



Prof. Dr.  
Ercan Bayazitli



Yrd. Doç. Dr.  
Murat Koçsoy

# Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma\* – 1

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY

Bozok Üniversitesi, İİBF.

## Özet

Teknolojide yaşanan hızlı gelişim, değişen müşteri beklentileri, kısalan ürün yaşam dönemleri ve özellikle son yıllarda artan küresel rekabet, işletmeleri “düşük maliyet, kısa zaman ve yüksek kalite” hedeflerini aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirmek zorunda bırakmaktadır. Bu nedenle, işletmeler belirlenen hedeflere ulaşmada modern yönetim muhasebesi tekniklerinden yararlanmaktadır. Bu tekniklerden biriside “Hedef Maliyetleme (Target Costing)” dir.

Hedef maliyetleme tekniği ile ilgili olarak bu çalışmada yapılan araştırma, 2007-2008 yıllarını kapsayan istatistiki-tanımlayıcı nitelikte bir araştırma olup; amacı İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından belirlenmiş olan 2006 yılına ait ilk 500 sanayi işletmesi arasında hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği ile uygulanma düzeyi açısından uygulayan işletmelerle uygulamayan işletmeler arasındaki temel farkları belirleyerek uygulanabilirliğini ortaya koymaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Hedef maliyetleme, Türk imalat işletmeleri, maliyet yönetimi, yönetim muhasebesi.

## Abstract (The Determination of The Application Level and Applicability of Target Costing in The Turkish Manufacturing (ICI 500) Companies)

Rapid developments in technology, change in customer expectations, shortening product life cycles and especially increasing global competition force the companies reach the targets of “low cost, short time and high quality” at the same time and the highest level possible. Therefore, companies utilize the modern management accounting techniques in achieving these goals. One of the most important of these methods is “Target Costing”.

\* Bu incelemenin ikinci bölümü Dergi'nin gelecek sayısında yayınlanacaktır.

The ampirical study conducted in this paper about target costing is a statistical-descriptive research covering the years 2007 and 2008. The companies within this study are selected from the top 500 manufacturing companies listed in Istanbul Chamber Of Industry (ICI) 2006 index. The aim of the study is to reveal the basic differences between those companies which apply target costing and those which do not apply, in terms of applicability and application level and to analyze applicability of the technique.

**Key Words:** Target costing, turkish manufacturing companies, cost management, management accounting.

## 1. Giriş

Günümüzde işletmelerin, büyük ölçüde piyasa tarafından belirlenen satış fiyatından müşteriler tarafından talep edilen kalite ve fonksiyonellikte ürünler üreterek sürdürülebilir bir rekabetçi avantaj sağlayabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri için ürüne ilişkin maliyet, zaman, kalite ve fonksiyonellik hedeflerini aynı anda ve en yüksek düzeyde gerçekleştirebilmeleri zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk, bir yandan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin piyasa fiyatları dikkate alınarak sürekli düşürülme yönünde planlama ve kontrolünü gerektirirken, diğer yandan kar ve maliyet planlamasını zorlaştırmıştır. Bu durum, ürünlerin pazar odaklı olarak geliştirilmesi ve maliyetlerin stratejik olarak yönetimi anlayışını ortaya çıkarmış ve bunu başarmak için çeşitli yöntem ve teknikler geliştirilerek uygulanmaya başlanmıştır. Bu anlayışların bir sonucu olarak Japon işletmelerinin öncülüğünde geliştirilen tekniklerden birisi de “Hedef Maliyetleme” tekniğidir.

Hedef maliyetleme Japon yönetim felsefesinin bir uzantısı olarak temel aldığı ilkeler bakımından gerek ürünün geliştirilmesi ve fiyatlandırılması gerekse maliyetlerin belirlenmesi ve yönetilmesinde geleneksel bakış açısından tamamen farklı bir anlayış ve uygulama sürecine sahiptir. Bir maliyet ve kar yönetim tekniği olarak nitelendirilebilmesine karşılık, gerek geleneksel gerekse modern maliyet yönetim teknikleriyle birlikte pazarlama, üretim ve mühendislik tekniklerinin bir arada kullanılmasını gerektiren bütüncül bir uygulama sürecine sahiptir. Bu açıdan bakıldığında bir teknikten daha çok bir sistem veya süreç özelliğine sahiptir.

Hedef maliyetlemenin temel fikrinin ve ilk uygulamalarının 1900’lerin başlarında

Amerika Birleşik Devletleri’nde Ford Motor, 1930’ların başlarında Almanya’da Volkswagen ve İngiltere’de Marks-Spencer şirketleri tarafından kullanılmış olmasına rağmen ilk sistematik olarak uygulanması ve geliştirilmesi 1960’lı yılların ortalarında Japon Toyota Şirketi tarafından gerçekleştirilmiştir. Daha sonra 1980’li yılların sonlarına doğru başta Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde kısmen yaygın şekilde kullanılmaya başlanmıştır. 1990’lı yılların ortalarında literatürümüze giren hedef maliyetleme tekniği, bu tarihten itibaren üzerinde yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmıştır. Ancak, bu tartışmalar sürekli olarak kavramsal ve teorik düzeyde olmuş, uygulanma düzeyi ve uygulanabilirliği hakkında yeterli ve kapsamlı çalışmalar yapılmamıştır. Bu eksikliğin giderilmesi amacıyla, İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından her yıl düzenli bir şekilde açıklanan “Türkiye’nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşunda” yer alan özel sektöre ait imalat işletmelerinde tanımlayıcı ve istatistiki nitelikte bir araştırma yapılmıştır.

## 2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Örneklem Seçimi ve Sınırlılıkları

### 2.1. Araştırmanın Amacı

Hedef maliyetlemenin Türk imalat işletmeleri (İSO 500) tarafından uygulanıp uygulanmadığı ve uygulayan işletmelerin ürüne ilişkin müşteri beklentilerini, kar marjı, maliyet ve fiyat belirleme, maliyet azaltımı ve yönetimi çalışmalarında hedef maliyetleme tekniğinin uygulanma sürecine ilişkin ilkeleri ne düzeyde uygulayabildikleri ile eksik veya hatalı yönleri belirlenmeye çalışılmıştır. Aynı zamanda, hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmelerde de bu ilkelere uygun hareket edilip edilmediği tespit edilerek hedef

maliyetlemenin bu işletmelerde uygulanabilirliği ortaya konmuştur. Araştırmanın temel amaçlarından bir diğeri ise, hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmelerin hedef maliyetlemeyi uygulamama nedenlerinin belirlenmesidir.

## 2.2. Araştırmanın Ana Kütlesi, Örneklem Seçimi ve Sınırlılıkları

Araştırmanın ana kütlesi, İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından her yıl düzenli bir şekilde açıklanan "Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşunda" yer alan özel sektöre ait imalat işletmelerinden oluşmaktadır. 2006 yılı İSO 500 kapsamında 487 özel sektör işletmesi bulunmakta olup, bunlardan isminin açıklanmasını istemeyen 15 işletme ile hedef maliyetleme tekniğinin uygulanmasına uygun olmayacağı düşünülen madencilik ve elektrik enerjisi üretimi alanında faaliyet gösteren 21 işletme araştırmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Sonuç olarak 2006 yılı İSO 500 kapsamında yer alan 451 özel sektöre ait imalat işletmesi araştırmanın ana kütlesini oluşturmuştur.

Basit tesadüf örneklem yöntemine göre ana kütleyle ilişkin standart sapma ve varyanslarının bilinmediği durumlarda ana kütleyle temsil eden örneklem büyüklüğünün tespiti  $n = (\pi(\pi-1) / (e/Z))^2$  formülüne göre belirlenmek durumundadır (SAVAŞ, 2003: 187). Buna göre, %95 güven aralığı ve %5 hata payı ile bu araştırmanın örnekleme  $(0,5 \times 0,5) / (0,05 / 1,96^2) = 384$  adet işletme olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan örnek büyüklüğü ana kütle nin %5'inden büyük olduğu için  $(N-n / N-1)$  düzeltme faktörü ile çarpılarak küçültülmek durumundadır. Formüle göre düzeltme faktörü yaklaşık  $(451-384 / 451-1) = 0,149$ 'dur. Buna göre gerekli ana kütleyle temsil eden örnek büyüklüğü,  $0,149 \times 384 = 57$  işletme olmaktadır.

Araştırmanın ana kütlesi olarak İSO 500'de yer alan işletmelerin seçilmesinin temel nedeni, bu işletmelerin daha fazla kurumsallaşmış olmaları dolayısıyla hedef maliyetleme gibi kapsamlı ve karmaşık tekniklerin uygulanmasında gerekli olan güçlü bir örgütsel disipline sahip olmaları ve daha güvenilir ve tutarlı bilgi elde edi-

lebileceği düşüncesidir. Aynı zamanda, İSO 500'de yer alan imalat işletmelerinin seçilmesinin bir diğer nedeni ise, literatürde yapılan alan çalışmalarında da belirtildiği gibi hedef maliyetleme tekniğinin hizmet ve finans sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden daha çok üretim yapan işletmelerde kullanımının uygun olması ve yaygın şekilde kullanılmasıdır.

## 3. Araştırmanın Metodolojisi

### 3.1. Veri Toplama Tekniği ve Anket Formunun Hazırlanması

Araştırmada kullanılan veriler, İSO 500'de yer alan ve basit tesadüf yöntemine göre ulaşılabilen özel sektör işletmelerine uygulanan anket sonucu elde edilen bilgilerden oluşmaktadır. Anket söz konusu işletmelerin üst düzey bölüm yöneticilerine uygulanmıştır.

Araştırmanın amaçları ve kapsamı doğrultusunda anket sorularının ve ölçeklerinin belirlenmesinde ilgili literatür ve bu konuda daha önce yapılmış çalışmalar (The Consortium for Advanced Manufacturing – International The American Institute of Certified Public Accountants and The University of Akron, 1998: 1-15; KWAH, 2004: 100-103; BORGERNAS, FRIDH, 2003: 17-30; DEKKER, SMIDT, 2003: 299-303; BRAXTON, 1999: 33-78) dikkate alınarak anket formu oluşturulmuştur.

Hazırlanan anket formu araştırma kapsamındaki 451 işletmeye öncelikle elektronik posta (e-mail) yoluyla ulaştırılmış daha sonra anketi cevaplandırmayı kabul eden 109 işletmenin 82'sinden randevu alınarak ilgili yöneticilerle yüz yüze görüşülerek bilgi alınmıştır. Faks, e-mail ve posta yoluyla gönderilen 27 anketten değerlendirmeye uygun görülen 8 anketle birlikte 90 anket değerlendirmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan anket sayısı ana kütle nin %20'sini oluşturmaktadır.

### 3.2. Analiz Yöntemi

Türk imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üzerinde hedef maliyetlemenin uygulanmasına ve uygulanabilirli-

ğine yönelik olarak ülkemizde daha önce kapsamlı bir araştırma yapılmamıştır. Özellikle hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmelerin belirlenerek bu işletmelerde hedef maliyetleme uygulamalarının düzeyi hakkında hiçbir bilgi mevcut değildir. Bu nedenle, hedef maliyetlemenin uygulanmasına ve uygulanabilirliğine yönelik durum tespitinde bulunmak amacıyla yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen verilerin analizinde yüzde, frekans, ortalama, mod gibi tanımlayıcı istatistik yöntemleri kullanılmıştır. Bununla birlikte, hedef maliyetlemenin ilkeleri ve uygulamaları açısından hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler ile kullanmayan işletmeler arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan istatistiksel analizlerde parametrik olmayan (nonparametric) test kullanılmıştır. Parametrik olmayan istatistik testi kullanılmasının nedeni, araştırmada kullanılan

gözlem sayısının (hedef maliyetleme tekniğini kullanan işletme sayısı) az olması ve verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığına ilişkin yapılan Kolmogorov – Smirnov testi sonucunda frekans dağılımlarının normal dağılıma uygunluk göstermemesidir. Anket verilerinin değerlendirilmesinde istatistiksel paket program olan SPSS-13 (Statistical Package for Social Sciences) kullanılmıştır.

#### 4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

##### 4.1. İşletme Profili ve Hedef Maliyetleme Kullanımı

Bu bölümde, araştırmaya katılan işletmeler; faaliyet gösterdikleri sektörler, çalışan sayısı, üretim yöntemleri, ürün geliştirme süreleri ve hedef maliyetlemeyi kullanmama nedenleri ile araştırma anketini cevaplayanların görev alanı açısından dağılımları incelenmiştir.

**Tablo 1: Anketi Cevaplayan İşletme Yöneticilerinin Görev Alanlarına Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde
Mühendislik	1	%1,1
Muhasebe/Finans	74	%82,2
Üretim/Tasarım	8	%8,9
Pazarlama	3	%3,3
Diğer	4	%4,4
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>%100</b>

Anketi cevaplayan kişiler üst düzey bölüm yöneticileri olup, yaklaşık %1'i mühendislik (maliyet mühendisi), %82'si muhasebe-mali işler müdürü, %9'u üretim ve tasarım müdürü-şefi, %3'ü pazarlama ve satın alma müdürü ve %4'ü ise çeşitli işletme bölümlerinde (yönetim direktörü, denetim, stratejik planlama ile planlama

ve kontrol) çalışan kişilerdir. Buna göre, anketi cevaplandıran kişilerin büyük çoğunluğu (%82) hedef maliyetleme yönteminde kullanılan hedef maliyetleme takımlarının ayrılmaz bir parçası olan muhasebe/finans bölümünde görev yapmaktadır.

**Tablo 2: İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde
100 ve aşağısı	3	%3,3
101-250	11	%12,2
251-500	22	%24,4
501-1000	21	%23,3
1001-2000	20	%22,2
2000 üzeri	13	%14,4
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>%100</b>

Tablo 2'ye göre, işletmelerin yaklaşık %3'ü 100 ve aşağısında, %12'si 101 ile 250, %24'ü 251 ile 500, %23'ü 501 ile 1.000, %22'si 1.001 ile 2.000 arasında ve %14'ü ise 2.000 üzerinde çalışana sahiptir.

Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) ve TC. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'nın tanımlarına göre, araştırmaya katılan işletmelerin %16,5'nin küçük (1-49 işçi çalıştıran) ve orta (50-250 işçi çalıştıran) ölçekli (KOBİ), %84'ü ise büyük ölçekli (250 ve üzeri işçi çalıştıran) işletmelerdir. Chenhall ve Langfield-Smith işletme büyüklüğü ile yönetim muhasebesi yöntemlerinin uygulanması arasında açık bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Hedef maliyetleme gibi kompleks yöntemlerin uygulanmasının büyük ölçekli işletmelerde daha yüksek olduğu belirtilmektedir (CHENHALL, LANGFIELD-SMITH, 1998: 12-13). Bu nedenle, araştırmada yer alan işletmelerin büyük çoğunluğunun büyük ölçekli işletmelerden oluşması hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğinin tespiti açısından olumlu bir durumdur.

Tablo 3'te 2006 yılında Türk imalat sanayiinde faaliyet gösteren ilk 500 içerisinde yer alan araştırma kapsamındaki 451 işletmeden araştırmaya katılan 90 işletmenin hedef maliyetleme yöntemini kullanıp kullanmadıklarını belirlemek için sorulan soruya verdikleri cevaplar görülmektedir. Anketi cevaplandıran ilgili birim yöneticilerine direkt olarak hedef maliyetleme yöntemini kullanıp kullanmadıkları sorulmak yerine, daha sağlıklı sonuç alabilmek ve hedef maliyetleme ola-

rak adlandırmasalar da farklı bir isim altında buna benzer bir yöntem kullanıp kullanmadıklarını belirlemek için aşağıda verilen hedef maliyetleme sürecini ve temel ilkelerini anlatan geniş bir tanıma ankette yer verilmiştir. Anketi cevaplandıranlardan, bu tanıma esas alarak ilgili soruyu cevaplandırmaları istenmiştir.

*Hedef maliyetleme süreci;*

- pazar araştırması yoluyla belirlenen müşterinin istediği fonksiyonellik ve kaliteye uygun üretilmesi gereken bir ürünün,
- tahmin edilen satış fiyatında (müşterinin ödemeye gönüllüğü olduğu) satıldığı zaman,
- işletmenin istediği karlılık düzeyini sağlayacak ürün maliyetinin belirlenerek,
- ürünün bu maliyette üretilmesini sağlayan stratejik bir kar planlama ve maliyet yönetim tekniğidir.

*Hedef maliyetleme sürecinde pazar (müşteriler) tarafından belirlenen ürünün satış fiyatı hedef maliyeti belirlemek için başlangıç noktasıdır. Maliyetten önce satış fiyatının ve istenen kar marjının belirlenmesi gerekir. Hedef maliyete ulaşmak için, üretimden ziyade ürünün tasarım aşamasındaki maliyet azaltma fırsatlarına odaklanmayı, ürünün yaşam döngüsü boyunca maliyetlerin sürekli azaltılmasını ve maliyetlerin belirlenmesi ve azaltılması sürecine tüm işletme bölümleri ile değer zinciri üyelerinin (muhasebe, tasarım, üretim, pazarlama, müşteriler, tedarikçiler vb) katılımını gerektirir.*

**Tablo 3: Hedef Maliyetleme Kullanım Düzeyi**

	Frekans	Yüzde
Kullanmıyoruz	53	%58,9
HM iyi bir şekilde uygulamaktayız	14	%15,6
Kullanmaya başladık fakat tam olarak uygulamaya geçemedik	1	%1,1
Gelecekte uygulamayı planlıyoruz	10	%11,1
Farklı bir isim altında HM sürecine benzer bir yöntem kullanıyoruz	12	%13,3
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>%100</b>

Araştırmaya katılan işletmelerden 63'ü (%70) hedef maliyetleme tekniğini kullanmadıklarını, 15'i (%17) kullandıklarını ve 12'si (%13) ise hedef maliyetleme olarak adlandırmaları da hedef maliyetleme sürecine benzer bir süreç kullandıklarını ifade etmişlerdir. Buna göre; toplam 90 işletmeden 63 (%70) işletme hedef maliyetleme yöntemini kullanmazken 27 (%30) işletmenin yöntemi kullandığı ortaya çıkmaktadır.

Aynı zamanda hedef maliyetleme olarak adlandırmaları da hedef maliyetleme sürecine benzer bir süreç kullandıklarını ifade eden 12 işletmeden 8 işletme kullandıkları süreci stratejik maliyet yönetimi, 1 işletme stratejik kar yönetimi ve 1 işletme ise bütünlük maliyet ve kar yönetimi olarak adlandırmaktadır. Diğer 2 işletme ise kullandıkları yöntem için herhangi bir nitelendirme de bulunmamıştır.

**Tablo 4: İşletmelerin HM Kullanım Sürelerinin Dağılımı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
1 yıldan az	3	%11,1
1-2 yıl	6	%22,2
2-3 yıl	1	%3,7
3-4 yıl	2	%7,4
4-5 yıl	2	%7,4
5 yıldan fazla	13	%48,1
<b>Toplam</b>	<b>27</b>	<b>%100</b>

Tablo 4'te görüldüğü gibi, araştırmaya katılan hedef maliyetlemeyi veya benzer bir süreç kullanan işletmelerden 14'ü (%52) beş yıldan az ve 13'ü (%48) beş yıldan daha uzun bir süredir hedef maliyet-

lemeyi kullandıklarını ifade etmişlerdir. Bu sonuçlar hedef maliyetleme yönteminin Türk imalat işletmelerinde kullanımının oldukça yeni olduğunu göstermektedir.

**Tablo 5: İşletmelerin HM Kullanım Düzeyinin Dağılımı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Tüm ürünlerde	18	%66,7
Sadece bazı ürünlerde	9	%33,3
<b>Toplam</b>	<b>27</b>	<b>%100</b>

Tablo 5'e göre, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin yaklaşık %67'si "tüm ürünler için" ve %33'ü ise "bazı ürünler için" hedef maliyetleme yöntemini uygulamaktadır. Literatürde yapılan alan araştırmalarında, hedef maliyetlemenin işletme çapında tüm ürünlere uygulandığı gibi sadece kısıtlı sayıda ürün veya ürün bileşenlerine de uygulanabildiği belirtil-

mektedir (KIM, ANSARI, BELL, SWENSON, 1999: 4-5; CORRIGAN, 1996: 53; FEIL, YOOK, KIM, 2004: 10). Bu sonuçlara göre, Türk imalat işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin kısmi olarak uygulanması yerine daha çok işletme çapında tüm ürünler için uygulandığı söylenebilir.

**Tablo 6: Hedef Maliyetleme Kullanımının Sektörlere Göre Dağılımı**

	Hedef Maliyetleme Kullanımı			
	Hayır	Evet	Hayır	Evet
Otomotiv	2 (%3,2)	3 (%11,1)	%40	%60
Elektrik&Elektronik	7 (%11,1)	2 (%7,4)	%78	%22
Tıbbi&Optik Ekipman	1 (1,6)	-	%100	0
İlaç	2 (%3,2)	-	%100	0
Makine	2 (%3,2)	1 (%3,7)	%50	%50
Tekstil	5 (%7,9)	3 (%11,1)	%62	%38
Gıda	9 (%14,3)	5 (%18,5)	%64	%36
Demir&Çelik	8 (%12,7)	2 (%7,4)	%80	%20
Kimya	5 (%7,9)	2 (%7,4)	%71	%29
Demir Dışı Metaller	3 (%4,8)	2 (%7,4)	%60	%40
Petrol&Kauçuk&Cam	11 (%17,5)	3 (%11,1)	%79	%21
Kağıt&Gazete	2 (%3,2)	2 (%7,4)	%50	%50
Çimento	3 (%4,8)	1 (%3,7)	%75	%25
Diğer*	3 (%4,8)	1 (%3,7)	%75	%25
<b>Toplam</b>	<b>63 (%100)</b>	<b>27 (%100)</b>	<b>%70</b>	<b>%30</b>

\*Orman ürünleri ve İnşaat (Uygulamayanlar Diğer), İnşaat (Uygulayanlar Diğer)

Tablo 6'ya göre, hedef maliyetleme kullanımının sektörler göre dağılımında; en fazla kullanım oranına sahip sektörün %60 oranla otomotiv sektörü ve daha sonra %50 kullanım oranıyla makine ve kağıt, %40'la Demir Dışı Metaller, %38'le Tekstil ve %36'yla Gıda, %29 Kimya, %25 Çimento, %25 Diğer (İnşaat), %21 Petrol&Kauçuk&Cam ve %20 Demir&Çelik sektörü izlemektedir. Araştırmaya katılan Tıbbi&Optik Ekipman ve ilaç sektöründeki işletmelerde hedef maliyetleme kullanım oranı %0'dır.

Hedef maliyetleme ile ilgili diğer bazı ülkelerde daha önce yapılmış olan benzer çalışmalara göre; 2001 yılında Hindistan'daki 60 imalat işletmesinde yapılan bir çalışmada hedef maliyetlemenin kullanım oranının %35 olduğu bulunmuştur (JOSHI, 2001: 98). Yine, 2003 yılında 32 Hollanda imalat işletmesinde yapılan araştırmada %59,4, 1991-92 yılında 180 Japon imalat işletmesinde yapılan araştırmada %61 (BORGERNAS, FRIDH, 2003: 31), 1999 yılında 120 Amerikan işletmesinde yapılan araştırmada %40 (BRAXTON, 1999: 33), 2003 yılında 91 İsveç

imalat işletmelerinde yapılan araştırmada %16,5 (BORGERNAS, FRIDH, 2003: 17), 1998 yılında Malezya'da 214 imalat işletmesinde yapılan bir araştırmaya göre %41 (SULAIMAN, AHMAD, ALWI, 2004: 504) ve 1998 yılında Avustralya'da 78 işletmede yapılan bir araştırmaya göre ise hedef maliyetlemenin kullanım oranının %38 (CHENHALL, LANGFIELD-SMITH, 1998: 88; JOSHI, 2001: 88) olduğu bulunmuştur. Ernst&Young danışmanlık şirketi ile Yönetim Muhasebecileri Birliği'nin (IMA) 2003 yılında Fortune 1000 işletmeleri de dahil dünya çapında yaklaşık 2000 işletme (%40'ı imalat endüstrisinde) üzerinde belli yönetim muhasebesi teknikleri ile ilgili yaptıkları araştırmada işletmeler tarafından hedef maliyetleme kullanım oranının %26 ve kullanmayı düşünen işletme sayısının da yaklaşık %40'dan fazla olduğu bulunmuştur (Ernst&Young and IMA Survey, 2003: 1-15). Aynı zamanda bu çalışmalardan bazılarında göre en yüksek sektörel kullanım oranları ise; Japonya'da (1992) otomotiv (%100), elektrik&elektronik (%88), makine (%83) ve tıbbi&optik ekipman (%75); Hollanda'da (2003) pet-

rol&kauçuk, elektrik&elektronik, tekstil, çelik ve tıbbi&optik ekipman (%100), otomotiv ve kimya (%50); İsveç'te (2003) iletişim araçları (%67), makine ve metal (%30) olarak bulunmuştur.

Bu veriler çerçevesinde; diğer ülkelerle karşılaştırıldığı zaman araştırmaya katılan Türk imalat işletmelerinde hedef maliyetlemenin hem ortalama hem de sektörlere göre kullanım oranının düşük olduğu söylenebilir. Bununla birlikte literatürde bahsedildiği gibi yapılan tüm bu çalışmalardan çıkan ortak sonuç hedef

maliyetlemenin süreç odaklı (ilaç, gıda, demir&çelik, kimya, petrol&kauçuk&cam ve çimento gibi) endüstrilerden ziyade yüksek teknolojiye dayalı montaj odaklı (otomotiv, elektrik-elektronik, makine ve tekstil gibi) endüstrilerde daha fazla uygulandığıdır (MORGAN, 1993: 20-21; GAGNE, DISCENZA; 1995: 21; HERGETH, 2002: 2-3; DEKKER, SMIDT, 2003: 299). Türk imalat işletmelerinde yapılan bu çalışmanın sonuçları da bu saptamayı desteklemektedir.

**Tablo 7: HM Kullanan ve Kullanmayan İşletmelerin Üretim Yöntemlerinin Dağılımı**

	HM Kullanmayan		HM Kullanan	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Büyük Ölçekli İmalat&Montaj	17	%27	10	%37
Küçük Ölçekli İmalat&Montaj	2	%3,2	0	0
Büyük Ölçekli Süreçlere Dayalı İmalat	22	%34,9	8	%29,6
Küçük Ölçekli Süreçlere Dayalı İmalat	3	%4,8	0	0
Sipariş Üzerine İmalat&Montaj	19	%30,2	9	%33,3
<b>Toplam</b>	<b>63</b>	<b>%100</b>	<b>27</b>	<b>%100</b>

Tablo 7'ye göre, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin %70,3'lük gibi büyük bir çoğunluğu "imalat&montaj" odaklı ve %29,6'lık bir kısmı ise "süreçlere dayalı" üretim yöntemine sahip olduklarını belirtmişlerdir. Hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerinde %60,4'lük gibi bir çoğunluğu "imalat&montaj" odaklı, %39,7'lik bir kısmı ise "süreçlere dayalı" üretim yöntemine sahip olduklarını belirtmişlerdir ki bu sonuç hedef maliyetleme tekniğinin uygulanabilirliğini artıran temel özelliklerden birine sahip olduklarını göstermektedir.

Hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerin kullanmama nedenlerine ilişkin verdikleri cevaplar ise Tablo 8'de gösterilmektedir.

Tablo 8'e göre; hedef maliyetlemeyi kullanmamanın temel nedenleri olarak 3,70 ortalama ve toplamda %70<sup>1</sup> oranında önem yüzdesine sahip olan "hedef

maliyetlemenin işletme yapısına uygun olmaması", "hedef maliyetleme uygulamasının yeterince iyi bilinmemesi" (3,02 - %54), "hedef maliyetleme hakkında yeterli eğitimin olmayışı" (3,02 - %51) ve "uygulamak için yeterli kaynaklara (özellikle kalifiye insan gücüne) sahip olunmaması" (2,81 - %43) ön plana çıkmaktadır. İşletmelerin hedef maliyetlemeyi kullanmama nedeni olarak en yüksek değere (3,70 - %70) sahip olan "işletme yapımıza uygun değildir" cevabı dikkat çekicidir. Literatürde yapılan alan çalışmalarında, hedef maliyetlemenin az sayıda ürünü büyük miktarlarda sürekli üreten işletmelerden daha çok, çok sayıda ürünü bir çok parçayı birleştirerek nispeten küçük miktarlar halinde üreten işletmeler için daha uygun olduğu belirlenmiştir (MONDEN, K. HAMADA, 1991: 18; CİVELEK, 2002: 579). Diğer bir ifadeyle, hedef maliyetleme süreç odaklı endüstrilerden ziyade montaj odaklı endüstrilerde daha kolay uygulanabilir (MORGAN, 1993: 20-21; GAGNE, DISCENZA, 1995: 21; HERGETH, 2002: 2-3; DEKKER, SMIDT, 2003: 299). Daha

<sup>1</sup> Yüzdeler; Önemli, Çok Önemli ve En Önemli seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.



önce Tablo 5’de de ortaya konduğu gibi, hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerin %60,4’ü montaj odaklı bir üretim yöntemi kullandıklarını ifade etmişlerdir. Hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerin üretim yöntemlerine göre kullanmama nedeni olarak belirttikleri “işletme

yapımıza uygun değildir” seçeneği önemini kaybetmektedir. Bu sonucu destekler nitelikte bir diğer bulgu ise araştırmaya katılan işletmelerin ürün yaşam döngülerine (yeni ürün geliştirme ve mevcut ürünlerin yeniden tasarım sıklığı) ilişkin sürelerdir.

**Tablo 8: Hedef Maliyetlemenin Kullanılmama Nedenleri**

	N	Önemsiz	Az Önemli	Önemli	Çok Önemli	En Önemli	Ortalama	Mod
Hedef maliyetlemenin yeterince iyi bilinmemesi	51	6 %9,5	11 %17,5	18 %28,6	8 %12,7	8 %12,7	3,02	
Hedef maliyetlemenin geçici bir heves olduğu yönündeki düşünceler	43	25 %39,7	12 %19	4 %6,3	1 %1,6	1 %1,6	1,63	
Üst yönetimin desteğini alamamak	44	14 %22,2	7 %11,1	14 %22,2	8 %12,7	1 %1,6	2,43	
Hedef maliyetlemenin işletme yapımıza uygun olmaması (Özellikle üretim yöntemi ve süreçleri açısından)	53	4 %6,3	5 %7,9	10 %15,9	18 %28,6	16 %25,4	3,70	
Bölümler arası işbirliği sağlamanın zorluğu	45	13 %20,6	11 %17,5	5 %7,9	11 %17,5	5 %7,9	2,64	
Çalışanların değişime karşı ayak diremesi / yeniliklere açık olmaması	45	15 %23,8	8 %12,7	8 %12,7	11 %17,5	3 %4,8	2,53	
Hedef maliyetlemenin kullanımından herhangi bir yarar veya olumlu sonuç sağlanamayacağı düşüncesi	43	15 %23,8	9 %14,3	11 %17,5	6 %9,5	2 %3,2	2,33	
Hedef maliyetleme hakkında yeterli eğitimin olmaması	45	5 %7,9	8 %12,7	16 %25,4	13 %20,6	3 %4,8	3,02	
Müşteri girdisini oluşturmaya uygun sistematik yöntemlerin kullanılmaması	46	10 %15,9	10 %15,9	15 %23,8	8 %12,7	3 %4,8	2,65	
Muhasebe bilgi sistemlerinin hedef maliyetlemeyi desteklememesi	46	11 %17,5	12 %19	9 %14,3	10 %15,9	4 %6,3	2,65	
Uygulamak için yeterli kaynaklara (özellikle kalifiye insan gücüne) sahip olunmaması	47	9 %14,3	11 %17,5	13 %20,6	8 %12,7	6 %9,5	2,81	

Montaj endüstrilerinde sık sık model değişikliği yapmak zorunlu olduğu için ürün yaşam döngüleri süreç endüstrilerinden daha kısadır. Bu nedenle, hedef maliyetleme sık sık model değiştiren ve

kısa ürün yaşam döngüsüne sahip işletmeler tarafından daha fazla kullanılır (HERGETH, 2002: 3; MORGAN, 1993: 21).

**Tablo 9: HM Kullanan İşletmelerin Ürün Geliştirme Sıklığı**

	Mevcut Ürünün Yeniden Tasarım Sıklığı		Yeni Ürün Geliştirme Sıklığı	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
1 yıldan az	12	%44,4	11	%40,7
1-2 yıl	5	%18,5	8	%29,6
2-3 yıl	2	%7,4	3	%11,1
3-5 yıl	2	%7,4	4	%14,8
5 yıldan fazla	5	%18,5	1	%3,7
<b>Toplam</b>	<b>26</b>	<b>%96,3</b>	<b>27</b>	<b>%100</b>

**Tablo 10: HM Kullanmayan İşletmelerin Ürün Geliştirme Sıklığı**

	Mevcut Ürünün Yeniden Tasarım Sıklığı		Yeni Ürün Geliştirme Sıklığı	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
1 yıldan az	35	%55,6	24	%38,1
1-2 yıl	12	%19	17	%27
2-3 yıl	2	%3,2	3	%4,8
3-5 yıl	2	%3,2	7	%11,1
5 yıldan fazla	8	%12,7	6	%9,5
<b>Toplam</b>	<b>59</b>	<b>%93,7</b>	<b>57</b>	<b>%90,5</b>

Tablo 9 ve 10'a göre, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin yaklaşık %70'i, hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerin ise yaklaşık %65'i bir ile iki yıl arasında değişen oldukça kısa sürelerde yeni bir ürün geliştirerek pazara sunmaktadırlar. Bu sonuçlar, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler kadar kullanmayan işletmelerin de büyük çoğunluğunun hedef maliyetleme tekniğinin uygulanmasına ilişkin temel özelliklerden birine sahip olduklarını göstermektedir. Bunun da temel nedeni hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerin de çoğunluğunun montaj odaklı bir üretim yöntemine sahip olmasıdır.

Bu bilgiler çerçevesinde, hedef maliyetlemenin kullanılmamasının asıl nedeninin işletme yapılarına uygun olmaması değil, vurgulanan diğer en yüksek önem düzeyine sahip unsurlarda göz önüne alındığı zaman hedef maliyetlemenin işletmeler

tarafından yeterince iyi bilinmemesi olduğu söylenebilir.

#### **4.2. Hedef Maliyetlemenin Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliği**

Bu bölümde, hedef maliyetlemeyi uygulayan ve uygulamayan işletmelerin ürüne ilişkin müşteri beklentilerini, kar marjı, maliyet ve fiyat belirleme, maliyet azaltımı ve yönetimi gibi hedef maliyetleme tekniğinin uygulanma sürecine ilişkin temel faaliyetleri hedef maliyetleme mantığına ne derece uygun yaptıkları ve aynı zamanda tek tek bu uygulamalar bazında da hedef maliyetlemeyi kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı farklılıklar bulunup bulunmadığı yapılan tanımlayıcı ve istatistikî analizler sonucu belirlenmiş olup ulaşılan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

**Tablo 11: HM Kullanan İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Çevreye İlişkin Faktörler**

	N	Çok Düşük	Düşük	Normal	Yüksek	Çok Yüksek	Ortalama	Mod
Rakiplerinizin faaliyetlerini tahmin edebilme imkanı	26	-	1 %3,7	11 %40,7	8 %29,6	6 %22,2	3,73	2
Son 5 yıl içinde müşteri zevk ve beklentilerindeki değişim derecesi	26	1 %3,7	1 %3,7	7 %25,9	10 %37	7 %25,9	3,81	4
Son 5 yılda ekonomik, yasal ve politik koşulların değişim derecesi	26	-	1 %3,7	9 %33,3	11 %40,7	5 %18,5	3,77	4
Üretim süreçleri ve teknolojilerinde meydana gelen değişim derecesi	27	-	-	8 %29,6	13 %48,1	6 %22,2	3,93	4
İşletmenizin pazarda karşılaştığı rekabetin şiddeti	26	-	-	4 %14,8	10 %37	12 %44,4	4,31	5

**Tablo 12: HM Kullanmayan İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Çevreye İlişkin Faktörler**

	N	Çok Düşük	Düşük	Normal	Yüksek	Çok Yüksek	Ortalama	Mod
Rakiplerinizin faaliyetlerini tahmin edebilme imkanı	61	2 %3,2	17 %27	35 %55,6	5 %7,9	2 %3,2	2,80	3
Son 5 yıl içinde müşteri zevk ve beklentilerindeki değişim derecesi	59	3 %4,8	9 %14,3	18 %28,6	22 %34,9	7 %11,1	3,36	4
Son 5 yılda ekonomik, yasal ve politik koşulların değişim derecesi	61	1 %1,6	2 %3,2	24 %38,1	31 %49,2	3 %4,8	3,54	4
Üretim süreçleri ve teknolojilerinde meydana gelen değişim derecesi	62	-	4 %6,3	20 %31,7	29 %46	9 %14,3	3,69	4
İşletmenizin pazarda karşılaştığı rekabetin şiddeti	61	-	2 %3,2	12 %19	27 %42,9	20 %31,7	4,07	4

Tablo 11 ve 12'ye göre, hedef maliyetlemeyi kullanan ve kullanmayan işletmelerin çoğunluğu, pazardaki belirsizliğin ve rekabetin oldukça yüksek olduğu bir ortamda faaliyet göstermektedirler. Çevresel belirsizliğin ve rekabetin son derece yüksek olduğu pazarlarda hedef maliyetleme tekniğinin sağlayacağı katkılar daha fazla olduğundan işletmeler tarafından kullanılması işletmelerin başarısı için oldukça önemlidir. Literatürde yapılan çalışmalarda da özellikle Japon işletmelerinin artan çevresel belirsizlik ve pa-

zardaki yoğun rekabetin sonucu olarak hedef maliyetlemeyi geliştirdikleri ve uyguladıkları belirtilmektedir (ANSARI, BELL ve the CAM-I Target Cost Core Group, 1997: 4; SHIMIZU, LEWIS, 1998: 9; DEKKER, SMIDT, 2003: 300). Sonuç olarak, Türk imalat sektöründe faaliyet gösteren hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler kadar hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmeler açısından da hedef maliyetlemenin uygulanmasını teşvik edici dinamik bir çevreyle birleşen gittikçe artan bir rekabet ortamı mevcuttur.

**Tablo 13: HM Kullanan ve Kullanmayan İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Çevreye İlişkin Faktörler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi)**

		N	Ortalama Uzaklık	Test İstatistikleri		
				Ki Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
Rakiplerinizin faaliyetlerini tahmin edebilme imkanı	Kullanmayan	61	36,93	19,029	1	,000
	Kullanan	26	60,58			
Son 5 yıl içinde müşteri zevk ve beklentilerindeki değişim derecesi	Kullanmayan	59	39,82	3,494	1	,062
	Kullanan	26	50,21			
Son 5 yılda ekonomik, yasal ve politik koşulların değişim derecesi	Kullanmayan	61	42,21	1,227	1	,268
	Kullanan	26	48,19			
Üretim süreçleri ve teknolojilerinde meydana gelen değişim derecesi	Kullanmayan	62	43,06	1,346	1	,246
	Kullanan	27	49,46			
İşletmenizin pazarda karşılaştığı rekabetin şiddeti	Kullanmayan	61	41,93	1,574	1	,210
	Kullanan	26	48,85			

Tablo 13'te görüldüğü gibi hedef maliyetlemeyi kullanan ve kullanmayan işletmelerin faaliyette buldukları çevreye ilişkin faktörler arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda ise sadece "Rakiplerin faaliyetlerini tahmin edebilme imkanı" açısından  $\alpha = 0.05$  anlamlılık düzeyinde ( $0,000 < 0,05$  olduğundan) istatistiksel bakımdan farklılık olduğu görülmektedir. Ortalamadan uzaklık değerlerine

göre, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler (60,58) hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerden (36,93) daha iyi rakiplerinin faaliyetlerini tahmin edebilme imkanına sahiptirler.

Bunun muhtemel bir nedeni, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin hedef maliyetlemenin başarıyla uygulanması için zorunlu olan daha kapsamlı bir pazar analizi ve pazarlama bilgi sistemine sahip olmalarıdır (Bakınız Tablo 17-18).

**Tablo 14: HM Kullanan İşletmelerin Rekabet Stratejileri**

	N	Önemsiz	Az Önemli	Önemli	Çok Önemli	En Önemli	Ortalama	Mod
Rakiplere karşı piyasaya yeni ürünler sürerek rekabet etme	27	3 %11,1	2 %7,4	6 %22,2	9 %33,3	7 %25,9	3,56	4
Müşterilere kaliteli servis / destek hizmeti sağlama	25	-	-	2 %7,4	6 %22,2	17 %63	4,60	5
Ürünlerin hızlı bir şekilde (rakiplerden daha önce) müşterilere (pazara) ulaşmasını sağlama	27	1 %3,7	-	2 %7,4	14 %51,9	10 %37	,19	4
Rakiplerden daha fazla ve daha iyi ürün özellikleri sunma	26	1 %3,7	-	5 %18,5	5 %18,5	15 %55,6	4,27	5
Daha kaliteli ve fonksiyonel ürünler sunma	27	1 %3,7	-	1 %3,7	9 %33,3	16 %59,3	4,44	5
Daha düşük maliyetle üretip daha düşük fiyatlı ürünler sunma	26	-	-	3 %11,1	10 %37	13 %48,1	4,38	5

**Tablo 15: HM Kullanmayan İşletmelerin Rekabet Stratejileri**

	N	Önemsiz	Az Önemli	Önemli	Çok Önemli	En Önemli	Ortalama	Mod
Rakiplere karşı piyasaya yeni ürünler sürerek rekabet etme	63	5 %7,9	7 %11,1	17 %27	19 %30,2	15 %23,8	3,51	4
Müşterilere kaliteli servis / destek hizmeti sağlama	61	-	-	7 %11,1	21 %33,3	33 52,4	4,43	5
Ürünlerin hızlı bir şekilde (rakiplerden daha önce) müşterilere (pazara) ulaşmasını sağlama	61	2 %3,2	1 %1,6	6 %9,5	30 47,6	22 34,9	4,13	4
Rakiplerden daha fazla ve daha iyi ürün özellikleri sunma	62	2 %3,2	2 %3,2	10 %15,9	20 %31,7	28 %44,4	4,13	5
Daha kaliteli ve fonksiyonel ürünler sunma	62	1 %1,6	2 %3,2	8 %12,7	23 %36,5	28 %44,4	4,21	5
Daha düşük maliyetle üretip daha düşük fiyatlı ürünler sunma	60	4 %4,6	7 %11,1	21 %33,3	13 %20,6	15 %23,8	3,47	3

Tablo 14'e göre, hedef maliyetleme veya benzer bir yöntem kullandıklarını ifade eden işletmeler hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelere göre daha dengeli bir rekabet stratejisi izledikleri anlaşılmaktadır.

Bu işletmelerde, gerek müşterilere sunulan ürün özellikleri (4,27 - %74,1<sup>2</sup>), kalitesi (4,44 - %92,6) ve satış sonrası servis hizmetleri (4,60 - %85,2) açısından farklılaştırma ve pazara ürünün hızlı bir şekilde sunulması (4,19 - %88,9) stratejilerinin gerekse maliyet liderliği (4,38 - %85,1) stratejisinin yüksek düzeyde ve dengeli bir şekilde benimsenmiş olması hedef maliyetlemenin kullanılmasının sağladığı müşteri ve tasarım odaklı bir anlayışa sahip olmalarının bir sonucu olduğu söylenebilir.

Tablo 15'e göre ise, hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerin içinde buldukları yoğun rekabet ortamında sürdürülebilir rekabetçi bir yapıya sahip olabilmeleri ve hedef maliyetlemenin uygulanabi-

lirliği için diğer rekabet stratejisi unsurları kadar hedef maliyetleme tekniğinin de en önemli unsurlarından birisi olan özellikle maliyet liderliği (düşük maliyet) (3,47 - %44,4) stratejisine daha fazla önem vermeleri gerekli görünmektedir ki, bu sonucu yapılan Kruskal-Wallis testi sonucu da desteklemektedir. Bu da ancak hedef maliyetleme mantığıyla hareket edilerek maliyet azaltım faaliyetlerinin ürün ve süreç tasarımına odaklanmasıyla mümkün olacaktır.

Tablo 16'da görüldüğü gibi yapılan Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre,  $\alpha=0.05$  anlamlılık düzeyinde ( $0,001 < 0,05$  olduğundan) hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler (57,04) hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerden (37,63) daha fazla "daha düşük maliyetle üretip daha düşük fiyatlı ürünler sunma" stratejisine önem vermektedirler.

<sup>2</sup> Yüzdeler; Çok Önemli ve En Önemli seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.

**Tablo 16: HM Kullanan ve Kullanmayan İşletmelerin Rekabet Stratejileri Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi)**

		N	Ortalama Uzaklık	Test İstatistikleri		
				Ki Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
Rakiplere karşı piyasaya yeni ürünler sürerek rekabet etme	<b>Kullanmayan</b>	63	44,99	,085	1	,771
	<b>Kullanan</b>	27	46,69			
Müşterilere kaliteli servis / destek hizmeti sağlama	<b>Kullanmayan</b>	61	41,76	1,317	1	,251
	<b>Kullanan</b>	25	47,74			
Ürünlerin hızlı bir şekilde (rakiplerden daha önce) müşterilere (pazara) ulaşmasını sağlama	<b>Kullanmayan</b>	61	44,08	,064	1	,800
	<b>Kullanan</b>	27	45,44			
Rakiplerden daha fazla ve daha iyi ürün özellikleri sunma	<b>Kullanmayan</b>	62	43,21	,626	1	,429
	<b>Kullanan</b>	26	47,58			
Daha kaliteli ve fonksiyonel ürünler sunma	<b>Kullanmayan</b>	62	42,73	1,904	1	,168
	<b>Kullanan</b>	27	50,22			
Daha düşük maliyetle üretip daha düşük fiyath ürünler sunma	<b>Kullanmayan</b>	60	37,63	11,855	1	,001
	<b>Kullanan</b>	26	57,04			

**Tablo 17: HM Kullanan İşletmelerin Pazar Analizine İlişkin Faktörler**

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Ürünle ilgili müşteri istek ve beklentileri	27	-	-	2 %7,4	12 %44,4	13 %48,1	4,41	5
Ürünün muhtemel satış hacmi	27	-	-	1 %3,7	15 %55,6	11 %40,7	4,37	4
Müşterilerin ürüne ödemek isteyeceği muhtemel satış fiyatı	26	-	-	3 %11,1	14 %51,9	9 %33,3	4,23	4
Rakipler ve ürünleri hakkında bilgi (satış fiyatı, maliyet, ürün özellikleri vb)	26	-	-	-	9 %33,3	17 %63	4,65	5

**Tablo 18: HM Kullanmayan İşletmelerin Pazar Analizine İlişkin Faktörler**

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Ürünle ilgili müşteri istek ve beklentileri	63	2 %3,2	3 %4,8	8 %12,7	24 %38,1	26 %41,3	4,10	5
Ürünün muhtemel satış hacmi	62	2 %3,2	2 %3,2	7 %11,1	28 %44,4	23 %36,5	4,10	4
Müşterilerin ürüne ödemek isteyeceği muhtemel satış fiyatı	60	2 %3,2	7 %11,1	9 %14,3	26 %41,3	16 %25,4	3,78	4
Rakipler ve ürünleri hakkında bilgi (satış fiyatı, maliyet, ürün özellikleri vb)	58	1 %1,6	2 %3,2	7 %11,1	25 %39,7	23 %36,5	4,16	4

**Tablo 19: HM Kullanan ve Kullanmayan İşletmelerin Pazar Analizine İlişkin Faktörler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi)**

		N	Ortalama Uzaklık	Test İstatistikleri		
				Ki Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
Ürünle ilgili müşteri istek ve beklentileri	Kullanmayan	63	43,63	1,254	1	,263
	Kullanan	27	49,85			
Ürünün muhtemel satış hacmi	Kullanmayan	62	43,37	,978	1	,323
	Kullanan	27	48,74			
Müşterilerin ürüne ödemek isteyeceği muhtemel satış fiyatı	Kullanmayan	60	40,79	2,679	1	,102
	Kullanan	26	49,75			
Rakipler ve ürünleri hakkında bilgi (satış fiyatı, maliyet, ürün özellikleri vb)	Kullanmayan	58	38,38	6,480	1	,011
	Kullanan	26	51,69			

Tablo 19’da görüldüğü gibi yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda; sadece “Rakipler ve ürünleri hakkında bilgi (satış fiyatı, maliyet, ürün özellikleri vb) toplama” açısından  $\alpha = 0.05$  anlamlılık düzeyinde ( $0,011 < 0,05$  olduğundan) hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler (51,69) hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerden (38,38) daha fazla rakipler ve ürünleri hakkında bilgi toplamayı tercih etmektedirler.

Tablo 17 ve 18’deki sonuçlara göre; işletmelerin üretim öncesi yaptıkları pazar analizlerinde, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerden daha fazla rakiplere ilişkin bilgilerin belirlenmesine önem verdikleri ortaya çıkmaktadır. Bu bulguyu Tablo 19’da yapılan Kruskal-Wallis testi sonucu da desteklemektedir. Bununla birlikte, özellikle hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasının başlangıcını ve temel ilkelerinden birisini oluşturan müşterilerin ürüne ödemek isteyeceği muhtemel satış fiyatının belirlenmesine hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelere (%85,2<sup>3</sup>) göre uygulamayan işletmelerde (%66,7) daha az önem verildiği görülmektedir. Bu durum hedef maliyetleme yönteminin bu

işletmelerde uygulanabilirliği açısından önemli bir kısıttır. Bu nedenle, hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği açısından hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmelerin yaptıkları pazar analizlerinde müşterilerin ürün için ödemeye razı olacakları muhtemel satış fiyatının belirlenmesine yönelik daha fazla çaba harcamaları gerekir.

Tablo 20 ve 21’e göre, hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmeler tarafından müşteri beklentilerinin ürün tasarımı öncesi (%70,3) belirlenmesine daha fazla önem verilmesi ve tasarım aşaması boyunca sürekli olarak gözden (%55,5) geçirilmesine rağmen hedef maliyetlemeden beklenen faydanın tam olarak sağlanabilmesi için yeterli düzeyde önem verdikleri söylenemez. Hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmelerin çoğunluğu tarafından gerek tasarım öncesi (%49,2) müşteri istek ve beklentilerini yeterince araştırmaması gerekse bu istek ve beklentilerin elde edilme şekline (sistemik yöntemler -%33,3- yerine tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yoluyla -%61,9-) göre müşteri istek ve beklentilerinin üretim öncesi tam olarak ortaya konabilmesi mümkün gözükmemektedir. Bu ise üretimi gerçekleştirilen ürünlerin tekrar müşteri gereksinimlerine uygun hale getirmek için yeniden tasarlanması için daha fazla çaba harcanmasını

<sup>3</sup> Yüzdeler; Genellikle ve Her Zaman seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.

gerektirir. Bu durum hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmelerin mevcut ürünlerinin yeniden tasarım sıklığının uygula-

yan işletmelere göre ilk yıllarda daha fazla olduğu Tablo 9 ve 10'da açıkça görülmektedir.

**Tablo 20: HM Kullanan İşletmelerin Müşteri Beklentilerini Belirleme Şekli ve Zamanı**

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Tasarım öncesi pazar araştırmasıyla	27	1 %3,7	4 %14,8	3 %11,1	8 %29,6	11 %40,7	3,89	5
Ürün tasarım aşaması boyunca sürekliliği pazar araştırmasıyla	25	1 %3,7	1 %3,7	8 %29,6	9 %33,3	6 %22,2	3,72	4
Üretim sonrası (müşteriler ürünlerimizi kullandıktan sonra) pazar araştırmasıyla	25	3 %11,1	1 %3,7	4 %14,8	9 %33,3	8 %29,6	3,72	4
Sistematiik yöntemler (anket yaparak, hedef gruplar ile görüşerek vb.) kullanarak	24	2 %7,4	1 %3,7	5 %18,5	7 %25,9	9 %33,3	3,83	5
Tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yoluyla	25	6 %22,2	5 %18,5	3 %11,1	9 %33,3	2 %7,4	2,84	4

**Tablo 21: HM Kullanmayan İşletmelerin Müşteri Beklentilerini Belirleme Şekli ve Zamanı**

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Tasarım öncesi pazar araştırmasıyla	62	8 %12,7	7 %11,1	16 %25,4	21 %33,3	10 %15,9	3,29	4
Ürün tasarım aşaması boyunca sürekliliği pazar araştırmasıyla	58	10 %15,9	9 %14,3	15 %23,8	13 %20,6	11 %17,5	3,10	3
Üretim sonrası (müşteriler ürünlerimizi kullandıktan sonra) pazar araştırmasıyla	60	6 %9,5	6 %9,5	12 %19	24 %38,1	12 %19	3,50	4
Sistematiik yöntemler (anket yaparak, hedef gruplar ile görüşerek vb.) kullanarak	59	15 %23,8	13 %20,6	10 %15,9	12 %19	9 %14,3	2,78	1
Tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yoluyla	61	7 %11,1	3 %4,8	12 %19	23 %36,5	16 %25,4	3,62	4

Sonuç olarak, bu durum hedef maliyetlemeyi kullanmayan işletmelerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği açısından ve hedef maliyetlemeyi

kullanan işletmelerde pazar odaklı olarak müşteri beklentilerinin belirlenmesi anlayışı açısından bir kısıt oluşturmaktadır. Bu nedenle müşteri beklentilerini belirle-



meye gerekli önemi vermeyen işletmeler hem müşterilerini tatmin edecek hem de karlılık için yeterli miktarda satılabilecek

gelecekteki ürünlerini belirlerken tasarım öncesi müşteri analizine daha fazla çaba harcamak zorundadırlar.

**Tablo 22.: HM Kullanan ve Kullanmayan İşletmelerin Müşteri Beklentilerini Belirleme Şekli ve Zamanına İlişkin Faktörler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi)**

		N	Ortalama Uzaklık	Test İstatistikleri		
				Ki Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
Tasarım öncesi pazar araştırmasıyla	<b>Kullanmayan</b>	62	41,11	4,923	1	,027
	<b>Kullanan</b>	27	53,93			
Ürün tasarım aşaması boyunca sürekli pazar araştırmasıyla	<b>Kullanmayan</b>	58	38,79	3,597	1	,048
	<b>Kullanan</b>	25	49,44			
Üretim sonrası (müşteriler ürünlerimizi kullandıktan sonra) pazar araştırmasıyla	<b>Kullanmayan</b>	60	41,40	,932	1	,334
	<b>Kullanan</b>	25	46,84			
Sistemik yöntemler (anket yaparak, hedef gruplar ile görüşerek vb.) kullanarak	<b>Kullanmayan</b>	59	37,05	8,973	1	,003
	<b>Kullanan</b>	24	54,17			
Tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yoluyla	<b>Kullanmayan</b>	61	47,49	5,767	1	,016
	<b>Kullanan</b>	25	33,76			

Tablo 22'de görüldüğü gibi yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda; "Tasarım öncesi pazar araştırmasıyla", "Ürün tasarım aşaması boyunca sürekli pazar araştırmasıyla", "Sistemik yöntemler (anket yaparak, hedef gruplar ile görüşerek vb.) kullanarak" ve "Tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yoluyla" faktörleri açısından  $\alpha = 0.05$  anlamlılık düzeyinde (0,027-0,048-0,003-0,016 < 0,05 olduğundan) bu faktörlere ilişkin ortalama uzaklık değerlerine göre; müşteri beklentilerini belirleme zamanı açısından, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerden daha sık olarak ürün tasarım öncesi (53,93 – 41,11) ve ürün tasarım aşaması boyunca pazar araştırması (49,44 – 38,79) yoluyla müşteri beklentilerini belirlemektedirler. Müşteri beklentilerinin belirlenme şekli açısından ise, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler (54,17) pazar araştırmasında müşteri beklentilerine ilişkin bilgileri elde ederken hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerden (37,05) daha çok

sistemik yöntemler kullanırken, hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler (47,49) ise hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerden (33,76) daha fazla tedarikçiler ve satıcılardan geri bildirim yoluyla (38,38) müşteri beklentilerini belirlemeyi tercih etmektedirler.

Araştırmanın devamında (çalışmanın ikinci kısmında) hedef fiyat, hedef kar, hedef maliyet, bölümlerarası ve tedarikçilerle olan işbirliği gibi hedef maliyetleme sürecinin temel unsurlarına ilişkin araştırma bulguları, derginin bir sonraki sayısında yayınlanacaktır.

#### Kaynakça

ANSARI, Shahid L., Jan E. BELL ve the CAM-I Target Cost Core Group(1997); **Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management**, A CAM-I/CMS Model for Profit Planning and Cost Management, IRWIN Professional Publishing, 1997, USA, ISBN: 1-932301.

BORGERNAS, Henrik, Gustav FRIDH (2003); The Use of Target Costing in Swedish

Manufacturing Firms, School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, Tutor: Christian Ax, Business School Department, D-Thesis in Management Accounting, Autumn Term,  
<http://gupea.ub.gu.se:8080/dspace/handle/2077/1839> (17.04.2004).

BRAXTON, Peter J.(1999); "Target Costing Best Practices", TOC/CAIV Workshop 99-3 Conference, San Antonio, Thursday, November 4, 1999, ss. 1-98. <http://acquisition.navy.mil/rda/content/view/full/1918> (10.01.2008).

CHENHALL, Robert. H., Kim LANGFIELD-SMITH(1998); "Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study", **Management Accounting Research**, Vol: 9, ss.1-19.

CİVELEK, Muzaffer(2002); **Maliyet Muhasebesi: Sorunlar-Sorular-Cevaplar**, Üçüncü Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, Eylül-2002.

CORRIGAN, John(1996); "Target Costing-A new approach", **Australian Accountant**, 66, 3, Apr 1996, ABI/INFORM Global, ss. 53-54.

DEKKER, Henri, Peter SMIDT(2003); "A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms", **International Journal of Production Economics**, 84, ss. 293-305.

Ernst&Young and IMA Survey(2003), "The State of Management Accounting", **2003 Survey of Management Accounting**, ss. 1-21. <http://www.imanet.org/pdf/SurveyofMgtAcctingEY.pdf>

FEIL, Patrick, Keun-Hyo YOON, Il-Woon KİM(2004); "Japanese Target Costing: A Historical Perspective", **International Journal of Strategic Cost Management**, Spring 2004, ss. 10-19.

GAGNE, Margaret L., Richard DISCENZA(1995); "Target Costing", **Journal of Business&Industrial Marketing**, Vol.10, No.1, 1995, ss. 16-22.

HERGETH, Helmut(2002); "Target Costing In The Textile Complex", **Journal of Textile and Apparel, Technology and Management**, Vol:2, Issue:4, Fall 2002, ss. 1-10.

JOSHI, P. L.(2001); "The International diffusional of new Management accounting practices: the case of India", **Journal of International Accounting, Auditing &Taxation**, 10, 2001, ss. 85-109.

KİM, Il-Woon, Shahid ANSARI, Jan E. BELL, Dan SWENSON(1999); "Target Costing: Lessons from Japan", **International Journal of Strategic Cost Management**, Autumn, 1999, ss. 3-11.

**Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) Destekleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik**; Resmi Gazete Tarih ve Sayısı: 18.11.2005/25997, <http://www.kosgeb.gov.tr/dosyalar/yonetmelik/pdf/26194.PDF> (06.05.2008)

**Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarında Devlet Yardımları Hakkında Karar**; Resmi Gazete Tarih ve Sayısı: 18.01.2001/24291, <http://www.hazine.gov.tr/mevzuat/tm151.htm> (06.05.2008).

KWAH, Driscole Ganye(2004); Target Costing in Swedish Firms – Fiction, fact or fact? "An Empirical study of some Swedish firms", Göteborg University, ISSN 1403-851X, 2004, [http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003655/01/inlaga\\_2003\\_24.pdf](http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003655/01/inlaga_2003_24.pdf).

MONDEN, Y., K. HAMADA(1991); "Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies", **Journal of Management Accounting Research**, Vol: 3, Fall 1991, ss. 16-34. ISBN: 1860941850.

MORGAN, Malcolm J.(1993); "A case study in target costing: Accounting for Strategy", **Management Accounting**, Vol:5, Issue:5, May 1993, ss. 20-24.

SAVAŞ, Orhan(2003); "Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 20, Ocak-Haziran 2003, ss. 183-201.

SHIMIZU, Nobumasa, Linda LEWIS(1998); "The Evolutionary Process of Management Accounting: Target Costing as an Example of Japanization", Second Asian-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference Program, 4th - 6th August, The Osaka City University Media Center, 1998, <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/44.pdf> (30.11.2005).

SULAIMAN, Maliah bt., Nik Nazli Nik AHMAD ve Norhayati ALWI(2004); "Management Accounting Practices In Selected Asian Countries: A Review of The Literature", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19 No. 4, 2004, ss. 493-508.

The Consortium for Advanced Manufacturing – International The American Institute of Certified Public Accountants and The University of Akron; **Target Cost – Best Practices Survey**, s.1-15.