüstri İşletmelerinde Yeni Mamul Geliştirme ve Pazarlama Yönetimi Açısından Analizi** (Ankara: 1977) s.95.

<sup>26</sup> Marvin A. Jolson, **Pazarlama Yönetimi**. Çeviren: Seval Yakışan (1988). s.164.



### 3.3. Yeni Ürünlerin Şansı ve Riski

Büyüme ve gelişme isteyen işletmeler için hayati bir önemi olan yeni ürün geliştirme çalışmaları, aynı zamanda çok yüksek maliyetli ve riskli bir iştir. Bazı ürünler pazarda başarılı olurken; pek çoğu da yapılan tüm masraflara karşın başarısız olmaktadır. Yeni ürün geliştirme yolunda görülen başarısızlık nedenleri çok çeşitlidir. Edinilen sınırlı bilgilere göre, Türkiye için başta gelen sebepler arasında maliyetlerin yüksekliği, pazar analizlerinin iyi yapılmaması, yüksek fiyat politikası, malın kusurlu olması, talep yetersizliği ve pazarlama çalışmalarının yetersizliği gelmektedir.<sup>27</sup>

Güçlü bir ürünün çizgisi, yeni bir ürünü geliştirme kapasitesi ve gelişmiş ürünler, iyi yönetilen bir şirketin kalite işaretleridir.<sup>28</sup>

Alıcıların yeni ürünlerden sabit bir akım bekler. Bununla ilgili olarak, yeni ürünler sunmamak, ürün karışımının modasının geçmesine fırsat vermek demektir. Yeni ürünler toplu hayatın gereğidir. Ulaşılmak istenen amaçlara yeni ürünler olmadan ulaşamaz.

Yeni ürünler için gerekliliği getirmek sorun oluşturabilir. Riskli sonuçları oluşturan başlıca üç neden vardır. İlk olarak, ürünler için olan çoğu düşünceler ürüne dönüşmez. İkinci olarak, piyasaya ulaşan ürünlerin hızlı bir düşüş oranı vardır. Üçüncü olarak ise başarı kazanan ürünler bile fazla uzağa gidemezler; ürünler için yaşam devresi gittikçe kısalmaktadır.

Rekabet koşulları altında çalışan işletmeler için yenilik yapmak zorunluluk olduğu kadar son derece pahalı ve risklidir. Yeniliğin riskli olmasının temel nedenleri şunlardır:<sup>29</sup>

- ◆ Ürün fikirlerinin birçoğu pazara ulaşamazlar,
- ◆ Ürünlerin birçoğu pazara ulaşsa bile başarılı olmayabilir,
- ◆ Başarılı olsalar bile yaşam dönemleri oldukça kısa olma eğilimindedir.

<sup>27</sup> Mucuk, a.g.e., s.21.

<sup>28</sup> Yakışan, a.g.e., s.163.

<sup>29</sup> Tuncer Tokol, *Pazarlama Yönetimi* (Bursa: 1983) s.95.

### 3.4. Yeni Ürün Geliştirme Süreci

İşletmenin mevcut ürünlerine yenilerini eklemeleri iki şekilde yapılabilir;

- ◆ İşletme içinde yeni ürün geliştirme çabalarıyla,
- ◆ Bir ürünün başka işletmelerden (genellikle gelişmiş ülke işletmelerinden), patent hakkının alınması veya çeşitli yollardan malın taklit edilmesiyle yapılabilir.

Ülkemizde büyük bir çoğunlukla işletmeler ikinci yolu izlemekte, teknolojik düzeyi yüksek ülkelerden “paket teknoloji” satın alma veya kiralama yoluna gitmektedirler. Ancak bu şekilde teknoloji transferinin makro düzeyde bazı olumsuz etkileri de olmaktadır.

Yeni ürün üretme süreci, fikir yaratılmasıyla ve yeni ürün fikirleri için sistematik araştırmalarla başlar.<sup>30</sup>

Yeni ürün geliştirme çalışmaları yapan işletme, genellikle büyük, finansal olanakları iyi ve yeniliğe açık yöneticilere sahip işletmelerdir. Yeni ürün geliştirmede çeşitli işletme içi ve işletme dışı (müşteriler, bilim adamları ve kuruluşları, rakipler vb.) fikir kaynaklarından yararlanılır.<sup>31</sup>

Yeni bir ürün şu basamaklardan geçilerek geliştirilebilir:<sup>32</sup>

**Yeni ürün düşüncesinin oluşması;** Yeni ürün geliştirme, bir ürün düşüncesinin oluşmasıyla başlar. Bu yeni ürün geliştirmenin ilk hayati aşamasıdır.<sup>33</sup> Yeni ürün düşüncesi başlıca dört kaynaktan gelir: Tüketiciler, işletmenin ilişki kurduğu öteki işletmeler, bağımsız araştırma işletmeleri ve işletme içi kaynaklardır.

---

<sup>30</sup> Barış, a.g.e., s.29.

<sup>31</sup> Mucuk, a.g.e., s.219.

<sup>32</sup> Cemalcılar, a.g.e., s.237.

<sup>33</sup> Okyay, a.g.e., s.89.

Fikirlerin toplanması sırasında yöneticinin titiz davranarak tüm kaynakları tarama ve en uygun yeni ürün fikirlerini değerlemeye tabi tutması gerekmektedir.<sup>34</sup>

Uygulamada en orijinal fikirlerin tüketicilerden ve işletme çalışanlarından gelmekte olduğu gözlenmektedir. Ürünü, hedef pazarı oluşturan tüketiciler kullanacaktır. Dolayısıyla, eğer tüketicinin gereksinmesini karşılamazsa, tüketici, geliştirilen ürünü almaz.<sup>35</sup>

Anket yöntemi uygulanarak, tüketicilerin tükettikleri ya da kullandıkları üründen yakınmaları göz önüne alınarak, ürünü kullananların kullanma biçim ve davranışları izlenerek, yeni ürün düşüncesi oluşur.

İşletme içi ve işletme dışı çeşitli kaynaklardan elde edilen fikirler, üzerinde düşünülecek ilk veriler olarak bir araya getirilir.<sup>36</sup>

Yeni ürünler için ortaya atılan fikirler, dış kaynaklardan (benzer ürünleri kullananlar, bilim adamları, teknisyenler ve rekabet halinde ürünler) ya da içtekinden (pazarlamacılar ya da şirketin diğer elemanları) gelir. Bu kaynakların ikisi de teknolojinin keşfi ve koşulların iyileştirilmesi için akılcı yöntemlerdir.<sup>37</sup>

**Düşüncelerin Ayıklanması;** İşletmenin ürün politikasına ters düşünceler ayıklanır. Daha ileri incelemelerin yapılması öngörülen düşünceler seçilir ve birbiriyle karşılaştırılıp, türlü yönlerden üstünlüklerine göre boylandırılır. Yani satış alanı, pazarlama maliyeti ve işletmeye uygun olup olmadığı açısından düşünceler kabaca değerlendirilir.

**Ekonomik İnceleme;** İşletmenin temel amacı, belirli bir sürede yeni malın finansal sonuçlarını belirlemektir. İncelemede, talep, rekabet koşulları, maliyet ve

<sup>34</sup> H. Hüldan Gürsel, *Firma Açısından Yeni ürünlerin Planlanması ve Değerlendirilmesi* (Ankara: 1979)

<sup>35</sup> Mehmet Şahin, *Üretim Yönetimi* (Eskişehir: 1998), s.76.

<sup>36</sup> Mucuk, a.g.e., s.219.

<sup>37</sup> Yakışan, a.g.e., s.164.

yeni ürünün işletmenin pazarlama eylemlerine etkisi gözden geçirilir. Kâr ve zarar olasılığı, pazarın büyüklük olasılığı, değişmez ve değişir maliyetler ve yatırım gerekleri belirlenir.

**Ürün Geliştirme;** Değerlemeden başarıyla geçen yeni ürün düşüncesi, fiziksel ürüne dönüştürülür. Bir yandan, ürünün nitelikleri biçimi vb. belirlenir; öte yandan, yeni ürün karşısında tüketici davranışları ölçülür ki, bu ürün sınaması diye isimlendirilir. Sınama için yeni ürünü satın almaları beklenen bir panel oluşturulur ve yeni ürüne ilişkin bir çok soru sorularak yanıtlar alınır.

**Pazarlama Sınaması;** Pazarlama sınaması, belirli bir yönden yeni ürünü gerçek olarak pazara sunup, ürünün ne ölçüde benimsendiğini değerlendirme çabasıdır. Elde edilen verilere göre ürünün niteliklerinde ve pazarlama eylemlerinde değişiklik yapılır., ürünün pazarlanması ya da pazarlanmaması konusunda son karar verilir.

Deneme niteliğinde yapılan sınırlı üretimin gerçek pazar koşullarında piyasaya sürülerek denenmesidir.<sup>38</sup>

**Pazara Sunma;** Pazarlama sınıamasının ışığında gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra, ürün tüm ölçekte pazara sunulur. Bu, tüm ulusal pazar anlamında değildir. Önce, belirli yörelerde ya da bölgelerde ürün pazara sunulur, sonra, tüm ulusal pazara yayılır. Rakiplerin ürünün hemen kopya etmeleri söz konusu ise, ulusal pazara hızla girmek gerekir.

Bu aşamadaki kararlar fizibilite açısından kabul edilmiş ve doğrulanmış kararlardır. Bu bölümde özellikle, ürünün piyasaya çıkması için yeri doldurulmaz aşamalar kaydedilmelidir. Bunun için üretimin, dağılımının ve satış artırımının düzenlenmesi gerekir.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Mucuk, a.g.e., s.220.

<sup>39</sup> Yakışan, a.g.e., s.164.

#### 4. YENİLİKLERİ BAŞARILI BİÇİMDE YÖNETME ÖĞELERİ

Yeni ürün geliştirmedeki risk tümüyle hiçbir zaman ortadan kaldırılamasa da, belirli uygulamalar başarılı yeniliklerde bulunma olasılığını artırabilir.<sup>40</sup>

##### 4.1. Etkin Örgütsel Düzenlemeler

Başarılı yenilikte bulunmanın ilk ögesi, yeni ürün geliştirmeyi harekete geçirecek ve çabalar arasında uyum sağlayacak etkin bir örgütsel yapıya sahip olmaktır. En azından beş ayrı örgütsel düzenlemeye gidilebilir ve bunların her biri birbirinden farklı üstünlüklere ve yetersizliklere sahiptir. Aşağıdaki gibi bir örgütlenmeye gidilebilir;

**Ürün Yöneticileri;** Birçok ortaklık yeni ürün geliştirmeyi ürün yöneticilerine bırakır. Öteki sorumlulukları arasında, ürün yöneticilerinin var olan ürünleri iyileştirecek ve pazarda gerek duyulan yeni ürünleri geliştirecek yolları düşünmeleri beklenir. Onların düşünceleri öneri biçiminde yazıya dökülür ve üstlerine sunulur.

**Yeni Ürün Yöneticileri;** Bir yeni ürün yöneticisi, bir ürün yöneticisi grubuna bağlı olacaktır. Onun sorumluluğu, grubun ürün-pazar alanı içinde kalan ürün değiştirme ve yeni ürün değiştirme için düşünceleri harekete geçirmek ve birleştirmektir.

**Yeni Ürün Komitesi;** Yeni ürün komitesi pazarlama, üretim, maliye, mühendislik, muhasebe, ve öteki işlevsel alanların üst kademe temsilcilerinden oluşur. Bu komitenin görevi, yeni ürün planlarını gözden geçirme ve onaylama olup, gerçek geliştirme işi ya da bu işin yürütülmesinde uyum sağlama değildir.

**Yeni Ürün Şubeleri;** Ortaklıklar, giderek yeni ürün planlama şubelerini kurmaya yönelmişlerdir. Şubenin başında, genellikle, geniş yetkiye sahip ve üst kademe yönetime geçiş olanağı bulunan bir görevli vardır.

---

<sup>40</sup> Kotler, a.g.e., s.61.

**Yeni Ürün Ekipleri;** Bir yürütme ekibi, öteki yürütücü şubelerden özel bir titizlikle seçilmiş, belirli bir ürünü pazara çıkarma ya da belirli bir yeni işi ortaya koyma sorumluluğu taşıyan bir gruptur.

Riskli işleri yürütme ekiplerinin bir çok yeni işlerde başarılı olduğu kanıtlanmıştır, çünkü bu ekipler uzmanlık ve çalışma içtenliğini çok iyi biçimde bir araya getirebilmektedirler.

#### **4.2. Görgülü ve Profesyonel Personel**

Etkin örgütsel düzenlemeler yanında, yeni ürün planlaması profesyonel yönetimi gerektirir. Yeni ürün planlama işi, genel yönetsel yeteneğin dışında bir takım yeteneklerin bulunmasını öngörür. İdeal yeni ürün yöneticisinin bir mühendislik öğrenimine sahip olması, yeni bilimsel gelişmelere karşı ilgi duyması, iyi önderlik nitelikleri, riske karşı bir sezgi yanılığına düşmeyen bir yargı gücüne sahip olması gerekir.

#### **4.3. Yenilik Sürecinin Her Aşamasında İzlenecek Önemli İşlemler**

Yenilik sürecinin, “düşünce yaratma, eleme, iş çözümlenmesi, mal geliştirme, deney pazarlaması ve ticarileştirme” olmak üzere altı ayrı aşaması vardır. Her aşama, projenin daha sonraki aşamasına geçilip geçilmeyeceği, bırakılıp bırakılmayacağı, ya da ek delillerin derlenip derlenmeyeceği konusunda bir karar verilmesini gerektirir.

### **5. ÜRÜNÜN HAYAT SEYRİ**

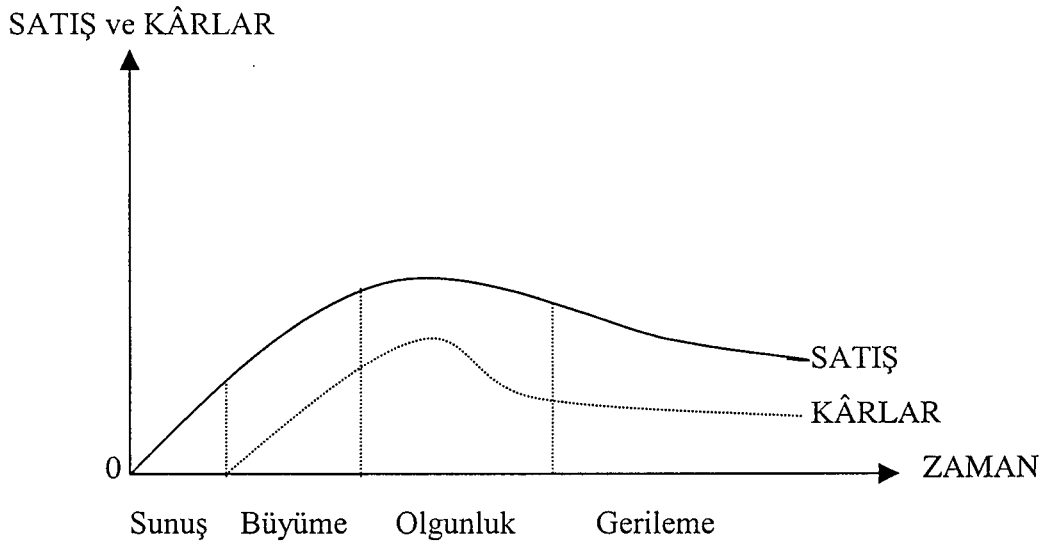
Ürünün hayat seyri kavramı; pazara sunulan bir ürünün, zaman içinde, satış gelirleri, kârlar ve üretim miktarı bakımından gelişimini çeşitli dönemler veya aşamalar halinde gösteren basit yapılı bir model olarak ortaya atılmış; pazarlamada, çeşitli dönemler için uygun politika ve stratejileri belirlemede kullanışlı bir analitik araç haline gelmiştir.<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> Mucuk, a.g.e., s.220.

Yeni ürün pazara sürüldükten sonra ürünün yaşam süresini etkileyen en önemli unsurlar, ürünün özellikleri ve pazar şartlarının elverişli olup olamamasıdır.<sup>42</sup>

Zaman içinde herhangi bir noktada, varolmasının herhangi bir bölümde, ürün pazarda yerini alabilir. Bu varolmanın genelleştirilmiş zamansal yöntemi, “ürünün yaşam döngüsü” kavramı içinde yer alır. Zaman boyunca ürünün endüstriyel satışları, ilkönce yavaşça yükselen, sonra ilerleme oranı kaydeden ve en sonunda mutlak satışların azalmaya başlamasına kadar, azalan oranda karakteristik bir yol izler.<sup>43</sup> Ürünün yaşama boyunca izlediği dönemleri şu şekilde sıralamak mümkündür;



Şekil.2 Ürünün Hayat Seyri ve Dönemleri

**Kaynak:** Mucuk, a.g.e., s.221

Şekil 2, Ürünün hayat seyrini dönemler itibariyle göstermektedir.

**Sunuş (Tanıtma) Dönemi;** Bu dönemde ürün pazara ilk giriş durumunda olduğundan satışlar (satış gelirleri) oldukça düşüktür ve ağır bir tempo ile ilerlemektedir. Maliyetler yüksek; gelirler de az olup, tipik olarak bu dönemde zarar söz konusudur. Fiyatlar genellikle yüksek tutulur.

<sup>42</sup> Akçay, a.g.e., s.122.

<sup>43</sup> Yakışan, a.g.e., s.159.





Gerçekte yeni ürün geliştirme, başından sonuna dek bir grup işidir. Genellikle, üst yönetici, pazarlama yöneticisi ve varsa araştırma geliştirme bölümünün yöneticisi karar almada en etkili rolü oynar. Bununla birlikte ürün geliştirme sürecinin her aşamasında işlevsel bölümlerden ilgililer kararlara katılmalıdır. Bu durumda, işletme örgütünün tüm bölümleri arasında uyumlu bir düzenleme yapılmalıdır.<sup>44</sup>

Yapılacak işler açıkça belirlenmeli, yetkiler göçerilmeli, sorumluluklar saptanmalıdır. Bunun için de, yeni ürün kavramı iyi anlaşılmalıdır. İşletmelerin pek çoğunun var olan ürün etrafında örgütlendikleri özellikle bilinmeyen ürünleri ortaya çıkarmanın güç olduğuna inandıkları bir gerçektir.

Yeni ürün geliştirmede üç biçimde örgütlenmeye başvurulur.<sup>45</sup>

### **6.1. Yeni Ürün Bölümü**

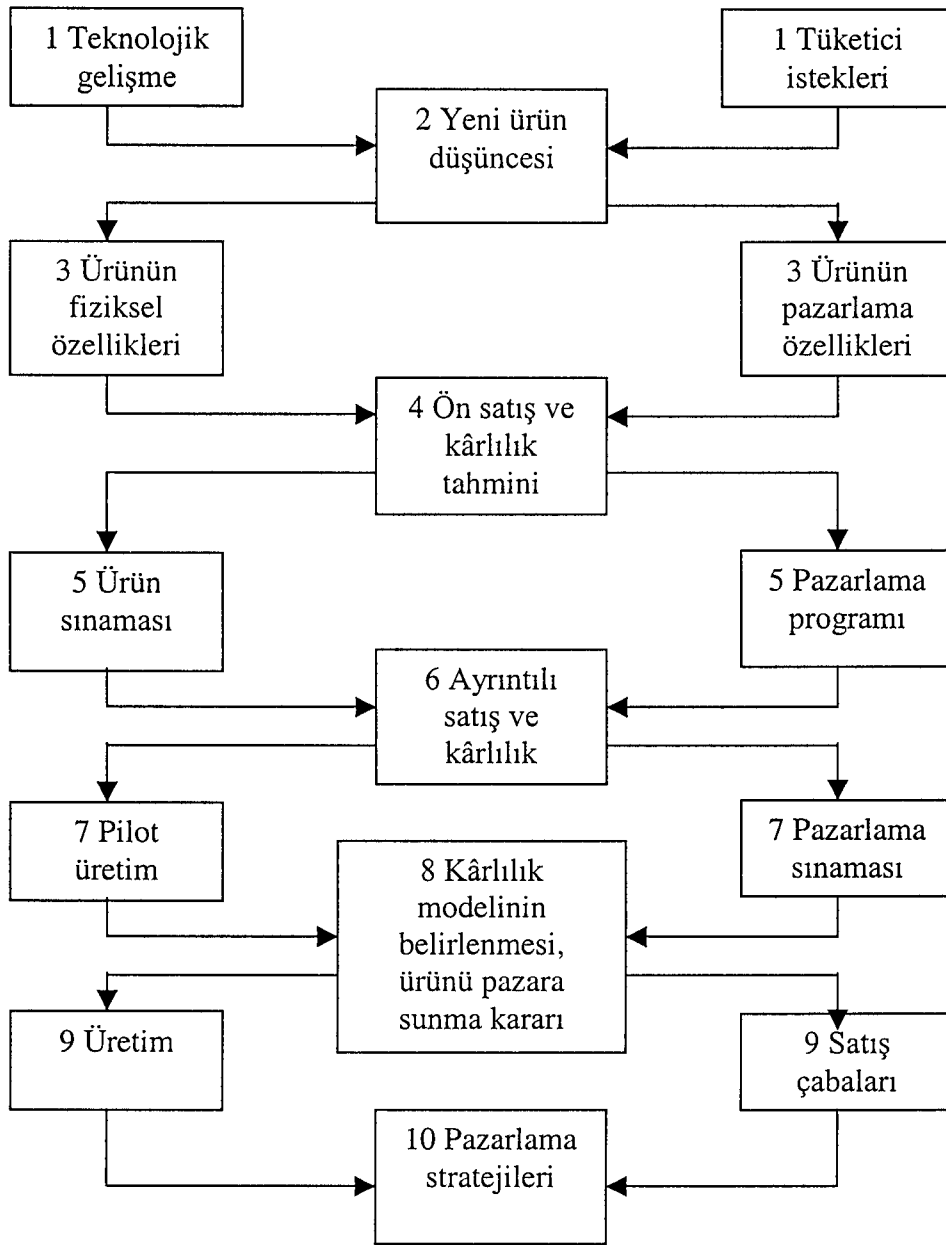
İşletmede, genellikle pazarlama bölümüne bağlı ve ürün planlama adı altında bir bölüm oluşturulur. Yeni ürün önerilerinde bulunmak, türlü yeni ürün önerilerini ayıklamak, ekonomik incelemeleri yapmak, sınama ve pazara sürme eylemlerini düzenleştirmek, tüm planlama aşamalarında bölümler arası ilişkileri kurma işleri bu bölüme görev olarak verilir.

Söz konusu bölüm, 4-5 görevliden oluşturulduğu gibi tek bir görevliden de oluşturulabilir. Bu bölüm, yeni ürünü şekil 3'te gösterildiği gibi planlayarak oluşturur.

---

<sup>44</sup> Cemalcılar, a.g.e., s.240.

<sup>45</sup> Aynı, s.242.



Şekil 3. Yeni Ürün Planlama Süreci

Kaynak: Cemalcılar, a.g.e., s.241.

## 6.2. Yeni Ürün Ekibi

Bu örgütlemeye, biçimsel ya da biçimsel olmayan bir ekip oluşturulur. Ekibe, pazarlama, üretim ve araştırma ve finanslama bölümlerinin görevlileri girer.

### 6.3. Yeni Ürün Kurulu

Kimi işletmelerde, yeni ürün bölümünün oluşturulmasına, bir yeni ürün kurulu (komitesi) ile bölüm gerçekleşince, kurul ortadan kalkar. Bu tür kurulların, sorumluluk üstlenmede ve iş görmede pek etkili olmayabilirler. Çoğu işletmelerde söz konusu kurul danışman olarak kullanılır.

## 7. YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME İKİLEMİ

Modern rekabet koşulları altında, yenilikte bulunmamak giderek riskli durum taşımaya başlamaktadır. Tüketiciler ve endüstriyel tüketiciler yeni ve iyileştirilmiş ürünler kaynağına kavuşmayı isterler ve beklerler. Ortaklığın ürün gruplarının teknolojik yıpranmaya uğramasına önlemenin tek yolu olarak sürekli yenilikler görülmektedir.

Öte yandan, yenilikte bulunması ise son derece pahalı ve risklidir. Bunun temel nedenleri şunlardır: Ürün geliştirmeye yönelik düşüncelerin çokluğu, pazara ulaşan ürünlerin birçoğu başarılı olmamaktadır, ve başarılı olan ürünler ise, yeni ürünlerin bir zamanlar sahip oldukları yaşam süresinden daha kısa bir ömre sahiptirler.<sup>46</sup>

### 7.1. Yeni Ürün Düşüncelerindeki Aşınmanın Yüksek Oranda Oluşu

Firmanın büyük harcamalar yapmasına yol açan sayısız ürünler ve ürünlere ilişkin düşünceler hiçbir zaman pazara ulaşmaz. Pazara ulaşamayan ürünler ve ürünlere ilişkin düşünceler, yenilik sürecinin doğal sonuçları olarak benimsenebilir. Ortaklık bu ürünlerin teknik yönden yapılamaz olduğunu, geliştirilmesinin çok büyük giderlere yol açacağını, ya da bu ürünlerin pazar taleplerinin yüksek tahmin edildiğini gecikerek bile olsa da anlayabilir.

### 7.2. Yüksek Pazar Başarısızlığı Oranı

Yapılan tüm araştırmalar, yeni ürünlerin önemli belki de yüksek bir oranının başarısızlıkla sonuçlandıkları konusunda görüş birliğindedir.

---

<sup>46</sup> Kotler, a.g.e., s.58.

### 7.3. Başarılı Ürünlerin Daha Kısa Yaşama Sürelerine Sahip Olmaları

Yeni bir ürün, ticari yönden başarılı olsa bile, rakipler yeni ürünü o kadar çabuk izler ki bu ürünün başarılı ömrü çok kısa bir süre sonra biter.

Böyle bir durumda yönetim kendini ikilem içinde bulur. Firma yeni ürünler geliştirmek zorundadır. Ancak, koşullar büyük ölçüde bu ürünlerin başarıya ulaşmasının karşısındadır. Yeni ürün geliştirme, hiçbir şey yapmama kadar riskli olabilir. Çözüm yolunun yine ürün geliştirmede bulunabileceği, ancak başarısız olma riskini azaltacak bir yöntem izlenmesinin zorunlu olduğu belirtilir.

## 8. FİYATLANDIRMA, FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ VE FİYATLANDIRMA YAKLAŞIMLARI

### 8.1. Fiyat ve Fiyatlandırmanın Önemi

Pazarlama karmasının dört temel karar değişkeninden biri olan fiyat, ekonomik hayatın da temel unsurlarından biridir. Pazara dayalı ekonomilerde fiyat arz, ile talebi karşılaştırır; alıcı ile satıcının üzerinde anlaşması ile mübadeleyi sağlar. İktisat biliminin kurucuları olan büyük liberal iktisatçılardan beri iktisat teorisinde fiyatın hep özel bir yeri ve önemi olmuştur. Bunun tarihsel, teknik ve toplumsal nedenleri vardır.

Yeni ürün fiyatlandırmasında üç amacın göz önünde bulundurulması gerekir:<sup>47</sup>

- Ürünün kabul ettirilmesi,
- Büyüyen pazar karşısında pazar payının korunması,
- Kâr elde edilmesi.

Her işletmede, ister ürün isterse işletme seviyesinde olsun, kârı arttırmanın veya varolan bir kârlılık düzeyini korumanın, işletmenin yaşamını güven içinde sürdürebilmesi ve giderek gelişmesi için, vazgeçilmesi mümkün olmayan bir amaç olacağı muhakkaktır.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> Joel Dean, *Yeni Mamulün Fiyatlanması*. Çeviren: Semih Büker (Eskişehir: EİTİA, 1978) s.212.

<sup>48</sup> Mehmet Karafakıoğlu, *Pazarlama Bileşeni Olarak Fiyatın Mamul ve Mamul Hattı İçin Belirlenmesi ve Türkiye'deki Uygulama* (İst. Ün. İşletme Fak. Yayını, İstanbul : 1974), s.6.

Fiyatlandırma, üründe olduğu gibi hizmet ve teknoloji pazarlamasında da büyük öneme sahiptir. Genelde, benzerlikleri olmasına rağmen çeşitli hizmet alanlarında ve teknolojiye özellik arz eden fiyatlandırma tarzları da vardır.<sup>49</sup>

Fiyatlandırma kararı, firmanın fiyatlandırma amacına ve zaman boyutuna göre belirlenecek stratejilerle oluşabilecektir.<sup>50</sup>

İşletmelerin ürettikleri ürün veya hizmetlerin satış değerini ifade eden fiyatlama konusundaki politika ve uygulamalar, kâr etme ve yaşamlarını sürdürme hedefleriyle yakından ilgilidir.

Geleneksel olarak fiyat, tüketicinin satın alma davranışlarını etkileyen en önemli etkidir.<sup>51</sup>

Bir üretici tarafından açıklanan fiyat aynı zamanda fiyatı koyan ile, değer algısı bütün fiyatlama kararlarının odağı olması gereken nihai kullanıcı arasında satıcılar için varılması gereken dağıtım iskontolarını veya marjlarını da içerir. Bu dağıtım marjı kararı örneğin, tahmin edilmiş nihai bir satış fiyatına dayanılarak, içsel veya dışsal olarak bir fabrika fiyatında ifade edilebilir. Hem öngörülen nihai fiyat hem de bırakılan marjlar pazarın gerçeklerine ve ürünün yaşam döneminin ilerlemesi sırasında değer algılamasındaki değişmelere göre ayarlanmalıdır.<sup>52</sup>

İşletme yönetiminde en önemli karar durumlarından biri olarak fiyatlandırma kararları, gerek işletme içi, gerekse de işletme dışı birçok hususun göz önünde bulundurulmasını gerektiren, oldukça karmaşık bir konudur.<sup>53</sup>

<sup>49</sup> Karabulut ve Kaya, a.g.e., s.30.

<sup>50</sup> Muhittin Karabulut ve İsmail Kaya, **Pazarlama Yönetimi ve Stratejileri** (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul:1988) s.29.

<sup>51</sup> Tunç Erem, **Yönetim Açısından Pazarlama** (İstanbul: 1980), s.34.

<sup>52</sup> Yakışan, a.g.e., s.178-179.

<sup>53</sup> Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi** (Üçüncü basım. İstanbul: 1993), s.163.

Müşteriler ürüne belli bir fiyat ödenerek fayda ve doygunluk sağlarlar. Diğer pazarlama karması elemanları, işletmeye belli maliyetler yüklerken, fiyat işletmeye gelir sağlayan tek unsurdur. Bu nedenle ürünlerin doğru fiyatlandırılması gerekir.<sup>54</sup>

Bir pazarlama değişkeni olarak fiyatın önemi, fiyat dışı değişkenlerin ön plana çıkmasıyla, 1950'lerde ve 1960'larda nispi olarak azalmakla beraber, 1970'ler ortalarında enerji krizinin başlattığı tüm dünyayı saran enflasyon fiyatı tekrar ön plana çıkmıştır.

Günümüzde fiyat, hem makro ekonomik düzeyde; hem mikro düzeyde işletmeler açısından; hem de tüketiciler açısından önemli bir değişkendir. Makro açıdan, fiyat, pazara dayalı ekonomilerde ekonomik hayatın temel düzenleyicisidir. Mikro açıdan, firmalar için, pazarlama faaliyetlerinin yürütülmesinde önem kazanır. Fiyat tüketiciler, açısından da önemli olup, yüzeysel de olsa onlara kalite hakkında bilgi verir; tüketicilerin ürünü algılamalarına ve değerlendirmelerine yardımcı olur. Yeterli bilginin olmadığı bazı hallerde de fiyatın psikolojik etkisi, yüksek fiyatın iyi kalitenin göstergesi olarak kabul edilmesine yol açmaktadır.<sup>55</sup>

Fiyatlandırma, pazarlama yöneticisinin en başta gelen görevlerinden biridir; çünkü, fiyatlar işletmenin en önemli cari gelir kaynağıdır. Fiyatlandırma zor bir iştir ve kararları alan yöneticinin, tüketici geliri, iş koşulları, rakip firmaların tepkileri ve benzeri konularda değerlendirmeler yapmasını gerektirir.

İşletmelerin ürettikleri ürün ve hizmetlerin satış değerini ifade eden fiyatlama konusundaki politika ve uygulamalar, kâr etme ve yaşamlarını sürdürme hedefleriyle yakından ilgilidir.<sup>56</sup>

İşletme yönetiminde en önemli karar durumlarından biri olarak fiyatlandırma kararları, gerek işletme içi, gerekse de işletme dışı birçok hususun göz önünde bulundurulmasını gerektiren, oldukça karmaşık bir konudur.

<sup>54</sup> Asuman Yalçın ve Füsün Sezer, **Pazarlama Bilgileri** (Eskişehir: 1995), s.125.

<sup>55</sup> Mucuk, **a.g.e.**, s.224.

<sup>56</sup> Sevgener ve Hacirüstemoğlu, **a.g.e.**, s.163.

## 8.2. Fiyatlandırmada Göz Önünde Tutulması Gereken Faktörler

İşletmeler, ürettikleri mallar için uygulayacakları fiyatları belirlerken, birçok etmeni göz önünde bulundurmaları zorundadırlar. Fiyatların hiçbir etki olmaksızın bağımsızca belirlenmesi olanaksızdır.<sup>57</sup>

Yöneticinin fiyatlandırma kararlarını etkileyen çeşitli faktörlerin başlıcaları olarak, maliyet ve talep durumları, hedef alınan pazar payı, benimsenen fiyat stratejisi ve pazarlama karmasının diğer unsurları sayılabilir.<sup>58</sup>

### 8.2.1. Ürünün Üretim veya Alım Maliyeti

Uygulamada en çok kullanılan fiyatlandırma usulleri maliyet temeline dayalıdır. Maliyet de işletmenin en belirgin bir biçimde denetleyeceği bir faktör olup, “birim sabit maliyetle”, “birim değişken maliyet” toplamı olan “ortalama birim maliyet”, “birim satış fiyatını” belirlemede yaygın olarak kullanılır.

### 8.2.2. Ürüne Olan Talep

İşletmenin ürünü için pazardaki genel talep durumunu (o ürüne tüketici gruplarının toplam talebini) tahmin etmeğe çalışmak gerekir. Tahmin edilen talep durumu çerçevesinde de, değişik fiyatlardan işletmenin satabileceği miktarı tahmin etmek (satış tahmini yapmak) gerekir ki bu temelde, o ürünün talep elastikiyetini veya esnekliğini belirlemek demektir. Ancak, talep konusundaki bilgiler maliyettekilerden daha az; belirsizlik ve tahmin güçlüğü daha fazladır. Uygulamada çok kullanılan bir fiyatlandırma usulü de talebi temel alır.

### 8.2.3. Endüstrideki Rekabet Durumu

İlgili endüstri dalındaki mevcut ve potansiyel rekabet de esas fiyatı belirlemede önemli bir rol oynar. Bir ürün yeni de olsa, genellikle rekabetin başlaması - hele o dal kârlı görünüyorsa- uzun zamanı gerektirmez. Özellikle pazara girişin kolay, kâr beklentilerinin yüksek olduğu dallarda rekabet yoğun olur. Uygulamada çok görülen bir fiyatlandırma usulü de rekabete dayanır.

<sup>57</sup> Rıdvan Karalar, *İşletme Politikası*, (Üçüncü basım, Eskişehir: 1998) s.28.

<sup>58</sup> Mucuk, a.g.e., s.225.

#### 8.2.4. Hedef Alınan Pazar Payı

Yeni ürün ile pazara girecek olan işletme gireceği pazarın boyutunu ve imkânlarını, yapısını ve pazarın gelişim durumunu analiz etmelidir.<sup>59</sup>

Hedef alınan pazar payı, fiyatın belirlenmesinde çok önemli bir etken olup yüksek pazar payını hedef alan bir işletme, ürün fiyatını düşük tutmak zorundadır.

#### 8.2.5. Fiyat Stratejisi

Özellikle, yeni ürünlerde, pazara ilk girecek firmanın yüksek fiyatla mı, yoksa düşük fiyatla mı pazara gireceği konusu da önemlidir.

Burada fiyat esnekliği önemlidir. Fiyat esnekliği, fiyatlardaki bir değişikliğin satışları ne derece etkileyeceğini gösteren bir ölçüttür. Ve ürünlere göre değişen bir kavramdır.<sup>60</sup>

Fiyat stratejileri, firmanın liderliğine ve ürün hayat eğrisinde bulunulan safhaya göre de bir anlam ifade edecektir.<sup>61</sup>

#### 8.2.6. Pazarlama Karmasının Diğer Elemanları

Bunlar da fiyatlandırmayı etkiler. Ürünün yüksek kaliteli veya halk tipi bir ürün olması, kullanılan tutundurma metotları ve bunların kim tarafından (imalatçı veya aracı) üstlenildiği, dağıtım kanallarının tipi ve kullanılan araçlar da fiyatlandırmada göz önünde tutulur.

### 8.3. Yeni Ürünlerin Fiyatının Belirlenmesi

Piyasaya yeni sürülen ürünlerin piyasada yer bulması zordur. Şekil 3'deki aşama, yeni ürünleri fiyatlandırmak için kullanılırken, fiyatın dört belirleyicisine (müşteri istekleri, uygun fiyat, rekabetçi teklif ve beklenen piyasa payı) verilen önem ürünün yeniliğine göre değişir.<sup>62</sup>

<sup>59</sup> Barış, a.g.e., s.50.

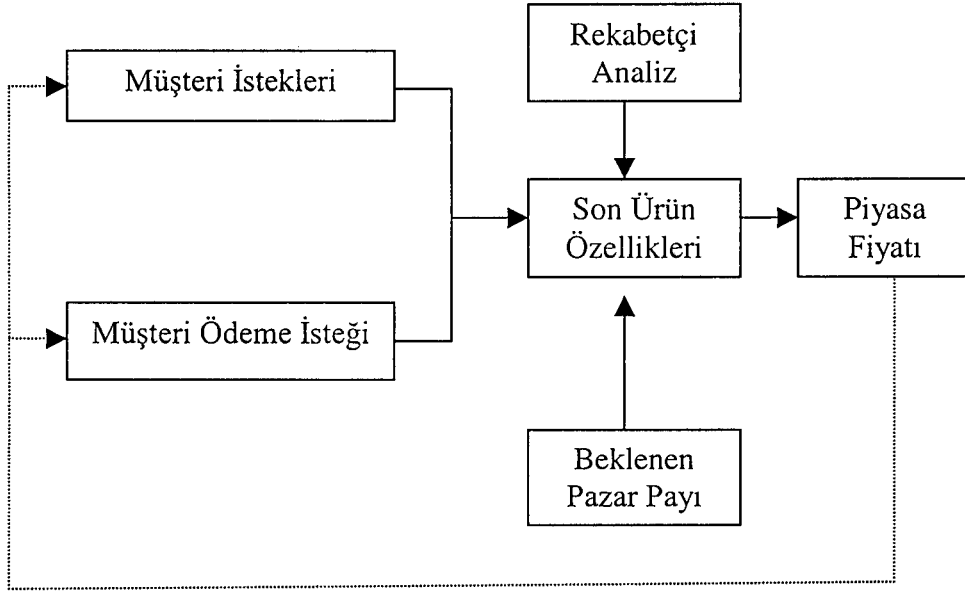
<sup>60</sup> Cemal Ekin, *Pazarlama Yönünden Yeni Mal Geliştirme Üzerine Bir Model*, (Adana: 1975) s.56.

<sup>61</sup> Karabulut ve Kaya, a.g.e., s.32.

<sup>62</sup> Ansari, a.g.e., s.32.



Müşteri isteklerini belirlemek, kabul gören fiyatları belirlemek ve rekabetçi analiz yapmak şirket için yeni fakat piyasa geçmişi olan ürünlerde daha kolaydır. Müşteri isteklerini bu durumda belirlemek, bu pazara ürünün girişinin doğruluğunu kanıtlayan rekabetçi pazar grubu bulmakla birebir etkileşim içindedir.



Şekil 4. Hedef Maliyetlemede Fiyatların Oluşturulması

**Kaynak:** Ansari, a.g.e., s.33.

Piyasada geçmişi olmayan ürünler fiyat açısından daha avantajlıdır. Müşteri isteklerini ölçecek ya da rekabetçi teklifi sağlayacak bir ölçü yoktur. Müşterinin ödeyebileceği fiyatı belirlemek zordur. Müşteri istekleri yerine stratejik ve rekabetçi faktörler yeni bir ürünün fiyatlandırılmasında önemli rol oynar.<sup>63</sup>

Yeni ürünlerin fiyatlandırması yapılırken, pazar koşulları ve işletmenin sektördeki yeri çok önemlidir.<sup>64</sup>

<sup>63</sup> Ansari, a.g.e., s.36.

<sup>64</sup> Peker, a.g.e., s.545.

Yeni ürünler, eski ürünlerden farklı fiyatlama işlemlerini gerektirmektedir. Çünkü yeni ürünlerin farklı tarafları vardır ve bunların benzerleri pazarda yer almamaktadır.<sup>65</sup>

#### 8.4. Fiyatlandırma Hedefleri

İşletmelerin aldığı fiyat kararları, işletmenin hedeflerinden etkilenir. Fiyat belirlenirken önce fiyatlamada gidilen hedef bilinmelidir. Bir üretici firma stok fazlalığından doğan maliyet artışıyla karşılaşınca, bu problemi çözmek için müşterilerine % 30 indirim yapmaya karar verir. Firma toptancıları da bu indirim kendi satışlarına yansıtacağını düşünür. Fakat toptancılar firmadan ucuz fiyata alıp müşterilerine bu indirim oranının çok küçük bir kısmını yansıtırlar. Sonuç olarak üretici firmanın satışı artıp stoğu eriyeyeceğine, sadece toptancıların kârı artmış olur. Bu nedenle fiyat kararları, hem satışın artmasında hem de kazancın artmasında büyük rol oynadığından önemlidir.

İşletme, pazar payını koruma, genişletme ve daraltma hedeflerinden hangisini uygulamak isterse, rakiplerin fiyatlarını da göz önüne alarak ona göre fiyat saptamaları yapmaktadır.<sup>66</sup>

Pazarlama yöneticileri firmanın hedefleri ışığında fiyatlandırma hedefleri ve politikaları geliştirmelidir.

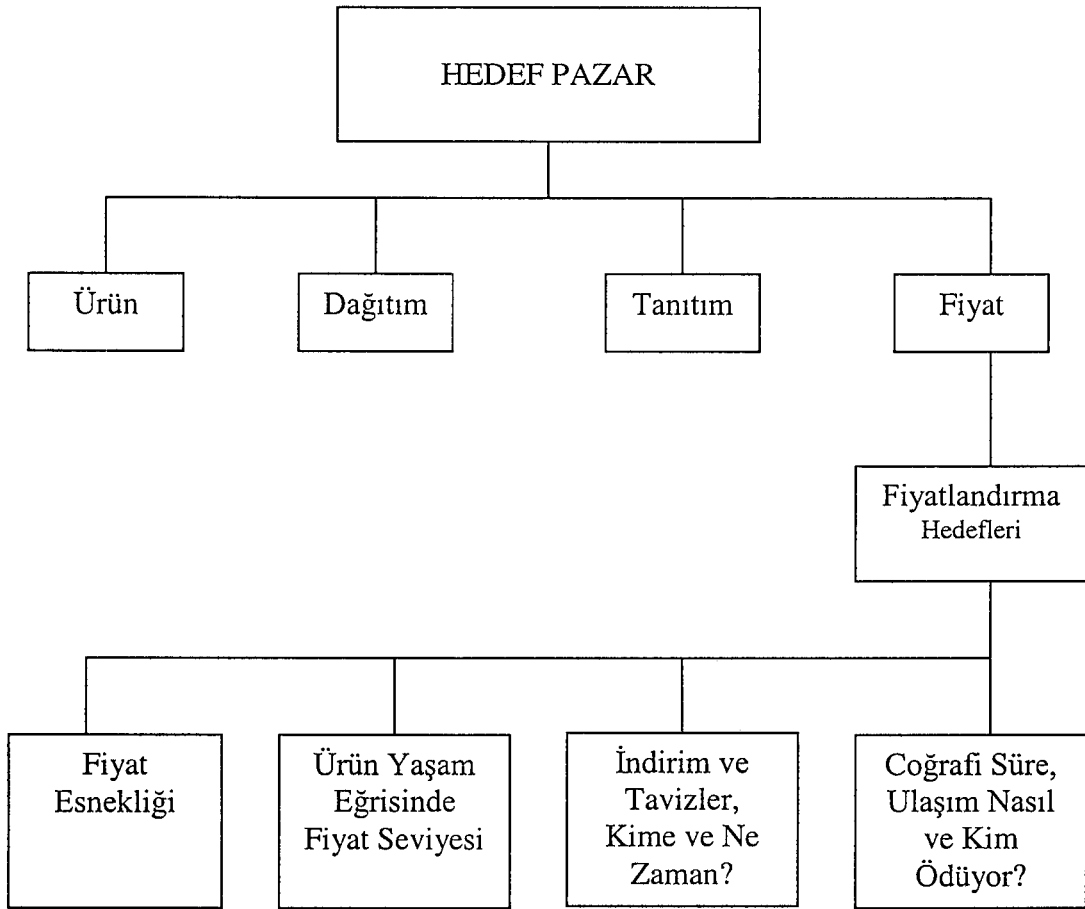
Hangi politikanın neler getirebileceğini ve bunlarla nasıl başa çıkılacağını belirtmelidir. Şekil 4, bu politikaları gösterir. Uygulanabilecek politikalar şunlardır:<sup>67</sup>

- Fiyatların nasıl esnek olabileceğini,
- Ürün yaşam eğrisi üzerinde fiyat düzeylerine,
- Ulaşım sorunlarıyla nasıl başa çıkabileceğini,
- İndirim ve tavizlerin kimlere ve ne zaman verileceğini açıklamak zorundadır.

<sup>65</sup> İbrahim Curaoğlu, "Fiyatlandırma Politikaları ve Stratejileri Armatür ve Boru Sanayii Üzerine Uygulama Çalışması." (Anadolu Ün. Sos. Bil. Ens., 1996), s.29.

<sup>66</sup> Alparslan Peker, *Modern Yönetim Muhasebesi* (İstanbul: 1988), s.544.

<sup>67</sup> Yalçın ve Sezer, a.g.e., s.132-133.

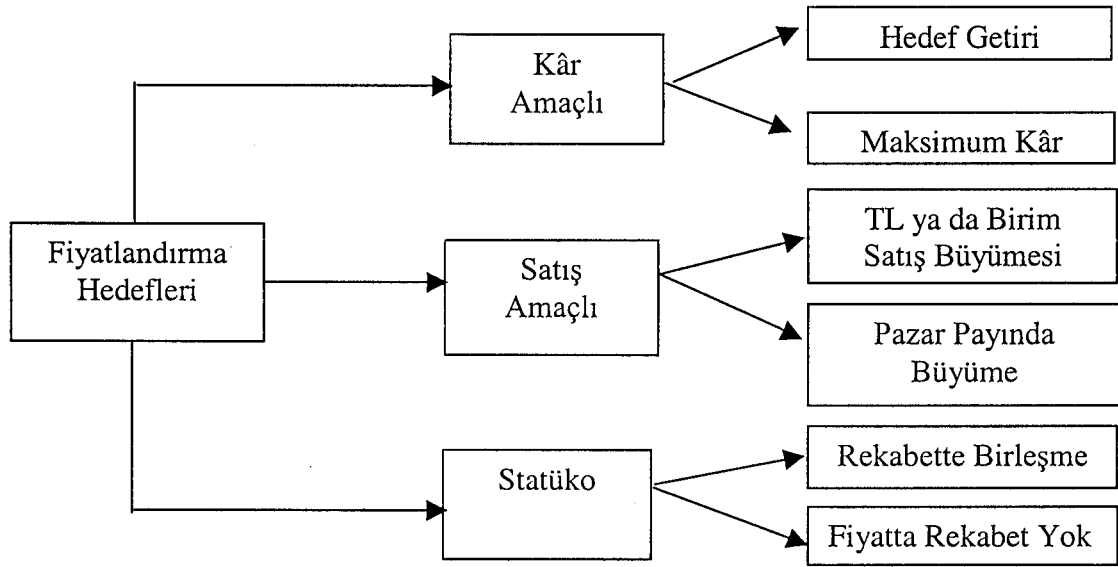


Şekil 5. Fiyatlandırmada Stratejik Planlama

**Kaynak:** Yalçın ve Sezer, a.g.e., s.133.

Piyasa koşullarında fiyatı tanımlamak zordur. Çünkü fiyatlar birçok boyutu yansıtır ve bu da büyük sorunlara yola açabilir.

İşletmelerde fiyatlama hedefleri açıkça belirtilmelidir. Çünkü fiyatlandırma politikalarında ve fiyat koymada çok önemli rol oynar. Fiyatlandırma hedefleri şekil 6'da gösterilmiştir.



Şekil6. Fiyatlandırma Hedefleri

**Kaynak:** Yalçın ve Sezer, a.g.e., s.134

**Kâr Amaçlı Hedefler;** İşletmelerin hedefi kârın kendisidir. Ancak yatırımların yüzdesi ya da satışların yüzdesi olarak hedef getiri belirlenir. Bazı firmalar ise hedeflenen getiriye sağlamayan bölümleri kapatabilir veya o ürünlerin üretimini durdurabilir. Bazıları ise sadece yeterli getiriye hedefler. Firmanın ayakta durmasını sağlayacak ve hissedarlarını iyi iş yaptıklarına inandıracakları getiriye razı olurlar.

Kâr maksimizasyonu, elde edilebilecek en büyük kârı hedefler. Kâr maksimizasyonu, her zaman yüksek fiyatlara yol açmaz. Talep ve arz ikame mallar yoksa yüksek fiyatlara yol açar. Bu durum talebin inelastik olmasından kaynaklanır. Talep elastik ise, kâr amaçlı firmalar düşük fiyat uygulayabilirler. Düşük fiyatlarda pazar büyüyecek, yani büyük satışlarla ve kârlarla sonuçlanacaktır.

**Satış Amaçlı Hedefler;** Satış amaçlı hedefler, belli bir seviyede satış ya da pazar payı ararlar. Bazı yöneticiler kârın büyümesinden çok satışların büyümesine önem verirler. Çünkü satışların büyümesi zaten bir süre sonra kârı arttıracaktır. Bu çeşit

düşünce, firmanın maliyetlerinin satışlarından daha fazla artış göstermesi sonucu, bazı problemler yaratabilir.

Firmaların çoğu pazar payını arttırmayı, hatta pazarı kontrol etmeyi amaçlar. Bu bazen mantıklı olabilir. İşletmeler genel bir pazar payına sahip olursa, rakiplerinden daha iyi bir ekonomik ölçüye sahip olacaktır. Bu yüzden rakiplerine yakın fiyatta satış yaparsa her satıştan daha fazla kâr elde edecektir. Ya da düşük maliyetler onu düşük fiyatta satış yapmasına olanak sağlayacaktır ki bu durumda da hala kâr edecektir. Uzun vadeli düşünen bir firma tüm pazarın gelişme gösterdiği bir zamanda pazar payını arttırmanın akıllıca bir hedef olacağını düşünebilir. Beklenen, gözden çıkarılan kısa vadeli kârların uzun vadede büyümesidir. Pazar payı hedefleri de tıpkı satış artış hedefleri gibi kısıtlamalarla karşılaşacaktır. Daha büyük pazar payı çok düşük fiyatla elde edilmişse bu kârsız bir başarı olacaktır.

**Statükocu Fiyatlandırma Hedefleri;** Mevcut kârları ve pazar paylarıyla bir yönetici bazen statükocu fiyatlandırma hedeflerini seçer. Buna “fiyatları sabitleme” veya “rekabette birleşme” veya bazen de “rekabeti önleme” denebilir. Bu tür düşünceye pazar hiç büyümüyorsa, çok rastlanır. Durağan fiyatlar, fiyat rekabetini engeller. Statükocu fiyatlandırma hedefleri fiyatsız rekabetin üstüne kurulmuş pazarlara aittir.<sup>68</sup>

### 8.5. Fiyatlandırma Politikaları

Ürünlerin satış işlemi liste fiyatı üzerinden yapılır. Ancak liste fiyatları net satış fiyatı değildir. Liste fiyatı üzerinden yapılan tüm iskontoların düşülmesi sonucunda fiyat oluşur. Ayrıca alıcı ödeme koşullarını değiştirmek isterse fiyat da değişir.

Fiyatlandırma kararlarında, maliyetlerin yanı sıra etkili olan diğer unsurları, işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki grupta sıralamak olanaklıdır:<sup>69</sup>

#### **İşletme içi unsurlar;**

- Yönetim hedefleri,

<sup>68</sup> Yalçın ve Sezer, a.g.e., s.136.

<sup>69</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.163.

- Finansal durum,
- Üretim tekniği ve kapasite kullanım düzeyi,
- Stoklama politikaları,
- Ürünlerin özellikleri,
- Kurumsal yapı,

#### **İşletme dışı unsurlar;**

- Genel ekonomik koşullar,
- Faaliyet gösterilen işkolunun özellikleri,
- İşkolu içindeki rekabetin boyutları,
- Talep elastikiyetinin boyutları,
- Yürütme ve yasama organlarının koyduğu sınırlamalar,
- Teknolojik gelişmelere koşut, diğer işkollarıyla ortaya çıkan rekabet.

**İndirim Politikaları;** İndirimler, satıcının alıcıya liste fiyatı üzerinden yaptığı indirimlerdir. İndirimler strateji planlamasında büyük önem taşır.

**Taviz Politikaları;** Bu kolaylıklar son tüketiciye, müşteriye ya da ara satıcıya bir şey karşılığında sağlanır. Bazen benzer ürünler satın alındığında eskisinin alınması şartı ile indirimler uygulanır. Eski ürünlerin iyi durumda olması bu indirim için çok önemlidir.

**Alıcılara Ödemeler Yolu İle Yapılan Politikalar;** Alışveriş kuponları, her alışveriş sonunda verilen bedava pullardır. Perakendeciler rakiplerinden daha avantajlı durumda olmak için bu alışveriş kuponlarını verirler. Müşteriler de hiç para ödmeden bir mala sahip olabilirler.

**Coğrafik Fiyatlandırma Politikaları;** Çoğu perakende fiyatları ücretsiz teslimi kapsar. Bazen satışı yapmak için ücretsiz teslim müşteriye bir ek hizmet olarak sunulur. Perakende fiyatlarının ne içerdiği, ya da ne içermediği resmi olarak göstermeyebilir. Nakil fiyatlarını kimin üstlendiğine karar vermek son alıcılardan çok ara alıcılar için önemlidir. Satış anlaşmaları yeri, zamanı, teslim şekli, nakliye maliyetlerini, sigortayı ve diğer koşulları kapsar.

kullanarak, bu payı elde etmek için fiyatlarını hazırlarlar. Girişken fiyat tespiti yaklaşımı, girilecek olan piyasadaki rakipleri belirlemek için kullanılır.<sup>71</sup>

Piyasada geçmişini olmayan ürünler fiyat açısından daha üstün durumdadır. Müşteri isteklerini ölçecek ya da rekabetçi teklifi sağlayacak bir ölçü yoktur. Müşteri istekleri yerine stratejik ve rekabetçi faktörler, yeni bir ürünün fiyatlandırılmasında önemi rol oynar.

İşletmelerde değişen koşullar, değişen stratejiler gerektirecektir. Bu değişimler göz önünde bulundurularak yüksek ve düşük fiyatlandırma olarak belli başlı iki stratejiden söz edilebilir.

Yüksek fiyat uygulama ile düşük fiyat uygulama kararları alınırken en önemli faktör, zaman faktörüdür. İkinci önemli faktör ise, işletmenin satışlarla ilişkili amacıdır. Bu işletme satışlarında belirli bir süre için önceliğin kâr veya hacimden hangisine verileceğidir. Eğer işletme, pazara yayılmayı hedef almış ise ve talep elastik ise yüksek fiyat uygulamasının olası riskleri, uygulamayı yumuşatabilir. Pazar payının sürekliliği ya da arttırılmak istenen rekabet üstünlüğünü kaybettireceği için işletmeyi, yüksek fiyat uygulamalarından uzaklaştırır.

**Yüksek Fiyatlandırma Stratejisi;** Genel olarak bakılırsa, fiyatlandırma stratejilerinde, işletmenin finansal hedefleri ve rakiplerin tepkileri gibi iki temel dayanak noktası gözlenebilir. Finansal açıdan yüksek fiyatlandırma stratejisi hedefinin, yatırımın hızla geri ödenmesi olduğu söylenebilir. Öte yandan rakiplerin tepkilerinin gözlenebilmesi için hem yüksek, hem de düşük fiyat stratejilerinin uygulanması da gereklidir. Çünkü yüksek fiyatlara yönelen işletme kârının yüksek görülmesi nedeniyle, olası rakiplerini pazara girmeye kışkırtabilir. Fakat kuruluş giderlerini rakiplerin pazara girmesinden önce karşılayabilmesi kendisine bazı üstünlükler sağlayacaktır. Örneğin, rakipler pazara girdiğinde söz konusu kuruluş, değişken maliyetlerden artı kalan gelirini ürününü iyileştirme ve geliştirmede kullanabilecektir.

---

<sup>71</sup> Ansari, a.g.e., s.34.

Yüksek fiyat politikasının genel amacı kısa devrede yeni rakipler çıkmadan piyasanın satın alma gücünü istismar etmektir.<sup>72</sup>

**Düşük Fiyatlandırma Stratejisi;** Düşük veya yüksek fiyat kavramları her zaman karşılaştırmalı kavramlardır. İşletmenin veya pazarın eski fiyatlarına göre düşük fiyatlardan söz edilebileceği gibi belli bir zaman diliminde karşılaştırmaya göre de düşük fiyatlar olabilir. Bu tür fiyatlar ortalama fiyatlara göre yüksek veya düşük olabilir. Düşük fiyatlar, pazar payı veya hacim kazanmak için en iyi yollardan birisi olarak sayılmaktadır. Bu hedef nedeniyle kâr amacının ikinci plana atıldığı düşünülebilirse de gerçekte kâr hedefleri ile tutarlı bir biçimde uygulanabilirler.

### **8.7. Fiyatlandırma Kararlarında Maliyet Bilgilerinin Kullanılması**

İşletmelerin kısa veya uzun vadeli hedeflerine ulaşabilmeleri, belirlenecek iyi bir fiyat politikasının varlığını zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda maliyet bilgileri, yönetim karar aracı olarak değerli katkılar sağlamaktadır.

Karar verme, farklı seçenekler arasında en uygunun seçilmesi sürecidir. Ayrıca tüm kararlar gelecekle ilgilidir. Bu nedenle karar vermede kullanılacak maliyetler, gelecekte gerçekleşmesi beklenen ve seçenekler arasında farklılık gösteren maliyetlerdir. Yine karar amacıyla kullanılacak maliyetlerin karardan etkilenebilen ve değişken nitelikte olması gerekir. Çünkü gerçekleşmiş (fili) maliyetlerin, gelecekteki maliyetleri temsil yeteneği çok zayıftır ya da hiç yoktur.<sup>73</sup>

Maliyetler fiyatlamada temeli oluşturur. Fiyatlamada taban olan maliyetlerin üstünde, bir miktar kâr bırakacak fiyat saptanması esas olmaktadır.

### **8.8. Maliyeti Esas Alan Fiyatlama Yöntemleri**

Fiyat sapmasında maliyetleri esas olarak alan çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden özellikleriyle ön plana çıkanlar şöyledir:<sup>74</sup>

<sup>72</sup> Aykut F. Şireli, **Firmalarda Fiyatlandırma** (İkinci basım. İstanbul: 1978), s.89.

<sup>73</sup> Sevgener ve Hacirüstemoğlu a.g.e., s.164.

<sup>74</sup> Aynı, s.165.



**Tam Maliyet Esasına Göre Fiyatlama;**Tam maliyet esasına göre saptanan fiyat, toplam üretim maliyeti, yönetim ve satış giderler ile hedeflenen kâr payından oluşmaktadır. Maliyet verileri, öngörü (tahmini ya da standart) veya gerçek (fiili) rakamlar olabilmektedir. Ancak fiyatlama kararı geleceğe yönelik olduğuna göre, özellikle fiili rakamlar kullanılacaksa, bunlarda, gelecekte gerçekleşmesi beklenen düzeyde düzeltmeler yapılması gereklidir.

Tam maliyet esasına dayalı bu yöntem, maliyet artı yöntemi olarak da adlandırılır. Bu yönteme göre fiyat sapmasında şu yol izlenir:

- Önce, fiyatı belirlenecek olan malın “üretim maliyeti” hesaplanır. Üretim maliyetinin unsurları, direkt madde ve işçilik maliyetleri ile genel üretim maliyetlerinden – kullanılan genel üretim maliyeti dağıtım ve yükleme esaslarına göre – hesaplanan paydan oluşur.
- Üretim maliyetine, yönetim ve satış maliyetlerinden düşen pay eklenerek “toplam maliyet” bulunur.
- Toplam maliyete, genellikle bu maliyetin bir yüzdesi belirlenen “kâr payı” eklenmek suretiyle de, ilgili ürünün satış fiyatı saptanmış olur.
- Görüldüğü gibi bu yönteme göre saptanan fiyat, toplam maliyet ile hedeflenen tamamen karşılamaktadır. Böylece, bu yöntemde, fiyat saptanırken kâr rakamının da saptanması temel amaç olmaktadır. Ancak kâr oranının saptanması, toplam maliyetlerin yanı sıra, çeşitli unsurların etkisinden soyutlanamamaktadır.

**Marjinal Maliyet Esasına Göre Fiyatlama;** “Marjinal maliyetler”, belli bir ürün veya işletme bölümü ile doğrudan ilgilendirilebilen “ek maliyetler”dir. “Fark maliyetler” olarak da adlandırılan bu maliyetlerin temel özelliği, doğrudan ilgilendirildikleri bir ürünün üretimine son verilmesi ya da bir bölümün kapatılmasıyla “gerçekleşmeleri önlenebilen maliyetler” olmasıdır.

Marjinal maliyetler bu özellikleriyle, yönetim kararları sonucu katlanımına son verilen “kaçınılabılır maliyetler” in bir türü olmaktadır.

Marjinal maliyetler, üretim miktarındaki değişmelerle ilgili maliyetlerdir. Dolayısıyla bu esasa göre fiyatlamada temel alınan maliyetler, değişken maliyetlerin tümü ile karışık nitelikteki maliyetlerin değişken kısımlarıdır.

**İşletme Maliyeti Esasına Göre Fiyatlama;** “Dönüşüm maliyeti” olarak da adlandırılan “işletme maliyeti”, direkt işçilik maliyetleri ile genel üretim maliyetleri toplamından oluşmaktadır. Bilindiği üzere tam maliyet, işletme maliyeti ile direkt madde maliyetlerinin tümünü kapsar.

Bu yöntem, kârın işletme maliyetini esas alması, dolayısıyla da satın alınan direkt maddeler üzerinden kâr alınmaması gerektiği görüşünden hareket etmektedir.

Direkt maddeler, işletme içinde yaratılan değerler olmadığından, kârın dışarıdan edinilen değerlere dayandırılması doğru olmamaktadır.

**Yatırım Kârlılığı Esasına Göre Fiyatlama;** Çeşitli ürünler ve çeşitli bölümler için değişik oranlarda bulunmuş işletmelerde, yatırım tutarları, fiyatlamada özel bir öneme sahiptir. Yatırım üzerinden hedeflenen kârlılık, işletme başarısının uzun vadedeki ve en önemli ölçüsüdür.

## İKİNCİ BÖLÜM

### YENİ ÜRÜN GELİŞTİRMEDE HEDEF MALİYETLEMENİN ROLÜ

#### 1. GENEL OLARAK MALİYET KAVRAMI

##### 1.1. Maliyet Kavramına Giriş

Maliyet en geniş anlamda, “Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların toplamı<sup>75</sup>” şeklinde tanımlanabilir.

Maliyet, bir ürün ya da hizmetin üretimi veya bir amaca ulaşmak için yüklenilen giderlerin toplamıdır.<sup>76</sup>

İktisadi faaliyetler insan ihtiyaçlarının giderilmesini sağlayacak mal ve hizmetlere sahip olabilmek için girişilen faaliyetlerdir. Dolayısıyla maliyet tanımı sadece ekonomik faaliyetler için yapıldığında şu şekilde olur:

---

<sup>75</sup> Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi** (İstanbul: 1997), s.23.

<sup>76</sup> Kemal Tosun, **Yönetim ve İşletme Politikası** (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul: 1990) s.380.

“İktisadi anlamda maliyet, satış değeri olan bir mal ya da hizmete sahip olabilmek için katlanılan ölçülebilir fedakârlıkların toplamıdır”.<sup>77</sup>

Maliyetler, bir hizmet ya da bir ürün üretirken ortaya çıkan varlık azalışları<sup>78</sup> yani işletmenin yaptığı fedakârlıklardır.

Bu fedâkarlıklar iki şekilde anlaşılabilir. Bunlarda birincisi, bir mal satın alınarak elden çıkarılan nakit veya herhangi bir iktisadi varlığın kıymeti, ya da mal satın alınmıyor da üretiliyorsa bu üretimde kullanılan varlık ve hizmetlerin parasal kıymetidir.

## 1.2. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Yönetim muhasebesinin en önemli öğretilerinden biri “farklı amaçlar için farklı maliyetler” ilkesidir. Belirli bir karar için geçerli olan maliyet, bir başka karar için anlamsız olabilir. Örneğin bir mal ya da hizmetin satış fiyatının saptanmasında kullanılması gerekli maliyet kavramı, aynı mal ya da hizmetin üretimine son verilmesi düşünüldüğünde kullanılması gerekli maliyet kavramından tamamen farklıdır. Bu nedenle, maliyetlerin değişik açılardan tasnif edilmesi yönetim muhasebesinde büyük önem taşır.<sup>79</sup> Tablo 1, çeşitli kriterlere göre ayrılan maliyet kavramlarını gösterir.

<sup>77</sup> Gürsoy, a.g.e., s.23.

<sup>78</sup> Zeyyat Hatipoğlu, *Maliyet Muhasebesi* (ikinci basım. İstanbul: 1997), s.9.

<sup>79</sup> Gürsoy, a.g.e., s.24.

**Tablo 1. Maliyetlerin Sınıflandırılması****İŞLETME FONKSİYONLARINA GÖRE**

- Üretim maliyetleri
- Satış maliyetleri
- Yönetim maliyetleri
- Finansman maliyetleri

**ÜRETİM SÜRECİYLE İLİŞKİLERİNE GÖRE**

- İlk (asıl) maliyet
- Dönüşüm maliyeti

**GİDERE DÖNÜŞTÜKLERİ DÖNEME GÖRE**

- Ürün maliyeti
- Dönem maliyeti

**İZLENEBİLİRLİKLERİNE GÖRE**

- Dolaysız maliyet
- Dolaylı maliyet

**ÜRETİM HACMİ DEĞİŞMELERİNE GÖSTERDİKLERİ****TEPKİYE GÖRE**

- Değişken maliyet
- Sabit maliyet
- Karma maliyet

**ÖLÇÜ BİRİMİ OLARAK KULLANILAN ÜRETİM MİKTARINA GÖRE**

- Toplam maliyet
- Birim maliyet

**PLANLAMA, KONTROL VE ÇEŞİTLİ YÖNETİM KARARLARI İLE****İLİŞKİLERİNE GÖRE**

- Standart maliyet – bütçelenmiş maliyet
- Kontrol edilebilir maliyet – kontrol edilemeyen maliyet
- Ek maliyet – marjinal maliyet
- Fırsat maliyeti

**Kaynak:** Gürsoy, a.g.e., s.25.

### 1.3. Muhasebede Maliyetlerin Gidere Dönüşmesi

Bir hesap dönemi içinde çeşitli üretim faktörlerine yapılan ödemelerin hepsi maliyettir. Bu ödemeler sonunda işletme, hesap dönemi sonunda henüz işletmenin elinden çıkmamış bulunan ve bir satış değeri olan varlıkları vardır. Diğer taraftan satılan ürünler (veya hizmetler) karşılığında alacaklar ya da nakit mevcudunda değişiklikler olur. Muhasebeciler, dönem içinde gerçekleşen maliyetlerin ne kadarının dönem sonunda henüz işletmede bulunan ve bilançoda yer alan varlıklar için ödenmiş olduğu konusunda bir varsayım yaparlar. Bu suretle, dönemin satış gelirini elde etmek için katlanıldığı varsayılan maliyetleri, satış gelirinden indirerek dönem kârını bulurlar. Böylece dönem içinde katlanılan maliyetlerin, satış gelirinden indirilen bölümüne gider adı verilir.<sup>80</sup>

## 2. PAZARA YÖNELİK FİYAT STRATEJİLERİ

### 2.1. Hedef Fiyat – Hedef Maliyet Stratejisi

Günümüzde özellikle uluslararası piyasalarda birçok üründe yoğun bir rekabet oluşmaktadır. Bu rekabet koşulları altında bir çok işletme için geçerli olan soru “maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır” sorusuna değil, “ancak bu fiyattan satabileceğime göre kâr edebilmem için maliyetim ne olmalıdır” sorusudur.<sup>81</sup>

Hedef fiyat - hedef maliyet stratejisi şu aşamalardan oluşmaktadır:

- ◆ Ürünün tüketicilerin ya da muhtemel müşteri grubunun beklentilerini tatmin edecek şekilde tasarlanması,
- ◆ Rakiplerin fiyatlarını ve müşteri grubunun ödeme arzu ve gücünü araştırarak ya da gözleyerek hedef satış fiyatının saptanması,
- ◆ Satış fiyatından arzu edilen kâr marjını çıkararak hedef maliyetin hesaplanması,
- ◆ Ürün tasarımı aşamasından, satış sonrası hizmetlere kadar ürünle ilgili her işletme fonksiyonunu (tasarım, üretim, promosyon, fiziksel dağıtım, satış

<sup>80</sup> Gürsoy, a.g.e., s.36-37.

<sup>81</sup> Aynı, s.482.

sonrası hizmetler) sistematik bir şekilde incelenerek, birim maliyetin hedef maliyet düzeyine indirilmesi.

## 2.2. Hedef Fiyatın Saptanması<sup>82</sup>

Pazara yönelik fiyat nasıl belirlenecektir? Bu konuda uygulanacak strateji, tüketici talebi, rekabetin türü ve derecesi ve firmanın pazar payı gibi kritik faktörlerden etkilenecektir.

Pazarın fiyat esasına göre kesimlere ayrılabilirdiği durumlarda, diğer bir deyişle, aynı ürün için farklı fiyatlar ödemeye hazır farklı tüketici gruplarının varlığı halinde, satış fiyatı, önceleri benzer ürünlerin fiyatlarının üzerinde tespit edilebilir ve daha sonra kademe kademe azaltılır. Bu stratejiye “kaymağını alma” stratejisi adı verilir. Bu strateji firmanın pazar payının yüksek olduğu durumlarda çok etkilidir. Renkli TV, hesap makinaları, bireysel bilgisayarlar ve videolarda bu strateji lider firmalar tarafından yaygın biçimde uygulanmıştır. Bu stratejinin bir sakıncası, başlangıçta elde edilecek yüksek kârların rekabeti kamçılması ve fiyatların düşmeye başlamasıdır.

Pazar payı düşük olan firmalar yukarıdaki stratejinin tam tersine başlangıçta düşük tutulan bir fiyatla pazara girmeyi düşünebilir. Pazar paylarını arttırdıkça, fiyatı da yavaş yavaş arttırlar. Bu strateji “nüfuz (sızma) fiyatlaması” olarak adlandırılabilir. Bu fiyat politikası, başlangıçtaki kârların yüksek olmaması nedeniyle rekabeti özendirmez. Sabun ve diş macunu gibi mamuller pazara ilk kez bu tür fiyatlarla girerler.

Perakendecilerin uyguladığı başka bir fiyat stratejisi, ürün – hattı fiyatlamasıdır. Burada her bir ürün için ayrı fiyat yerine, her bir ürün grubu için bir fiyat tespit edilir. Örneğin erkek gömleği satan bir perakendeci gömleklerini 4.000.000 TL ve 7.000.000 TL ve 10.000.000 TL satış fiyatlı gruplara bölebilir. Bu stratejinin başarılı olması için perakendecinin satış yapacağı müşteri gruplarının çok iyi teşhis etmesi gerekir. Yönetimin bir dezavantajı maliyetlerin yükselmesi halinde bütün

<sup>82</sup> Gürsoy, a.g.e., s.484.

fiyatların orantılı olarak arttırılması ya da kalitenin düşürülmesi zorunluluğudur ki, müşteriler bunların ikisinden de hoşlanmaz.

Aynı ürünün küçük değişikliklerle farklı müşteri gruplarına farklı fiyatlardan satılması stratejisine “fiyat farklılaştırması” adı verilir. Bu stratejinin amacı herkesten vermeye hazır olduğu fiyatı alarak tüketici rantlarını üretici rantlarına dönüştürmektir. Örnek olarak uçak, gemi, gibi nakil araçlarındaki birinci mevki, ikinci mevki fiyatları; kitaplardaki kalın ciltli, ciltsiz fiyatları; bazı otellerdeki ön oda arka oda fiyatları gösterilebilir.

Fiyat sapmasında kapasite kullanım oranının göz önüne alınması bir başka stratejiyi oluşturur. Kimi firmalar aynı ürünü söz gelişi %50 kapasitede çalışırken daha düşük fiyattan, %90 kapasitede çalışırken yüksek fiyattan satarlar. Tam kapasiteye yakın düzeyde çalışıldığında yüksek fiyat uygulanması politikasına “tam kapasite fiyatlaması” adı verilir. Bu stratejiye örnek olarak elektrik ve telefon ücretlerinin gündüz ve gece saatlerinde farklı olması, tatil köyü fiyatlarının ilkbahar ve yaz aylarında farklı olması gösterilebilir.

## **2.3. Hedef Maliyetleme**

### **2.3.1. Tanımlar ve Genel Yapı**

Bugünün hızlı bir şekilde değişen iş ortamında ürün yeniliği, bir şirketin hayatta kalmasının ve rekabet edebilmesinin anahtarıdır. Üreticiler artık oldukça sabit bir pazar yapısı ve teknolojik durumdaki standart ürünlerden büyük miktarlarda satamamaktadırlar. Kararsız, sürekli değişen pazarlara ve teknolojilere doğru bir yönelme vardır. Organizasyon boyunca pazar merkezli bir yönetim yerleştirmek için, istenen tüketici odaklı davranışları motive etmek üzere, ölçme ve maliyet kontrol sistemleri tasarlanmalıdır. Ürün yeniliğinin yönünü belirlerken takip edilen stratejiler şirket yönetiminde çok önemli hale gelmiştir. Endüstriyel pazarlamacılar ürün yeniliğinde önemli bir rol oynamaktadır ve maliyet muhasebesi bu rolü desteklemelidir. Maliyet yönetim metotları, müşteri isteklerini en düşük maliyetle karşılayan yeni



ürünlerin üretilmesine ve aynı zamanda halihazırdaki ürünlerdeki ziyanın giderilmesi yoluyla maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olmalıdır.<sup>83</sup>

Son yıllarda işletmeler, ürün kalitesinin stratejik bakımdan ne kadar önemli olduğunu anlamışlardır. Kullanılan maliyetleme stratejileri de büyük avantajlar sağlamaktadır.<sup>84</sup> Bu durumda, bir maliyet azaltım yöntemi olan, hedef maliyetleme karşımıza çıkar.

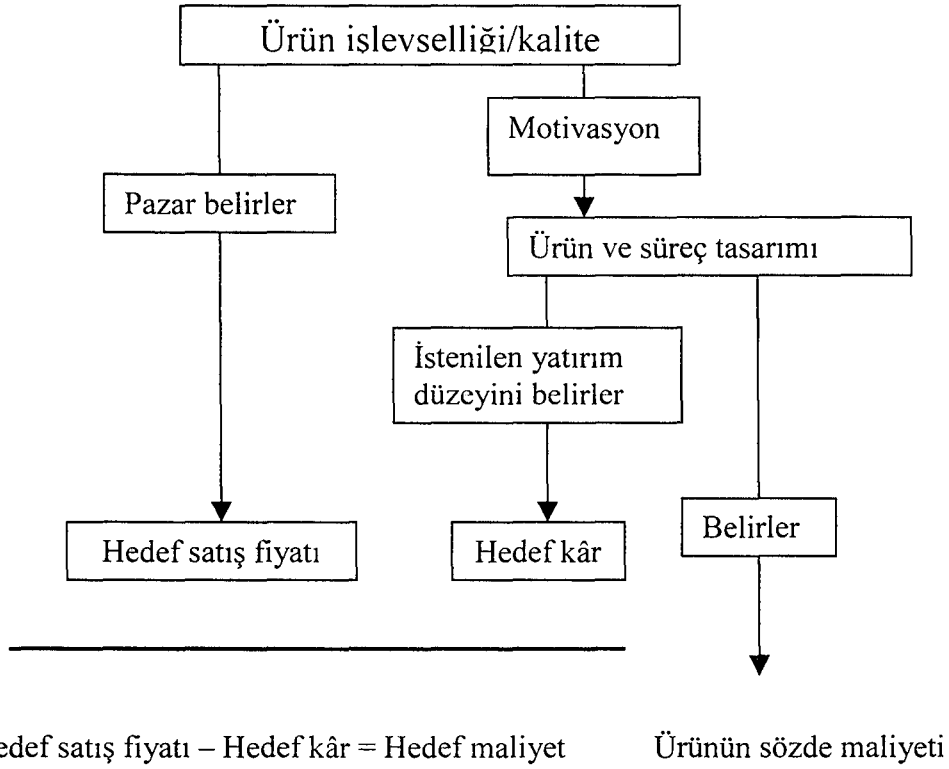
Hedef maliyetlemede, ürünün tasarımı sonucunda oluşan sözde maliyeti, hedef maliyetten daha düşük oluncaya kadar, ürün tasarım ekibi, satın alma, tasarım, mühendislik, üretim ve pazarlamadan gelen temsilcileri dahil etmek suretiyle, beklenen ürünün işlevselliğini ve süreç tasarımını değiştirmeye devam etmektedir. Şekil 7’de, ürün ve süreç tasarımından kaynaklanan sözde maliyetin, nerede hedef maliyetinden daha az olduğuyla ilgili bir çözüm bulunmasına ilişkin bir süreci göstermektedir.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> Margaret L. Gagne, “Target Costing,” **Journal of Business and Industrial Marketing**. Cilt no 10, sayı no: 1, (1995), s.16.

<sup>84</sup> Süleyman Yükçü, Yeni Bir Fiyatlandırma Aracı Olarak “Hedef Maliyetleme,” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt no 1, Sayı no: 3, (Eylül 1999), s.1.

<sup>85</sup> Cooper ve Slagmulder a.g.e., s.86.



Şekil 7. Hedef Maliyetlemenin Doğası

**Kaynak:** Robin Cooper ve Regine Slagmulder, **Target Costing And Value Engineering**. Oregon: Productivity Press, 1951, s.86.

Hedef maliyetleme, müşteriye tatmin etmeye ilişkindir. İşletme, müşterinin tatmin etme ve beklentileri karşılama duygusunu, optimal kararlardan ziyade, yeterince iyi kararlar alan değerlendirici bir örgüttür.<sup>86</sup>

Eğer, işletme yeterli ek süreye ve maharete yatırım yaparsa, bu herhangi bir kararın geliştirilebildiğinin kabulüne yol açmaktadır. Geleneksel maliyet, hedef maliyetten daha az olana kadar, hedef maliyetlemedeki düşünce, zamana ve maharete yatırım yapılması üzerinde durmaktadır.

Hedef maliyetleme, ürünün yaşam döngüsünün başında uygulanabilecek bir yaklaşımdır.<sup>87</sup>

<sup>86</sup> Cooper ve Slagmulder a.g.e., s.87.

<sup>87</sup> Yükçü, a.g.e., s.2.

Hedef maliyetleme, bir ürünün yaşam süreci maliyetlerini azaltmak için, ürün ve süreç tasarımı safhaları sırasında beklenen ya da tahmin edilen maliyet bilgisini kullanan, stratejik bir maliyet yönetim aracıdır.

Hedef maliyetlemenin rolü, ürün gelişimiyle sorumlu olan karşılıklı etkileşimli bir ekibin üyeleri arasında, bir örgütlenme eşgüdümleme ve haberleşme yöntemi olarak hizmet vermektir.

Pazara ve müşteriye yönelik olması dolayısıyla hedef maliyetleme, örgütün bir pazar yönelimine sahip olmasına gereksinim duymaktadır. Hedef maliyetleme, çok disiplinli ekipler kurularak yürütüldüğünden problem çözücü ekip oluşturmak için sıkı bir örgüt bağlantısı gereklidir.

Hedef maliyetleme, pazara odaklı ve tasarıma yönelik olan geniş bir planlama ve kontrol aracıdır. Dolayısıyla hedef maliyetleme, organizasyona bir maliyet avantajı sağlaması amaçlanan stratejik bir araçtır.<sup>88</sup>

Ürünün yaşam sürecinin %60 ve %90 arası maliyeti, ürün ve süreç tasarımlarının seçildiği, planlama aşaması esnasında oluşur.

Ürün ve tasarım süreçleri yerinde olduğunda, nispeten maliyet gelişimi için biraz fırsat vardır ve maliyet yönetimi odağı, maliyet sınırı olmaktadır. Bu anlayış ürün yaşam süreci maliyetlerini kontrol etmek için, en etkili zamanın planlama safhasında olduğu, ürünün meydana getirildiği aktif safhada olmadığı anlayışını doğurmaktadır.

Hedef maliyetleme, pazara ve dolayısıyla müşteriye yöneliktir. Müşterilerin talep ettiği ürünün fiyatı; kalitesi ve ürünün kullanım kolaylığı ve bu gereksinimleri karşılayan ve beklenen maliyetinin örgüt için elverişli bir geri dönüş sağladığı bir ürün ve sürecin tasarlanması yönünde çalışmaktadır. Bu nedenle

---

<sup>88</sup> Cooper ve Slugmulder a.g.e., s.88.

uygulayıcılar, perspektiflerini maliyet esaslı fiyatlandırma biçimi olan, maliyet artı fiyatlandırma perspektifinden ayırmak amacıyla, hedef maliyetlemeyi fiyat esaslı maliyetleme olarak adlandırmaktadır.<sup>89</sup>

Hedef satış fiyatı pazar yeriyle sınırlıdır ve ürünün kalitesi ve işlevselliğini yansıtmaktadır. Hedef kâr, ürünün kâr marjının seçilen ürün ve süreç tasarımıyla gereksinim duyulan yatırılmış sermaye üzerinde, uygun bir getiri sağlaması amacıyla seçilmektedir. Hedef kâr, ürünü meydana getirmek için yatırım yapılan sermaye üzerindeki gereksinim duyulan getiriye yansır ve sadece bir hedef maliyeti ya da hedef satış fiyatı yüzdesi değildir.<sup>90</sup>

Hedef maliyetlemedeki fiili amaç, mevcut ürün ve süreç tasarımlarıyla ifade edilen geleneksel maliyet ile hedef maliyetleme arasındaki farklılığı azaltmaktır.

Ürünün hedef maliyeti, nihai düzenlemeler, alt düzenlemeler ve ondan sonra bireysel unsurlara ayrılmaktadır.

Bu ayırım, üç amaca hizmet etmektedir;

- Fiyat indirimi için sorumluluğun yetki devrine izin vermektedir,
- Ürünün farklı bileşenleri vasıtasıyla ilave edilen maliyet, işlevsellik ve değere ilişkin sistematik bir değerlendirmeyi desteklemektedir,
- Bileşenlerin ya da düzenlemelerin meydana getirilip getirilmeyeceğini ya da satın alınıp alınmayacağına karar vermekte kullanılabilen verileri sağlamaktadır.

Fiili amaç gerçekleştirildiğinde, müşterinin gereksinimlerini ve örgütün kârlılık hedeflerini karşılayan bir ürün ve süreç tasarımı olması dolayısıyla planlama ekibi görevini tamamlamaktadır.

<sup>89</sup> Cooper ve Slugmulder, a.g.e., s.89.

<sup>90</sup> Aynı, s.89.

Hedef satış fiyatı, müşterilerin ürünün işlevlerinden her biri için ödeyeceği, maliyet azaltımına ilişkin bir yaklaşım, maliyet ve marjinal artışı hedeflenen ürünün fonksiyonlarından her birinin ürün fiyatına benzemektedir. Ürünün fonksiyonlarına ilişkin bu maliyet, fayda değerlendirmesi, fonksiyonel analiz olarak adlandırılmaktadır.<sup>91</sup>

Hedef maliyetleme, pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda geliştirilmiştir. Bu gerçeklerden ilki, birçok işletmenin fiyatlar üzerinde sahip olduklarını düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olduklarının farkına varılmasıdır. Diğer ise; bir ürünün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir.

Hedef maliyetleme, stratejik bir kâr ve maliyet yönetimi süreci olarak ortaya konulmaktadır. Hedef maliyet, pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir. Hedef maliyetleme, yeni bir ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği bir örneğinin geliştirildiği süreçtir.

Hedef maliyetleme, üretim, mühendislik araştırma ve geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin yardımıyla, maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir maliyet yönetim aracıdır.

Hedef maliyetleme yaklaşımı, yeni bir ürünün tasarımı ve geliştirilmesiyle çok sıkı bağlantısı olan bir maliyetleme yaklaşımıdır.<sup>92</sup>

Hedef maliyetleme, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak sunulmaktadır. Kavram olarak hedef maliyet, bir ürüne ilişkin beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir.<sup>93</sup> Diğer bir tanımla da hedef maliyetleme, hedef bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir.

<sup>91</sup> Cooper ve Slugmulder, a.g.e., s.90.

<sup>92</sup> Selman Aziz Erden, *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme* (Isparta, 1999), s.97.

<sup>93</sup> Münir Şakrak, *Maliyet Yönetimi* (Yasa Yayınları), s.91.

Hedef maliyetleme süreci, karmaşık ve çok yönlü bir süreçtir. Bir süreç olarak hedef maliyetleme, müşteri gereksinmelerinin tatmin edilmesi amacına yönelir. Yaklaşım, ürün ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine hizmet eder.

Yönetim muhasebecileri, geleneksel metotların (örneğin standart maliyetleme) modern rekabet ortamında iyi işlemeyebileceğinin farkına varmışlardır. Geleneksel maliyetleme sistemleri, otomatik fabrikalar, standart parça ve daha az rehberlik vakti unsurlarını teşvik edecek şekilde değiştirilmiştir. Bütün bunlar yeniden yapılanma ve küreselleşme ortamında olmaktadır. Bu ortamda üretim yapabilmenin bir yolu da hedef maliyetlemedir.

### **2.3.2. Hedef Maliyetlemenin Esasları**

Kâr ve maliyet planını sağlama açısından geleneksel maliyetleme ve hedef maliyetleme arasındaki farklılıklar, her birinden farklı çağdaş esasları yansıtır. Bu esaslar temellerini yönetim ve kontrolle ilgili çağdaş fikirlerden almıştır.<sup>94</sup>

Geleneksel maliyet artı sistemi “kapalı sistem” yaklaşımını temsil eder. Bu yaklaşım organizasyon ve çevresi arasındaki ilişkiyi göz ardı eder ve sistem davranışını açıklamada çok az kriteri göz önüne alır, gerçek sonuçları gözlemledikten sonra düzeltici eylemler içine girer ve önceden belirlenmemiş bir standarda göre hareket etme eğilimine girer. Hedef maliyetleme “açık sistem” yaklaşımını temsil eder. Bu yaklaşımda organizasyonun adaptasyonunu çevreyle uyum içine sokmanın önemi incelenir, sistem davranışlarını açıklamak için daha karmaşık etkileşimleri göz önüne alır, gerçek sonuçlar gerçekleşmeden düzeltici eylemler içine girer ve zaman standartını yükseltmenin öneminin farkındadır.<sup>95</sup>

### **2.3.3. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Koşullar**

Hedef maliyetleme organizasyonun rekabetçi stratejisi ve onun ürün geliştirme çemberiyle oldukça alakalıdır.

---

<sup>94</sup> Ansari, a.g.e., s.13.

<sup>95</sup> Aynı, s.21.

Rekabetçi strateji, organizasyonun piyasa taleplerini tatmin edecek ve kârı sağlayacak hedefleri belirler. Hedef maliyetleme organizasyonun hedeflerine ulaşacağı yolları gerçekleştirir. Bunu da pazar trendlerinin stratejik değişkenlerini, müşteri ihtiyaçlarını, teknoloji ve gelişmeleri, müşteri fiyatıyla buluşan ürün belirlemelerinin kalite gereksinimleri, kaliteyi ve zaman beklentilerini birbirleriyle ilişkilendirilmesiyle gerçekleştirir. Hedef maliyetleme, müşterilerin nasıl tatmin edileceğinin, pazar payının elde edilmesinin, kâr sağlanmasının, maliyetlerin planlanmasının ve yönetilmesinin simülasyon planlamasıdır. Hedef maliyetleme sistemi olmadan, sürekli bir temelden uygun kâr elde etmek, piyasa fiyatlarını sağlamak oldukça zordur.

Ürün geliştirme çemberi hedef maliyetleme için yardımcı bir faaliyettir. Hedef maliyetleme, maliyetler uygulandıktan sonra maliyetleri tasarım aşamasında yönetir. Pek çok maliyet yönetimi için bu tasarımı bir araç olarak kullanma fırsatı, sadece yeni ürünler için geçerlidir. Bu nedenle hedef maliyetleme ve yeni ürün geliştirme birbiriyle ilişkilidir. Hedef maliyetleme, varolan ürünler için kullanılabilirken, bu olay eğer ürünler ve onların üretilme aşaması, radikal bir şekilde yeniden tasarlanırsa mümkündür.<sup>96</sup>

Hedef maliyetleme, pazarlama ve muhasebenin çakıştığı en önemli alanlardan birini temsil etmektedir. Hedef maliyetleme ile pazarlama ve tasarım bölümleri, bir ürünün istenen özelliklerini ve muhtemel satış fiyatını belirler. Hedef maliyet sisteminde, aktiviteler, firmanın kârlı olmasını sağlamak için gereken bir hedef veya pazar tabanlı kabul edilebilir maliyet tarafından kontrol edilir. Sonuçta, organizasyonun bütün üyeleri hedef maliyette bir ürün tasarlamak için çalışır.<sup>97</sup>

### 2.3.4. Pazar Bazlı Ürün Maliyetleme

Hedef maliyetleme kavramı altı temel adımdan oluşmaktadır. Bu tür piyasa temelli bir yaklaşımın başarısı için mutlaka yapılması gereken bir koşul, maliyet ve ürün tasarımı gibi hedef boyutların tam anlamıyla belirlenmesidir. Bu altı adım bu

<sup>96</sup> Ansari, a.g.e., s.22.

<sup>97</sup> Gagne, a.g.e., s.17.

amaca hizmet etmek için tasarlanmıştır. Ancak çok detaylı ve dikkatli çalışmak gerekir.<sup>98</sup>

Hedef maliyetlemede, belirli fonksiyonlara ve kaliteye sahip tasarlanmış bir ürünün, umulan satış fiyatı ile satıldığı zaman, yaşam eğrisi boyunca arzulan bir kârlılık düzeyine ulaşması için üretilmesi gereken ve yaşam eğrisini belirlemek için kullanılan yapısal bir yaklaşımdır. Hedef maliyetleme, maliyeti; tasarım sürecinin bir sonucu değil, girdisi olarak kabul etmektedir. Önerilen bir ürünün satış fiyatı tahmin edilerek ve istenen kâr marjı indirilerek, ürünün imal edilmesi gerektiği maliyet – yani hedef maliyet – belirlenebilir. Püf nokta ise, ürünün müşterileri tatmin edecek şekilde tasarlanması ve hedef maliyeti ile üretilebilmesidir.<sup>99</sup>

Hedef maliyetleme, maliyet yönetiminin bir aracı olduğu kadar kâr yönetiminin de bir aracıdır. Japonya’da firmalar hedef maliyetlemeyi tek başına bir bütün olarak değil, ürün geliştirme sürecinin entegre bir bölümü olarak görmeyi öğrenmişlerdir. Bu firmalar hedef maliyetlemeyi, sadece kârlı ürünlerin piyasaya sürüldüğünü güvence altına almak amacıyla, pazarın rekabetçi koşullarını örgüt yoluyla ürün tasarımcılarına kadar taşıyacak, güçlü bir mekanizma haline getirmişlerdir. Yine bu firmalar, tasarımcılarla üretim mühendislerinden pazar araştırmacılarına ve tedarikçilere kadar ürün geliştirme çabasında yer alan ayrı katılımcıların emeğini koordine eden bir disiplin yaratmak için, bu yöntemi kullanmaktadırlar. Hedef maliyetleme, ortak bir tasarım lisanı (dili) yaratmak suretiyle, ürün tasarım çabalarını harmonize etmeye yardımcı olur. Pazarlama, tasarım, imalat fonksiyonları ve firmanın tedarikçileri birbiriyle etkin iletişimde bulunmak istiyorsa, ortak lisan büyük önem kazanır. Hedef maliyetlemeyi uygulamayan firmalarda, katılımcılar çoğu zaman ürünü gördükleri (gözlemledikleri) biçime dayalı kişisel lisanlar geliştirirler.<sup>100</sup>

<sup>98</sup> Butcher, Stephan A.; Laker Michel, **Marketing Management**, sayı 9, s.4.

<sup>99</sup> Robin Cooper ve Regine Slagmulder, **Target Costing And Value Engineering**. Oregon: Productivity Press, 1951, s.89.

<sup>100</sup> Cooper ve Slagmulder, **a.g.e.**, s.85.



### 2.3.5. Hedef Maliyetleme Sürecinin Yapısı

Hedef maliyetlemenin etkili olabilmesi için, son derece disiplinli bir süreç olması gerekir. Şekil 8, bu süreci gösterir. Hedef maliyetleme disiplini; pazara uyumu zorlayarak, müşterilerin ne istedikleri ve hangi fiyatı ödemeye hazır oldukları konusunda, yeni bir fiyat düzeyini istemekle başlar. Pazar analizi, yeni ürünlerin hayatta kalabileceği bölgelerin tespit edilmesine yardımcı olur. Bu analiz, kabul edilebilir maliyetleri belirlemek suretiyle, hedef maliyetlemenin, pazar-güdümlü maliyeti belirleme kısmını biçimlendirmede önemli rol oynamaktadır. Hedef maliyetleme bu kabul edilebilir maliyetleri, firmanın karşı karşıya kaldığı, rekabetçi maliyet baskılarını ürün tasarımcılarına aktarmak için kullanır.

Hedef maliyet, öngörölmüş bir pazar payına ulaşabilmek için, uygun bir satış fiyatının kullanılması suretiyle hesaplanan pazar bazlı maliyeti ifade eder. Rekabet piyasasındaki endüstrilerde, birim satış fiyatı, üretim maliyetinden bağımsız olarak oluşturulabilecektir. Eğer hedef maliyet, öngörülen üretim maliyetinin altında ise, rekabet için tasarlanmış bir dönem sürecinde firma, birim maliyetlerini düşürmeye çalışmak zorundadır.

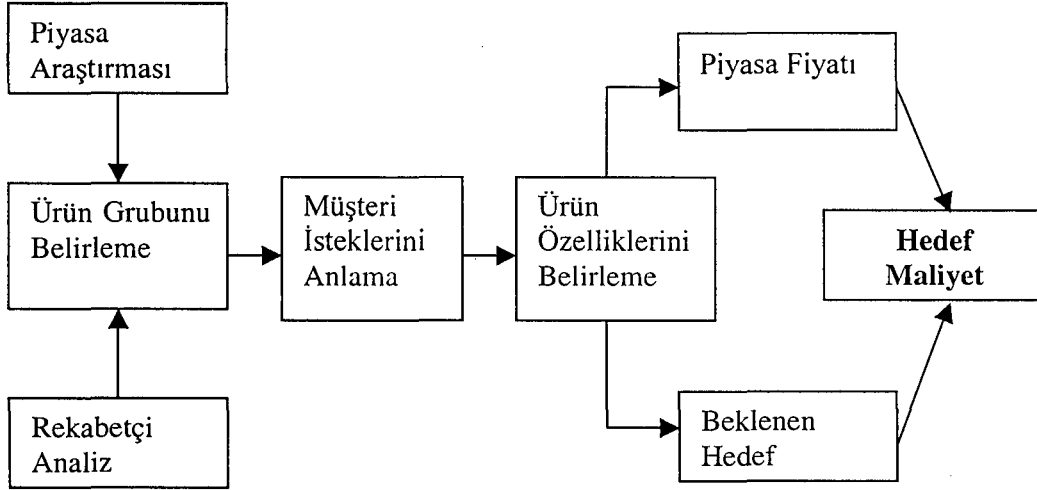
$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Satış Fiyatı (Hedef Pazar Payına yönelik)} - \text{İstenen Kâr}$$

Hedef maliyet, bütçelenmiş ya da standart maliyetlerden daha düşük ise, belli bir dönem için maliyet düşürme hedefi, bütçe ve standartların içinde temel unsur haline getirilebilir.

Hedef maliyetleme, ürün geliştirme çemberinin ilk ve ikinci yarısındaki uyumlu iki safhadan oluşur. Bunları hedef maliyetlemenin kuruluş safhası ve ulaşma safhası diye adlandırılır. Kuruluş safhası, ürün geliştirme çemberinin, konsept geliştirme devresi ve ürün planlamasından oluşur ve hedef maliyet oluşturmayı içerir. Ulaşma safhası, hedef maliyetleme sürecinin tasarım, geliştirme ve üretim devresinde gerçekleşir. Hedef maliyetleme sürecinin ürün geliştirme çemberiyle alâkalı iki safhası şekil 7'de gösterilmiştir.<sup>101</sup>

<sup>101</sup> Ansari, a.g.e., s.23.

Hedef maliyetler, firmanın ürün stratejisi ve uzun süreli kâr planlarından belirlenen parametreler yardımıyla oluşturulur. Bu planlar, firmanın geliştirme niyetinde olduğu pazarlar, müşterileri ve ürünleri belirler. Yeni ürünler, yeni teknoloji uygulamaya da varolan teknolojilerin birleştirilmesiyle geliştirilir. Belirli pazarları ve müşterileri hedefleyen, ürünlerin uygunluğu test edilmiş ve sonra uygulanabilir ürünler için uygun fiyatlar oluşturulur. Şekil 8, bu uygun fiyatın nasıl oluşturulduğunu gösterir.<sup>102</sup>



Şekil 8. Hedef Maliyetlemenin Organizasyonel Yapısı

**Kaynak:** Ansari, a.g.e., s.25.

Şekil 8’de gösterildiği gibi, hedeflenen maliyetleri oluşturmak için yedi ana faaliyet açıklanmıştır. Pazar araştırması müşterilerin farkına varılmadık ihtiyaçları ve istekleri hakkında bilgi verir. Bu araştırma şirketin piyasaya sürmeyi amaçladığı pazarı ve uygun alıcı grubunu açıklar.

Kurucu safha, makro planlama aşamasına odaklanırken, sonuca varılan safha teknik maliyet planlaması ve hedef maliyeti sağlamaya gerek duyan mühendisliği içerir. Bu safha uygun hedef maliyetin nasıl başarılı olacağına odaklanır. Hedef maliyeti gerçekleştirmek için kullanılan faaliyetler ürün kavramının gelişmesi, fizibilite testi ve

<sup>102</sup> Ansari, a.g.e., s.24.

tasarım geliştirme aşamalarında gerçekleşir. Bu üç aşama üretim için ürün tasarımının dağıtılmasını sağlar. Tasarım tahliye edildikten sonra maliyet kısıtlamasının hedefi sürekli gelişme çabalarının yönünü değiştirir.

Hedef maliyetlerin gerçekleşmesi üç adımlık uygulamayla gerçekleşir;

- Maliyet boşluğu (eksikliği) bilgisayara geçirilir,
- Tasarım maliyeti üründen çıkarılır,
- Üretim için tasarlanır ve sürekli gelişme uygulanır.

Uygun maliyetle gerçek maliyet arasındaki uyumu hesaplamak, hedef maliyetin oluşturulmasında ilk adımdır. Uygun maliyet, maliyet faktörleri ve modellerine dayalı üretilen ürünün hedeflenmiş ilk başlangıç maliyetidir. Uygun ve varolan maliyet arasındaki tüm uçurumlar yaşam çemberi ve değer zinciriyle araştırılmalıdır. Yaşam çemberi ayrıştırması, toplam ürün maliyetinin araştırma, üretim, dağıtım, servis, genel destek ve elden çıkarma gibi ölü kategorilerde yeniden kullanıma geçirilmesi şeklindedir. Değer zinciri analizi firma tarafından ya da değer zincirindeki içsel sağlayıcılar, araçlar ve geri dönüşümcüler gibi üyeler tarafından zarara uğratıldığında maliyete hakim olamaz.<sup>103</sup>

Tasarım maliyetinin çıkarılması hedef maliyetin gerçekleştirilmesindeki en kritik adımdır. Maliyet kısıtlamasının anahtarı basittir. Ürünün başlangıcından sonuna kadar ürünün tasarımı ürünle ilgili özellikleri nasıl etkiliyor? Tüm bu maliyetleri içermek sadece üretim faaliyetlerini göz önüne alarak, önceleri zoraki gözükebilir. Buna rağmen, dağıtım, satış, servis, depo, destek, bakım ve yeniden kullanım pek çok akıntıya karşı maliyetler, ürün tasarımından etkilenebilir.<sup>104</sup>

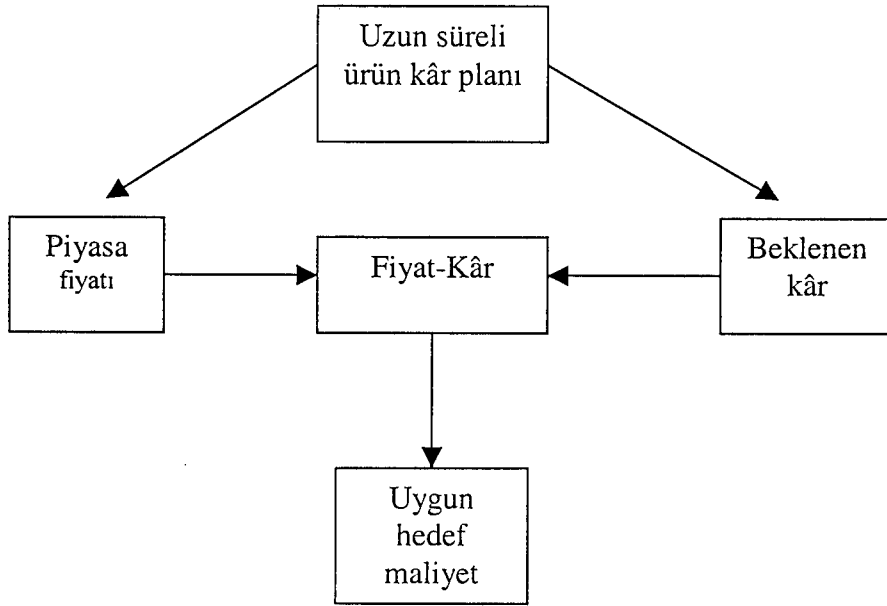
Üretim için materyal kullanılır ve ona ekstra ağırlık vermek, maliyette önemli bir elden çıkarma maliyetine neden olur. Tüm bu faktörler, üretimin yaşam çemberi maliyetine eklenir. Bu maliyetlerin çoğu eğer önceden sezinlenip açıkça ürün ve işlem tasarımları tarafından dikkate alınırsa azaltılabilir.<sup>105</sup>

<sup>103</sup> Ansari, a.g.e., s.27.

<sup>104</sup> Aynı, s.28.

<sup>105</sup> Aynı, s.28.

Tasarım yoluyla maliyet kısıtlaması dört anahtar faaliyet yapılarak yenilenen problem çözmeyi gerektirir. Bunlar ürün dizaynı, maliyet ve değer analizi, değer mühendisliği ve maliyet tahminidir. Üretim için hazır dizaynları başlangıç programına götüren ürün tasarım sürecine kadar faaliyetleri yeniden oluşur. Bu tekrarlanan problem çözme, hedef maliyetleme sürecinin karakteristik bir özelliğidir. Bunun amacı, maliyet etkili tasarımlara yol açmaktır. Geleneksel maliyet yönetiminin tersine, yeniden oluşma, üretim başladıktan sonra gerçekleşen tasarım hatalarının düzeltme ihtiyacını engelleyerek, daha sonra gerçekleşecek üretim sorunlarını engeller.<sup>106</sup>



Şekil 9. Uygun Hedef Maliyetin Oluşturulması

**Kaynak:** Ansari, a.g.e., s.30.

Şekil 9’da açıklandığı gibi, kuruluş aşamasında, ürünün hedef maliyetini belirlemek için, ürün fiyatı ve beklenen kâr gereklidir. Bu evrede, ürün stratejisi ve kâr planı, ürünün fiyatını ve onun beklenen hedef kârını belirler. Fiyat ve beklenen kâr oranı

<sup>106</sup> Ansari, a.g.e., s.29.

arasındaki fark, uygun hedef maliyettir. Ürün geliştirme çabalarının ilk hedefi, uygun hedef maliyettir.<sup>107</sup>

Hedef maliyetlemenin amacı, halihazırda bulunan kâr ve maliyet planını inceleyerek yeterli kârı oluşturmaktır. Hedef fiyat tespitinin altı temel yapısı vardır:<sup>108</sup>

### 2.3.5.1. Fiyatla Yönlendirilen Maliyet Belirleme

Önce piyasadaki rekabetçi fiyatı belirleyip, bunun beklenen kâr oranından çıkarılmasıyla oluşan hedef maliyet olarak yapılandırılır. Aşağıdaki denklemde bu özetlenmiştir;

Hedef maliyetlemede, pazar fiyatları bağımsız ve çeşitlidir; dizayn, üretim, pazarlama ve diğer fonksiyonlar (hedef maliyetler) göz önüne alınarak oluşturulan maliyetler pazar fiyatına bağlıdır. Örneğin, eğer bir ürünün piyasa fiyatı 100 TL ise ve şirkette, bu üründen %15 kâr bekliyorsa, bu ürünün hedef maliyeti 85 TL'dir.<sup>109</sup>

### 2.3.5.2. Müşteriye Göre Yönlendirilen Fiyat

Müşterinin kalite, fiyat ve zaman rehberli maliyet analizinden beklentileri anlamına gelir. Müşterilerin verilen piyasa fiyatında, hangi kalite özelliklerini ve uygun ürünleri tercih ettiklerini anlamak gerekir. Bunun yanında, piyasada hangi rekabetçi ortamın olduğunu ve firmanın fiyat önerisi karşısında olabilecek durumları göz önünde tutmalıdır. Hedef maliyet, sadece hedef kârdan verim almamalı, bunun yanı sıra piyasadaki diğer ürünler ile uyumu da sağlamalıdır. Hedef maliyet, müşterilerin talep ettiği özellikleri göz ardı ederek sağlanamaz (ürünün performansı ve güvenilirliğini düşürmek, piyasaya sürümünü ertelemek gibi).

<sup>107</sup> Ansari, a.g.e., s.30.

<sup>108</sup> See Kato, Y., Target Costing Support Systems: Lessons From Japanese Companies, *Management Accounting Research*, 1993, Sayı 4, s.33.

<sup>109</sup> Aynı, s.34.

### 2.3.5.3. Ürünün Tasarımı ve İşlenmesiyle Maliyet Azaltılması

Ürünün tasarımı ve işlenmesi maliyet azaltılması çabalarında çok önemli bir faktördür. Hedef maliyetleme sistemleri, ürünleri tasarlar; üretim ve dağıtım aynı zamanda ve birbirini izleyen bir şekilde yapılır. Bu tesadüfi mühendislik olarak adlandırılır. Geleneksel maliyetleme metodu, maliyeti azaltmak için boşa harcamanın azaltılması, belirli miktarda alım gibi üretim yeterlilikleri ile ilgilidir. Fakat bu hedef maliyetlemenin ana hedefi değildir.

Hedef maliyetleme ürün dizaynına odaklanmıştır. Çünkü pek çok ürünün maliyetinin yaklaşık %70-80'i, ürün tasarlanırken oluşur. Sadece %10- 20 maliyet kayba uğramıştır. Tesadüfi tasarım mühendisliği maliyet özelliklerini elerken, üretim başladıktan sonra mühendisliğin değişimindeki ihtiyaçları azaltır.

### 2.3.5.4. Tasarım ve Üretim Mühendisliği

Tasarım ve üretim mühendisliği, satış ve pazarlama, materyal tedarigi, maliyet hesaplaması, servis ve desteği temsil eden farklı birimlerde bulunan ürün grupları bir araya gelerek, hedef maliyeti sağlamaktan sorumludur. Bu gruplar, aynı zamanda malzeme sağlayanlar, müşteriler, araçlar ve dağıtıcılar gibi dış katılımcıları da içerir. Gruplar, ürünün başlangıç seviyesinden bitimine kadar sorumludurlar. Birbirleriyle etkileşim içinde olan bu gruplar, uzmanlaştıkları alanda çalışıp ayrılan kimseler değildirler. Onlar ürünün genelinden sorumludurlar.

### 2.3.5.5. Yaşam Boyu Süren Maliyet

Yaşam boyu süren maliyet, alım fiyatı, çalıştırma maliyeti, bakım ve tamirat, yapım maliyeti gibi ürün satın alındığında ve kullanımı süresince ortaya çıkan tüm maliyetleri içerir. Üreticinin bakış açısına göre, yaşam boyu maliyet, ürünün oluşumundan kullanımı bitene kadar (şeklinin bozulması ve yeniden kullanım maliyeti) süren ürünlerin tasarımıdır.

### 2.3.5.6. Malzeme Sağlayanlar

Malzeme sağlayanlar, araçlar, servis ve destek birimi, diğer zincir üyeleri, hedef maliyetlemenin bir parçasıdır ve değer zinciri boyunca, maliyet

kısıtlamasına odaklanmaya yardımcı olur. Hedef maliyetleme sistemleri, tüm arttırılan girişim üyeleri tarafından paylaşılan maliyet azaltımı sistemlerindeki aktif ve işbirlikçi ilişkiyi içerir. Hedef maliyetleme sistemi, dağıtıcı ve tekrar işleyiciler gibi değer zincirinin diğer üyeleri ve malzeme tedarikçileri arasındaki uzun süreli ve karşılıklı fayda elde eden ilişkiye dayanır.

Bu altı özellik hedef maliyetlemeyi geleneksel maliyet artı sistemlerinden ayırır. Geleneksel maliyet artı sistemi, maliyet ile başlar ve sonra piyasa fiyatını elde etmek için, buna hedeflenen kâr oranını ekler. Eğer bu fiyat piyasada kabul görmezse, firma maliyetten kesintiye gider. Hedef maliyetleme, piyasa fiyatı ve ürün için planlanan kâr oranı ile başlar ve ürün için uygun bir maliyet oluşturur. Ürün ve ürün işleme dizaynı ürün maliyetini kısıttan sonra kullanılır ve bu da ürünün uygun fiyatına denktir.

### **2.3.6. Hedef Maliyetlemede Faaliyetler**

Hedef maliyetler, firmanın ürün stratejisi ve uzun süreli kâr planları ile belirlenen parametrelerle oluşturulur. Bu planlar yeni pazarları, müşterileri, planın takip etmek istediği ürünleri belirler. Belirli müşteriler için hedeflenen ürün kavramları, fizibilite için test edilir ve sonra bu olası ürünler için hedef maliyetler oluşturulur. Bu hedef maliyeti oluştururken yapılması gereken 7 ana faaliyet vardır:<sup>110</sup>

#### **2.3.6.1. Pazar Araştırması**

Beklenmedik (karşılaşılmamış) ihtiyaçlar ve müşteri ihtiyacı hakkında bilgi elde eder. Bu araştırma şirketin piyasaya sürmeyi planladığı ürün için gerekli piyasayı ve uygun mekânı belirler. Bir ürün için uygun mekân, müşteri sınıfının geniş bir betimlemesidir.

#### **2.3.6.2. Rekabetçi Piyasa Analizi**

Hedeflediğimiz alıcı grubu için, piyasada hangi ürünlerin bulunduğunu, müşterilerin diğer ürünleri nasıl değerlendirdiğini, ve firmanın yeni ürün tanıtımına diğer rekabetçi firmaların nasıl tepki vereceğini belirler.

---

<sup>110</sup> Kato, a.g.e., s.33-47.

Fiyat, maliyet ile belirli bir kâr oranının birleşmesinden meydana geldiğine göre, fiyat yüksekliği, ya maliyet yüksekliğinden, ya kâr oranının yüksek olmasından ya da her iki nedenden ileri gelmektedir.<sup>111</sup>

### 2.3.6.3. Müşteri ve Ürün İçin Uygun Yerin Belirlenmesi

Piyasa merkezi analizi ve hedefe en yakın olan müşteri dilimi, rekabetçi piyasadan alınan bilgilerle oluşturulur. Uygun müşteri ise müşterinin çok geniş betimlemesidir.

### 2.3.6.4. Müşteri İstekleri

Müşteriden alınan bilgiler, özel ürün dizaynını sağlamak için kullanılır. Bu sistem, ön hazırlık için gerekli gereksinimleri sağlamak için, ürünün ilk konseptini kullanır ve sonra müşterilerden alınan verilerle devam eder, böylece, ürün tasarımının müşteri gereksinmelerini sağlayıp sağlamadığı belirlenir.

### 2.3.6.5. Ürün Özellikleri

Ürünün hangi özellikte olacağına dair özel gereksinmelerin oluşturulması ve her özelliğin performans seviyesini içerir.

### 2.3.6.6. Piyasa Fiyatı

Rekabete dayanabilecek ve müşterilerin kabullenebileceği fiyatı oluşturur. Piyasa fiyatı farklı şekillerde oluşturulabilir. Bunlar:

- Geçerli fiyata eklenen yeni özelliklerin karşılığı piyasa fiyatına eklenir. Örneğin, eğer yeni bir araba modelinin iki hava yastığı varsa, bir önceki modelin fiyatı ve hava yastıklarının fiyatı, yeni fiyatı belirlemek için eklenir.
- Tasarlanan piyasa fiyatı, hedeflenen piyasa payını sağlar. Örneğin bir CD player üreticisi, %25 piyasa payını sağlayacak bir fiyat belirleyebilir.
- Varolan fiyata eklenen fiziksel özelliklerin değeri eklenir. Bu, özellikle ürünün bazı fiziksel özelliklerinin müşterinin beklediği performansı

<sup>111</sup> Tosun, a.g.e., s.728.



kısıtladığı zaman kullanılır. Çim biçme makinasında, müşterinin istediği hızlı ve düzenli ot kesme performansı, ürünün motor gücüyle ilgilidir. Bu nedenle, iki beygir güçlü bir motor iki yüz milyona satılırsa ve her beygir gücü için elli milyon lira piyasa ücreti belirlerseniz, üç beygirli bir motor, iki yüz elli milyon liraya satılır.

- Talep edilen kâr hedefi; Ürünün sağlanması gereken kârdır.

Bu genellikle satıştaki geri dönme yüzdesi (SGY) olarak adlandırılır. Bu SGY oranı, uzun süreli kâr planlarına ve endüstride, şirketin kazanması gereken ürünün finansal geri dönmesine bağlıdır. Şirketin ortalama SGY'siyle gerçekleşen tarihi SGY'siyle, ürün için gerekli SGY'yi sağlayan şirketin hedeflenmiş SGY'si kullanılır.<sup>112</sup>

$$\text{Hedeflenen SGY} = W1(\text{Tarihi SGY}) + W2(\text{EndüstriSGY}) + W3(\text{Tasarlanmış SGY})$$

$$W1 + W2 + W3 = 1$$

Ürün tasarımcıları, yeni ürünlerin, ilk kez piyasaya sürüldüğü zaman başarılı olabileceği bölgelerde, olduğundan emin olmaları gerekir. Ürün-düzeyle hedef maliyetleme; ürün tasarımcılarının yaratıcılıklarını, bu hedefin maliyet yönüne kullanmaları yönünde disipline eder ve bu konuya odaklanır. Hedef maliyetleme sürecinde ürün fonksiyonelliği dahil ürün kalitesi, tasarımcıların; ürünü tasarlariken hayatta kalma üçlüsünün bütün özelliklerini dikkate aldıklarına dair güvence vermektedir. Ürün-düzeyle hedef maliyetler, bir kez sağlandıktan sonra bunlar parça düzeyine ayrıştırılırlar ve böylece firmanın karşılaştığı maliyet baskılarını tedarikçilerine aktarırlar. Buna karşılık tedarikçiler, firmanın dışarıdan sağladığı ara malları tasarlayıp imal etme yolları bulmalıdır ki yeteri kadar getiri sağlayabilsinler. Böylece parça-düzeyle hedef maliyetleme, tedarikçilerin yaratıcılıklarının firmaya faydalı olacak biçimde odaklanmasına ve disipline edilmesine yardımcı olur.<sup>113</sup>

Hedef maliyetleme, müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir.

<sup>112</sup> İvabubuchi, Y., Fukuda, J. and Cooray, S., Target Cost Management In Japanese Companies, **Management Accountig Research**, 1994, Sayı 5, s.67.

<sup>113</sup> Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.90.

Bu çerçevede; bir ürünün, üretim programına alınıp alınmaması konusunda karar alınırken, pazarlama yönetiminin belirleyeceği hedef fiyat ile üretimin sağlayabileceği en düşük maliyet arasındaki olumlu farkın, işletmeye tatmin edici bir kâr bırakıp bırakmadığı, kararı etkileyen başlıca etken olur.

Hedef maliyetleme yaklaşımının uygulanabilmesi için işletmeler, faaliyetler düzeyinde, maliyet ve performansa yönelik daha detaylı ölçümleme sistemleri geliştirmek isteyebilirler. Bu tür sistemler, hedef maliyetleme yaklaşımının amaçlarını karşılayabilecek uygulamaların belirlenmesinde yardımcı olacaktır.<sup>114</sup>

Hedef maliyetleme yaklaşımı, pazar ve maliyetlerin iki önemli özelliği göz önünde bulundurularak geliştirilmiştir. Bu özelliklerden birincisi, işletmelerin çoğunun fiyatlar üzerinde sahip olmayı istediklerinden çok daha az bir kontrole sahip olmalarıdır. Gerçekten de fiyatlar, pazar tarafından belirlenmektedir. Pazar fiyatlarını göz ardı etmeye kalkışan işletmeler, sonuçta önemli risklere katlanmak zorunda kalabilirler. Bu nedenle, hedef maliyetlemede tahmini pazar fiyatı, bir veri olarak ele alınır. Özelliklerden ikincisi, bir ürünün maliyetinin çoğunluğunun ürünün tasarımı aşamasında belirleniyor olmasıdır. ürün tasarlanıp üretimine başlandıktan sonra, maliyetleri düşürmek için yapılabilecek pek önemli bir şey kalmamaktadır. Çünkü, ürünün maliyetini azaltmaya yönelik fırsatların çoğunluğu, ürünün tasarımı esnasında ele geçmekte ve kullanılmaktadır. Bu nedenle, hedef maliyetleme yaklaşımı, ürünü tasarlayıp daha sonra kaç mal olduğunu öğrenmek yerine; bir hedef maliyet belirlenerek, ürünün ona göre tasarlanmasını ve böylece hedeflenen maliyete ulaşılmasını amaçlar.<sup>115</sup>

Bu amaçla hedef maliyetleme yaklaşımı, değer mühendisliğinden yararlanır. Değer mühendisliği, her ürünün fonksiyona sahip olduğu ve bir ürünün değerinin, sahip olduğu fonksiyonların, bu fonksiyonların maliyetlerine oranı ile ölçüleceği temel fikrine sahiptir.<sup>116</sup> Eğer eldeki tasarıma göre hedef maliyete ulaşılamaz ise, işletme ya maliyetleri düşürmek için ürün tasarım ve/veya üretim tekniğini

<sup>114</sup> Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.90.

<sup>115</sup> Erden, a.g.e., s.98.

<sup>116</sup> Aynı, s.98.

değiştirecektir ya da daha düşük bir hedef kâr marjına razı olacaktır ya da söz konusu dönemde o ürünle ilgili pazara girmeme kararı alacaktır. Çünkü, hedef maliyet yaklaşımında yeni ürünün üretimine, ancak tespit edilen hedef maliyete ulaşıldıktan sonra başlanır.

Basit olarak hedef maliyet, hedef fiyattan, hedef kâr marjının çıkarılması ile elde edilen maliyet olarak tanımlanmaktadır. Ancak bu noktada hedef maliyetin ürünle ilgili tüm maliyetleri (yaşam döneminde maliyetleme yaklaşımındaki gibi), hedef kâr marjını ise değerler zincirinde işletme ile müşteri arasında yer alan, tüm tarafların toplam kâr marjlarını içermesi gerektiği göz ardı edilememelidir.

Hedef maliyet için başlangıç noktası, ürünün pazar analizi ile belirlenen tahmini satış fiyatıdır. Aynı zamanda satış hacmi de hesaplanır ve tahmin edilen toplam satış cirosundan, istenen kâr marjı çıkartılır. Yönetim bu kâr marjını işletmenin uzun dönem stratejilerine bağlı olarak belirler. Perakende satış fiyatı ve satış hacmi, araştırmacılara ve şirketin istediği pazar payına bağlı olarak pazarlama bölümü tarafından belirlenir. Böylece her yeni ürün için satışta olacağı süre boyunca toplam satış cirosu tahmin edilebilir.<sup>117</sup>

Hedef maliyelemenin özü aşağıdaki yedi soru ile yakalanabilir:<sup>118</sup>

- Firmanın uzun vadeli satışları ile kâr hedefleri nelerdir?
- Yeni ürünün, piyasaya sürüldüğü zaman başarılı olabileceği bölge (survival zone) neresi olacaktır?
- Hedef kâr marjı nedir?
- Maliyet düşürme hangi düzeye kadar gerçekçidir?
- Bu maliyet düşürme hedefini nasıl gerçekleştirebiliriz?
- Hedef maliyetin rahatlamasına elverişli olan dışsal ortamlar var mıdır?
- Maliyet düşürmeyi parçalara nasıl dağıtabiliriz?

<sup>117</sup> Gagne, a.g.e., s.16.

<sup>118</sup> Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.90.

Hedef maliyetleme sistemleri, esas itibariyle dolaysız maliyetler üzerine odaklanmanın yanı sıra, aynı zamanda dolaylı maliyetleri indirmeye de yardımcı olması için kullanılabilirler. En büyük fark şu ki; dolaysız maliyetler bireysel ürün düzeyinde etkilenebilirken, dolaylı maliyetler ancak birçok ürünün tasarımı değiştirilerek indirilebilir. Örneğin, tek bir üründe parça sayısını azaltmak dolaysız maliyetleri azaltabilir ancak kaynakları yeteri kadar serbest bırakacak kadar, parça yönetimi ile ilgili iş yükünü azaltmayacaktır. Bütün yeni ürünlerin daha az parçaları varsa, bu durumda parçalarda yapılan toplam azaltma önemli düzeyde olacak ve kaynaklar da serbest kalabilecektir.<sup>119</sup>

Hedef maliyetleme, gelecekteki ürünlerin istenen kâr düzeyini sağlayacaklarsa, üretilmesi gerektiğinde maliyetlerini saptamaktadır. Ürün düzeyi hedef maliyetler belirlendikten sonra, ürünlerin hedef maliyetlerle üretilebileceği şekilde tasarlama ve üretme yolları bulmak için değer mühendisliği kullanılabilir.

Hedef maliyetleme yaklaşımı, bir ürünün maliyetini, gerçekleştikten sonra azaltmak yerine; maliyetler gerçekleşmeden onları önlemeyi amaçlayan bir yaklaşımdır.

Hedef maliyete ulaşmak için, hedef fiyattan hedef kâr indirilir. Hedef kârla hedef maliyetlerin etkin bir biçimde belirlenmesinde yönetim muhasebesi önemli bir rol oynayabilir. Muhasebeciler, yeni bir ürünün pazar analizini desteklemek için gerekli olan bilgileri sağlayabilir ve bu bilgileri mevcut ürünlerle ilişkilendirebilirler. Hedef maliyet, hedef fiyattan hedef kâr indirilerek belirlendikten sonra hedef maliyete ulaşmak için fonksiyonel maliyet analizi kullanılır. Fonksiyonel maliyet analizi, pazarlama, tasarım, mühendislik, üretim, satın alma ve muhasebe gibi farklı departmanlardan gelen çalışanları kapsayan ve toplam ürün maliyetini düşürmeye yönelik alternatiflerin önerilmesini amaçlayan bir grup çalışmasıdır.<sup>120</sup>

<sup>119</sup> Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.91.

<sup>120</sup> Gagne, a.g.e., s.17.

### 2.3.7. Geleneksel Yöntemin Sınırları

Bugünün ileri üretim ortamlarında, küresel rekabetin de etkisiyle ürünlerin yaşam dönemleri kısalmışken, bunlara yapılan yatırımlar, teknolojideki hızlı değişim de göz önünde bulundurulduğunda artmıştır. Böyle bir ortamda, işletmelerin üretim yapmaları, ürünle ilgili katlandıkları maliyetlerin, ürünün yaşam döneminde karşılanmasıyla ve istenen kârın elde edilmesiyle mümkün olabilir. Bu günün küresel rekabet ortamında yer alan bölümlendirilmiş pazarlarda geleneksel olarak, üretim öncesi aşamaları dikkate alınmaksızın, sadece üretim maliyetlerinin belirlenerek buna bir kâr payı ilave etmek suretiyle pazar fiyatını belirleme yöntemi, işletmelerin, telafisi mümkün olmayan zararlarla karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır. Çünkü daha önce de belirtildiği gibi, bir ürünle ilgili ileride oluşacak maliyetlerin çok önemli bir bölümü, ürünün geliştirilmesi aşamasında belirlenmekte, üretim aşamasında maliyetlerin ancak çok az bir bölümü üzerinde etkili olabilmektedir. İşte geleneksel yöntem bu noktada ürünün maliyetinin %80 ila %90'ının belirlendiği aşamayı göz ardı edilmektedir.<sup>121</sup>

Ayrıca, küresel rekabet ortamında müşteriler en uygun ürünü en uygun kalitede ve en uygun fiyata almayı hedeflemektedirler. Bu da, geleneksel yöntemin dikkate alınmadığı sunuş öncesi aşamalarda, neyin, nerede, ne zaman, ne kadara üretilebileceği ve kaçta satılabileceği ile ilgili detaylı çalışmalar yapılmasını gerektirmektedir. Bu çalışmalar da hedef maliyetlemenin kapsamına girmektedir.<sup>122</sup>

### 2.3.8. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri

Hedef maliyetlemenin amacı, maliyet planlamasını baz alarak ortalama kâra ulaşmaktır.<sup>123</sup>

Hedef maliyetleme yönteminin temelini altı anahtar ilke oluşturmaktadır. Aşağıda bu ilkeler ve açıklamalarına yer verilmiştir:<sup>124</sup>

- Fiyat esaslı maliyetleme,

<sup>121</sup> Erden, a.g.e., s.99.

<sup>122</sup> Aynı, s.99-100.

<sup>123</sup> Ansari, a.g.e., s.11.

<sup>124</sup> Erden, a.g.e., s.100.

- Müşteriler üzerinde odaklaşma,
- Ürün tasarımı üzerinde odaklaşma,
- Geniş kapsamlı katılım,
- Yaşam dönemine yönelme,
- Değerler zinciriyle ilgilenme.

### 2.3.8.1. Fiyat Esaslı Maliyetleme

Hedef maliyetleme sistemi, beklenen kâr oranını piyasa fiyatından çıkararak elde eder

$$C = P - X$$

C = Hedeflenen Maliyet

P = Rekabetçi piyasa fiyatı

X = Hedeflenen Kâr

Fiyat piyasadaki duruma göre kontrol edilir ve hedeflenen kârda firmanın ve onun endüstrisinin finansal gereksinmelerine göre belirlenir. Örneğin, bir ürünün rekabetçi piyasa fiyatı 100 TL ise ve şirket endüstrisinde finansal olarak %15 kâr oranına ihtiyacı varsa, bu ürünün hedeflenen maliyeti 85 TL olur.<sup>125</sup>

Fiyatı yönlendirmeli maliyetlemenin iki ilkesi vardır:

- Piyasa fiyatı, ürünü ve kâr planlarını belirler. Bu planlar sık analiz edilir, böylece firma sadece sürekli ve güvenilir kâr oranı olan ürünlere kaynak sağlar.
- Hedef maliyetleme işlemi aktif, rekabetçi zekâ ve analiz ile yürütülür. Piyasa fiyatının ardında neyin olduğunu anlamak, piyasadaki tehditler ve diğer ürünlerin maliyetlerinin incelenmesiyle belirlenir.

Fiyat, tipik olarak pazar tarafından kontrol edilmekte iken ; hedef kâr, işletmenin ve içinde bulunan sektörün finansal ihtiyaçlarına göre belirlenir.

<sup>125</sup> Ansari Shahid L., **Target Costing**, Chicago 1997 s.12.

### 2.3.8.2. Müşteriler Üzerine Yoğunlaşma

Müşterilere odaklanmak, mühendislikle ilgili geliştirilen faaliyetleri hızlandırır. Piyasanın talepleri mühendislik ihtiyaçlarını şekillendirir. Ürün özelliklerinde ve fonksiyonlarındaki gelişmeler şu koşullarla olur:<sup>126</sup>

- Eğer müşteri beklentilerini sağlarsa,
- Müşteri fiyatı uygun bulursa,
- Yapılan eklemeler pazar payını ve satış değerlerini arttırırsa.

Hedef maliyetleme, pazar tarafından yönlendirildiğinden, oldukça önemli olan müşteri düşünceleri, hedef maliyetleme süreci boyunca devamlı olarak göz önünde bulundurulur. Kalite, maliyet ve zaman ile ilgili müşteri isteklerinin, eş zamanlı olarak, ürün ve süreçle ilgili alınacak kararlarla ilişkisi kurulur ve bu tür istekler maliyet analizlerine rehberlik ederler. Müşterilerin ne istediğini ve müşteri isteklerini karşılamak için, işletmenin rekabet açısından ne yapmakta olduğunu veya ne yapabileceğini kavramak çok önemlidir. Bu ürünün hedef maliyetine, müşterilerin istediği özellikleri göz ardı ederek, o ürünün gücünü ve güvenilirliğini azaltarak veya pazara girişini erteleyerek ulaşılamaz.<sup>127</sup>

Müşteriler üzerinde odaklaşma, ürün geliştirme ile ilgili mühendislik faaliyetlerini de yönlendirir. Pazardaki talep, mühendislik çalışmalarını da şekillendirir. Çünkü, bir ürünün özelliklerinde ve fonksiyonlarında artışlar, sadece bunlar müşterilerin beklentilerini karşılar, müşteriler bunlar için ödeme yapmaya istek duyarlarsa ve bu sayede pazar payı ve satış hacmi artarsa yapılıır.<sup>128</sup>

Yönetim muhasebecileri, ürün - maliyeti sistemlerini, şirketlerinin ürün yeniliği stratejileri ile birleştirmek için sıkı çalışmışlar. Şirketler bunu, kıdemli yöneticilere, kâr, standart maliyet ve sapma ile alakalı bilgiler sağlamaktan çok, çalışanları uzun vadeli stratejilere göre davranmaya teşvik etmek için kullanırlar.

<sup>126</sup> Ansari, a.g.e., s.13.

<sup>127</sup> Şakrak, a.g.e., s.93.

<sup>128</sup> Erden, a.g.e., s.101-102.

Yönetim muhasebecileri, şirketin rekabet ortamında kârlı olması için, ulaşılması gereken en yüksek maliyeti kullanarak, pazar odaklı davranışı motive ederler. Bu şartlar altında, pazar fiyatları bir şirketin veya bölümün performansını yüksek derecede etkiler. Üretim ve pazarlama fonksiyonlarının ikisi de, sadece iç performans göstergelerinden daha çok pazar ihtiyaçlarına ve rekabet eğilimlerine hassas olmaya teşvik edilir. Bu yaklaşımda pazarlama departmanı maliyeti bir verilen olarak kabul etmeden ürün kararları verebilir ve bu satış gücü üstündeki zamanın pazar şartlarına uygun çalışmaya yönelik baskıyı artırır.<sup>129</sup>

### 2.3.8.3. Tasarım Üzerine Yoğunlaşma

Hedef maliyetleme sistemleri, ürünün dizaynını dikkate alır ve ürün maliyetinde bunu bir anahtar olarak görür. Tasarım süresine daha çok vakit harcarlar ve daha sonrasında zaman alan ve pahalı olan değişiklikleri iptal ederek, pazarlama sürecini kısıtlarlar. Geleneksel maliyet kısıtlaması metotları bunun aksine, miktar ekonomisine, öğrenme eğrilerine, atık azaltımına odaklanır ve maliyeti yönetme konusunda gelişme sağlar. Bu tasarım oryantasyonunda dört ana ilke vardır.

- Hedef maliyetleme sistemleri maliyetleri oluşmadan önce yönetir.
- Maliyetlerin çoğu dizayn aşamasında uygulanır ve pek çok maliyet üretim aşamasında gelişir. Bu nedenle hedef maliyetleme çalışmaları tasarım aşamasına odaklanmıştır ve bu esnada da maliyetler oluşur. Ürünün tüm yaşamı boyunca maliyet azaltımını sağlayan Ar-Ge uygulamasından, tasarımın tüm maliyetlere etkisini inceler.
- Hedef maliyetleme sistemleri, ürünün maliyete etkisini, teknolojiyi ve uygulama tasarımlarını inceleme şansı verir. Tüm mühendislik ile ilgili kararlar, tasarıma uygulanmadan önce benzer müşteri değer etkileri ile karşılaştırılarak verilir.
- Hedef maliyetleme sistemleri tasarımları incelemek için firmanın tüm katılımcı fonksiyonlarını inceler böylece ürün ve mühendislik değişimleri, ürün üretimine geçmeden önce yapılır. Geleneksel maliyet sistemlerinde, bu değişikliklerin çoğu üretim başladıktan sonra oluşur. Şekil 9, bu iki yaklaşımın

<sup>129</sup> Gagne,a.g.e., s.17.



zamanlama farkını göstermektedir. Hedef maliyetleme de üretim başladıktan sonra çok az mühendislik değişimleri görülür buna karşın hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler üretim başladıktan sonra benzer tasarım değişimleri kullanmaktadır.

- Hedef maliyetleme sistemleri, sıralı mühendislik yerine ürünlerin simülasyon mühendisliğini geliştirir ve uygular. Bu üretimin ilk aşamasındaki sorunları önleyerek geliştirme zamanını azaltır.

Hedef maliyetlemenin temelini oluşturan fikir basit ve açıktır. Buna göre hedef maliyet, bir üründen istenen kâr marjının elde edilmesi için, o ürünün işletmece kabul edilebilir maliyetidir. Temelini oluşturan fikrin basit ve açık olmasına karşılık, hedef maliyetleme süreci karmaşık ve çok yönlüdür. Bu karmaşıklık ve çok yönlülük hedef maliyetleme sürecinin, fiyat esası, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve işbirliğine önem veren bir kâr planlama ve maliyet yönetim süreci olmasının altında yatmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminde, maliyet yöntemi ürün geliştirme aşamasında başlar ve ürün yaşam dönemince tüm değerler zincirini içine alacak genişlikte uygulanır.

Hedef maliyetleme, pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda geliştirilmiştir. Bu gerçeklerden ilki, bir çok işletmenin fiyatlar üzerinde sahip olduklarını düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmalarıdır. Yani fiyatı pazar belirlemektedir. Bu nedenle hedef maliyetlemede, pazar fiyatı bir veri olarak kabul edilir. Diğeri ise; bir ürünün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir. Maliyetleri azaltma konusundaki fırsatların büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir. Maliyetleri azaltma konusundaki fırsatların büyük bir kısmı ürünün üretilmesi kolay, pahalı olamayan parçalar kullanılan ve sağlam ve güvenilir olarak dizayn edilmesinden kaynaklanmaktadır. Ürünü tasarlanıp kaç mal olduğunu anlamaya çalışmak yerine, ilk önce hedef maliyet belirlenmeli, sonra da o

hedef doğrultusunda ürün tasarlanabilir. Dolayısıyla, bu gerçek göz önünde bulundurulduğunda maliyet azaltma çabalarının çoğunun tasarım ve ürün geliştirme aşaması üzerinde yoğunlaştırılması gerektiği gerçeği bütün açıklığıyla ortaya çıkmaktadır.<sup>130</sup>

Kendini geliştirmek ve büyümek isteyen bir çok işletme, hedef maliyetlemeyi kullanmaktadır. Bu nedenle karar vermeye ilişkin verilerini muhasebe departmanından çok pazar yerine çevirmektedirler. Hedef maliyetlemede, sadece pazar fiyatı tahmin edilerek, buna bağlı olarak hedef maliyetler belirlenmekle kalınmıyor, aynı zamanda, pazar payı ve olası satış hacmi de belirleniyor. Aksi takdirde, ürünün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma-geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılayamadığı anlaşılamaz. Pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu, satılması düşünülen fiyat konusundaki pazarın duyarlılığı ve diğer genel şartlar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir.<sup>131</sup>

Hedef maliyetleme, yeni ürün için, pazar araştırmasına bağlı olarak bir satış fiyatı belirlemekle başlar. Bu hedef satış fiyatından, istenen (hedef) çıkartılır ve hedef maliyet belirlenir. Bu hedef , şirketin varolan üretim maliyetinin altındadır. Sonra birçok bölümlerin takımları, hedef maliyete ulaşmak üzere fonksiyonel maliyet analizi gerçekleştirir. Eğer halihazırdaki tahmini maliyet hedefe uygunsa, işletme yeni ürünü sunup sunmamaya karar vermelidir. Eğer halihazırdaki tahmini maliyet hedefin üstünde ise, değişiklikler yapıp başka bir maliyet tahmini yapmak için fonksiyonel maliyet analizi kullanılır.<sup>132</sup>

Hedef maliyetleme yönteminin amacı, kâr ve maliyet planlamasını birlikte yürüterek, uygun kârlar elde edilmesini sağlamaktadır.

---

<sup>130</sup> Yükçü, a.g.e., s.3.

<sup>131</sup> Aynı, s.4.

<sup>132</sup> Ansari, a.g.e., s.10.

Hedef maliyetlemedeki ana fikir, bir ürünün beklenen geri dönme oranını gerçekleştiren uygun maliyetidir.<sup>133</sup>

Hedef maliyetleme, bir kâr planlaması sistemidir ve fiyatın yönlendirildiği, müşteri hedefli, tasarım merkezli ve etkileşimli fonksiyonları olan maliyet yönetimidir. Hedef maliyetleme, maliyet yönetimini ürünün geliştirilmesinin ilk dönemlerinde başlatır ve aktif bir şekilde tüm değer zincirine katılarak ürünün yaşamı boyunca uygular.<sup>134</sup>

Hedef maliyetleme yöntemi, ürün ve üretim tasarımını, maliyet yönetiminde anahtar olarak kabul edilir. Tasarım üzerinde odaklaşmanın dört alt ilkesi vardır.

- Hedef maliyetleme yöntemi, maliyetleri gerçekleştikten sonra yönetmekten çok, gerçekleşmeden önce yönetir. Her ne kadar maliyetlerin çoğu üretim aşamasında ortaya çıksa da, bu maliyetlerin çoğunluğunun oluşumu tasarım aşamasında belirlenir. Bu nedenle hedef maliyetleme, bir ürünün tüm yaşam döneminde maliyet indirimine imkân tanıyan tasarım üzerinde odaklaşır.
- Hedef maliyetleme, mühendisleri, ürün teknoloji ve üretim süreci ile ilgili tasarımlarının maliyet etkilerini incelemek üzere gayret sarf etmeye davet eder. Tüm mühendislik kararları tasarım konulmadan önce, müşteri açısından değerlendirilerek gözden geçirilir.
- Hedef maliyetleme, işletmede yer alan tüm bölümlerin tasarımı incelemesini teşvik eder. Böylece ürün veya tasarım değişikliklerinin, üretime geçilmeden yapılması sağlanır.
- Hedef maliyetleme, ürünlerin ve üretim süreçlerinin tasarımının birbirini takip eden bir şekilde olmasından çok, eş zamanlı olmasını teşvik eder. Bu durum, üretim sürecinin başlangıcında problemlerin çözülmesine imkan vererek geliştirme zaman ve maliyeti azaltır.

---

<sup>133</sup> Ansari, a.g.e., s.11.

<sup>134</sup> Aynı, s.11.

#### 2.3.8.4. Geniş Kapsamlı Katılım

Hedef maliyetleme, tasarım ve üretim mühendisliğini, üretimi, satışları, pazarlamayı, malzeme tedarikini, maliyet muhasebesini, satış sonrası hizmetlerini temsil eden üyelerden meydana gelen ürün ve tasarım ekibi oluşumuna yer verir. İşletme fonksiyonlarının temsil edildiği bu ekiplerde ayrıca tedarikçiler, müşteriler, genel dağıtıcılar, satıcılar, servis hizmetleri verenler vb. gibi işletme dışından katılımcılar da yer alır. Bu ekipler, ürünün ilk kavram olarak doğuşundan, üretimine kadar sorumlu olurlar. Böyle bir oluşum, ileride ortaya çıkabilecek problemlerin ortadan kaldırılmasına ve ürünün geliştirilmesine yardımcı olacağı gibi; pazara sunma süresini de kısaltır.

Hedef maliyetleme, dizayn ve üretim mühendisliği, üretim, satış, pazarlama, tedarik, maliyet hesaplama, servis ve destek gibi özellikleri temsil eden takımları ve ürünleri kullanır. Bu birbirleriyle etkileşim içinde olan takımların dışarıdan katılan üyeleri vardır, malzeme sağlayıcılar, müşteriler, aracılar, dağıtıcılar, servis sağlayanlar ve yeniden işleyiciler bunlardan bazılarıdır. Bu takımlar ürün başlangıç süresinden üretimine kadar sorumludurlar. Akıntıya karşı gelişen fonksiyonlar, ürün gelişiminin bir parçasıdır ve sonrasında gelişen sorunları önlemeye yardımcı olur. Dağıtım ve olası çevre maliyetleri eğer bu fonksiyonel bölümler, ürün ve işlem dizaynı bitmeden incelenirse önlenebilir. Etkileşimli katılım tasarımı için yapılan araştırmaları ve gözlemleri ve mühendislik değişimlerini azaltarak pazarlama sürecini azaltır. Pazarlama süreci maliyet kısıtlamaları ve kalite artırımıyla ilgilidir çünkü problemler üretim çemberinin ilk safhalarında bulunur ve önlenir.<sup>135</sup>

Etkileşimli takımlar işlerini yapıp ortamı terk eden uzmanlar değildir. Onlar tüm üründen sorumludur.

#### 2.3.8.5. Yaşam Dönemine Yönelme

Hedef maliyetleme yöntemi, bir ürünün yaşamı süresince onunla ilgili ortaya çıkan, satın alma, işletme, bakım onarım, elden çıkarma vb. gibi tüm maliyetleri dikkate alır. Hedef maliyetlemenin amacı, yaşam dönemi maliyetlerini hem

<sup>135</sup> Ansari, a.g.e., s.15.

üretici, hem de müşteri açısından en aza indirmektir. Yaşam dönemine yönelme, bünyesinde iki alt ilkeyi barındırır:<sup>136</sup>

- Müşteri açısından yaşam dönemine yönelme, ürüne sahip olmanın maliyetini en aza indirmek demektir. Bunun da anlamı, ürünün, işletme, kullanma, onarma, ve elden çıkarma maliyetlerinin düşürülmesidir.
- Üretici yönünden, yaşam dönemine yönelme, geliştirme üretim, pazarlama, dağıtım, destekleme, satış sonrası servis hizmetleri ve elden çıkarma maliyetlerinin en aza indirilmesi demektir.

### 2.3.8.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme

Hedef maliyetleme, malzeme tedarikçileri, araçlar, dağıtıcılar, servis sağlayıcılar gibi değer zincirinin tüm üyelerini içerir.

Hedef maliyetleme yöntemi, hedef maliyetleme sürecinde, tedarikçiler, satıcılar, genel dağıtıcılar, servis hizmeti verenler vb. gibi değerler zincirinin tüm taraflarına yer verir. Böylece hedef maliyetleme yöntemi, maliyetleri azaltma çabalarını, işletme dışında kalan tüm taraflarla işbirliği ilişkilerini geliştirmek suretiyle, değerler zincirinin bütününe yayar. Hedef maliyetleme, değerler zincirinde yer alan tüm taraflarla, uzun süreli ve karşılıklı fayda sağlamaya yönelik ilişkiler üzerine oturtulmuştur.<sup>137</sup>

### 2.3.9. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri<sup>138</sup>

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Üretim aşamasında kullanılan standart maliyetlemenin aksine, hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır.
- Hedef maliyetleme, maliyet planlamasıdır, maliyet kontrolü sağlar.

<sup>136</sup> Şakrak, a.g.e., s.94.

<sup>137</sup> Aynı, s.95.

<sup>138</sup> Yükçü, a.g.e., s.5-6.

- Hedef maliyetleme, montaj endüstrilerinde daha çok kullanılır.
- Tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılır. Bu nedenle muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır. Hedef maliyetlemenin başarılı uygulaması değer mühendisliği ve diğer maliyet mühendisliği araçlarını gerektirir.

### **2.3.10. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları**

Hedef maliyetleme, değer analizi yanında diğer bazı teknik ve uygulamadan da yararlanmakta ve bunları, başarıya ulaşmanın vazgeçilmez koşulları saymaktadır. Bunlardan bazılarını aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.<sup>139</sup>

#### **2.3.10.1. Tedarikçilerin Ürün Geliştirme Sürecine (ya da Ekibine) Dahil Edilmesi**

Hedef maliyetleme, tedarikçileri stratejik ortaklar olarak değerlendirilmektedir. Tedarikçi sayısının azaltılması ve bunlarla iyi ilişkilerin kurulması, hedef maliyetlemeyi kullanan firmaların hem ölçek ekonomisinden yararlanmalarına hem de ürün kalite ve maliyetleriyle ilgili standartları korumalarına yardımcı olacak önemli bir stratejidir.

#### **2.3.10.2. Ürünlerin ve Süreçlerin Eş Zamanlı Olarak Tasarlanması**

Burada, önce ürün prototipi tasarlanarak onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine, zaman kaybını da ortadan kaldıran ürün tasarımı ile eş anlamlı olarak üretim süreçlerinin de hazır duruma getirilmesi öngörülmektedir.

Ürün ve üretim süreçleri eş anlamlı olarak tasarlanarak, çatışan faaliyetlerin ve parçaların belirlenmesi olanaklı hale gelecek ve bunlar zaman kaybedilmeden uyumlaştırılma yoluna gidilecektir. Hızın önemli bir rekabet avantajı sağladığı globalleşme çağında, işletmelerin “yap ve bekle gör” türü aktif olmayan yaklaşımlar yerine, daha öngörümleyici yaklaşımları benimsemesini savunan hedef maliyetleme bu yönüyle de önem kazanmaktadır.

---

<sup>139</sup> Yükçü,a.g.e.,

### **2.3.10.3. Bütün Maliyet Azaltma Çabaları Müşterilerin İsteklerine Göre Yönlendirilmelidir**

Müşterilerin tasarım ekibine dahil edilmesi ya da fikirlerin değişik yöntemlerle elde edilerek dizaynın bu fikirler dikkate alınarak gerçekleştirilmesi, pazarda karşılaşılabilecek olası olumsuz durumların önceden fark edilerek önlenmesine olanak verecektir. Burada işletmenin iyi bir bilgi sistemine sahip olması zorunluluğu da ortaya çıkmaktadır.

### **2.3.10.4. Tasarım Basitliğine Ulaşılmaya Çalışılmalı ve Bu Ölçülmelidir**

Müşteriler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlenmelidir. Çünkü çok karışık ve haddinden fazla kaliteli ürünler pahalıya mal olurlar. Bu nedenle mümkün olduğunca parça sayısı minimize edilmeye çalışılmalı ve de ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere yol açacağı düşünülerek tasarım aşamasına özen gösterilmelidir.

Bazı durumlarda ürün tasarımı değişebilir, üretimde kullanılan materyaller başkaları ile değiştirilebilir, ya da üretim sürecinin yeniden tasarlanması gerekebilir. Örneğin, ürün tasarımı daha az sayıda parça kullanılmak üzere ya da “özellikli” parçalar yerine aynı işlevi görebilecek daha yaygın ve daha ucuz başka parçalar kullanılmak üzere değiştirilebilir. Ürünün son maliyeti saptanıncaya kadar birkaç defa bu analiz tekrarlanabilir. İşletmeler, hedef maliyetleme çalışmalarıyla çok fazla zaman kaybedilmesinin olası olduğu durumlarda fayda maliyet analizleri yaparak hedef maliyetin biraz üzerinde bir maliyetle ürünü daha çabuk piyasaya sunmayı da tercih edebilirler.

### **2.3.10.5. Hedef Maliyetleme İle İlgili Faaliyetlerde Farklı Departmanların Temsilcilerinden Oluşan Ekipler Kullanılmalıdır**

Hedef maliyetlemede tekrar eden bir süreç söz konusudur. Çünkü ürün dizayn edenler, ender olarak hedef maliyete ilk denemede ulaşabilirler. Bu tekrar eden süreç endüstriyel pazarlamacılarından, maliyet muhasebecilerinden ve ürün dizayn ve üretilmesi konusunda karar vermesi gereken diğer önemli personelden oluşan bir çok fonksiyonlu ekip tarafından yürütülmelidir. Bu ekip ürün dizaynı ile ilgili

departmanların vereceği karar, bürokratik işlemler nedeniyle ürünün zamanında piyasaya sunulmaması riskini azaltacaktır.

### **2.3.10.6. Sürekli Değişime ve Gelişmeye Açık Bir Örgüt Kültürüne Sahip Olunması Gerekmetedir**

Hedef maliyetlemeyi etkin bir şekilde uygulayan işletmeler, temel prensiplerini değiştirmemekle beraber sürekli kendisini yenilemekte ve hatalarından dersler çıkararak aynı hatayı ikinci kez tekrarlamamakta ve rakiplerine göre çok daha kısa sürede ürün geliştirebilmektedir. İşletme, mühendisinin masasındaki ürün planına bir değişim emri olarak yaklaşmakta ve istenen özelliklere sahip hale getirinceye kadar da o parça ya da ürün üzerinde çalışmaktadır. Aksi taktirde o parçayı elimine etmekte ve aynı işlevi görecek yeni bir parça dizayn etmektedir.

### **2.3.10.7. Hedef Maliyetleme Bazı Tekniklerden Yararlanmak Durumundadır**

Hedef maliyetleme, çok yıllık kâr planlaması, balık kılıcı diyagramları, rekabet analizleri ve değer zinciri analizleri gibi bazı özel araçların kullanılmasını gerekli kılmaktadır.

## **2.3.11. Hedef Maliyetleme Aşamaları**

### **2.3.11.1. Hedef Bölümlerin Tanımı**

İlk adım, ürünün satışı için hedeflenen piyasa bölümlerini açıkça tanımlamaktır. Ürünün benzer özelliklerine her bölüm aynı değeri biçmediği gibi bütün müşteriler de bu özellikler için aynı ödeme isteğinde değildir.<sup>140</sup>

### **2.3.11.2. Rekabet Avantajı İle Dezavantajının Belirlenmesi**

Yeni ürünün tasarımı, hem rekabet avantajı hem de dezavantajı analizine dayalı olmalıdır. Bu hem yerine geçeceği ürün açısından hem de rakiplerin piyasadaki ürünleri açısından önemlidir. Rekabet avantajı ve dezavantajı, rekabet avantajı matrisi kullanılarak en iyi biçimde yapılabilir.

---

<sup>140</sup> Butcher, a.g.e., s.4.



Öncelikle, hedef bölümün satın alma kararlarıyla ilgili tüm servis ve ürün faktörleri listelenmelidir. Bir araba örneğini ele alırsak, marka, fiyat, sürüş rahatlığı, motor gücü ve güvenlik gibi faktörler göz önüne alınmalıdır. İkinci olarak, hedeflenen bölümlerdeki potansiyel müşterilere satın alma kararı verilirken, her faktörün ne kadar önemli olduğu sorulmalıdır. Bir alıcı için bir faktör ne kadar önemli olursa, o faktörün yüksek performansından o kadar çok fayda sağlanır. Potansiyel alıcılar pazardaki ürünlerden aldıkları performansı değerlendirirler. Sonra karşılaştırmalı performans, belirli faktörlerin piyasadaki en güçlü rakibin performansıyla ürünün performansının karşılaştırılmasıyla hesaplanır.<sup>141</sup>

### 2.3.11.3. Hedef Bölüme Yeni Ürün Geliştirilmesi

Yeni ürünün yerleştirilmesi, şirketin tüm kapsamlı stratejisi göz önüne alınarak yapılmalıdır. Pazarda, yüksek kalitedeki bölümde yer alan bir şirket markasının değerini ya da şirketinin yerini riske atmadan düşük kalitede ürünü piyasaya süremez.

### 2.3.11.4. Ürün Tasarımı ve Fiyatlandırmasının Ayarlanması

İkinci aşamada, rekabetçi avantaj ve dezavantajlar tüm ürün dizaynında en çok gerekli olan gelişmeleri belirlemek için kullanılır. Tasarım, fiyat belirleme, müşteri tercihlerini iyi bir şekilde ayarlamak için incelenen ürün özellikleri ve istekleri doğru bir şekilde hesaplanmalıdır.

Bu aşamada cevaplanması gereken sorular şunlardır:<sup>142</sup>

- Şu anki ürün ve diğer firmaların ürünleri hangi değerde (kalitede), ürünün bireysel özelliklerinin değeri ne ve bu değer miktarlarla nasıl ifade edilir?
- Parasal değeri nedir?
- Ürünün değerini hangi gelişmeler artırır?
- Bu gelişmeler için ne kadar ödenebilir?
- Özel ürünün özellikleri ve parçaları ne kadar ödenebilir?

<sup>141</sup> Butcher, a.g.e., s.5.

<sup>142</sup> Aynı, s.6.

- Ürünün tümü ve parçaları için en uygun fiyat nedir?

### 2.3.11.5. Pazar Simülasyonları

İdeal ürün tasarımı, rakip avantajlar matrisi ve belirli ürün özellikleri göz önüne alınarak yapılır. Yeni ürünün fiyatı, pazardaki benzer modelin yardımıyla belirlenir. Model bileşik ölçümlerden alınan tüm bilgi ve verileri birleştirir. Bunlar piyasadaki rekabetçi ortam, yeni ürünün piyasaya sunumuna diğer firmaların oluşturduğu çeşitlilik olarak adlandırılırlar. Böylece ürün tasarımı beklenen pazarda test edilebilir.<sup>143</sup>

### 2.3.11.6. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Maksimum uygun fiyat hedeflenen oranın uygun fiyattan çıkarılmasıyla elde edilir.

Büyük bir işletmenin üretim bölümünün tasarım safhasından başlamak suretiyle üretim safhasına kadar olan süreç içerisinde hedef maliyetin belirlenmesindeki aşamalar şöyledir:<sup>144</sup>

- Ürünün sahip olacağı işlevlerin belirlenmesi,
- Her bir işlevin göreceli öneminin belirlenmesi,
- Ürünü oluşturacak parçaların belirlenmesi,
- Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi,
- Ürünü oluşturan parçaların göreceli öneminin belirlenmesi,
- Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
- Hedef maliyet endeksini en iyileme,
- Diğer maliyet düşürme girişimleri,

Bu aşamaları kısaca aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

<sup>143</sup> Butcher, a.g.e., s.5.

<sup>144</sup> Yükçü, a.g.e., s.8.

### **2.3.11.6.1. Ürünün Sahip Olacağı İşlevlerin Belirlenmesi**

Bu aşamada, üründen beklenen tüm işlevler tanımlanmakta, listelenmekte ve bir form haline getirilmektedir. Bir ürünün başarısı ürünün yerine getireceği işlevlerle belirlenmektedir. Bu safha, yoğun olarak pazar araştırmasına ve tüketici tercihlerinin saptanmasına dayanmaktadır.

### **2.3.11.6.2. Her Bir İşlevin Göreceli Öneminin Belirlenmesi**

Birinci aşamada belirlenen her bir işlevin göreceli önemi belirlenerek bu işlevlerin ağırlığı saptanmaktadır.

### **2.3.11.6.3. Ürünü Oluşturacak Parçaların Belirlenmesi**

Üçüncü safhada belirlenen işlevlerin, ürün tarafından yerine getirilmesi için ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan parçalar belirlenir. Bu aşama ürünün prototipinin oluşturulması aşamasıdır.

### **2.3.11.6.4. Ürünü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi**

Ürün parçalarını ve prototipinin belirlenmesi, ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesinde temel oluşturacaktır. Eğer, söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa üretimin birim maliyeti saptanmaktadır. Söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa buna göre piyasa araştırılarak parçanın maliyeti hesaplanmaktadır.

Fonksiyonel maliyet analizi, ürünün her bir fonksiyonu için mantıklı bir diyagramın hazırlanmasını gerekli kılar. Bu, ürünün her bir parçasına ait diyagram olmadığını belirtmekte yarar var; çünkü ürünü piyasadaki başarısını belirleyen onun fonksiyonlarıdır.<sup>145</sup>

Yönetim, irdeleme altındaki her bir ürün için hedef maliyet belirler. Bu maliyetler, gerekli kaynakların saf teknik değerlendirmesinden ya da pazar

---

<sup>145</sup> Gagne, a.g.e., s.17.

temelli bir perspektiften veyahut da her ikisinin karışımından elde edilebilir. Her fonksiyonun hedef maliyetinin belirlenmesine yardımcı olması için genellikle piyasa istihbarat verileri kullanılır. Bu bileşik tahminler ürünün hedef maliyetinin belirlenmesine yardımcı olur ve müşteriye verilen önemi yansıtması gerekir. Gerçek maliyetler piyasa temelli maliyetleri aştığı zaman, iyileştirme ile ilgili birtakım alternatifleri kapsayan değişikliklere gereksinim vardır. Örneğin, ürünün müşteriler nezdinde değerini iyileştirmek için yeni birtakım malzemeler veya yeni parçalar dikkate alınabilir ya da fonksiyonda değişiklikler önerilebilir.<sup>146</sup>

Fonksiyonel analiz, mühendislik özellikleri ve muhasebe verileri ile ilgili bilgileri gerektirir. Her ürünün fonksiyonları ile ilgili gerçek imalat maliyeti ile hedef maliyet karşılaştırılır.

Yönetim muhasebecileri, önerilen fonksiyonel değişikliklerin maliyet etkileri ile ilgili bilgiler sağlarlar. Gerekliğinde, alternatif malzemelerin ve farklı imalat teknoloji v.s. kullanımının maliyetlerini içeren çok detaylı maliyet tabloları hazırlarlar.

İşletmenin çeşitli fonksiyonlarından gelen üyelerden oluşan takım, yeni ürünün tahmini maliyetini belirlemek için değer mühendisliği ve fonksiyonel maliyet analizini kullandıktan sonra elde edilen tahmin hedef maliyetle karşılaştırır. Maliyet tahmini hedef maliyete eşitse, bu takım son karara doğru hareket eder. Maliyet tahmini hedef maliyeti aşarsa, fonksiyonel maliyet analizi, tahmin edilen maliyeti hedef maliyet düzeyine indirmek için tekrar kullanılır.<sup>147</sup>

### **2.3.11.6.5. Ürünü Oluşturan Parçaların Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi**

Ürün pazar araştırmalarına dayanarak oluşturulan işlevleri ile ürünü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmaktadır. Ürünü oluşturan parçalar ile ürünün işlevleri arasında bir ilişki kurulmakta ve böylece her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmektedir.

<sup>146</sup> Gagne, a.g.e., s.18.

<sup>147</sup> Aynı, s.18-19.

### 2.3.11.6.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Ürünü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların ürün içindeki maliyet payları daha önceki aşamalarda belirlenmiştir. Bu aşamada, toplam maliyet içindeki parçaların hedef maliyet endeksi bulunmaktadır. Buna göre;

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Diğer Parçalara Göre Önem Yüzdesi}}{\text{Parçanın Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$$

Örneğin, parçanın önem yüzdesi %15 ve parçanın toplam maliyet içindeki payı %15 ise söz konusu parçanın hedef maliyet endeksi (1) olacaktır. En uygun koşullarda bu endeks değerinin (1) olması beklenmektedir. Ancak bazı sektörler için 1'den sapmalar normal karşılanmaktadır.

### 2.3.11.6.7. Hedef Maliyet Endeksini En İyileme

Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin birbirine uyum içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar belirlendikten sonra bu parçalar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifade ile, bu parçalar satın alınıyorsa işletme içinde daha ucuza üretilip üretilemeyeceği veya ikame edilmesi gibi alternatifler üzerinde durulacaktır. Bu endeks, ürün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçanın sorunlu olduğunu gösterecektir.

Hedef maliyet endeksi, ürünün bir işlevinin şekillendirilmesinin “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir. Söz konusu endeks (1)'den büyükse parça ucuz, (1)'den küçükse parça pahalı kabul edilir.

### 2.3.11.6.8. Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri

Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, maliyet ve işlevleri karşılaştıran önemli bir araçtır. Bunun yanında ürün geliştirme ve dizayn aşamasında

maliyetleri düşürecek diğer kararlarda söz konusudur. Bu aşamada diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararlar alınmaktadır.

Maliyetteki yapılan kesintiler toplam maliyet yönetimine gitmeden yapılan maliyet kesintilerini gerektirir. Böylece geçen yılın toplam maliyetini düşürme kararı, %20 olarak alındığında, hala hedef maliyet olarak adlandırılan maliyet kesme yargısıdır. Toplam maliyette yapılan azaltma genelde şu üç formdan birini alır;<sup>148</sup>

- Önlenebilen yetersizliklerin azaltılması,
- Önlenebilen yetersizliklerin azaltılması, ya da
- Hem önlenebilen hem de önlenebilen yetersizliklerin azaltılması.

Maliyet azaltılması sadece ilk formda yer almaz, aynı zamanda engellenen yetersizliklerin azaltılmasında da bulunur. Önlenebilen eksiklikleri azaltmak için, ürünün yeniden dizayn edilmesi ve yeniden yapılandırılması gerekli olabilir. Fakat bu yeniden dizayn ve yapılandırma temel stratejilerde değişikliği gerektirir, örneğin ürünün şeklini değiştirerek daha farklı şekilde taşınması, pazarlanması sağlanır veya esnekliği esnek üretim sistemiyle artırmak , maliyet kesinti çalışmaları bu stratejik değişimlere bağlı değildir. Eğer değişimlere bağlı olsalardı, maliyet eğitimi olarak adlandırılırdı. Üretici toplam maliyet yönetimini kullanma eğiliminde değil ve önlenebilen yetersizliklerle karşılaşsa bu durumda üretici maliyet değişkenlerini değiştirmelidir.<sup>149</sup> Bu durumu şekil 10'da görebiliriz.

Maliyet kesme programları genelde şüpheyle gerçekleştirilir. Maliyet kesme kararları yöneticilere sunulduğunda, bazı yöneticiler bunun arkasındaki gerçek niyetten şüphe duyarlar, özellikle bu kararlar kötüye giden bir durumda uygulanmaya çalışıldığında daha çok şüphe toplarlar. Bu şüpheyi yenmek ve kabullenmeyi sağlamak için, üst yöneticilere teşvik primleri vererek ya da parasal cezalandırmaya (beklenen primlerin verilmemesi gibi) veya kıdem indirme gibi yollara

<sup>148</sup> Mohamed E. Bayou, *Managerial Finance* (Sayı 24, 1998), s.32.

<sup>149</sup> Aynı, s.34.

başvurulabilir. Buna rağmen, eğer bireysel sorunlarla karşılaşırsa, bu maliyet kısıtlamasındaki durumlar sadece gerçeklerle yüzleşmenin ertelenmesi şeklinde etki gösterir.<sup>150</sup>

Modern maliyet teknikleri ile geleneksel maliyet sistemleri karşılaştırıldığında ayrıntıcılığın mükemmellikten farklı olduğu görülmüştür. Performanstaki mükemmelliği baz alan, ideal standartları kullanan maliyet sistemi, direkt materyaller ve direkt işçilik gibi bu çeşit mühendislik materyalleri için uygundur. Fakat ar-ge, personel gelişimi, pazarlama, promosyon maliyetlere uygun değildir. Bu maliyetlerin tutarları belirlenemez. Öte yandan ayrıntılı maliyet gelişim sistemi bu tür maliyetleri içerebilir.

---

<sup>150</sup> Aynı, s.34.

## AKINTIYA KARŞI

## MALİYETLER

Tasarım ve  
Geliştirme Aşaması

Hedef  
Maliyetleme

Değer  
Mühendisliği

Üretim  
Aşaması

Kaizen  
Maliyetleme

Değer Analizi

## AKINTI YÖNÜNDE

## MALİYETLER

İşleme Aşaması

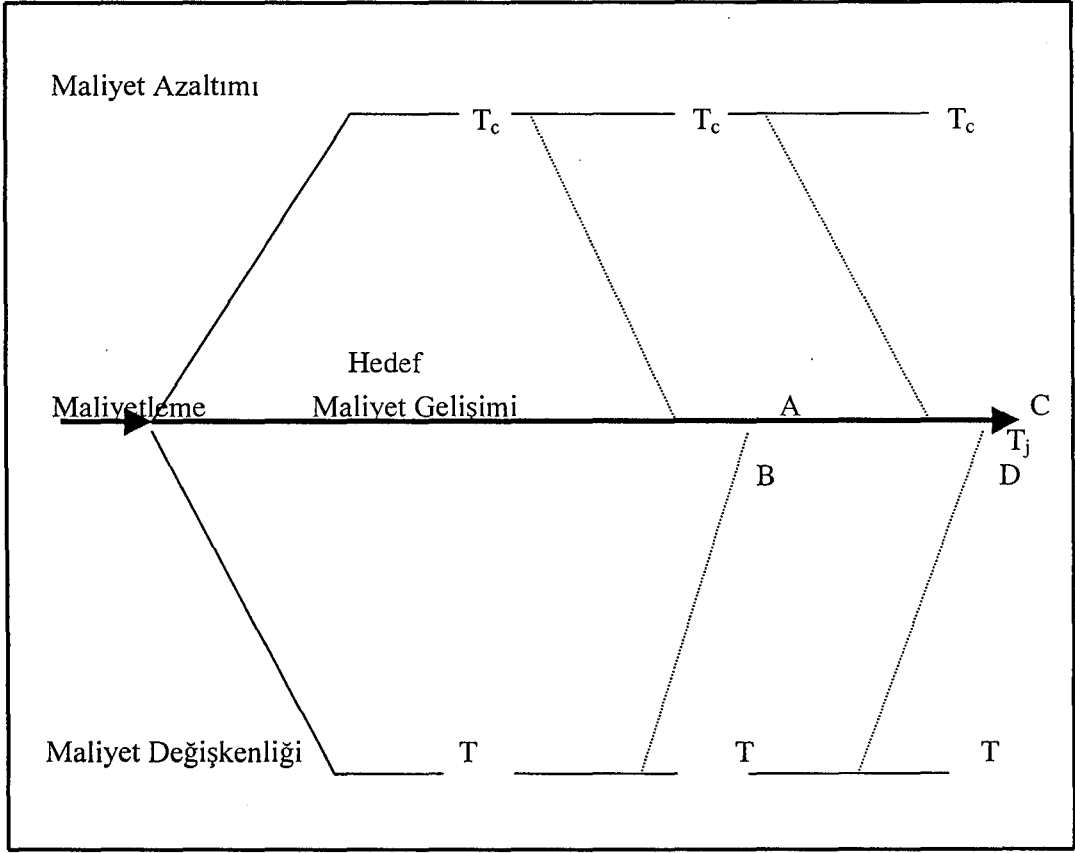
Kaizen  
Maliyetleme

Şekil 10. Toplam Maliyet Yönetiminin Üretici Bir İşletmede Yerleştirilmesi.

**Kaynak:** Bayou, a.g.e., s.30.



Toplam maliyet yönetiminin üretici firmada yerleştirilmesi;



Şekil 11. Hedef Maliyetlemenin Üç Yönü.

**Kaynak:** Bayou, a.g.e., s.42.

Hedeflenen toplam maliyet projesi, fiziksel (ürün ya da parçaları), parasal (maliyetin) değişimlerin önceden hazırlanmış noktalar ve nokta değerlerinde yönetilmesini gerektirir. Bu faaliyeti yöneten, yönlendiren maliyet, hedeflenen noktalara ulaşmak için üç rota izler. Bunu şekil 11'de görebiliriz. İlk rota, nitelik ve nicelik bölümlerini içeren maliyet gelişimidir. Niteliğe ait bölüm, maliyet gelişiminin temel yapısını içerir ve bu yapı ait olma, uygunluk, ayırım ve uzun süreli devamlılık stratejilerini içerir. Bu stratejileri birleştirerek oluşturulan hedef maliyet, maliyet geliştirme rotasını izler. Diğerinin (nicel) etkisi ise ağ maliyetindeki fiyat azaltılmasıdır. Maliyet gelişimi neden haline gelir ve maliyet azaltılması da bunun

etkisidir. Maliyet kısıtlamasıyla gelişmenin ilişkisi etkileşimden değil bağımlılıktan kaynaklanmaktadır.

Maliyet kısıtlaması, her zaman maliyet gelişimi programından kaynaklanmaktadır. Buna rağmen, maliyet gelişimi her zaman maliyet kısıtlaması anlamına gelmez.<sup>151</sup>

Ayrıntılı strateji, entegrasyon toplam maliyet yönetimi için önemli olan diğer bir ana stratejidir. Ayrıntılı strateji, toplam maliyet yönetim sistemine farklı değişkenler sunduğundan, entegrasyon bu değişkenleri birleştirici, tutarlı bir yapıyla başlar. Örneğin, ürün dizayn aşamasında geliştirilen hedef maliyet, hedef satış fiyatı ve bu fiyatla beklenen hedef satış değeri ile ilgilidir. Ve hedef satış fiyatı yönetici stratejileri tarafından hazırlanan hedef kâr oluşturan model ile birleştirilir. Bu ilişkiler şu denklemlerle açıklanmıştır;<sup>152</sup>

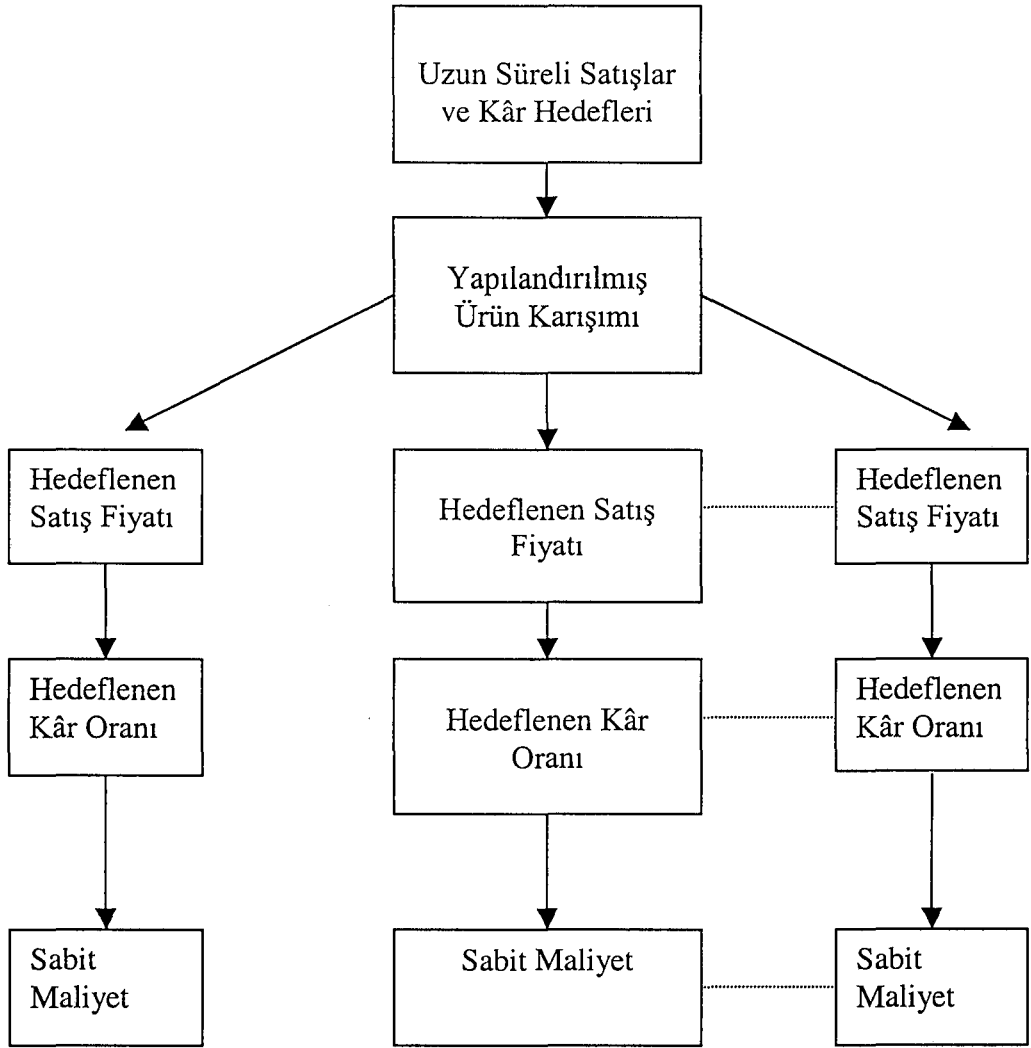
$$\text{Hedeflenen Maliyet} = \text{Hedef Gelir} - \text{Hedef Kâr}$$

$$C = R - I$$

---

<sup>151</sup> Bayou, a.g.e., s.32.

<sup>152</sup> Aynı, s.37.



Şekil 12. Piyasaya Sürülecek Ürünün Fiyat Tespiti.

**Kaynak:** Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.89.

Piyasaya sürülecek ürünün fiyat tespiti aşaması, beş bölümde incelenmektedir. İlk aşamada, uzun süreli satış fiyatlarını ve kâr hedeflerini belirlemenin kâr yönetiminde, en önemli faktör olduğu incelenmektedir. Bir sonraki aşama ise firmanın ürün hattının maksimum kâr için yapılandırılması üzerinde durmuştur. Bu yapılandırmanın bir parçası olarak ileride üretilecek birimlerin kullanım alanı belirlendikten sonra, üçüncü aşama onun hedef satış fiyatını belirlemektedir.

Hedeflenen satış fiyatı belirlendikten sonra, hedeflenen kâr payını belirleme aşaması olan dördüncü aşama gelir. Firma bu aşamaya uzun süreli kâr hedeflerini gerçekleştirmek için çok önem vermelidir. Yüksek anapara yatırımı gerektiren ya da üretim maliyeti ürünün kullanım süresince önemli bir şekilde değişen durumlarda hedeflenen kâr oranını belirlemek, yaşam boyu süren ürün fiyat tespitini gerektirir ve bu da yeterli kâr oranını kesinleştirir. Bu aşama tamamlandıktan sonra, sabit maliyet en son aşamada hedeflenen kâr oranının hedef satış fiyatından çıkarılmasıyla elde edilir.<sup>153</sup>

### 2.3.11.8. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

Hedef maliyetleme işlemi, belirli bir hedeflenen satış fiyatının oluşturulmasıyla gerçekleşir. Şekil 11.Hedef maliyetleme işlemiyle bulunan bu fiyat, riskli olabilir. Firmalar aynı ürünü değişik ülkelerde sattığında, ortalama satış fiyatı kullanılabilir. Hedeflenen satış fiyatı gerçekçi olmalıdır, bu nedenle, pek çok firmada hedeflenen satış fiyatının belirlenmesi eksiksiz bir şekilde yapılmalıdır. Ürün piyasaya sürüldüğünde, hedeflenen satış fiyatı beklenen pazar koşulları göz önüne alınarak belirlenmelidir. Hedef fiyat iç ve dış faktörler göz önüne alınarak belirlenir. İç faktörle, ürün matrisinde modelin pozisyonunu ve modelin stratejik ve kâra dayanan hedeflerdeki yönetimini kapsamaktadır. Dış faktörler ise şirketin piyasadaki imajını, modelin satış alanındaki alıcı bağımlılığını, piyasadaki diğer modellere göre ürünün beklenen kalite seviyesini ve fonksiyonelliğini, modelin piyasada beklenen satış payını ve diğer modellere göre beklenen satış fiyatını içerir.<sup>154</sup>

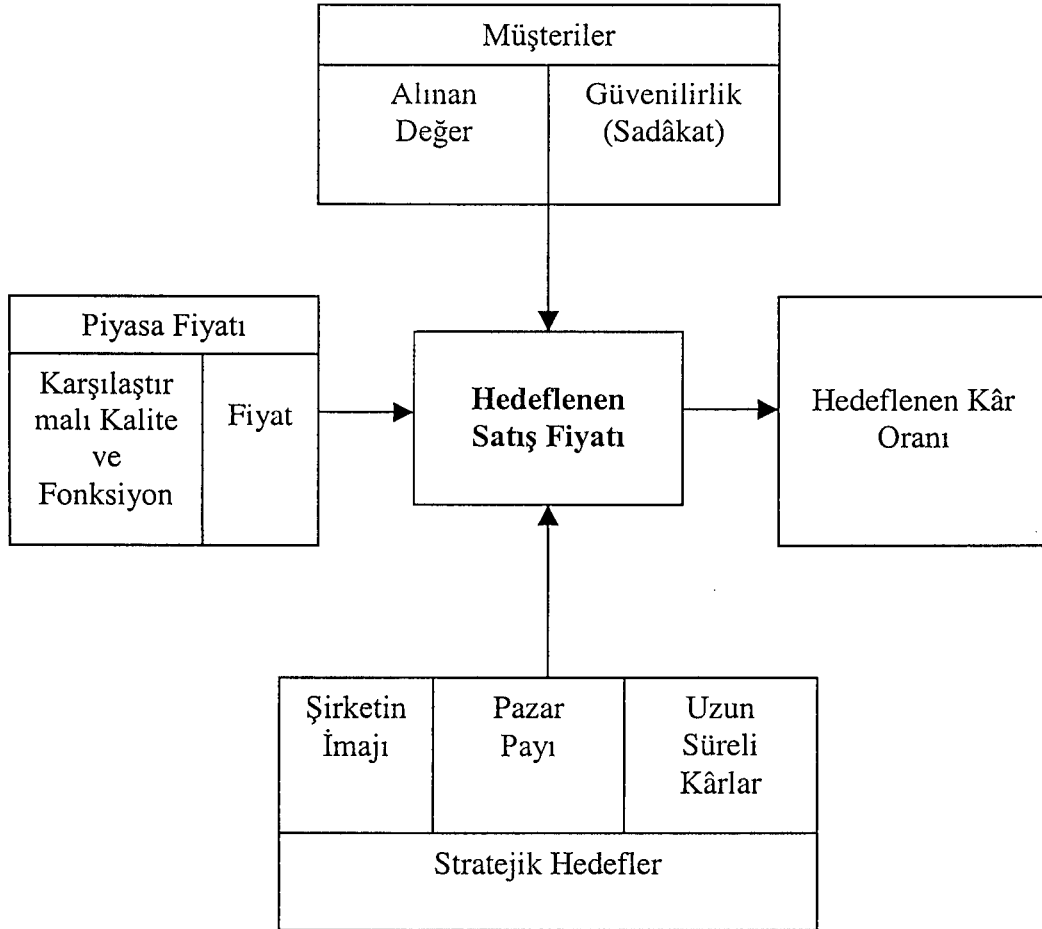
Fiyat tespiti işleminin özü, ürünün tam olarak hak ettiği değeri belirlemektir. Müşterilerden bir ürüne daha fazla ödemeleri sadece ürünün bir önceki modelden daha kaliteli olması durumunda beklenir. Örneğin bir firma satış taksimini genellikle perakende fiyatlar ve satış hedefleri göz önüne alınarak yapılır. Perakende satış fiyatını belirlemek için kullanılan temel ilke, satış fiyatının çok sık değiştirilmemesidir. Fiyat ancak yeni modelde bir önceki modele göre fonksiyonel bir

<sup>153</sup> Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.89.

<sup>154</sup> Aynı, s.94-95.

değişim olması ve bu değişimin müşteri gözünde fark edilmesi durumunda yapılmalıdır.<sup>155</sup>

Pek çok firma, analizinde arttırmalı bir yaklaşımda bulunur. Bir önceki modelin satış fiyatıyla başlar ve bunu ürünün değerindeki artışa uyarlarlar.



Şekil 13. Hedeflenen Satış Fiyatının Oluşturulması.

**Kaynak:** Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.95.

### 2.3.11.7. Hedef Kâr Oranının Belirlenmesi

Hedef maliyetleme, uzun süreli satışlar ve firmanın kâr hedefleri ile bire bir ilişkilidir. Hedef maliyetlemenin başlıca hedefi, her ürünün uzun kullanım

<sup>155</sup> Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.96.

süresi boyunca, planlanan kâr payının firmanın uzun süreli kâr hedefine katkıda bulunabilmesidir.

Uzun süreli planın güvenilirliği, hedef maliyetlemedeki disiplini oluşturmaktaki üstünlükten kaynaklanmaktadır. Bu güvenilirliğe üç faktör katkıda bulunur; ilk olarak plan konuyla ilgili tüm bilgilerin çok ince analizinden elde edilir. İkinci olarak sadece gerçekçi planlar onaylanır ve üçüncü olarak planın sağlamlığı itinayla test edilir.

Planların güvenilir olması için, piyasadaki rekabetçi koşullarla ilgili tüm kaynaklar ve ürün kârını etkileyen diğer faktörler göz önünde tutularak yapılmalıdır. Örneğin bir firmada, yeni ürünler firmanın ağırlıklı ürün planlama işlemi yoluyla tanıtılır. Bu planın temeli ürün planına dayanır, bu planda firmanın gelecek beş yıl içinde satmayı planladığı ürünler belirler. Planın uygulanabilirliğini kesinleştirmek için firma çeşitli kaynaklardan bilgi toplar. Şirkete ait plan, teknolojinin gözden geçirilmesi yoluyla alınan bilgiler, genel iş piyasasının analizi, ürün satışlarının analizi, alıcı eğilimleri konusundaki niteliksel bilgiler, piyasadaki diğer firmaların analizlerinden alınan bilgiler yardımıyla oluşturulur. Tüm bu bilgilerin entegrasyonu sonucunda, firma gerçekçi ürün planını oluşturur.<sup>156</sup>

Hedeflenen kâr oranının belirlenmesinin hedefi, firmanın uzun süreli kâr planından alınan başarıyı kesinleştirmektir. Bunu, şekil 13'de görebiliriz. Genellikle ürün hattındaki bölümler tüm kâr hedefini sağlamaktan sorumludur. Örneğin bir işletmede sürekli tekrarlanan bir işlem her ürün için ayrı hedef kâr oranı belirlemektedir.<sup>157</sup>

Bu işlemin başlangıcında grup kâr oranı, grup kâr planı olarak adlandırılmıştır. Firma planlama bölümü, bu planı genel görsel, işitsel planlama grubuyla fikir alışverişinde bulduktan sonra geliştirir. Yıllık grup kâr hedefi hazırlandıktan sonra, her grup kendi kâr oranından sorumludur.

<sup>156</sup> Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.90-91.

<sup>157</sup> Aynı, s.100.

Hedef kâr oranını belirlerken dikkat edilecek iki nokta; oranın gerçekçi olduğunu kesinleştirmek ve oranın ürün yaşam boyu maliyetiyle dengeli olmasını sağlamaktır.

Firmalar hedef kâr oranlarını iki şekilde hazırlar. İlkinde önceki ürünün güncel kar oranı ile başlar ve sonra piyasa koşullarındaki değişim ile fiyat ayarlanır.

Hedeflenen satış fiyatı ve kâr oranı belirlendikten sonra güvenilir maliyet kolayca hesaplanır.

Uygun maliyet= hedeflenen satış fiyatı – hedeflenen kâr oranı

Hedeflenen kâr oranı oluşturulduktan sonra , uygun maliyet firmanın ortalama pozisyonunu yansıtır. Piyasadaki firmalar karşılaştırıldığında, yüksek verim alan firmaların yüksek kâr hedefleri olduğu ve bu nedenle daha az verim alan rakiplerine göre daha uygun fiyatları bulduğu görülmüştür.<sup>158</sup>

Uygun maliyetler firmanın diğer rakip firmaları göz önünde tutarak oluşturduğu maliyetler değildir. Uygun maliyetleri dış faktörlere göre belirleyebilmek için hedeflenen kâr oranları, en çok kâr yapan rakip firma baz alınarak oluşturulmalıdır. Bu kâr payları firmayı düşük, gerçekçi uzun süreli kâr hedefleri yerine dış faktörleri göz önünde tutar.<sup>159</sup>

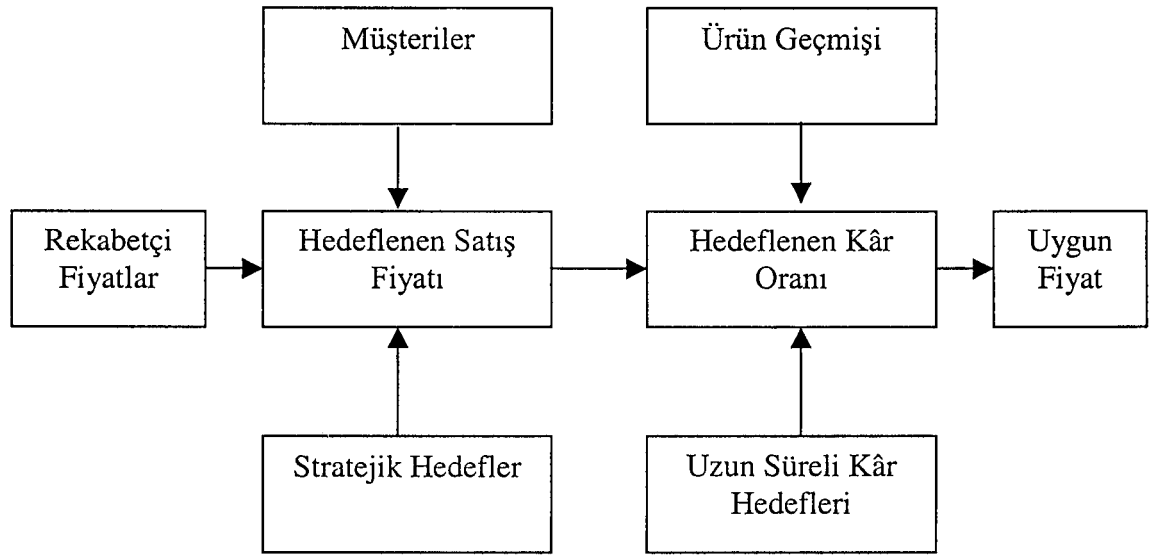
Rekabet açısından büyük dezavantajı olan firmalar, en çok sabit noktaları belirleme ve bu maliyetler ve onların uygun maliyetleri arasındaki farkı hesaplamadan faydalanırlar. Eğer dezavantaj oldukça fazla ise, tek bir ürün dizaynında sabit noktaya ulaşamaz. Bu tip firmalar her kuşak için daha girişken hedef maliyet hesaplayarak, kuşaklar arası ürün dizayn stratejisini benimserler. Sabit noktalar ve uygun fiyat arasındaki azalan fark, rekabetçi eşitlikteki başarıyı gösterir. Yüksek kâr

<sup>158</sup> Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.101-102.

<sup>159</sup> Aynı, s.104.

elde eden firmalar sabit noktadan faydalanamayabilir ve hatta kendi kendilerine yetmeye çalışırlarsa zarar görebilirler.<sup>160</sup>

Uygun maliyetlerde üst yönetime göre, ürün hedeflenen fiyatta satıldığında, eğer hedeflenen kâr oranını elde ediyorsa üretilmelidir. Bu da tüm hedeflenen fiyat tespiti işlemine bir işaret olarak görülür böylece maliyet azaltımı hedefinin büyüklüğü belirlenir.



Şekil 14. Uygun Fiyatın Oluşturulması

**Kaynak:** Cooper ve Slagmulder, a.g.e., s.105.

Hedeflenen kâr oranlarının oluşturulması, makro firma planları ile mikro ürün seviyesi planlarını bir araya getirmektedir. İş seviyesinde hedef kâr, kâr oranlarının firmanın bütününe ele almasıyla belirlenir. Bu da firmanın üretmeyi planladığı ürün karışımını inceleyerek ve bu ürün karışımından beklenen kârı oluşturarak yapılır. Ürün karışımı firmanın çok yıllık ürün planından gelir ve kârda, ürün karışımının satış gelirinin, satışlardan elde edilen hedef dönüş yüzdesine (HDY) uygulamasıyla oluşur. HDY payı, buna karşın, finansal dönüşlerle belirlenir, tipik olarak maldaki dönüş yüzdesi (MDY), dürüstlükteki dönüş yüzdesi (DDY), firmanın

<sup>160</sup> Aynı, s.105.



uygulanabilirliğini sağladığı eklenen ekonomik değer ile hesaplanır. Beklenen kâr oranı kâr uygulamalarının sonucudur ve firmanın üretim hattındaki tüm ürünlerden ihtiyaç duyulan tüm atamaları temsil eder.<sup>161</sup>

Bu makro plan, her ürün için uygulanan kâr planları ile birleştirilir. Bu planlar, ürün yöneticisinin kendi ürünü için beklentilerini temsil eder. Ürün yöneticisi hedeflenen piyasa miktarını, pazar payını, tasarlanan satış değerini geliştirecek rekabetçi piyasa fiyatını göz önüne alır. Tasarladığı satış seviyesi için kâr planından dönüşüm satışları sağlamak ürün seviyesindeki planlanmış kâra bağlıdır. İki kâr, beklenen ve planlanan, ürün için hedef kâr oluşturmayla karşılaştırılır.<sup>162</sup>

Beklenen kâr, iş seviyesindeki kâr gösterimidir, buna karşın planlanmış kâr ürün seviyesindeki eylem planıdır.

- Beklenen kâr ve planlanan kâr ürünün yaşam boyu satışlarının değerlendirilmesine bağlıdır.
- Kâr oranları ürün geliştirme çemberi boyunca değişebilir, ve son hedef ürünün yaşam çemberine göre değişebilir.
- Bireysel ürün planları, pazarların tekel paylarının yönlendirmesiyle gelişen ürünlerin farklı yönlerini de içerir.

Her ürünün kendine ait kâr planı vardır. Uzun süreli ürün ve kâr planı, uzun kapsamlı iş planının belirlenmiş zaman ufku üzerinde tanımlan ve geliştirilen tüm ürünleri (ya da servisleri) gösterir. Ürün stratejileri bir çok iş grupları için belirlenir. Bu stratejiler ürün hedeflerini, fırsatlarını, belirli ürünler ve ürün hatları için rekabetçi tehditleri tanımlar. Hem yeni hem de varolan ürünler için, ürünün yaşam çemberinin uzunluğu plandaki en çok dikkat isteyen noktadır. Bu planın diğer bir ögesi, bu ürünlerin tüm kullanım süreleri boyunca elde edilen kâr oranları ve hedeflenen satışlarla elde edilen tanıtımları ve eksiltmeleri birleştirmektir. En son öge de, ürünün yaşamı boyunca ve yıl içinde gösterdiği toplam kârı belirten yıllık ürün karışımıdır.<sup>163</sup>

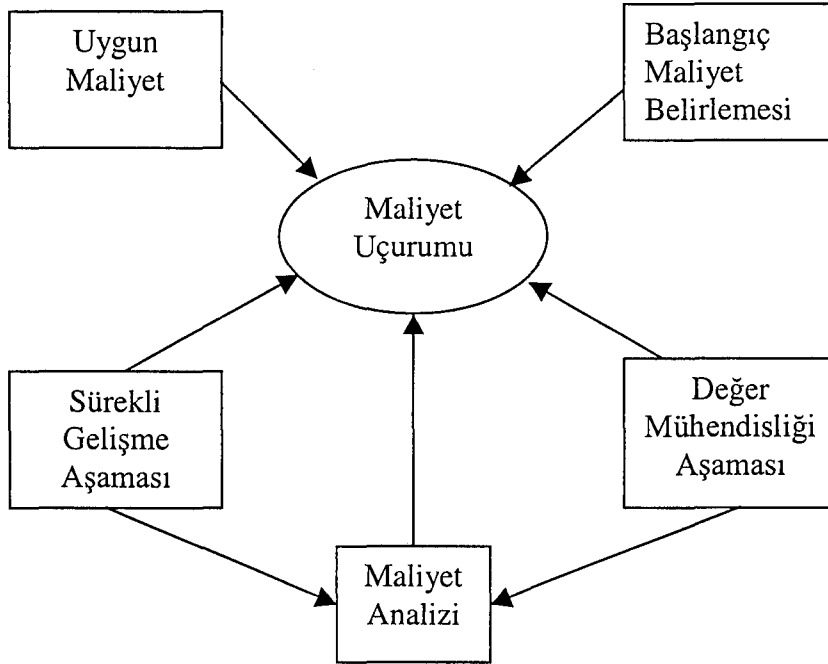
<sup>161</sup> Ansari, a.g.e., s.35.

<sup>162</sup> Aynı, s.36.

<sup>163</sup> Aynı, s.38.

### 2.3.11.9. Maliyet Uçurumunun Belirlenmesi

Hedef maliyeti elde etme, iki ana devresi olan maliyet planlamasını gerektirir; cari maliyet ve uygulanabilir maliyet arasındaki uçurumu hesaplamak ve bu maliyet uçurumunu analiz etmek, ve böylece değer mühendisliği ve sürekli gelişme çabalarıyla uçurumu kapatmak için odaklanır. Bu iki aşamalı planlama işlemi şekil 13.'de açıklanmıştır.<sup>164</sup>



Şekil 15. Hedef Maliyetlemede Maliyet Planlaması

**Kaynak:** Ansari, a.g.e., s.43.

Şekil 15'ün üst yarısı, maliyet uçurumunu gösterir. Bu uygun maliyet, cari maliyet ve ilk belirlenen maliyet arasındaki farktır. Uygun fiyat piyasa güçleriyle belirlenir. İlk maliyet, varolan çalışma yapılarını, teknoloji ve işlemleri varsayarak ürünün maliyetinin öncelikli belirlenmesidir. Bu üretim teknolojilerinde, yöntemlerinde, dağıtım kanallarında değişim olduğu düşünülmez.

<sup>164</sup> Ansari, a.g.e., s.43.

Maliyet planlama aşaması, dinamik ve yenileyicidir. Ürün geliştirme çemberinin her bölümünde, uygun ve uygulanabilir maliyet olaya karışana kadar maliyet kısıtlama hedefi arttırılır.

Maliyet analizinin ilk adımı uygun maliyet ve ilk bakışta hedeflenen maliyetin arasındaki uçurumu hesaplamaktır. Bu karşılaşmadaki maliyet öğelerini belirlemeyi gerektirir. Uygun maliyet ve başlangıç maliyetinin tanımlanması, ürünün tüm yaşam çemberi maliyetlerine, dayanmalıdır ve varolan maliyet belirlemelerinde sürekli olan parçaları içermelidir.<sup>165</sup>

Tam ürün maliyeti kullanılmalıdır, çünkü ürün planlaması ve müşteri fiyatları tüm ürün seviyesindedir. Bu da uygun maliyetin ar-ge, üretim, satış, dağıtım, servis, destek ve şekil bozukluğu maliyetlerini içermesi anlamına gelir.

Maliyet hedefleri, mühendislik tasarımındaki maliyet kısıtlamasına çok ağır bir yük verir, bu arada diğer destek maliyetlerinin kontrolünden uzaklaşır. Maliyet hedeflerini tam ürün seviyesinde oluşturarak, sadece üretim maliyetlerine değil tüm maliyetlere odaklanır. Üretim maliyetlerine hitap eden aynı dizayn oryantasyonu plan için kullanılabilir ve destek aşamasındaki maliyetleri azaltır. Bunu yapmak için faaliyete dayalı yönetim ve iş aşaması mühendisliği gibi araçlardan yararlanır.<sup>166</sup>

Yaşam çemberindeki maliyetlerin hem üreticinin hem de müşterinin bakış açısından incelenmesi önemlidir. Çalıştırma, tamirat, garanti destek ve şekil bozukluğu maliyetleri başlangıçta hedeflenen maliyetin parçası olması gereken öğelerdir. Tüm bunlar müşterinin sahiplik maliyetinin bir parçasıdır. Bazı öğelerin ürün dizaynı sürecinde tahmin edilmesi zor bile olsa önceden tahmin edilmelidir.

Hedefe karşı performansın hem iletişimi hem de geliştirilmesi, varolan tanımların kararlılığında çok önemlidir. Eğer uygun maliyetler şirketin varolan

---

<sup>165</sup> Ansari, a.g.e., s.44.

<sup>166</sup> Aynı, s.45.

hesaplama sistemlerin bir parçası olmayan tanımlamaları içeriyorsa maliyet karmaşaya neden olur ve hedeflerin daha az güvenilir hale gelmesine neden olur. Amortisman güzel bir örnektir. Kâr ve maliyet hedefleri, maliyet amortismanında başarı sağlarken, pek çok firma tarihi maliyeti kullanır. Değiştirmeli maliyet amortismanını kullanmak uygun değildir çünkü hedef maliyetler değiştirmeli maliyetle oluşturulur. Cari ürün maliyeti tarihi maliyet kullanılarak hesaplanır. Hedef maliyetler ve cari maliyetlerin karşılaştırılması uzlaştırıcı olmadıkça geçersiz olabilir.

Maliyet kısıtlama hedeflerini belirlemek için, tüm kapsamlı maliyeti ayrı parçalara ayırtmalıyız. Bu ürün maliyetinin farklı parçalarını anlamayı gerektirir.<sup>167</sup>

Değer zinciri bakış açısı geliştirilmiş girişimlerin olduğu ortamlardaki maliyetleri düzenler. Bu da firmanın hem içinde hem de dışındaki kendi sınırlarında maliyet kısıtlama çabalarının odaklanmasına yardımcı olur. Örneğin, montaj endüstrilerinde, satın alınan parçalar ve alt parçalar üretim maliyetinin %60- 80'ini oluşturmaktadır. Bu endüstrilerde, maliyet kısıtlaması, dış odaklı olmaktadır. Benzer bir şekilde pek çok endüstride, destek ve servis maliyetleri akıntı yönündeki organizasyonlarda oluşmaktadır. Maliyetlerin içe odaklanması, önemli parçalara yönelmemiştir. Çabalar, hedef maliyeti geliştirilmiş girişime yayma şeklinde gelişmelidir.<sup>168</sup>

Yaşam çemberi bakış açısı, maliyeti olduğu dönemde düzenler. Bazı maliyetler ürün çemberinde erken gerçekleşirken bazıları yıllar sonra (aşınma ve çevresel maliyetler) gerçekleşir. işte bu zaman esaslı bakış açısı, firmanın sadece bugünkü maliyete değil de bugünün kararlarından çıkarılan gelecek maliyetlere odaklanmasını sağlar. Aynı zamanda hem üreticinin hem de müşterinin yaşam çemberi maliyetlerini içeren maliyetlerdeki uzun süreli perspektifi geliştirir.<sup>169</sup>

<sup>167</sup> Ansari, a.g.e., s.45.

<sup>168</sup> Aynı, s.46.

<sup>169</sup> Aynı, s.47.

Müşteri bakış açısı, maliyetleri ürün özelliği ile ayarlar. Özellik müşteri tarafından belirlenen fiziksel ya da estetikdir. Ürün özellikleriyle gerçekleşen ayrıştırmadaki hedef maliyetinin ana amacı bu maliyetleri müşterinin perspektifinden incelemektir.

Ürünü özelliklerindeki aşınma payı, belirli özelliğe harcanacak olan uygun miktarı belirler.

Mühendislik bakış açısı, ürünün fonksiyonel bakış açısıdır. Fonksiyon, kendine ait benzersiz tasarımı, üretim takımı, bölümü veya özelliği olan büyük bir alt sistem, alt montaj, parça ve performans boyutu olarak belirlenir. Fonksiyonel bakış açısı tasarım mühendislerinin ürünü incelediği bakış açısıdır. Mühendislik bakış açısı uygun maliyeti her fonksiyon için harcanacak miktar şeklinde ayrıştırır, sonra bu fonksiyonel hedef maliyetini alt sistemleri; parçalara ve bölümlere ayrıştırır. Böylece üretim bakış açısını da sağlar çünkü son ayrıştırma materyallerin ürün için hesaplanmasına bağlıdır.

Hesaplama bakış açısı maliyetleri üç ana alt kategoride düzenlenir. İlk kategori, bir kerede ya da yeniden oluşan maliyetler, ve bu maliyetlerin yıllık veya bir kerelik oluştuğunu göz önüne alarak belirler. İkinci kategori, yeni ya da geçmiş olan maliyettir. Maliyetin yeni bir ürünle veya o üründen kaynaklanan ve geçmiş olan bir maliyetle ilgisini inceler. Son kategori, tasarım ve faaliyet tabanlı maliyetler ve bu maliyetleri etkileyen faktörleri inceler.<sup>170</sup>

- Tek zamanlı maliyetler, yeni ürünle ilgili ürün geliştirmesini ve anapara maliyetlerini içerir. Genellikle bu maliyetler bir üründen daha fazlasından faydalanır. Bunları tek ürünle belirlemek ana ürünü adil olmayan bir şekilde cezalandırmamalıdır ve bu yatırımların doğruluğunu kanıtlamak için kullanılan anapara yatırım analizleriyle çelişkilidir. Tek zamanlı maliyetler, hem ana para yatırım analizi hem de sürekli durumdaki hedef fiyat belirlemeyle incelenmelidir. Yatırımların birden çok ürünle doğruluğu kanıtlandığında, maliyetleri hedef kâr temeline göre belirlenir.

---

<sup>170</sup> Aynı, s.48.

- Yeni maliyetler, yeni ürünün piyasaya sürülmesi kararıyla oluşur. Geçmiş olan maliyetler geçmiş kararların sonucu olarak genişletilen maliyetlerdir. Yeni ürünler bu geçmiş maliyetlerden faydalanır ve onların doğru dağıtılmasına yardımcı olur. Bu maliyetler yönetici, dağıtıcı ve iş destekli maliyetleri içerir.

- Tasarımla ilişkili maliyetler, ürün tasarımında meydana gelen değişikliklerden etkilenen tüm maliyetlerdir ve bunlar değer zincirinin olduğu yerlerde mutlaka oluşurlar. Tasarım üretim maliyeti için en önemli maliyet iken, dağıtım, servis, destek ve yeniden kullanım gibi diğer maliyetler de ürün tasarımından etkilenir. Örneğin, genişlik, uzunluk, ya da ürünün çapı gerekli paket materyallerinin miktarını ve gerekli nakliye yerini etkiler. Bu da nakliye maliyetlerini kullanacak nakliye aracını belirleyerek etkiler(kamyon, tren, gemi). Servis maliyetleri; ürün için tasarlanan kalitenin sağlamlığında etkilidir. Destek maliyetleri; alan eğitimi ve montaj gibi ürünün çalışması ve kurulmasında etkilidir.

Yeniden üretim maliyetleri, kullanılan materyallerin yeniden kullanılabilme derecesinden etkilenir.

Şekil 15, yaşam döngüsünün, değer zincirinin, uygun hedef maliyetteki bazı tipik hesaplama bakış açılarının ilişkilendirilmiş bir kontrol listesidir. Bu şekil, yeniden oluşan yenilenmeyi, tasarımla şekillendirilen ve faaliyetler tarafından şekillendirilen ve işlemler tarafından belirlenen maliyetleri engeller. Sonuçta, değer zincirinin iç bölümü, üründen kalan maliyetlerle ürün için yeni maliyetleri ayırır. Bu kategoride oluşan maliyetler genellikle satış komisyonlarını, reklâmı, ürün yöneticilerinin maaşlarını, ayrıştırılmış genel masraf maliyetlerini içerir. Bu maliyetler ne direkt ürünle izlenebilir ne de ürün tasarım kararlarından etkilenir.

### **2.3.12. Geleneksel Maliyetleme Yöntemi İle Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması**

Birçok firma tarafından kâr planlamasında kullanılan geleneksel yöntem “maliyet artı” yöntemidir. Bu yöntemde, öncelikle üretim maliyetleri belirlenir, daha sonra bu maliyetin üzerine bir kâr payı eklenerek pazar fiyatı elde edilir. Eğer piyasa, bu fiyatı ödemek istemiyorsa, işletme maliyet düşürme yollarını aramaya başlar. Buna

karşılık hedef maliyetleme yönteminde, önce piyasa fiyatı ve ürün için planlanmış bir kâr payından hareketle kabul edilebilir. Bir maliyet düzeyi oluşturulur. Daha sonra, ürün maliyetini kabul edilebilir maliyet düzeyine eşit hale getirmede ürün ve süreç tasarımıyla faydalanır.<sup>171</sup>

Geleneksel yöntemler maliyetleme konusunda sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşırken, hedef maliyetleme dikkatleri müşteri ihtiyaçları ve ürün tasarımı üzerine kaydırmıştır.<sup>172</sup>

Geleneksel “maliyet artı” yöntemi, bir kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu tür yaklaşım, bir organizasyon ile içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı etmekte, sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakta, düzeltici faaliyetleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmakta ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çaba göstermektedir.

Hedef maliyetleme yöntemi ise, bir açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu tür yaklaşım, bir işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumunun önemini göz önünde bulundurmada, sistem davranışının açıklamasında daha karmaşık bir etkileşim ağını dikkate almakta, fiili sonuçlar öncesinde düzeltici faaliyetleri devreye sokmakta ve zaman içinde sürekli daha iyi standartlara ulaşmanın önemini kabul etmektedir.

Geleneksel “maliyet artı” yöntemi ile hedef maliyetleme yönteminin genel bir karşılaştırılması aşağıda gösterilmiştir.

---

<sup>171</sup> Erden, a.g.e., s.104-105.

<sup>172</sup> Yükçü, a.g.e., s.2.

**Tablo 2.** Geleneksel (Maliyet Artı) Yöntem İle Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması

Geleneksel (Maliyet Artı) Yöntem	Hedef Maliyetleme Yöntemi
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyet düşürme için anahtar, tasarımıdır.
Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteriler değildir.	Müşteri verileri, maliyet düşürmede rehberdir.
Maliyet düşürmede, maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar, maliyet düşürmede sorumludur.
Satıcılar ile ürün tasarımından sonra ilgilenilir.	Satıcılar ile, tasarım öncesinde ilgilenilir.
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin, sahiplik maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değerler zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında, değerler zinciri ön planda tutulur.

**Kaynak:** Erden, a.g.e. s.105.

Geleneksel maliyet yönteminin üzerinde yoğunlaştığı nokta, üretim süreçleri olmuştur. Bu yaklaşımda, üretim öncesi maliyetler olan araştırma ve geliştirme, yeni ürün geliştirme maliyetleri, ve üretim sonrası maliyetler dağıtım ve servis maliyetleri, dönem maliyetleri olarak algılanmış ve de her biri ürüne yansıtılmama yüklenmeme gibi bir sorun ortaya çıkarmıştır.<sup>173</sup>

<sup>173</sup> Erden, a.g.e., s.105.



Geleneksel olarak işletmelerin departmanlar veya fonksiyonlar halinde örgütlenmesi her departman yöneticisinin doğal olarak sadece kendi departmanının maliyetleri üzerinde maliyetlerini üretim departmanıyla ilgili olan maliyetlerle sınırlandırmış ve bir ürünü tüm hayat döngüsüyle ilgili maliyetlerini görmezlikten gelmiştir.

Hedef maliyetleme, ürün maliyetlemesine geleneksel maliyetleme sisteminden farklı olarak yaklaşmakta ve bir mamul araştırma - geliştirme ve mühendislik çalışmaları aşamasında ürünün spesifikasyonlarıyla ilgili olarak verilen kararların, o ürünün üretim ve servis döngülerindeki diğer maliyetlerini de etkileyeceğini, dolayısıyla da yeni ürün geliştirme ve dizayn aşamasının üzerinde yoğunlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Geleneksel yaklaşımda ürün dizayn edenler belirli bir maliyet hedefine ulaşmak için açıkça gayret göstermezler.

Hedef maliyet yaklaşımı ise, hem maliyet belirlenmesinde izlenen adımlar, hem de düşünce şekli açısından geleneksel yaklaşımdan önemli ölçüde farklılıklar gösterir. Şekil 16'da izleneceği gibi, ilk iki adım (müşteri isteklerini belirlemek için pazarlama araştırması yapma ve ürün özelliklerinin belirlenmesi) geleneksel maliyetlemedeki adımlara benzer. Bu başlangıç adımlarından sonra süreç oldukça farklılaşır. Hedef satış fiyatı ve hedef ürün hacmi müşterilerin işletmelerin ürünlerine verdikleri değerle bağlantılı olarak belirlenmeye çalışılır. Hedef kâr marjı, uzun dönemli kâr analizleri sonucunda belirlenir. Örneğin, satışlar üzerinden getiri (net gelir/satışlar) kriteri çok yaygın olarak kullanılır. Hedef maliyet, hedef satış fiyatı ile hedef kâr marjı arasındaki farktır. Bu ilişki, hedef maliyet için, şu şekilde gösterilir:<sup>174</sup>

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

Hedef maliyet belirlendikten sonra işletme ürünü oluşturan her bir parça için de ayrı ayrı hedef maliyetler belirlenmelidir. Ürünü oluşturan parçaların

<sup>174</sup> Yükçü, a.g.e., s.4-5.

maliyetlerinin ve spesifikasyonlarının belirlenmesi ve hedeflenen maliyete uygun ürün dizaynının gerçekleştirilmesinde hedef maliyetleme, değer mühendisliğinden yararlanır.

Geleneksel Maliyet Azaltma Süreci	Hedef Maliyetleme Süreci
<p>Müşteri ihtiyaçlarını belirlemek için pazar araştırması</p> <p>↓</p> <p>Ürün spesifikasyonlarının belirlenmesi</p> <p>↓</p> <p>Tasarım</p> <p>↓</p> <p>Mühendislik</p> <p>↓</p> <p><b>TAHMİNLENEN MALİYET</b></p> <p>↓</p> <p><b>Üretim</b></p> <p>↓</p> <p>Periyodik maliyet azaltma girişimleri</p>	<p>Müşteri ihtiyaçlarını ve fiyat noktalarını belirlemek amacıyla pazar araştırması</p> <p>↓</p> <p>Ürün spesifikasyonlarının belirlenmesi</p> <p>↓</p> <p><b>HEDEF MALİYET</b></p> <p>↓</p> <p>Tedarikçi fiyatlama baskısı</p> <p>↓</p> <p><b>Üretim</b></p> <p>↓</p> <p>Sürekli maliyet azaltma girişimleri</p>

Şekil 16. Geleneksel Maliyet Azaltma Süreci İle Hedef Maliyet Azaltma Sürecinin Karşılaştırılması

**Kaynak:** Yükçü, a.g.e., s.5.

### 2.3.13. Hedef Maliyetlemeye İlişkin Sayısal Bir Örnek

A işletmesi belli özelliklere sahip bir x ürünü için pazar potansiyelinin varlığını fark etmiştir. Firmanın pazarlama departmanı, yeni ürünün fiyat ve özellikleri hakkında pazar araştırması yaparak böyle bir ürünün fiyatının 40 Milyon TL olacağını tahmin etmiştir. Pazarlama bölümü yıllık olarak bu fiyattan 20.000 adet yeni ürünün satılacağını tahmin etmektedir. Bu yeni ürünün, tasarlanması, geliştirilmesi ve de üretilmesi için 2 Trilyonluk TL'lık bir yatırım yapılmalıdır. İşletme yatırımlarından %20 getiri istemektedir. Bu bilgilerin ışığında, böyle bir ürünün üretim, satış, dağıtım ve satış sonrası servis için hedef maliyeti şu şekilde hesaplanabilir.

$$\begin{array}{rcl}
\text{Öngörülen satışlar (20.000 ürün x 40.000.000TL)} & = & 800.000.000.000\text{TL} \\
\text{(Eksi) arzulanan kâr (\%20 x 2.000.000.000.000)} & = & \underline{- 400.000.000.000\text{TL}} \\
\text{20.000 ürün için hedef maliyet} & = & 400.000.000.000\text{TL} \\
\text{Her bir ürün için ortalama hedef maliyet :} & & \\
\text{(400.000.000.000TL/20.000)} & = & 20.000.000\text{TL}
\end{array}$$

Hedef maliyet değişik fonksiyonlara (üretim, pazarlama, dağıtım, satış sonrası hizmetler vb.) paylaştırılmalıdır. Her bir fonksiyonel alan gerçek maliyetlerini bu hedef içerisinde tutma konusunda sorumlu tutulmalıdır. Belirlenen dizayn özelliklerine, kalite ve maliyet sınırlamalarına uygun olarak üretim mühendisleri tarafından parça ve malzeme kullanımı, direkt işçilik tüketimi vb. belirlenir. Belirlenen bu bilgiler, finansal muhasebe amacına yönelik temel verileri oluştururlar. Bu standartlar malzeme gereklerini planlama (MRP) amaçlı veri tabanı olarak da kullanılır. Hedef maliyetlere ulaşma çabaları hem organizasyonun içerisinde hem de dışında devam eder. Parça standartları belirlenir belirlenmez, satın almadan sorumlu tedarikçiler, satıcılar ile fiyat konusunda pazarlıklara girerler. Aynı zamanda pazarlıklar ve anlaşmalar. İşletme içinde dizayncılar, mühendisler ve diğer departmanlardaki sorumlu görevliler arasında da devam eder. Çünkü hedef maliyetlere ulaşma konusunda alışılmışın dışında ve üstünde çaba sarf edilmesi, tarafların bir takım özveriler konusunda ikna edilmesini gerektirecektir.

Bu yoğun tempolu organize çaba sonucunda müşterileri kalite ve fiyat yönünden tatmin edecek ve işletmeye yapmış olduğu yatırımın karşılığını yeterli bir kâr payı ile verecek bir ürün piyasaya sunulmuş olacaktır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ISITAŞ SOBA SANAYİ ve TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİ'NDE UYGULAMA

#### 1. ISITAŞ SOBA SANAYİ ve TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Isıtış Soba Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi, 1984 yılında atölye bazında Eskişehir'de kurulmuş ve sermayesini 250 milyar liraya çıkartmıştır. 140 kişinin çalıştığı bu işletme iki bölümden oluşmaktadır, bunlar; bir fabrika ve bir döküm atölyesidir.

İşletme, muhtelif tip kömür sobaları, doğal gaz sobaları, kuzine ve emaye aksesuarları, boru ve yedek parçaları, set üstü ocakları, mini-midi fırın ve elektrikli termosifon üretmektedir.

İşletme ürünlerini, Türk Standartlarına uygun olarak ve ISO 9001 kalitesiyle üretmektedir. "Satış Sonrası Hizmette Yeterlilik Belgesi" bulunmaktadır. Ayrıca tüketicilerin şikâyet ve isteklerini kolayca bildirebilmesi için, internet adresi de bulunmaktadır.

İşletme faaliyetlerini, 10.352 m<sup>2</sup>'si kapalı olmak üzere toplam 21.289 m<sup>2</sup> alan üzerinde sürdürmektedir.

Isıtaş A.Ş.'nin Kalite Politikası; İşletme, kurulan ve uygulanan ISO 9001 Kalite Güvence Sisteminin yeterliliğini, uygunluğunu ve etkinliğini denetlemek için, yılda en az iki kez olmak üzere, kuruluş içi kalite denetimi yapar. İşletme, sistemde oluşan uygunsuzlukları tespit etmek için, denetim planları yapar ve bunları uygulamaya koyar. Sorunlar giderilinceye kadar takip edilir. İç denetim planı, genel müdür tarafından onaylanır.

Tüm müşteri şikâyetleri genel müdüre iletilir. Genel müdür şikâyetlerin giderilmesi için gerekli faaliyetleri belirleyerek (dış görev, tamir, düzeltici ve önleyici faaliyetler gibi), kalite güvence sorumlusunu haberdar eder. Bu sorumlu, şikâyetlerin düzeltilmesinden sorumludur.

İşletme, personel verimliliğini artırmak, kalite bilinci aşılılarak personelin her işlem basamağında katkısını sağlamak, mesleki bilgi düzeyini arttırmak ve ISO 9001 kalite standardının belirlediği hususları daha iyi benimsetmek için, yöntem ve sorumlulukları belirler.

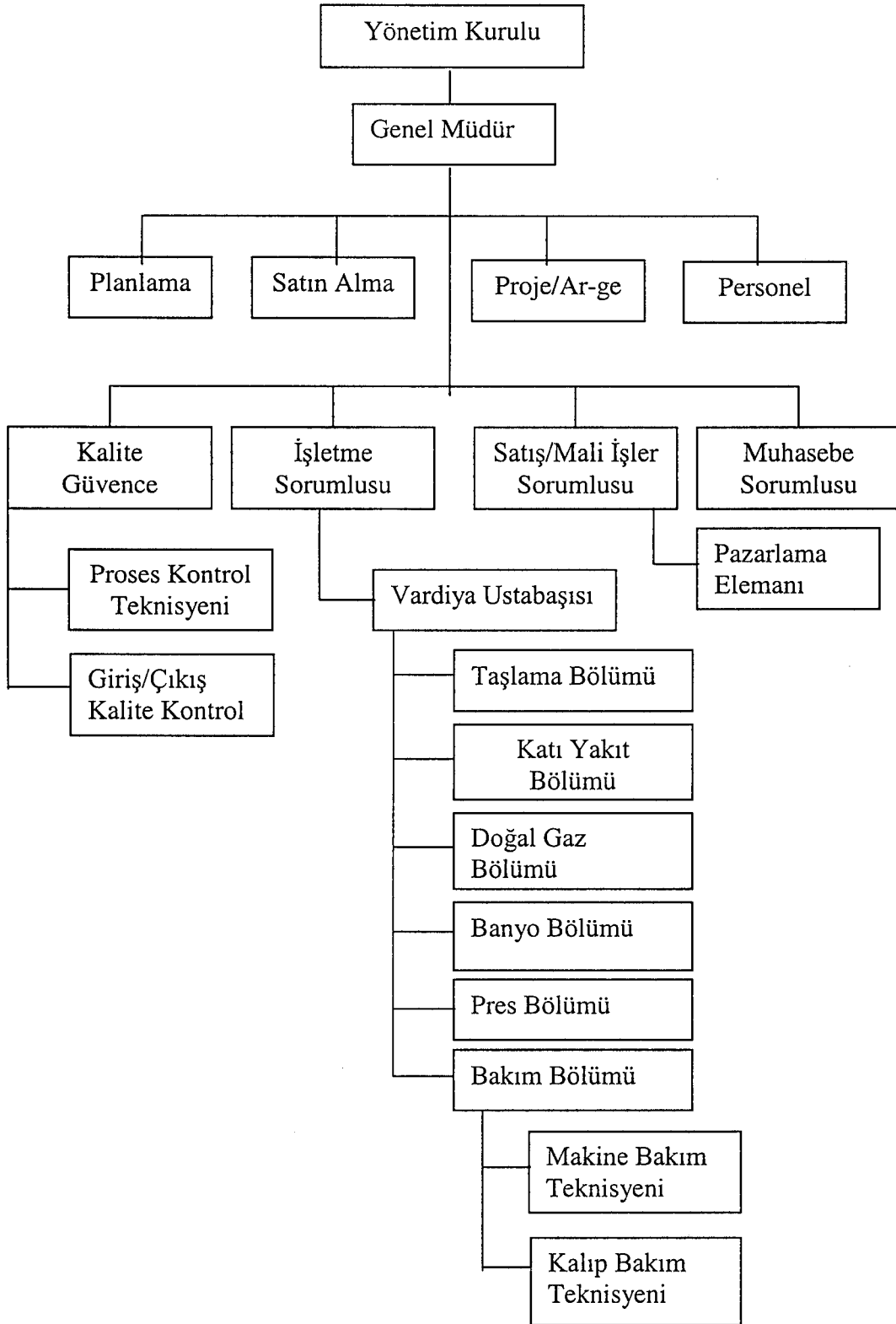
## **2. ISITAŞ A.Ş.'DE ORGANİZASYON YAPISI**

İşletme, genel müdüre bağlı olarak çalışan kalite güvence sorumlusu, işletme sorumlusu, planlama sorumlusu, satın alma sorumlusu, satış ve mali işler sorumlusu, proje ve ar-ge sorumlusu, personel sorumlusu, muhasebe sorumlusu şeklinde organize olmuştur. İşletme sorumlusu, vardiya ustabaşısı denetimindeki taşlama, katı yakıt, doğal gaz, banyo, pres ve bakım bölümlerinden sorumludur.

Makine bakım teknisyeni ve kalıp bakım teknisyeni, bakım bölümüne bağlı olarak çalışmaktadır.

Proses kontrol teknisyeni ve kalite kontrol teknisyeni, kalite güvence sorumlusuna bağlı olarak çalışmaktadır.

İşletmenin ISO 9001 Kalite Belgesi bulunması nedeniyle, organizasyon yapısında yer alan tüm birimler arasında fonksiyonel bir ilişki vardır. İşletmede meydana gelen her türlü olumlu veya olumsuz durumlar tüm birimler tarafından tespit edilerek , daha önceden belirlenen bir komiteye zaman kaybedilmeden iletilir. Bu durumların değerlendirmesi ve sonuca bağlanması bu komite tarafından yapılır. Böylece sorunların çözüm yolları bulunur. Olumlu gelişmelerin de daha ileriye götürülmesi şansı doğmaktadır.



Şekil 17. Isıtış A.Ş.'de Organizasyon Yapısı

### 3.TEDARİKÇİ FİRMALARLA İLİŞKİLER

Üretim aşamasında gerekli olan hammadde/malzemeler, ilgili bölüm sorumluları tarafından belirlenir. Talep edilen malzemeler, depo elemanından sorulur. Depo elemanı, talep edilen bu malzemeler, depoda mevcut ise teslim eder; depoda bu malzemeler yok ise, ilgili bölüm sorumluları talep edilen maddeleri “Malzeme İstek Formuna” yazarak (Ek-1), satın alma sorumlusuna teslim edilir. Depo elemanı ise, minimum stok seviyesinin altına düşen hammadde/malzemelere ait ihtiyaç listesini, satın alma sorumlusuna verir. İlgili bölüm sorumlusu ve satın alma sorumlusu gerekli gördükleri taktirde, beraberce yapılan değerlendirme neticesinde satın alma faaliyeti başlar. Satın alma sorumlusu ihtiyaç olan malzemeyi, hangi tedarikçiden alacağına karar verebilmesi için, gerekli gördüğünde en az üç firmadan teklif alır. Bu firmaların ISO Kalite Güvence Belgeli olanları daha çok tercih edilir. Malzemelerin fiyat ve kalitesi kontrol edilerek, uygun görülen ilgili firmalara ‘Malzeme Sipariş Formu’ doldurularak bildirilir. Fiyat, kalite ve vade karşılaştırması yapılarak, uygun olan firma ile irtibata geçilir. Firmadan teyit faksı geldikten sonra sipariş verilmiş olur.(Ek2)

Ana hammaddeler için (saç, emaye maddesi, tuğla) parti bazında (tonaj) anlaşmalar yapılır. Saç alımında ise Ereğli Demir Çelik T.A.Ş. ile üç aylık sipariş yöntemi ile çalışılır. (Ek3)

### 4. ISITAŞ A.Ş.’DE MEVCUT ÜRETİM SÜRECİ

Üretimde kullanılacak hammadde ve malzemeler, ambar memuru tarafından teslim alınır. Teslim alınan hammadde ve malzemeler, cinslerine göre yerlerine konulur. Üretim bölümünden gelen malzeme taleplerine göre, ilgili üretim aşamalarına gönderilir.

Isitaş’de üretim süreci şu aşamalardan oluşmaktadır.

- Kesme aşaması,
- Şekil verme aşaması,
- Temizleme/Kurutma aşaması,
- Emayeleme/Boyama aşaması,
- Pişirme aşaması,



- Montaj aşamasıdır.

Üretim tarafından talep edilen saçlar, uygun makaslarda levha haline getirilir. Daha sonra bu parçalar, çeşitli tonajlardaki preslere bağlı olan ve şekil vermeye yarayan kalıplar vasıtasıyla şekillendirme işlemine tabi tutulur.

Kesme aşamasından sonra saç, üzerinde bulunan kir, yağ ve pasların temizlenmesi için banyo tabir edilen bölüme alınır. Burada, çeşitli kimyasal bileşikler (asit, yağ giderici, soda gibi) yardımıyla temizleme yapılır ve sıcak hava tüneline kurutulur. Kuruyan saçlar, emaye tabancaları yardımıyla, emaye bileşiği (kil, kuarts, frit ve renklendirici) yardımıyla saçın üzerine yapıştırılır ve kurutulmak için ayrılan bölüme asılır. Kuruyan bu parçalar 700-800 derece ısıdaki tünel ve/veya kutu fırınlar yardımıyla pişirilir ve emayenin sertleşerek saç üzerine yapışması sağlanır. Pişen bu parçaların montajı yapılmak üzere montaj bölümüne gönderilir. Burada ürün çeşidine göre kullanılacak diğer parçalar (döküm, düğme, pleyt, bek, anahtar gibi) birleştirilir. Böylece nihai ürünler ortaya çıkarılmış olur. Bu ürünler ambalajlanıp etiketlendikten sonra, nihai ürün deposuna alınır. Müşterilerin talep ettikleri ürün çeşitleri bu depodan sevk edilir.

LPG, elektrik ve doğalgaz ile çalışan ürünler test edilir sonra, ambalajlanıp etiketlenir ve nihai ürün deposuna alınır.

## **5. ISITAŞ A.Ş.'DE MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI**

İşletme ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesinde; tam maliyet esasına dayalı, fiili maliyetler esas alınarak safha maliyet sistemi uygulanmaktadır. Üretim maliyetleri parça bazında belirlenir. Ürünlerin nihai olarak maliyetlerinin belirlenmesinde ortalama maliyet yöntemi kullanılır. Üçer aylık dönemler itibarıyla, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri, ilgili dönemde üretilen mamul ve yarı mamullere verilen zorluk derecesine bölünerek, eşdeğer mamul miktarı belirlenir. Belirlenen katsayıya dayanılarak, ürünlere pay verilir.

İşletme birçok ürün ürettiğinden, burada sadece 31x50 Kovalı Sobaya ait bilgilerden faydalanılarak örnek hesaplamalar yapılmıştır. Diğer ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması Ek 4'te gösterilmiştir.

İşletmenin muhasebe bölümü, ilgili tablodan (Ek 4), bir önceki üç aylık döneme ait ürünlerin miktar ve maliyet bilgilerini belirler. Bu bilgilerden, ilgili dönemde oluşan iade miktar ve tutarları çıkarılır. Bu verilerden faydalanılarak envanter çıkarılır. Bu işlemi şöyle gösterebiliriz:

Ürün Adı	Devir	Devir Tutarı TL	İade	İade Tutarı
31x50 Kovalı Soba	16	212.872.346	----	----

2000 yılı devir miktarı 16 adet ve bunların tutarı ise 212.872.346 TL dir. İade miktarı olmadığından bu rakamlar aynen alınır. Bundan sonra işletmenin toplam satışları ve üretim miktarı yardımıyla birinci üç aylık envanteri çıkarılır:

Devreden	Toplam Satış	Üretim	31.03.2001
16	48	105	73

İşletme birinci üç aylık dönemde bu üründen 48 adet satmış ve 105 adet üretmiştir. Buna göre envanter yapılır ise ;

Dönem Sonu Stok Miktarı =

Devreden Stok Miktarı + Dönem İçi Üretim Miktarı - Dönem İçi Satış Miktarı

Dönem Sonu Stok Miktarı = 16 + 105 - 48 = 73 adettir.

Bunu belirledikten sonra ürünlerde kullanılan hammadde ve malzemelerin maliyeti belirlenir. İşletme hammadde ve malzemelerin kullanım miktarına %11,1 oranında fire payı ekleyerek maliyet hesaplarını yapar. Bu da şu şekilde belirlenir:

MALZEME	İMALAT	BİRİM	TOPLAM	FİRELİ	BİRİM FİYAT	TUTAR TL
SAÇ	105	15	1575	1750	197.511	345.644.250
EMAYE	105	800	84.000	93.333	426.488	39.805.640
DÖKÜM	105	14	1470	-----	224.612	330.179.640
TUĞLA	105	-----	-----	-----	155.982	0

Hammadde ve malzemelerin toplam maliyeti belirlendikten sonra sıra direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerini belirlemeye gelir.

Üçer aylık dönemler itibariyle, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri aşağıdaki gibi olmaktadır;

• Direkt işçilik maliyetleri şu şekilde hesaplanır:

Ürün Adı	İşçilik Çarpanı	Üretim Miktarı	Eşdeğer Mamul Miktarı	İşçilik TL	İşçilik Payı TL
31x50 KOVALI SOBA	1.3	105	81	4.810.454	388.536.669

Bu hesaplamada işçilik çarpanı, o ürünün üretimindeki zorluk derecesini belirtir. İşletme işçilik çarpanını belirlerken, Star Lüks Kovalı Sobayı baz almış yani bu sobanın işçilik çarpanını 1 olarak almış ve hesaplamalarını ona göre yapmıştır. Genelde her ürün için bu çarpan farklılık arz eder. Ancak bazen de benzer ürünlerde bu çarpan aynı olmaktadır. Bu çarpan yardımıyla işletme bütün ürünlerini eşdeğer bir seviyeye indirgeyip ona göre mamullerin maliyetlerini hesaplar.

31x50 Kovalı soba için direkt işçilik çarpanı 1.3 olarak belirlenmiştir. Birinci üç aylık dönemdeki üretim miktarı olan 105, işçilik çarpanı olan 1.3'e bölünür ve eşdeğer mamul miktarı olan 81 adet bulunur. Bu rakam birim direkt işçilik fiyatı olan 4.810.454 TL ile çarpılarak, bu ürün için birinci üç aylık dönemde toplam direkt işçilik maliyeti olan 388.536.669 TL bulunur.

Birim direkt işçilik maliyeti; birinci üç aylık dönemdeki brüt ücret, SSK işveren payı, SSK işçi payı, işsizlik sigorta payı ve fazla mesai ücreti toplanıp, toplam eşdeğer mamul miktarına bölünmesiyle bulunur. Bu işlemi Ek 4'de görebiliriz.

• Genel üretim maliyetleri de şu şekilde hesaplanır:

Ürün Adı	İşçilik Çarpanı	Üretim Miktarı	Eşdeğer Mamul Miktarı	Birim Genel Üretim Maliyeti TL	Toplam Genel Üretim Maliyeti TL
31x50 KOVALI SOBA	1.3	105	81	5.965.206	481.805.100

İşletme genel üretim maliyetlerini belirlerken direkt işçilik çarpanını 1.3 olarak almıştır. Birinci üç aylık dönemdeki üretim miktarı olan 105 adet, direkt işçilik çarpanı olan 1.3'e bölünür. Buradan eşdeğer mamul miktarı olan 81 adet bulunur. Bu rakam da birim genel üretim maliyeti olan 5.965.206 TL ile çarpılarak bu ürün için birinci üç aylık dönemde toplam genel üretim maliyeti olan 481.805.100 TL bulunur.

Birim genel üretim maliyeti; elektrik, su, doğalgaz, bakım –onarım ücretleri, işletme malzemesi giderleri, endirekt işçilik, yemek servis, kira, sigorta giderleri ve amortisman giderleri toplanarak eşdeğer mamul miktarına bölünmesiyle bulunur. Bu işlemi Ek 5'te görebiliriz.

Direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetlerinin belirlenmesinden sonra işletme bu ürün için oluşan bütün maliyetleri toplam olarak belirler;

<b>MALİYET UNSURU</b>	<b>TOPLAM MALİYET TL</b>
SAÇ	345.644.250
EMAYE	39.805.640
DÖKÜM	330.179.640
TUĞLA	0
TOPLAM DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ	388.536.669
TOPLAM GENEL ÜRETİM MALİYETİ	481.805.100
TOPLAM AMBALAJ PAYI (105 x 1.000.000 TL)	105.000.000
<b>TOPLAM</b>	<b>1.903.843.646</b>

İşletme, toplam ürün maliyetini belirledikten sonra ortalama maliyet yöntemine göre birim ürün maliyetini şu şekilde hesaplar:

<b>Ürün Adı</b>	<b>Toplam Maliyet</b>	<b>Toplam Adet</b>	<b>Ortalama Maliyet</b>	<b>Satılan Malın Maliyeti</b>	<b>31.03.2001 Envanter TL</b>
31x50 Kovalı Soba	1.903.843.646	121	15.734.245	755.243.760	1.148.599.886

İşletmenin elinde 2000 yılından devir olarak bulunan 16 adet 31x50 kovalı sobaya ilaveten, birinci üç aylık dönemde üretilen 105 adet soba eklenerek 121 adet soba miktarı bulunur. Toplam maliyet olan 1.903.843.646 TL, 121 adete bölünerek ortalama birim soba maliyeti olan 15.734.245 TL bulunur. Satılan malın maliyeti tutarı ise satış miktarı olan 48 adet ile ortalama birim soba maliyeti olan 15.734.245 TL çarpılarak 755.243.760 TL bulunur. 31.03.2001 itibariyle işletmenin elindeki 35x50 kovalı soba miktarı daha önceki hesaplamalardan 73 adet olarak bulunmuştu. Bu rakam ortalama birim maliyet olan 15.734.245 TL ile çarpılarak 31.03.2001 tarihi itibariyle 73 adet ürünün toplam maliyeti 1.148.599.886 TL bulunur.

Bütün bu yapılan işlemleri işletme her ürün için ayrı ayrı yapmaktadır. Her ürün için oluşan maliyetlerin toplanmasıyla işletme birinci üç aylık dönemde oluşan maliyetlerini ve ürün stoklarını belirlemiş olmaktadır.

İşletme fiyatlandırma yaparken maliyet+kâr yöntemini kullanmaktadır. Öncelikle ürünün toplam maliyeti belirlenir, sonra bu maliyete üst yönetimin belirlemiş olduğu %25 kâr oranı eklenerek o ürünün satış fiyatı belirlenir.

## **6. ISITAŞ A.Ş.'DE ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİ**

Yeni ürün geliştirme faaliyetleri şu şekillerde olmaktadır:

- Müşteri talepleri ve sektörde yer alan firmaların üretimleri dikkate alınarak yeni ürünler geliştirilir
- Ar-ge faaliyetleriyle mevcut ürünlerde iyileştirmeye gidilir. Bu da üç şekilde yapılır; Tasarımın yenileştirilmesi, malzeme ve gereçlerde iyileştirme ve kaliteye yönelişle ürünlerde iyileştirmeye gidilir. Örneğin tuğla yerine dökümün ürünlerde kullanılması gibi, kataloğa yeni ürünler yerleştirilerek.

## **7. ISITAŞ A.Ş.'DE YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME FAALİYETLERİ**

İşletme ISO 9001 Kalite Belgesi aldığından, altı ayda bir yeni iki ürün geliştirmek durumundadır. Ayrıca mevcut ürünlerde iyileştirmeye giderek, kalitede uygun bir düzeye gelmek için gayret sarf etmektedir. Kaliteye ayrı bir önem verir. İşletmenin kalite politikası, uzun dönemde müşterilerin kalite ihtiyaçlarına uygun ve güvenilir nitelikte ürün vermeyi sağlamaktır. Bu hedefi gerçekleştirmek için işletme hatasız üretim yapmayı ve kalite sistemini kurmayı planlamıştır.

Isıtış A.Ş.'de Ürün İyileştirme Çalışmaları; Ürün iyileştirme çalışmalarına, müşterilerden gelen şikâyet ve isteklerin belirlenmesiyle başlanır. Bu şikâyet ve istekler üretim bölümüne anında bildirilir. Kalite kontrol sorumlusu denetiminde, ar-ge ve üretim bölümlerinin ortak çalışmasıyla sorunlar giderilmeye çalışılır. Ürünle ilgili istekler de ar-ge bölümüne bildirilerek ürünün istenilen seviyeye getirilmesi sağlanır. Bunların dışında nakliye sırasında meydana gelen aksaklıkların ar-ge bölümüne bildirilmesiyle üründe veya ambalajında yapılan değişikliklerle iyileştirmeye gidilir.

Örneğin bir soba çeşidi nakliye sırasında zarar görüyor ise fabrika içinde örnekleme yöntemiyle ambalajlanması yapılarak, ürünün ona göre tasarlanması sağlanır. Böylece ürünlerin zarar görmeden müşteriye ulaşması sağlanır.

Müşterilerin şikayet ve istekleri, servisler aracılığıyla veya direkt bağlantı kurularak fabrikaya iletilir. Ayrıca sorun ve isteklerin daha kolay bir biçimde işletmeye ulaşması için “Ücretsiz Tüketici Danışma Hattı” da tüketicilere hizmet vermektedir.

Yeni ürün geliştirme düşüncesi, toptancılar veya bayilerden gelen fikirler doğrultusunda oluşturulur. Piyasanın beklentileri öğrenilir ve buna göre yeni ürünler geliştirilmeye çalışılır.

## **8. ISITAŞ A.Ş.’DE YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME SÜRECİ VE HEDEF MALİYETİN BELİRLENMESİ**

Genel müdür, yeni ürün tasarımı için çalışmalarını başlatmaktan ve yeni ürün tasarım çalışmalarının kontrollünden sorumludur. Proje/ar-ge sorumlusu, yeni ürün tasarımı için gerekli faaliyetleri başlatmaktan ve AutoCad programını kullanarak yeni ürün tasarımının gerçekleşmesinden sorumludur.

İşletmede, yeni ürün tasarım faaliyetleri, proje/ar-ge sorumlusunun kontrolünde işletme sorumlusu ile beraber gerçekleştirilir.

Yeni ürün olarak pazara sürülmesi düşünülen ve genel müdür tarafından belirlenen ürünlere ait faaliyetler, altışar aylık dönemlerle, proje/ar-ge sorumlusu tarafından, Proje/Ar-Ge İş Planlama Formu (Ek 6) ile genel müdüre sunulur.

İşletme yeni bir ürünü geliştirirken şu faktörlere ilişkin veriler göz önünde bulundurulur:

- Ürüne ait kapasite,
- Tasarım süresi,
- Ürünün kullanım yeri ve amaçları,
- Hedef maliyetler veya referans maliyetlerle ilgili bilgiler,

- Benzer ürünlerle ilgili referanslar, özellikler, müşteri şikâyetleri,
- Pazar araştırması ve sonuçları,
- Makine ve ekipman durumu,
- Tasarım sonucunda üründe emniyet şartları, maliyet azaltma tedbirleri (işçilik ve malzemede),
- Aşınan parçanın maksimum değişim süreleri,
- Malzeme tespiti,
- Ürün üretilebilme kapasitesi,
- Ürünün verimi (ısı verimi),
- Hedef ürünle ortaya çıkan ürün arasında kıyaslama (maliyet, verim, dayanma gücü vb.),
- Prototip imalatı.

Proje/ar-ge sorumlusu, yukarıda anlatılanlar çerçevesinde, ilgili ürünler konusunda bazı çalışmaları da yürütür. Planda yer alan ürünlere ait verilerin yeterli veriler olup olmadığı plandaki verilerin yeterli olması veya tamamlanması durumunda, tasarımın ana amacı dikkate alınarak, ön teknik etüdler hazırlanır. Bunlar bir rapor şeklinde genel müdüre sunulur. Genel müdür raporu inceledikten sonra kararını olumlu veya olumsuz olarak bildirir. Karar olumsuz ise, ön teknik etüdler öneri ve tavsiyeler doğrultusunda devam ettirilir ve tekrar onaya sunulur veya tasarım işlemi durdurulur. Ön teknik etüdler onaylanmış ise, ilk tasarım proje ar-ge sorumlusu ile diğer çalışanlar tarafından hazırlanır ve proje/ar-ge sorumlusu tasarıma ait gözden geçirme çalışmalarını yapar. Bulunan eksiklikler varsa giderilmesi için diğer çalışanlara Çalışma Programı (Ek 7) ile iletilir.

Onaylanan ilk tasarıma, uygun isim ve numara verilir. Proje/ar-ge sorumlusu, tasarımda kullanılacak olan standartları ve normları tespit eder. Proje/ar-ge sorumlusu, işletme ve satın alma sorumluları ile temasa geçerek, malzemelerin temin edilebilirliği, makine ve ekipmanın yeterli olup olmadığı konularında bilgi alır.

Yeni tasarıma ait detay mühendislik hesaplamaları, ilgili standartlara ve normlara bağlı olarak, planlama sorumlusu tarafından yapılır.

Detay tasarım sırasında aşağıdaki kriterler dikkate alınır:



- Emniyetli çalışma şartları,
- Maliyet azaltıcı işçilik kriterleri ve fire azaltma tedbirleri,
- Aşırı işçilik ve malzeme kullanımının engellenmesi,
- Bakım ve işletme kolaylıklarının dikkate alınması,
- Aşınan parçaların maksimum değişim süreleri, malzeme tespiti, kapasite açıklamaları,
- Giren – çıkan enerji hesabı,

Proje/ar-ge sorumlusu, tasarım çıktılarının kriterlere uygun olup olmadığını tespit eder ve tasarımda uygun olmayan noktalar için revizyonlar yapılır.

Detay tasarım sonuçları dikkate alınarak, ilgili tasarım için gerekli malzeme ve teçhizatın sağlanabilirlik kontrolü yapılır. Planlama sorumlusu gerek gördüğünde satın alma sorumlusu ile görüşerek, malzemelerle ilgili sağlanabilirlik, fiyat gibi kriterlerle ilgili görüşme yapar ve bu konuda araştırma yapılmasını ister. Ayrıca ürünün üretilebilirliği konusunda işletme sorumlusu ile tasarım aşamalarında görüşülerek bilgi alınır ve görülen aksaklıklar tespit edilerek bilgi alınır ve gerekli değişiklikler yapılır.

Hedeflenen tasarım ile gerçekleştirilen tasarım arasında sapmaların ve değişikliklerin belirlenmesi için uygunluk Tasarım Karşılaştırma Formu (Ek 8) ile yapılır. Hedeflenen sapmalar tespit edilerek gerekçeli rapor genel müdüre sunulur.

Tamamlanan tasarıma göre prototip imalatı yapılması için proje/ar-ge sorumlusu, genel müdürden teknik istekte bulunur. Prototip yapılması / yapılmaması kararı genel müdür tarafından verilir.

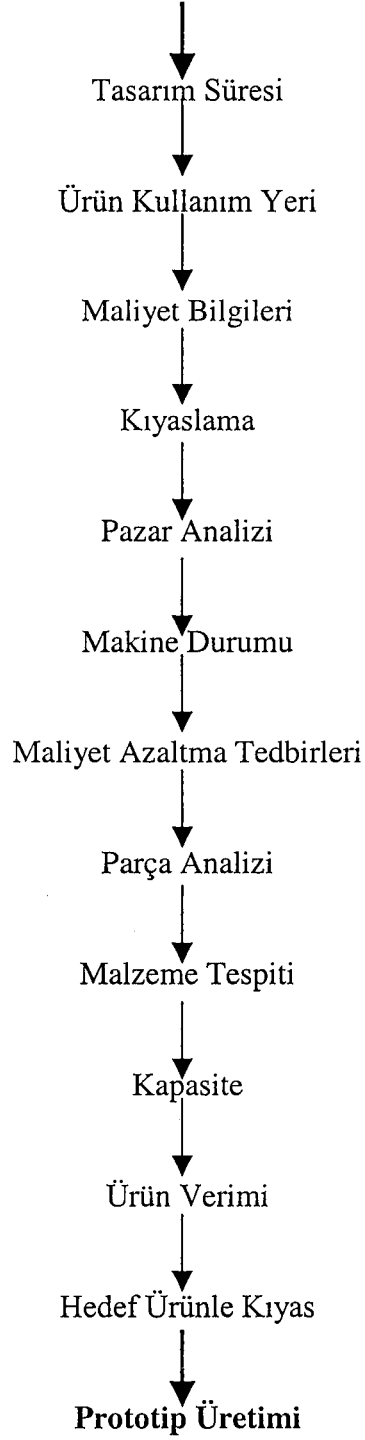
Prototip üretimi sırasında görülen aksaklıklar ve hatalar, proje ar-ge sorumlusu tarafından işletme sorumlusunun görüş ve önerileri alınarak tesbit edilir. Gerekli tasarım revizyonları, proje ar-ge sorumlusu tarafından yapılır.

Tasarımı yapılan ürün, fabrika sahası içinde montaj edilip test için denem yapılır. Ürünün çalışması esnasında planlama sorumlusu, kalite güvence sorumlusu, işletme sorumlusu ve proje ar-ge sorumlusu hazır bulunur. Sonuçlar belirlenir. Problem tespit

edilir ise revizyon tasarıma gönderilir. Montajı yapılan ürünün deneme odasında ilk çalıştırılması gerçekleştirilir. Tasarımı tamamlanan ürün için patent alınması mümkün ise, patent başvuru çalışmaları genel müdür tarafından başlatılır.

Bütün bu kriterler dikkate alınarak ortaya çıkan üründe aksaklıklar ve hatalar belirlenip iyileştirmeye gidilir. Eğer ürünün maliyeti beklenen düzeyde değil ise ürünün maliyeti kabul edilebilir bir seviyeye çekilmeye çalışılır.

## YENİ ÜRÜN GELİŞTİRME SÜRECİ



Şekil 18. Isıtaş A.Ş.'de Yeni Ürün Geliştirme Süreci

İşletmede, yeni ürünün geliştirilmesine tasarım süresinin belirlenmesiyle başlanır. Yeni ürünün tasarlanıp üretimine geçme süresi belirlenir. Bu aşamadan sonra, ürünün hangi amaçlar için kullanılacağı belirlenir. Ürünün fonksiyonları da irdelenir. Belirlenen fonksiyonlar ürünün hedef maliyetinin tespitine katkıda bulunur. Bu aşamadan sonra işletme, ürünün pazar potansiyelini araştırır. Sonuçlar olumlu ise ürünün üretilme kararı verilir. Bu aşamada işletmenin elinde bulunun üretim imkânları önemlidir. Bu nedenle makine ve ekipman durumu gözden geçirilir. Bundan sonra maliyet açısından önemli olan ve ürünün maliyetine direkt etkisi olan ürünün emniyet şartları ve maliyet azaltma tedbirleri gözden geçirilir. Bu sırada ürünün bazı parçalarının aşınması nedeniyle değiştirilmesi gerekir. Böylece aşınan parçaların maksimum değişim süreleri belirlenir. Sonra, üründe kullanılacak malzemelerin tespiti yapılır. Bütün bunlar belirlenerek, işletmenin yeni ürünü üretebilme kapasitesi ölçülür. Sonra, hedef ürün ile ortaya çıkan ürün arasında karşılaştırma yapılır. Bu aşamadaki kriterler şu şekildedir; ürünün maliyeti, ürünün verimi ve ürünün kullanım süresidir. Bu aşamadan sonra sıra ürünün prototipinin üretilmesine gelir. Bu üretilecek ürüne en yakın modeldir. Sonuçta işletmenin üretebileceği yeni bir ürün ortaya çıkmış olur.

Üretim sırasında karşılaşılan aksaklıklar incelenir ve giderilmeye çalışılır. Maliyet azaltıcı önlemler alınır. Montaj kolaylıkları yapılmaya çalışılır. Ürünün parçalarının montajı zor ise üründe revizyonlara gidilir.

### **8.1. Isıtış A.Ş.'de Yeni Bir Ürün Olan 3012 Modern Pleytli Ocağın Geliştirilmesi Süreci**

İşletme geliştireceği yeni ürünün adını 3012 Modern Pleytli Ocak olarak belirlemiştir. İşletme geliştirmek istediği bir ürün için satış bütçesini önceden hazırlar. İşletme bu üründen yılda 5000 adet satmayı hedeflemektedir. Piyasadaki rekabet dikkate alınarak ürünün satış fiyatı 25.000.000 TL dir. Daha önce de belirttiğimiz gibi işletmenin kâr marjı %25 tir. İşletme hedef maliyetini de buna göre belirlemiştir. Hedef ürün maliyeti ile ortaya çıkan ürünün maliyet kıyaslaması yapılır. Yeni ürünün hedef maliyeti şöyle hesaplanır:

Hedef Maliyet = Satış Fiyatı – İstenen Kâr

Hedef Maliyet = 25.000.000 – 5.000.000

Hedef Maliyet = 20.000.000.TL olur.

İşletmenin yeni ürünü üretebilmesi için bazı kalıplara ihtiyaç vardır. Bu kalıpların bazıları mevcut, bazıları ise yeni alınacaktır. İşletmenin bu yeni ürünü üretebilmesi için kesme, sıvama, şekil verme ve delik açma kalıplarına ihtiyacı vardır. Kesme ve delik açma kalıpları işletmenin elinde var iken, sıvama ve şekil verme kalıplarını dışarıdan alacaktır. Bu da işletmeye ek maliyetler getirecektir. Bu maliyetleri işletme geliştireceği yeni ürüne yansıtır. İşletmenin elindeki kalıp mevcudu şu şekildedir:

<b>3012 MODERN PLEYTLİ OCAK İÇİN KULLANILACAK KALIPLAR</b>	
Kesme Kalıbı	Mevcut
Sıvama Kalıbı	Yeni Alınacak
Şekil Verme Kalıbı	Yeni Alınacak
Delik Kalıbı	Mevcut

İşletme, kalıp mevcudunu belirledikten sonra kalıplarda kullanılacak malzemelerin isimlerini ve kaçar adet kullanılacağını belirler. Bu da şu şekilde olmaktadır:

<b>KALIPLARDA KULLANILACAK MALZEMELER</b>	
<b>Kalıp Adı</b>	<b>Kullanım Adedi</b>
<b>KESME KALIBI</b>	
Platin	3
Çelik Platin	1
<b>SIVAMA KALIBI</b>	
Zimba	2
Platin	2
<b>ŞEKİL VERME KALIBI</b>	
Zimba	2
<b>DELİK KALIBI</b>	
Çelik	1

İşletme, bu ürünün üretilmesinde kullanacağı kesme kalıbında; platinden üç adet, çelikten bir adet, sıvama kalıbında; zimbadan iki adet, platinden de iki adet, şekil verme kalıbında; zimbadan iki adet ve delik açma kalıbında; çelikten bir adet kullanacaktır.

Bunlar belirlendikten sonra, bu malzemelerin birim fiyatlarından faydalanılarak dört kalıpta kullanılacak malzemelerin toplam maliyeti bulunur. Bulunan bu maliyet yeni üretilecek ürünün birim başına toplam kalıp malzeme maliyeti olacaktır. Bunu da şu şekilde bulabiliriz:

<b>BİRİM BAŞINA TOPLAM KALIP MALZEME MALİYETİ</b>			
<b>KALIP ADI</b>	<b>Kullanılan Adet</b>	<b>Birim Fiyat TL</b>	<b>Toplam TL</b>
<b>Kesme Kalıbı</b>			
Platin	3	140.000	840.000
Çelik	1	100.000	100.000
<b>Sıvama Kalıbı</b>			
Zımba	2	85.000	170.000
Platin	2	240.000	480.000
<b>Şekil Verme Kalıbı</b>			
Zımba	2	85.000	170.000
<b>Delik Açma Kalıbı</b>			
Çelik	1	100.000	100.000
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>1.860.000</b>

**Birim Başına Toplam Kalıp Malzeme Maliyeti : 1.860.000 TL /Adet**

İşletme birim toplam kalıp malzeme maliyetini belirledikten sonra yeni geliştirilecek olan üründe kullanılacak malzemeleri tespit eder. Bu malzemeler ayrıntılı bir şekilde Tablo 3'te gösterilmiştir. Yeni üründe kullanılacak olan bu malzemelerin birim fiyatı, üründeki kullanımı, adet fiyatı ve tutarı belirlenir. Birim fiyat, kullanım ve adet birbiriyle çarpılarak, her bir malzemenin ürüne olan maliyeti belirlenir. Bu işlem üründe kullanılacak tüm malzemelere uygulanır. Sonuçta, tüm malzeme maliyeti toplanarak, bir birim üründeki toplam malzeme maliyeti bulunur. Bunu da aşağıdaki tablo yardımıyla bulabiliriz:

**Tablo 3.** 3012 Modern Pleytli Ocak İçin Gerekli Malzemeler

MALZEME ADI	BİRİM FİYAT	KULLANIM	ADET	TUTAR (TL)
BORU KELEPÇESİ	1.492.700	0,0065	4	38.810
ANAGAZ BOR. TAMPON LAS.	25.000	1	1	25.000
MODERN ÇAKMAK	2.526.927	1	1	2.526.927
KLEMENS	54.556	1	1	54.556
SİLİKON KABLO GR.	195.000	1	1	195.000
FİŞLİ KABLO	223.432	1	1	223.432
PLEYT	1.750.401	1	1	1.750.401
GÖZ LAMBASI		1	1	0
ŞALTER	147.377	1	1	147.377
LASTİK AYAK	12.369	1	4	49.476
DÜĞME (GAZLI)	22.171	1	4	88.684
ALÜMİNYUM BORU KISA-3001	1.492.700	0,028	2	83.591
UZUN ALÜMİNYUM BORU	1.492.700	0,052	1	77.620
ANAGAZ BORUSU MODERN	150.825	0,410	1	61.838
MUSLUK BÜYÜK (0.70)	250.160	1	1	250.160
ORTA MUSLUK (0.60)	250.160	1	1	250.160
MUSLUK KÜÇÜK (0.45)	250.160	1	1	250.160
YARDIMCI BEK	67.080	1	1	67.080
NORMAL BEK	95.632	1	1	95.632
KUVVETLİ BEK	125.075	1	1	125.075
MODERN OC. SAĞ IZGARA	296.863	1	1	296.863
MODERN OC. SOL IZGARA	295.700	1	1	295.700
3,3*13 YSB MATKAP UÇLU		1		0
KABLO GEÇİT LASTİĞİ	14.940	1	1	14.940
REKOR (PIPO)	57.718	1	1	57.718
<b>TOPLAM</b>				<b>7.026.201</b>

İşletme dışından alınacak malzemeler, birkaç tedarikçiden alınan teklifler değerlendirilerek, yeni ürüne en uygun olan parçaları satan tedarikçilerle iletişime geçilir.

Yeni üründe kullanılacak olan örneğin boru kelepçesi malzemesinin birim fiyatı 1.492.700 TL/birim dir. Bu malzeme 0.0065 oranında bu üründe kullanılacak ve 4 adete ihtiyaç vardır. Dolayısıyla bu malzemenin yeni ürün içindeki maliyeti:  $1.492.700 \times 0.0065 \times 4$  çarpımından 38.810 TL/adet bulunur.

**Yeni Alınacak Kalıpların Yeni Ürün Başına Birim Maliyetinin Hesaplanması;** Kesme kalıbı ve delik kalıbı işletmenin elinde bulunduğundan ayrıca bir maliyet unsuru olarak dikkate alınmamaktadır. Yeni alınacak olan sıvama ve şekil verme kalıplarının maliyeti dikkate alınmaktadır. Bu iki kalıbın toplam maliyeti, yeni



ürün hedef satış miktarına bağlı olarak, birim başına yeni kalıp maliyeti olarak belirlenir. Bu işlem şu şekilde olmaktadır:

Yeni alınacak olan ;

Sıvama Kalıbının Maliyeti	1.287.000.000 TL
Şekil Verme Kalıbının Maliyeti	+ 1.100.000.000 TL
	<u>2.387.000.000 TL</u>

**Birim Yeni Kalıp Maliyeti:** 2.387.000.000 TL/5000 adet

**Birim Yeni Kalıp Maliyeti:** 477.400 TL/adet

Bu ürün için kullanılan birim direkt işçilik maliyeti ve birim genel üretim maliyeti olarak, yeni ürünün üretimine benzerlik gösteren 'Tek Gözlü Ocak' baz alınmıştır. Bu ürünün ambalaj maliyeti olan 650.000 TL de yeni ürüne benzerlik gösterdiğinden, birim maliyete aynen eklenecektir.

Birim yeni kalıp maliyetini bulduktan sonra yeni geliştirilecek ürünün maliyetini bulabiliriz:

TOPLAM MALZEME MALİYETİ	7.026.201
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ	2.806.923
GENEL ÜRETİM MALİYETİ	+ 3.480.727
<b>BİRİM MALİYET</b>	<b>13.313.851</b>
BİRİM KALIP MALZEME MALİYETİ	1.860.000
BİRİM YENİ KALIP MALİYETİ	477.400
BİRİM AMBALAJ MALİYETİ	+ 650.000
<b>TOPLAM BİRİM MALİYET</b>	<b>16.351.251</b>

Bulunan bu yeni ürün maliyeti üst yönetimin bilgisine sunulur. Bu maliyet kabul edilebilir bir düzeyde ise üst yönetim, deneme üretiminin yapılması yönünde üretim bölümüne talimat verir.

Ürünün üretilmesine karar verilir ise 50 adet deneme üretimine geçilir. Deneme üretimi sırasında aksaklıklar tespit edilir ise iyileştirmeye gidilir.

Deneme üretimiyle işletme, gerçekleşen ürünün toplam maliyetinin ne kadar olduğunu daha doğru bir şekilde belirleyecektir. Bu aşamada ürün somut bir şekilde ortaya çıktığından, maliyet unsurları bir kere daha gözden geçirilir. Ürün ile ilgili tüm ayrıntıları üretim sorumlusu gözden geçirir. Üretim sorumlusunun incelemesi sonucunda, baz alınan ürün için gerekli olan direkt işçilik 2 saat idi ancak ortaya çıkan ürün için gerekli olan direkt işçilik ise 2.5 saattir. Bu fark, yeni ürünün üretiminin daha karmaşık olmasından ve yeni parçaların montajının fazla zaman almasından kaynaklanmaktadır. Bu artış ürünün maliyetine yansıtacaktır. Diğer taraftan, yeni ürünün ambalajı baz alınan ürüne göre %30.7 daha büyük olduğundan, yeni ürünün ambalaj maliyeti artacaktır.

İşletme, direkt işçilik maliyetlerini ve genel üretim maliyetlerini, direkt işçilik saatini esas alarak dağıttığından, ortaya çıkan ürün için birim direkt işçilik maliyeti ve birim genel üretim maliyeti değişecektir.

## 8.2. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Baz ürünün direkt işçilik maliyeti 2 direkt işçilik saati için 2.806.923 TL idi, yeni ürünün birim direkt işçilik saati ise 2.5 direkt işçilik saati olduğundan, birim direkt işçilik maliyeti 3.508.653 TL olacaktır. Aynı şekilde baz ürünün genel üretim maliyeti direkt işçilik saati bazında 2 direkt işçilik saattir ve bunun maliyeti ise 3.480.727 TL idi, yeni ürünün birim genel üretim maliyeti, 2.5 direkt işçilik saatine göre 4.350.908 TL hesaplanır. Ayrıca baz ürünün ambalaj maliyeti 650.000 TL idi, fakat yeni ürün hacim olarak %30.7 baz üründen büyük olduğundan maliyeti de fazla olacaktır. Yeni ürünün ambalaj maliyeti 850.000 TL olarak tespit edilmiştir. Bütün bu yeni maliyet bilgilerinden yola çıkarak, yeni ürünün maliyetini şöyle hesaplayabiliriz:

TOPLAM MALZEME MALİYETİ	7.026.201
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ	3.508.653
GENEL ÜRETİM MALİYETİ	+ 4.350.908
<b>BİRİM MALİYET</b>	<b>14.885.762</b>
BİRİM KALIP MALZEME MALİYETİ	1.860.000
BİRİM YENİ KALIP MALİYETİ	477.400
BİRİM AMBALAJ MALİYETİ	+ 850.000
<b>TOPLAM BİRİM MALİYET</b>	<b>18.073.162</b>

Yeni ürünün gerçek birim maliyeti 1.721.911 TL artışla 18.073.162 TL olmuştur.

Bütün bu maliyet analizlerinden sonra yeni ürünün üretilip üretilmemesi kararı üst yönetimin yani genel müdürün elindedir. Bu maliyet, piyasa koşullarına göre kabul edilebilir bir maliyet ise genel müdür üretilmesi yönünde talimat verir.

İşletmenin yeni ürün için başta belirlediği 20.000.0000 TL hedef maliyetten daha düşük olan 18.073.162 TL bir maliyet bulunmuştur. Bu da işletmenin kârlılığına olumlu katkıda bulunacaktır.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletmeler büyümek ve gelişmek istiyorlar ise, yeni ürün geliştirme çalışmalarına ayrı bir önem vermeleri gerekir. Çünkü bu, işletmenin piyasadaki rekabet gücü ile doğru orantılıdır. İşletme, müşterilerinin taleplerine uygun ve kaliteli ürünler geliştirdikçe piyasadaki rakiplerinin daima bir adım önünde olacaktır.

Yeni ürün geliştirme faaliyetinin işletmeye bir maliyeti olacaktır. Bunun yanında geliştirilen yeni ürünün piyasada tutulup tutulamayacağı ise o işletme açısından bir risktir. Çünkü bazı ürünler piyasada tutulurken, bazıları da tüketiciler tarafından benimsenmemektedir. Bunun sebepleri; üretim girdilerinin yüksek oluşu, pazarlama araştırmasının yeterince yapılmaması, ürün fiyatının olması gerekenden yüksek düzeyde belirlenmesi, ürün talebinin tahmin edilenden az olması gibi nedenlerdir. Bütün bu nedenlerden dolayı işletme, geliştireceği yeni ürünün pazar analizini ve maliyet analizini dikkatlice yapmalıdır. Aksi takdirde, yapılacak olan yatırımın atıl bir duruma gelerek, işletmeyi zarara sokması kaçınılmazdır.

Isıtış Anonim Şirketi'nin geliştirmiş olduğu bu yeni ürünün piyasada tutulmaya başladığını gören rakipler, ürünün benzerlerini piyasaya sunmaya başlarlar, dolayısıyla işletmenin kârlılığı düşer. Böylece piyasaya giren yeni ürünün yaşam dönemi kısaltmaya başlar. İşletmenin bunu bilmesi gerekir ve ona göre politikalarını oluşturması gerekir. Yeni ürün gerileme aşamasına girdiğinde, reklâmlar yaparak ürünü tüketiciye benimsetme yoluna gidebilir. Ya da ürünün fiyatında yapılacak indirimle, müşterilerin ilgisini çekme yoluna gidebilir. Bu önlemler alınarak ürünün yaşam süreci uzatılabilecektir.

Yeni ürünün getireceği risklerin minimize edilebilmesi için bu işletme, yeni ürün takımı oluşturabilir. Takım üyelerinin yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmelidir. Bu takım üyelerinden sorumlu ürün yöneticisi, üyeleri mevcut ürünlere ve geliştirilecek olan yeni ürüne konsantre ederek, daha başarılı ürünlerin geliştirilmesine yardımcı olur.

Üst yönetim, pazarlama yöneticisi ve araştırma – geliştirme bölümünün yöneticisi, yeni ürün kararının alınmasında etkili rol oynar. Dolayısıyla yeni ürün geliştirme sürecinin başında ve her aşamasında, ürünle ilgili kararlarda koordineli bir şekilde çalışması sağlanmalı. Bölümler arası uyumlu çalışmayla daha başarılı ürünler üretilebilecektir.

Yeni ürünlerin fiyatlandırması yapılırken, pazar koşulları ve işletmenin sektördeki yeri dikkate alınmalıdır. Yeni ürünün piyasada tutulması, fiyatlandırma politikasıyla yakından ilgilidir. Piyasada geçmişi olmayan ürünler fiyat açısından daha avantajlıdır. Müşteri isteklerini ölçecek ya da rekabet sağlayacak bir ölçü yoktur. Müşterinin ödeyebileceği fiyatı belirlemek zordur. Müşteri istekleri yerine stratejik ve rekabetçi faktörler yeni bir ürünün fiyatlandırılmasında önemli rol oynar.

Fiyatlandırma, pazarlama yöneticisinin görevidir. Fiyatlandırma kararlarını alan yönetici, tüketici geliri, iş koşulları, rakip firmaların tepkileri ve benzeri konularda değerlendirmeler yapması gerekir. Bu değerlendirmeler sonunda piyasaya uygun bir fiyat belirlenmelidir.

Yeni ürünler, eski ürünlerden farklı fiyatlama işlemlerini gerektirmektedir. Çünkü yeni ürünlerin farklı tarafları vardır ve bunların benzerleri pazarda yer almamaktadır. Bu nedenle, yeni ürünün fiyatı belirlenirken klasik fiyatlandırma politikalarından farklı bir politika izlenmelidir. İşletme ilk etapta pazar talebini yüksek fiyattan karşılayabilir. Sonraki dönemlerde işletme rekabetle karşılaşacağından fiyat indirimleri yapmalıdır.

Isıtış Anonim Şirketi, yeni geliştireceği ürünün hedef satış miktarını önceden tahmin etmiştir. Ancak ürün piyasaya girdikten sonra yaşam süreci kılacak ve her dönemde fiyata bağılı olarak talep miktarı değışecektir. Bu durumda işletme fiyata göre talep miktarını tahmin etme yoluna gitmelidir.

Piyasadaki rekabet nedeniyle işletme, fiyatlar üzerinde çok fazla etkili olamamaktadır. Üretilmesi düşünölen yeni ürünün maliyeti, işletmenin rekabet edebilmesi için önemli durumdadır. İşletme makul düzeyde kâr etmelidir. Bu kârı da

maliyetlerini belli seviyeye çekerek elde edebilir. Bunu da işletme, hedef maliyetleme yoluyla gerçekleştirebilir.

Birçok firma tarafından kâr planlamasında kullanılan geleneksel yöntem “maliyet artı” yöntemidir. Bu yöntemde, öncelikle üretim maliyetleri belirlenir, daha sonra bu maliyetin üzerine bir kâr payı eklenerek pazar payı elde edilir. Eğer piyasa, bu fiyatı ödemek istemiyorsa, işletme maliyet düşürme yollarını aramaya başlar. Buna karşılık hedef maliyetleme yönteminde, önce piyasa fiyatı ve ürün için planlanmış bir kâr payından hareketle, kabul edilebilir bir maliyet düzeyi oluşturulur. Daha sonra, ürün maliyetini kabul edilebilir maliyet düzeyine eşit hale getirmede ürün ve süreç tasarımından faydalanır.

Hedef maliyetleme, pazar tarafından yönlendirildiğinden müşteri düşünceleri, işletme tarafından hedef maliyetleme süreci boyunca devamlı olarak göz önünde bulundurulmalı. Kalite, maliyet ve zaman ile ilgili müşteri isteklerinin, eş zamanlı olarak, ürün ve süreçle ilgili alınacak kararlarla ilişkisi kurulmalı ve bu tür istekler maliyet analizlerine rehberlik edecektir.

Müşteriler üzerinde odaklaşma, ürün geliştirme ile ilgili mühendislik faaliyetlerini de yönlendirir. Pazardaki talep, mühendislik çalışmalarını da şekillendirdiğinden müşteriler üzerine yoğunlaşılmalıdır.

İşletme müşterileri tasarım ekibine dahil etmeli ve müşterilerden gelen istek ve şikayetler dikkate alınarak pazarda karşılaşılabilecek olumsuzlukların önceden belirlenmesine katkıda bulunacaktır.

Müşteriler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlenmelidir. Çünkü çok karışık ve fazla kaliteli ürünler pahalıya mal olurlar. Bu nedenle mümkün olduğunca parça sayısı minimize edilmeye çalışılmalı ve de ekstra faaliyetlerin ekstra maliyetlere yol açacağı düşünüülerek tasarım aşamasına özen gösterilmelidir.

Bir ürünün maliyetinin %80-%85'i ürünün geliştirme ve mühendislik aşamasında verilen kararlarla belirlenmektedir. Bu nedenle, bu aşamada gerçekleştirilecek faaliyetler için harcanacak fazladan bir maliyet, ileride üretim ve üretim sonrası ortaya çıkabilecek kayıplardan, en azından milyarlarca liralık maliyetten tasarruf sağlayacaktır.

İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki rekabet dikkate alındığında, yeni ürünlerin üretilmesinde hedef maliyetleme yönteminin kullanılması işletme açısından faydalı olacaktır.

## **EKLER**







## MALZEME SİPARİŞ FORMU

Tarih :

No :

Sayın .....

Aşağıda belirtilen malzemelerin belirtilen zamanda tarafımıza gönderilmesini rica eder, iyi çalışmalar dileriz.

Saygılarımızla

Tel :

Fax :

Sıra No.	Tedarikçi Stok No	Malzeme Kodu	Malzeme Adı	Sipariş Miktarı	Birim Fiyatı	Vade	Temin

### NOT:

1. Nakliye.....aittir.
2. Birim fiyatlara KDV dahildir/değildir.
3. Malzemeler hazır olduğunda faxla/telefonla bildiriniz.
4. Malzemeler teyidimiz olmadan kargo/ambara verilmeyecektir.
5. Nakliye sırasında uygun olmayan şartlardan dolayı meydana gelebilecek hasarlar satıcıya aittir.
6. Malzemenin uygun nitelikte olduğunun tespiti için ilgili şartname/teknik resim geçerlidir.
7. Hertürlü ihtilaf halinde ESKİŞEHİR mahkemeleri yetkilidir.

TEYİD EDİYORUM  
(KAŞE/İMZA)

Lütfen okuduktan sonra teyid ediniz:Org. San. Bölgesi 6.Cadd. Tel: 0 222 2360091 Fax: 0 222 2360032

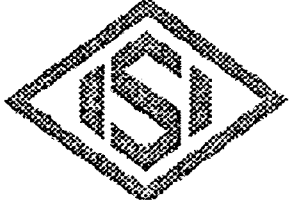
F10/11.09.2000-1







MAL ADI	İŞÇİ ÇARPANI	EMM.	İŞÇİLİK	GÜĞ	İŞÇİ PAYI	GÜĞ PAYI
31X50 TURBO KOVALI SOBA	1.3	81	4.810.454	5.965.206	388.536.669	481.805.100
36X50 TURBO KOVALI SOBA	1.3	169	4.810.454	5.965.206	814.076.831	1.009.496.400
36X60 TURBO KOVALI SOBA	1.3	42	4.810.454	5.965.206	203.519.208	252.374.100
HALK TİPİ TUĞLALI SOBA	0.7	64	4.810.454	5.965.206	309.243.471	383.477.529
PAÇALI KUZİNE A.H.	0.7	86	4.810.454	5.965.206	412.324.629	511.303.371
36X60 TURBO KOVALI SOBA Y.M.	1.1	495	4.810.454	5.965.206	2.383.361.300	2.955.488.427
STAR LÜKS KOVALI SOBA	Ana Soba 1.0	10	4.810.454	5.965.206	48.104.540	59.652.060
CAMLI LÜKS DÖKÜM SOBA	0.5	20	4.810.454	5.965.206	96.209.080	119.304.371
MAJOLİK KOVALI KUZİNE A.H.	0.7	14	4.810.454	5.965.206	68.720.771	85.217.229
MAJOLİK ÇİFT FIRINLI KOVALI KUZİNE	0.7	71	4.810.454	5.965.206	343.603.857	426.086.143
MAJOLİK ÇİFT FIRINLI TUĞLALI KUZİNE	0.7	71	4.810.454	5.965.206	343.603.857	426.086.143
HALK TİPİ EMAYE DÖKÜM SOBA	0.7	71	4.810.454	5.965.206	343.603.857	426.086.143
HALK TİPİ EMAYE CAMLI DÖKÜM SOBA	0.7	71	4.810.454	5.965.206	343.603.857	426.086.143
SUNFİRE HERMETIC	1.0	325	4.810.454	5.965.206	1.563.397.550	1.938.691.950
BACALI SUNFİRE 6.000 KCAL	1.0	150	4.810.454	5.965.206	721.568.100	894.780.900
BACALI SUNFİRE 11.000 KCAL	0.4	1250	4.810.454	5.965.206	6.011.463.558	7.454.516.788
MAJOLİK TUĞLALI KUZİNE	0.7	29	4.810.454	5.965.206	137.441.543	170.434.457
SOBALAR		3021			14.532.382.679	18.020.887.002
0.40 70 CM. BORU	1.0	18500	60.722	75.298	1.123.381.613	1.393.050.932
0.40 33 CM. BORU	1.4	1786	60.722	75.298	108.432.143	134.460.714
0.40 25 CM. BORU	1.5	533	60.722	75.298	32.385.067	40.158.933
0.40 16 CM. BORU	1.6	313	60.722	75.298	18.975.625	23.530.625
11 L DİRSEK	0.8	625	60.722	75.298	37.951.250	47.061.250
BORU-DİRSEK		21757	60.722	75.298	1.321.125.698	1.638.262.455
EMAYE AYNA	0.2	50	144559	179261	7.227.950	8.963.050
EMAYE KUZİNE TABLA	1	100	144559	179261	14.455.900	17.925.100
EMAYE BÜYÜK TABLA	1	100	144559	179261	14.455.900	17.925.100
YAYLI KAPAK	2	100	144559	179261	14.455.900	17.925.100
31X50 ALTTAN HAVALI KOVA	2	200	144559	179261	28.911.800	35.852.200
36X60 ALTTAN HAVALI KOVA	2	100	144559	179261	14.455.900	17.925.100
MANGAL	3	45.000	144559	179261	6.505.159.986	8.066.483.854
MANGAL TEPŞİ	1	20	144559	179261	2.891.180	3.585.220
PORTATİF MANGAL	5	25	144559	179261	3.613.975	4.723.550
TOPLAM		45.695	144559	179261	6.605.628.491	8.191.312.274



## 20.. YILI PROJE/ARGE İŞ PLANLAMA FORMU

TARİH:..../....20...

SIRA NO	İŞ EMRİ NO	YENİ ÜRÜN	KAPASİTE	YENİ TASARLANACAK ÜRÜNLER				STANDART	AÇIKLAMALAR	HEDEF SÜRE
				KULLANIM AMACI	KULLANIM YERİ	REFERANS MALİYET	HEDEF MALİYET			

SIRA NO	İŞ EMRİ NO	REVİZE EDİLECEK ÜRÜN	REVİZE EDİLECEK ÜRÜNLER		AÇIKLAMALAR	HEDEF SÜRE
			REVİZYON AMACI	REVİZYONLAR		

PROJE/ARGE SORUMLUSU

PLANLAMA SORUMLUSU

TARİH

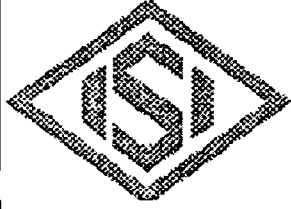
İMZA:

TARİH

İMZA:

..../..../20...

..../..../20...

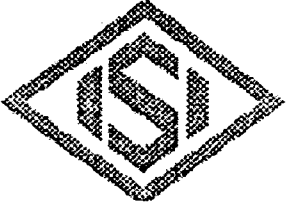


## PROJE/ARGE SORUMLUSU....HAFTA ÇALIŞMA PROGRAMI

TARİH:..../....20...

SIRA NO	İŞ EMRİ NO	KONU	GELİŞ TARİHİ	PLANLANAN TARİH	PERSONEL	KONTROL	BİTİŞ TARİHİ
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
			PROJE/ARGE SORUMLUSU		PLANLAMA SORUMLUSU		
			TARİH	İMZA:	TARİH	İMZA:	
			..../..../20...		..../..../20...		



 <b>TASARIM KARŞILAŞTIRMA FORMU</b>	TARİH:
	İŞ EMRİ NO:

PLANLAMA SORUMLUSUNA	ÜRÜN ADI:	<input type="checkbox"/> YENİ <input type="checkbox"/> REVİZE
----------------------	-----------	--

SIRA NO	KONU	HEDEFLenen	GERÇEKLEŞENLER	MÜŞTERİ KULLANIMI SIRASINDA TASARIMINI GEÇERLİLİĞİ
1	KULLANIM AMACI			
2	KULLANIM YERİ			
3	KAPASİTE			
4	REFERANS ÜRÜN			
5	HEDEF MALİYET			
6	STANDARDI			
7	TEKNİK KOŞULLAR			
7.1	EMNİYETLİ ÇALIŞMA KOŞULLARI			
7.2	BAKIM VE İŞLETME KOLAYLIĞI			
7.3	ÇEVRE SAĞLIĞI KOŞULLARI			
7.4	YEDEK PARÇA KOLAYLIĞI			

<p>Bilgilerinize Arz Ederim.</p> <p>Saygılarımla</p> <p>PROJE/ARGE SORUMLUSU      Tarih:...../...../20...</p> <p>F50/20.5.2000-0</p>	AÇIKLAMALAR:

## KAYNAKÇA

Akçay Okan, **Endüstri İşletmelerinde Yeni Mamul Geliştirme ve Pazarlama Yönetimi Açısından Analizi**. Ankara: 1977.

Ansari Shahid L., **Target costing: The Next Frontier in Stratejik Management**. Chicago: 1997.

Barış Gülfidan, **“Yeni Mamül Kararları ve Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş.’de Bir Uygulama.”** Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992.

Baş İ. Melih, **“İşletmelerde Ar-Ge ve Yenilik Stratejileri,”** **Verimlilik Dergisi**. Cilt no 17 sayı no 2: Şubat 1988.

Bayou Mohamed E., **“Three Routes For Target Costing”**, **Managerial Finance**. Basım:24, sayı:1, Michigan: 1998.

Butcher, Stephan A.; Laker Michel, **“Market Driven Product Developmet”**, **Marketing Management**. Sayı 9, 2000.

Cemalcılar İlhan, Doğan Bayar ve İnal C. Aşkın, **İşletmecilik Bilgisi**. Ankara: E.İ.T.İ.A. Yayını, 1974.

Cemalcılar İlhan, **Pazarlama**. Eskişehir: İktisadi Ve İdari İlimler Akademisi Yayını, 1979.

Curaoğlu İbrahim, **“Fiyatlandırma Politikaları ve Stratejileri Armatür ve Boru Sanayii Üzerine Uygulama Çalışması.”** Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Ün. Sos. Bil. Ens., 1996.

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, **Target Costing And Value Engineering**. Oregon: Productivity Press, 1951.

Dean Joel, **Yeni Mamulün Fiyatlanması**. Çeviren: Semih Bükler.Eskişehir: EİTİA, 1978.

Ekin Cemal, **Pazarlama Yönünden Yeni Mal Geliştirme Üzerine Bir Model**. Adana: 1975.

Erem Tunç, **Yönetim Açısından Pazarlama**. İstanbul: 1980.

Erden Selman Aziz, **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**. Isparta, 1999.

Fıratlı Erdoğan, **Yeni Mamül Kalite Kontrolü**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 1983.

Gürsoy Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**. İstanbul: 1997.

Gagne Marget L., "Target Costing," **Journal of Business and Industrial Marketing**. Cilt no: 10, sayı no: 1, 1995.

Gürsel H. Hüldan, **Firma Açısından Yeni ürünlerin Planlanması ve Değerlendirilmesi**. Ankara: 1979.

Hatipoğlu Zeyyat, **Maliyet Muhasebesi**. İkinci basım. İstanbul: 1997.

İvabubuchi, Y.,Fukuda, J.and Cooray, S., "Target Cost Management In Japanese Companies", **Management Accountig Research**. Sayı 5, 1994.

Jolson Marvin A., **Pazarlama Yönetimi**. Çeviren: Seval Yakışan, 1988.

Kotler Philip, **Pazarlama Yönetimi**. Cilt 2, Bilimsel Yayınlar Derneği, 1975.

Karalar Rıdvan, **İşletme: Temel Bilgiler, İşlevler**. Dördüncü basım, Eskişehir: 1995.

Karalar Rıdvan, **İşletme Politikası**. Üçüncü basım, Eskişehir: 1998.

Karabulut Muhittin ve İsmail Kaya, **Pazarlama Yönetimi ve Stratejileri**. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul:1988.

Karafakıoğlu Mehmet, **Pazarlama Bileşeni Olarak Fiyatın Mamul ve Mamul Hattı İçin Belirlenmesi ve Türkiye'deki Uygulama**. İstanbul: İst. Ün. İşletme Fak. Yayını, 1974.

Kato Y., "Target Costing Support Systems: Lessons From Japanese Companies", **Management Accounting Research**. Sayı, 4., 1993.

Kutlay Aysun, "Ürün Geliştirme Faaliyetlerinin Yönetiminde Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin Kullanımı ve ETİ Gıda A.Ş.'de Bir Uygulama." Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.

Leduc Robert, **Yeni Mamul Tanıtımı**. İstanbul: 1971.

Mucuk İsmet, **Modern İşletmecilik**. Dördüncü basım. İstanbul: Der Yayınları, 1989.

Okyay Engin, **Yeni Mamül Kararları ve Türkiye'deki Uygulaması**. İstanbul, 1975.

Peker Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: 1988.

Rogars Lean, **İlke ve Yöntemleriyle Pazarlama**. İstanbul: 1996.

Sevgener Sait ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**. Üçüncü basım. İstanbul: 1993.

Şakrak Münir, **Maliyet Yönetimi**. İstanbul: yasa yayınları 1997.

Şahin Mehmet, **Üretim Yönetimi**. Eskişehir: 1998.

Şireli Aykut F., **Firmalarda Fiyatlandırma**. İkinci basım. İstanbul: 1978.

Tenekecioğlu Birol, **Pazarlama Araştırması**. Eskişehir: 2000.

Turgay Tayfun, “Yeni Ürün Düşüncesi ve Firmalar Açısından Etkinliği,” **Anadolu Ün. İ.İ.B.F. Dergisi**. Cilt no 12, Sayı no 1-2.

Tokol Tuncer, **Pazarlama Yönetimi**. Bursa: 1983.

Tokol Tuncer, **Pazarlama Araştırması**. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını, 1984.

Tosun Kemal, **Yönetim ve İşletme Politikası**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, 1990.

Yalçın Asuman ve Füsün Sezer, **Pazarlama Bilgileri**. Eskişehir: 1995.

Yükçü Süleyman, Yeni Bir Fiyatlandırma Aracı Olarak “Hedef Maliyetleme,” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt no 1, Sayı no: 3, (Eylül 1999).