

TÜRK İMALAT İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMALARINDAN ELDE EDİLEN FAYDALAR VE HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Dr. Murat Koçsoy*

Doç. Dr. Kadir Gürdal**

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 belirtilen hedeflere ulaşmada modern yönetim muhasebesi tekniklerinden yararlanmaktadır. Bu tekniklerin en önemlilerinden birisi “Hedef Maliyetleme”dir.

Hedef maliyetleme tekniği ile ilgili olarak bu çalışmada yapılan araştırma, tanımlayıcı nitelikte bir araştırma olup; amacı İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından belirlenmiş olan 2006 yılına ait ilk 500 sanayi işletmesi arasında hedef maliyetlemeyi veya hedef maliyetlemeye benzer yöntemleri kullanan işletmelerin bu uygulamalardan elde ettikleri yararları ve uygulama başarısını etkileyen faktörleri ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, ISO 500, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Yönetimi

ABSTRACT

THE BENEFITS OF TARGET COSTING IN TURKISH MANUFACTURING COMPANIES AND THE FACTORS THAT AFFECT THE SUCCESS OF THE APPLICATION

Rapid developments in technology, change in customer expectations,

* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü muratkocsoy@yahoo.com

** Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi kgurdal@politics.ankara.edu.tr

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”.

The ampirical study conducted in this paper about target costing is a descriptive research. The companies studied within the frame of the research are selected from among the top 500 manufacturing companies listed in Istanbul Chamber of Industry (ISO) 2006 index. The aim of the study is to reveal the benefits which the companies applying target costing or similar methods gain from these applications and the factors affecting the success of the application.

Keywords: Target Costing, ISO 500, Management Accounting, Cost Management

1. GİRİŞ

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 kâr 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 kâr yönetim tekniği olarak nitelendirilebilmesine karşılık, gerek geleneksel gerekse modern maliyet yönetim teknikleriyle birlikte pazarlama, üretim ve mühendislik tekniklerinin bir arada kullanılmasını gerektiren bü-

tüncül 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 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 Kuruluşu"nda yer alan özel sektöre ait imalat işletmelerinde tanımlayıcı nitelikte bir araştırma yapılmıştır.

Bu çalışmada, hedef maliyetlemenin Türk imalat işletmelerinde uygulanabilirliği ve uygulanma düzeyi üzerine yapılan bu araştırmanın sonuçlarından bir kısmı açıklanmaktadır. Araştırma kapsamında yer alan ve hedef maliyetlemeyi veya hedef maliyetlemeye benzer bir yöntemi uygulayan işletmelerin elde ettikleri yararlar ile hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörler bu çalışmanın temel konusunu oluşturmaktadır.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

2.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, dünyadaki birçok işletme tarafından stratejik bir maliyet yönetim süreci ve kâr planlama aracı olarak kullanılan ve gün geçtikçe daha fazla önem kazanmaya ve kullanılmaya başlanan hedef maliyetleme tekniğini veya hedef maliyetlemeye benzer bir yöntemi uygulayan Türk imalat işletmelerinin elde ettikleri faydaları ve uygulama başarısını etkileyen faktörleri ortaya koymaktır.

2.2. Araştırmanın Ana Kütlesi, Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın ana kütlesi, İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından her yıl düzenli bir şekilde açıklanan "Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşu"

arasında 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 kütesini oluşturmuştur.

Araştırmanın ana kütesi 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 edebileceği 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. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1. Örneklem Seçimi, Veri Toplama Tekniği ve Anket Formunun

Hazırlanması

Araştırmada kullanılan veriler, İSO 500'de yer alan ve basit tesadüf yönteme göre ulaşılabilen özel sektör işletmelerindeki üst düzey bölüm yöneticilerine uygulanan anket sonucu elde edilen bilgilerden oluşmaktadır.

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 kütlelerin %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 örnek büyüklüğü, $0,149 \times 384 = 57$ işletme olmaktadır. Bununla birlikte, 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 değerlendirilmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan anket sayısı ana kütle nin %20'sini oluşturmaktadır.

Araştırmanın amaçları ve kapsamı doğrultusunda anket sorularının ve ölçeklerinin belirlenmesinde ilgili literatür ve bu konuda daha önce yapılmış çalışmalar³ dikkate alınarak anket formu üç bölümden oluşturulmuştur.

Anket formunun birinci bölümü, cevaplayıcıların adı, soyadı, ünvanı ve görev alanı gibi kişisel bilgilerden oluşmaktadır. Bu sorulardan cevaplayıcının görev alanı çoktan seçmeli, diğerleri açık uçlu sorulardan oluşmaktadır.

Anket formunun ikinci bölümü, işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri grubu, üretim yöntemi, çalışan sayısı gibi işletmeye ilişkin genel bilgiler ve hedef maliyetlemenin temel ilkeleri ve uygulamaları açısından mevcut uygulamaların düzeyinin (veya durumu) tespitine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu bölümde hazırlanan soruların bir kısmı çoktan seçmeli, bir kısmı ise 5'li likert ölçeğinde hazırlanan "(1)hiçbir zaman – (5)her zaman", "(1)önemsiz – (5)en önemli", "(1)kesinlikle katılmıyorum – (5)kesinlikle katılıyorum" ve "(1)çok düşük – (5)çok yüksek" arasında derecelendirilen sorulardan oluşmaktadır.

Anket formunun üçüncü bölümü, hedef maliyetleme veya hedef maliyetlemeye benzer bir uygulamaya sahip işletmelerin elde ettikleri yararlar ile hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörler açısından incelenmesine ilişkin sorulardan oluşmaktadır. Bu bölümde hazırlanan sorular 5'li likert ölçeğinde hazırlanan "(1)kesinlikle katılmıyorum – (5)kesinlikle katılıyorum" ve "(1)çok düşük – (5)çok yüksek" arasında derecelendirilen sorulardan oluşmaktadır.

Ankete katılanların kişisel görüşlerini ve değerlendirmelerini yansıtacak nitelikteki sorulara ankette yer verilmemiştir.

3 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; Driscoll Ganyu KWAH; **Target Costing in Swedish Firms – Fiction, fact or fact? "An Empirical study of some Swedish firms"**, Göteborg University, ISSN 1403-851X, 2004, s. 100-103, http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003655/01/inlaga_2003_24.pdf; Henrik BORGERNAS, Gustav FRIDH; **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, 2003, s. 17-30, <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003329/01/03-04-3D.pdf>; Henri DEKKER, Peter SMIDT; "A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms", **International Journal of Production Economics**, 84, s. 299-303; Peter J. BRAXTON; "Target Costing Best Practices", **TOC/CAIV Workshop 99-3 Conference**, San Antonio, Thursday, November 4, 1999, s. 33-78, <http://acquisition.navy.mil/content/download/1441/7051/file/tarcost.pdf>.

3.2. Analiz Yöntemi

Türk imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üzerinde hedef maliyetlemenin uygulanmasına ve uygulanabilirliğine 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 uygulanma düzeyine ve kullanımından elde edilen yararlar ile başarısını etkileyen faktörlere yönelik durum tespiti bulunmak amacıyla yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen verilerin analizinde yüzde, frekans, ortalama, mod gibi tanımlayıcı istatistik yöntemleri kullanılmıştır. Anket verilerinin analizinde istatistiksel paket program olan SPSS-13 (Statistical Package for Social Sciences) kullanılmıştır.

4. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. İşletme Profili

Bu bölümde, araştırmaya katılan işletmelerin çalışan sayısı ve üretim yöntemleri 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
Toplam	90	%100

Tablo 1’de, yapılan anket çalışmasında anketi cevaplayan bölüm yöneticilerinin görev alanlarına göre dağılımı verilmiştir. Anketi cevaplayan kişiler üst düzey bölüm yöneticileridir. Ankete katılan yöneticilerin, 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’ünün ise çeşitli işletme bölümlerinde (yönetim direktörü, denetim, stratejik planlama ile planlama ve kontrol) çalışan kişiler olduğu belirlenmiştir. 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’de araştırmaya katılan işletmelerin temel üretim yöntemlerine göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 2: İşletmelerin Üretim Yöntemlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Büyük Ölçekli İmalat-Montaj	27	%30
Küçük Ölçekli İmalat-Montaj	2	%2,2
Büyük Ölçekli Süreçlere Dayalı İmalat	30	%33,3
Küçük Ölçekli Süreçlere Dayalı İmalat	3	%3,3
Sipariş Üzerine İmalat-Montaj	28	%31,1
Toplam	90	%100

Tablo 2’ye göre, araştırmaya katılan işletmelerin yaklaşık %37’si süreçlere dayalı üretim yöntemine sahipken %63’ü ise literatürde hedef maliyetlemenin kullanımına daha uygun olduğu belirtilen montaj odaklı üretim yöntemine sahiptir.

Tablo 3: 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
Toplam	90	%100

Bugün ülkemizde işletmelerin büyüklüğüne ilişkin çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından farklı ölçütlere (çalışan sayısı, satış miktarı, sermaye miktarı vb.) göre düzenlenmiş çok sayıda tanım bulunmaktadır. Bununla birlikte çalışan sayısı ölçme ve karşılaştırma kolaylığı açısından en fazla kullanılan ölçüt olmaktadır. Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) ve TC. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı’na göre;

- 1-9 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri mikro ölçekli,
- 1-49 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri küçük ölçekli,
- 50-250 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri orta ölçekli işletmelerdir.

KOSGEB ve Hazine Müsteşarlığı tanımlarına göre, araştırmaya katılan işletmelerin %15,5'nin küçük ve orta ölçekli (KOBİ), %84,5'i ise büyük ölçekli 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 ve Langfield-Smith 1998, 12-13). Bu nedenle, araştırmada yer alan işletmelerin büyük çoğunluğunun büyük ölçekli işletmelerden oluşması araştırmanın amaçlarına ulaşılması açısından olumlu bir durumdur.

4.2. Hedef Maliyetlemenin Kullanım Düzeyi

Bu bölümde, hedef maliyetlemenin araştırmaya katılan işletmeler arasındaki kullanım düzeyi ve şekli ile sektörlere göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 4'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 cevaplandırılan ilgili birim yöneticilerine doğrudan hedef maliyetleme yöntemini kullanıp kullanmadıkları sorulmak yerine, daha sağlıklı sonuç alabilmek ve hedef maliyetleme olarak adlandırmaları 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 olarak 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 kârlılık düzeyini sağlayacak ürün maliyetinin belirlenerek,*
- *ürünün bu maliyette üretilmesini sağlayan stratejik bir kâr planlama ve maliyet yönetim tekniğidir.*

Hedef maliyetleme sürecinde pazar (müşteriler) tarafından belirlenen ürünün satış fiyatı hedef maliyeti belirlemek için başlangıç noktasıdır. Ma-

liyetten önce satış fiyatının ve istenen kâr 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 4: 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
Toplam	90	%100

Yukarıda verilen hedef maliyetleme tanımına göre; araştırmaya katılan 90 işletmeden 53'ü veya yaklaşık %59'u hedef maliyetleme yöntemini kullanmadıklarını, 14'ü (%16) iyi bir şekilde uyguladıklarını, 1'i (%1) kullanmaya başladığını fakat tam olarak uygulamaya geçemediğini, 10'u (%11) gelecekte uygulamayı düşündüklerini ve 12'si ise (%13) hedef maliyetleme olarak adlandırmaları da hedef maliyetleme sürecine benzer bir yöntem kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Hedef maliyetleme yöntemini yeni kullanmaya başlayan 1 işletme ile kullandıkları yöntemi hedef maliyetleme olarak adlandırmaları da hedef maliyetleme sürecine benzer bir yöntem kullanan 12 işletme ile birlikte kullanan ve kullanmayan işletmeleri aşağıdaki Tablo 5'deki gibi gruplandırmak mümkündür. Buna göre; toplam 90 işletmeden 63 işletme hedef maliyetleme yöntemini kullanmazken 27 işletmenin yöntemi kullandığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 5: Hedef Maliyetleme Kullanımı

	Frekans	Yüzde
Kullanmayan	63	%70
Kullanan	27	%30
Toplam	90	%100

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 kâr yönetimi ve 1 işletme ise bütünleşik maliyet ve kâr yönetimi olarak adlandırmaktadır. Diğer 2 işletme ise kullandıkları yöntem için herhangi bir nitelendirmede bulunmamıştır.

Tablo 6'da, hedef maliyetlemeyi ve hedef maliyetlemeye benzer bir yöntem kullandıklarını ifade eden işletmelerin kullanım sürelerine göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 6: İşletmelerin HM Kullanım Sürelerinin Dağılımı

	Frekans	Yüzde
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
Toplam	27	%100

Tablo 6'ya göre; hedef maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerin, yaklaşık %11'i "bir yıldan az", %22'si "bir-iki yıldır", %4'ü "iki-üç yıldır", %7'si "üç-dört yıldır", %7'si "dört-beş yıldır" ve %48'i ise "beş yıldan fazla" bir süredir bu yöntemi uyguladıklarını ifade etmişlerdir. Japon işletmeleri tarafından yaklaşık 35-40 yıldır ve Amerika Birleşik Devletleri ile çeşitli Avrupa ülkelerinde uzun yıllardır bir çok işletme tarafından başarıyla uygulanan hedef maliyetleme yönteminin Türk imalat işletmelerinde kullanımının oldukça yeni olduğu görülmektedir.

Tablo 7'de, hedef maliyetleme yönteminin işletme bazında uygulanma düzeyine göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 7: İşletme Bazında HM Uygulanma Düzeyinin Dağılımı

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

Tablo 7’ye 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 belirtilmektedir (Kim ve diğerleri 1999, 4-5; Corrigan 1996, 53; Feil ve diğerleri 2004, 10). Bu sonuçlara göre, Türk imalat işletmelerinde hedef maliyetleme yönteminin kısmi olarak uygulanması yerine daha çok işletme çapında tüm ürünler için uygulandığı söylenebilir. Aynı zamanda, işletmelerin ürün bazında oluşturdukları maliyet hedeflerinin düzeyi de bu bulguyu desteklemektedir.

Tablo 8’de, işletmelerin ürün bazında maliyet hedefleri oluşturma düzeylerinin dağılımı verilmiştir.

Tablo 8: İşletmelerin Ürünler İçin Maliyet Hedefleri Oluşturma Düzeyinin Dağılımı

	Evet	Hayır	Toplam
Ürün hattımızdaki tüm ürün ve modeller için	19 (%70,4)	8 (%29,6)	27 (%100)
Ürün hattımızdaki sadece yeni ürünler için	6 (%22,2)	21 (%77,8)	27 (%100)
Bir ürünün sadece önemli parçaları için	3 (%11,1)	24 (%88,9)	27 (%100)

Tablo 8’e göre, işletmelerin yaklaşık %70’i “ürün hattındaki tüm ürünler” için, %22’si “sadece yeni ürünler için” ve %11’i ise “sadece ürünün önemli parçaları için” maliyet hedefleri belirlemektedir.

Tablo 9 hedef maliyetleme kullanımının sektörlere göre işletme bazında dağılımını ve kullanım oranını göstermektedir.

Tablo 9: Hedef Maliyetleme Kullanımının Sektörlere 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
Toplam	63 (%100)	27 (%100)	%70	%30

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

Tablo 9'a göre, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ve ankete cevap veren 5 işletmeden 3'ünün hedef maliyetleme yöntemini kullandıkları ve aynı zamanda en fazla kullanım oranına sahip sektörün de yine %60 oranla otomotiv sektörü olduğu görülmektedir. Otomotiv sektörünü sırasıyla %50 kullanım oranıyla makine ve kağıt, %40'la Demir Dışı Metaller, %38'le Tekstil ve %36'yla Gıda sektörü izlemektedir. En düşük kullanım oranlarına sahip sektörler ise sırasıyla %20 Demir-Çelik, %21 Petrol-Kauçuk-Cam, %25 Çimento, %25 Diğer (İnşaat), %29 Kimya sektörüdür. Ankete cevap veren Tıbbi-Optik Ekipman ve İlaç sektöründeki işletmelerde hedef maliyetleme kullanım oranı %0'dır. Ankete cevap veren toplam 90 işletme arasında hedef maliyetleme yönteminin ortalama kullanım oranı ise %30'dur.

Hedef maliyetleme ile ilgili diğer 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 ve 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 ve Fridh 2003, 17), 1998 yılında Malezya'da 214 imalat işletmesinde yapılan bir araştırmaya göre %41 (Sulaiman ve diğerleri 2004, 504) ve 1998 yılında Avustralya'da 78 işletmede yapılan bir araştırmaya göre ise hedef maliyetlemenin kullanım oranının %38 (Chenhall ve Langfield-Smith 1998, 3-4; 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 (ErnstYoung 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) petrol-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 sektörler göre kullanım oranının düşük olduğu söylenebilir. Bununla birlikte 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. Türk imalat işletmelerinde yapılan bu çalışmanın sonuçları da bu saptamayı desteklemektedir.

4.3. Hedef Maliyetleme Uygulamalarından Elde Edilen Yararlar

Bu çalışmanın temel araştırma konularından birisi, hedef maliyetlemeyi ve buna benzer yöntemleri uygulayan işletmelerde yöntemden elde edilen yararları belirlemektir. Hedef maliyetlemeyi veya buna benzer yöntemleri uyguladığını belirten 27 işletmenin hedef maliyetleme uygulamaları sonucunda elde ettikleri yararları belirlemek üzere yöneltilen sorulardaki yargılara katılım düzeyleri ve elde edilen sonuçlar Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10: İşletmelerin HM Kullanımından Sağladığı Yararlar

	N	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Mod
Üretimden önce yeni ürünlerin maliyetleri azaldı	27	-	2 %7,4	6 %22,2	13 %48,1	6 %22,2	3,85	4
Pazara yeni ürün sunumu için gereken süre azaldı	27	-	3 %11,1	8 %29,6	13 %48,1	3 %11,1	3,59	4
Müşterilerin önem verdiği (istediği) ürün özellikleri ve fonksiyonların sağlanması kolaylaştı	27	-	-	4 %14,8	17 %63	6 %22,2	4,07	4
Ürünlerimiz ile ilgili müşteri beklentileri karşılandı veya geçildi	27	-	1 3,7	5 %18,5	13 %48,1	8 %29,6	4,04	4
Tedarikçilerden sağlanan hammadde ve malzeme ile ürün parça ve bileşenlerinin maliyeti azaldı	27	-	3 %11,1	6 %22,2	15 %55,6	3 %11,1	3,67	4
Üretim maliyetleri azaldı	27	-	-	7 %25,9	18 66,7	2 %7,4	3,81	4
Daha kârlı bir ürün karması geliştirdi	27	-	1 3,7	9 %33,3	12 %44,4	5 %18,5	3,78	4
Üretim başladıktan sonra tasarım değişikliklerinin sayısı azaldı	27	-	3 %11,1	6 %22,2	12 %44,4	6 %22,2	3,78	4
Toplam kârlılık arttı	27	-	-	8 %29,6	14 %51,9	5 %18,5	3,89	4

Literatürde hedef maliyetlemenin temel amacının gerekli maliyet düzeyine ulaşarak pazara kârlı ürünler sunmak olduğu belirtilmektedir. Aynı zamanda, yapılan bazı alan çalışmalarında hedef maliyetlemenin kullanımından elde edilen temel yararın maliyet azalışı ve kârlılık artışı olduğu belirtilmektedir. Bu amaçlardan sonra müşteri memnuniyetinde artış, üretim sonrası tasarım değişikliklerinin azalması ve pazara yeni ürün sunumu için gereken sürenin azalması (Dekker ve Smith 2003, 301; Braxton 1999, 62; Borgernas ve Fridh 2003, 28) gelmektedir.

Tablo 10'daki verilere göre, araştırmada yer alan Türk imalat işletmelerinde hedef maliyetlemenin kullanımından sağlanan temel faydanın maliyet azalışı ve toplam kârlılık artışından önce, müşterilerin önem verdiği -istediği- ürün özellikleri ve fonksiyonların sağlanmasının kolaylaşması olarak da

ifade edilebilecek olan müşteri memnuniyetindeki (4,07 - %85,2⁴) ve ürünler ile ilgili müşteri beklentilerinin karşılanması veya üstüne çıkılmasındaki (4,04 - %77,7) artış olduğu görülmektedir. Bunda, işletmelerin yaptıkları pazar analizinde müşteri istek ve beklentilerini belirlemeye oldukça fazla önem vermelerinin (bakınız Tablo 11) ve ürünün maliyetini azaltırken fonksiyonellik ve kalitesini artırarak müşteri değerini maksimize etmeye çalışan değer mühendisliği ve değer analizi yöntemlerinin yoğun şekilde kullanımının (bakınız Tablo 12) etkisi olduğu söylenebilir.

Tablo 11: HM Kullanan İşletmelerin Yaptıkları 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 12: HM Kullanan İşletmelerin Maliyet Azaltımında Yararlanabileceği Yöntem, Araç ve Tekniklerin Uygulanma Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Değer Mühendisliği	24	-	1 %3,7	7 %25,9	7 %25,9	9 %33,3	4,00	5
Değer Analizi	25	-	2 %7,4	7 %25,9	5 %18,5	11 %40,7	4,00	5
Toplam Kalite Yönetimi	27	1 %3,7	-	1 %3,7	12 %44,4	13 %48,1	4,33	5
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	24	1 %3,7	1 %3,7	5 %18,5	9 %33,3	8 %29,6	3,92	4
Sürekli iyileştirme (Kaizen)	27	-	-	-	14 %51,9	13 %48,1	4,48	4
Tam Zamanında Üretim	26	1 %3,7	2 %7,4	4 %14,8	9 %33,3	10 %37	3,96	5
Eşzamanlı Mühendislik	22	5 %18,5	1 %3,7	4 %14,8	8 %29,6	4 %14,8	3,23	4

4 Yüzdeler; Katlıyorum ve Kesinlikle Katlıyorum seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.

İkinci olarak, işletmelerin hedef maliyetleme uygulamasından sağladıkları faydanın, “üretim öncesi maliyetlerin” (3,85 - %70,3) ve “üretim maliyetlerinin” (3,81 - %74,1) azalması ve bunun sonucu olarak da “toplam kârlılıklarının artması” (3,89 - %70,4) beklenen bir durumdur. Yine bunda etkili olan unsurların, maliyet azaltımı için işletmelerin üretim öncesi yoğun şekilde ürün ve süreç tasarımına odaklanmaları (bakınız Tablo 13) ve maliyet azaltımına imkan veren yöntem ve tekniklerin yüksek oranda kullanılması (bakınız Tablo 12) olduğu söylenebilir.

Tablo 13: HM Kullanan İşletmelerin Maliyet Azaltım Faaliyetlerinin Uygulanma Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Mean	Mode
Kaliteden ödün vermeksizin ucuz malzeme ve parçalar tedarik etmeye çalışmak	26	-	2 %7,4	-	6 %22,2	18 %66,7	4,54	5
Düşük kalitede daha ucuz malzeme ve parça kullanmak	26	24 %88,9	2 %7,4	-	-	-	1,08	1
Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşmak	26	-	1 %3,7	4 %14,8	11 %40,7	10 %37	4,15	4
Ürünün maliyetini artıran özellikler ve fonksiyonları üründen çıkartmak	25	11 %40,7	6 %22,2	7 %25,9	-	1 %3,7	1,96	1
Üretim öncesi ve sonrası süreçleri sürekli gözden geçirerek yeniden tasarlamak	27	-	-	1 %3,7	11 %40,7	15 %55,6	4,52	5

Bununla birlikte, “tedarikçilerden sağlanan hammadde ve malzeme ile ürün parça ve bileşen maliyetleri azaldı” (3,67 - %66,7) yargısına katılım düzeyinin daha düşük olması, işletmeler tarafından tedarikçilerin ürünlerin maliyet tahminlerine ve maliyet analizlerine yeterli ölçüde dahil edilmemesinden (bakınız Tablo 14 ve 15) kaynaklandığı söylenebilir.

Tablo 14: HM Kullanan İşletmelerin Değer Zinciri Üyelerinin Maliyet Tahminine ve Maliyet Azaltım Sürecine Katılım Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Muhasebe/Finans	25	1 %3,7	2 %7,4	3 %11,1	6 %22,2	13 %48,1	4,12	5
Satış/Pazarlama	24	1 %3,7	-	1 %3,7	9 %33,3	13 %48,1	4,38	5
Ürün Planlama ve Tasarım Mühendisliği	24	1 %3,7	-	4 %14,8	5 %18,5	14 %51,9	4,29	5
Satınalma	24	1 %3,7	1 %3,7	4 %14,8	10 %37	8 %29,6	3,96	4
Üretim	24	1 %3,7	-	4 %14,8	6 %22,2	13 %48,1	4,25	5
Kalite güvence	22	2 %7,4	4 %14,8	5 %18,5	3 %11,1	8 %29,6	3,50	5
Dağıtım/Lojistik	21	2 %7,4	7 %25,9	4 %14,8	2 %7,4	6 %22,2	3,14	2
Tedarikçiler	23	6 %22,2	3 %11,1	6 %22,2	3 %11,1	5 %18,5	2,91	1

Tablo 15: HM Kullanan İşletmelerin Tedarikçiler İle Olan İlişki Düzeyi

	N	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Mod
Ürün ve süreçlerin tasarımında tedarikçiler ile sürekli koordinasyon halindeyiz	27	3 %11,1	2 %7,4	1 %3,7	9 %33,3	12 %44,4	3,93	5
Ürün tasarımına rutin olarak önemli tedarikçileri dahil ederek tasarıma ilişkin maliyet dahil her türlü bilgiyi paylaşıyoruz	26	3 %11,1	9 %33,3	3 %11,1	8 %29,6	3 %11,1	2,96	2
Ürünlerimizi daha fazla müşteri odaklı yapmak ve maliyet hedeflerine ulaşmak için tedarikçileri kontrol altında tutar ve onlara maliyet hedefleri belirleriz	26	-	-	7 %25,9	10 %37	9 %33,3	4,08	4

Önemli tedarikçilerimiz iş için bize çok bağımlıdır	26	1 %3,7	4 %14,8	8 %29,6	9 %33,3	4 %14,8	3,42	4
Önemli tedarikçilerimize eğitim ve karşılaştıkları tasarım sorunlarına destek veririz	24	3 %11,1	4 %14,8	6 %22,2	9 %33,3	2 %7,4	3,13	4
Tedarikçilerin yaptığı faaliyetler maliyetlerimizi azaltırsa, elde edilen tasarrufları onlar ile paylaşırız	26	5 %18,5	5 %18,5	8 %29,6	4 %14,8	4 %14,8	2,88	3

Diğer taraftan, maliyet azalışı ve kârlılık artışından önce müşteri memnuniyetinin ön plana çıkması benimsenen rekabet stratejisine bağlanabilir. Hedef maliyetlemeyi veya benzer bir yöntem kullanan işletmeler farklılaştırma stratejisine düşük maliyetle rekabet stratejisinden (maliyet liderliği stratejisi) biraz daha fazla önem vermektedirler (bakınız Tablo 16).

Tablo 16: 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	4,19	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

Bunu destekleyen diğer bir bulgu ise, ürünün hedef maliyetinin aşılması durumunda bile maliyeti artıran ürün özellik ve fonksiyonlarının üründen çıkartılmasının işletmelerce en son tercih edilen stratejilerden birisi olmasıdır (bakınız Tablo 17).

Tablo 17: HM Kullanan İşletmelerin Tasarım Aşamasında Öngörülen Maliyetlerinin Aşılacağı Belirlendiğinde İzlenecek Stratejilerin Uygulanma Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Ürünün öngörülen satış fiyatı artırılır	26	2 %7,4	4 %14,8	10 %37	9 %33,3	1 %3,7	3,12	3
Üründen beklenen kâr marjı azaltılır	27	-	4 %14,8	10 %37	12 %44,4	1 %3,7	3,37	4
Ürünün özellikleri ve fonksiyonelliği azaltılır	24	14 %51,9	8 %29,6	2 %7,4	-	-	1,50	1
Ürünün maliyet hedeflerini artırmak	24	21 %77,8	2 %7,4	1 %3,7	-	-	1,17	1
Üründen vazgeçilir	25	5 %18,5	9 %33,3	8 %29,6	3 %11,1	-	2,36	2

Bununla birlikte; hedef maliyetleme yönteminde hangi strateji seçilmiş olursa olsun temel amaçlardan birisi her zaman maliyet azaltımıdır. İşletmelerin hedef maliyetleme veya hedef maliyetlemeye benzer bir yöntemin kullanılmasından sonra sağladıkları faydanın, “üretim başladıktan sonra tasarım değişikliklerinin sayısının azalması” (3,78 - %66,6) da beklenen bir durumdur çünkü hedef maliyetleme yönteminde üretilmesi düşünülen ürünün, bazı stratejik nedenler dışında işletmenin üründen istediği uzun dönemli kârlılık hedeflerini veya istenen pazar payını sağlayacak olan hedef maliyet düzeyine uygun olarak tasarlanmadıkça üretimine izin verilmez. Bu nedenle, üretim öncesi tasarım aşamasında ürünün gerekli tasarım değişiklikleri tamamlandığından üretim başladıktan sonra çok gerekli olmadıkça tasarım değişikliği yapılmaz. Aynı zamanda, işletmelerin yaklaşık %78’inin üretim başladıktan sonra ürüne ilişkin herhangi ciddi bir maliyet tahmininde bulunmadıklarını belirtmeleri de (bakınız Tablo 18) üretim aşamasında ciddi tasarım değişiklikleri yapmadıklarını göstermektedir.

Tablo 18: HM Kullanan İşletmelerde Yeni Ürünün Maliyet Tahmin Zamanı

	Fikrim Yok	Evet	Hayır	Toplam
Fikir olarak yeni ürün belirlendikten sonra	2 (%7,4)	21 (%77,8)	4 (%14,8)	27 (%100)
Yeni ürünün tasarım aşaması süresince	1 (%3,7)	26 (%96,3)	-	27 (%100)
Yeni ürünün üretimine başlandıktan sonra	-	6 (%22,2)	21 (%77,8)	27 (%100)
Üretim tamamlandıktan sonra	-	-	27 (%100)	27 (%100)
Hiçbir aşamada maliyet tahmini yapılmamaktadır	-	-	27 (%100)	27 (%100)

İşletmelerin hedef maliyetleme uygulamasından sağladıkları bir fayda olarak, “pazara yeni ürün sunumu için gereken sürenin azalması” (3,59 - %59,2) da beklenen bir durumdur çünkü hızın son derece önemli olduğu rekabetçi pazar koşullarında hedef maliyetleme yöntemi, önce ürün prototipi tasarlanarak onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine, zaman kaybını da ortadan kaldıran ürün tasarımı ile eş zamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır duruma getirilmesini öngörmektedir. Bu nedenle, ürün ve üretim süreçleri eş zamanlı olarak tasarlanarak, çatışan faaliyetlerin ve parçaların belirlenmesi olanaklı hale geldiğinden zaman kaybedilmeden bunların uyumlaştırılması yoluna gidilmektedir. Bu sayede daha sonra karşılaşılabilecek çok daha fazla zaman alıcı değişiklikler üretime geçilmeden önce elimine edilerek ürünün pazara sunum süresinin azaltılması sağlanır. İşletmelerin ürün ve süreç tasarımında eş zamanlı mühendislik yöntemini kullanmaları (bakınız Tablo 12) da bu bulguyu desteklemektedir. Bununla birlikte, işletmelerin ürün ve süreçlerin tasarımında problem çözümünde kullanılan hedef maliyetleme takımı kullanım düzeyinin yüksek olması (bakınız Tablo 14) ve bu hedef maliyet takımının hedef maliyetleme çalışmalarının tamamını koordine etmek için yetkili olması, ürün ve süreç tasarımı ile ilgili bölümlerin vereceği karar sürecini ve bürokratik işlemleri kısaltacağından pazara yeni ürün sunumu için gereken sürenin azalmasını sağlar. Aynı zamanda, işletmelerin yeni ürün geliştirme sürelerinin oldukça kısa olması da (bakınız Tablo 19) bu bulguyu desteklemektedir.

Tablo 19: 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
Toplam	26	%96,3	27	%100

4.4. Hedef Maliyetleme Uygulamalarının Değer Zincirine Etkileri

Hedef maliyetleme uygulamasında elde edilecek başarıda değer zincirinin her aşamasının önemli katkısı vardır. Araştırma kapsamındaki işletmelere; hedef maliyetleme uygulamalarının değer zincirleri ile olan ilişkileri üzerindeki etkilerine ilişkin yargılara katılım düzeyleri sorulmuş ve elde edilen sonuçlar Tablo 20’de sunulmuştur.

Tablo 20: HM Kullanımının İşletmelerin Değer Zincirine Olan Etkisi

	N	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Mod
İşletme içindeki bölümler arasında işbirliğini geliştirdi	27	-	-	6 %22,2	20 %74,1	1 %3,7	3,81	4
Ürün ve süreç tasarımında tedarikçilerin rolünü artırdı	27	-	1 %3,7	5 %18,5	21 %77,8	-	3,74	4
Tasarım sürecine toptancı ve perakendecilerimizin etkisini artırdı	27	1 %3,7	2 %7,4	10 %37	14 %51,9	-	3,37	4
Müşteri ilişkilerimiz gelişti	27	-	-	2 %7,4	23 %85,2	2 %7,4	4,00	4

Tablo 20’ye göre; işletmelerin hedef maliyetleme kullanımının değer zinciri üyeleri ile olan ilişkilerine etkisine ilişkin yargılardan değer ve yüzde olarak en fazla katılım düzeyine sahip olanların; “müşteri ilişkilerinin gelişmesi” (4,00 - %92,6⁵), “işletme içindeki bölümler arasında işbirliğinin ge-

5 Yüzdeler; Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.

İşmesi" (3,81 - %77,7), "ürün ve süreç tasarımında tedarikçilerin rolünün artması" (3,74 - %77,8) olduğu görülmektedir. En az katılım düzeyine sahip olan yargı ise; "tasarım sürecine işletmenin toptancı ve perakendecilerinin etkisinin" (3,59 - %51,9) artmasıdır.

Bu sonuçlara göre, işletmelerin değer zinciri üyeleri ile arasındaki ilişkilerin gelişmiş olması hedef maliyetleme uygulamalarında beklenen bir durum olmakla birlikte bu ilişkilerin niteliği önemlidir. Hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin yaptıkları pazar analizlerinde müşterilerin ürünle ilgili istek ve beklentilerini belirlemeye oldukça fazla önem vermeleri (bakınız Tablo 11) ve bu istek ve beklentilerin daha çok sistematik yöntemler aracılığıyla direkt müşterilerden sağlanmaya çalışılması da (bakınız Tablo 21) müşteri ilişkilerinin gelişmesinde önemli bir etkidir. Bu aynı zamanda, müşterilerin hedef maliyetleme takımının bir unsuru olarak görüldüğünün de bir kanıtıdır.

Tablo 21: 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 sürekli 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
Sistematik 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

Hedef maliyetleme uygulamalarının yürütülmesinden ve sonuçlarından sorumlu olacak farklı işletme bölümlerinin temsilcilerinden oluşan hedef maliyetleme takımlarının kullanım düzeyinin yüksek olması da (bakınız

Tablo 14 ve 22) işletmelerin bölümleri arasındaki işbirliğinin gelişmesinde önemli bir etkidir.

Tablo 22: İşletmelerin Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme Yaklaşımı ve Maliyet Planlaması Kullanım Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme	25	1 %3,7	3 %11,1	7 %25,9	6 %22,2	8 %29,6	3,68	5
Maliyet Planlaması	27	-	1 %3,7	3 %11,1	12 %44,4	11 %40,7	4,22	4

Hedef maliyetlemenin başarısı için tedarikçilerle olan işbirliğinin geliştirilmesi hedef maliyetleme uygulamalarındaki temel unsurlardan birisidir. Tedarikçilerle işbirliğinin gelişmiş olduğunu ifade eden işletmelere bu işbirliğinin niteliği açısından bakıldığında yeterli olduğu söylenemez. Hedef maliyetleme uygulamalarında ürün ve süreç tasarımı ile maliyet azaltımı ve analizi açısından stratejik ortaklar olarak görülmesi gereken tedarikçilerin, gerek işletmelerin hedef maliyetleme takımlarına katılım düzeyi (bakınız Tablo 14) açısından gerekse tedarikçilerin karşılaştıkları tasarım sorunlarına ilişkin destek verilmesi ve ürün ve süreçlere ilişkin maliyet dahil her türlü bilginin paylaşılması (bakınız Tablo 15) açısından yeterli bir işbirliği düzeyine sahip değillerdir. Satıcılarla olan ilişkilerin niteliği ise daha çok ürün tasarımı için müşterilerin istek ve beklentilerinin belirlenmesine yöneliktir (bakınız Tablo 11).

4.5. Hedef Maliyetleme Uygulamalarının Başarısını Etkileyen Faktörler

Hedef maliyetlemenin başarıyla uygulanmasında işletmelerin gerek kontrol edebildikleri gerekse kontrol edemedikleri bir çok faktör etkili olabilmektedir. Bu nedenle, hedef maliyetlemeyi veya benzer bir yöntem uygulayan işletmelere, işletmeleri açısından bu faktörleri nasıl değerlendirdiklerine ilişkin sorular sorulmuş ve elde edilen sonuçlar Tablo 23'te sunulmuştur.

Tablo 23: HM Kullanan İşletmelerde HM Uygulamasının Başarısını Etkileyen Faktörler

	N	Çok Düşük	Düşük	Normal	Yüksek	Çok Yüksek	Ortalama	Mod
Muhasebe bilgi sisteminin hedef maliyetleme uygulamalarını destekleme düzeyi	27	1 %3,7	-	5 %18,5	9 %33,3	12 %44,4	4,15	5
Üst yönetimin çalışanları gelişmeye teşvik etmesi ve her alanda sürekli iyileştirme çalışmalarını desteklemesi	27	1 %3,7	1 %3,7	6 %22,2	14 %51,9	5 %18,5	3,78	4
Yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri hakkında çalışanlara gerekli bilgi ve eğitimin sağlanması	27	1 %3,7	6 %22,2	6 %22,2	10 %37	4 %14,8	3,37	4
Bölümlerarası işbirliği sağlama düzeyi	27	-	1 %3,7	7 %25,9	13 %48,1	6 %22,2	3,89	4
Fiyatların zamanla düşme eğilimine karşılık ürün özelliklerini artırma zorunluluğu	27	-	1 %3,7	10 %37	10 %37	6 %22,2	3,78	4
Müşterilerin benzer ürünlerin kalite, özellik ve fiyat farklarını kıyaslama yeteneği	27	-	2 %7,4	5 %18,5	8 %29,6	12 %44,4	4,11	5
Müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını ifade edebilme yeteneği	27	3 %11,1	2 3,7	8 %29,6	10 %37	4 %14,8	3,37	4
Müşterilerin rakip ürünlere yönelebilmeye kolaylığı	27	-	1 3,7	5 %18,5	11 %40,7	10 %37	4,11	4
Pazara giriş engelleri	27	3 %11,1	9 %33,3	7 %25,9	5 %18,5	3 %11,1	2,85	2
Benzer ürünlere sahip rakiplerin sayısı	27	1 %3,7	1 %3,7	4 %14,8	12 %44,4	9 %33,3	4,00	4
Yeni ürün geliştirmeye (ar-ge) ayrılan yatırım tutarı	27	3 %11,1	5 %18,5	9 %33,3	8 %29,6	2 %7,4	3,04	3
Tedarikçilerin sayısı	27	2 %7,4	4 %14,8	8 %29,6	10 %37	3 %11,1	3,30	4
İşletmenin tedarikçiler üzerindeki fiyat belirleme gücü	27	2 %7,4	4 %14,8	4 %14,8	10 %37	7 %25,9	3,59	4
İşletmenin hedef pazarları analiz edebilme imkanı	27	1 %3,7	2 %7,4	5 %18,5	15 %55,6	4 %14,8	3,70	4

Tablo 23'e göre; hedef maliyetlemeyi veya benzer bir yöntemi kullanan işletmeler arasında hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörlerden "muhasabe bilgi sisteminin hedef maliyetleme uygulamalarını destekleme düzeyi"nin (4,15 - %77,7⁶) çoğu işletme tarafından yüksek olarak belirtilmesi olumlu bir durumdur. Nitekim hedef maliyetleme uygulamalarının başarıya ulaşmasında kilit öneme sahip muhasabe sisteminin, gerek ürün geliştirme ve planlaması için gerekse ürün tasarımı ve üretiminde maliyet azaltımı ve yönetimi için gerekli bilgileri sağlayacak şekilde oluşturulması gerekir. Bu da ancak bu bilgilerin üretilmesini sağlayacak ve maliyet azaltımını destekleyecek diğer yöntem, teknik ve araçların muhasabe sistemine dahil edilerek kullanılması ile mümkündür. Ürün yaşam döneminde maliyetleme, kaizen maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet planlaması, değer mühendisliği gibi maliyet azaltımı ve yöntemini destekleyici yöntem ve tekniklerin (bakınız Tablo 12, 22 ve 24) çoğu işletme tarafından yüksek düzeyde kullanılması da bu işletmelerin muhasabe sistemlerinin hedef maliyetlemeyi destekleyecek şekilde oluşturulduğunun bir kanıtı olduğu söylenebilir.

Tablo 24: İşletmelerin Uzun Vadeli Ürün ve Kâr Planlaması Kullanım Derecesi

	N	Hiçbir Zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her Zaman	Ortalama	Mod
Uzun Vadeli Ürün ve Kâr Planlama	27	-	-	3 %11,1	12 %44,4	12 %44,4	4,33	4

Hedef maliyetlemeyi destekleyici örgüt kültürünün oluşturulması açısından önemli bir faktör olan "üst yönetimin çalışanları gelişmeye teşvik etmesi ve her alanda sürekli iyileştirme çalışmalarını desteklemesi" (3,78 - %70,4) seçeneğinin yine çoğu işletme tarafından yüksek olarak belirtilmesi olumlu bir durum iken diğer önemli bir faktör olan "yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri hakkında çalışanlara gerekli bilgi ve eğitimin sağlanması" (3,37 - %51,8) konusunda işletmelerin zayıf kaldıkları söylenebilir. Bununla birlikte çoğu işletme "bölümlerarası işbirliği sağlama düzeyi"ni (3,89 - %70,3) yüksek olarak belirtmesine karşılık yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri hakkında çalışanlara gerekli eğitimin verilmesi konusunun daha fazla dikkate alınması durumunda maliyet muhasebesi kav-

6 Yüzdeler; Yüksek ve Çok Yüksek seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir.

ramları ve maliyet azaltım çalışmaları hakkında anlaşılabilirliği ve bölümlerarası iletişimi artıracığından bölümlerarası işbirliği düzeyinin daha da gelişmesine neden olacaktır. Bu ise, hedef maliyetleme uygulamalarının başarısı için gerekli olan her türlü bilginin paylaşıldığı ve çalışanlara sürekli iyileştirme ortamı sağlayacak güçlü bir örgüt kültürünün oluşturulmasına önemli bir katkı sağlayacaktır.

Çoğu işletmenin faaliyette bulunduğu sektör açısından “pazara giriş engelleri”nin (2,85 - %29,6) yüksek olmaması ve “benzer ürünlere sahip rakiplerin sayısı”nın (4.00 - %77,7) yüksek olması işletmeleri hedef maliyetleme uygulamalarını daha sistemli ve dikkatli bir şekilde uygulamaya zorlayacaktır. Önemli ölçüde giriş engelleri ile korunan sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler, rekabet koşulları kendilerini çok fazla zorlamayacağı için, gerek maliyet azaltımı gerekse ürün ve kâr planlamasına yönelik daha fazla gelişmiş ve kapsamlı hedef maliyetleme sistemlerine sahip olmak için çok fazla çaba sarfetmeyecekler hatta işletmeleri hedef maliyetleme uygulamalarını geçici veya kısmi (bazı önemli ürünlerde) olarak uygulamaya sevk edebilir. Hedef maliyetlemeyi kullanan veya benzer bir sürece sahip olan işletmeler arasında yaklaşık %33’ünün sadece bazı ürünler için hedef maliyetleme ilkelerini uyguladıklarını belirtmeleri de (bakınız Tablo 7) bu saptamanın bir açıklaması olarak görülebilir. Bu ise, köklü değişimler ve oldukça disipline edilmiş bir uygulama süreci gerektiren hedef maliyetleme uygulamalarının başarısını olumsuz yönde etkileyecektir. Aynı zamanda, çok fazla benzer ürünlere sahip rakiplerin bulunduğu rekabet ortamları ürünlerin fiyat, kalite, fonksiyonellik ve zamanlama açısından yaşam alanlarını daraltacağından işletmelerin farklılaştırma stratejisi izleyerek veya maliyet liderliği konumundan dolayı uzun süre üstünlük sağlaması mümkün olmayacaktır. Bu daralan ürün yaşam alanları işletmelerin fiyat, maliyet, fonksiyonellik ve zamanlama unsurlarını eşzamanlı olarak yönetmeye zorlayacak, bu da hedef maliyetleme uygulamalarının başarısını destekleyecektir.

Bununla birlikte araştırmaya katılan işletmelerin çoğunun hitap ettiği “müşterilerin benzer ürünlerin kalite, özellik ve fiyat farklarını kıyaslama yeteneği”nin (4,11 - %74) yüksek olması da bilinçli bir müşteri kitlesine sahip olduklarını göstermektedir. İşletmelerin büyük bir çoğunluğu tarafından “müşterilerin rakip ürünlere yönelebilmek kolaylığı”nın (4,11 - %77,7) yüksek olduğunun belirtilmesi de gerek müşteri bilinçlilik düzeyinin yüksek ve benzer ürünlere sahip rakiplerin sayısının fazla olmasının gerekse paza-

ra giriş engellerinin düşük olmasının doğal bir sonucudur. Tüm bu faktörlerin bir sonucu olarak varlıklarını sürdürmek ve hedef maliyetlemeden beklenen faydaları elde etmek isteyen işletmeler müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerini belirlemeye daha fazla çaba harcayacaklardır. Bu ise, işletmeleri hedef maliyetleme uygulamalarını daha fazla müşteri odaklı olarak oluşturmaya zorlayarak müşteri memnuniyetini artıracığı için hedef maliyetleme uygulamasından sağlanacak faydaları da artıracaktır. Bu işletmelerin büyük bir çoğunluğunun yaptıkları pazar araştırmasında müşteri istek ve beklentilerini belirlemeye oldukça fazla önem vermeleri de (bakınız Tablo 11) müşteri odaklı hedef maliyetleme sistemine sahip olduklarının bir kanıtı olarak görülebilir.

Tüm bu faktörler işletmelerin oldukça rekabetçi bir ortamda faaliyette bulduklarını göstermektedir. Yoğun bir rekabetin yaşandığı pazar koşullarında, işletmelerin çoğunluğunun “fiyatların zamanla düşme eğilimine karşılık ürün özelliklerini artırma zorunluluğu”nun (3,78 - %59.2) yüksek olduğunu belirtmeleri doğaldır. İşletmeler rekabetçi bir konumda kalabilmek ve kârlılıklarını sürdürebilmek için zamanla düşürülen ürün fiyatlarının ve artırılmak zorunda olan ürün özelliklerinin etkisini maliyetlerine yansıtmak ve maliyetlerini daha etkin bir şekilde yönetmek zorundadırlar. Ürün özelliklerinin artırılması daha fazla tasarım anlamına geldiğinden, işletmeleri ürün tasarım sürecini sistematik maliyet düşürme baskılarına maruz bırakan daha kapsamlı ve gelişmiş hedef maliyetleme uygulamasına sahip olmaya zorlar ki işletmelerin büyük bir çoğunluğunun maliyet azaltımında ürün ve süreçlerin tasarımına odaklanmaları (bakınız Tablo 13) bunun bir göstergesi olarak yorumlanabilir. Bununla birlikte çoğu işletmenin “yeni ürün geliştirmeye (ar-ge) ayrılan yatırım tutarı” (3,04 - %37) her ne kadar yüksek olmasada yüksek yatırım maliyetine sahip ürünler üreten işletmeler doğal olarak maliyet yönetimi için tasarım sürecine daha fazla odaklanacaklardır. Bu ise, hedef maliyetleme uygulamalarının önemini artırdığı gibi hedef maliyetleme sürecinin daha dikkatli yönetilmesini gerektirir.

İşletmelerin çoğunun “hedef pazarları analiz edebilme imkanı”nın (3,70 - %70,4) yüksek olduğunu belirtmeleri hedef maliyetleme uygulamalarının başarısı açısından olumlu bir durumken, hedef müşteri kitlesinin “müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını ifade edebilme yeteneği”nin (3,37 - %51,8) yüksek olmaması olumsuz bir durumdur çünkü gerek ürünün fiyatlandırılması gerekse tasarım ve maliyet azaltım çalışmaları müşterilerden elde edilen bilgiler doğrultusunda yapılacağından müşteri istek ve beklentilerini yanlış

anlamak veya anlaşılır olmadığı zaman ürün tasarımında gecikmelere yol açacağı gibi ürünün pazarda başarısız olmasının en önemli nedeni olacaktır. Bu nedenle, hedef maliyetleme sürecini baştan sona etkilemesi bakımından, istek ve ihtiyaçlarını yeterince açık olarak ifade edebilen müşteri kitlesine sahip işletmeler bu özelliğe sahip olmayan müşteri kitlesine hitap eden işletmelere göre hedef maliyetleme sürecini daha başarılı şekilde uygulama şansına sahiptirler.

Hedef maliyetleme sürecinin en önemli fonksiyonlarından biri de, tedarikçilerden sağlanacak girdilerin fiyatını belirlemektir. Bu durumun etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ise, tedarikçilerin sayısına ve işletmelerin tedarikçiler üzerindeki fiyat belirleme gücüne bağlıdır. İşletmelerin çoğunluğunun "tedarikçiler üzerindeki fiyat belirleme gücü"nü (3,59 - %62,9) ve yaklaşık yarısının "tedarikçilerin sayısı"nın (3,30 - %48,1) yüksek olduğunu belirtmeleri bu işletmeler açısından olumlu bir durumdur çünkü söz konusu girdiler için belirlenen hedef maliyetler tedarikçilerin satış fiyatlarını oluşturacaktır. Bu nedenle, tedarikçiler üzerinde daha fazla hakimiyete sahip olan işletmeler maliyetlerini düşürmek için tedarikçileri üzerinde maliyet baskıları oluşturarak hedef maliyetleme uygulamalarından daha fazla fayda sağlayacaklardır. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken husus, tedarikçiler üzerinde oluşturulan bu maliyet baskısının, tedarikçilerin karşılaştıkları tasarım sorunlarına ve diğer maliyet düşürme hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olarak dengelenmesi gerekir ki, işletmelerin çoğu bu durumu dikkate almamaktadır (bakınız Tablo 13).

Bir diğer dikkat edilmesi gereken konu ise, tedarikçi sayısının çok olmasının yanısıra bu tedarikçiler arasından dikkatli bir seçim yapılarak bu tedarikçilerle uzun dönemli sağlam ilişkiler geliştirip sağlanan girdiler konusunda kalite ve maliyet standartlarının korunmasını sağlamaktır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hedef maliyetleme yönteminin Türk imalat işletmelerinde (İSO 500) uygulanma düzeyinin araştırılmasına yönelik yapılan bu çalışmada ulaşılan temel sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Hedef maliyetlemeyi kullanan veya benzer bir sürece sahip işletmeler;

- kapsamlı bir pazar analizi ve pazarlama bilgi sistemine sahiptirler,
- dengeli bir rekabet stratejisi izlemektedirler,
- kapsamlı bir maliyet tahmin sistemine sahiptirler ve bu işletmelerin

başarılı bir maliyet planlaması uyguladıkları söylenebilir. Buna bağlı olarak işletmelerin çoğu ürün yaşam döneminde maliyetleme anlayışına sahiptir.

Bu işletmelerin;

- hedef maliyetlemeden beklenen faydayı tam olarak sağlayabilmeleri için müşteri beklentilerinin ürün tasarımı öncesi belirlenmesine biraz daha fazla önem vermeleri gerekmektedir,
- tedarikçilerle düşük olan ilişkileri daha fazla işbirlikçi bir yapıya dönüştürülür ve tasarım süreçlerinin entegrasyon derecesi artırılırsa hedef maliyetleme sürecinden elde edebilecekleri faydalar da artacaktır.
- büyük bir kısmında bu yöntemin uygulanmasından dolayı elde ettikleri faydalar sırasıyla; müşteri memnuniyetindeki artış, bölümler arası işbirliğinin gelişmesi, maliyet azalışı ve toplam kârlılıktaki artış olarak ortaya çıkmaktadır.
- büyük bir kısmı hedef maliyetleme uygulamalarını destekleyecek muhasebe bilgi sistemine ve örgüt kültürünün oluşturulmasında önemli bir faktör olan üst yönetim tarafından çalışanları sürekli gelişmeye teşvik edici bir anlayışa sahiptirler.
- büyük bir kısmı pazara giriş engellerinin düşük, benzer ürünlere sahip rakiplerin fazla, hitap edilen müşteri kitlesinin bilinçlilik düzeyinin ve müşterilerin rakip ürünlere yönelebileme kolaylığının yüksek ve müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını ifade edebilme yeteneğinin ve tedarikçi firma sayısının düşük olduğu, oldukça rekabetçi pazar koşullarında faaliyet göstermektedir.

6. KAYNAKÇA

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, s. 17, <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003329/01/03-04-3D.pdf> (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/content/download/1441/7051/file/tarcost.pdf> (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.

CORRIGAN, John (1996); "Target Costing-A new approach", Australian Accountant, 66, 3,

Apr 1996, ABI/INFORM Global, 1996, 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. 1-24.

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

10-19.

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. 85-89.

KIM, 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, Driscoll 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

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.

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**, ss.1-15.