

# KÜRESEL REKABET ORTAMINDA REKABETÇİ ÜSTÜNLÜK SAĞLAYAN SİHİRLİ ÜÇGEN: MALİYET-KALİTE-ZAMAN

**Yrd. Doç. Dr. Yunus CERAN\***

## ÖZET

Küresel rekabet ortamında ve pazarlarda, ürünleri düşük fiyatlı, yüksek kaliteli ve daha hızlı sunabilmek için işletmelerin ileri üretim teknolojilerini kullanmaları ve yeni bir üretim ortamı üzerinde yoğunlaşmalarının büyük bir maliyet baskısına yol açması, tüketicilerin yaşam biçimlerinin, satın alma istek ve davranışlarının değişmesi, ürün yaşam sürelerinin kısalması nedeniyle sürekli yenilik yaparak değişik ürünler üretme zorunluluğu işletmeleri, daha kaliteli ürünleri daha ucuza üretip, daha hızlı pazara sunarak ve daha düşük fiyattan satarak rekabetçi üstünlük sağlayabilmek için günümüzde rekabet anahtarları olarak kabul edilen **maliyet-kalite-zaman** sihirli üçgenini optimal düzeyde gerçekleştirmek zorunda bırakmıştır.

Bu çalışmada, rekabet avantajı sağlamada anahtar faktörler olan ve karşılıklı üç büyüklüğü ifade eden **maliyet-kalite-zaman** sihirli üçgeni ile bu faktörleri destekleyici enstrümanlar hakkında bilgiler verilmeye çalışılmış ve günümüze gelindiğinde sihirli üçgende sistem değişimine gidilmesi, eş zamanlı iyileştirmelerin yapılması, yeniden yapılandırılması ve bölümlendirilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

**ANAHTAR KELİMELER:** Maliyet, Kalite, Zaman, Hedef Maliyet Yönetimi, Toplam Kalite Yönetimi, Zaman Tabanlı Yönetim

## ABSTRACT

### THE MAGICAL TRIANGLE WHICH PROVIDES COMPETITIVE SUPERIORITY IN THE GLOBAL COMPETITION ENVIRONMENT: COST-QUALITY-TIME

That the use of companies advanced manufacturing technologies and their concentration on a new production environment in order to offer products foster and with the low prices and high quality in the global competition conditions and markets lead to a big cost pressure, that the changes in the life styles, shopping attitudes and tendencies of costumers and that due to the shortening of the life-time of products companies are forced to produce variety of products through continues inventiens, forced companies to achieve the optimal level of **cost-quality-time** magical triangle which is seen keys for competition today in order to achieve competitive superiority by producing better quality products whit low costs and offering them foster to the market and selling them at a lower price.

This study consideres the **cost-quality-time** magical triangle, which are key factors for achieving competitive superiority and, which refers to the three inter dimension of production and the instruments that support these factors. The paper suggests that today the magical triangle system changes need to be made, the magical triangle and improvements needs to be recenstiveted and parted.

**KEY WORDS:** Cost, Quality, Time, Target Cost Management, Total Quality Management, Time Based Management,

\* Niğde Üniversitesi Niğde İ.İ.B.F İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman ABD. Öğretim Üyesi

## 1. GİRİŞ

**U**luslararası rekabet, son yıllarda işletmeleri giderek artan bir biçimde kalite, zaman ve maliyet baskısı ile karşı karşıya bırakmış, işletme yönetimi felsefesinin içeriğini de yönetimin çalışanları da kapsayacak biçimde, çalışanların da yönetime katılması olarak genişletmiştir. İşletmelerdeki stratejik performans faktörleri içine maliyetler, daha doğrusu fiyatlar yanında artan müşteri yararları da girmiştir. Terminolojiye göre kalite ve zaman da stratejik performans faktörleri kapsamına girmektedir. Ayrıca ortaya çıkan süre gecikmeleri de Ar-Ge maliyetlerini artırmıştır. Böylece manyetik üçgen, gerilim üçgeni ve sihirli üçgen gibi adlarla da anılan Maliyet-Kalite-Zaman üçgeni ortaya çıkmıştır.

Dünyada son yıllarda yaşanan sosyal, kültürel, ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak, tüketicilerin yaşam biçimleriyle, satın alma istek ve davranışları da değişmiştir. Bu nedenle de işletmeler varlıklarını sürdürebilmek, daha kaliteli ürünleri daha ucuza üretip, daha düşük fiyattan satarak rekabet edebilmek için günümüzde rekabet anahtarları olarak kabul edilen maliyet-kalite-zaman üçlüsünü optimal düzeyde gerçekleştirmek zorunda kalmıştır.

Küresel pazarlarda gerçekleşen küresel rekabet koşullarında işletmelerin yaşam savaşı verdikleri bir dönemde, bu savaşı kazanabilmeleri için kalite, maliyet (fiyat) ve zaman (hız) ile müşteriye hizmet boyutunda rekabet yeteneğine sahip olmaları ve sürekli geliştirmeleri gerekmektedir. Geçmişte, maliyet, kalite ve zaman faktörlerinden herhangi iki tanesi işletmenin yaşamını sürdürmesi açısından yeterli olurken, bugün üç faktörün bir araya gelmesi işletmeye önemli bir rekabet avantajı sağlamaktadır. Stratejik Yönetim Muhasebesi de, stratejik kararların maliyet muhasebesi bilgileriyle desteklenmesini talep etmekte, bunun içinde genel rekabet stratejileri olan ve sihirli üçgen olarak adlandırılan üç rekabet stratejisi maliyet, kalite ve zaman rekabet faktörlerini önermekte ve bunları tamamlamada kullanılan yönetim teknikleriyle

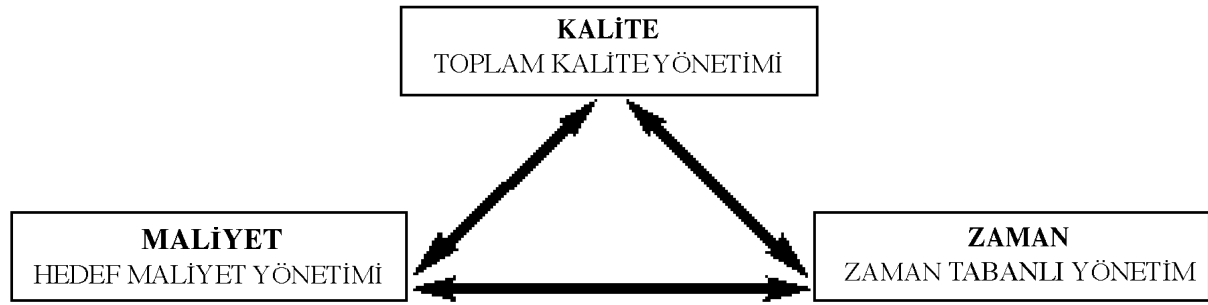
le desteklenerek stratejik ve operatif düzeyler arasında köprü görevi görmesini amaçlamaktadır.

## 2. REKABET AVANTAJI YARATMA FAKTÖRLERİ VE ENSTRÜMANLARI

İşletmeler, küresel pazarlarda rekabet avantajı elde etmek için ürün maliyetlerini en aza indirmede, hammadde ve malzeme, yarı ürün ve ürünlerdeki hata oranının azaltılması için stoklama düzeyini saptamada kalite ve stok kontrolüne geçmiş, stoksuz üretim yaparak üretim ortamının değişmesine katkıda bulunmuştur. Küresel pazarlardaki rekabetin yoğunluğu nedeniyle, ürün yaşam süreleri oldukça kısalmış ve işletmelerde rekabet avantajı elde edebilmek için pazara sürekli ve hızlı yeni ürünler sunmak durumunda kalmıştır.

Tüketicilerin satın alma kararlarında yeniliğin önemli bir yere sahip olması nedeniyle işletmeler, özellikle ürünler sunarak, zamanında teslim, müşteri isteklerine uygun ürünlere ve satış sonrası hizmetlere önem vermiş, yeni ve özellikle ürünlerde fiyatı maliyetin değil, rekabetin yoğunluğunun belirlemesi nedeniyle, ürün yaşam sürelerinin kısalması sonucunda pazarın değişen taleplerine uyum sağlayabilmek için gerekli olan sürelerle birlikte, yeni ürün ve süreç geliştirme maliyetlerini karşılama süreleri de kısalmıştır. Ürün yaşam süresinin kısalması, sürekli yenilik yaparak değişik ürünler üretme zorunluluğu işletmeleri, ileri teknoloji kullanmaya ve esnek olmaya zorlamıştır. İşletmeler hangi sektörde faaliyet gösterirse, gösterebilir müşteriye bir değer sağlamalıdır. Müşteriler için sağlanan değer birbiriyle ilişkili maliyet, kalite ve zaman adı verilen üç faktörün fonksiyonudur. Günümüzün yoğun rekabet ortamında işletmelerin ürünleri kısa sürede (zaman), müşteriler tarafından tanımlanan en yüksek kaliteyle (kalite) birlikte olanaklı olan en düşük fiyatla-maliyetle (maliyet) pazara sunması bir zorunluluk haline gelmiştir. Ürün performansı ancak böyle sağlanabilir<sup>1</sup>. Aşağıdaki şekilde sihirli üçgen olarak adlandırılan ve rekabet avantajı sağlamada etkili olan faktörler enstrümanlarıyla birlikte gösterilmiştir.

1 BUGGERT Willi, WIELPUTZ Axel, **Target Costing**, Carl-Hanser Verlag, München-Wien, 1995, s. 132.



**Şekil 1.** Rekabet Avantajı Yaratma Faktörleri ve Enstrümanları

Ürünlerin pazar performansının sağlanması ve korunması açısından, üretimde ortaya çıkan hedef maliyetin, sadece üretim maliyeti planlama ve maliyet düzeyi yönetimi çerçevesinde düzenlenmesi değil, aksine pazarın taleplerinin, seri üretimle tam zamanında, kalite faktörüne ve sihirli üçgen düşüncesine uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu durum, ürün maliyeti, ürün kalitesi ve ürün akış süresi ilişkisinin sürekli optimizasyonuna yönelik olarak sürekli iyileştirme ve düzeltmelerin Kaizen çerçevesinde ve Hedef Maliyet Yönetiminin performansına dayalı olarak uygulanmasına neden olmaktadır. Yukarıdaki şekilde, bugünkü rekabet faktörleri olan kavramlar ve destekleyici enstrümanlarının koordinasyonu özet olarak görülmektedir. Düşürülen maliyetler ve istenilmenden ortaya çıkan kalite kayıpları ile ilgili olarak pazara arz süresinin en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Maliyet tasarrufları yanında, en iyi kaliteye sadece en yüksek maliyetlerle ve en fazla süre (zaman) gereksinimi altında ulaşılabilirken, bu durumun kalite ve yenileştirme süresinin (zaman) lehine işlediğine inanılmaktadır. Bu bakımdan ürün geliştirme ve üretim yönetimi alanındaki düşünce, anlayış biçimi ve fikirleri değiştirme sürecine gereksinim vardır. Belirtilen bu amaç kalite, maliyet ve yenilik süresinin (za-

man) karşılıklı olarak optimizasyonunu gerekli kılmaktadır. İşletmelerin bu yeni yönelimi, paradigma değişimi olarak nitelendirilmektedir<sup>2</sup>.

## 2.1. REKABET ARACI OLARAK MALİYET

### 2.1.1. Maliyet Kavramı

Muhasebe dilinde, belirli bir sonucu elde edebilmek için katlanılan, bir değer birikimi yaratan ve parayla ölçülebilen fedakarlıklar olarak tanımlanan<sup>3</sup> maliyet kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için, öncelikle işletme biliminde maliyet düşüncesinin anlamını bilmek gerekir. Evrensel bir olgu olan ve işletme adı verilen ekonomik birimler, çeşitli üretim faktörlerini (input) birleştirmek suretiyle, toplum gereksinmelerini karşılayan mal veya hizmet (output) denen değerleri yaratır<sup>4</sup>. İşletmeler, müşterileri için bir değer yaratırken karlarını, daha doğrusu işletme değerini artırmayı da düşünmek durumundadırlar.

Yaratılan değerler ne kadar farklı olursa olsun, işletmeler çeşitli üretim faktörlerini (input) birleştirerek, toplum gereksinmelerini karşılayacak biçim, nitelik ve miktarda ürünler (output) meydana getirirler. Her işletmenin ken-

2 BUGGERT, WIELPUTZ, a.g.e., s.133.

3 PEKER Alpaslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Bası, Fatih Yayınevi, İstanbul, 1988, s. 42.

4 BİLGİNOĞLU Fahir, **İşletmelerde Maliyet-Karın Planlaması ve Kontrolü**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996, s. 22.

di faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetle-ri üretebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin parayla ölçülebilen değerine o ürünün maliyeti (üretim maliyeti) denir<sup>5</sup>. Bir işletmede kullanılan mal ve hizmetleri satın alabilmek, bir sözleşmenin koşullarını yerine getirebilmek, bir fonksiyonu başarıyla yürütebilmek veya bir ürünü üreterek dağıtmak gibi amaçlara ulaşmak için gerekli nakit veya nakit benzeri değerler olarak tanımlanabilen<sup>6</sup> maliyet; gerek iktisat, gerekse işletme bilim dalının son derece önemli ve zor bir konusudur. Maliyet en geniş anlamda, "belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların toplamı" biçiminde tanımlanabilir. İktisadi anlamda maliyet ise, "satış değeri olan bir mal ya da hizmete sahip olabilmek için katlanılan ölçülebilen fedakarlıkların toplamıdır"<sup>7</sup>. Tekdüzen hesap planında, mal ve hizmetlerin biçim ve niteliğine getirilmesi için yapılan giderler toplamı olarak tanımlanan maliyet, işletmede yaratılacak değer ve pazarlardaki faaliyet alanlarının belirlenmesinde önemli bir unsurdur.

Küresel rekabet ortamında yoğun maliyet baskısı altında bulunan işletmelerin rekabet gücü sağlayabilmeleri ve rekabet edebilmeleri için düşük maliyetli üretim yaparak, düşük fiyattan satmaları gerektiğinden pazarda maliyet liderliği stratejisini benimseyerek uygulamaları lazımdır. Porter tarafından ileri sürülen rekabet stratejilerinden biri olan maliyet liderliği stratejisi; ürün geliştirme, üretim, pazarlama ve satış anında yapılan maliyet düşürmeleri ve pazara uygun fiyatlı ürünler sunmayı içermektedir Maliyet liderliği stratejisiyle işletme, sektördeki uygun maliyetlere sahip tüm üreticilerle yaklaşık olarak benzer özelliklere sahip ve müşterilerinde eşit fiyattan (piyasa fiyatı) ödeme yapmak istedikleri mal ve hizmetleri için ürün ve rekabet karşılaştırması yapabilecektir. Ürünün pazar performansı için ise kaynak düşük maliyetlerdir.

Böylece işletme maliyet avantajı dolayısıyla rekabet avantajından daha çok, yüksek kar sağlamaktadır. Rekabet stratejilerinden en önemlisi olan maliyet liderliğini (maliyet düşüklüğü) ele geçiren işletme pazar payını dolayısıyla karlılığını, daha doğrusu işletme değerini artırmış olacaktır. Tüm bu nedenlerle maliyet yönetiminin stratejiye ve pazara dayalı olarak yeniden düzenlenmesi gerekliliği ortaya çıkmış ve bunun sonucunda da stratejiye ve pazara dayalı maliyet yönetimi kavramı olarak Hedef Maliyetleme (Target Costing)- **Hedef Maliyet Yönetimi** yöntemi geliştirilmiştir.

### 2.1.2. Hedef Maliyet Yönetimi

Hedef Maliyet Yönetimi-HMY (Target Cost Management) anlayışı, işletme uygulamasında ürün geliştirmenin ilk safhasında pazara dayalı maliyet yönetiminde geniş kapsamlı bir anlayış olarak 1960'lı yılların başında Japonya'da ortaya çıkmış ve elektronik, makine, otomotiv ve hassas mekanik gibi montaj sanayi işletmelerinde yeni ürün geliştirmede tasarım safhasında maliyet yönetiminin önemli bir enstrümanı olarak kullanılmıştır.HMY'nin temel fikri, geleneksel maliyet artı anlayışına göre maliyet hesaplamadan farklı olarak pazara dayalı ürün fiyatını hesaplamaktır.Ayrıca, müşterilerin ürünle ilgili istek ve arzularını da onların ürün tanımlamalarından hareketle dikkate almaktadır<sup>8</sup>. Anılan sektörlerde pazarın gerekleri ve işletme stratejilerine uygun olarak HMY'nin yaygınlaşması ve kullanımı yoğun olarak ilerleme göstermiştir. 1973 yılında petrol krizinden sonra düşük hacimli ve çok varyanslı ürünler üretme eğilimi yoğunluk kazanmıştır İşletmeler de buna bağlı olarak yüksek kalitedeki ve çok fonksiyonlu yeni ürünleri en kısa zamanda pazara sunmak zorunda kalmışlardır. Sürekli olarak artan bir biçimde ağırlaşan rekabetin ve hızlı teknolojik yeniliklerin ürün yaşam sürelerini kısaltması sonucunda HMY yoğun olarak montaj sanayiinde

5 BURSAL Nasuhi, ERCAN Yücel, **Maliyet Muhasebesi**, 5. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1994, s. 3-9.

6 GÜNDÜZ H. Erdin, **Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama**, SPK. Yayın No:99, Tisamat Basım Sanayi, Ankara, 1997, s. 14.

7 GÜRSOY Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 1.Baskı, Lebib Yalın A.Ş., İstanbul, 1997, s. 27.; YÜKÇÜ, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4.Baskı, Cem Ofset,İzmir,1999,s.39.

8 ARNOUT Ali, "Anwendungstand des Target Costing in deutschen Grossunternehmen", **Controlling**, 13. Jg., Heft:6, Verlage C.H.Beck und Vahlen, München/Frankfurt, Juni 2001, s. 289.

yaygınlık göstermiş ve büyük işletmeler HMY'yi ürün geliştirmenin ilk safhasında uygulamaya başlamıştır<sup>9</sup>.

HMY, artan müşteri arzu ve isteklerine, hızlı teknolojik yenileşmelere uyma gerekliliği içinde yaşayan bir sistemdir. Temelde HMY, işletmeleri destekleyen ve rekabet avantajları yaratan bir stratejik maliyet yönetimi sistemidir. HMY'nin amaçları şunlardır<sup>10</sup>:

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

HMY'de, stratejik maliyet yönetimi söz konusu olmakta ve HMY'nin odak noktasında maliyet planlama ve maliyet düşürme bulunmaktadır. Maliyetleri planlama, ürün geliştirme safhasında başlamaktadır<sup>11</sup>. HMY, performansla yönelik bir maliyet planlama ve maliyet yönetimi anlayışı olarak, ürünün planlanan performansını elde etmede kullanılmaktadır<sup>12</sup>. HMY, pazarın ve müşterilerin arzu ve isteklerine işletmenin bir bütün olarak, tutarlı bir yönelimdir. Pazara dayalı olma, pazarı ele geçirebilme ve pazarda başarılı olabilme anlamına gelmektedir. Bu, somut olarak pazarın izin verdiği kadar daha doğrusu pazarda kabul edilebilecek olan bir

maliyete ulaşmayı ifade etmektedir. Yoğun rekabet ortamında, birincil olarak sadece **maliyetler** söz konusu değildir. Aynı zamanda **zaman** ve **kalite** de söz konusu olmaktadır. HMY'de, daha çok birincil yönelim faktörü olarak "Maliyetler" önemli olurken, eş zamanlı olarak "Zaman" ve "Kalite" faktörlerinin de dikkate alınması maliyetlerin amaca yönelik olarak yönetilmesini önemli ve anlamlı duruma getirmiştir<sup>13</sup>.

Genel olmayan ancak kabul gören tanımlamaya göre "HMY, ... ürünlerin yaşam süresiyle ilgili olarak, bir ürünün toplam yaşam süresince toplam maliyetinin; Ar-Ge, tasarım, üretim, pazarlama ve kontrol alanları kapsamında düşürülmesi amacıyla tüm işletme alanlarında maliyete yönelik koordinasyonu ve sıkı bir biçimde pazara dayalı maliyet yönetimini sağlamak ve korumaktır". HMY aynı zamanda, stratejik maliyet yönetiminin bir enstrümanıdır<sup>14</sup> ve temelde tam maliyet düşüncesine dayanmaktadır<sup>15</sup>. HMY, bir kar planlama ve fiyata göre maliyeti belirleyen, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve çapraz fonksiyonlu yani birbiriyle etkileşimli bir maliyet yönetimi sürecidir. HMY, maliyet yönetimini ürün geliştirmenin ilk safhasında ve ürün yaşam döneminde tüm değer zincirine aktif bir biçimde katılarak uygular. HMY, geleneksel kar ve maliyet planlama yaklaşımından fiyata göre maliyet, müşteri odaklı, tasarım odaklı, çapraz fonksiyonlu, yaşam dönemi merkezli ve değer zinciri kapsamlı olma özellikle

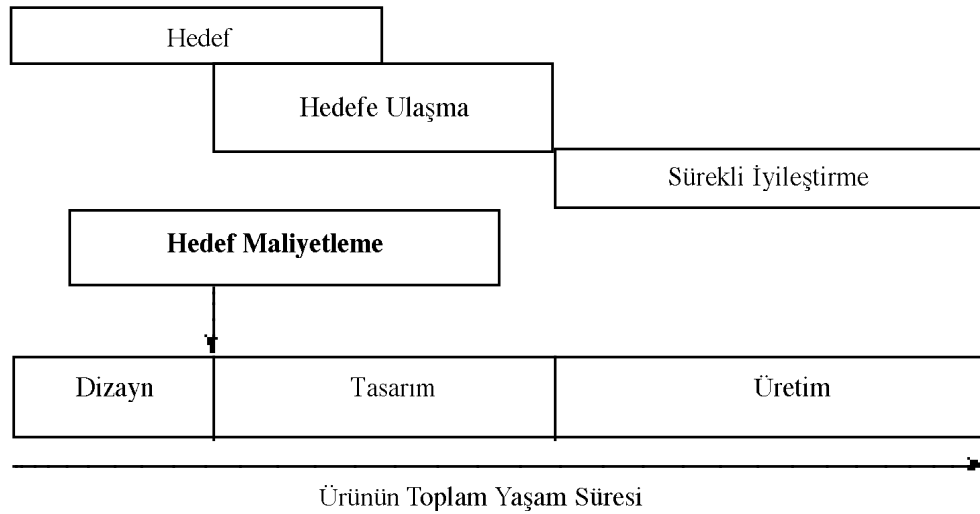
- 9 KOBAYASHI Tetsuo, "Target Cost Management: Der Stand und die Problematik in Japan", **Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management**, Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Hrsg: H.U. Küpper, E. Trossmann, Duncker&Humblot GmbH, Berlin, 1997, s. 198.
- 10 TANI Takeyuki, "Die Hauptelemente des Target Cost Management (TCM) in Japan und Deutschland", **Die Kunst des Controlling**, Hrsg: Ronald Gleich, W. Seidenschwarz, Verlag Franz Vahlen, München, 1997, s. 234.
- 11 PEEMÖLLER Volker H., "Zielkostenrechnung für die frühzeitige Kostenbeeinflussung" **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 37. Jg., Heft: 6, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1993, s. 376.
- 12 SCHWEITZER Marcell, KUPPER Hans Ulrich, **Systeme der Kosten- und Erlösrechnung**, 7. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München, 1998, s. 662-663.
- 13 NIEMAND Stefan, SCHOLL Kai, "Benchmarking und Target Costing", **FB/IE-Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering**, 44. Jg., Heft:3, REFA-Verband für Arbeitsstudien und Betriebsorganisation e.V., Darmstadt, 1995, s. 101.
- 14 SEIDENSCHWARZ Werner, "Target Costing: Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement", **Controlling**, 3. Jg., Heft:4, Verlage C.H. Beck und Vahlen, München/Frankfurt, Juli/August-1991, s. 199.; WEBER Dirk, WUNDER Thomas, "Was kommt nach Zielkosten?-Strukturiertes Kostenkneten in der Wehrtechnikbranche", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 46. Jg., Heft:4, Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, Juli/August-2002, s. 240.
- 15 HORVATH Peter, SEIDENSCHWARZ Werner, **Die Methodik des Zielkostenmanagement**, Betriebswirtschaftliches Institut der Universität, Controlling-Forschungsbericht Nr:33, Stuttgart, Januar-1992, s. 7; "Zielkostenmanagement", **Controlling**, 4. Jg., Heft:3, Verlage C.H. Beck und Vahlen, München/Frankfurt, Mai/Juni-1992, s. 144.

rinden dolayı ayrılır<sup>16</sup>. Yeni ürün geliştirmenin ilk safhasında genellikle sadece karmaşık ürün özellikleri, fonksiyon yapısı ve ürünü oluşturan bileşenlerin yapısı için maliyet tahminleme ön plana çıkmaktadır<sup>17</sup>. HMY, literatürde Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi-PDHMY olarak da anılmaktadır<sup>18</sup>.

HMY, her şeyden önce bir ürünün toplam yaşam süresi boyunca toplam maliyetlerini düşürmeye yönelik bir sistemdir. Ayrıca aktif bir yönetim enstrümanıdır ve HMY ürün geliştirme, üretim, pazarlama ve kontrol arasında sıkı bir işbirliğini gerektirmektedir. Yeni ürün geliştirmede HMY'den sorumlu olan bir takım bulunmakta ve bu takım, ürün özelliklerini müşterilerin

arzu ve isteklerine göre saptamaktadır. Böylece ürün, müşterilerin arzu ve isteklerini tam olarak yerine getirirken, aynı zamanda işletmenin pazar stratejisine de uyulmaktadır. Daha sonra potansiyel müşteriler için hangi ürünün yeter derecede cezbedici olduğu saptanarak, fiyat oluşturulmakta ve pazar stratejisine etkisi araştırılmaktadır. Buradan hareketle kararlaştırılan bütün değerler, devam eden adımlara bağlı olmakta ve bu hedef fiyattan, gerekli kar çıkarılarak hedef maliyete ulaşılmaktadır. Bu hedef maliyetler, ürünün satın alma, dizayn, tasarım ve üretiminin esasını oluşturmaktadır. Dizayn safhası sonunda ürün maliyetlerinin yaklaşık olarak % 70-80'i ortaya çıkmaktadır. Aşağıdaki şekilde bu durum gösterilmektedir<sup>19</sup>.

#### HEDEF MALİYET YÖNETİMİ



**Şekil: 2.** Hedef Maliyet Yönetiminin Temel Anlayışı

- 16 KIM Il-woon, ANSARI Shahid, BELL Jan, SWENSON Dan, "Target Costing Practices in the United States", **Controlling**, 14. Jg., Heft: 11, Verlage C. H. Beck und Vahlen, München/Frankfurt, November 2002, s. 607.
- 17 SCHNEIDER Herfried, "Zielkostenmanagement in frühen Phasen der Produktentwicklung" **Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management**, Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Hrsg: H.U. Küpper, E. Trossmann, Duncker&Humblot GmbH, Berlin, 1997, s. 250.
- 18 HARDT Rosemarie, **Kostenmanagement**, R. Oldenbourg Verlag, München/Wien, 1998, s. 107.
- 19 KLINGLER Bernhard F., "Target Cost Management", **Controlling**, 5. Jg., Heft: 4, Verlage C.H. Beck und Vahlen GmbH, München/Frankfurt, Juli/August-1993, s. 200-207.

HMY, pazarda kabul edilebilir fiyatı araştırmakta ve sürekli maliyet düşürmeye çalışmaktadır. HMY, pazar fiyatından hareket etmektedir ve rekabete dayalıdır. Pazar fiyatı ise, potansiyel müşterilerin önceden ödemeyi kabul ettikleri fiyattır. Pazar fiyatına rakip ürünlerle karşılaştırma yapmak suretiyle ulaşılabilir. Örneğin: Alman menşeli otomobiller ve Asya ülkeleri menşeli otomobiller arasındaki fiyat karşılaştırmaları gibi. Fiyat, müşterilerin sahip olduğu varlığıyla da ilişkilidir ve müşteriler bazen ürünlere prestij içinde ödeme yaparlar<sup>20</sup>. HMY, pazar stratejisiyle de bağlantılıdır ve stratejik pazarlama safhasında başlamaktadır.

HMY anlayışında temel düşünce, ürünlerin oluşum süreciyle ilişkili olarak ürün maliyetinin sistematik olarak etkilenebilirliği. Bu amaç, müşteriye uygun ürün geliştirme yanında, önceden belirlenen bir karı göz önünde bulundurarak pazarda kabul görececek bir fiyat yardımıyla ürün maliyetinin karşılanmasıdır<sup>21</sup>. HMY, ürün geliştirmede ürünün toplam yaşam döneminde ürün biçimlendirmenin başlangıcından önce sürekli maliyet etkilemeyi sağlamak ve geliştirme sürecinin planlama safhasında pazarın ve müşterilerin taleplerine uygun pazarda kabul gören maliyete bağlı olarak saptanan hedef maliyeti ortaya çıkarmakta ve maliyete uygun tasarım sürecinin yönetimini gerçekleştirmektedir<sup>22</sup>. HMY'nin iki önemli özelliği bulunmaktadır. Birincisi, pazara dayalı, ikincisi ise ürün geliştirmenin ilk safhalarında yönetimi karakterize etmesidir. Pazara dayalı olmada hedef maliyet önemlidir ve şöyle formüle edilmektedir. **Hedef Maliyet = Hedef Fiyat – Hedef Kar**. HMY'nin

amaçları sadece maliyet düşürme değil, aynı zamanda kalite iyileştirme (**kalite**) ve pazardan talep edilen ürünlerin geliştirme süresini (**zaman**) kısaltmaktır. HMY, ürün geliştirmenin ilk safhalarında maliyet düzenlemeye yönelik bir yöntem olma özelliğine de sahip olduğu için ürün maliyetinin önemli bir kısmının normal durumda % 70-80 ve özel durumda yaklaşık olarak % 100'ünün taslaklama ve tasarım safhasında saptandığı söylenebilir. Bunun için erken zamanlı maliyet yönetimin önemi vurgulamak gerekir. Şüphesiz, maliyetlerin büyük bir kısmı ürün geliştirmenin ilk safhalarında oluşmamaktadır. Maliyetler, daha çok satınalma (tedarik), üretim, pazarlama, satış ve dağıtım süreçlerinde ortaya çıkmaktadır. Ancak HMY, maliyetleri önceden tahmin etmek zorundadır ve böylece de maliyetleri ürün geliştirmenin ilk safhalarında etkileyebilmektedir<sup>23</sup>.

Bir maliyet yönetimi kavramı olarak ilk önce Japon yazarlar tarafından tanımlanan HMY kavramı, bu yazarlar tarafından 3 ayrı anlayış biçiminde ele alınmıştır. HIROMOTO pazara dayalı olma, SAKURAI ve MONDEN mühendisliğe dayalı olma, TANAKA ile YOSHIKAWA ve diğerleri' de ürün fonksiyonlarına dayalı olma anlayışını HMY'nin başlangıcı olarak kabul etmişlerdir. Bu adımları şöylece sıralayabiliriz<sup>24</sup>.

- Pazara dayalı HMY anlayışı (HIROMOTO),
- Mühendisliğe dayalı HMY anlayışı (SAKURAI ve MONDEN),
- Ürün fonksiyonlarına dayalı HMY anlayışı (TANAKA, YOSHIKAWA ve diğerleri).

20 OLFERT Klaus, **Kostenrechnung**, 11. überarbeitete und erweiterte Auflage, Friedrich Kiehl Verlag GmbH, Ludwigshafen (Rhein), 1999., s. 398-399.

21 RAU Karl-Heinz, "Konzeption zur Anwendung des Zielkostenmanagement auf die Entwicklung von Anwendungssoftware" **Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management**, Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Hrsg: H.U. Küpper, E. Trossmann, Duncker&Humblot GmbH, Berlin, 1997, s. 220.

22 SCHNEIDER, a.g.m., s. 251.

23 KOBAYASHI, a.g.m., s. 200.

24 KAVANDI Shabnam, **Ziel- und Prozesskostenmanagement als Controllingsinstrumente**, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH und Deutscher Universitäts Verlag, Wiesbaden, 1998, s.44.; BAUMÖL Ulrike, **Target Costing bei der Softwareentwicklung**, Verlag Franz Vahlen GmbH, München, 1999, s. 153.; HORVATH Peter, ARNOUT Ali, GLEICH Ronald, SEIDANSCHWARZ Werner, STOI Roman, "Neue Instrumente in der deutschen Unternehmenpraxis" **Managementinstrumente und-konzepte**, Hrsg: Anton Egger, Oskan Grün, Reinhard Moser, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1999, s. 299.

Pazara dayalı anlayış, öncelikle maliyet yönetiminin pazar üzerindeki etkileri üzerinde toplanırken, mühendisliğe dayalı anlayış, birincil olarak mühendislik yöntemiyle ilgili anlayış biçimini hedeflemekte ve esas itibarıyla HMY'nin işleyişini göstermektedir. Ürün fonksiyonuna dayalı HMY anlayışında ise mühendisliğe dayalı anlayış da olduğu gibi, ürüne fonksiyonel bir bakış açıklıkla ön plana çıkmaktadır<sup>5</sup>.

Sonuçta HMY'de, işletmelerin rekabet gücünün sağlanmasına, artırılarak korunmasına yönelik bir enstrüman olarak ürün özellikleri ile müşteri yarar payları ilişkisi içinde pazara dayalı maliyet hesaplama söz konusu olmaktadır<sup>6</sup>.

#### 2.1.2.1. Hedef Maliyet Yönetiminin Akışı ve Yapısı

HMY'nin hareket noktasını öncelikle ürün tasarlama-modelleme oluşturmaktadır. Pazarda ürünün konumlandırılmasından sonra – pazardan hareket edilerek, pazar araştırması yardımıyla elde edilen subjektif tüketici arzu ve istekleri – önemli ürün özellikleri saptanmakta ya da kararlaştırılmaktadır<sup>27</sup>. Esas itibarıyla HMY – geleneksel maliyet muhasebesinden değişik olarak – öncelikle üretimin başlangıcıyla birlikte değil, aksine ürün yaşam safhalarının (taslak düzenleme ve geliştirme) ilk safhasında maliyet yönetimi (maliyet planlama) enstrümanı olarak kullanılmaktadır. Bu çerçevede, tüketicilerin taleplerine bağlılık içinde olanaklı olduğu kadar erken maliyet etkileyici (maliyet dü-

zenleyici ve düşürücü) önlemler alınabilir ve desteklenebilir<sup>28</sup>. Bundan dolayı HMY'nin çıkış noktası işletmede değil, aksine pazarda bulunmaktadır<sup>29</sup>. HMY'nin akışı, yapısı ve HMY sürecinin gerçekleştirilmesi üç safhada düzenlenmiştir<sup>30</sup>:

(1) **Ürün için hedef maliyet saptama,**

(2) **Hedef maliyet ayrımı:** Ürün fonksiyonları, ürün bileşenleri için hedef maliyet saptama,

(3) **Hedef maliyete ulaşma ve hedef maliyet iyileştirme.**

#### 2.1.2.1.1. Pazara Dayalı Hedef Maliyet Saptama

HMY'nin temel prensibi, geleneksel maliyet artı hesaplama yönteminden değişik olarak "bir ürünün maliyetinin ne kadar olmasına izin verilebilir?" sorusuyla birlikte tutarlı bir pazara dayalı olma daha doğrusu müşteri odaklı olma içinde kendini göstermektedir<sup>31</sup>. Hedef maliyet saptama, ürün fonksiyonları, ürün bileşenleri ve ürün parçaları üzerinde başlamaktadır. Hedef maliyet saptama, pazar araştırmadan elde edilen bilgilerle ürünün fonksiyon, bileşen ya da parçasının tüketicilere hangi yararları sunduğu ve ürün düzenlemede pazar araştırmadan türetilen değer ilişkisi üzerinde tam doğru kullanılabilirliği ile bağlantılıdır<sup>32</sup>.

HMY'ye, özellikle Porter'e göre gele-

- 25 SEIDENSCHWARZ Werner, **Target Costing**: Marktorientiertes Zielkostenmanagement, Verlag Franz Vahlen GmbH, Wiesbaden, 1993, s. 6.
- 26 BECKMANN Daniel, "Projektorientiertes Target Costing am Beispiel des Bauraegergeschaefts" **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 46. Jg., Heft:2, Wiesbaden, Dr. Th. Gabler GmbH, Maerz/April-2002, s. 68.
- 27 GOTZE Uwe, "Target Costing", **ZP-Zeitschrift für Planung**, Heft:4, Physica Verlag, Heidelberg, 1993, s. 383.
- 28 NIEMAND Stefan, "Target Costing-Konsequente Marktorientierung durch Zielkostenmanagement", **FB/IE-Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering**, 41. Jg., Heft:3, REFA Verband für Arbeitstudien und Betriebsorganisation e.V., Darmstadt, 1992, s. 119.
- 29 SEIDENSCHWARZ, "Target Costing:Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement", s. 201.
- 30 SCHERRER, Gerhard, **Kostenrechnung**, 3.Auflage, Lucius&Lucius Verlagsgesellschaft mbH,Stuttgart,1999, s. 132.
- 31 FREIDANK Carl-Christian, ZAEH Philipp, "Spezialfragen des Target Costing und Kostenrechnung", **Kostenmanagement-Aktuelle Konzept und Anwendungen**, Springer Verlag, Berlin-Heidelberg, 1997, s.237.
- 32 SERFLING Klaus ve SCHULTZE Ronald, "Target Costing-Kundenorientierung in Kostenmanagement und Preiskalkulation, **Frühzeitiges Kostenmanagement**, Hrsg: W. Maennel, B. Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1997, s. 64.; "Target Costing-I: Von der operativen Kostenrechnung zum strategischen Kostenmanagement", **BBK-Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung**, Nr:12, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, 21.06.1995, s. 602.



neksel strateji biçimlerinin yerine getiremediği pazar taleplerini sağlaması durumunda başvurulmaktadır. HMY'nin uygulandığı High-Tech sektörlerde bu çok fazla olanaklı değildir. Bu durumda rekabet avantajları yalnızca maliyet önderliği ve farklılaştırma stratejileri yoluyla elde edilebilir. Pazar, görece olarak kısa bir zaman (**zaman-hız**) içinde, makul fiyatta (**maliyet**) yüksek ölçüde kaliteyi (**kalite**) gerektirmektedir.

HMY'nin hareket noktası, yeni bir ürün için hedef maliyetin saptanmasıdır. Bu pazara dayalı olma çerçevesi içinde yerine getirilmekte ve ürün performansı için büyük bir şans olmaktadır. Literatürde hedef maliyet saptamayla ilgili bir çok yöntemden söz edilmektedir<sup>33</sup>. Hedef maliyet bulma yöntemleri Japon işletmelerinde işletmeden, işletmeye farklılıklar göstermesine rağmen bir çok ortak yönleri de bulunmaktadır. Literatürde, HMY kavramları nadiren düzenli bir ayrıma tabi tutulmakta ya da belirli işletmelerde uygulanan yöntemin anlatımı ve tanımlanması ile sınırlı kalmaktadır. SAKURAI bu yöntemi;

- Hedef maliyeti, yukarıdan aşağıya hedef fiyat ve hedef kardan çıkarmak (**çıkarma yöntemleri**);
- Hedef maliyeti, aşağıdan yukarıya mühendisler tarafından varolan becerileri, deneyimleri ve üretim kapasitesinin kullanılabilirliğine göre bulmak (**toplama yöntemleri**);
- Hedef maliyeti önceden sözü edilen her iki yöntemin kombinasyonundan bulmak (**karşı**

**akım yöntemleri**) olarak ifade etmektedir<sup>34</sup>. Bu yöntemleri şöylece sıralamak olanaklıdır<sup>35</sup>:

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

Bu yöntemlerden "Market into Company" ve "Out of Competitor" çıkarma yöntemleri, "Out of Company" ve "Out of Standard Costs" toplama yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. Toplama yöntemleri teknik ve işletme ekonomisiyle ilgili faktörlere göre hedef maliyetin çıkarılmasını amaçlamaktadır. Bu yöntemler büyük ölçüde geleneksel ürün maliyetleme yöntemlerine benzemektedir. "Into and out of Company" yöntemi karşı akım yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. Çünkü, hedef maliyet hem çıkarma ve hem de toplama işlem biçimiyle saptanmaktadır<sup>36</sup>. HMY'nin maliyet yönetimi uygulamasında yeni ürünlerin Ar-Ge ile işbirliği içinde gerçekleştirilmesinde ve hedef maliyete ulaşmada çoğunlukla Market into Company yöntem biçimini seçtiği ve hedef maliyet saptamanın yalın biçiminin Market into Company olduğu gözlemlenmektedir<sup>37</sup>.

33 SEIDENSCHWARZ, a.g.e., s. 115.; "Target Costing: Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement", s. 199.

34 BUGGERT, WIELPUTZ, a.g.e., s. 78-79.

35 RÖSLER, Frank, "Target Costing in der Automobilindustrie-Ein Anwendungsbeispiel des Zielkostenmanagements", **Kostenmanagement**, Hrsg: C-C. Freidank ve Uwe Götze, Springer Verlag, Berlin-Heidelberg, 1997, s. 278.; BETZ Stefan, "Zielkostenplanung und -kontrolle auf Basis der Erfahrungskurve", **ZP-Zeitschrift für Planung**, Heft:9, Physica Verlag, Heidelberg, 1998, s. 253.; KAISER Andreas, **Integriertes Variantenmanagement mit Hilfe der Prozesskostenrechnung**, Rosch-Buch Verlag, Hallstadt, 1995, s. 123.

36 GUPTA, Jan Chandra, **Marktinduziertes Reccourcen- und Kostenmanagement**, Aachen, Shaker Verlag, 1998, s. 25.; BUGGERT, WIELPUTZ, a.g.e., s. 79.

37 BURKERT Wolf-Dieter, KONTNY Henning, "Neue Ansätze für das strategische Zielkostenmanagement im Einkauf", **BA-Beschaffung Aktuell**, Heft:12, Konradin Verlag, Leinfelden, Dezember-12/2002, s. 32.; FISCHER Regina, "Verfahren und Probleme der Preiskalkulation in Dienstleistungsunternehmen" **Krp-Kostenrechnungspraxis**, Sonderheft:2, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 2002, s. 91.

**2.1.2.1.2. Hedef Maliyet Ayrımı**

Ürün yaşam dönemi için, ürünle ilgili toplam hedef maliyetin saptanmasından sonra hedef maliyetlerin, gerçekleştirilen fonksiyonlara, bileşenlere ve sonuçta parçalara kadar ayrılması söz konusudur. Bu çerçevede maliyet bilgileri, planlama, kontrol ve yönetim amaçlarına yönelik olarak tüm işletme alanları için üretilmektedir. Bu süreç, **hedef maliyet ayrımı** olarak adlandırılmaktadır<sup>38</sup>. Özel bir ürün için HMY'nin operasyonelleştirilmesi hedef maliyet ayrımı yoluyla gerçekleştirilmektedir. Böylece, toplam ürünle ilgili hedef maliyetler:

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

Hedef maliyet ayrımının somut yöntem biçimi Tanaka'nın anlayışına dayanmaktadır. Bu yöntem 209 Japon işletmesinde yapılan ampirik araştırmanın temeline göre beş basamaklı model olarak geliştirilmiştir. Hedef maliyet paylarının çıkarılmasına yönelik çalışma adımlarını oluşturan bu model sonradan Horvath ve Seidenschwarz tarafından benimsenmiş ve Tanaka'nın mürekkepli-dolma kalem örneğindeki çalışma adımlarından hareketle 8 basamaklı süreç içinde genişletilerek, iyileştirilerek 8 adımda gösterilmiştir<sup>39</sup>. Bu adımlar şunlardır<sup>40</sup>:

1. Yeni ürünün fonksiyon yapısının saptanması,
2. Ürün fonksiyonlarının ağırlıklı olarak hesaplanması,

3. Yeni ürünün kaba taslağının (ham modeli-prototipi) geliştirilmesi,

4. Ürün bileşenlerinin maliyet tahmininin yapılması,

5. Ürün bileşenlerinin ağırlığının (önem derecelerinin) hesaplanması,

6. Ürün bileşenlerinin hedef maliyet endeksinin saptanması,

7. Hedef maliyet kontrol diyagramı yardımıyla hedef maliyet endeksinin optimize edilmesi,

8. Sürekli maliyet düşürmelerin yapılması.

**2.1.2.1.3. Hedef Maliyete Ulaşma, Hedef Maliyet İyileştirme ve Kontrolü**

Hedef maliyetin kararlaştırılmasından sonra, ürün taslağı çizilmekte ve bu taslak hedef maliyete uymak suretiyle bütün müşteri taleplerini tatmin edici bir biçimde yerine getirmeyi amaçlamaktadır. Bu aynı zamanda ürün geliştirmeyi ifade etmektedir. **Hedef maliyete ulaşma** süreci, çeşitli yöntemler yardımıyla desteklenmekte (örneğin değer analizi gibi) ve maliyet düşürme potansiyellerini ortaya çıkarmaktadır. Bu potansiyelleri düzenlemeye yönelik yollar, tasarım alternatifleri içinde ifade edilmektedir. Ürün geliştirme safhasında, maliyet düşürme potansiyelleri tamamen kullanılmakta ve hem üretim planlama, hem de üretim safhasında diğer maliyet düşürme önlemlerine başvurulmaktadır.

Hedef maliyete ulaşma, aynı zamanda standart maliyetleri düşürme olarak da görül-

38 FREIDANK Carl-Christian, **Kostenrechnung**, 6. Auflage, R.Oldenbourg Verlag, München/Wien, 1997, s. 381.; FREIDANK, ZAEH, a.g.m., s. 244.

39 BUGGERT, WIELPUTZ, a.g.e., s. 91.

40 HORVATH, SEIDENSCHWARZ, **Die Methodik des Zielkostenmanagement**, s.11-20; "Zielkostenmanagement", s. 145-149.; NIEMAND Stefan, "Target Costing im Anlagenbau", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 37. Jg.; Heft: 5, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1993, s. 328.; HIEKE Hans, "Rechnen mit Zielkosten als Controllinginstrument", **WiSt-Wirtschaftswissenschaftlichen Studium**, 23. Jg. Heft: 10, Verlage C.H. Beck-Franz Vahlen, München und Frankfurt, Oktober-1994, s. 499.; BİLGİNOĞLU Fahir, "Ekonomik Değişim ve Maliyet Muhasebesine Düşen Yeni Görevler", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:2, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, Kasım-1995, s. 73-83.

mektedir. Ürünle ilgili maliyet düşürme her şeyden önce ayrı ayrı ürün parçalarının daha doğrusu ürün bileşenlerinin hedef maliyet endeksinde başlamaktadır. Burada birinci yol, söz konusu ürün bileşenlerinin maliyet düşürme olanaklarının araştırılması ve hedef maliyet endeksinin en küçük 1 olmasıdır. Maliyet düşürme potansiyeli, hedef maliyetleme de birincil olarak ürün geliştirme safhasında görülmektedir. Buna göre, ürün bileşenlerinin maliyet düşürmeleri tasarlanan üründe yapısal değişikliklere neden olduğu derecede denetlenmektedir. Maliyet düşürme potansiyellerinin denetimi, ancak ürün parçaları ve ürün bileşenleriyle ilgili değil, hedef maliyet endeksinin en küçük 1'le sınırlanmasıyla ilgili olmaktadır.

Hedef maliyete ulaşma safhasında, hangi önlemlerin bu amaca daha çok katkıda bulunduğu ve ürünün ilgili bileşeni için saptanan maliyet düşürme gereksinimini karşıladığı araştırılmaktadır. Örneğin; öğrenme etkilerinin teşvikine yönelik olarak çalışanların eğitimi ve öğretiminin yapılmasına ve belirli iş safhalarının en kısa sürede ve en düşük maliyetlerle gerçekleştirilmesine bu amaçla katkıda bulunmaktadır<sup>41</sup>.

**Hedef maliyeti düzeltme ve iyileştirme** çalışmaları, maliyet düşürme ve kaliteyi düzeltme ve iyileştirmeye yönelik kavramları aşan örneğin, Tam Zamanında Üretim ve Toplam Kalite Yönetimi gibi kavramlar aracılığıyla bütünleşmektedir. Klasik bir model olan deneyim eğrileri modelinin de üretim safhasında göz önünde bulundurulması ve alınan önlemlerle sonuna kadar kullanılması gerekmektedir. Maliyet düşürmede toplam süreç, standart maliyetleme ve esnek bütçelemeyle birlikte işlemekte ve bu çerçevede düzeltme ve iyileştirme faaliyetlerini

sürekli etkilemektedir. Bu anlayışlar, HMY çerçevesinde hedef maliyete ulaşma sürecini desteklemekte ve kolaylaştırmaktadır<sup>42</sup>.

Hedef maliyete ulaşma ve hedef maliyet düzeltme ve iyileştirme sürecinde, hedef maliyetleme takımının önemli bir rolü bulunmaktadır. Hedef maliyet takımı, farklı işletme alanlarında (Ar-Ge, Tasarım, Üretim, Pazarlama, Muhasebe gibi) çalışanların bir araya toplanmasından oluşmaktadır.

## 2.2. REKABET ARACI OLARAK KALİTE

### 2.2.1. Kalite Kavramı

Halk dilinde çok kullanılan bir kavram olan kalite kavramının gerçekte çok sayıda tanımı vardır ve anlamları da son derece karmaşıktır<sup>43</sup>. Kalite kavramlarının sınıflandırılması ve geliştirilmesine yönelik çok sayıda teorik açıklamalar da bulunmaktadır<sup>44</sup>. Kalite kavramı, latince bir kelime olan "Qualitas" kelimesinden türetilmiştir ve yapısal durum ve özellik olarak birlikte sınırlandırılabilir. Literatürde, bir çok tanımı bulunan kalite kavramının tek anlamlı bir tanımlamasının yapılması oldukça zor görünmektedir. Bu kavram tanımlamaları, "ürün geriye değil de, müşteri yeniden bir daha geldiği zaman kalite'dir" gibi popüler deyimlere dayanmaktadır<sup>45</sup>.

Kalite önderlerinin en önemlilerinden birisi olan Joseph M. JURAN kaliteyi; "kusursuzluk anlayışına sistemli bir yaklaşım, kullanıma uygunluk" olarak tanımlarken, ISO 9005 "bir ürün ya da hizmetin belirlenen veya olabilecek gereksinimleri karşılayabilme kabiliyetine dayanan özelliklerin toplamıdır" diye tanımlamak-

41 BETZ, a.g.m., s. 254.

42 HORVATH Peter, NIEMAND Stefan ve WOLBOLD Markus, "Target Costing-State of the Art", Target Costing-Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, Hrsg: P.Horvath, Stuttgart, Schaeffer-Poeschel Verlag, 1993, s.16.

43 HERTER, Ronald N., Total Quality Management, WISU-Das Wirtschaftlichesstudium, 22.Jg.Heft:1, Lange Verlag GmbH, Düsseldorf, Januar-1993, s.29.

44 REESE, Joachim ve PETERSEN Kerstin, Qualitätsmanagement-Eine empirische Studie im Werkzeugmaschinenbau, ZfB-Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 70.Jg. Heft:1, Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 2000, s. 8.

45 ELTER, Vera-Carina, Total Quality Management (TQM), WISU-Das Wirtschaftsstudium, 26. Jg. Heft:3, Lange Verlag GmbH & Co.KG, Düsseldorf, Maerz-1997a, s. 207-208.

tadır. JIS-Japon Sanayi Standartları Komitesi ise, kaliteyi "ürün ya da hizmeti ekonomik yoldan üreten ve tüketici isteklerine cevap veren bir üretim sistemi" olarak tanımlamaktadır. Amerikan Kalite Kontrol Derneği (ASQC)'ne göre kalite, bir ürün veya hizmetin, belirli bir ihtiyacı karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür". Uluslararası Standartlar Organizasyonu (ISO 8402)'na göre de kalite, "bir ürün ya da hizmetin, tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir"<sup>46</sup>. Çağdaş bir kalite kavramı, uzun ömürlülük gibi objektif ürün özelliklerinde değil, aksine özel müşteri beklentilerinde olduğu kadar rekabetin gerekliliği üzerinde de durmaktadır. Kalite, "isteklere uygunluk" demektir. Kalite, mutlak değil, görelidir. Kalite, statik değil, dinamiktir<sup>47</sup>.

Kalite; ürünlerin ya da hizmetlerin, onları kullananlar açısından en iyi nitelikte olmasıdır. Kalite kavramı, subjektif olarak açıklanabilir. Müşteriler, ürünün taahhüt edilen zamanda hatasız olarak teslim edilmesini istemektedir ve kalite, ürün yaşam dönemince daha az bakım gerektirmektedir<sup>48</sup>.

İşletmeler, tüketici isteklerini en ekonomik düzeyde karşılamak amacıyla, işletme organizasyonu içindeki çeşitli birimlerin kalitenin yaratılması, yaşatılması ve geliştirilmesi yolundaki çabalarını birleştirerek koordine eden etkili bir sistem olarak ilk aşamada Toplam Kalite Kontrol Sistemini-TKK geliştirmiştir. TKK, üretim sisteminin her yerinde bulunan faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu faaliyetler tüketicilerin isteklerinden başlayarak, kalite spesifikasyonları, kalite süreçleri, hammadde tedariki, hammadde girişi, üretim, ürün muayene ve testleri,

sevkiyat ve servis faaliyetine kadar devam etmektedir. Buna göre TKK üç ana aşamada gerçekleşmektedir. (1) **Yeni Dizayn Kontrolü**, (2) **Gelen Malzeme Kontrolü**, (3) **Ürün Kontrolü**. Bir işletmede etkili bir kalite kontrolün gerçekleştirilmesi amaçları şunlardır<sup>49</sup>: **1-** Ürün kalite düzeyinin yükseltilmesi, **2-** Ürün dizaynının geliştirilmesi, **3-** Maliyetlerde azalma, **4-** Iskarta, işçilik ve malzeme kayıplarında azalma, **5-** Üretim hattındaki darboğazların giderilmesi, **6-** Çalışanlarda moral yükselmesi, **7-** Tüketicinin parasının karşılığını aldığını görerek memnun olması, **8-** İşletme prestijinin artması, **9-** İşçi-işveren ilişkilerinde düzelme, **10-** Hepsinin sonucu olarak ülke ekonomisine olumlu katkılar sağlama.

TKK sonucunda kalitenin artması maliyetleri düşürmekte, daha iyi kalite, düşük maliyet ve yüksek verimlilik sağlanmaktadır. Maliyetler azalan işletme de, maliyet tasarruflarını müşteriye düşük fiyat olarak yansıtarak, rekabet edebilme gücünü devam ettirir. TKK aşamasından sonra daha modern bir kavram olan Toplam Kalite Yönetimi-TKY sistemine geçilmiştir.

### 2.2.2. Toplam Kalite Yönetimi – TKY

Kapsamlı bir kalite kavramının gerçekleştirilmesine yönelik organizasyon içindeki yönetim davranışı TKY olarak adlandırılmaktadır. Başarılı bir TKY için gerekli unsur, her şeyden önce üst düzey yönetimin aktif katılımıdır<sup>50</sup>. TKY, pazarlarda sürekli kalabilme ve rekabet avantajları elde etme çerçevesinde bütünlük bir yönetim kavramıdır. TKY, işletmenin kendine özgü performansını iyileştirmesi ve geliştirilmesiyle ilgili bir araçtır. Bu başarının önünde

46 TÜRKEK Asuman, **İşletme Yöneticileri İçin Toplam Kalite Yönetimi ve İnsan Kaynakları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 11.; TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ, **Kalite Notları**, Bölüm:1, T.S.E. Kalite Yayınları No:4.06/2A, Ankara, yy, s. 4.

47 HOFFMANN Werner H., Controlling des Qualitätsmanagements- Qualitätsmanagement im Controlling, **Krp-Kostenrechnungspraxis**, 41.Jg. Heft:3, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1997, s. 143.

48 GROB Hans-Georg, Customer Focus bei ABB als Integration von Time-Based Management, Total Quality Management und Supply Management, **Jahrbuch Controlling 1994**, Fachverlag Lehrstuhl Controlling Universität Stuttgart, Hrsg: P. Horvath, R. Gleich, S. Niemand, J. Lamla, ve M. Wolbold, Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Stuttgart, Januar-1994, s. 17.

49 KOBU Bülent, **Üretim Yönetimi**, 10. Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1999, s. 478-479.

50 HERTER, a.g.m., s. 30.

tatmin edici bir müşteri gereksinimi bulunmak - tadır<sup>51</sup>. TKY kavramından, mal ve hizmet üretimi ve değerlendirilmesi konusuna işletmenin bir bütün olarak, tutarlı bir biçimde yönelmesi anlaşılmalıdır<sup>52</sup>.

TKK'dan, TKY'ye geçilirken, yönetim alanında önemli değişimler yaşanmış ve müşteri odaklılık ön plana çıkmıştır. Yönetim fonksiyonları, müşteri tatmini yönünde geliştirilerek, amaç kavramı yerine "müşteri mutluluğu" veya "müşteri tatmini" gibi ifadeler yerleştirilmiştir. TKY, bir kalite kavramı değil, aksine bunun çok ilerisinde bir yönetim yaklaşımı, bir düşünce ve yaşam tarzıdır. Müşterilerin ürün veya hizmetlerden beklemekte olduğu kalite düzeyine ulaşabilmek amacıyla, kalitenin kontrolü ve iyileştirilmesi çalışmalarına, işletmenin üst düzey yöneticilerinden, en alt kademedeki çalışanlarına kadar herkesin katılımını esas almaktadır. Bu bağlamda TKY, işletmenin tüm kaynaklarını harekete geçirerek müşteri ve çalışan personelin tatminini en uygun fiyatlarla sağlamayı hedef alan stratejik bir yönetim modelidir. Başka bir deyişle TKY, tüm işletme süreçlerinin sürekli geliştirilmesine, iyileştirilmesine ve müşteri memnuniyetinin sağlanmasına yönelik<sup>53</sup>, müşteri beklentilerinin karşılanmasını hedefleyen, takım çalışmasını destekleyen ve tüm süreçlerin iyileştirilmesini esas alan, bir yönetim anlayışıdır<sup>54</sup>.

Kalite kavramı anlayışındaki değişimle, işletmenin kalitesindeki uyumlu değişimler bir-

biriyle bağlantılıdır. Kalitenin gelişim safhası üç gelişme dönemine ayrılmaktadır<sup>55</sup>.

- **Klasik Kalite Kontrolleri**

- **Kalite Güvencesi**

- **Toplam Kalite Yönetimi-TKY :** Müşteri odaklı olmanın sonucu olarak bütün işletme süreçlerini ve bütün çalışanları kapsamaktadır. Bu süreç, yönetimden başlayarak bütün kontrol düzeylerinde tüm çalışanları kapsamaktadır. Burada kalite, işletme çapında bir denetim felsefesi olmaktadır. Bugün çok az işletmede bu safhaya ulaşılabilmektedir. TKY kavramı, Japon kalite kavramları kökeninden gelmektedir. TKY, kalite yönetim sisteminin en üst düzeyde geliştirilmiş biçimini ifade etmektedir. TKY'nin arka planında sürekli kalite iyileştirmeye yönelik toplam kalite kontrolleri, etkililik, yüksek verimlilik ve düşük maliyetlere neden olma bulunmaktadır. Mal ve hizmet kalitesini, bütün çalışanların katılımıyla sürekli olarak en az maliyetle elde etmeyi ve geliştirerek, iyileştirmeyi amaçlamaktadır.

TKY'nin amacı, sihirli üçgen olarak tanımlanan maliyet-kalite-zamanın eş zamanlı olarak en uygun duruma getirilmesidir. Aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi bu düşüncede, maliyetlerin düşürülmesi ve zaman kazanmaya yönelik olarak kalitenin yükseltilmesi ön planda tutulmaktadır<sup>56</sup>.

51 ADAM, Dietrich, **Produktionsmanagement**, 9. Auflage, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1998, s. 78.

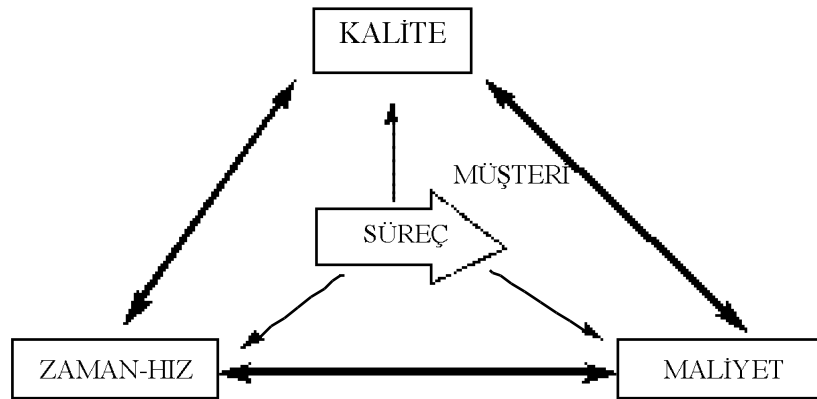
52 HOFFMANN, a.g.m., s. 144.

53 TÜRKEK, a.g.e., s. 9-10.

54 YAMAK, Oygur, **Kalite Odaklı Yönetim**, Kalite Dizisi-1, Panel Matbaacılık, İstanbul, 1998, s. 156.

55 GERBERICH Claus W., "Anforderungen an das Controlling beim Aufbau eines Total Quality Managements" **CM-Controller Magazin**, Management Service Verlag, Götting/München, 4/1993, s. 218.; ELTER, Total Quality Management (TQM), s. 208.

56 HOFFMANN, a.g.m., s. 144.



**Şekil:3.** Kalite Yönetiminin Sihirli Üçgeni

TKY'nin amacı, müşteri ihtiyaçlarının optimal bir biçimde yerine getirilmesi hedefi içinde performans durumunu düzeltmek ve iyileştirmektir. Müşterilerin talepleriyle ilgili ürün ve hizmetlerin kalitesi TKY aracılığıyla müşterilere uydurulabilir. Kalite, kalite yarışında müşterilerin gittikçe artan arzularının yerine getirilmesi çerçevesinde sürekli geliştirme ve iyileştirmedir. TKY, maksimum kaliteyi değil, aksine müşteri gereksinimleriyle ilgili kalitenin kusursuz ve tam olarak uydurulmasını gerektirmektedir<sup>57</sup>.

TKY, ürün kalitesini ürünün üretim sürecine ilk başlangıçta entegre etmeyi ve daha sonradan kontrol etmemeyi amaçlamaktadır<sup>58</sup>. Müşteri isteklerinin saptanması, hatasız ve eksiksiz ürün tasarımı, tedarikçilerin istenilen kalite düzeyine ulaşması, işletme içindeki gerekli uyum ve tam katılımın sağlanması, dağıtım kanallarının gerektiği gibi çalışması ve buna benzer pek çok süreç TKY içerisinde bulunmaktadır. Bu süreçler içerisinde yer alma olasılığı bulunan gereksiz stok, hatalı ürünler, eksik kapasite

te kullanımı, atıl yatırımlar gereksiz ve pahalı istihdam, sevkiyatlarda gecikmeler olması gibi çok sayıda istenmeyen ve kayıplara yol açan durum TKY'nin geliştirme ve iyileştirme hedefleri arasında yer almaktadır. Genel olarak TKY'nin amaçlarını; müşteri gereksinimlerinin doğru bir biçimde saptanarak tüm süreçleri bu gereksinimlere göre yönlendirmek, olanaklı olan en yüksek kalite düzeyine ulaşmak (ürün ve hizmetler ile diğer alanlarda), müşteri tatmini ve şikayetlerini en aza indirmek, maliyetleri düşürmek, moral ve verimliliği artırmak, iletişim alanında yenilikler getirmek, takım çalışmasını gerçekleştirmek, etkin bir rekabet stratejisi geliştirmek, süreçlerde sürekli bir iyileştirme ve geliştirme ortamını sağlamak olarak sıralayabiliriz<sup>59</sup>.

TKY'nin yararlarını da şu şekilde sıralamak olanaklıdır: **1-**Pazar payı, verimlilik, rekabet gücü ve karlılığı artırır **2-**Çalışanlarını motivasyonunu artırır **3-**Üretim hataları, tamirat ve gereksiz stok gibi nedenlerden kaynaklanan giderleri azaltır, **4-**Çalışanlar arasındaki dikey ve

57 ADAM, a.g.e., s. 78.

58 GROB, a.g.m., s. 17.

59 TÜRKEK, a.g.e., s. 25-26.

yatay iletişimi artırır, **5**-Tedarikçilerle olan ilişkilerin düzeltilmesine yol açar, **6**-Ürün geliştirme süresini kısaltır, **7**-Sürekli gelişme ilkesi sayesinde, işletmenin devamlılığını sağlar, **8**-Süreç içi işlem sayısını azaltır ve teslim sürelerini kısaltır, **9**-Müşteri tatminini artırır ve şikayetleri azaltır, **10**-Müşterilerin güveninin kazanılmasına neden olur.

TKY, sürekli gelişmeyi amaçlayan ve bunu işletme kültürü biçimine getirmeye çalışan bir felsefedir. Bu felsefenin iki unsuru vardır. Bunlar insan ve bilimselliktir. Ayrıca TKY, tüketici talepleri doğrultusunda işletmenin tüm birimlerinin yönlendirilmesi ve tüketici tatmininin sağlanmasına yönelik olarak oluşan kaliteyi denetlemek değil, kaliteyi üretmektir. TKY, Japonya'da sürekli iyileştirme ve geliştirme özelliğinden dolayı **Kaizen** olarak adlandırılmaktadır<sup>60</sup>.

### 2.2.3. Toplam Kalite Yönetiminin Enstrümanları

Toplam kalite yönetiminin enstrümanları şunlardır<sup>61</sup>:

- **Kalite Fonksiyon Yayılımı-KFY (Quality Function Deployment):** KFY müşteri arzularına, amaca yönelik hedefler doğrultusunda ulaşmayı, tutarlı ve mantıklı bir biçimde ürün geliştirmeyi düzenlemektedir. KFY, iki temel sorudan oluşmaktadır: Bu iki soru, "müşteriler ne istiyorlar?" ve "biz onların taleplerini nasıl karşılayabiliriz?" soru ve yanıt oyunudur. Buna göre KFY, tüketicilerin isteklerini ürün geliştirme aşamasından, üretim kalite kontrolü aşamasına kadar yayarak değerlendirmektedir. Müşterilerin sesini dinlemek, anlamak, söylediklerini ve istediklerini tasarımcıların anlayabileceği bir dile çevirmek KFY'nin esasını oluşturmaktadır<sup>62</sup>.

KFY, 4 safhada gerçekleşmektedir. Bunlar müşteri arzu ve isteklerinden ürün taslağı çıkarma, yapı gruplarını planlama, süreç planlama ve üretim planlamadır. Hedef Maliyetlemenin de bir enstrümanı olan KFY, müşterilerin spesifik taleplerini uyarlamada da kullanılmaktadır<sup>63</sup>.

- **Kıyaslama (Benchmarking):** TKY'nin diğer önemli bir enstrümanıdır Benchmark, ürünler, faaliyetler ve hizmetlerde tanınmış en iyi performansı ifade etmektedir "Benchmarking, azami performansları, organizasyonları ve işletmeyle birlikte süreç akışını ve kaliteyi, verimliliği, etkinliği sürekli ve sistematik olarak karşılaştırmadır, kıyaslamadır. Böylece Benchmarking'i kapsamlı bir biçimde şöyle tanımlayabiliriz. "Hızla değişen rekabet koşullarında kaliteyi sağlamak ve rekabet edebilme gücünü artırmak için öğrenmenin ve gelişmenin sonu olmayan süreçler olduğu bilincine vararak, işletmeyi diğer işletmelerle sektör farkı gözetmeksizin kıyaslayarak, taklide yer vermeden, yaratıcılık katarak en iyi uygulamaların işletme koşullarına, yapısına, amaç ve kültürüne uyarlanması öngören ve sürekli yenilenen yönetsel araçtır"<sup>64</sup>.

TKY, müşteriye yönelik kalite anlayışının düzenlenmesine yönelik bir çok enstrümanı ve yöntemi sağlamaktadır. Bu enstrümanlar çalışanlara işletme yönergeleri olarak hizmet etmektedir ve avantajlar sunmaktadır. TKY enstrümanlarından, KFY müşteri odaklılığı fonksiyonlar üstü olarak sağlamaya dayanırken, Kıyaslama (Benchmarking), belirlenmiş standart da en iyi performansı değerlemeye dayanmaktadır. Bunlara ek olarak Politika Yayılımı (Policy Deployment) enstrümanı işletme felsefesini biçimlendirmeye, **Hedef Maliyet Yönetimi-HMY** enstrümanı da pazara yönelik maliyet dü-

60 KARALAR Rıdvan, "Toplam Kalite Yönetiminin Pazarlama süreci Açısından İrdelenmesi", A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:XIII, Sayı:1-2, A.Ü. Yayın No:1013, İİBF Yayın No:110, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1997, s. 22.

61 BUGGERT, WIELPUTZ, a.g.e., s. 142-143.

62 ELTER, Total Quality Management (TQM), s. 210.; KARALAR, a.g.m., s. 32.

63 LEVICKI Bernhard, "Traditionelle Kalkulationsmethoden greifen nicht", **bilanz & buchhaltung (b&b)**, Heft:2, Verlag praktisches Wissen GmbH, Offenburg 2000, s. 64.

64 ELTER, Total Quality Management (TQM), s. 210.; ÖZER, Pınar Süral, **Benchmarking**, Vizyon Yayınları, İzmir, 1999, s. 6.

şüncelerinin işletme çapında kurulması ve sağlanmasına dayanmaktadır<sup>65</sup>. Ürünlerin ve süreçlerin, müşterilere ve fonksiyonlara yönelik olarak düzenlenmesi, KFY ve **HMY**'nin kullanımı nedeniyle kalite kontrolde önemli bir koordinasyon sağlamaktadır<sup>66</sup>.

Sonuç olarak TKY felsefesinde; kalitenin yükseltilmesi ve maliyetlerin azaltılması amaçlandığı için, toplam kalite maliyetlerinin kesin olarak belirlenmesi gerekmektedir. TKY'de toplam kalite maliyetleri temel bir unsurdur. Bu maliyetlerin incelenmesi ve analiz edilmesi TKY açısından önemlidir. Daha da önemlisi işletme yönetiminin önceliklerinin sıptanarak, işletmelerde geleneksel olarak uygulanan Maliyet + Kar = Fiyat anlayışı yerine, Hedef Fiyat – Hedef Kar = Hedef Maliyet anlayışına geçilerek, **HMY** anlayışı benimsenmeli ve bu yöntem uygulanmalıdır. Çünkü, **HMY** yönteminin uygulanması işletmelere üstün rekabet gücü sağlayacaktır. Böylece satış fiyatlarını yüksek tutmak yerine maliyetleri düşürmek yoluyla karlılığı artırmak olanaklı olacaktır. Çünkü küreselleşen ve yoğun rekabetin yaşandığı pazarlarda, fiyatları satıcıların-üreticilerin değil, aksine alıcıların-tüketicilerin belirlemesinden dolayı, tüketicilerin alabilecekleri bir fiyatta ve kalitede ürün sunan işletmeler karlarını artırabilecek ve yoğun rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebileceklerdir.

### 2.3. REKABET ARACI OLARAK ZAMAN

#### 2.3.1. Zaman (Hız) Kavramı

1980'ler boyunca bir çok işletme rekabetçi avantajın kaynağını "kalite" olarak kabul etmiştir. Bu dönem TKY gibi sürekli geliştirme modellerinin artmasına ve yaygınlaşmasına neden olmuştur. Ancak, 1990'lı yıllarda kalite,

performans için kritik bir unsur olmasına karşın bir çok endüstride tek rekabetçi avantajın sadece kalite olmadığı anlaşılmıştır. Bunun yerine esas ilgi hız-zaman faktörüne doğru yön değiştirmeye başlamıştır. Müşteri isteklerini hızlı bir biçimde karşılama, tam zamanlı performans gösterme ve yeni ürün geliştirme sürelerinin kısaltılması, zamanın stratejik kullanımı ile ilgili temel kavramlardır. Bu nedenle işletmeler, gittikçe artan bir biçimde zaman konusuna yönelmişlerdir<sup>67</sup>.

Rekabette stratejik performans faktörleri maliyet ve kalite yanında zaman faktörü de artan bir önem kazanmıştır. Özellikle kısa yenileştirme evreleri ya da ürün fikrini daha hızlı pazara getirmenin rekabet avantajı yarattığı otomobil, elektro ve elektronik sanayi işletmelerinde geliştirme süreleri kısalmıştır. Aynı zamanda özellikle ürün geliştirerek pazara girişte daha da artan gecikme maliyetleri yanında pazarlama performansı (örneğin, gecikme maliyetlerinde amortisman süresinin ölçülmesi) için riski artırdığı ve birçok pazarın gelişiminin de, ürün yaşam seyrini ve ürünlerin pazarlama sürelerini kısalttığı görülmektedir. Zaman, işletmeleri uygun ve durgunlaşmış pazarlar nedeniyle eğilim gösteren müşteri odaklı olmaya zorlamış ve bu nedenle de müşteri yararının zamanla ilgili bileşenleri üzerinde önemle durmaya sevk etmiştir. Teslim süresi, sadece tüketim mallarında değil, aksine özellikli mallar ve yatırım mallarında da müşteri yararının bileşenidir<sup>68</sup>.

Kalite ve maliyet faktörü kadar, zaman da rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için önemli bir stratejik silahtır. 1980'li yılların başında Japon işletmeleri, en düşük maliyet ve en iyi kalitenin yanında, zamanı da bütünleşik strateji anlayışı içine çekmişlerdir. Müşteri gereksinim ve arzularını da göz önünde tutarak, yüksek kalite ve

65 ELTER Vera-Carina, "Total Quality Management (TQM) und Marketing", **WISU-Das Wirtschaftsstudium**, 26. Jg. Heft:10, Lange Verlag GmbH, Düsseldorf, Oktober-1997b, s. 860.

66 BENZ Christoph, "Qualitätscontrolling", **Controlling**, 11. Jg., Heft:3, Verlage Franz Vahlen und C.H.Beck, München und Frankfurt, Mai/Juni-1998, s. 84.

67 SUSMUS Türker, ESKİ Özgür, "Zamana Dayalı Rekabetin Maliyetler ve Verimlilik Üzerine Etkisi", **M.Ü. İ.İ.B.F. Der-gisi**, Prof. Dr. Kenan ERKURAL'a Armağan, Cilt: XIV, Sayı:2, M.Ü. Basımevi, İstanbul, 1998, s. 273-294.

68 GUNTHER Thomas, "Konzeption einer Zeitkostenrechnung als Schnittstelle von Kostenrechnung und Wettbewerbsstrategie" **Rechnungswesen als Instrument für Führungsentscheidungen**, Hrsg: Hans Peter Möller, Franz Schmidt, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1998, s. 173.



düşük maliyet hedeflerinden uzaklaşmadan "en kısa süre"de bir ürünü tasarlamak, üretmek ve müşteriye sunmak işletmenin yararınadır. Dünya çapındaki işletmelerin, üretimde, yeni ürün geliştirilmesinde ve bu ürünün tanıtılmasında, satışında ve dağıtımında zamanı yönetme biçimleri, rekabet üstünlüğü sağlayabilmenin oldukça yeni ve en güçlü kaynağını oluşturmaktadır. Herhangi bir işletmede zaman tüketiminin azaltılması, maliyetleri düşürecek ve kaliteyi de artıracaktır. Birçok işletme, bu amaçlarını gerçekleştirmek için, tamamlama süresini kısaltarak, en aza indirmek amacıyla çeşitli programlar uygulamaktadır. Zaman, işletmeler için bir performans değişkenidir. Zamana dayalı stratejinin gücü, işletmede hız-zamana önem verilerek dünya çapında bir ürün kalitesi ortaya koyabilme, esnekliğin getirdiği daha geniş ürün çeşitliliği sunma ve herhangi bir maliyet yükü olmadan hizmet verebilme anlayışının geliştirilebilmesinden kaynaklanmaktadır<sup>69</sup>.

Rekabette gittikçe artan öneme sahip bir faktör olan zaman, üç noktada önemini göstermektedir. Bunlar, **yeni ürün hazırlama süresi, siparişi zamanında yerine getirme ve müşteri taleplerine yanıt verebilme süresidir**<sup>70</sup>.

Zamanın önemi **yeni ürün geliştirme ön süresi, tam zamanlı performans ve müşterilerin taleplerine zamanında yanıt verebilme ve karşılama** ortaya çıkmaktadır. Yeni ürün geliştirme ön süresi, yeni ürün kavramının ilk olarak ele alındığı andan, pazara sürülünceye kadar geçen süredir ve yeni ürün geliştirme ön süresini % 50 veya daha fazla oranda azaltabilmek için genellikle ürünün tasarım ve üretimine yönelik işlemlerde önemli değişikliklerin yapılması gereklidir. Bu değişiklikler için, yeni ürün geliştirme sürecinin tüm aşamalarında işletme fonksiyonlarının tümü arasında daha fazla bilgi akışı olması, katma değer yaratan faaliyetlere ağırlık verilmesi ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir<sup>71</sup>.

Bir müşterinin bir ürün veya hizmet siparişi vermesinin, işlemler açısından kesin bir zaman boyutu vardır. Ayrıca, sipariş miktarı, fiyat ve teslim süresini içeren bir sözleşme yapılacaktır. Yapılan sözleşmeye göre işlemlerin öngörülen sürede gerçekleşmesi tam zamanlı performansın göstergesi olarak tanımlanmaktadır. İşletmeler, performans ölçülerini rekabetçi maliyetler ve kaliteden, müşteri isteklerini anında karşılamaya doğru değiştirmiştir. Bunun anlamı "müşteri taleplerini, isteklerini istedikleri zamanda vermektir". Bu nedenle, işletmelerinde organizasyon yapılarını, müşterilerinin isteklerine, taleplerine zamanında yanıt verebilecek ve karşılayabilecek biçimde oluşturmaları bir zorunluluk haline gelmiştir. Müşteri isteklerine yanıt verebilme süresinde sağlanan avantajlar, tümüyle rekabetçi avantaja temel oluşturan diğer tüm farklılıkları harekete geçirdiği için, zaman işletmeler için gizli bir silahtır denilebilir. Rekabetçi avantajın, en düşük maliyetle en yüksek değeri sağlayarak en iyiye ulaşılması olduğuna inanıldığı için, en kısa zamanda, en düşük maliyetle en fazla değer sağlanması işletme performansının bir göstergesi olacaktır<sup>72</sup>.

### 2.3.2. Zaman Tabanlı Yönetim-ZTY (Time Based Management)

Zaman tabanlı rekabet stratejileri, değer yaratma süreçlerinin zamanla ilgili boyutunun bilinçli bir düzenlemesini içermekte ve işletmenin rekabet gücünün geliştirilmesini, yeni ürünleri hızlı geliştirmeyi ve pazarlara tanıtmayı ve hem de mal ve hizmetleri müşterilere kısa sürede hazırlamayı veya pazarın gereksinimlerini olanaklı olan en hızlı bir biçimde yerine getirmeyi amaçlamaktadır. Bunun yanında, zaman tabanlı rekabet stratejileri, belirli özel görevlerin süresini kısaltmayı değil, aynı zamanda tüm değer yaratma süreçlerinin zamanla ilgili boyutu üzerinde odaklaşmayı hedeflemektedir. Stratejik zaman yönetiminin hedefi, müşteri gereksinimlerinin zamanla ilgili olarak (zaman tasarru-

69 GÜNDÜZ, a.g.e., s. 17-18.

70 KARCIOĞLU Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s. 82.

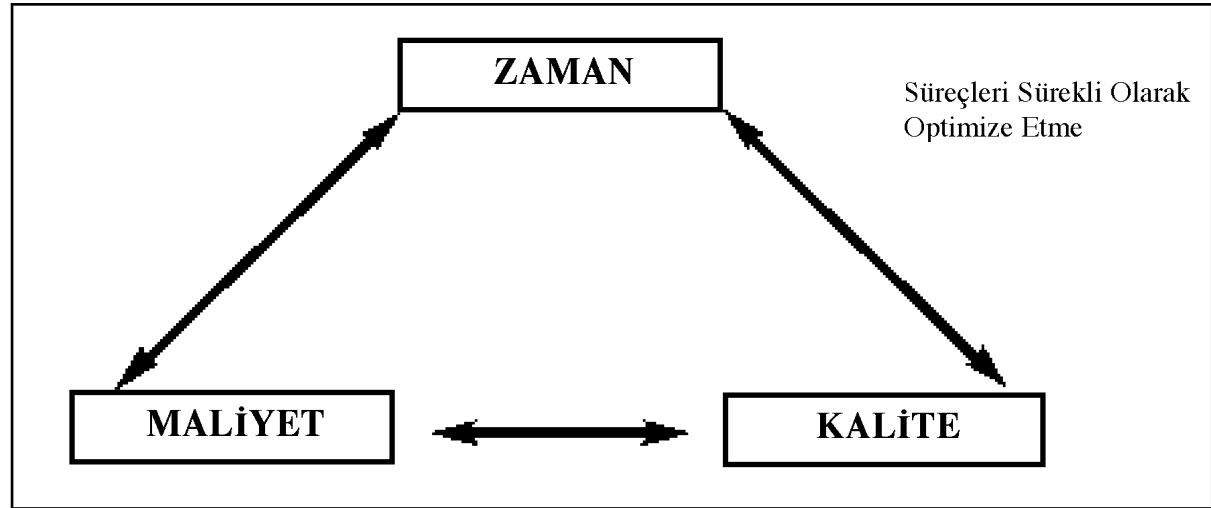
71 SUSMUŞ, ESKİ, a.g.m., s. 277-278.

72 A.e., s. 278-280.

fu, tam zamanlılık, zaman esnekliği, güncellik ve yenilik) yerine getirilmesi bakımından müşteri yararını maksimize ederek, rekabet avantajı sağlamak ve korumaktır. Farklılaştırma stratejisinin başarılı bir biçimde düzenlenmesi ve amaçlanan fiyat priminin elde edilmesi için gerekli koşul, işletme içi değer yaratma süreçlerinin hızlandırılmasıdır Zaman stratejilerinin geliştirilmesi, eş zamanlı maliyet düşürmenin zaman avantajı sağlamasıyla müşteri yararının artırılması yanında, maliyet düşürme potansiyellerini işletme içi yeniden yapılandırma ve fiyat toleransı ortaya çıkarmaktadır Böylece, akış süreçleri-teslim süreleri kısalmaktadır<sup>73</sup>.

ZTY, süreçlerdeki akış sürelerinin kısaltılmasını, pazarın taleplerini hızlı algılamayı, pazarda tam zamanında girmeyi, tam zamanında mal ve hizmet teslimini olanaklı kılmaktır<sup>74</sup>. ZTY, müşteri arzularının formüle edilmesinden, yerine getirilmesine kadar zamanın sürekli kısaltılması ve tüm işletme süreçlerinde uygulanmasıdır Amaç, işletme performansı için etkili bir strateji olarak en düşük maliyetle ve en kısa

sürede en yüksek değeri sunmaktır. Zaman rekabeti, işletmenin değer yaratma zincirlerinde zaman tüketimi ve maliyetlerle aynı tutarlılıkla savaşılmaktadır. Önemli zaman tasarrufları, ancak bekleme sürelerinin elimine edilmesi yoluyla olanaklıdır Bekleme süreleri için önemli bir esas, bilgileri kullanmadaki karmaşıklık ve zorluktur. Akışlarda, bilgiler birçok bölümü ilgilendirmektedir ve bir bölümden, diğer bölümlere geçiş de çok zaman harcanmaktadır. Keza faaliyetler için kaybedilen zamanın telafisi ve denetimi yoluyla, tamamlanamamış ya da eksik veya hatalı bilgiler diğer bölümlerde tamamlanarak ortadan kaldırılmaktadır Gerçekte değer yaratma için kullanılan zaman, işletme akışları içerisinde toplam olarak harcanan zamanın en fazla % 10'udur. Geriye kalan zaman, bekleme süreleri ve kaybedilen zamanı telafi etmede ek çalışma için harcanmaktadır Değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesiyle zaman ve maliyet tüketimi azaltılabilir. Böylece, müşteri arzu ve isteklerine hızlı ve esnek bir reaksiyon olanaklıdır<sup>75</sup>.



**Şekil:4.** İşletme Stratejisi Olarak Zaman Tabanlı Yönetim

73 GUNTHER, a.g. m., s. 173-174.

74 OLFERT, Klaus, **Kostenrechnung**, 11. Auflage, Friedrich Kiehl Verlag GmbH, Ludwigshafen (Rhein), 1999, s. 398.

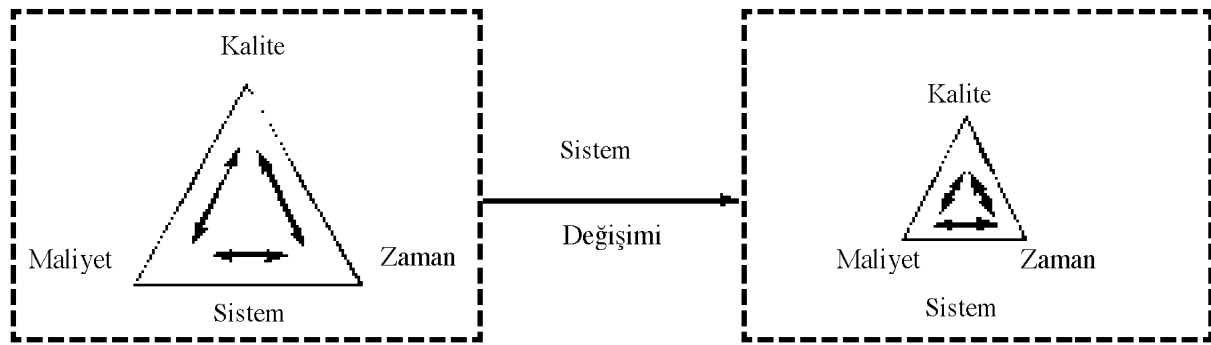
75 GROB, a.g.m., s. 16.

ZTY felsefesini benimsemiş işletmeler, üretim süresini olanaklı olduğu kadar kısaltmaya çalışırlar. Üretim süresinin kısaltılması, ürün karmasındaki her bir ürünün daha sık üretimi anlamına gelir<sup>76</sup>.

### 3. GERİLİM ÜÇGENİ OLARAK SİHİRLİ ÜÇGEN

Sihirli üçgen olarak adlandırılan ve birbiriyle bağımlılık gösteren kavramlar bütünü olan "Maliyet", "Kalite" ve "Zaman" karşılıklı olarak

üç büyüklüğü ifade etmektedir. Bu nedenle, bunlardan sadece birisinin iyileştirilmesi, diğer her ikisinin de iyileştirilmesini olanaklı kılmaktadır. Bu üç büyüklük üzerinde eş zamanlı bir iyileştirme, düzeltme yapmanın olanaklı olması nedeniyle, "Maliyet", "Kalite" ve "Zaman"ın gerilim durumu özellikle sadece sistem içinde söz konusudur. Bu üç büyüklüğün tümünün eş zamanlı olarak iyileştirilmesi, sistemin eş zamanlı olarak yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir. Sihirli üçgende iyileştirmeler aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



**Şekil:5.** Sihirli Üçgende Sistem Değişimi

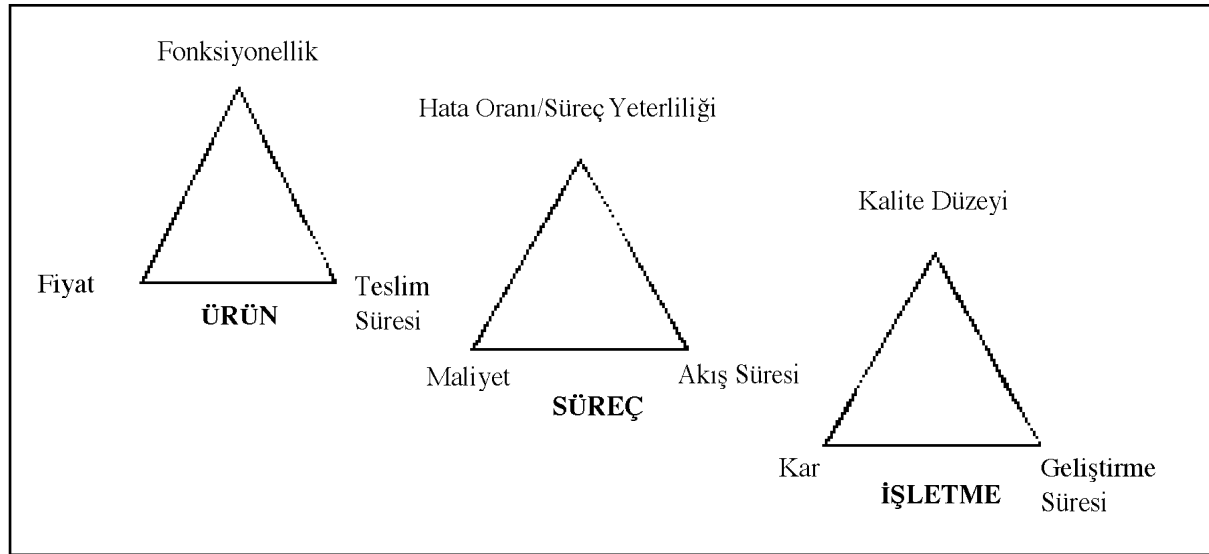
76 GÜNDÜZ, a.g.e., s. 19.

Böyle bir yeniden yapılandırma örneğin, İşletme Süreç Mühendisliği (Business Process Reengineering) yardımıyla organizasyonun yeniden düzenlenmesiyle olabilir. Diğer bir olasılık ise yeni bir üretim teknolojisinin kullanımıdır. Bu teknoloji, bir ürünün yüksek kaliteyle birlikte, hızlı ve uygun maliyetli olarak üretilmesi için uygun olmalıdır. Buradan hareketle, önemli iyileştirmelerin, düzeltmelerin sadece göreceli radikal değişiklik (yeniden düzenleme) önlemlerinin alınmasıyla yapılabileceği anlaşılmaktadır<sup>77</sup>.

#### 4. SİHİRLİ ÜÇGENİN BÖLÜMLENDİRİLMESİ

Sihirli üçgenin bölümlendirilmek suretiyle

le somutlaştırılması "Ürün", "Süreç" ve "İşletme" olmak üzere 3 düzeye dayandırılabilir. Ürün düzeyinde üçgen, müşteriler tarafından çoğunlukla algılanan "Fiyat", "Fonksiyonellik" ve "Teslim Süresi" gibi özellikler üzerinde somutlaşmaktadır. Süreç düzeyinin, kalite özelliklerini öncelikle de "Hata Oranı" daha doğrusu "Süreç Yeterliliği"ni içinde bulundurduğu ve böylece "Maliyet", "Hata Oranı/ Süreç Yeterliliği" ve "Akış Süresi" üçgeninin ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Bu kontrol biçiminin işletme düzeyinde genişletilmesinde, işletme "Kar", "Kalite Düzeyi" ve "Geliştirme Seyri" unsurlarını kullanabilir. Sihirli üçgenin somut olarak bölümlenmesi aşağıdaki şekilde daha açık bir biçimde anlaşılabilir duruma getirilmiştir.



Şekil:6. Sihirli Üçgenin İşaretleri

77 GERBOTH, Thomas, "Das Magische Dreieck, Kosten-Zeit-Qualität", *Controlling*, 14. Jg., Heft:7, Verlage C.H.Beck und Franz Vahlen, München/Frankfurt, Juli-2002, s. 417.

Bu bölümler, ayrıca asıl büyüklüğün, ölçünün maliyetler olduğunu, buna da en iyi "Finansman" kavramının karşılık geldiğini göstermektedir. Burada "Fiyat" ve "Kar" gibi büyüklüklerde sihirli üçgen içinde kullanılabilir<sup>78</sup>.

## 5. SONUÇ

Küresel pazarlardaki rekabetin yoğunluğu nedeniyle, ürün yaşam sürelerinin oldukça kısalması ve işletmelerinde rekabet avantajı elde edebilmek için pazara sürekli ve hızlı yeni ürünler sunmak durumunda kalması nedeniyle, günümüzün yoğun rekabet ortamında işletmelerin ürünleri kısa sürede (**zaman**) en kısa yoldan, en yüksek kaliteyle (**kalite**) olanaklı olan en düşük fiyatla-maliyetle (**maliyet**) pazara sunması bir zorunluluk haline gelmiştir. Rekabetçi avantajın, en düşük maliyetle en yüksek değeri sağlayarak en iyiye ulaşılması olduğuna inanılması nedeniyle, en kısa zamanda, en düşük maliyetle en fazla değerin sağlanması işletme performansının bir göstergesi olacaktır.

Sihirli üçgenle, kalitenin yükseltilmesi, maliyetlerin azaltılması, sürenin kısaltılması amaçlandığı için TKY'nin, ZTY'nin uygulanmasıyla, işletmelerde geleneksel olarak uygulanan Maliyet + Kar = Fiyat anlayışı yerine Hedef

Fiyat – Hedef Kar = Hedef Maliyet anlayışına geçilerek, **HMY** anlayışının benimsenmesi ve uygulanması gereklidir. Çünkü, HMY yönteminin uygulanması işletmelere üstün rekabet gücü sağlayacaktır. Böylece satış fiyatlarını yüksek tutmak yerine maliyetleri düşürmek yoluyla karlılığı artırmak olanaklı olacaktır. Çünkü küreselleşen ve yoğun rekabetin yaşandığı pazarlarda, fiyatları satıcıların-üreticilerin değil, aksine alıcıların-tüketicilerin belirlemesinden dolayı, tüketicilerin istedikleri zamanda, alabilecekleri bir fiyatta ve kalitede ürün sunan işletmeler karlarını artırabilecek ve yoğun rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebileceklerdir.

Küresel rekabet ortamında rekabetçi üstünlük sağlayan maliyet-kalite-zaman sihirli üçgeninin ülkemiz işletmelerince de daha geniş bir biçimde benimsenmesi, geliştirilmesi, sistem değişimine gidilmesi, bu faktörlerin eş zamanlı olarak iyileştirilerek uygulanması, organizasyonlarını bu anlayışa uygun olarak ve destekleyici enstrümanların uygulanmasına olanak sağlayacak biçimde yeniden yapılandırması yararlı olacaktır. Sonuç olarak, müşterilerin gereksinim, arzu ve isteklerine yanıt verebilmek için oluşturulacak bütünleşik böyle bir strateji işletmelerin başarısını artıracaktır.

78 GERBOTH, a.g.m., s. 417.

**KAYNAKÇA**

- ADAM, Dietrich, **Produktionsmanagement**, 9. Auflage, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1998.
- ARNOUT, Ali, "Anwendungstand des Target Costing in deutschen Grossunternehmen", **Controlling**, Verlage C.H.Beck und Vahlen, München/Frankfurt, Juni 2001, 13. Jg., Heft:6, s. 289-299.
- BAUMÖL, Ulrike, **Target Costing bei der Softwareentwicklung**, Verlag Franz Vahlen GmbH, München, 1999.
- BECKMANN, Daniel, "Projektorientiertes Target Costing am Beispiel des Bautraegergeschaefts", **Krp-Kosten-rechnungspraxis**, Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, Maerz/April-2002, 46. Jg., Heft:2, s. 67-73.
- BENZ, Christoph, "Qualitaetscontrolling", **Controlling**, Verlage Franz Vahlen und C.H.Beck, München und Frankfurt, Mai/Juni-1998, 11. Jg., Heft:3, s. 82-84.
- BETZ, Stefan, "Zielkostenplanung und – kontrolle auf Basis der Erfahrungskurve", **ZP-Zeitschrift für Planung**, Heidelberg, Physica Verlag, 1998, Heft:9, s. 249-268.
- BİLGİNOĞLU, Fahir, "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi", **Yönetim-İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi**, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, Ekim-1994, Yıl:5, Sayı: 19, s. 3-5.
- , "Ekonomik Değişim ve Maliyet Muhasebesine Düşen Yeni Görevler", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, Kasım-1995, Cilt:24, Sayı:2, s. 73-83.
- , **İşletmelerde Maliyet-Karın Planlaması ve Kontrolü**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1996.
- BUGGERT, Willi, WIELPUTZ, Axel, **Target Costing**, Carl-Hanser Verlag, München-Wien, 1995.
- BURKERT Wolf-Dieter, KONTNY Henning, "Neue Ansaetze für das strategische Zielkostenmenegement im Einkauf", **BA-Beschaffung Aktuell**, Konradin Verlag, Leinfelden, Dezember-12/2002, Heft:12, s. 32-41.
- BURSAL, Nasuhi, ERCAN, Yücel, **Maliyet Muhasebesi**, 5. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1994.
- ELTER, Vera-Carina, "Total Quality Management (TQM)", **WISU-Das Wirtschaftsstudium**, Zeitschrift für Ausbildung Examen und Weiterbildung, Lange Verlag GmbH & Co.KG, Düsseldorf, Maerz-1997a, 26. Jg. Heft:3, s. 207-210.
- , "Total Quality Management (TQM) und Marketing", **WISU-Das Wirtschaftsstudium**, Lange Verlag GmbH, Düsseldorf, Oktober-1997b, 26. Jg. Heft:10, s. 858-860.
- ERBSKORN, Silke, "Qualitaetskostenrechnung für das Qualitaetsmanagement", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1994, 38.Jg. Heft:5, s. 349-353.
- FISCHER Regina, "Verfahren und Probleme der Preiskalkulation in Dienstleistungsunternehmen", **Krp-Kosten-rechnungspraxis**, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, Sonderhef:2, 2002, s. 87-93.
- FREIDANK Carl-Christian, **Kostenrechnung**, 6. Auflage, R.Oldenbourg Verlag, München/Wien, 1997.
- FREIDANK, Carl-Christian, ZAEH Philipp, "Spezialfragen des Target Costing und Kostenrechnung", **Kosten-management-Aktuelle Konzept und Anwendungen**, Springer Verlag, Berlin-Heidelberg, 1997, s.233-274.
- GERBERICH, Claus W., "Anforderungen an das Controlling biem Aufbau eines Total Quality Managements", **CM-Controller Magazin**, Management Service Verlag, Gouting/München, 4/1993, s. 217-221.
- GERBOTH, Thomas, "Das Magische Dreieck, Kosten-Zeit-Qualitaet", **Controlling**, Verlage C.H.Beck und Franz Vahlen, München/Frankfurt, Juli-2002, 14. Jg., Heft:7, s. 417.

GOTZE, Uwe, "Target Costing", **ZP-Zeitschrift für Planung**, Physica Verlag, Heidelberg, 1993, Heft:4, s.381-389.

GROB, Hans-Georg, "Customer Focus bei ABB als Integration von Time-Based Management, Total Quality Management und Supply Management", **Jahrbuch Controlling 1994**, Hrsg: P. Horvath, R. Gleich, S. Niemand, J. Lamla, ve M. Wolbold, Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Stuttgart, Januar-1994, s. 15-22.

GUNTHER Thomas, "Konzeption einer Zeitkostenrechnung als Schnittstelle von Kostenrechnung und Wettbewerbsstrategie" **Rechnungswesen als Instrument für Führungsentscheidungen**, Hrsg: Pans Peter Möller, Franz Schmidt, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1998, s. 171-202.

GUPTA, Jan Chandra, **Marktinduziertes Reccourcen- und Kostenmanagement**, Shaker Verlag, Aachen, 1998.

GÜNDÜZ, H. Erdin, **Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama**, SPK. Yayın No:99, Tisamat Basım Sanayi, Ankara, 1997.

GÜRSOY, Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Lebib Yalkın A.Ş., İstanbul, 1997.

HARDT, Rosemarie, **Kostenmanagement: Methoden und Instrumente**, R. Oldenbourg Verlag, München/Wien, 1998.

HERTER, Ronald N., "Total Quality Management", **WISU-Das Wirtschaftlichesstudium**, Lange Verlag GmbH,Düsseldorf, Januar-1993, 22.Jg., Heft:1, s.29-32.

HOFFMANN, Werner H., "Controlling des Qualitaetsmanagements-Qualitaetsmanagement im Controlling", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1997, 41.Jg. Heft:3, s. 143-150.

HORVATH, Peter, SEIDENSCHWARZ, Werner, **Die Methodik des Zielkostenmanagement**, Betriebswirtschaftliches Institut der Universitaet, Controlling-Forschungsbericht Nr:33, Stuttgart, Januar-1992.

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

HORVATH, Peter, ARNOUT, Ali, GLEICH, Ronald, SEIDANSCHWARZ, Werner, STOI, Roman, "Neue Instrumente in der deutschen Unternehmenpraxis" **Managementinstrumente und-konzepte**, Hrsg: Anton Egger, Osman Grün, Reinhard Moser, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1999, s. 289-328.

HORVATH, Peter, NIEMAND, Stefan ve WOLBOLD, Markus, "Target Costing-State of the Art", **Target Costing-Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis**, Hrsg: P. Horvath, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1993, s. 1-27.

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

KAISER, Andreas, **Integriertes Variantenmanagement mit Hilfe der Prozesskostenrechnung**, Rosch-Buch Verlag, Hallstadt, 1995.

KARALAR, Rıdvan, "Toplam Kalite Yönetiminin Pazarlama Süreci Açısından İrdelenmesi", **A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, A.Ü. Yayın No:1013, İİBFYayın No:110, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1997, Cilt:XIII, Sayı:1-2, s.15-42.

KARCIOĞLU Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.

KAVANDI, Shabnam, **Ziel- und Prozesskostenmanagement als Controllingsinstrumente**, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH und Deutscher Universitaets Verlag, Wiesbaden, 1998.

KIM, Il-woon, ANSARI, Shahid, BELL, Jan, SWENSON, Dan, "Target Costing Practices in the United States", *Controlling*, 14. Jg., Heft:11, Verlage C. H. Beck und Vahlen, München/Frankfurt, November 2002, s. 607-614.

KLINGLER, Bernhard F., "Target Cost Management", *Controlling*, 5.Jg., Heft:4, Verlage C.H. Beck und Vahlen GmbH, München/Frankfurt, Juli/August-1993, s. 200-207.

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

KOBU, Bülent, **Üretim Yönetimi**, 10.Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1999.

LEVICKI, Bernhard, "Traditionelle Kalkulationsmethoden greifen nicht", **bilanz & buchhaltung (b&b)**, Offenburg, Verlag praktisches Wissen GmbH, 2000, Heft:2, s. 60-64.

NIEMAND, Stefan, "Target Costing-Konsequente Marktorientierung durch Zielkostenmanagement", **FB/IE-Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering**, REFA Verband für Arbeitsstudien und Betriebsorganisation e.V., Darmstadt, 1992, 41. Jg., Heft:3, s. 118-123.

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

NIEMAND, Stefan, SCHOLL, Kai, "Benchmarking und Target Costing", **FB/IE-Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering**, REFA e.V., Darmstadt, 1995, 44. Jg., Heft:3, s. 101-105.

OLFERT, Klaus, **Kostenrechnung**, 11. Auflage, Friedrich Kiehl Verlag GmbH, Ludwigshafen (Rhein), 1999.

ÖZER, Pınar Süral, **Benchmarking**, Vizyon Yayınları, İzmir, 1999.

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

PEKER, Alpaslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Bası, Fatih Yayınevi, İstanbul, 1988.

RAU, Karl-Heinz, "Konzeption zur Anwendung des Zielkostenmanagement auf die Entwicklung von Anwendungssoftware" **Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management**, Hrsg: H.U. Küpper, E. Trossmann, Duncker&Humblot GmbH, Berlin, 1997, s. 218-239.

REESE, Joachim ve PETERSEN Kerstin, Qualitätsmanagement-Eine empirische Studie im Werkzeugmaschinenbau, **ZfB-Zeitschrift für Betriebswirtschaft**, Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 2000, 70.Jg. Heft:1, s. 5-25.

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

SCHERRER, Gerhard, **Kostenrechnung**, 3. Auflage, Stuttgart, Lucius&Lucius Verlagsgesellschaft mbH, 1999.

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

SCHWEITZER, Marcell, KUPPER, Hans Ulrich, **Systeme der Kosten- und Erlösrechnung**, 7. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München, 1998.



SEIDENSCHWARZ Werner, **Target Costing**, Verlag Franz Vahlen GmbH, Wiesbaden, 1993.

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

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

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

-----, "Target Costing-Kundenorientierung in Kostenmanagement und Preiskalkulation", **Frühzeitiges Kostenmanagement**, Hrsg: W. Maennel, Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1997, s. 55-76.

SUSMUS, Türker, ESKİ, Özgür, "Zamana Dayalı Rekabetin Maliyetler ve Verimlilik Üzerine Etkisi", **M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Prof. Dr. Kenan ERKURAL'a Armağan, M.Ü. Basımevi, İstanbul, 1998, Cilt: XIV, Sayı:2, s. 273-294.

TANI, Takeyuki, "Die Hauptelemente des Target Cost Management (TCM) in Japan und Deutschland", **Die Kunst des Controlling**, Hrsg: R. Gleich, W. Seidenschwarz, Verlag Franz Vahlen, München, 1997, s. 231-259.

TÜRKEL, Asuman, **İşletme Yöneticileri İçin Toplam Kalite Yönetimi ve İnsan Kaynakları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ, **Kalite Notları**, Bölüm:1, T.S.E. Kalite Yayınları No:4.06/2A, Ankara.

WEBER Dirk, WUNDER Thomas, "Was kommt nach Zielkosten?-Strukturiertes Kostenkneten in der Wehrtechnikbranche", **Krp-Kostenrechnungspraxis**, Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, Juli/August-2002, 46. Jg., Heft:4, s. 240-248.

YAMAK, Oygur, **Kalite Odaklı Yönetim**, Kalite Dizisi-1, Panel Matbaacılık, İstanbul, 1998.

YÜKÇÜ, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999.

