T. C.
GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

117141

HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİNİN TÜRK HAZIR GİYİM SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLİRLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

117141

Orhan SAVAŞ

DOKTORA TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI

Yrd. Doç. Dr. Gökhan ÖZER

GEBZE

2002

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Orhan SAVAŞ'ın Tez çalışması G.Y.T.E Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 12/07/2002 tarih ve 2002/02.. sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından İŞLETME Anabilim Dalında DOKTORA tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

Üye (TEZ DANIŞMANI) : **Yrd. Doç. Dr. Gökhan ÖZER** (GYTE)

Üye : **Prof. Dr. Erol EREN** (Doğuş Ünv.)

Üye : **Doç. Dr. Oya ERDİL** (ĞYTE)

Üye :**Yrd. Doç. Dr. Cengiz YILMAZ** (GYTE)

Üye :**Yrd. Doç. Dr. Lütfihak ALPAK** (GYTE)

ONAY

G.Y.T.E Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ..07/02/2002..tarih ve 2002/04.sayılı kararı.

İmza- Mühür

T.C. SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ YAYINLARI

ÖZET

Günümüzde, tüketici beklentilerinin artması, mal-hizmet arz fazlalıkları, ürün ömürlerinin kısalması, yatırım maliyetlerinin artması, ürün karmaşıklığının artması, ürün taklit sürelerinin kısalması, mallara dayalı sürdürülebilir rekabet avantajlarının giderek ortadan kalkması ve üretim yöntemlerindeki değişim gibi çevresel dönüşümler yaşanmaktadır. Bu ve benzeri çevresel dönüşümler, maliyet yönetimi anlayış ve uygulamalarında, geleneksel maliyet yönetimi anlayış ve uygulamalarından stratejik maliyet yönetimi anlayış ve uygulamalarına yönelişi zorunlu kılmaktadır.

Sahip olduğu özellikler nedeniyle, hedef maliyet yönetim sistemi [Target Costing], stratejik maliyet yönetiminin en önemli araçlarındandır. Bu anlayış, yalnızca maliyetlerin değil, kârların da yönetilmesini ve planlanmasını içeren metodlardan oluşan bir sistemin kurulmasını gerektirmektedir.

Hedef maliyet yönetim sisteminin başarılı bir biçimde uygulandığı ülkeler arasında Japonya'nın özel bir yeri vardır. Sistemi ilk olarak 1960 yılında uygulayan Toyota'dan başka, çok sayıda Japon şirketi sistemi başarıyla uygulamaktadır [Otomotive sektöründe %100, Elektrik-Elektronik sektöründe %88, Makine sektöründe %83 metal sektöründe %67 oranında kullanılmaktadır].

Japon rekabet avantajlarının altında yatan gerçeklerin 1980'li yıllarda daha yakından keşfedilmesi sonucunda, hedef maliyet yönetim sistemine ABD ve AB ülkelerinde de yoğun bir ilgi gösterilmektedir.

Başarılı bir şekilde uygulanan işletmelerde önemli kâr ve pazar payı artışlarına yol açtığı görülen hedef maliyet yönetim sisteminin, uygulanmaya çalışıldığı her işletmede başarıyla uygulandığını iddia etmek mümkün değildir. Özellikle ABD ve AB ülkelerindeki uygulamaların genellikle başarısız olduğu belirtilmektedir. Bu başarısızlığın altında, yöntemin anılan ülkelerde oldukça yeni olmasının yanı sıra, belki de daha da önemlisi, sistemin tüm unsurları anlaşılmaksızın, uygulama aşamaları ülke koşullarına uyarlanmaksızın, ilgili gereklilikler yerine getirilmeksizin ve sistemin felsefesi anlaşılmaksızın uygulamaya geçmek yatmaktadır.

Ülkemizde hedef maliyet yönetim sistemini henüz uygulayan bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ulusal ve uluslar arası rekabet koşullarındaki gelişmeler; başta - ihracat ve istihdam katkıları bakımında Türk ekonomisi için çok önemli olan ve son yıllarda Güneydoğu asya ülkelerinin rekabeti yüzünden bazı iç ve dış pazarlarını kaybeden- hazır giyim sektörü olmak üzere diğer sektörlerdeki işletmelerin de bu maliyet yönetim sistemini benimsemek durumunda kalacaklarını göstermektedir. Bununla birlikte, hedef maliyet yönetim sisteminin ABD ve AB ülkelerindeki uygulama örnekleri ve ülkemizde toplam kalite yönetimi ve benzeri yaklaşımların uygulamalarından elde edilen deneyimler, her yeni uygulama gibi, hedef maliyet yönetim sisteminin de uygulanabilirlik düzeyinin araştırılmasını, olası olumsuzluk ve eksikliklerin önceden belirlenerek giderilmesini gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; hedef maliyet yönetim sistemini tanıtmak, bu sistemin başarısını etkileyen faktörleri belirleyip bir değerlendirme formu adı altında sunarak sistemi uygulamak isteyen firmaların önceden kendilerini değerlendirmelerine ve olası eksiklikleri ve olumsuzlukları görüp gidermelerine imkan sağlamak, Türk hazır giyim sektöründe hedef maliyet yönetim sisteminin uygulanabilirlik düzeyini tespit etmek ve çeşitli firma özelliklerinin sistemin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkilerini belirlemektir.

Bu nedenle, öncelikle hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörler belirlenmiş ve değerlendirme formu adı altında sunulmuştur. Çalışmamızın bu kısmına ilişkin verilerin kaynağı, hedef maliyet yönetim sistemi literatürüdür. Daha sonra, söz konusu faktörler anket soruları haline getirilerek sektörü oluşturan firmaların bu faktörlere göre kendilerini değerlendirmeleri istenmiştir. Her bir faktöre ilişkin firma değerlendirmeleri "Kesinlikle Katılmıyorum" dan "Kesinlikle Katılıyorum"a kadar uzanan 5'li likert ölçeğine göre belirlenmiştir. Çalışmamızın sektör değerlendirmelerine ilişkin verileri örnekleme anket uygulaması neticesinde elde edilmiştir.

Araştırma evreni İstanbul tekstil ve konfeksiyon ihracatçı birliğine kayıtlı 650 firmadan oluşmaktadır. Araştırma evreni firmaların bulundukları illere göre kademelendirilmiş, sonra, tesadüfi [Rastlantısal] örneklem yöntemine göre 450 firma belirlenmiştir. Gerekli örnek büyüklüğü 157 adet firmadır. Veriler anket uygulaması ile elde edilmiştir. Anketler gönüllü lisans öğrencilerinden oluşan

anketörler tarafından gerçekleştirilmiştir. 290 adet anket cevaplandırılmıştır. Anketlerin geri dönüş oranı 290:450 = % 64'tür. Anket sonuçları SPSS istatistik paket programında analiz edilmiş ve analizlerde descriptive ve inferential yöntemler kullanılmıştır. Ölçeğin güvenilirliği ile ilgili Cronbach alfaa değeri % 71'dir.

Söz konusu çalışmamızın sonuçlarına göre; "Kesinlikle uygulanmaz", "Uygulanmaz", "Uygulanabilir", "Uygulanır" ve "Kesinlikle Uygulanır" şeklindeki 5'li bir ölçme çerçevesinde, Türk hazır giyim sektöründe hedef maliyet yönetim sisteminin uygulanabilirlik düzeyinin "Uygulanır" düzeyde olduğu görülmüştür. [3.57]. Sistemin uygulanabilirlik düzeyi, firmaların büyüklükleri, ihracat miktarları, çalışan sayıları vb. gibi özelliklere göre farklılıklar göstermektedir. Türk hazır giyim sektörü firmalarının % 53. 7'sinde HMYS uygulamalarının hiçbir başarı şansı bulunmamaktadır. Sektörün % 34.3'ünün HMYS uygulamalarında kısmen başarı şansı bulunduğu görülmektedir. Potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansı kesin olan firmaların sektörün ancak % 12'sini oluşturmaktadır. Ayrıca, sistemi uygulaması durumunda başarı şansı olan firmalarla böyle bir şansa sahip olmayan firmalar arasında, sistemin başarısını etkileyen faktörlerin algılanması bakımından önemli farklılıklar olduğu görülmüştür. Söz konusu faktörlerin algılanma düzeyi arttıkça, potansiyel uygulamaların başarı şansı da artmaktadır.

***Anahtar Kelimeler**: Yönetim Muhasebesi, Hedef Maliyet Yönetim Sistemi, Stratejik Maliyet Yönetimi, Hedef Maliyet Yönetimi Sistemini Oluşturan Faktörler, Değerlendirme Formu.*

SUMMARY

Some environmental changes such as the increase of the global competition, product supply, investment costs, product complexity, the decrease of product life-cycle, sustainable competitive advantage based on products, imitation period concerning with products, the positon of consumers and the change of production system have required an inclination from traditional cost accounting understanding and applications to strategic cost management understanding and applications.

Because of its characteristics, target costing which is the most important tool of strategic cost management purposes to manage both costs and profits.

Target costing has been applied most succesfully in Japan. This method has been used by lots of companies in Japan since 1960 in which Toyota has applied this method [Automotive industry 100 %, Electrical-Electronic 88 %, Macinery 83 %, Finished Materials 67 %].

In the United States and EU countries, most companies have been interested in target costing since 1980 at which the reasons of Japan's competitive advanteges had understood better.

Target costing has caused to increase in profits and market share at companies which have applied this method succesfully. But, it is not possiple to say same things for some companies which have tried to implement target costing. It has been stated that the implementation of target costing in the united states and EU countries are generally unsuccesfull. In adition, target costing is rather new in this countries, this unwanted result has originated mostly from starting implement target costing without full understanding, adapting the firm and country conditions and full understanding the philosophy of the system.

Target costing has not been implemented in Turkey yet. However, competitive conditions in national and global markets indicate that companies in ready to wear industry which is most important for Turkish economy in employment and export and other industries will have to interest in target costing system.

However, unsuccesfull examples of target costing implementations in the united states and EU countries and experiences obtained from the applications of total quality control in Turkey are required that the applicability of target costing must be investigated and probable deficiencies and negativeness must be eliminated before starting implementation like other new methods.

The purpose of this study is to introduce target costing system, to determine factors that have formed target costing system, to investigate the applicability level of target costing in Turkish ready to wear industry and to explore the effects of various firm characteristics on this level above mentioned.

With this aim, firstly, it has been determined factors that have formed target costing system. Then, an appraising form has been constructed for firm wanting to apply target costing system to appraise themselves before they start applying the target costing system. Datas concerning with this factors have obtained from related literature.

Second, this factors have transformed into questions in questionaries to find out firm evaluations in Turkish ready to wear industr concerning with those factors. Then, the applicability level of target costing in this industry and effects of various firm characteristics on this applicability level have been determined. Datas of this part of our research have been provided from questionaries to the sample.

According to records association of Istanbul textile and ready to wear exporters, there are 650 firms related to our research. The distribution of 650 firms has been determined according to provinces. Research sample has been formed from 450 firms by using coincidental sample method. Required sample size are 157 firms. Questionaries have been applied by pollsters which are graduate studens. 290 questionaries have been answered by firms in the sample. Datas of our research have been analyized by using descriptive and infertial statistic methods such as one way varyans analysis [ANOVA] and Duncan test. Cronbach alpha related to scale reliability is 0. 71.

According to the results of our research, the applicability level of target costing which has been measured as "centainly unapplicable", "unapplicable", "neither applicable nor unapplicable", "applicable" and "certainly applicable" in

Turkish ready to wear industry is applicable [3.57]. This study has also showed that the applicability level of target costing has been affected from various firm characteristics such as firm size, employment, export etc. 53.7 percentage of firms in Turkish ready to wear industry have not succes change in potential target costing applications. For 34.3 percantage of firms in this sector, there is succes change partially. Firms formed 12 percentage of this sector have succes change definitely for potential target costing applications. The more level of perception related to factors affecting the suces of target costing system, the more succes change of potential target costing applications in ready to wear industry.

Key Words: *Management Accounting,Target Costing, Strategic Cost Management, Factors Forming Target Cost Management System, Appraising Form.*

TEŞEKKÜR

Adeta her yeni gün, gelişmiş ülkeler kaynaklı bir yeniliğe şahit olduğumuz bir dünyada yaşıyoruz. Ama dünyamız hep gelişmiş ülkelerden oluşmuyor ki! Bir tarafta, yenilikleri adeta günlük işler haline getirmiş, gelişmiş ülkeler; diğer yanda, yeniliklerden yalnızca etkilenen azgelişmişler. Uzlaşması imkansız iki uç! Ve bu uçların aynı düzlemde yaşama mecburiyetleri! Zengin-yoksul, çalışan-işsiz, kaliteli-kalitesiz, nitelikli-niteliksiz, yeni-eski vb. kaynaklı sorunlar yumağının aynı düzlemde yaşama zorunluluğu. Ne kadar güç!

Yoksulların, işsizlerin, kalitesizlerin buldukları çözüm: Yeniliklere derhal adaptasyon. Başarısızlık, kaynak kayıpları, yeni sorunlar, çözümsüzlük ve sonuç: yeniliklere karşı önyargı, yenilikleri tümden ret. Yeniliklerin tümden kabulü ya da tümden reddi. İşte, sonuçları itibarıyla ikisi de yanlış, tipik bir azgelişmişlik tutumu!

Hedef maliyet yönetimi sistemi Japonya'da doğmuş; başta bu ülke olmak üzere, dünyanın pek çok gelişmiş ülkesinde uygulanan yeni bir maliyet yönetim tekniğidir. Hazır giyim sektörü de, bizim, dışa en açık olan sektörümüz.

Diyebiliriz ki; hedef maliyet yönetimi sisteminin Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirlik düzeyi ve bu düzey ile çeşitli firma değişkenleri arasındaki ilişkilerin araştırıldığı bu çalışma, böyle bir düşünce ortamından doğmuş ve gelişmiştir. Doğaldır ki bu yeni maliyet yönetimi tekniği de ülkemizi etkileyecektir. Tümden kabul ya da tümden ret dışında, üçüncü bir alternatif geliştirebilir miyiz? Yeniliklerin koşullarını anlamak, kendimizi bu koşullara göre değerlendirmek, olası eksikliklerimizi gidermek ve yeniliklere bundan sonra adapte olmak. İşte çalışmamızı yönlendiren ana düşünce budur.

Yrd. Doç. Dr. Gökhan ÖZER; dört yıl süren bu çalışmanın her aşamasında, danışman olarak, rehberliğinden yararlanmam nedeniyle teşekkür edeceğim, sabır sınırlarını zorladığım için de affına sığınacağım ilk kişidir.

İlkokul öğretmenim, rahmetli, Süleyman AKDAĞ, Prof. Dr. Muzaffer CİVELEK ve Prof. Dr. Cihan DURA; yaşamlarını yalnızca insan yetiştirmeye adamış ideal insanlar oldukları için değil, şahsıma yönelik katkıları nedeniyle de her zaman minnettarlık duyacağım kişiler olacaktır.

Çalışmaya sağladığı bilgisayar desteği nedeniyle Yrd. Doç. Dr. Himmet KARADAL ve Ali GEZER, çalışmanın yazımı nedeniyle Mehmet UĞURLU, çeşitli destekleri nedeniyle Musa SARITAŞ ve Erdal KIRKOCA, iyi bir çalışma ortamı oluşturmaya katkılarından dolayı isimlerini tek tek sayamayacağım mesai arkadaşlarım teşekkür borçlu olduğum kişiler arasındadır.

Ve eşim Gönül SAVAŞ; yalnızca monoton bir hayata sabırla tahammül ettiği için değil, bir dipsiz kuyudaki uğraşlarımın her aşamasındaki etkin desteği nedeniyle de katkısını unutamayacağım kişidir.

Orhan SAVAŞ, Ocak-2002

İÇİNDEKİLER DİZİNİ

	Sayfa
ÖZET	iv
SUMMARY	vii
TEŞEKKÜR	x
İÇİNDEKİLER DİZİNİ	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xxi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xxii
TABLOLAR DİZİNİ	xxiii
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM	8
1.ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN OLUŞTUĞU ÇERÇEVE: KIRAN KIRANA REKABET ORTAMI	8
1.1.Kıran Kırana [Confrontation] Rekabet Stratejisi İle Firmalar Arası Rekabetin Boyutları	9
1.1.1. Yalın Üretim ve Ürün Geliştirme	10
1.1.2. Rekabetin Üç Jenerik Stratejisi ve Yaşamsal Üçlü	17
1.1.2.1. Yaşamsal [Hayati] Üçlü Ve Yaşam Alanı	18
1.1.2.2. Kitle ve Yalın Üreticilerin Yaşam Alanları	21
1.1.3.Yaşamsal Üçlünün Yönetimi	24
1.1.3.1. Ürün Fonksiyonlarının Yönetimi	24
1.1.3.2. Ürün Kalitesinin Yönetimi	24
1.1.3.3. Ürün Maliyetlerinin Yönetimi	25
1.1.3.4. Yaşamsal Üçlünün Eş Zamanlı Olarak Yönetimi	25
1.1.4. Kıran Kırana Rekabete Geçiş Döneminde Ayakta Kalabilme	26
1.1.5. Kıran Kırana Rekabet Ortamında Yaşama	29
1.1.5.1. Yalın Lider Olma	30
1.1.5.2. Yalın Lider Stratejileri	31
1.2. Kıran Kırana Rekabet Ortamında Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemliliği	35
1.2.1. Yeni Ürün Maliyetlerinin Yönetimi	36
1.2.2. Mevcut Ürün Maliyetlerinin Yönetimi	38

1.2.3. İş Gücünün Girişimci Ruhunu Harekete Geçirici Sistemler 40
2.BÖLÜM 42
2. PAZAR GÜDÜMLÜ HEDEF MALİYET YÖNETİMİ [MARKET – DRIVEN TARGET COSTING] 42
2.1. Hedef Maliyet Yönetim Sistemine Toplu Bir Bakış 43
2.2. Pazar Güdümlü Hedef Maliyet Yönetimi 52
2.2.1. Uzun Dönemli Satış ve Kâr Hedeflerinin Belirlenmesi 54
2.2.2. Ürün Bileşiminin Belirlenmesi 56
2.2.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi 57
2.2.4. Hedef Kâr Marjının Belirlenmesi 61
2.2.4.1. Hedef Kâr Marjının Belirlenmesine Yönelik Yaklaşımlar 61
2.2.4.2. Hedef Kâr Marjlarının Ürün Yaşam Boyu Maliyetlerine Uyarlanması 63
2.2.5. Müsaade Edilir Maliyetin Hesaplanması 64
3.BÖLÜM 66
3. ÜRÜN DÜZEYİNDE HEDEF MALİYET YÖNETİMİ [PRODUCT LEVEL TARGET COSTING] 66
3.1. Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi 68
3.1.1. Verimsizlik İçermeyen Hedef Maliyetler [Waste-Free Target Costs] 72
3.1.2. Müsaade Edilir Maliyetlerin Ürün Hedef Maliyetine Dönüşümü 74
3.1.3. Hedef Maliyetleri Pazar Koşullarındaki Değişikliklere Uyarlama 75
3.2. Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet Yönetim Sürecinin Disipline Edilmesi 76
3.2.1. Maliyet İndirim Hedefine Ulaşma Çabalarının İzlenmesi 77
3.2.2. Genel Kuralın Uygulanması 79
3.2.2.1. Dengeleyici Tasarrufların Bulunması 79
3.2.2.2. Kârsız Ürünlerin Üretilmemesi 80
3.2.2.3. Üretime Geçişin Yönetimi 80
3.2.3. Genel Kuralı Hafifletici Bazı Durumlar 81

3.3. Hedef Maliyete Ulaşma 82
4.BÖLÜM 83
4. PARÇA DÜZEYİNDE HEDEF MALİYET YÖNETİMİ [COMPONENT LEVEL TARGET COSTING] 83
4.1. Önemli Ürün Fonksiyonlarının Hedef Maliyetlerinin Belirlenmesi 85
4.1.1. Tasarım Takımının ve Şef Mühendisinin Rolü 86
4.1.2. Ürün Fonksiyonlarının Hedef Maliyetlerini Belirleme 87
4.2. Parça Hedef Maliyetlerini Belirleme 91
4.2.1. Tasarım Takımları ve Şef Mühendisin Önemi 91
4.2.2. Tarihi Parça Maliyetlerinin Kullanımı 91
4.2.2.1. Fonksiyonel Analiz 92
4.2.2.2. Verimlilik Analizi 94
4.3. Tedarikçi İlişkilerine İlişkin Bazı Uygulamalar 95
4.4. Tedarikçilerin Seçimi 96
4.4.1. Tedarikçilerle Görüşmeler 97
4.4.2. HMYS Genel Kuralının Uygulanması 98
5. BÖLÜM 102
5. HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ SÜREÇLERİNDE KULLANILAN TEKNİKLER 102
5.1. Değer Mühendisliği 103
5.1.1. Değer Mühendisliği Uygulamaları İçin Gerekli Örgütsel Koşullar 105
5.1.2. Değer Mühendisliği Sürecinin Planlanması 106
5.1.3. Değer Mühendisliği Teknikleri 110
5.1.3.1. Bakış Yaklaşımları 110
5.1.3.1.1. Yeni Bakış Değer Mühendisliği Tekniği 111
5.1.3.1.2. Birinci Bakış Değer Mühendisliği Tekniği 111
5.1.3.1.3. İkinci Bakış Değer Mühendisliği Tekniği 111
5.1.3.2. Parçalara Ayırma Yaklaşımları 112
5.1.3.3. Diğer Değer Mühendisliği Teknikleri 114
5.1.3.3.1. Liste Kontrol Yöntemi 114
5.1.3.3.2. Bir Günlük Maliyet İndirim Toplantıları 115
5.1.3.3.3. Mini Değer Mühendisliği 115

5.1.3.3.4. Değer Mühendisliği Güvenilirlik Programı 116
5.2. Maliyet Tabloları 116
5.2.1. Dizayn Maliyet Tablosu 117
5.2.1.1. Kavram Tasarım Maliyet Tablosu 117
5.2.1.2. Temel Tasarım Maliyet Tablosu 117
5.2.1.3. Tasarım Maliyet Tablosu 118
5.2.1.4. Detaylı Tasarım Maliyet Tablosu 118
5.2.1.5. Üretim Süreci Tasarım Maliyet Tablosu 118
5.2.2. Üretim Maliyet Tablosu 118
5.2.3. Satın Alma Maliyet Tablosu 119
5.2.4. Kalıp ve Alet – Edevat Maliyet Tablosu 119
5.2.5. Dağıtım Maliyet Tablosu 119
5.2.6. Maliyet Tablolarının Hazırlanması 120
5.2.6.1. Direkt İlk Madde Maliyet Tablosunun Hazırlanması 121
5.2.6.2. Direkt Dönüştürme Maliyet Tablosunun Hazırlanması 121
5.2.6.3.Geliştirme ve Tasarım Maliyet Tablosunun Hazırlanması 122
5.2.6.4. Fabrika Yönetim Maliyet Tablosunun Hazırlanması 122
5.3. Kalite – Fonksiyon Biçimlendirmesi 124
5.4. Fonksiyon – Maliyet Analizi 127
5.4.1. Fonksiyon – Maliyet Analizi Uygulamaları 128
5.5. Firmalar Arası Maliyetleme 135
6.BÖLÜM 136
6. HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER 136
6.1. Rekabet Çevresine İlişkin Faktörler 137
6.1.1. Rekabet Şartlarının Yoğunluğu 137
6.1.2. Rakiplerden Daha Fazla Yeni Ürün Sunma Zorunluluğu 138
6.1.3. Ürün Fiyatlarının Belirlenmesinde Müşteri Hakimiyeti 138
6.1.4. Ürün Fiyatlarında Zamanla Düşme Eğilimi 139
6.1.5. Ürün Fiyatlarındaki Düşme Eğilimini Ürün Özelliklerini Artırarak Dengeleme Stratejisinin Varlığı 139
6.1.6. Kalite - Düşük Maliyet Uyumu Zorunluluğu 139
6.2. Müşteri Profiline İlişkin Faktörler 140

6.2.1. Zevk Anlayışlarındaki Değişim Hızlılığı 140
6.2.2. Benzer Ürünler Arasındaki Kalite Ve Özellik Farklarını Tespit Yetenekleri 141
6.2.3. Yeni Ürünlerin Taşıması Gerekli Özellikleri Bilme Ve İfade Etme Yeteneklilikleri 141
6.2.4. Satın Alma Tercihlerini Rakip Ürünlere Yönlendirebilme Kolaylığı 142
6.2.5. Müşteri Sadakatinin Durumu 142
6.3. Sektör Profiline İlişkin Faktörler 142
6.3.1. Rakip Firmalar İçin Giriş Engellerinin Varlığı 142
6.3.2. Benzer Ürün Üreten Rakiplerin Sayıca Çokluğu 143
6.3.3. Bir Mamulün Dışarıdan Temin Edilecek Kısımlarını Temin Edebilecek Firmaların Sayıca Çokluğu 143
6.3.4. Değer Zincirinin Birimleri Arasında Yakın İşbirliği Tesis Etme Ve Sürdürme İmkanı 144
6.4. Ürün Profiline İlişkin Faktörler 144
6.4.1. Ürün Ömrünün Kısalığı 145
6.4.2. Ürün Karmaşıklığı 145
6.4.3. Ürün Maliyetinin Kompozisyonu 145
6.4.4. Ürün Çeşitliliği 146
6.4.5. Üretim Öncesi Ürün Maliyetlerinin Büyüklüğü (Up- Front Cost) 146
6.4.6. Ürün Tasarım Süreçlerinin Kısalığı 146
6.5. Firma Profiline İlişkin Faktörler 147
6.5.1. Üretim Teknolojisinin Hızlı Değişimi 147
6.5.2. Üretim Teknolojisinin Pahalılığı 147
6.5.3. Tedarikçi Firmalar Üzerindeki Fiyat Belirleyiciliği 148
6.5.4. Departmanlar Arasında Sonuca Yönelik İşbirliği Tesis Ve Sürdürme İmkanı 148
6.5.5. Hedef Pazarları Analiz Edebilme İmkanı 149
6.5.6. Çalışanların Birden Fazla Görevi Yerine Getirebilmeleri 150
6.5.7. Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı 151
6.5.8. Üst Yönetim Desteği 151
6.5.9. Teorik Bilgilenmenin Yeterliliği 152

6.6. Değerlendirme Formu 152
7.BÖLÜM 156
7. HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİNİN TÜRK HAZIR GİYİM SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLİRLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA 156
7.1. Araştırmanın Amacı 157
7.2. Araştırmanın Sınırları 158
7.3. Araştırma Evreni ve Örneklem 158
7.4. Araştırmanın Veri Kaynakları ve Yöntemi 160
7.5. Araştırmanın Varsayımları 163
7.6. Araştırmanın Hipotezleri 164
7.7. Araştırmanın Önemi 165
7.8. Önceki Çalışmalar 167
7.9. Firma Özelliklerinin Analizi 170
7.9.1. İşletmelerin Türü 170
7.9.2. Cevaplayıcıların Unvanları 171
7.9.3. Yanıtlayıcıların Eğitim Düzeyi 172
7.9.4. Firma Faaliyetlerinin Konusu 172
7.9.5. Firma Çalışanlarının Sayısı 173
7.9.6. İşletmelerin Ölçeği 174
7.9.7. Firmaların Konumu 174
7.9.8. Firmaların Faaliyet Süreleri 175
7.9.9. Firmaların Bulundukları Coğrafi Bölgeler 176
7.9.10. Firmaların İhracat Durumları 176
7.9.11. İhracatın Yöneldiği Ülkeler 177
7.9.12. Firma – Marka İlişkileri 178
7.9.13. Firmaların Hedef Maliyet Yönetim Sistemine İlişkin Yaklaşımları 179
7.10. HMYS'nin Başarısını Etkileyen Faktörlerin Analizi 180
7.10.1. Rekabet Çevresine İlişkin Faktörler 180
7.10.1.1. Rekabetin Yoğunluğu 181
7.10.1.2. Pazara Rakiplerden Daha Hızlı Ürün Sunma Mecburiyeti 181

7.10.1.3. Ürün Fiyatlarının Belirlenmesinde Müşteri Hakimiyetinin Varlığı 182
7.10.1.4. Fiyatların Zamanla Düşme Eğilimi 183
7.10.1.5. Mamul Fiyatlarındaki Düşme Eğilimini Ürün Özelliklerini Arttırarak Dengeleme Stratejisinin Varlığı 184
7.10.1.6. Kalite – Düşük Maliyet Uyumunun Varlığı 185
7.10.2. Müşteri Profiline İlişkin Faktörler 186
7.10.2.1. Zevk Anlayışlarındaki Değişim Hızlılığı 186
7.10.2.2. Benzer Ürünlerin Kalite ve Özellik Faktörlerin Tespit Yetenekliliği 187
7.10.2.3. Müşterilerin Yeni Ürünlerin Taşıması Gerekli Özellikleri Bilme ve İfade Etme Yetenekleri 188
7.10.2.4. Müşterilerin Satın Alma Tercihlerini Rakip Ürünlere Yönlendirebilme Kolaylığı 189
7.10.2.5. Müşteri Sadakatinin Durumu 190
7.10.3. Sektör Profiline İlişkin Faktörler 191
7.10.3.1. Sektöre Giriş Engellerinin Varlığı 191
7.10.3.2. Benzer Ürünler Üreten Firmaların Sayıca Çokluğu 192
7.10.3.3. Ürünlerin Diğer Firmalardan Temin Edilecek Kısımlarını Üreten Firmaların Çokluğu 193
7.10.3.4. Değer Zincirinin Birimleri Arasında İşbirliği Tesis Etme ve Sürdürme İmkanlarının Varlığı 194
7.10.4. Ürün Profiline İlişkin Faktörler 195
7.10.4.1. Ürün Ömrünün Kısalığı 195
7.10.4.2. Ürün Karmaşıklığı (Product Complexity) 196
7.10.4.3. Ürün Maliyetinin Kompozisyonu 197
7.10.4.4. Ürün Çeşitliliği 198
7.10.4.5. Üretim Öncesi Maliyetlerin Büyüklüğü 199
7.10.4.6. Ürün Tasarımı Sürecinin Kısalığı 200
7.10.5. Firma Profiline İlişkin Faktörler 201
7.10.5.1. Üretim Teknolojisinin Değişim Hızı 201
7.10.5.2. Üretim Teknolojisinin Pahalılığı 203

7.10.5.3. Tedarikçi Firmalar Üzerinde Fiyat Belirleyiciliği 204
7.10.5.4. Departmanlar Arası İşbirliği 205
7.10.5.5. Hedef Pazarların Analiz Edilmesi ve Müşteri İhtiyaçlarının Belirlenmesi İmkanlarının Varlığı 206
7.10.5.6. Çalışanların Çapraz Yetenekliliği 207
7.10.5.7. Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı 208
7.10.5.8. Üst Yönetim Desteğinin Varlığı 210
7.10.5.9. HMY Konusunda Teorik Bilgilenme Düzeyi 211
7.11. HMYS'nin Başarısını Etkileyen Faktörlerin Genel Değerlendirilmesi 212
7.12. Bazı Firma Özelliklerinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkilerinin Analizi 221
7.12.1.İşletme Türü'nün HMY Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 221
7.12.2. Firma Faaliyet Konusunun HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 223
7.12.3. Çalışan Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 224
7.12.4. İşletme Ölçeğinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 226
7.12.5. Faaliyet Süresinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 228
7.12.6. Bulunulan Coğrafi Bölgenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 229
7.12.7. İhracat Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 231
7.12.8. İhracat Yapılan Ülkenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 233
7.12.9. Firma-Marka İlişkilerinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 234
7.12.10. HMYS'ne Yönelik Yaklaşımların HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi 236
7.13. Türk Hazır Giyim Sektöründe Potansiyel HMYS Uygulamalarının Başarı Şansları 238

7.13.1. Potansiyel HMYS Uygulamalarının Başarı Şansları 238
7.13. 2. Ölçeğin Güvenilirlik Analizi 247
8. SONUÇ 249
KAYNAKLAR 267
ÖZGEÇMİŞ 290

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

İTKİB : İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birlikleri
HMY : Hedef Maliyet Yönetimi
HMYS : Hedef Maliyet Yönetimi Sistemi
MEM : Müsaade Edilir Maliyet
UMİH : Ulaşılabilir Maliyet İndirim Hedefi
UzMİH : Ulaşılamaz Maliyet İndirim Hedefi
MİH : Maliyet İndirim Hedefi
ÜDHM : Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetler
MVİM : Mükemmel Verimsizlik İçermeyen Maliyetler
MOVİM : Mükemmel Olmayan Verimsizlik İçermeyen Maliyetler
VİM : Verimsizlik İçermeyen Maliyetler
ÜMİD : Üretim ve Montaj İçin Dizayn
DM : Değer Mühendisliği
PDHMY : Parça Düzeyinde Hedef Maliyet Yönetimi
PDHM : Parça Düzeyinde Hedef Maliyetler
MAST : Management Activity By Smaal Teams
KFU : Kalite- Fonsiyon Uyumlaştırma
FMA : Fonsiyon-Maliyet Analizi

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil	Sayfa
1.1. Yalın Üretimin Biçiminin Akışı	11
1.2. Kitle Üretim Biçiminin Akışı	12
1.3. Ürün Tasarımına Yalın Yaklaşım	13
1.4. Yaşamsal Üçlü	18
1.5. Yaşamsal Üçlü Karakterlerinin Sınırları	20
1.6. Bir Ürünün Yaşam Alanı	21
1.7. Maliyet Lideri ve Farklılaştırıcıların Ürün Yaşam Alanları	22
1.8. Yalın Teşebbüslerin Yaşam Alanına Etkileri	22
1.9. Kıran Kırana Rekabet Ortamında Yaşam Alanı	23
1.10. Yeni Ürün Maliyetlerinin Yönetimi	36
1.11. Mevcut Ürün Maliyetlerinin Yönetimi	38
1.12. Girişimci Ruhu Harekete Geçirici Maliyet Yönetim Sistemleri	40
2.1. Ürün Maliyetlerinin Belirlenmesi	44
2.2. Hedef Maliyet Yönetim Süreçlerinin Genel Görünümü	46
2.3. Pazar Güdümlü Hedef Maliyet Yönetim Süreçleri	53
2.4. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi	60
3.1 : Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet Yönetim Süreçleri	68
3.2 . Ürün Maliyeti – Zaman İlişkileri	73
3.3. Hedef Maliyetlerin Güncelleştirilmesi	76
4.1. Parça Düzeyinde Hedef Maliyet Yönetim Süreci	85
4.2. Toplu Halde Hedef Maliyet Yönetim Sistemi Süreçleri [üretim müdürü için rezerv dahil]	90
4.3. Birincil Belirleyicinin Maliyeti	93
4.4. Parça Düzeyinde Hedef Maliyet Yönetimi	99
5.1. Maliyet Oluşum Kartı	108
5.2. Maliyet Strateji Haritası	109
5.3. Kalite – Fonksiyon Biçimlendirmesi Kartı Örneği	125
5.4. Bir Tükenmez Kalem İçin Fonksiyon Aile Ağacı	131
5.5. Kalem İçin Yeni Fonksiyon Aile Ağacı	134

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo	Sayfa
5.1. Liste Kontrol Kartı Örneği	114
5.2. Parçalar, Fonksiyonlar ve Maliyetler	131
5.3. Fonksiyonların Değerleri ve Maliyetleri	132
5.4. Parçalar, Fonksiyonlar ve Maliyetler	134
6.1. Değerlendirme Formu	154
7.1. Örneklemi Oluşturan Firmaların Illere Göre Dağılımı	160
7.2. İşletmelerin Türlerine Göre Dağılımları	170
7.3. Yanıtlayıcıların Unvanlarına Göre Dağılımı	171
7.4. Yanıtlayıcıların Eğitim Düzeyi Dağılımı	172
7.5. Firmaların Faaliyet Alanlarına Göre Dağılımları	172
7.6. Çalışanların Sayısal Dağılımı	173
7.7. İşletme Ölçekleri	174
7.8. Firmaların Sektördeki Konumları	174
7.9. Firmaların Faaliyet Süreleri	175
7.10. Firmaların Bulundukları Coğrafi Bölgeler	176
7.11. Sektör İhracatının Dağılımı	177
7.12. Hazır Giyim İhracatının Ülkeler İtibariyle Dağılımı	177
7.13. Firma – Marka İlişkileri	178
7. 14. Firmaların Hedef Maliyet Yönetimine Yönelik Yaklaşımları	179
7.15. Sektördeki Rekabetin Yoğunluğu	181
7.16. Sektörde Hızlı Yeni Ürün Sunma Zorunluluğu	182
7.17. Ürün Fiyatlarını Müşterilerin Belirleme Hakimiyeti	183
7.18. Mamul Fiyatlarının Zamanla Düşme Eğilimi	184
7.19. Fiyat Düşüşlerini Ürün Özellikleri Ile Dengeleme Stratejisinin Varlığı	184
7.20. Kalite – Düşük Maliyet Uyumunun Gerekliliği	185
7.21. Müşterilerin Zevk Anlayışlarındaki Değişim Hızı	187
7.22. Müşterilerin Kalite ve Özellik Farklarını Tespit Yetenekleri	188
7.23. Müşterilerin Yeni Ürün Özelliklerini Bilme ve İfade Etme Yetenekleri	189
7.24. Müşterilerin Rakip Ürünlere Yönlenebilme Kolaylıkları	190
7.25. Sektörde Müşteri Sadakati	190
7.26. Sektördeki Giriş Engelleri	191

7.27. Sektörde Benzer Ürünler Üreten Firmaların Sayıca Çokluğu 192
7.28. Tedarikçi Firmaların Sayıca Çokluğu 193
7.29. Değer Zincirinin Üyeleri Arasında İşbirliği Tesis ve Sürdürme İmkanı 194
7.30. Konfeksiyon Sektöründe Ürün Ömürleri 196
7.31.Hazır Giyim sektöründe Ürün Karmaşıklığı 197
7.32. Ürün Maliyetinin Kompozisyonu 198
7.33. Sektörde Ürün Çeşitliliği 199
7.34. Üretim Öncesi Maliyetlerin Büyüklüğü 200
7.35. Konfeksiyon Sektöründe Ürün Tasarım Süresi 201
7.36. Sektörde Teknolojinin Değişim Hızı 202
7.37. Kullanılan Teknolojinin Pahalılığı 203
7.38. Tedarikçi Firmalar Üzerinde Fiyat Belirleme Hakimiyeti 204
7.39. Departmanlar Arası İşbirliği 205
7.40. Hedef Pazarların Analizi ve Müşteri İhtiyaçlarının Belirlenmesi İmkanlarından Yararlanma 206
7.41. Çalışanların Çapraz Fonksiyonelliği 208
7.42. Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı 209
7.43. Üst Yönetim Desteğinin Varlığı 210
7.44. HMY Konusunda Teorik Bilgi Düzeyi 211
7.45. HMYS'nin Türk Konfeksiyon Sektöründeki Uygulanabilirlik Düzeyi 213
7.46. İşletme Türü'nün HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (ANOVA) 222
7.47. İşletme Türü'nün HMY Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 222
7.48. Faaliyet Konusunun HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Anova Analizi) 223
7.49. Faaliyet Konusunun HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 224
7.50. Çalışan Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Anova) 225
7.51. Çalışan Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 225
7.52. İşletme Ölçeğinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki

Etkisi (Anova) 227
7.53. İşletme Ölçeğinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 227
7.54. Faaliyet Süresinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Anova) 228
7.55. Faaliyet Süresinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 229
7.56. Coğrafi Bölgenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Anova) 230
7.57. Coğrafi Bölgenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 230
7.58. İhracat Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Anova) 231
7.59. İhracat Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 232
7.60. İhracat Yapılan Ülkenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Anova) 233
7.61. İhracat Yapılan Ülkenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 234
7.62. Firma-Marka İlişkisinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Anova) 235
7.63. Firma-Marka İlişkisinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 235
7.64. HMYS'ne Yönelik Yaklaşımların HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Anova) 237
7.65. HMYS'ne Yönelik Yaklaşımların HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi (Duncan) 237
7.66. Üçlü Ölçme Kapsamında HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi 240
7.67. Üçlü Ölçme Kapsamında HMYS Faktörlerinin Algılanma Düzeyleri 240
7.68. HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi ile HMYS'yi Oluşturan Faktörler Arasındaki Farklılıklara ilişkin Anova Analizi Tablosu 244
7.69. Ölçeğe İlişkin Güvenilirlik Analizi Sonuçları 247
7.70. Faktörler Arası Korelasyon Analizi Sonuçları 248

GİRİŞ

İşletmeleri büyük ölçüde etkileyen bazı değişimler; doğal olarak, maliyet yönetim [Cost Management] anlayış ve uygulamalarında da önemli değişikliklere yol açmaktadır [Sakurai, 1991]. Genellikle, ticari olayları yalnızca izleyen, dönem sonu mamul ve yarı mamul mevcutlarını değerleyen ve ticari faaliyetlerin finansal sonuçlarını raporlayan klasik [Geleneksel] maliyet muhasebesi [Maliyet yönetimi anlamında kullanılmıştır] anlayış ve uygulamalarının terk edilerek – eksikliği ve yanlış kararlara yol açtığı görüldüğü için- maliyetleri stratejik olarak yönetme [Strategic Cost Management] ve maliyet yönetimini, stratejik işletme yönetiminin entegre bir parçası haline getirmemizi zorunlu kılan bazı değişimler aşağıdaki paragraflar halinde belirtilebilir.

Çok önemli olarak nitelendirdiğimiz bir değişim boyutu, tüketici konumunun gözleminden çıkartılabilir. Genel olarak, kültür ve eğitim düzeyindeki artışlar, tercih edilebilir mal ve hizmet alternatiflerinin çoğalması, iletişim imkanları ve satın alma gücünde kaydedilen iyileşmeler vb. faktörler nedeniyle tüketici; satın alma tercihleri konusunda, eski pasif konumunu terk etmiş; aktif bir konuma geçmiştir. Artık, bir mal ya da hizmet; tüketicinin istedikleri özellikleri, istediği kalite ve takdir ettiği fiyattan, taşıdığı ölçüde değerli hale gelmiştir. Bu değişimin doğal uzantısı; her üretilen malın satıldığı, dolayısıyla üretimin öncelikli olduğu 2. Dünya savaşı koşullarının artık sona erdiğidir. Değişimin tüketici boyutu; satın alma tercihleri konusunda pasif tüketiciden aktif tüketiciye şeklinde özetlenebilir [Gabriel, ve Lang, 1995, s.69].

Mal ve hizmetlerin arz fazlalıkları ve üretimim faktörlerinin uluslararası hareketliliklerindeki hızlanmanın yanı sıra, mamullerin – hacim ve kütle olarak küçülmelerine paralel olarak- ihtiva ettikleri hammadde miktarındaki azalış, taşıma maliyetlerini önemli bir karar kriteri olmaktan çıkarmış; dünyanın her hangi bir yerinden tüm dünya ihtiyaçları için üretim yapabilmeyi mümkün hale getirmiştir [*]. Değişimin bu boyutu; firmaları – eskisiyle kıyaslanmayacak ölçüde – yoğun bir

* 1986 yılında dünyanın elektronik cip ihtiyacı sadece 10 adet Boing 707 ile taşınmıştır. [Harvard Business School Case, The Global Semi-conductor Industry, 1987]

rekabet ortamına uyum mecburiyeti ile baş başa bırakmaktadır [Krugman, 1993, s. 101].

Tüketicilerin satın alma güçlerindeki iyileşme ve zevk- tercihlerindeki hızlı değişime ilave olarak, ürün ömrünün [Product Life-Cycle] kısalması; firmaları, az miktarda ancak çok çeşitli ürünler üreten, çoğu kez üretim araçlarını teknolojik ömürleri dolmadan değiştirmek zorunda kalan kuruluşlar haline getirmektedir. Değişimin bu yönü; kısa sürede, sürekli yenilik yapmanın, firmalar açısından, giderek yaşamsal derecede önemli olduğunu göstermektedir [Oster,1994,s.101]. Nitekim, Toyota'da 4 yılda bir model değişikliği yapılırken, bu süre çoğu elektronik ürünler için bir yıla kadar inmiştir [Fischer, 1995, s.51].

Otomasyon nedeniyle hızla artan yatırım maliyetleri ve üretim teknolojilerinin kısa sürede kullanılamaz hale gelmesinin birlikte oluşturduğu bir değişim boyutu; yatırımların geri dönüşü [Return On Investment] sorunudur [Fischer, 1995, p. 50]. Bir yandan hızla artan yatırım maliyetleri, diğer yandan hızla devre dışı kalma şeklinde özetleyebileceğimiz bu değişim boyutu; işletmelerde etkin bir kâr planlaması ve yönetimini zorunlu hale getirmektedir [Berry ve Ahmet, 1997, s.74].

Değişimin bir boyutu da mamullerin karmaşıklığı [Complexity] üzerindeki gözlemlerden çıkarılabilir. Mamullerin içerdiği ve giderek artan bilgi yoğunluğu, onları, tamamını bir firmanın üretemeyeceği kadar karmaşık hale getirmektedir. Bazı sektörlerde, örneğin otomotiv, mamul maliyetlerinin yaklaşık % 80'lik bir kısmını diğer firmalardan temin edilen parçalar oluşması [Cooper ve Bruce 1996, s.88] bu durumun önemini göstermekle birlikte; bir başka konuyu, maliyetler dahil işletme ile ilgili çoğu problemlerin ancak işletmeler arası bir anlayışla çözümlenebileceği konusunu gündeme getirmektedir [Cooper ve Yoshikawa 1994, ss. 51-62.].

Ürünlerin taklit edilme süresinde görülün kısalma, [Cooper ve Bruce, 1996, s. 90] değişimin bir başka boyutudur. Pazara ilk giriş avantajlarını [First Mover Advantage] önemli ölçüde ortadan kaldıran bu durum; firmalara, marka sadakati oluşturmak için zaman vermediği gibi, yeni ürün sunulduğunda, önce yüksek fiyattan

az miktarda, sonra da düşük fiyattan çok miktarda satış gibi yıllarca uygulanan pazarlama stratejisinin uygulanabilirliğini ortadan kaldırmaktadır. Kısa sürede taklit edilme ve zaten kısa olan mamul ömrü; tüketicilerin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını, mamulün satılacağı müşteri kitlesini, mamulün satış miktarını, kalite, özellik ve maliyeti ile bu satıştan elde edilecek kâr tutarını önceden bilmeyi zorunlu kılmaktadır [Cooper ve Bruce, 1996, s. 88].

Vurgulanması gereken diğer bir değişim boyutu; üretim sistemi değişimlerinin firmaların rekabet stratejisi üzerindeki etkisi ile ilişkilidir. Kitle üretim biçiminden [Mass Production] Yalın üretim [Lean Production] biçimine yöneliş, firmaların rekabet stratejilerinde değişime yol açmaktadır. Cooper ve Slagmulder'e göre kitle üretim biçiminin doğal sonucu olan Porter'in jenerik rekabet stratejileri ile [Maliyet Liderliği- Farklılaştırma ve Odak Stratejiler] firmalar aslında rekabet etmemekte; rakiplerini, mal ve hizmetlere dayalı sürekli avantajlarıyla [Sustainable Advantage] tehdit ederek rekabetten kaçınmaktadırlar. Artık, üretim biçimine egemen olan anlayış yalın üretim biçimidir. Bu üretim biçiminin doğal sonucu, firmalara- mal ve hizmetlere dayalı- sürdürülebilir rekabet avantajı imkanı tanımayan- kıran kırana [Confrontation] rekabet stratejileridir [Cooper ve Slagmulder, 1997, s.4]. Çünkü, yalın üretim biçiminin belirlediği kıran kırana rekabet ortamlarında mal ve hizmetlere dayalı rekabet avantajları geçicidir.

Bir diğer değişim boyutu; maliyet yönetiminin ilişkilendirileceği safha ile ilgilidir. Yapılan araştırmalar maliyetlerin -% 75-85 oranında- ürün tasarım aşamasında belirlendiğini ortaya koymaktadır [Grant, 1990, s.16]. Bu sonuçta Ar-Ge maliyetlerindeki artış, ürün karmaşıklığındaki artış ve ürün ömürlerinin kısalması etkin olabilir. Mamul tasarım aşamasından çıktıktan sonra maliyetlerin kontrolü açısından yapılacak pek önemli şey kalmamaktadır. Dolayısıyla, maliyet kontrolü için üretim aşamasına odaklanan geleneksel muhasebe anlayışlarının artık sürdürülme imkanı bulunmamaktadır.

Önceki paragraflarda belirtmeye çalıştığımız değişimlerin işletmeler üzerinde oluşturacağı baskıları, üretilen mal ve hizmet fiyatlarını arttırarak gidermek ya da hafifletmek artık mümkün gözükmemektedir. Kontrol edebileceğimiz alan –



işletmeler arası bir anlayış çerçevesinde- maliyetlerdir. Bu durum maliyet yönetimini- işletmenin fonksiyonel birimlerini [departmanlar] birbirleriyle entegre olarak değerlendiren yeni bir anlayış çerçevesinde- çok önemli bir ilgi odağı haline getirmektedir [Kato ve Germain, 1995, s. 39]. Ancak şimdiki maliyet yönetiminden beklenen -geleneksel fonksiyonları ve etkin bir maliyet yönetimine ek olarak- belirtilen değişimlerin gerektirdiği kararlara etkin olarak katılmak hatta belirleyici olmaktır [Nikson ve Innen 1997].

Hedef Maliyet Yönetim Sistemi [HMYS] [Target Costing]; ürün –rakip – teknoloji boyutlarıyla pazarı dikkatle inceleyen, tüketicilerin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını belirlemeye odaklanan, mamullerin-henüz piyasaya sürülmeden-satış miktarını, satış fiyatını ve bu satıştan beklenen kâr miktarını belirleyen, ürünlerin; hedef satış fiyatından hesaplanan kâr tutarının çıkarılması suretiyle bulunan müsaade edilir maliyete [Allowable Cost] üretilmesini teminen esas olarak ürün tasarım aşamasına odaklanan, hesaplanan mamul maliyetlerini mamul fonksiyonları ve parçaları arasında dağıtarak firmanın karşılaştığı rekabetçi baskıyı tedarikçi firmalara da dağıtan, gerek firma içi fonksiyonel departmanlar gerekse firma değer zincirinin [Value Chain] üyeleri arasında sonuca odaklı işbirliği ve dayanışmayı zorunlu gören ilkeleriyle; yukarıda belirttiğimiz değişimlerin stratejik maliyet yönetiminden beklediği niteliklere sahip olduğu değerlendirilmekte ve başarılı uygulamalarının; işletmelerde pazar payı, kâr ve verimlilik üzerinde ciddi, olumlu katkılarda bulunduğu belirtilmektedir [Dutton ve Ferguson, 1996, s.33], [Cooper ve Slagmulder, 1997], [Cooper, 1994], [Ansari ve Bell, 1995]. Konu ile ilgili çoğu araştırmaların ortak vurgusu olduğunu belirtebileceğimiz kâr, verimlilik ve pazar payı artışı sağlayacağı ile ilişkili örneklerden birincisi Bayou ve Reinstein [Bayou ve Reinstein, 1997, ss. 30-36] ikincisi Brauch'a [Brauch, 1994, ss.45-49] üçüncüsü de Braxton'a aittir [Braxton, 1999, s.27]. Örneğin Braxton HMY uygulamalarının Japonya'da yıllık % 17.1'lik sürekli maliyet indirimi imkanı sağladığını, Rocketdyne RS-68'deki uygulamaların birim maliyetlerde % 50, sabit maliyetlerde % 65, pazara ürün sunma zamanında da % 60'lık bir azalmayla sonuçlandığını, Mercedes-Benz M Class için yapılan uygulamaların yatırımların geri dönüşünde [Return on Investment] % 12 'lik bir iyileşmeye sebep olduğunu, Boing Scandanavian Belly Loader'de yapılan HMY uygulamalarının % 72'lik bir maliyet

indirimi ile sonuçlandığını, Boing 757-300 için gerçekleştirilen HMY uygulamalarında ise % 43'lük bir maliyet indirimi sağlandığını belirtmektedir [Braxton, 1999, s.29].

İlk olarak Toyota firmasında 1960 yılından itibaren kullanılan HMY sisteminin Japonya'da yoğun bir kullanım alanı bulduğu – otomotive sektöründe % 100, elektrik elektronik sektöründe % 88, makine sektöründe % 83 ve metal eşya sektöründe % 67- ve Japon firmalarının uluslararası başarılarında önemli bir rol oynadığı belirtilmektedir [Kroll, 1997, s.14]. Doğal olarak, Japonya dışındaki ülkelerde de uygulama alanı bulan bu sistemin, söz konusu ülkelerde başarılı ve başarısız uygulama örneklerine rastlandığı belirtilmektedir. Örneğin Carey ve Ellis [1995] HMY sistemini uygulayan Fortune 500 [1995-1996] listesindeki Amerikan şirketleri üzerinde yapılan bir araştırmanın, Amerika'daki HMY uygulamalarının başarısız olduğunu gösterdiğini belirtmektedir [Carey ve Ellis, 1995, ss.45-48]. Carey, bir başka çalışmasında aynı görüşü tekrarlamaktadır [Carey, 1997, s.1]. Amerikan uygulamalarının başarısızlığı görüşünü paylaşan bir diğer yazar Naj'dır [Naj, 1993]. Almanya'da HMY uygulamalarına ilk olarak otomotiv sektöründe başlandığı, kapsamlı bir araştırma olmamasına rağmen, istenilen düzeyde başarı elde edilemediği belirtilmektedir [Gaiser, 1997, s.41].

Hazır giyim sektörü, hem ülkemiz ihracat gelirlerinde % 37'lik bir paya sahip olarak hem de olusturduğu istihdam imkanları bakımından, ülke ekonomisinde çok önemli bir yer tutmaktadır [Maliye Bakanlığı, Yıllık Ekonomik Rapor, 1998, s.180][*]. İhracatının çok büyük bir kısmını ABD ve AB ülkelerine gerçekleştirmesinden dolayı-kotalar ve diğer firmaların rekabeti nedenleriyle- zaten sıkıntı içinde bulunan hazır giyim sektörü, 1994 yılında milli parasını [Yuan] %55 oranında devalue eden Çin ve 1997- Temmuz ayından itibaren diğer Güney Doğu Asya ülkelerinde başlayan ekonomik kriz çerçevesinde [Malezya, Tayland, Tayvan, Endonezya, Kore, Singapur] milli paraların ortalama %40 oranında devalue edilmesi sonucu, sektörün 1998 yılının ikinci yarısından itibaren ciddi ihracat tıkanıklıkları yaşayacağı, söz konusu ülkeler lehine kaybedilen rekabet avantajları çerçevesinde, bazı dış pazarların kaybedileceği değerlendirilmektedir [Turagay, 1998. s.110].

Araştırmanın Amacı

Türkiye'de HMY sisteminin uygulanıp uygulanmadığını bilmiyoruz. Ancak, sistemin etkin bir maliyet ve kâr yönetici özellikleri [Ansari ve Bell, 1995], ulusal ve global pazarlarda meydana gelen rekabetçi gelişmeler ve hazır giyim sektörünün -yukarıda açıklanan- durumu birlikte değerlendirildiğinde, diğer sektörlerimizin yanı sıra öncelkli olarak hazır giyim sektörümüzün HMY sistemi için potansiyel bir uygulama alanı oluşturabileceğini düşünüyoruz. Sektörün potansiyel HMY uygulamalarına zemin oluşturabilmesinin bir diğer nedeni, özgün tasarım çabaları en yoğun olan sektörümüz olmasıdır. Ancak, HMY sisteminin ABD ve AB ülkelerindeki başarısız uygulama örnekleri ülkemizde toplam kalite yönetimi ve benzeri yaklaşımların uygulamalarından elde edilen deneyimler, her yeni uygulama gibi HMY sistemininde uygulanabilirlik düzeyinin araştırılmasını muhtemel eksikliklerin önceden giderilerek olası olumsuz sonuçlardan kaçınılmasını gerekli kılmaktadır.

Acaba hazır giyim sektörümüzde HMY sistemi uygulanabilir mi? *"Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Türk Hazır Giyim Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma"* adını verdiğimiz bu çalışmanın amacı; HMY sistemini tanıtmak, HMY sisteminin Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirlik düzeyini tespit etmek, potansiyel HMY uygulamalarının başarı şansını belirlemek, HMY sisteminin Türk hazır giyim sektöründeki uygulanabilirlik düzeyinin firma ölçeği, firmanın faaliyet alanı, firma çalışanlarının sayısı, firmaların ihracat miktarları, firmaların ihracat yaptıkları ülke, firmaların bulundukları coğrafi bölge vb. gibi çeşitli firma özelliklerine göre farklılıklarını belirlemek, sektörde HMY uygulamalarında başarı şansı olan firmalarla başarı şansı olmayan firmaların sistemi oluşturan faktörlere yönelik değerlendirmelerini, benzerlik ve farklılıklarını tespit etmek, HMY sistemini oluşturan faktörleri belirlemek ve nihayet; her firma ya da sektörün -HMY sisteminin uygulanabilirliği açısından- kendini önceden değerlendirebileceği geliştirilebilir bir "Değerlendirme Formu" sunmaktır. HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi demek; bir sektör ya da firmada HMYS'nin hangi ölçüde başarılı olarak uygulanabileceğinin belirlenmesi demektir.

---

* Bavul ticareti olarak nitelendirilen ve 6 milyar dolar'a ulaşan, ancak resmi ihracat rakamlarına dahil edilmeyen ticari işlemlerin çok önemli bir kısmı hazır giyim ürünlerinden oluşmaktadır.

Araştırmanın Planı

Büyük ölçüde yalın üretim [Lean Production] biçiminin şekillendirdiği, HMY dahil diğer çağdaş maliyet yönetim sistemlerinin uygulanmasına ortam oluşturan kıran kırana rekabet [Confrontational Competition] ortamının tanıtımı, araştırmamızın birinci bölümünde yapılmıştır.

Araştırmamızın, sırasıyla, 2, 3 ve 4. bölümleri hedef maliyet yönetim sisteminin tanıtılmasına ayrılmıştır. Uygulamaların ilk adımını oluşturan Pazar güdümlü maliyetleme [Market-Driven Costing] ile ilgili konulara araştırmamızın ikinci, ürün düzeyinde hedef maliyetleme [Product Level Target Costing] ile ilgili konulara araştırmamızın üçüncü, parça düzeyinde hedef malilyetleme [Component Level Target Costing] ile ilgili konulara da araştırmamızın dördüncü bölümü tahsis edilmiştir. Araştırmamızın 4 bölümü itibarıyla işlenen konuların ortak amacı; araştırmamıza teorik bir altyapı hazırlamaktır.

Çalışmamızın 5. bölümünde HMY uygulamaları çerçevesinde kullanılan ve bu nedenle de HMY sisteminin ayrılmaz bir parçası olan tekniklere yer verilmiştir. Çalışmamızın 2-5. bölümlerinde hedeflenen ortak amaç; HMY sistemi ve uygulamaları hakkında bütüncül bir anlayış geliştirmeye katkıda bulunmaktır.

Çalışmamızın 6. bölümü, HMY sisteminin başarısını etkileyen faktörlerin belirlenmesi, sınıflandırılması ve "Değerlendirme Formu" adı altında sunulmasına ayrılmıştır. Özet olarak bu bölümde, Türk hazır giyim sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi açısından mukayese yapılabilecek bir karşılaştırma zemini oluşturulması amaçlanmaktadır.

Türk hazır giyim sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyinin belirlenmesi, araştırma bulgularının analizi ve araştırma hipotezlerinin testi; çalışmamızın 7. ve son bölümünde yapılmıştır.

1. BÖLÜM :

ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN OLUŞTUĞU ÇERÇEVE : KIRAN KIRANA REKABET ORTAMI

Bu bölümde; başta HMYS olmak üzere, diğer çağdaş maliyet yönetim tekniklerini oluşturan yalın teşebbüslerin rekabet ortamı ve bu teşebbüslerin rekabet biçiminin açıklanmasına ek olarak yeni rekabet ortamında, maliyet yönetimine verilen önem açıklanmaktadır.

1. 1. KIRAN KIRANA [CONFRONTATION] REKABET STRATEJİSİ İLE FİRMALAR ARASI REKABETİN BOYUTLARI

20. yüzyıl, üretim alanında iki büyük dönüşüme sahne olmustur [Cooper, 1994]. Bunlardan ilki; en iyi örneğini, H. Ford' un T modelinin oluşturduğu kitle üretim biçimi [Mass Productıon], diğeri ise Toyota tarafından geliştirilen Yalın üretim [Lean Production] biçimidir.

Bu iki üretim biçiminin olgunlaşması yaklaşık olarak 10 yıl olmasına rağmen [kitle üretimi, 1915-1925; yalın üretim, 1951-1961], diğer ülke ve sektörlere yayılması daha yavaş gerçekleşmiştir. Söz konusu yavaş gelişme eğilimi, üretim biçimi ile rekabet stratejileri arasındaki ilişkinin yeterince fark edilememesine sepep olmuştur. Herhangi bir üretim biçimini adapte eden firmalar; sektörlerinde yeterli sayıda firmanın aynı üretim biçimini benimsemeleri halinde rekabet biçimini değiştirmekte, yeterli sayıda firma olmaması halinde, rekabet biçiminde değişim söz konusu olmamaktadır. Yani; yalın rekabet ancak sektördeki yeterli sayıda firmanın yalın üretim biçimine adapte olması ile mümkün olabilmekte, bu sağlanıncaya kadar yalın üreticiler kitle üreticileri gibi rekabet ederek daha fazla kâr elde etmektedirler [*].

Bu yeni iş ortamında nasıl rekabet edileceğini açıklamaya çalışan teoriler 1980 'in ikinci yarısıyla 1990 başlarında ortaya atılmıştır. Ancak, bu teoriler rekabet stratejilerinin oluşumunu belirleyen esas faktörü üretim biçimindeki değişim olarak algılamamışlardır. Bu sonuç üzerinde, söz konusu üretim biçimlerinin diğer sektör ve ülkelere yavaş sirayet etmesi etkili olmuştur. Esas olarak belirtmeliyiz ki; yalın

* Yalın üreticiler kavramından, yalın üretim biçimini; Kitle üreticileri kavramından da kitle üretim biçimini benimsemiş firmalar anlaşılmalıdır.

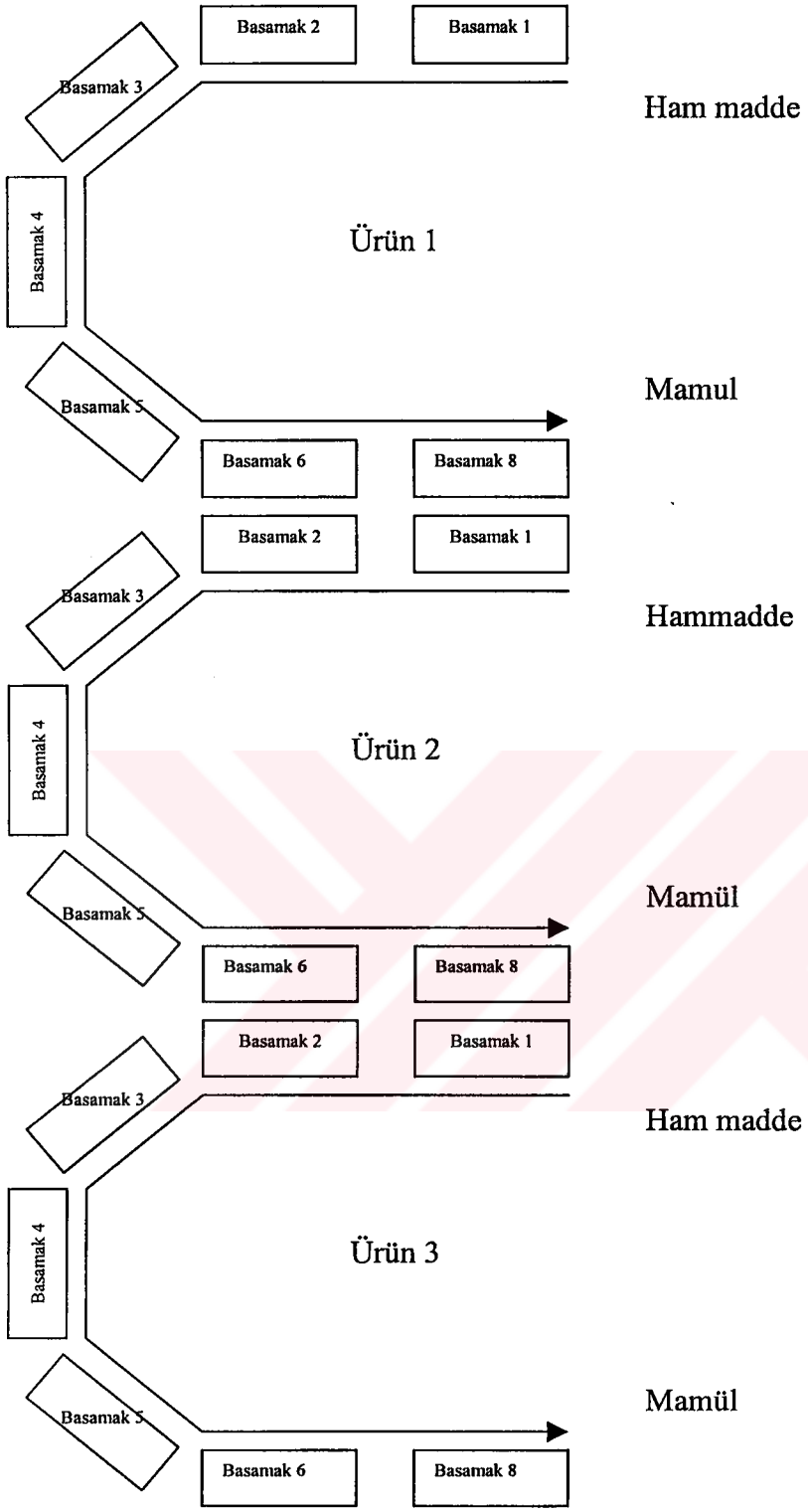
üreticiler kitle üreticilerinden, kitle üreticileri de yalın üreticilerden farklı rekabet anlayışına ve biçimine sahiptirler.

Porter'in jenerik stratejileri, kitle üreticilerinin içinde bulundukları rekabet ortamlarına uygundur [Porter, 1980]. Maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejisinin her ikisi de firmanın ürüne dayalı rekabet avantajı geliştirip sürdürebileceği böylece de rekabetten kaçınacağı varsayımına dayalıdır [Ghemawat, 1986, ss. 53-58]. Teorik olarak, maliyet liderliği ve farlılaştırma stratejilerinin en orijinal biçimleri rekabetin yaşanmadığı alanlar oluştururlar. Dolayısıyla kitle üretim biçiminin *hakim* olduğu bir sektörde iyi durumda bulunan firmaların kıran kırana rekabet [confrontation] içinde olduklarını görmek mümkün değildir.

Yalın üretim biçiminin ortaya çıkıp yayılmasıyla birlikte, rekabet ortamı yavaş, ancak sürekli olarak kitle üreticileri arasındaki rekabetten yalın üreticiler arasındaki rekabete doğru bir dönüşüm geçirmektedir. Dolayısıyla yöneticiler; gelecek yıllarda, firmalarının nasıl büyütüleceğini belirlemeden önce yalın teşebbüslerin kitle üreticileri gibi rekabet etmedikleri gerçeğini anlamak ve gereklerini yerine getirmek zorundadırlar.

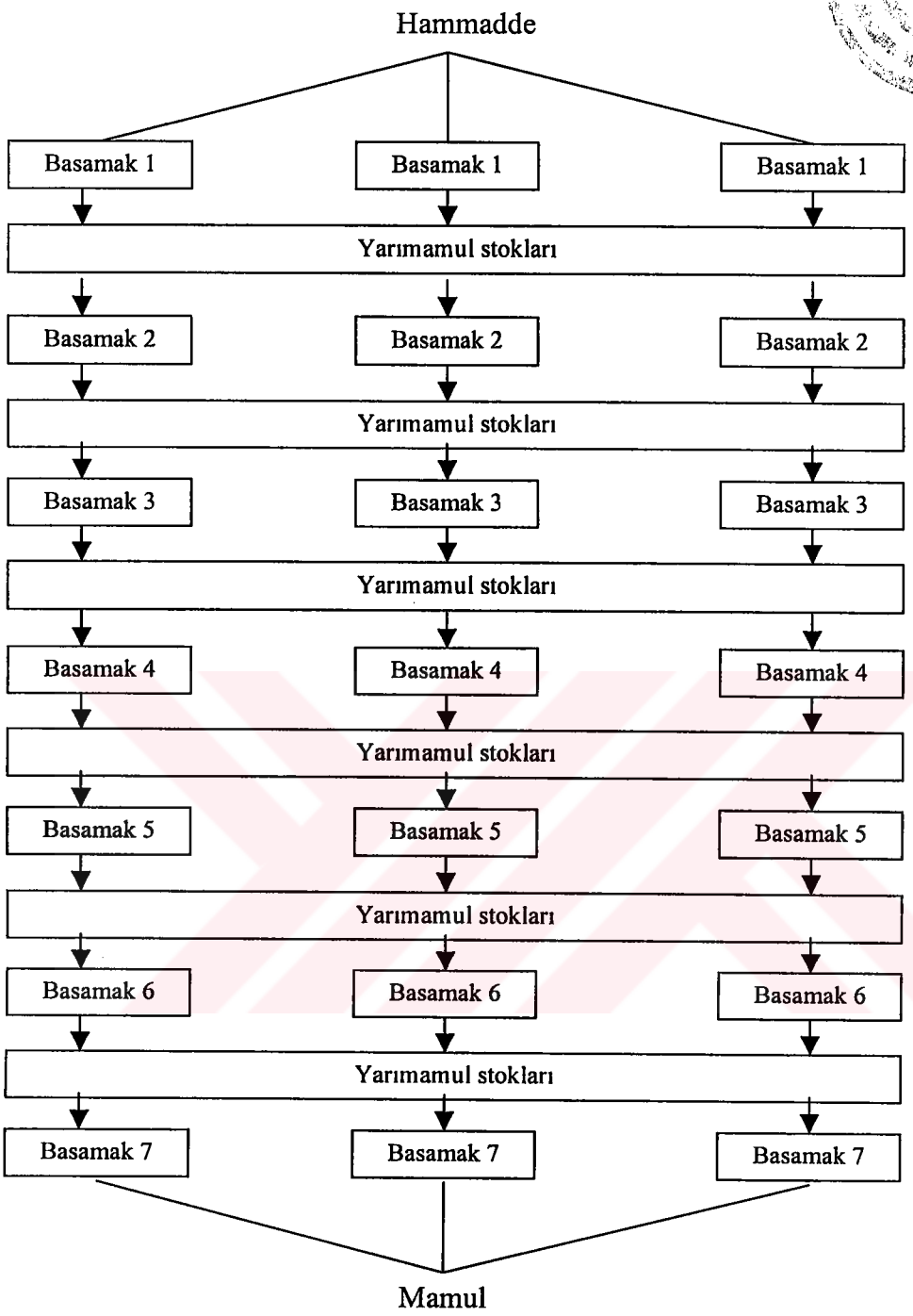
1.1.1. Yalın Üretim ve Ürün Geliştirme

Yalın teşebbüsün [Lean Enterprises] esasını; küçük parçalar halinde üretimin, büyük miktarlarda [yığın] veya safhalar halinde yapılan üretimden daha etkin olduğu düşüncesi oluşturmaktadır. Küçük parçalar halinde üretim yaklaşımında, takım veya şahıs yalnızca bir ürün üretir veya dizayn eder. İlgili şahıs ya da takım söz konusu ürünle ilgili bütün prosesten sorumludur. Bu üretim yaklaşımında her bir operasyon arasında kayda değer birikmeler olmamaktadır. Çünkü bir sonraki işlem aşaması söz konusu ürünü bir önceki işlem basamağından çeker [Demand Pull System]. Küçük parçalar halinde üretim akışına ait bir model Şekil-1.1 yardımıyla daha iyi görülebilmektedir. Bir önceki aşamada operasyon tamamlanınca, bir sonraki operasyon ünitesi tamamlanmış ürünü kabul etmeye hazır halde bulunmaktadır.



Şekil 1.1:Yalın Üretimin Biçiminin Akışı

Kaynak : Cooper, R; Slagmulder, R. [1997]. Target Costing ve Value Engineering Productivity press, Portland, Oregon, s. 23.

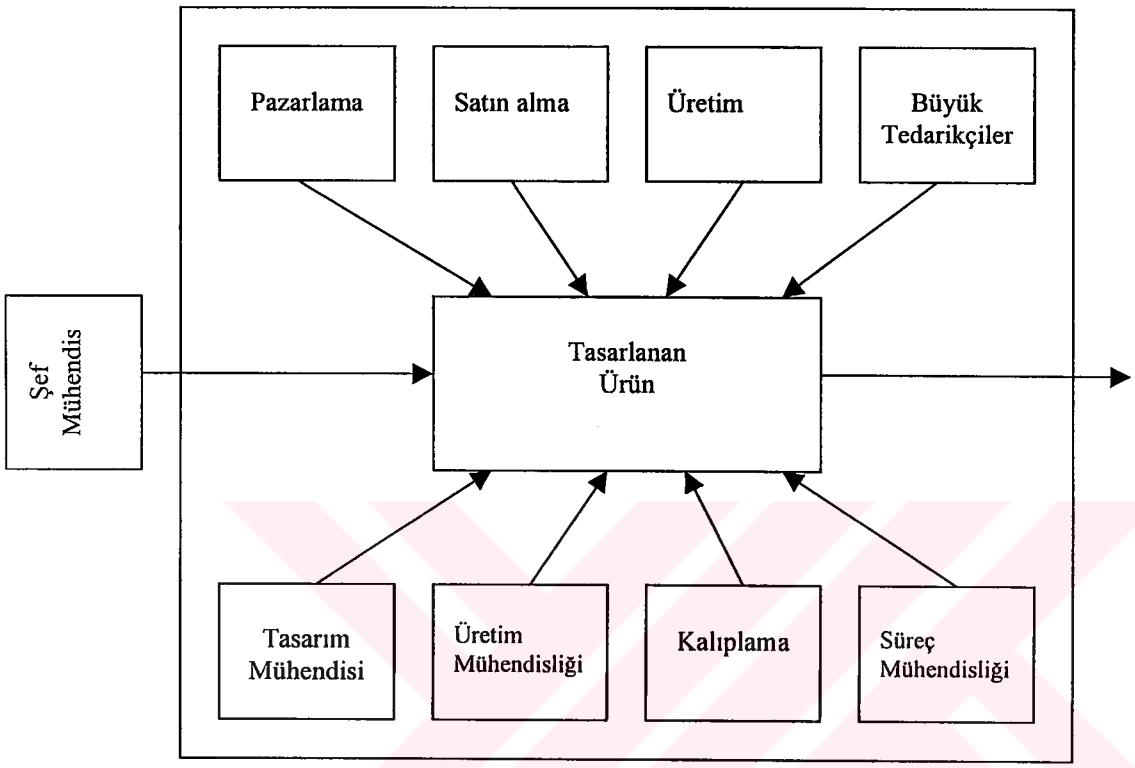


Şekil 1.2 :Kitle Üretim Biçiminin Akışı

Kaynak : Cooper, R; Slagmulder, R. [1997]. Target Costing ve Value Engeneering, Productivity Press, Portland, Oregon, s. 24.

Halbuki kitle [Yığın] ve safhalar halinde üretim proseslerinde ürünler büyük miktarlarda üretilir veya dizayn edilir. Her bir şahıs veya takım tüm prosesin yalnızca kendini ilgilendiren kısmından sorumludur [Tatikonda ve Tatikonda, 1994, s.22]. Ürünler, üretimiyle ilgili herhangi bir operasyon tamamlandığında

kendisine ilave işlem için sıra gelinceye kadar bekleyeceği operasyon ünitesine gönderilir. Ürün bir sonraki operasyon ünitesi tarafından çekilmez, itilir. Aşırı stoklar ve beklemeler sistemin tipik sonuçlarındandır. Sistemin işleyişi şekil 1.2 yardımıyla izlenebilir [Şekil 1.2].



Şekil 1.3 : Ürün Tasarımına Yalın Yaklaşım
Kaynak : Cooper, R; Slogmulder, R. [1997] Op.Cit., s.25.

Bir ürünün değer zinciri boyunca mümkün olan her aşamada yalın üretim prensiplerini uygulayan firmalar, yalın üretim yaklaşımını uygulamış ve yalın ürün geliştirme düşüncesini benimsemiş olurlar [Krafcik, 1998, s.4]. Yalın ürün geliştirmenin esasını; tüm ürün geliştirme çabalarından bir kişinin veya takımın sorumlu tutulması oluşturur. Genellikle şef mühendis olarak adlandırılan doğrudan sorumlu bir personel; çok fonksiyonlu tasarım takımlarınca desteklenmektedir. Bu tasarım takımları pazarlama, mühendislik, satın alma, üretim ve büyük tedarikçilerin temsilcilerinden oluşturulmaktadır. Dizayn takımı elemanları birarada bulunurlar ve ürün geliştirmekten başka sorumlulukları yoktur [Şekil-1.3].

Belirtilen ürün tasarım takımlarını oluşturmaktan maksat; ürün geliştirme süreçlerini mümkün olduğu kadar hızlandırmaktır.

Ürün kompleksliği arttıkça, ürünü önemli fonksiyonlara ayırmak ve her bir fonksiyondan sorumlu tasarım takımları oluşturmak daha yararlı olmaktadır. Önemli ürün fonksiyonlarına ilişkin tasarım takımlarının, ürün tasarım takımına ve bazı firmalarda tasarımdan sorumlu bölüm [kısım] başkanına rapor vermeleri sağlanmakta ve böylece, bir bütün olarak ürün tasarımı yalın ürün geliştirme düşüncesine uygun hale getirilebilmektedir.

Ürünlerin kompleks ve çeşitli olduğu firmalarda, ürün ailesinin belirlenmesi genellikle yararlı olmaktadır. Her bir ürün ailesi; bir üretim biriminde üretilebilen bir çok benzer ürünlerden oluşmaktadır. Bu ürünlerde büyük ölçüde aynı parçaların kullanılması için, ürün ailesinin dizayn aşamasında belirlenmesi önemlidir. Bu amacın gerçekleşmesi bakımından, ürün tasarımını ürün ailesi seviyesinde değerlendirmek gerekmektedir.

Yalın ürün geliştirme; ürün geliştirme prosesinden sorumlu tek bir takımın olmadığı fakat departmanlar arasında dağıtıldığı geleneksel ürün geliştirmeye tezat teşkil edebilmektedir. Ürün geliştirme prosesinin çeşitli departmanlar arasında dağıtılması yaklaşımı [Geleneksel Yaklaşım] yığılmalara ve beklemelere yol açmaktadır. Geleneksel yaklaşımlar çerçevesinde, ürün tanımlaması pazarlama bölümünde gerçekleştirilerek, mühendislik bölümüne aktarılır. Söz konusu özellikler ürün tasarımına dönüştürülür ve dizayn tamamlandığında üretim ve ekipman mühendisliği [tooling engineering] bölümlerine gönderilir. Bu departmanlar kendi işlemlerini tamamladığında, son bir değerlendirme bakımından proses mühendisliği bölümüne aktarılmaktadır.

Geleneksel ürün geliştirme yaklaşımı oldukça etkin gibi gözükmesine karşın, bir çok olumsuzluklara yol açmaktadır. Bunlardan ilki, yeteneklerin her bir aşama için uzmanlaşması ve sadece ilgili birimden sorumlu tutulması, tasarımın daha çok yapılabilir hale getirilmesini sağlamak için sürekli çalışma yapılması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle bu oluşum, tasarım zamanını oldukça artırmaktadır.

Bir diğer sakınca boyutu; pazarlama departmanınca temin edilen ve tasarıma esas olan bilgilerin gittikçe güncelliğini [Geçerliliğini] yitirmesi, tasarımın, ürün

geliştirme prosesi boyunca sürekli değişime maruz kalmasıdır. Bu değişim genel olarak iki şekilde gerçekleşmektedir.

Prosesteki ilk departmanların gönderdikleri özellikleri yeniden dizayn etmek ve önceden gizli olarak yapılmış tasarım çalışmalarının güncelliğini sağlamak bakımından, ürün tasarımı sürekli değişim geçirmektedir. Bu yeniden dizayn çalışmaları ürünün müşteri tarafından istenilmemesine yol açabilir. Çünkü bu sürekli değişim sonrasında ürün; kritik fonksiyonellik özelliklerini kaybedebilir, aşırı fonksiyonellik kazanabilir veya maliyeti, kabul edilebilir fiyattan kârlı olarak satılmasına imkan tanımayacak kadar artmış olabilir.

Bu yaklaşımın ikinci mahsuru her bir departmanın işyükünü departmanlar arasında kayda değer bir beklemeye yol açacak kadar artırmasıdır. Bu bekleme süresi ürün geliştirme prosesinde önemli gecikmelere ve ürünün zamanında piyasaya sunulmamasına yol açmaktadır.

Geleneksel ürün geliştirme süreçlerinin aksine, yalın ürün geliştirme süreci departmanlar arası beklemeleri ve tüm yeniden dizayn aşamalarını ortadan kaldırmak suretiyle sistemi düz bir akış haline getirmektedir. Belli bir ürün, ürün parçası veya ürün grubunun tasarımına odaklanan takım, yalın üretim takımına benzer şekilde çalışmaktadır. Dizayn takımının tüm elemanları dizayn prosesini bir bütün olarak görüp gelişmeyi izleyebilmektedirler. Pazarlama bölümü temsilcileri dizayn prosesi boyunca ürünün müşterinin istediği özellikleri ihtiva etmesini temin ederken, üretim bölümü ve tedarikçi temsilcileri ürünün katlanılabilir maliyetler çerçevesinde üretilebilmesini temin etmektedirler. Bu uygulama çerçevesinde, bir bütün olarak, ürün dizayn süreci daha hızlı hale gelirken, aynı zamanda daha az kaynak tüketen ve daha yüksek başarı şansına sahip bir süreç mahiyeti kazanmaktadır [Cooper ve Slagmulder, 1997, ss.20-25].

Ürün fonksiyonelliğinin kritik bir öneme sahip olduğu yoğun rekabet ortamlarında, yeni ürünün tam zamanında piyasaya sürülmesi hayati derecede önemlidir [Stalk, 1988, ss.41-52]. Kısa mamul ömrü, firmaların dizayn ettikleri ürünlerin çok maliyetli olduğunu gördükten sonra yeniden dizayn etme gibi bir lükse

sahip olmadıkları anlamına gelmektedir. Bu firmalar, yeni ürünleri, ilk defasında doğru olarak dizayn etmek zorundadırlar [Ansari ve Bell, 1995]. Söz konusu kıran kırana rekabet koşulları ikinci bir deneme şansını vermemektedir [Cooper, 1994, s.29]. Yeni ürünlerin piyasaya sürüldüklerinde, maliyetlerinin kabul edilebilirliğini sağlamak bakımından, Hedef maliyet yönetim sisteminin yeni ürün geliştirmeye getirdiği yoğun disiplin hayati önem taşımaktadır.

Yalın ürün geliştirme uygulamaları ile birleştiğinde, hedef maliyet yönetim sisteminin yeni ürünlerin müşteriyi memnun etme ve kârlı olma ihtimalini maksimize ettiği kuşkusuzdur.

Ürün tasarımında yalın ürün geliştirme anlayışını benimsemenin sonuçlarından biri de, ürünlerin piyasaya sürülmesi için gereken zamanı azaltmasıdır [Cooper ve Slagmulder, 1997, s.29] [*]. Bu sonuç; firmaların ürünlerle ilgili olarak sürdürülebilir rekabet avantajı [Sustainable Competitive Advatage] tesis etmelerini güçleştirmektedir. Yalın teşebbüslerin rekabet şeklini işte bu özellik biçimlendirmektedir. Yalın teşebbüsler arasındaki rekabet [Lean Competition] ürünlere dayalı olarak sürdürülebilir rekabet avantajı geliştirmenin son derece güç olduğu varsayımına dayanmaktadır. Bu firmalar rekabetten kaçınmak için mekanizmalar oluşturmayı mümkün görmezler. Aslında, rakiple kıran kırana gelmeye zorlanırlar ve kıran kırana [Head On] rekabet etmek zorunda kalmaktadırlar.

Yalın teşebbüslerin kısa zamanda reaksiyon göstermeleri, müşterilerin daha bilinçli hale gelmeleri ve ürüne dayalı sürdürülebilir rekabet avantajını ortadan kaldıran hızlı teknolojik yayılma nedenleriyle, firmaların, rekabet ederken, kıran kırana [Confrontation] rekabet koşulları içinde bulunmaları zorunlu olmaktadır. Diğer firmalar çok çeşitli versiyonlarına sahipken, yeni ürünün olumlu özellikleri hakkında müşteriyi eğitmek için yeterli zaman bulunmamaktadır. Yalın teşebbüslerin rekabet ederken sergiledikleri davranış farkı, kitle üreticilerinin rekabetinden çıkardığımız deneyimlerin çoğunu geçersiz kılmaktadır. Yalın teşebbüslerin hakim olduğu sektörlerdeki firmalar, ayakta kalabilmek için, kıran kırana rekabet stratejisini benimsemek zorundadırlar. Maalesef, kıran kırana rekabet stratejisi, doğal olarak

---

[*] Olympusta yeni ürün geliştirmek için gerekli süre 10 yıldan 18 aya inmiştir.

maliyetli ve bu yüzden de rekabeti azaltan veya ondan kaçınan stratejilerden daha az kârlı olmak durumundadır. Aşağıdaki açıklamalar bu farkı sergilemeye yöneliktir.

1.1.2. Rekabetin Üç Jenerik Stratejisi veYaşamsal Üçlü

Rekabete ilişkin literatürün çoğu, firmaların ürünle ilgili sürdürülebilir rekabet avantajı oluşturabileceği ve maliyet liderliği veya ürün farklılaştırma jenerik stratejilerini kullanarak rekabetten kaçınabileceği varsayımına dayalıdır. Örneğin maliyet lideri, sürekli maliyet avantajı oluşturarak düşük fiyat ve fonksiyonellikte ürün arz etmektedir. Aslında bu özelliği ile maliyet lideri "Benimle rekabet etme eğer yaparsan fiyatları daha da düşürür ve seni karsız bırakırım" düşüncesini ima ederek rekabetten kaçınmaktadır.

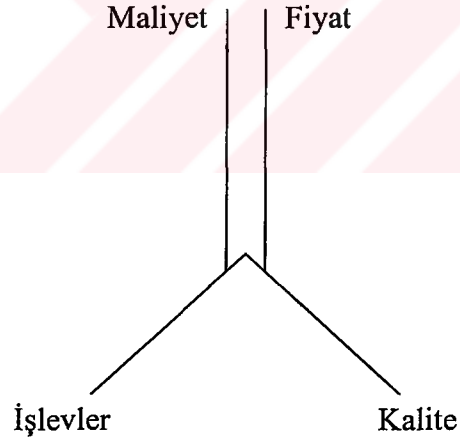
Benzer şekilde, ürün farklılaştırıcı maliyet liderinden daha yüksek fonksiyonellikteki ürünleri arz eder, fakat daha yüksek fiyatla satmaktadır. Müşteri isteklerini karşılayan benzersiz nitelikte mal ve hizmet üretip pazarın belli bir kısmını izole etmektedirler. Bu özellik, ürün farklılaştırıcı firmanın ''Burası benim bölgem. Ürettiğim mal ve hizmetlerde o kadar iyiyim ki benimle rekabet etmek imkansızdır'' düşüncesini ima ederek rekabetten kaçınmasına imkan sağlamaktadır.

Rekabet stratejilerine ilişkin açıklanan düşünce biçimi stratejik yönetim anlayışının temelini oluşturmaktadır [Heldey, 1977, s. 12]. Stratejik yönetim çerçevesinde yıldızlar, kendilerini başarılı bir biçimde farklılaştıracak veya maliyet lideri olacak bölümlerdir. Bu bölümler sürdürülebilir rekabet avantajı elde ettiklerini yansıtan, ortalamanın üzerinde kazanç elde etmektedirler. Kendi sürdürülebilir rekabet avantajlarını geliştirmeye çalıştıkları için, firma, yeni yıldızlar oluşturmak adına, yıldız adaylarını korumaktadır. Sürdürülebilir rekabet avantajı oluşturmakta başarısız olan köpekler ya satılır ya da tasfiye edilirler. Artık sürdürülebilir rekabet avantajı oluşturamayacağı düşünülen bölümlere ''nakit inekleri'' gözüyle bakılmaktadır. Bunlara yatırım yapılmazken, bunlardan sağlanan nakitler yıldız adaylarına aktarılır.

Rekabet kaçınılmazdır şeklindeki tersine yaklaşım, kıran kırana rekabet stratejisinin ortaya çıkmasına esas oluşturmaktadır. Kıran kırana rekabet stratejisini benimseyen firmalar, maliyet lideri veya ürün farklılaştırıcısı olmaya teşebbüs etmemektedirler. Elbette, kendi ürünlerini rakiplerininkinden daha avantajlı tutmaya gayret göstermektedirler. Ancak, bu firmaların, ürünlerini farklılaştırmaya çalışırlarken, sürdürülebilir rekabet avantajı elde etme gibi bir beklenti içinde olmadıklarının anlaşılması çok önemlidir. Geçici avantaj elde etmeyi tercih ederler. Çünkü yalın teşebbüslerin hakim olduğu piyasalarda tüm rekabet avantajları geçicidir.

1.1.2.1. Yaşamsal [Hayati] Üçlü Ve Yaşam Alanı

Kıran kırana rekabet stratejisini benimseyen firmalarda, yaşamsal üçlü olarak bilinen ürünle ilişkili üç karakteristik çok önemli bir konuma sahiptir. Yaşamsal üçlünün üretici perspektifinden yansıyan içsel görünümü ile tüketici perspektifinden yansıyan dışsal görünümü birbirinden farklıdır [Şekil 1.4].



Şekil 1.4 : Yaşamsal Üçlü

Üretici perspektifinden bakıldığında, ürünle ilişkili üç karakteristik ürün maliyeti, kalite ve işlevlerdir [Fonksiyonlar] [Ürün Özellikleri]. Müşteri perspektifinden bakıldığında ise satış fiyatı, algılanan kalite ve algılanan fonksiyonlardır. Bundan sonraki kalite ve fonksiyonlar kavramlarının hem üretici hem de tüketici bakışını ifade etmek için kullanılacağı; ürünün üçüncü karakteristiğinin, üretici bakış açısıyla maliyet, müşteri bakış açısıyla da maliyet/fiyat veya kısca fiyat kavramıyla ifade edileceğini belirtmekte yarar görülmektedir.

Geçici olarak ürün satış fiyatı, maliyet ile ilişkisiz olabilmektedir. Firma uzun vadede kârlı kalmak istiyorsa, satış fiyatlarını, maliyetleri göz önünde bulundurarak belirlemek zorundadır. Bu yüzden, yaşamsal üçlü; maliyet/fiyat, kalite ve fonksiyonlar şeklinde gösterilebilir.

Yaşamsal üçlü yaklaşımında fiyat, ürünün satıldığı piyasalarda uzun vadeli işlemler çerçevesinde belirlenen fiyattır. Yoğun rekabetin yaşandığı piyasalarda satış fiyatlarını pazar belirler. Maliyet ise, ürünü müşteriye teslim etmek için tüketilen kaynakların değeri olarak tanımlanmaktadır. Maliyet; Araştırma-Geliştirme maliyetleri gibi tüm yatırım maliyetlerini, tüm üretim maliyetlerini ve pazarlama ve satış maliyetlerini kapsamaktadır [Life-Cycle Cost].

Maliyet = Tüm Yatırım Maliyetleri + Üretim Maliyetleri + Pazarlama Satış Maliyetleri

Maliyetler, satış fiyatları gibi, firma dışında belirlenmez fakat kalite ve fonksiyonlar gibi firma içinde belirlenmek ve yönetilmek zorundadır [Cooper, 1994, s. 20].

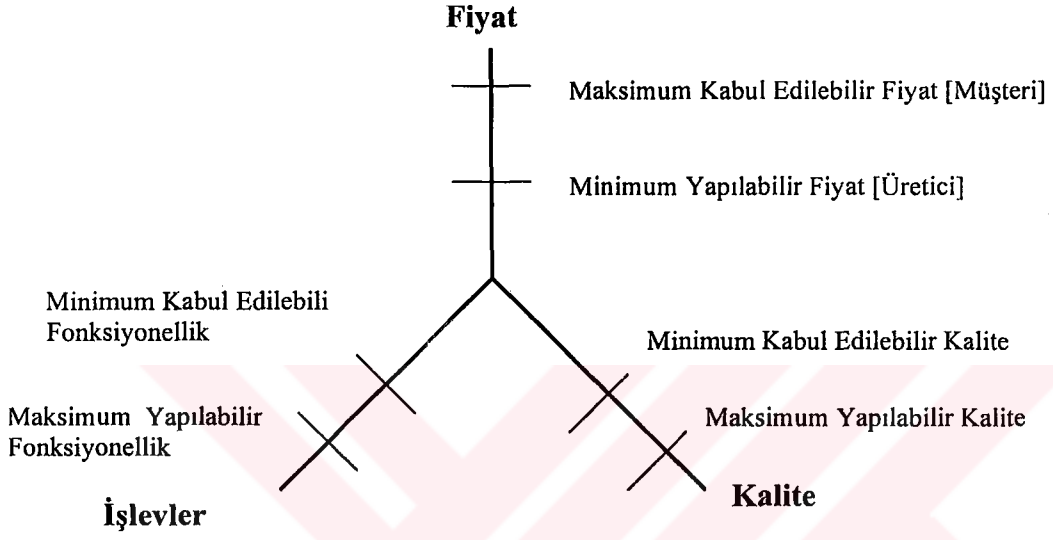
Kalite, ürün özelliklerinin performansı olarak tanımlanmaktadır. Genellikle literatürde "ürünlerin müşteri isteklerini karşılama yeteneği" şeklinde yapılan kalite tanımının daha da daraltılmasının amacı; kalite ve fonksiyonlara iki ayrı ürün karakteristiği olarak bakabilmeyi sağlamaya yöneliktir.

Bir tek boyutlu olarak değil, aksine, oldukça çok boyutlu olarak işlevler, ürünün sahip olduğu özellikler şeklinde tanımlanmaktadır. İşlevlerin çok boyutlu olarak düşünülmesi, yaşamsal üçlüyü kullanarak rekabet modelini geliştirmek isteyen firmalar açısından çok yararlı olabilmektedir[*]. Bu tür bir çeşitlendirme, yönetime, içinde bulunduğu rekabet yapısını daha iyi anlama ve çok alternatifli rekabet modelleme imkanını sağlamaktadır.

---

* Bu çerçevede ürünün temel işlevleri ya da ikincil işlevleri öne çıkarılabilir. Bir iş makinesi üreten firmanın, ürünün iş yapabilme yeteneğini güçlendirmesi temel işlevine ilişkin bir farklılaşma gösterirken, dünyanın neresinde olunursa olunsun 24 saat yedek parça temini garantisi servis işlevine ilişkin farklılaşma örneğidir.

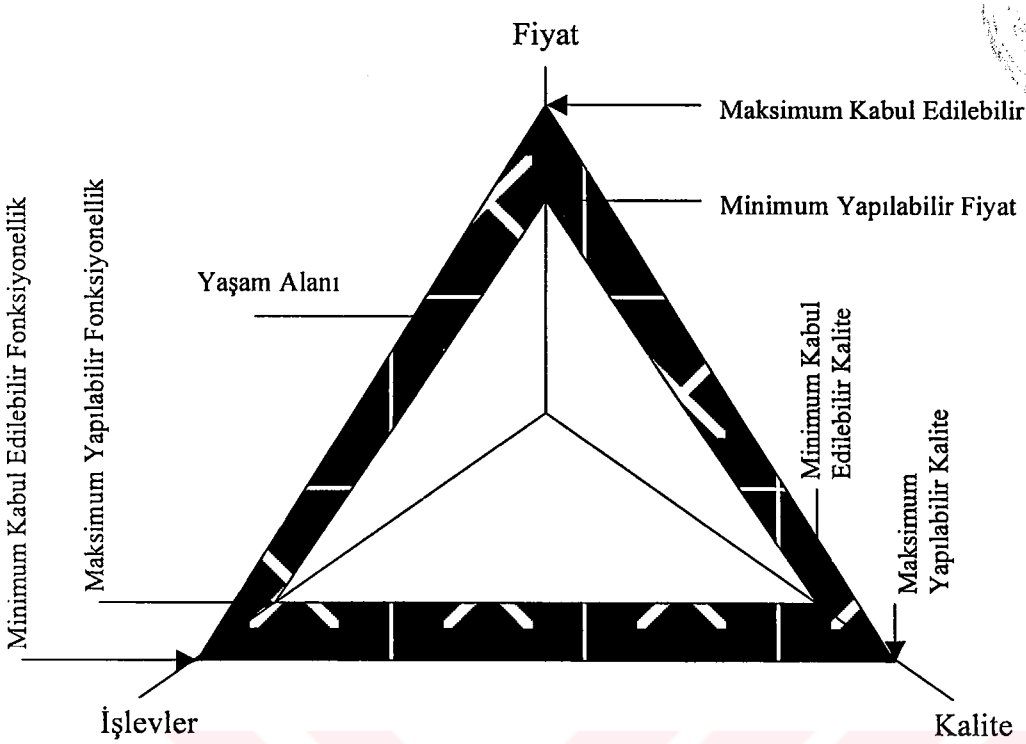
Firmaların sattığı her bir ürün yaşamsal üçlü karakterleri bakımından [Maliyet-Fiyat, Kalite-Fonksiyonlar] farklı değerlere sahiptir. Yalnızca, değerleri müşteri tarafından kabul edilebilir olan ürünler başarılı olma şansına sahiptirler. Her bir ürün için yaşamsal üçlü karakterlerinin yapılabilir ve kabul edilebilir sınırları arasındaki alan olarak tanımlanan *yaşam alanının* belirlenmesi sayısız yarar sağlamaktadır [Şekil 1.5].



Şekil 1.5 : Yaşamsal Üçlü Karakterlerinin Sınırları

Yaşamsal üç'lü karakterlerinin her biri için minimum kabul edilebilir düzey, müşterinin diğer iki karakterin değerini göz önünde bulundurmadan kabul edeceği her bir karakterin en düşük değeridir. Örneğin, bir ürün fiyat bakımından ne kadar ucuz, kalite açısından da ne kadar yüksek olursa olsun, belirli bir düzeyden daha az fonksiyonlar içerirse az sayıda müşteri tarafından talep edilecektir.

Kalite ve işlevlerin maksimum yapılabilir değerlerini firmanın imkanları belirler. Maksimum yapılabilir değerler firmanın, yaşamsal üçlünün diğer karakterlerinde önemli olumsuzluklara yol açmadan elde edebileceği en yüksek değerlerdir. Örneğin, belli bir fonksiyon düzeyinin üzerinde üründe kalite problemleri meydana gelecek ve uygun bir kâr temini için daha yüksek fiyatlandırma ihtiyacı doğacaktır. Düşük kalite ve yüksek fiyatın çok az bir müşteri grubunca talep edileceği kuşkusuzdur. Maksimum yapılabilir değer; yaşamsal üçlü'deki her bir karakterin diğer iki karaktere oranla sahip olabileceği ve hala müşterinin satın alabileceği en yüksek değerdir.



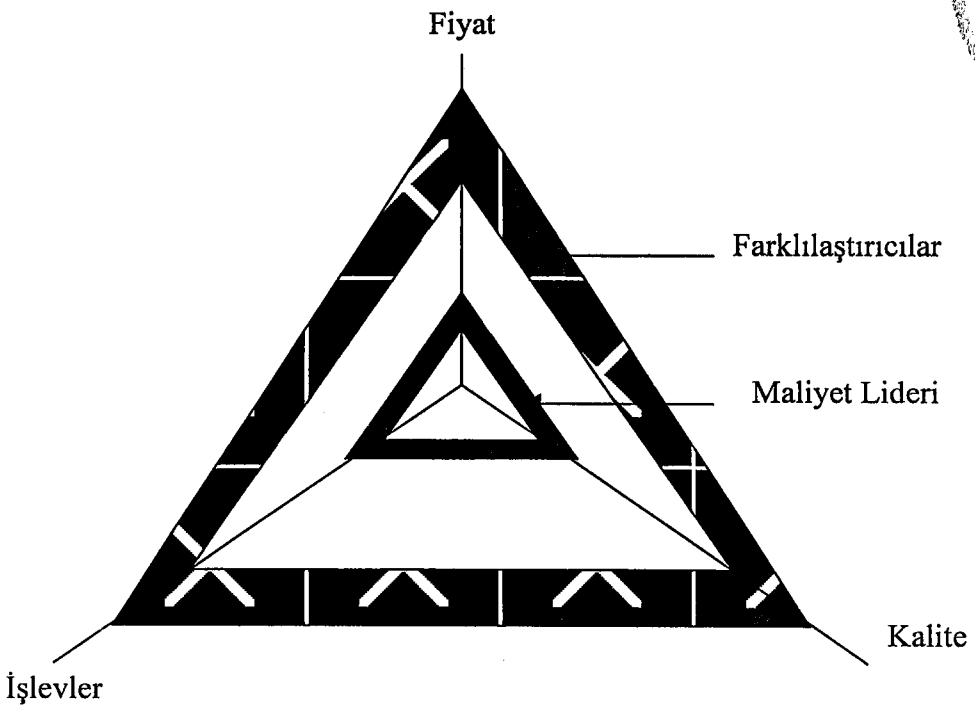
Şekil 1.6 : Bir Ürünün Yaşam Alanı

Kaynak : Cooper, R. [1995]. When Lean Enterprises Collide, Op. cit., s. 19.

Müşterilerin maksimum kabul edilebilir, firmalarında minimum yapılabilir düzeylerini belirlemeleri bakımından fiyatlar, yaşamsal üçlüdeki diğer iki karakterden biraz farklıdır. Maksimum kabul edilebilir fiyat, müşterinin diğer iki karakter düzeyini göz önünde bulundurmadan satın almak istediği en yüksek fiyat düzeyidir. Minimum yapılabilir fiyat ise firmanın ürün için minimum kabul edilebilir kalite ve fonksiyonlar düzeyinde uygun bulacağı fiyat düzeyidir. Müşteri satış fiyatını esas alırken, firma maliyeti esas almaktadır. Her hangi bir fiyat düzeyinde minimum kabul edilebilir kâr, maliyeti satış fiyatına dönüştürür. Bir ürünün yaşam alanı, yaşamsal üçlünün maksimum ve minimum değerlerini birleştirmek suretiyle elde edilen alandır [Şekil 1.6].

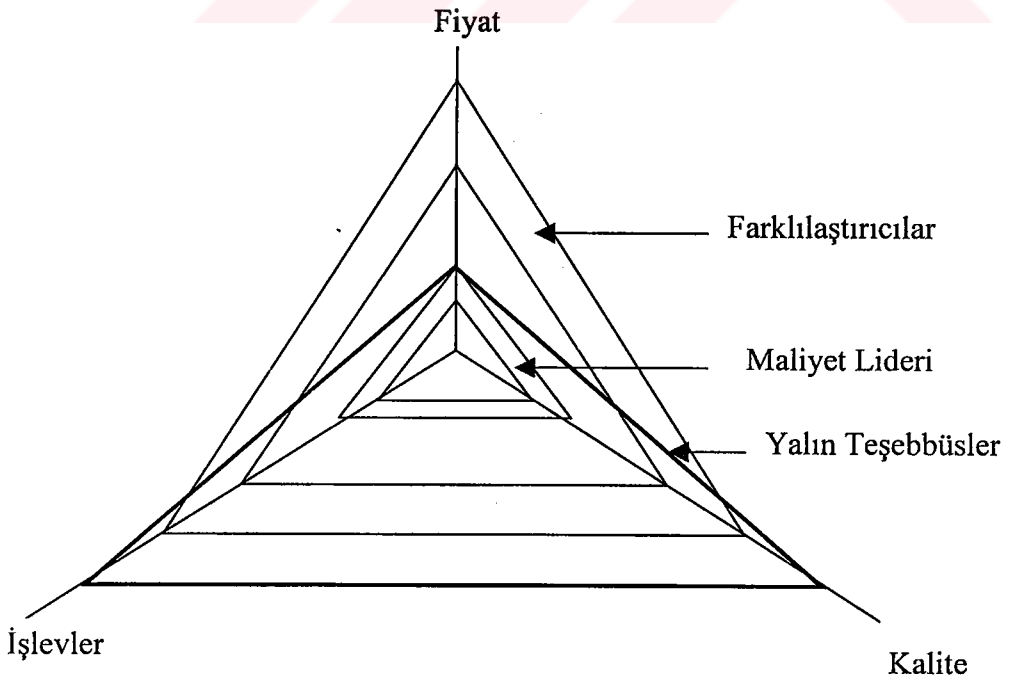
1.1.2.2. Kitle ve Yalın Üreticilerin Yaşam Alanları

Yalnızca kitle üreticilerin rekabet ettiği piyasalarda, bir kitle üreticisi maliyet lideri pozisyonunda bulunurken, diğerleri farklılaştırma pozisyonunda bulunurlar [Şekil 1.7].



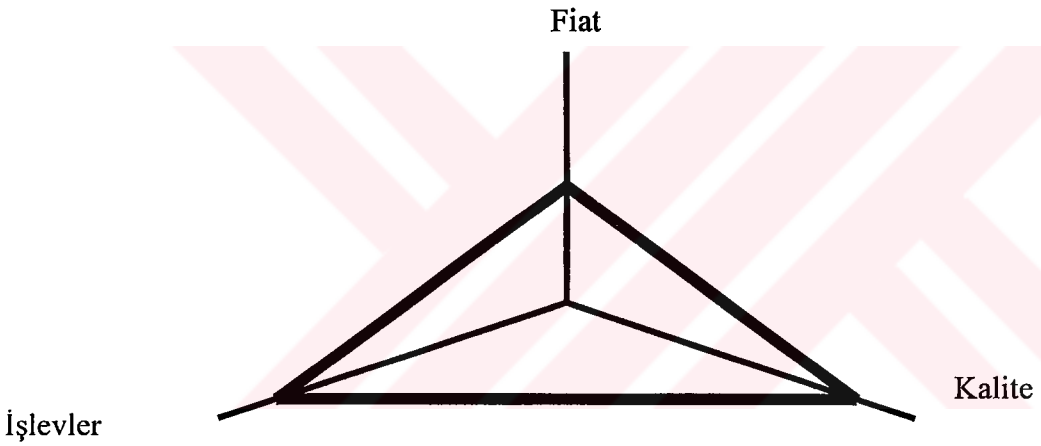
Şekil 1.7 : Maliyet Lideri ve Farklılaştırıcıların Ürün Yaşam Alanları
Kaynak : Cooper, R; Slagmulder, R. [1997] Op. cit., s.35.

Yalın teşebbüslerin ortaya çıkmasıyla, ürün yaşam alanlarının biçimi değişmektedir. Çünkü, yalın teşebbüsler, fonksiyon ve kalite sınırlarını önemli ölçüde artırırken, maliyetlerde ciddi bir artış sağlamazlar. Dolayısıyla klasik ürün yaşam alanlarını ani olarak daraltırlar [Şekil 1.8].



Şekil 1.8 : Yalın Teşebbüslerin Yaşam Alanına Etkileri

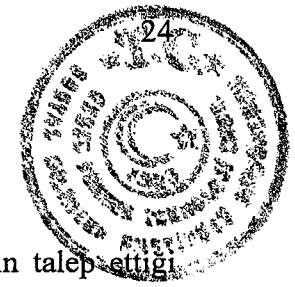
Yalın teşebbüsler kitle üreticilerinden daha hızlı öğrendikleri için işlev artışları kısa sürede meydana gelmektedir [Womak ve Daniel, 1996]. Bu yüzden, yalın teşebbüsler ürün işlevlerini kitle üreticilerden daha hızlı artırabilirler. Ancak, kendisiyle rekabet edilen diğer yalın teşebbüsler yeni duruma hemen uyum sağlar ve bu durum ürün yaşam alanının [Survial Zone] daralmasıyla sonuçlanır. Söz konusu uygulamalar yaşamsal üçlünün işlevler dışında kalan diğer iki karakteristiği içinde geçerli olmaktadır. Yalın teşebbüslerin dar yaşam alanlarında, farklılaştırıcı pozisyonuyla yaşamak artık mümkün olmamaktadır. Çünkü, pazardaki müşteri hacmi yaşamsal üçlünün her biri arasında önemli farklar oluşturulmasını destekleyecek kadar geniş değildir [Şekil 1.9]. Firmanın ürünlerini farklılaştıracağı ve artan maliyetlerini karşılayacak düzeyde uygun bir fiyatla satacağı yeterli müşteri kitlesi yalın teşebbüslerin rekabetçi konumları nedeniyle artık mevcut değildir.



Şekil 1.9 : Kıran kırana rekabet ortamında yaşam alanı

Kaynak : Cooper, R. [1995] Op.cit., s. 78.

Tüm yalın firmalar düşük fiyatla yüksek kalite ve fonksiyonellikte ürünler arzederler. Bu yüzden, kıran kırana rekabet stratejileri etkin bir biçimde uygulandığında, tüm firmalar aynı rekabetçi konumda bulunmaktadırlar. Yani, benzer müşteri kitlesinin benzer bir ürünle ilgisini çekmeye gayret etmektedirler. Tüm yalın firmalar yaşamsal üçlünün üç karakteri arasında uygun bir denge tesis ettikleri için kıran kırana rekabet etmekten ve kıran kırana [Confrantatıon] rekabet stratejilerini kabul etmekten başka çareleri bulunmamaktadır. [Şekil 1.9].



1.1.3.Yaşamsal Üçlünün Yönetimi

Kıran kırana rekabet stratejisini uygulayan firmalar, müşterinin talep ettiği işlevlere sahip ürünleri yüksek kalitede ancak düşük fiyatla sunmak konusunda uzman olmak zorundadırlar [Cooper, 1994]. Bu sonuç için gerekli olan maliyet, kalite ve işlev uzmanlığı uygun fiyatta, uygun kalite ve işlevli ürünler sunmaya dayanan tutarlı bir strateji biçiminde kullanılmalıdır. Kıran kırana rekabet stratejisini uygulayan firmalar, kalite, işlev ve maliyet yönetim sistemlerini entegre bir biçimde oluşturmak durumundadırlar. Firmaların, ekonomik koşullardaki değişikliğe hızlı bir biçimde uyumunu sağlayan ve yine kısa sürede rakip firmaların yeni ürünlerine eşit ürünler üretmelerini temin eden faktör; söz konusu sistemlerin entegrasyonu sayesinde gerçekleşmektedir. Aşağıda yaşamsal üçlü karakterlerinin yönetimine ilişkin ayrıntılar yer almaktadır.

1.1.3.1. Ürün Fonksiyonlarının Yönetimi

Bir firma ürün işlevlerini [Fonksiyon-Özellik] öne çıkararak çeşitli biçimlerde rekabet edebilmektedir. Örneğin ürünlere yeni fonksiyonlar ilave etme hızını artırabilir veya ürünlerin farklılaştırılma biçimini değiştirebilir. Örneğin, sürekli olarak yüksek fiyatlarla yüksek kaliteli ve çok fonksiyonlar içeren ürünler üreten firma aynı fiyattan değişik özellikleri olan ürünler üretebilir.Yani, ürünlerini yatay olarak farklılaştırabilir. Fonksiyon farklılaştırma boyutunda bir başka alternatif de ürünün fonksiyonunu değiştirmek biçiminde gerçekleştirilebilmektedir.

1.1.3.2. Ürün Kalitesinin Yönetimi

Genel olarak ürün kalitesi firmanın toplam kalite yönetimi programları çerçevesinde yönetilir. Bu programlar çerçevesinde kalite adına hangi hususlara özen gösterilmesi ve nelerin gerçekleştirilmesi gerektiği hususu ortaya konulmaktadır [Hauser ve Clausing, 1988, ss. 63-73]. Bazı kalite kontrol programlarında kalitenin maksimum ulaşılabilir sınırlara ulaştığı ve daha ileri iyileştirmelerin müşteri tarafından ilave bir değer taşımadığı bilinmektedir [Ishikawa, 1985.]. Diğer yandan

tüketiciler artık o kadar kaliteli mal talep etmektedirler ki minimum kabul edilebilir düzeyleri bile geleneksel standartlarının üzerindedir. Sonuç olarak, çoğu ürünler için, kalite karakteristiği bakımından yaşam alanı son derecede küçültülmüştür [*] ve kontrol altında olduğu sürece kalite ihmal edilebilir bir hijyen faktörü haline gelmektedir. Söz konusu sonuç; kalite kontrol programlarının işlevsizliği anlamına gelmemektedir [Grant, 1990]. Aksine, üretim hattındaki işçi sayısını azaltma, yeni teknolojilerin daha hızlı uygulanmaya konulması ve maliyet azaltımı kalite kontrol programlarının yoğun olarak ilgilendiği yeni alanları oluşturmaktadır.

1.1.3.3. Ürün Maliyetlerinin Yönetimi

Kıran kırana rekabet şartlarında bulunan firmalar yaşamsal üçlünün diğer iki karakteri gibi maliyetleri de aktif bir biçimde yönetmek zorundadırlar.Yalın teşebbüsler temel olarak maliyetleri üç ana çerçevede yönetmektedirler. Bunlardan ilki, yeni ürünlerin maliyetlerini yönetmek; ikincisi, mevcut ürünlerin maliyetlerini yönetmek ve üçüncüsü de, iş gücünün girişimci [Müteşebbis] ruhunu harekete geçirmek kapsamında ele alınmaktadır. Her bir maliyet yönetim programına ne kadar önem verileceği çok sayıda faktöre bağlı gözükmesine karşın, kanımızca şu üç boyut ağırlık kazanmaktadır. Bunlar, rekabet ortamı [Yaşamsal Üçlü Kullanılarak Nasıl Rekabet Edileceği], ürün teknolojisinin olgunluğu ve ürün ömrünün uzunluğudur.

1.1.3.4. Yaşamsal Üçlünün Eş Zamanlı Olarak Yönetimi

Kıran kırana rekabet ortamında, yaşamsal üçlünün üç karakteri üzerinde de [Maliyet – Fonksiyon – Kalite] eşit çaba harcamak gereksiz görülmektedir. Çünkü normal olarak karakterin biri, diğer ikisi üzerinde de belirleyici niteliktedir. Başarı, üç yaşamsal üçlü karakterinden her biri için uygun düzey belirleyebilmekte yatmaktadır. Çünkü yaşamsal üçlünün bir karakteri boyutuyla bile ürün yaşam alanının dışına çıkılması diğer iki karakter itibarıyla firmanın konumunu çoğu kez anlamsız hale getirebilmektedir. Örneğin, müşterinin üründen daha çok fonksiyonlar beklediği ve bunun için daha çok ödemeye istekli olduğu piyasalarda, en önemli

*Hatalı ürün, her bir milyonluk üretimdeki hatalı ürün sayısı ile ölçülmektedir.

yaşamsal üçlü karakteri fonksiyonlar olacaktır. Böyle durumlarda firma, kalite ve fiyat sınırlamalarını göz önünde bulundurarak, ürün fonksiyonlarını çok hızlı bir şekilde artırabildiği ölçüde rekabet avantajı oluşturacaktır. Zıt bir yaklaşımla, pazarda fiyat karakteristiği belirleyici ise, maliyet karakteristiği çok önemli bir belirleyici haline gelecektir. Yaşamsal üçlü kullanılarak nasıl rekabet edileceğini anlama konusundaki başarısızlık, yaşamsal üçlünün diğer iki karakterine yeteri kadar önem vermezken, bir karakteri üzerinde en fazla çaba sarfetme gibi bir risk doğurmaktadır [Cooper, 1994, s.35]. Bu tip bir risk firmayı derhal ürün yaşam alanının dışına çıkarır. Çünkü, firma yaşamsal üçlünün bir ya da daha fazla karakterinde gerektiğinden fazla iyidir [Anonim – 1992, ss. 34 – 36]. Yaşamsal üçlü kullanılarak yürütülecek rekabette hiç unutulmaması gereken bir husus; bir veya daha çok yaşamsal üçlü karakterinde çok iyi olmanın, genellikle, yeteri kadar iyi olmamak kadar kötü olduğudur. Bu durum, firmaların yaşamsal üçlü karakterlerinin tamamı bakımından durumlarını derhal iyileştirmek zorunda olmadıkları anlamına gelmez. Ancak esas olan farklı oranlarda iyileştirme gerektiğidir. Şüphesiz belirleyici olan müşteri istekleri ve firmanın imkanları olmaktadır.

Yaşamsal üçlünün belirleyici olan karakteri ekonomik çevre koşullarına göre değişmektedir. Genel olarak olumsuz ekonomik koşullar maliyetleri, olumlu ekonomik koşullar ise fonksiyonları öne çıkarmaktadır. Maliyet – Fonksiyon ve Kalite yönetim sistemleri entegre olan firmalar, bu dönüşümü gerçekleştirebilecek esneklik ve nitelik kazanmaktadırlar [Neft et al., 1993, ss. 52 – 53].

1.1.4. Kıran kırana Rekabete Geçiş Döneminde Ayakta Kalabilme

Kıran kırana rekabet ortamına geçiş döneminde, sektördeki tüm firmaların ayakta kalıp kalamayacağı belli olmadığı gibi, kitle üreticilerinin belirleyici oldukları sektörlerde ayakta kalabilen firma sayısı ile yalın üreticilerin belirleyici oldukları piyasalarda ayakta kalabilen firma mevcudunun aynı olup olmadığı da belirli değildir. Firmalar güçlü ve zayıf yanlarını değerlendirerek dönüşüm çabalarının yeterli başarı ihtimaline sahip olup olmadığı konusunda karar vermelidirler. Özellikle zayıf yanları ağır basan firmaların, yetersiz kaynaklarla rekabet etmeye çalışarak,

yavaş yavaş tüm kaynaklarını tüketmek yerine piyasadan çekilmeleri tercih edilmektedir. Geçiş döneminde, yeteri kadar güçlü olduğuna inanan firmalar, ayakta kalabilmek için, yaşamsal üçlü karakterlerinin etkin yönetimine imkan sağlayacak sistemleri, örgütsel çevre ve uygun örgüt kültürünü oluşturmak durumdadırlar. Oluşturulması gerekli olan sistemler ile örgütsel yapı ve kültür, kıran kırana rekabet stratejisinin başarısı adına uyum içinde olmalıdır. Başarıya giden yol yaşamsal üçlü karakterlerinin etkin yönetimini gerçekleştirecek entegre sistemleri destekleyecek örgütsel yapı ve kültür oluşturmaktan geçmektedir. Toplam kalite yönetimi, ürün geliştirme ve maliyet yönetim sistemlerinine entegrasyonu daha öncede belirtildiği gibi hayati önem taşımaktadır.

Firmaların gözden uzak tutmaması gereken husus, yaşamsal üçlü yönetim prosesinin toplam sistem yaklaşımıyla ele alınması gerekliliğidir. Bağımsız bir teknik olarak değil. Kıran kırana rekabet ortamına uyum sağlamaya çabalayan çoğu firmada toplam kalite yönetimi ve ürün geliştirme sistemleri gayet iyi iken, maliyet yönetim sistemlerinin -ürün tasarım aşamasına odaklanmak konusunda- başarısız ve firmanın müşteri analiz programıyla uygun bir şekilde entegre olmadığının sıklıkla görüldüğü belirtilmektedir [Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 40].

Kıran kırana rekabet stratejisinin uygulanmasına hazır olunduğunda, rekabetten kaçınma stratejilerinin artık uygun olup olmayacağı hususunu belirlemek bakımından, rekabet şartları dikkatli bir şekilde analiz edilmelidir. Geçiş sürecini acımasız kıran kırana rekabet şartlarına hazırlanmakla geçirmeleri bakımından, çoğu firmalar için; kıran kırana rekabet stratejilerini uygulamayı ertelemek uygun olabilmektedir. Söz konusu bu karar, rekabet ortamının detaylı bir analizini, ürün ömrünü ve en uygun maliyet yönetim tekniğinin belirlenmesi için teknolojik olgunluk düzeyinin belirlenmesini gerektirmektedir.

Sektördeki firmalar yalın teşebbüs uygulamalarını başlattıklarında, rekabetin yapısı hemen değişmemektedir. Kıran kırana rekabete dönüşüm belli bir süreç istemektedir. Farklılaştırıcı firmaların saklanacakları bir fiyat düzeyi belirlemelerine izin vererek maliyet liderinin ekstra kârlar elde ettiği gibi, ilk günlerde, kitle

üreticilerin ürün yaşam alanını belirlemesine izin vererek, yalın liderler de ekstra kârlar elde edebilmektedirler.

Fakat sektördeki yalın teşebbüs sayısı arttıkça, rekabetin yapısı değişmekte ve yalın teşebbüsler ürün yaşam alanının pozisyonunu belirlemeye başlamaktadırlar. Bu durumda, kıran kırana rekabet belirleyici strateji olmakta ve henüz kıran kırana rekabet stratejisini uygulamayan sektördeki diğer firmalar - yaşamsal üçlüye dayalı rekabet avantajı oluşturma ve devam ettirme imkanları son derece daraldığı için- kârlarının ortadan kalktığını görmektedirler. Bu durumdaki bazı firma yöneticilerinin iki hatalı davranışa yöneldikleri görülmektedir. Bunlardan ilki, mevcut ama artık sürdüremeyecekleri rekabetçi avantajlarına çok fazla kaynak tahsis etmektir. Diğeri ise, sürdürülebilir rekabetçi avantajlar olabileceğine inanarak yenilerini oluşturmaya çabalamaktır. Fakat kısa bir süre sonra bu kaynakların da kaybedildiği görülecektir [Cooper, 1994, s.35].

Kıran kırana rekabet ortamına geçiş sürecinde ayakta kalabilmenin temel şartlarından ilki, sonuçta firmanın kıran kırana rekabet ortamında yaşayacağı gerçeğini kabul etmekten geçmektedir. Kıran kırana rekabet koşullarını kabul etmek, firma kârları eski düzeylerinin altına düşeceği için, çoğu firmada oldukça zor olmaktadır. Kârını en üst düzeyde tutmaya çalışan ancak şimdi kıran kırana rekabet stratejisi uygulayan firmalar, kâr maksimizasyonu için gereken zaman ufkunu belirlemek zorundadırlar. Eğer firma çok kısa bir zaman dilimi içinde bu arzusunu gerçekleştirmek isterse, sonunda iflasa ya da en azından çok zor yıllar geçirmesine yol açacak stratejileri uygulama riskine girebilmektedir. Bu durumda, artık büyümeyen ve bu yüzden de esas pazardan daha az düzeyde rekabetin yaşandığı küçük pazar bölümlerindeki [Nich] kârlar tercih edilebilir. Ancak kârların yüksek olmasına imkan sağlayan küçük pazar bölümleri gelecek açısından çekici olmayabilmektedir.

Kitle üreticisi esas pazarda kaldığı takdirde, eski düzeydeki kârlılığını sürdürmesi için tek çıkar yol, ya fiyatları artırmak ya da kalite ve ürün fonksiyonlarına daha az kaynak harcamaktır. Kısa bir süre için bu strateji başarılı olabilir. Fakat uzun dönemde bu stratejinin bazı olumsuz sonuçları görülmektedir.

Bunlardan ilki, eski kâr düzeyini sürdürebilmenin ekstra müşteri sadakatini temin harcamalarına yol açmasıdır. Bu durumda, yaşam alanının ucunda bulunan veya hemen dışına çıkacak olan ürünleri satın alma isteğinde olan müşterilerin sadakatinden yararlanılmaktadır. Söz konusu sadakat ortadan kalktığında, firma - ayakta kalabilmek için- rakiplerini yakalamak zorunda olduğunu görür. Rakiplere yetişmek her zaman mümkün olmayabilir. Bir diğer olumsuz sonuç; kalite ve fonksiyonlar üzerinde ekstra kaynaklar harcayan rakip firmaların, minimum kabul edilebilir kalite ve fonksiyon düzeylerini, kâr maksimizasyoncusu firmanın yetişemeyeceği bir seviyeye yükseltme ihtimalinin doğmasıdır. Bu durumda, kâr maksimizasyoncusu firmanın ürünleri hızlı bir şekilde ürün yaşam alanının dışına çıkmakta, firma ya bunları yaşam alanlarına geri çekmeye ya da pazarı terk etmeye zorlanmaktadır.

1.1.5. Kıran kırana Rekabet Ortamında Yaşama

Firmalar geleneksel rekabet ortamından kıran kırana rekabet ortamına başarılı bir geçiş yapsalar bile halen cesaret kırıcı bir takım olumsuzluklarla karşılaşabilmektedirler. Daha öncede belirtildiği gibi, yeni rekabet ortamında [Kıran-kırana Rekabet] ayakta kalabilmek yaşamsal üçlünün etkin yönetimi sayesinde oluşturulan sonsuz ve geçici rekabetçi avantajlar sayesinde mümkün olmaktadır. Her bir ürün yaşam alanının [Survival Zone] içinde olmalıdır. Yaşam alanı biçiminin oluşumunda üç faktör belirlemektedir. Bunlar, müşteri tercihlerinin değişimi, rakiplerin yaşamsal üçlüyü yönetme biçimi ve firmanın ayırt edilen özellikleridir. Yaşamsal üçlü de hangi karakterin belirleyici olduğunun anlaşılmasına yardımcı olduğu için, müşteri tercihlerinin bilinmesi çok önemlidir. Müşteri ürünün fonksiyonlarında artış istiyorsa, bu durum; eskisi kadar fiyatla ilgili olmadığını göstermektedir. Tercihini fonksiyonlar üzerine yoğunlaştıran müşteri kitlesine düşük fiyatlı ve az fonksiyonlu ürünlerle çıkmak, bu malların satış şansını ortadan kaldırmaktadır. Çünkü, bu mallar fiilen yaşam alanlarının dışında bulunmaktadırlar ve ancak bilinmeyen taleplerin tercihi olabilirler.

Müşteri tercihleri ürün yaşam alanının biçimini değiştirdiği gibi, firmalar da, yaşamsal üçlü karakterlerinin farklı bileşimlerine sahip ürünler üreterek, ürün yaşam

alanını ve de müşteri tercihlerini etkileyebilirler. Bir firma ürün fonksiyonlarına sektördeki diğer firmalardan daha çok kaynak tahsis ederek ürün fonksiyonları üzerine farklılaşan bir firma olabilir. Ürün fonksiyonları müşteri tercihlerini etkileyebilecek düzeyde artırılabilirse, firma, sektördeki diğer firmaları kendisine yetişmeye zorlayarak, sattıkları ürünlerin yaşam alanını değiştirebilmektedir.

Kıran kırana rekabet koşullarının yürürlükte olduğu pazarlarda, firmalar için önemli olan müşteri tercihlerini etkilemektir. Eğer bir firma bir ya da daha çok rekabetçi özelliği belirleyebiliyorsa, bu farklılaşmadan kaynaklanan rekabetçi avantaj geçici olsa bile, ürünlerini bu yönlerde farklılaştırmaya çalışmalıdır.

1.1.5.1. Yalın Lider Olma

Firmalar yaşamsal üçlünün yönetiminde rakiplerinden daha iyi olarak, yalın lider olurlar. Genel olarak, yalın lider olmak iki tür uygulama ile gerçekleşmektedir. Bunlardan biri, rakiplerden daha büyük bir atılım gerçekleştirmektir. Firma bu tip bir hamle gerçekleştirdiğinde, ürün yaşam alanı çok ciddi bir biçimde yeniden şekillenmektedir. Bu tür hamleler sonucunda diğer rakipler ya lider firmaya yetişmek ya da işlerini terk etmek zorunda kalmaktadırlar. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki bir firmanın rakipleri üzerinde bu tip sıçramalar yapması oldukça zor gerçekleşmektedir. Çünkü, bunu yapmak ürün fonksiyonlarını artıracak yeni yol ve yöntemler keşfine bağlı bulunmaktadır. Aynen sürdürülebilir rekabet avantajında olduğu gibi, firma, her zaman bu tür fırsatları değerlendirmelidir. Ancak kârlılığı sürdürebilmek bakımından yalnızca bu stratejiyi uygulamak oldukça riskli gözükmektedir.

Firmanın yalın lider olabilmesi için izleyebileceği diğer alternatif - ürünlerini sürekli iyileştirmek yoluyla- yaşamsal üçlünün yönetiminde rakiplere göre üstün bir performans elde etmektir. Ancak sektördeki tüm rakip firmalar aynı amaç peşinde oldukları için bu tür bir uygulama sonucunda liderlik pozisyonunu elde etmekte oldukça zor gerçekleşmektedir. Genel olarak, her bir firma bazı ürünleri bakımından liderlik pozisyonu elde etmekte ancak bu durum lider olarak tanınmaları için yeterli olamamaktadır.

Yalın lider olan ve bu durumunu sürdürebilen firmalar, kıran kırana rekabet ortamında sürdürülebilir rekabet avantajı sahibi konumuna yaklaşmaktadırlar. Bu tür firmalar, sürekli olarak, sürekli değil geçici rekabet avantajları oluşturma yeteneklerini koruyarak ya sektör ortalamasının üzerinde kâr elde etmekte ya da pazar paylarını artırmaktadırlar. Sürdürülebilir rekabet avantajı statik bir denge önermesine karşın, geçici rekabet avantajı dinamik bir durum ifade etmektedir. Rekabetten kaçınan firmalar mevcut durumlarının korunmasına çaba göstermekte ve nadiren kıran kırana rekabete kalkışmaktadırlar. Yalın teşebbüsler için böyle bir durum söz konusu bile olamamaktadır.

Çünkü, rekabet avantajları geçici olduğunda, muhafazası için çaba gösterilecek bir durum yoktur. Aksine, firmalar sürekli olarak rakiplerini geride bırakacak yeni yol ve yöntemler bulmak zorunda kalmaktadırlar. Kıran kırana rekabet koşullarının hüküm sürdüğü piyasalar, kendileri için, yeni, geçici rekabet avantajları oluştururken, rakiplerinin avantajlarını sürekli olarak ortadan kaldıran firmaların yaşamasına müsaade eden rekabet ortamlarıdır. Rekabet avantajları geçici olduğu için, söz konusu firmalar genellikle yeni rekabetçi avantajlar oluşturmak suretiyle mevcut rekabet avantajlarını yok ederler. Hepsinden önemlisi, eğer yakın gelecekte ortadan kalkacaksa, bir rekabetçi avantaja dört elle sarılmanın hiçbir anlamı olmamasıdır.

1.1.5.2. Yalın Lider Stratejileri

Bir yalın lider rekabetçi konumunun avantajından yararlanmak ve yüksek kârlar elde etmek için başlıca iki tür strateji uygulayabilmektedir. Bunlardan ilki, ürün yaşam alanının biçimini değiştirme hızını artırmak şeklinde özetlenmektedir. Bu uygulama ile firma, rakip firma ürünlerini ürün yaşam alanının dışında bırakmaya teşebbüs etmektedir. Bu strateji, liderin pazar payını ve kârını artırarak, sürekli olarak, diğer firmaları kendisine yetişme durumunda tutmaktadır. Yalın liderin uygulayabileceği diğer bir strateji, sektördeki diğer firmalara ürün yaşam alanını belirleme imkanı sağlamaktır. Bu strateji ile yaşamsal üçlü karakterlerini rakiplerinden daha iyi yönetmeye odaklanan lider, rakiplerininki ile aynı fonksiyon ve kalitedeki ürünleri daha düşük fiyatla arz eder ve yüksek kârlar elde eder. İkinci

stratejik alternatifle firma kârları artarken, pazar payı sabit kalmaktadır [Cooper, 1995, ss. 87 – 97].

Yalın liderin hangi stratejiyi uygulayacağı konusunda bir çok faktör etkili olmasına karşın, belirgin olan faktör firmanın rakiplerine oranla teknolojik yetenekleridir. Firma ürünleri teknolojik bakımından rakiplerinin çok önündeyse, bir başka ifadeyle firmanın pazara ilk giriş avantajı [First Mover Advantage] varsa, birinci strateji izlenebilir. Ancak bu stratejinin seçimi de bazı riskleri taşıyabilmektedir. Şöyle ki; sürekli olarak teknolojik limitlerin sınırlarında ürün arz etmek, ürünlerinden öğrenmek suretiyle rakip firmaların lidere yetişme hızını artırabilmektedir. Bu stratejiyi izleyen firmalar, müşterilerinin nezdinde farklılaştırıcı statüsü kazanmadan, geleneksel rekabet ortamındaki farklılaştırıcı firma statüsüne benzer bir rol üstlenmektedirler. Bu durumdaki firmalara yüksek kârlar sağlayan husus, pazara ilk giriş avantajına sahip olmalarıdır.

Yalın liderin sunduğu ürünler teknolojik olarak rakiplerin çok önünde değilse, yani ilk giriş avantajı küçükse, ikinci stratejinin tercihi önerilmektedir. Bu stratejik alternatifte elde edilecek ekstra kârlar; firmanın yaşamsal üçlüyü yönetmek konusunda rakiplerinden daha etkin olmasından kaynaklanmaktadır.

İkinci stratejiyi uygulayan firmalar, geleneksel rekabet ortamında, maliyet lideri firmanın konumuna benzer bir rol üstlenmiş olmaktadırlar. Ancak bu durumda da, aynı birinci stratejide olduğu gibi, firma - müşteri nezdinde maliyet lideri statüsü kazanamamaktadır.

Yalın liderin amacı kârı maksimize etmekse, hangi stratejinin seçileceğini her bir stratejik tercihin kâr miktarı belirleyecektir. Ancak kâr maksimizasyoncusunun tercihi genellikle ikinci strateji yönünde olmaktadır. Amacın pazar payını artırmak olması halinde, hangi alternatif stratejinin uygulanacağını her bir stratejik alternatifin satış miktarları belirleyecektir. Pazar payını artırmak şeklinde belirlenmiş bir amaç için, genel olarak, birinci stratejik alternatif uygun görülmektedir. Bu durumda yalın lider rakip ürün maliyetlerinde, ancak onlardan daha iyi kalite ve fonksiyonlarda ürün sunmaya çalışmaktadır.

T.C. ... ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Kıran kırana rekabet ortamlarında, lider olmayan ancak lider olmak isteyen firmalar, lider olmanın yollarını ararlar ve yakın bir gelecekte kolaylıkla lider olabilmektedirler. Firmaların kısa zamanda lider olabilmeleri, kıran kırana rekabet ortamının dinamik karakterini yansıtmaktadır. Porter'in deyimiyle hiçbir firma "ortada sıkışıp kalamaz" [Porter, 1980]. Ancak, kıran kırana rekabet ortamında liderlik pozisyonu elde etmek istemeyen firmalar kıran kırana rekabet stratejilerinin üçüncü alternatifini uygulayabilirler. Lideri takip edebilirler. Lideri takip stratejisi ile firmalar yeni ürün geliştirmek için gerekli olan temel araştırma ve geliştirme harcamalarını düşük seviyede tutmakta ve liderin ürünlerine benzer ürünleri çabukça üretmek için değer mühendisliği [Value Engineering] ve benzer diğer teknikleri kullanmaktadırlar.

Eğer şu iki tip müşteri varsa, lideri takip etme stratejisi çok iyi çalışmaktadır. *Modacılar ve taklitçiler*. Modacılar, ürün piyasaya sürülür sürülmez satın alan müşterilerdir. Taklitçiler ise modacılarda gördükten sonra satın alan müşterilerdir. modacıların satın alma zamanı ile taklitçilerin satın alma zamanı arasında geçecek süre, lideri takip eden firmanın piyasaya yeni ürün sürme [Liderin Ürününe Benzer Ürünleri] zamanından daha kısa ise, ilk giriş avantajı az olduğu için lideri takip etme stratejisi başarılı olabilir. İlk giriş avantajı fazla ise, bu durum ancak modacı müşteri sayısının taklitçilerden çok fazla olmaları halinde mümkündür, lideri takip etme stratejisi başarılı olmamaktadır.

Firmalar, piyasaya sunacakları yeni ürünler için önemli miktarda Ar – Ge harcamaları yapıyorlarsa, üretim teknolojisini değer mühendisliği veya benzer tekniklerle öğrenilmeyecek bir hale getirip lideri takip eden firmalar geride bırakabilmektedirler. Yine bu firmaların, alternatif bir uygulama olarak, yeni teknolojilerine ilişkin lisansları diğer firmalara satarak ortalamanın üzerinde kazanç elde ettikleri de görülebilmektedir.

Kısaca, daha iyi, daha hızlı, ve daha ucuz şeklinde özetleyebileceğimiz, başta hedef maliyet yönetim sistemi olmak üzere, birçok cağdaş maliyet yönetim anlayış ve uygulamalarına temel çerçeve oluşturan yeni rekabet ortamının tanıtılmasına

yönelik açıklamalarımızı bitirirken, kısa bir özet yapmanın yararlı olacağını düşünüyoruz..

Firmalar kendilerini yalın teşebbüs biçimine dönüştürdükçe, rekabet biçimlerini aşağıdaki hususlar itibarıyla değiştiğini göreceklerdir.

- Ürünlerle ilişkili olarak sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmek zorlaşacaktır.

- Geleneksel rekabet ortamlarının maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri etkinliklerini kaybetmeye başlayacaktır.

- Rekabet şiddeti artacak ve kâr marjları daralacaktır.

Sektördeki yalın firma sayısı arttıkça, firma yöneticileri rekabet biçimlerini değiştirmek zorunda kalacaklarını kabul etmeli ve firmalarını aşağıdaki dönüşümlere uygun olarak yapılandırmalıdırlar.

- Sürdürülebilir rekabet avantajları yoktur. Geçici rekabet avantajları vardır.

- Yeni rekabet ortamlarında maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri değil, kıran kırana rekabet stratejileri uygulanmalıdır.

- Odak stratejiler artık başarılı olamaz.

- Kâr marjları azalacaktır.

- Yeni rekabet koşullarının gereklilikleri, sürekli olarak daha iyiye, daha hızlıya ve daha ucuza yöneliştir.

Kıran kırana rekabet stratejilerini uygulayan firmalar yaşamsal üçlüyü [Maliyet / Kalite / İşlev] entegre bir biçimde yönetmek zorunda olduklarını öğrenmek durumundadırlar. Bazı firmalar yaşamsal üçlü karakterlerinin hepsinde de en iyi olmak gibi bir yanlış uygulama ile başarısız olmaktadırlar [Braxton, 1999].

Yaşamsal üçlü karakterlerinin mümkün olduğunca etkin yönetilebilmesi için maliyet yönetimi, kalite yönetimi ve ürün geliştirme yönetimi sistemlerinin uyumlu bir entegrasyonu şarttır. Piyasa koşullarının hangi yaşamsal üçlü karakterini öne çıkardığı, söz konusu koşulların bu sistemler üzerine yansıyan etkilerinin belirlenmesiyle tesbit edilir. Firma yöneticileri, yaşamsal üçlü karakterlerinin önemliliklerindeki değişmelere karşı duyarlı olmak zorundadırlar. Kuşkusuz duyarlılık için gerekli olan veriler, belirtilen sistemlerin [Maliyet, Kalite ve Ürün geliştirme] entegre edildiği bir süreçten sağlanır.

Kıran kırana rekabet stratejileri yalın teşebbüs olmanın sonucudur ve genel olarak daha yoğun rekabet ortamı ve daha düşük kâr marjları anlamına gelmektedir.

1.2. KIRAN KIRANA REKABET ORTAMINDA STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN ÖNEMLİLİĞİ

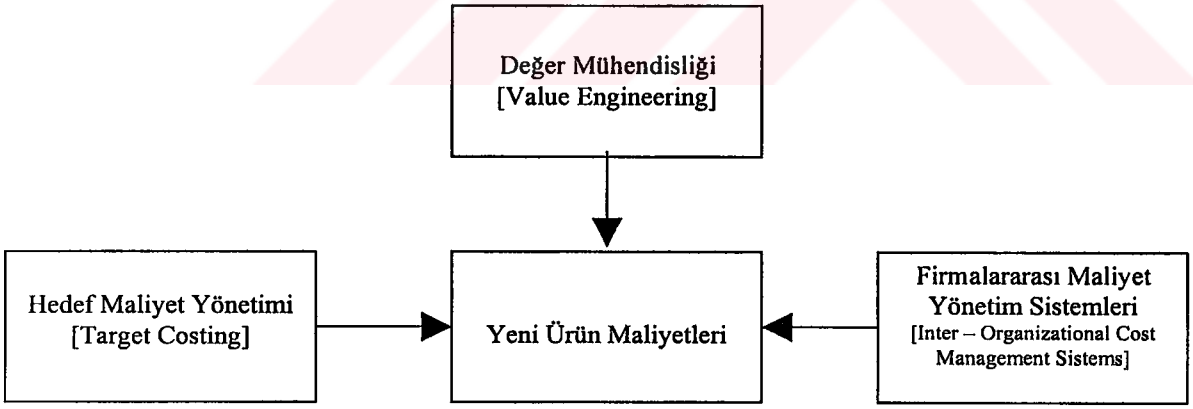
Yukarıda belirtildiği gibi, kıran kırana rekabet ortamlarında yaşamanın birincil şartlarından birisi de her gün daha ucuza doğru yönelmektir. Dolayısıyla bu koşullarda yaşamak durumunda olan firmalar, maliyetlerini etkin olarak yönetmeyi bilmek ve bunun gereklerini yerine getirmek durumundadırlar. Aksi takdirde söz konusu rekabet koşullarının gereklerini yerine getirmeleri mümkün değildir [Toyoda, 1993], [Cooper, 1994], [Cooper ve Slagmulder, 1997],[Ansari ve Bell, 1995, 1999]. Kıran kırana rekabet ortamlarında, yalnızca, maliyet yönetiminin önemini anlayan ve firmalar yaşamsal üçlüyü doğru olarak yönetebilen firmalar başarılı olabilmektedirler.

Kıran kırana rekabet ortamında rekabet eden çoğu Japon firmalarının başarısında maliyetlerin etkin bir biçiminde yönetilmesinin çok önemli bir yeri

bulunmaktadır [Yoshikawa ve Cooper, 1994, ss. 51 – 62]. Öyleyse, kıran kırana rekabet ortamlarında maliyet yönetimine verilen önemlilik söz konusu firma uygulamalarından çıkarılabilir. Yoshikawa ve Cooper'a göre ilgili firmalar maliyetlerinin etkin yönetimine ilişkin olarak sekiz teknik uygulamaktadırlar. Bu maliyet yönetim tekniklerinden bir kısmı yeni ürün, bir kısmı mevcut ürün maliyetlerinin yönetimine yönelik iken, bir kısmı da iş gücünün girişimci ruhunu ortaya çıkarmakla ilişkili bulunmaktadır. Çalışmamızın bu kısmında anılan maliyet yönetim tekniklerinin tanıtılmasına çalışılacaktır.

1. 2. 1. Yeni Ürün Maliyetlerinin Yönetimi

Piyasaya sunulduklarında, kârlı olabilmelerini temin bakımından, yeni ürün maliyetlerinin yönetilmesi çok önemlidir. Bu husus, özellikle, yatırım maliyetlerinin artığı, ürün ömürlerinin kısaldığı, yeniliklerin günlük işler haline geldiği ve hatayı düzeltme gibi bir şans tanımayan kıran kırana rekabet koşullarında çok özel bir anlam taşımaktadır [Braxton, 1999, s.3]. Kıran kırana rekabet koşullarındaki firmalarda yeni ürün maliyetlerinin yönetilmesi için üç ileri besleyici maliyet yönetim tekniği uygulanmaktadır. Bunlar, Hedef Maliyet Yönetim Sistemi, Değer Mühendisliği ve Firmalar arası Maliyet Yönetim Sistemidir [Şekil 1.10].



Şekil 1.10 : Yeni Ürün Maliyetlerinin Yönetimi

Kato'ya göre hedef maliyet yönetim sistemi; yeni ürünlerin kalite, güvenilirlik ve müşteri ihtiyaçlarını karşılama özellikleri sürdürülürken, üretim planlaması, araştırma – geliştirme ve deneme üretimi aşamalarında, maliyet tasarruf imkanlarını incelemek suretiyle yeni ürünlerin toplam maliyetlerini [Life–Cycle Cost] azaltmaya odaklanan faaliyetler bütünü olarak tanımlamakta, sistemin, bir

maliyet yönetim tekniği olmasının yanında "Stratejik bir kâr yönetim tekniği de olduğunu vurgulamaktadır [Kato, 1993, ss.33 - 47].

Maliyet yönetim çabalarında ürünü esas olarak kabul eden ve bu maksatla ürün tasarım aşamasına odaklanan hedef maliyet yönetim sisteminin üç temel aşaması bulunmaktadır [Braxton, 1999, s.27]. Ürünün hedef satış fiyatının ve bu satıştan elde edilecek kâr marjının belirlenmesi birinci aşamayı oluşturur. Böylelikle rekabet koşullarının zorunlulukları firmaya taşınmış olmaktadır. İkinci aşamada, hedef satış fiyatından hedef kâr marjı çıkarılmak suretiyle mamulün hedef maliyeti bulunmaktadır. Üçüncü aşamada ürün hedef maliyeti ürünü oluşturan parçalara dağıtılmaktadır. Böylelikle firmanın içinde bulunduğu rekabet koşullarının gereklilikleri satın alınacak ürün parçaları yoluyla tedarikçi firmalara yansıtılmaktadır. Diğer ileri besleyici maliyet yönetim teknikleri ile karşılaştırıldığında, hedef maliyet yönetiminin önemliliği, "hedef maliyetler asla aşılamaz" genel kuralının uygulanmasından kaynaklandığı görülmektedir [Cooper, 1994, s.20].

Orijinal olarak L. Miles'in tanıttığı *değer mühendisliği* [Value Engineering] bir ürünün belirlenen özelliklerini, kalite ve güvenlilik standartlarını muhafaza ederek, söz konusu özellikleri gerçekleştirmenin alternatif yol ve yöntemlerini bulmak için mal ve hizmetlerin fonksiyonlarını analiz etmeye odaklanan organize çabalardır. Değer mühendisliği hedef maliyetleme sistemi çerçevesinde kullanılan bir teknik olup, disiplinler arası takım temeline dayalıdır. Takımlar, tedarikçi temsilcileri ve firmanın çeşitli fonksiyonel bölüm temsilcilerinden oluşmaktadır. Firmanın ürün fonksiyonları ve maliyetleri arasında bir denge kurmaya yardım ettiği için, değer mühendisliği çalışmaları, yeni ürünlerin maliyet yönetiminde esaslı bir rol oynamaktadır.

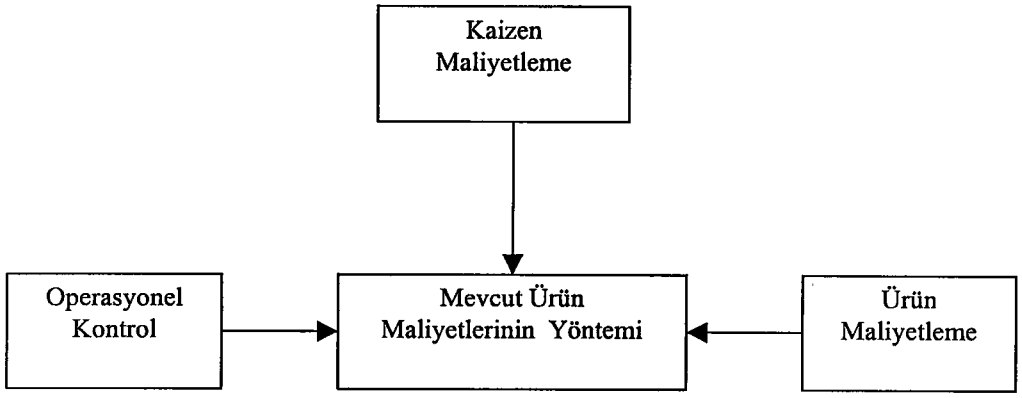
Ürün, maliyetler, rekabet vb.gibi alanlarda çıkan sorunların giderilmesi artık çoğu kez bir firmanın kendi sınırları içinde kalınarak çözülemez hale gelmiştir [Berry ve Ahmet,1997, s.74]. Bu gereklilik firmaları etkin bir tedarik zincirinin bir üyesi olmaya zorlamaktadır [Harlve, 1996, ss. 63-80]. Söz konusu zorunluluk koşullarında gerçekleşen firmalar arası maliyet yönetim sistemlerinin temel

amaçlarından birisi, aynı değer zinciri içerisinde bulunan firmaların hedef maliyet yönetim sistemlerini bir birlerine bağlamaktır. Böylelikle bir firmanın bir girdi için belirlediği hedef maliyet, tedarikçi firma için satış fiyatını oluşturmaktadır. Firmalar arası maliyet yönetim sistemleri uygulamalarının yöneldiği ikinci amaç; aynı tedarikçi zincirinde bulunan tüm tasarım ve üretim ekiplerinin birlikteliğini sağlamaktır. Her biri farklı bir uzmanlık alanına sahip olan tasarım ve üretim takımlarının sağladığı birliktelik, yaratıcı ve yenilikçi sonuçlar bakımından son derece yararlı olmaktadır.

Belirtilen amaçların tesisi için çoğu firmalar kendi sınırlarını ortadan kaldırmakta ve sınırların ortadan kaldırılması, aynı değer zinciri içindeki bir firmanın sahip olduğu bilginin diğerleri için de elzem olması durumunda daha net bir biçimde gözlenmektedir. Firma kaynaklarının ortak kullanımı, ortak Ar – Ge çalışmaları yapma, firmalar arası işgücü değişimi v.b. uygulamalar; firmalar arası sınırları kaldırıcı işlemlerin bazılarına örnek olarak gösterilebilir [Yoshikawa ve Cooper, 1994, s.56].

1. 2. 2. Mevcut Ürün maliyetlerinin Yönetimi

Ürün maliyetlerini yönetmenin ikinci yöntemi, mevcut ürünün maliyetlerini yönetmektir. Halen üretimi devam etmekte olan ürünler demek olan mevcut ürün maliyetlerinin yönetim yöntemleri, genellikle geri besleyici üç teknikten oluşmaktadır [Şekil 1.11].



Şekil 1.11 : Mevcut Ürün Maliyetlerinin Yönetimi

Daha önce gördüğümüz ileri besleyici maliyet yönetim tekniklerinin, daha etkin ürün tasarımı yoluyla, maliyet indirimini amaçladığını belirtmiştik. Mevcut

ürün maliyetlerinin yönetimi çerçevesinde kullanılan üç geri besleyici teknik ise *üretim aşamasına* odaklanarak daha verimli bir üretim yoluyla maliyet indirimini amaçlar. İleri ve geri besleyici maliyet yönetim tekniklerinin entegrasyonu yoluyla da ürünün ömür boyu [Life-Cycle Cost] maliyetleri üzerinde sürekli bir baskı oluşturulmaktadır. Şimdi bu tekniklerin kısa açıklamalarına geçebiliriz.

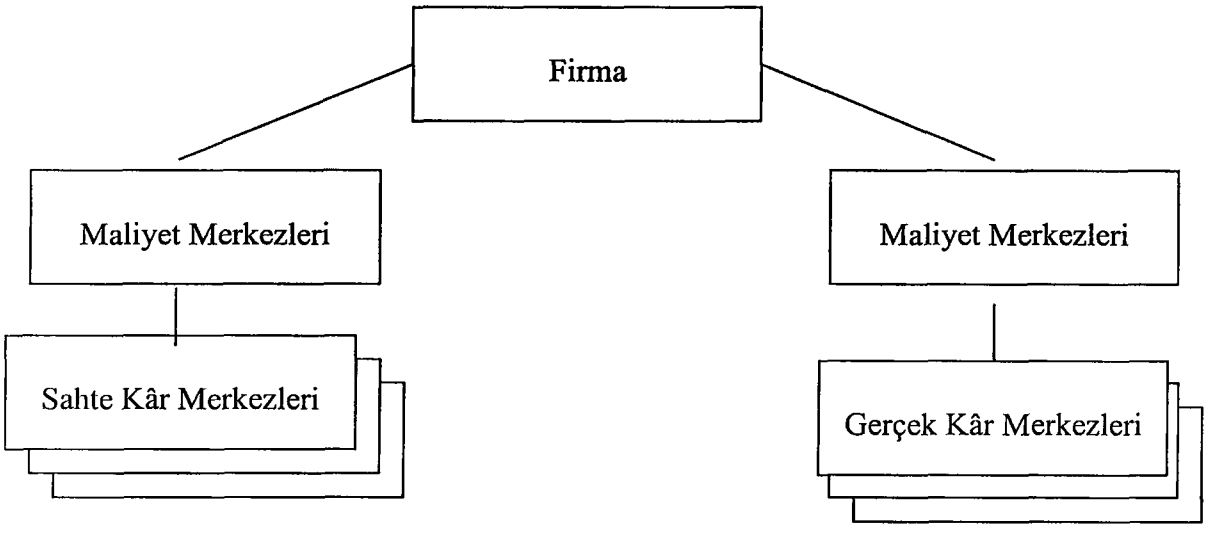
Ürün maliyetleme [Product Costing] tek bir ürün düzeyinde verilecek kararlara karşılık, bir ürün grubunun öne çıkarılmasıdır. Bazı firmaların dikkatli bir biçimde tasarlanmış ürün grubu sattığı görülmektedir. Bu pazarlama stratejisinin altında yatan düşünce, müşterilerin alternatif ürünleri değerlendirmesi gibi bir seçeneği ortadan kaldırmaktır. Çünkü, rakip ürünlerin müşteriyi memnun etmesi durumunda söz konusu müşterilerin tekrar kazanılması oldukça maliyetli olmaktadır. Bir ürün gurubunun pazarlanması bazı sorunları gündeme getirmektedir. Bunlardan biri, guruptaki her bir ürünün farklı kâr marjlarına ve farklı maliyetlere sahip olmalarıdır. Hatta bazı ürünler kârsız olabilmektedirler. Kârsız ürünlerin üretimden vaz mı geçilecektir? Tek ürün perspektifinden değerlendirdiğimizde vazgeçmek gibi bir karar verebiliriz. Ancak yukarda açıkladığımız gerekçe ile böyle bir karar da son derece riskli olmaktadır. Değerlendirmelerimizi tek ürün düzeyinde değil ürün gurubu üzerinde yapmak herhalde en rasyonel olanı olmalıdır. Sonuç olarak ürün maliyetleme, bu tür durumlarda ürüne ilişkin kararlar verilirken tüm ürün gurubuna ilişkin maliyetlerin göz önünde bulundurulmasını gerektiren bir anlayışı simgelemektedir. Tek bir ürün düzeyinde verilecek kararların önemini kaybettiğini gören çoğu firmalar; bir ürünü maliyetleyen maliyet sistemleri yerine bir ürün grubunu *maliyetleyen* sistemleri uygulamakta ve karar süreçlerinde veri olarak değerlendirmektedirler.

Operasyonel kontrol, çalışanları kontrol ettikleri ve nasıl daha iyi yöneteceklerini belirledikleri maliyetlerden sorumlu tutmaktır. Bu maksatla kullanılan tekniklerden birincisi, sorumluluk merkezlerinin ihdası, diğeri ise sapmaların analizidir. Bu uygulamalardan başarı elde etmek maksadıyla firmalar, dolaylı maliyet dağıtımından olabildiğince kaçınmakta ve maliyetleri mümkün olduğunca ilgili sorumluluk merkezlerine doğrudan [direkt] dağıtmaya gayret etmektedirler. Bu maksatlarla, faaliyete dayalı maliyetleme ve özellik maliyetleme gibi tekniklerin sağladığı imkanlardan geniş olarak yararlanılmaktadır.

Kaizen, sürekli iyileştirme [Continious Improvement] anlamına gelmektedir [Monden ve Hamada, 1991, s.17]. Kaizen maliyetleme, kaizen tekniklerinin ürün ve parça maliyetlerinin önceden belirlenen bir miktarda azaltılması maksadıyla kullanılmasıdır [Monden ve Hamada, 1991, s.16-25]. Kaizen maliyetleme çabaları tamamen üretim süreçlerinin verimliliği esasına oturtulmaktadır. Genel maksatlı ve ürüne özgü olmak üzere iki tür kaizen uygulamalarını ayırt etmek mümkün olmaktadır.

1. 2. 3. İş Gücünün Girişimci Ruhunu Harekete Geçirici Sistemler

Maliyetleri yönetmenin bir başka yolu, işgücünün girişimci ruhunun harekete geçirici uygulamaları gerçekleştirmektir. Girişimci ruhu harekete geçirici sistemler, iş gücünün motivasyonunu esas aldıklarından, yeni ürün ve mevcut ürün maliyetlerinin yönetim tekniklerinden ayrılırlar. Hatırlanacağı gibi, yeni ürün maliyetlerini yöneten sistemler ürüne odaklanırken, mevcut ürün maliyetlerini yöneten sistemler üretim prosesine odaklanıyordu. İş gücünün girişimci ruhunu harekete geçirici yöntemlerin odak noktası çalışanlardır. Bu maliyet yönetim tekniklerinden ilki, maliyet merkezlerini sahte [posedo] kâr merkezlerine dönüştürmek, ikincisi ise işletmede çok sayıda gerçek kâr merkezleri oluşturmaktır [Şekil 1.12].



Şekil 1.12 : Girişimci Ruhu Harekete Geçirici maliyet Yönetim Sistemleri

Maliyet merkezlerini sahte kâr merkezleri haline dönüştüren firmalar, aynı zamanda maliyet merkezi sorumlularını da işletme yöneticisi konumuna

getirmektedirler. Maliyet merkezlerini sahte kâr merkezleri haline getirmek; insanların sorumluluklarını yerine getirme biçimlerinin çoğu kez sorumlulukların kendisi kadar önemli olabileceğine yönelik düşünceye dayandırılmaktadır [Cooper ve Slagmulder, 1997, s.58].

Her bir sahte kâr merkezinin elde ettiği kârlar bilinip, bir performans kriteri olarak kullanılabileceği ve bu durumunda çalışanların motivasyonu üzerinde önemli katkı sağlayacağı, yönetimin çalışanları objektif olarak değerlendirmesine ve bu tutumunda çalışanların kâr oluşturucu yeni yol ve yöntemler bulmasına neden olacağı, gerçekleştirilen kâr miktarları esas alınmak suretiyle departmanlar [Sahte Kâr Merkezleri] arasında karşılaştırmalar yapılabileceği gibi hususlar, bu tür bir uygulamadan beklenilen yararlar olarak değerlendirilmektedir.

İş gücünün teşebbüs ruhunu harekete geçirmekte kullanılan ikinci teknik, firmayı bağımsız ve kârlı olmak zorunda bulunan küçük teşebbüsler haline getirmektir. Bunlara gerçek kâr merkezleri adı verilir. Bu uygulama çerçevesinde, firma çok sayıda gerçek kâr merkezlerine bölünmektedir. Bu bölümler ürünlerini hem firmanın diğer bölümlerine hem de diğer firmalara satmakta serbest olan bağımsız birimlerdir. Aynı serbestlik girdi temini açısından da geçerlidir. Bu oluşumun dayanağı olan düşünce; pahalı ve verimsiz bürokrasi gerektirmemeleri ve rekabetçi şartlara daha çabuk reaksiyon gösterebilmeleri bakımından küçük firmaların büyüklerden daha etkin ve verimli olduklarıdır [Small is beautiful].

2. BÖLÜM :

PAZAR GÜDÜMLÜ HEDEF MALİYET YÖNETİMİ [MARKET – DRIVEN TARGET COSTING]

Hedef maliyet yönetim sistemini tanıtmaya başladığımız 2. Bölümde, ilk olarak sistem genel olarak tanıtılmış; sonra sistemin ilk aşaması olan pazar güdümlü hedef maliyet yönetimi [Market Driven Costing] detaylandırılmıştır.

2.1. HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİNE TOPLU BİR BAKIŞ

Hedef maliyet yönetim sistemi öncelikle, firmanın gelecekte elde etmeyi beklediği kârların yönetimine yönelik bir tekniktir [Brauch, 1994, ss.45-49]. Hedef maliyet yönetimi süreçlerinde söz konusu amaca, yeni ürün sunma süreçleri disiplin altına alınarak ulaşılmaktadır. Yeni ürün sunma süreçlerinin disiplin altına alınmasından, ürünün üretilmesine karar verilmeden önce, satış fiyatının, satışlardan elde edilecek kâr tutarının ve ürün maliyetlerinin bilinmesi ve kabul edilmesi anlaşılmaktadır.

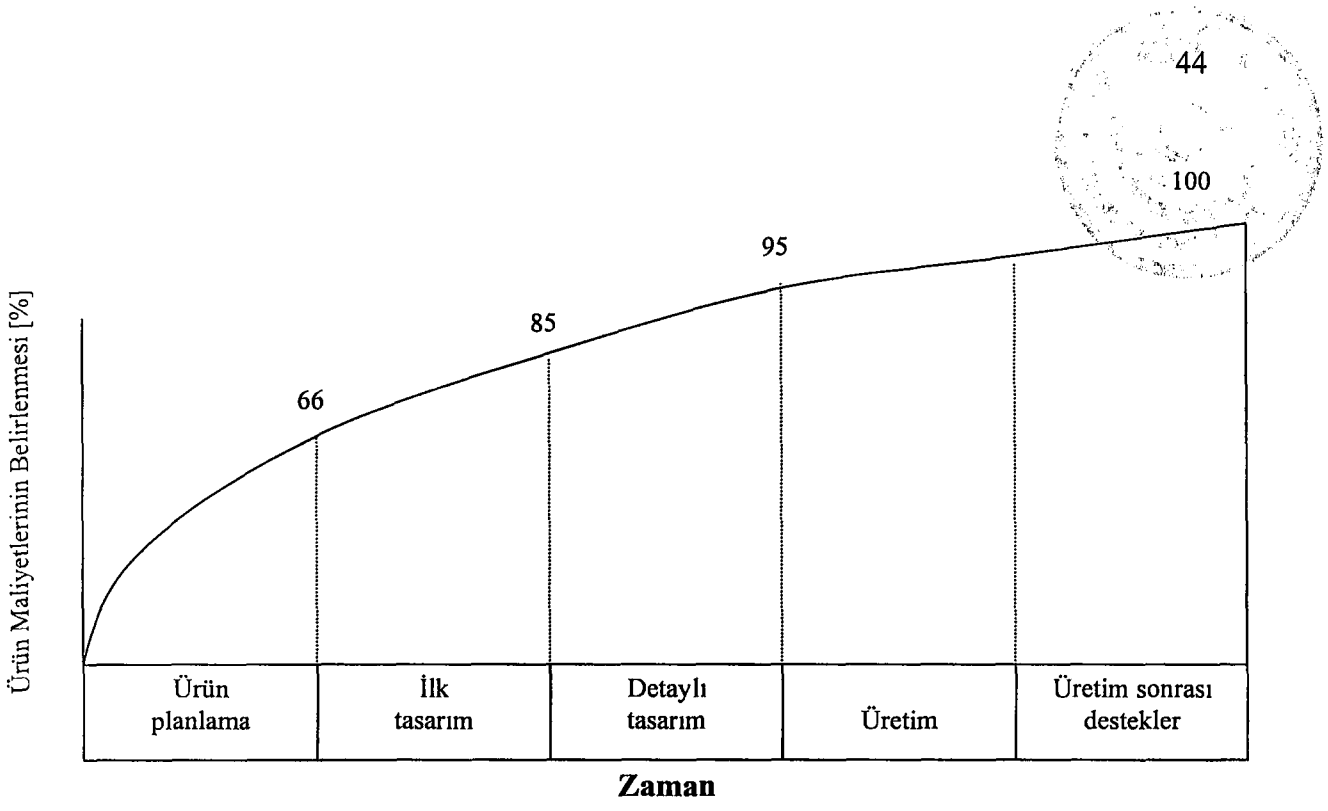
Hedef maliyet yönetim süreçlerine ilişkin işlemler, ürün henüz düşünce aşamasında iken başlamakta ve ürünün fiilen üretimine izin verildiğinde sona ermektedir. Yeni ürün maliyetlerinin yönetimi söz konusu olduğunda, hedef maliyet yönetim çok etkin bir rol oynamaktadır. Çünkü, bir ürünle ilgili tasarım çalışmaları tamamlandığında, maliyetlerinin büyük bir kısmı da belirlenmiş olmaktadır [Lorino,1995]. Üretimde kullanılabilecek malzeme cins ve miktarı, ürünün ihtiva edeceği parça sayısı ve üretimi için gerekecek zaman ürün tasarımı tamamlandığında belirlenmektedir. Ürün tasarım çalışmaları ve maliyetlerin belirlenme oranları aşağıdaki şekil yardımıyla daha rahat izlenebilmektedir [Şekil 2.1].

Görüldüğü gibi ürün maliyetlerinin çok önemli bir yüzdesi [*] tasarım aşamasında belirlenmekte, diğer bir ifade ile ürünü yeniden tasarlamadıkça, tasarımla belirlenen maliyetlerden, önemli ölçüde, kaçınılamamaktadır. Bu gerçek bizi etkin bir maliyet yönetminin tasarım aşamasına odaklanmasının gerektiğine ve bu sürecin önemliliğine götürmektedir.

---

* % 70 – 95 arasında değişmektedir.

44



Şekil 2.1 : Ürün Maliyetlerinin Belirlenmesi

Kaynak : CAM-I. [1994]. Implementing Target Costing, Management Accounting Guideline, 28., s.24.

Hedef maliyet yönetim sistemi; fonksiyonları [Özellikleri] ve kalite sınırları belirlenmiş, hesaplanan satış fiyatından satıldıklarında arzulanan kârlılık düzeyini gerçekleştirmesi gereken ürünlerin yaşam boyu maliyetlerini [Life Cycle Cost] belirlemeye yönelik organize çabalardır [Cooper ve Bruce, 1996, ss. 88 – 97]. Hedef maliyet yönetim düşüncesi; maliyetleri, ürün tasarım çalışmalarının bir girdisi olarak kabul etmektedir. Katlanılması gereken sonuçlar olarak değil. Yeni ürünün satış fiyatını belirleyip arzulanan kâr tutarı çıkarılarak, ürünün üretilmesi gereken maliyet belirlenmektedir. Tasarım süreçlerinde esas olan, müşteriyi memnun edecek ürünün, hedef maliyet sınırları içinde üretilebilmesini temin etmektir [Kato,1997, ss.33-47].

Hedef maliyet yönetim sistemi bir kâr yönetim tekniği olduğu kadar aynı zamanda bir stratejik maliyet yönetim tekniğidir [Braxton, 1999, s.4]. Özellikle yalın teşebbüslerin belirleyici oldukları sektörlerde hedef maliyet yönetim sistemi, ürün geliştirme sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmektedir [Cooper ve Bruce, s. 89]. Söz konusu firmalar hedef maliyetlemeyi; yalnızca kârlı ürünlerin üretilmesini sağlayarak, firmanın rekabet şansını muhafaza ettiren ve tasarımcılardan üretim mühendislerine, pazar araştırmacılarından tedarikçilere

ürün tasarımında çalışanların koordinesini sağlayan bir disiplin olarak değerlendirmektedirler. Hedef maliyet yönetim sistemi yaygın bir tasarım dili oluşturarak tasarım çabalarının uyumlu hale getirilmesini temin etmektedir [Cooper ve Bruce, s. 91]. Hedef maliyet yönetim süreçlerinde maliyetler, tüm işletme birimlerinin üzerinde uzlaştığı yaygın bir tasarım dili olarak değerlendirilmektedir.

Pazarlama, tasarım, üretim departmanları ve firma tedarikçileri birbirleriyle aynı amaç doğrultusunda etkin bir iletişim içinde olacaklarsa, iletişimi temin edecek, ve her farklı birim tarafından kabul edilen ortak bir dil zorunlu olacaktır. İşte bu işlevi hedef maliyet yönetim sistemi gerçekleştirmektedir. Hedef maliyet yönetimi uygulamalarının yapılmadığı firmalarda, her bir farklı fonksiyonel departman, ürünü kendi bakış açısından değerlendiren kriterler oluşturmaktadır. Örneğin, müşteri ihtiyaçları ürün özellikleri açısından, ürün tasarım özellikleri fonksiyonellik açısından, tedarikçi özellikleri de parçalar bakımından dile getirilmektedir. Her bir fonksiyonel departmana ilişkin farklı anlayış veya değerlendirmeler farklı firma fonksiyonlarının bir amaç doğrultusunda uyumlu hale gelmelerini çok zorlaştırmaktadır.

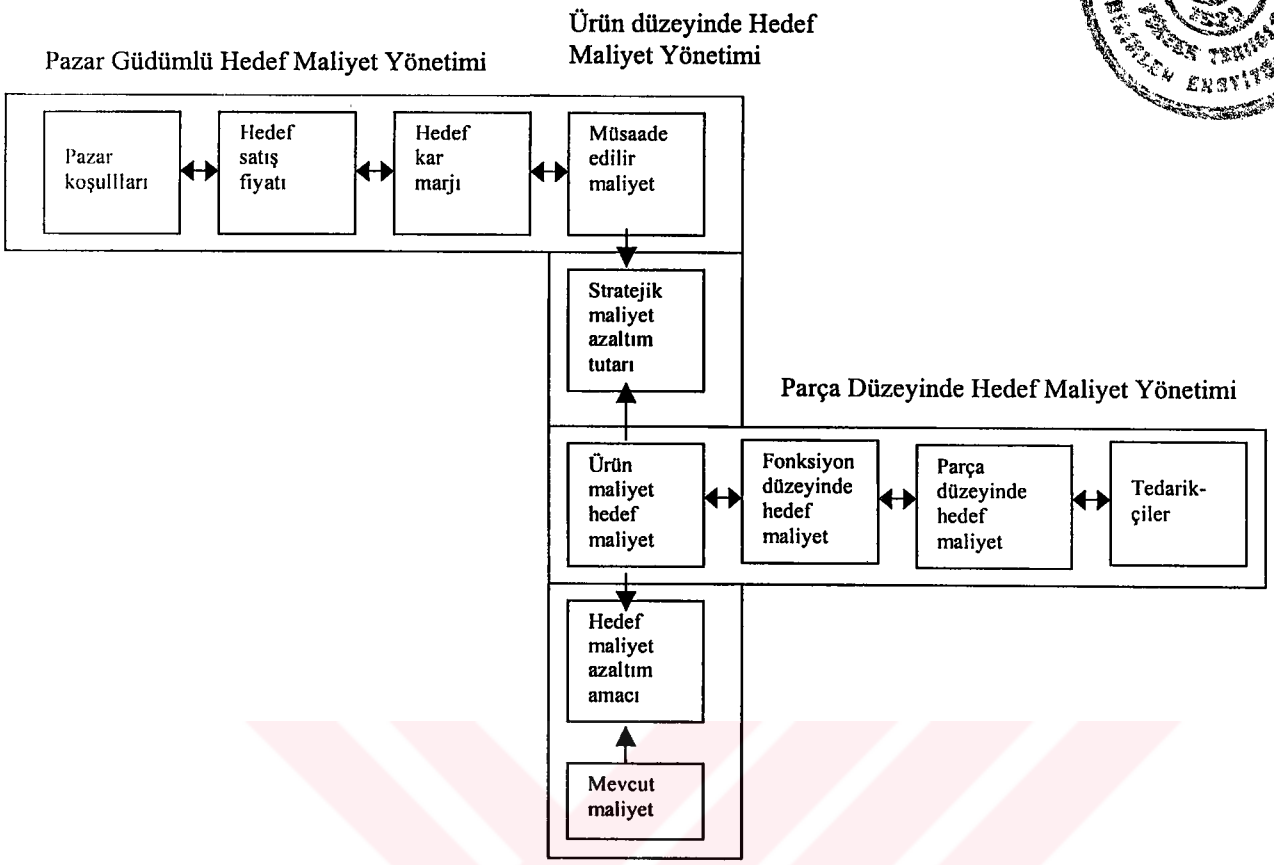
Her bir fonksiyonel departmanın ürüne ilişkin bakışları mükemmel olabilmektedir. Ancak bunların hiç biri belirli kâr amaçlarına ulaşılacağının garantisi olamamaktadır. Sonuç olarak görülmektedir ki tasarım çalışmalarında bağımsız olarak çalışılabilecek bir alan yoktur. Örneğin, herhangi bir parçanın veya alt sistemin tasarımında çalışan tasarımcı, o parça veya alt sisteminin müşteri nezdindeki değerine ve kaça mal olacağına ilişkin net cevaplar almak durumundadır. İşte hedef maliyet yönetim sistemi, tasarım proseslerinde çalışan herkesin -ortak dil olan hedef maliyetleri kullanarak- birbirleriyle etkin bir biçimde çalışabilecekleri çevreyi ve tasarımcıların, esas müşterilere ve gerçek pazar fırsatlarına odaklanmalarının sağlanmasına temel teşkil etmektedir. Etkinliğini sağlamak açısından, oldukça disiplinli olması gereken hedef maliyetleme süreçlerinin işleyişi şekil 2.2.'deki gibi şekillendirilebilir.

ürün tasarımında çalışanların koordinesini sağlayan bir disiplin olarak değerlendirmektedirler. Hedef maliyet yönetim sistemi yaygın bir tasarım dili oluşturarak tasarım çabalarının uyumlu hale getirilmesini temin etmektedir [Cooper ve Bruce, s. 91]. Hedef maliyet yönetim süreçlerinde maliyetler, tüm işletme birimlerinin üzerinde uzlaştığı yaygın bir tasarım dili olarak değerlendirilmektedir.

Pazarlama, tasarım, üretim departmanları ve firma tedarikçileri birbirleriyle aynı amaç doğrultusunda etkin bir iletişim içinde olacaklarsa, iletişimi temin edecek, ve her farklı birim tarafından kabul edilen ortak bir dil zorunlu olacaktır. İşte bu işlevi hedef maliyet yönetim sistemi gerçekleştirmektedir. Hedef maliyet yönetimi uygulamalarının yapılmadığı firmalarda, her bir farklı fonksiyonel departman, ürünü kendi bakış açısından değerlendiren kriterler oluşturmaktadır. Örneğin, müşteri ihtiyaçları ürün özellikleri açısından, ürün tasarım özellikleri fonksiyonellik açısından, tedarikçi özellikleri de parçalar bakımından dile getirilmektedir. Her bir fonksiyonel departmana ilişkin farklı anlayış veya değerlendirmeler farklı firma fonksiyonlarının bir amaç doğrultusunda uyumlu hale gelmelerini çok zorlaştırmaktadır.

Her bir fonksiyonel departmanın ürüne ilişkin bakışları mükemmel olabilmektedir. Ancak bunların hiç biri belirli kâr amaçlarına ulaşılacağının garantisi olamamaktadır. Sonuç olarak görülmektedir ki tasarım çalışmalarında bağımsız olarak çalışılabilecek bir alan yoktur. Örneğin, herhangi bir parçanın veya alt sistemin tasarımında çalışan tasarımcı, o parça veya alt sisteminin müşteri nezdindeki değerine ve kaça mal olacağına ilişkin net cevaplar almak durumundadır. İşte hedef maliyet yönetim sistemi, tasarım proseslerinde çalışan herkesin -ortak dil olan hedef maliyetleri kullanarak- birbirleriyle etkin bir biçimde çalışabilecekleri çevreyi ve tasarımcıların, esas müşterilere ve gerçek pazar fırsatlarına odaklanmalarının sağlanmasına temel teşkil etmektedir. Etkinliğini sağlamak açısından, oldukça disiplinli olması gereken hedef maliyetleme süreçlerinin işleyişi şekil 2.2.'deki gibi şekillendirilebilir.

T.C. YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ



Şekil 2.2 : Hedef maliyet yönetim Süreçlerinin Genel Görünümü
Kaynak : Cooper ve Slagmulder [1997]. Op. cit., s. 74.

Hedef maliyet yönetim süreçleri, müşteri isteklerinin ve söz konusu istek için ne kadar ödeyeceklerinin belirlenmesi ile başlamaktadır. Pazar analizi, hem yeni ürün yaşam alanının belirlenmesi hem de hedef maliyet yönetim süreçlerinin birinci adımını şekillendirmesi bakımından çok önemlidir. Hedef maliyet yönetim süreçlerinin ilk aşaması olan pazar güdümlü hedef maliyet yönetiminin amacı; yeni ürünün müsaade edilir maliyetini [Allowable Cost] belirlemektir. Hedef maliyet yönetim yaklaşımında müsaade edilir maliyetler, rekabetçi koşulların yeni ürüne uygun gördüğü maliyet tutarını, ürün tasarımcılarına aktarmakta kullanılmaktadır. Ürün tasarımcıları, ürün piyasaya sunulduğunda yaşam alanının içinde kalmasını temin etmek durumundadırlar.

Hedef maliyet yönetiminin ikinci kısmı olan ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi, yaşam alanı içinde tutulmaya çalışılan ürünlerin maliyetlerini istenilen düzeyde gerçekleştirmek için tasarımcıların yaratıcılıklarına odaklanmakta ve bu

faaliyetleri disiplin altına almaktadır. Ürün özellikleri ve kalitesinin yanı sıra, tasarımcıların yaşamsal üçlü karakterlerinin tümünü göz önünde bulundurmalarını temin etmektedir. Ürün düzeyinde hedef maliyetler belirlenir belirlenmez, hedef maliyet yönetim sürecinin son kısmına, parça düzeyinde hedef maliyet yönetim sürecine geçilmektedir. Bu aşamada, ürün düzeyindeki hedef maliyetler ürün parçalarına dağıtılmakta ve böylece firmanın içinde bulunduğu rekabetçi maliyet baskısı tedarikçilere yansıtılmaktadır [Dışardan Temin Edilecek Parçalar İçin][Lee, 1994, ss. 68-70]. Bundan sonra tedarikçiler, yeterli düzeyde kâr elde etmek için, firmanın dışardan temin ettiği parçaların istenilen özelliklerde [Fiyat, Fonksiyon, Kalite] teminini sağlayacak yol ve yöntemler bulmak durumda kalmaktadırlar. Ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi tasarımcıların yaratıcılıklarına odaklanıp onları disiplin ederken, parça düzeyinde hedef maliyet yönetim süreçleri tedarikçilerin yaratıcılıklarına odaklanıp disipline edilmelerini sağlamaktadır [Laseter, 1988, ss.27-31].

Hedef maliyet yönetim süreçleri toplu bir bakış açısıyla değerlendirildiğinde, sistemin işleyiş öncelikleri aşağıdaki soru cümleleriyle ifade edilebilmektedir [Cooper ve Slagmulder, 1997, ss. 87-101].

Firmanın uzun dönemli satış ve kâr hedefi nedir? Bu ilk soru firmanın stratejik amaçları ile ilişkilidir. Üst yönetimi hedef maliyet yönetim süreçlerine firmanın uzun dönemli satış ve kâr hedeflerini belirleyerek başlamaktadır. Bu hedefleri desteklemek bakımından müşteri ve rekabetçi eğilimleri detaylı analiz etmek suretiyle, uzun dönemli ürün planları hazırlanmaktadır. Tüketici ve rekabet eğilimlerinin analizinden maksat; firmanın uzun dönemli kâr ve satış amaçlarını gerçekleştirmesi kuvvetle muhtemel olan en uygun ürün çeşidini belirleyebilmektir.

Piyasaya sunulduğunda, yeni ürünün yaşam alanı neresi olacaktır? Şeklindeki ikinci soruya verilecek cevap; uzun dönemli ürün planındaki her bir ürünün analizi ile ilişkilidir. Hedef maliyet yönetim sistemine güvenen firmalar, gelecekte müşteri tercihleri ve rakip ürünlerin nasıl bir değişim göstereceğinin belirlenmesine yönelik olarak, pazar analizlerine ciddi boyutlarda kaynak tahsis etmektedirler. Piyasaya yeni ürün sunmaktan maksat; doğru fiyatta ve doğru

zamanda yani, yaşam alanının içinde kalan ürünleri rakip ürünlerden daha fazla müşteri memnuniyeti sağlayacak hale getirmektir. Ürün yaşam alanının gelecekteki biçimini tahmin etmek ve buna uygun olarak yapılanmak, müşterilerle yakın etkileşim içinde bulunulmasını gerektirmektedir.

Hedef kâr marjı nedir? Şeklindeki üçüncü soru yeni üründen kazanılması zorunlu olan kâr tutarının belirlenmesine yöneliktir. Yeni ürünün hedef kâr marjını belirlemeye esas olacak tipik bir başlangıç noktası, geçmişte, benzer ürünlerden elde edilen kâr tutarları veya yüzdeleridir. Eğer yeni ürünle ilgili çoğu koşullar ve özellikler eski ürünle benzerse, eski ürünün kâr marjı yeni ürün hedef maliyetinin hesaplanmasına yönelik bir başlangıç noktası olarak kullanılmaktadır.

Rakip ürünlerin rekabetçi avantajları geçmiş kâr marjlarının değiştirilmesini gerektirebilmektedir. Firma, piyasaya süreceği ürünün rakip ürünlerin önünde yer alacağına inanıyorsa, satış fiyatını dolayısıyla kâr marjını yükseltebilir. Aksine, rakiplerine nazaran firma ürünü daha düşük özellikler içeriyorsa, satış fiyatı ve kâr marjı azaltılmaktadır.

Bir ürünün hedef maliyeti her zaman, basitçe, hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılmasıyla ulaşılan rakam değildir. Ürünün gerektirdiği sermaye yoğunluğu ve üretim maliyetlerinin azaltılabilme imkanlarının varlığı, bazen yeni düzenlemeler yapılmasını zorunlu kılabilmektedir. Yeni ürünün gerektirdiği sermaye yoğunluğu ve Ar–Ge harcamalarının yüksek olması halinde, gerekli olan kâr marjı bu harcamaların yanında üretim maliyetlerini de karşılayacak düzeyde tutulmaktadır. Bu tip firmaların hedef maliyet yönetim sistemleri, ürünün yaşamı süresince gerçekleşecek kârlılık analizlerini de kapsamak durumundadır. Söz konusu firmaların ürün kârlılık analizlerini de kapsayan hedef maliyet yönetim sistemleri, hedef satış fiyatını ve beklenen satış miktarı ile, yeni ürünün yaşamı boyunca sağlayacağı katkı miktarını belirlemek için kullanılmaktadır. Şayet bu katkı ürün için yapılan yatırım maliyetlerini karşılamaya ve uygun bir kâr bırakmaya yeterli düzeyde ise, ürünün üretimine devam edilmekte, aksi takdirde ürün yeniden tasarıma gönderilmektedir.

Üretim aşamasında ürün maliyetlerini önemli ölçüde düşürebilen firmalar farklı bir yaşam ömrü analizi yapmaktadırlar. Bu tür firmalar için, ürünün satış fiyatı ürün ömrü boyunca beklenen kazanç düzeyini yansıtmaktadır. Bu nedenle satış fiyatı, başlangıçtaki üretim maliyetleri ile karşılaştırıldığında düşük olabilmekte ve başlangıçtaki kârlar çok düşük düzeyde kalabilmektedir. Bu tür bir sorun, ürünün yaşam boyu kârlılık hesaplamalarında beklenen maliyet indirimini de kapsayan bir analiz gerçekleştirilmek suretiyle giderilmektedir. Üründen sağlanacak kârın yeterliliği söz konusu analiz yoluyla görülmektedir.

Firmanın ürün çeşidi belirlenir belirlenmez, beklenen satış miktarına dayalı olarak her bir ürün için kâr planları hazırlanmaktadır. Bu planlarda ürünün hedef satış fiyatı, hedeflenen kâr marjı, toplam satış gelirleri ve satışlardan elde edilecek kâr miktarı bulunmaktadır. Her bir ürüne ilişkin kâr planlarının bir araya getirilmiş hali işletmenin genel satış ve kâr amaçlarına ulaşılıp ulaşılmayacağı konusunda bir kontrol imkanı sağlamaktadır. Her bir ürüne ait kâr planları kabul edildikten sonra, yine her bir ürünün hedef satış fiyatından hedef kâr marjı çıkarıldıktan sonra söz konusu ürün için müsaade edilebilir maliyete ulaşılmaktadır [Allowable Cost].

Hangi düzeyde maliyet indirimi gerçekçidir? Şeklindeki dördüncü soru yalnızca ulaşılabilir maliyet indirimlerinin amaçlanmasını sağlamaktadır. Hedef maliyet yönetim uygulamalarının başarılı olması bir çok şarta bağlı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, hedef maliyetlerin objektif bir sürecin sonucunda belirlendiklerini tasarımcıların kabul etmeleri gerçeği; ikincisi de, maliyet indirimi hedeflerinin önemli fakat çoğu zaman elde edilebilir [Ulaşılabilir] düzeyde olmaları gerçeğidir. Maliyet indirim hedefleri imkansız çabalarla değil fakat ciddi çabalarla ulaşılabilir olmalıdır. Başarının üçüncü koşulu ise, ürün fonksiyonlarının gerektirdiği hususların açık bir biçimde anlaşılmış olmasında yatmaktadır.

Hedef maliyet yönetim sistemi uygulanan çoğu firmada, sistemin şu genel kuralına çok ciddi bir biçimde bağlı kalınmaktadır: "Ürün hedef maliyeti kesinlikle aşılamaz" [Cooper ve Bruce, s. 96.]. Bu kural olmaksızın HMY sistemi etkinliğini kaybetmektedir. Hedef maliyetler kesinlikle aşılamaz genel kuralının temel amacı; ürün fonksiyonlarında, tasarımcıların, *şu özelliği de ilave edersek maliyet çok az*

artmakla birlikte ürün daha iyi olacak şeklindeki uygulamalarına engel olmaktır. Gerekli olan işlevsellik ve kalite düzeyi iyice anlaşılmak zorundadır. Çünkü, bir üründe maliyet azaltmanın en kolay yolu fonksiyonlarını [İşlevler-Özellikler] azaltmaktır. Hedef maliyetlere ulaşmada bazı ürün fonksiyonlarını ortadan kaldırmak gerekli iken, ürün fonksiyonlarının kabul edilebilir düzeyden daha aşağıya düşmemesi için azami ihtimam gösterilmek zorundadır. Çünkü, bilindiği gibi, minimum kabul edilebilir fonksiyonellik içermeyen ürünler, kalite ve fiyat nitelikleri ne olursa olsun, ürün yaşam alanlarının dışında kalmaktadırlar [Cooper, 1994, s.26].

Maliyet indirim hedeflerimize nasıl ulaşabiliriz? Sorusu başta değer mühendisliği olmak üzere; HMY sistemi çerçevesinde bir çok tekniğin uygulanmasını gerektirmektedir. Değer mühendisliği [Value Engineering] mal ve hizmetlerin fonksiyonlarını analiz eden ve hedef maliyet düzeyinde bu fonksiyonları gerçekleştirmenin yöntemlerine odaklanan organize çabalar bütünüdür.

Değer mühendisliği tekniği, yaşamsal üçlünün iki belirleyici karakteri olan ürün fonksiyonları ve maliyetleri arasında denge kurulmasına yardımcı olmaktadır. Değer mühendisliği uygulamalarından maliyetleri minimize etmesi beklenmemekte, önceden belirlenen miktarda maliyet indiriminin sağlanmasıyla yetinilmektedir.

Hedef maliyetin esnetilmesini gerektirecek olağanüstü şartlar var mıdır? Sorusu firmanın ürün için belirlediği kâr hedeflerini azaltarak ve böylece hedef maliyette bir rahatlama sağlayacak özel şartların belirlenmesini gündeme taşımaktadır. Bazen hedef maliyetlerinin üzerindeki bir maliyetle ürün üretmek zorunda kalınabilmektedir. Bu ürünler HMY sistemi açısından çok önemli olan genel kuralı bozmuş gibi değerlendirilebilir. Fakat -genellikle- bu tür ürünlerin satış fiyatı gelecekteki ilave gelirleri kapsamamaktadır. Bu durumda, söz konusu ürünlerin hedef maliyetleriinin üzerinde bir maliyetle sunulması firma açısından yararlı olarak değerlendirilebilmektedir.

Maliyet indirim miktarını ürün parçaları arasında nasıl dağıtabiliriz? Şeklindeki son soru, maliyet indirim hedefini ürün parçaları düzeyinde nasıl belirleyebileceğimizle ilişkilidir. Yeni ürünün hedef maliyeti belirlenir belirlenmez,

çok fonksiyonlu ürün tasarım takımları tarafından parça ve fonksiyon hedef maliyetlerini belirlemek için dağıtılmaktadır. Maliyet indirim hedefi önemli ürün fonksiyonları ve parçaları arasında eşit olarak dağıtılmamaktadır. Geçmiş eğilimler, rekabetçi değerlendirmeler ve diğer veriler her bir parça veya ürün fonksiyonundan ne kadar maliyet indiriminin yapılacağını belirlemekte kullanılmaktadır. Bu hususu temin için tekrarcı bir süreç kullanılır ve parça ve fonksiyon düzeyinde hedef maliyet belirlendikten sonra, bunlar ürün hedef maliyetine ulaşmak açısından toplanırlar. HMY sistemi uygulanan pek çok firmada, yeni ürünün temel niteliklerini belirlemek baş mühendisin sorumluluğu olarak değerlendirilmektedir. Temel nitelikler, ürün piyasaya sunulduğunda başarılı olmamasını temin edecek özelliklerdir. Daha rahat fakat daha spor sürüş imkanı, bir otomobil için bu tür temel nitelikler olarak değerlendirilebilir. Tasarım takımı bu temel özelliklere daha fazla maliyet tahsis edecektir. Fakat hedef maliyet yönetimi genel kuralı çerçevesinde, ürünün bir özelliğini geliştirmeye tahsis edilen kaynaklar [Maliyet], yine o ürünün bir başka özelliğinden kazanılmış kaynaklar olmaktadır. Büyük ölçüde, kendisinden maliyet indirimi sağlanacak ürün nitelikleri, ürünün ikincil niteliklerini oluşturacaktır [Cooper ve Slagmulder, 1997, s.91].

Hedef maliyet yönetim süreci birbiri ardına sorulup cevabı verilen düz bir süreçten oluşmamaktadır. Aksine, oldukça tekrar gerektiren bir süreç konumundadır [Monden ve Hamada, 1996, ss.16-25]. Firmanın uzun dönemli kâr hedeflerine ulaşabilmek, ürün fonksiyonlarının, kalitesinin ve satış fiyatının tekrar tekrar takdir edilmesini gerektirdiği için, hedef maliyetlerin belirlenmesi genellikle sürekli tekrarlanan işlemler gerektirmektedir.

Hedef maliyet yönetim [HMY] sistemini bir bütün olarak değerlendirdiğimiz bu kısımdaki açıklamalarımıza, sistemin ilgi odağını oluşturan maliyetleri belirleyerek son vermenin yararlı olacağı inancındayız. Hedef maliyet yönetim sistemi esas olarak direkt maliyetlerle ilgilenmesine rağmen, sistem, endirekt maliyetlerin azaltılmasına yönelik olarak da kullanılabilmektedir [Brauch, 1994, ss.45-49]. Her iki maliyet unsuru arasındaki büyük fark, direkt maliyetlerin her bir üründen etkilenmeleri söz konusu iken, yani her bir üründeki değişiklikler ilgili direkt maliyetleri doğrudan etkilerken, endirekt maliyetlerdeki azalmanın birkaç

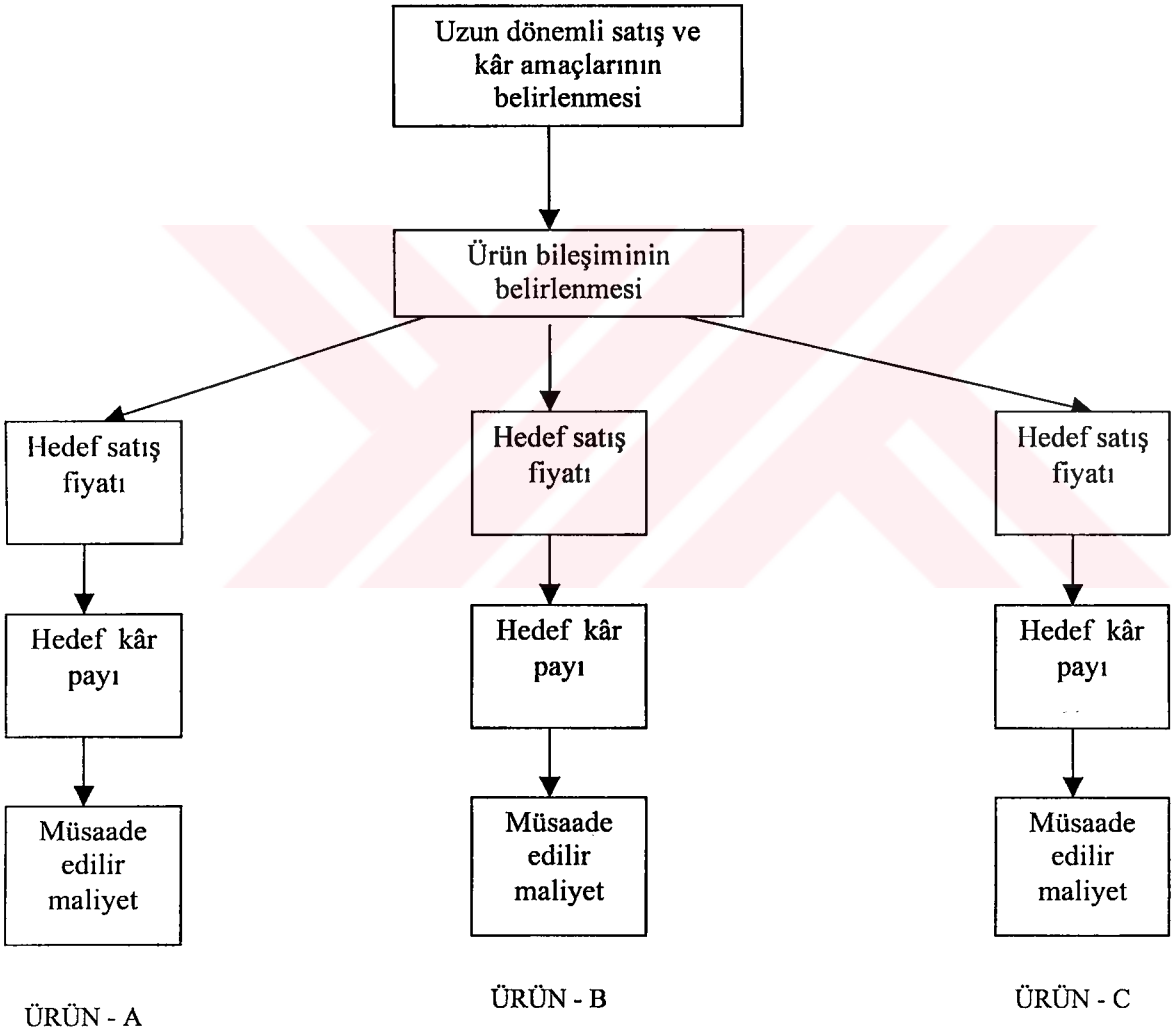
ürünün tasarımında yapılan değişikliklerden sonra meydana gelmesidir. Daha özet bir ifadeyle, ürünle ilgili direkt maliyetlerde indirim hemen gerçekleşmesine karşın, endirekt maliyetlerdeki indirim bir süreç gerektirmektedir. Örneğin, herhangi bir ürünü oluşturan parça sayısının azaltılması ürünün direkt maliyetlerini çoğu kez hemen azaltırken, parça yönetimi ile ilgili iş yükünü yeterli düzeyde azaltmayabilecektir. Eğer bir kaç yeni ürün daha az parçadan oluşur hale getirilirse, parça yönetimi ile ilgili iş yükündeki azalma önemli düzeye ulaşacak ve endirekt maliyetlerde buna bağlı olarak azalma gözlenecektir. Sistemin dolaylı maliyetleri azaltmaya yönelik olarak yoğunlaştığı alanlar, ürünlerdeki malzeme çeşitliliğini azaltmak, ürünlerdeki parça sayısını azaltmak ve ürünlerdeki ayırt edici özellikleri ortadan kaldırmadan aynı parça kullanımını yaygınlaştırmak başlıklarında sınıflandırılabilmektedir.

Hedef maliyet yönetim sistemine bu genel bakıştan sonra, pazar güdümlü hedef maliyet yönetimi, ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi ve parça düzeyinde hedef maliyet yönetim olarak üç ana kısma ayırdığımız sistemin, detaylı analizine geçebiliriz.

2.2. PAZAR GÜDÜMLÜ HEDEF MALİYET YÖNETİMİ

Hedef maliyet yönetim sistemi üç ana kısımdan oluşmaktadır. HMY uygulamalarının ilk adımını, amacı yeni ürünlerin müsaade edilir maliyetlerini [Allowable Cost] belirlemek olan *pazar güdümlü hedef maliyet yönetimi* [Market-Driven Costing] oluşturmaktadır [Monden ve Hamada, 1991, s. 18]. *Müsaade edilir maliyet*; hedef fiyatından satıldığında, istenilen düzeyde kâr bırakması için ürünün üretilmesi gereken maliyet miktarıdır. Hedef maliyet yönetim sisteminin ikinci kısmı *ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi* olup [Product - Level Target Costing]; amacı, ürün düzeyindeki hedef maliyetleri belirlemektir. Sistemin son ana kısmı, amacı, parça düzeyinde hedef maliyetleri belirlemek olan *parça düzeyinde hedef maliyet yönetimidir.*

Hedef maliyet yönetim sisteminin pazar güdümlü hedef maliyet yönetim aşaması, müşterilere ve ihtiyaçlarına odaklanmaktadır. Yeni ürünün müsaade edilir maliyeti, pazardaki rekabetçi baskıyı ürün tasarımcılarına ve tedarikçilere aktarmak için kullanılmaktadır. Hedef maliyet yönetim sisteminin amacı; üründen -ömrü boyunca- uygun bir kâr elde etmek olduğu için, ürünün oluşumu maksadıyla yapılan Ar-Ge ve benzeri harcamalar ile ürünün satış fiyatında meydana gelecek azalmalar ve üretimi boyunca üretim maliyetlerinde oluşacak artışları karşılayabilmek maksadıyla yaşam boyu maliyetleme [Life-Cycle Costing]prensibi göz önünde bulundurulmaktadır [Artto, 1994, s.30].



Şekil 2.3 : Pazar güdümlü Hedef maliyet yönetim Süreçleri

Hedef maliyet yönetim sisteminin birinci kısmı olan pazar güdümlü hedef maliyet yönetim sürecine ilişkin işlemler, şekil 2.3'te toplu olarak gösterilmektedir.

Pazar güdümlü hedef maliyet yönetimi bir birini izleyen beş basamağa ayrılabilmektedir. Uzun dönemli satış ve kâr hedeflerinin belirlendiği birinci aşama, HMY sisteminin bir kâr yönetim tekniği olma boyutunu öne çıkarmaktadır [Ansari ve Bell,1995]. İkinci basamak, ihtiyaçları belirlenen müşteri kitlesinden maksimum kârlılığı sağlayabilecek ürün bileşiminin belirlenmesine yöneliktir. Bu süreçte piyasaya sunulacak her bir ürün için ürün yaşam alanları belirlenmektedir. Yaşam alanı belirlenen ürünler için hedef satış fiyatlarının belirlenmesi, pazar güdümlü HMY'nin üçüncü aşamasında gerçekleştirilmektedir [Huefrer, 1995, ss.27-30]. Firmanın uzun dönemli kâr hedefinin gerçekleştirecek kâr marjının belirlenmesi dördüncü safhada gerçekleştirilmektedir. Yüksek yatırım maliyeti gerektiren veya üretim maliyetleri -ürün ömrü süresince- önemli değişiklikler gösteren ürünlerle ilgili kâr marjının belirlenmesi yaşam boyu maliyetlerin göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir. Bu basamaktaki işlemler tamamlanır tamamlanmaz, bir sonraki aşamada, yani son aşamada, hedef satış fiyatından hedef kâr marjına ilişkin tutar çıkarılmak suretiyle ürünün müsaade edilir maliyeti hesaplanmaktadır. Aşağıdaki açıklamalarda söz konusu süreçlere ilişkin detaylar yer almaktadır.

2.2.1. Uzun Dönemli Satış ve Kâr Hedeflerinin Belirlenmesi

Hedef maliyet yönetim süreçleri, firmanın uzun dönemli satış ve kâr hedeflerinin belirlenmesi ile başlamaktadır. HMY uygulamalarının temel amacı; her bir ürünün, yaşamı boyunca, firmanın planlanan kâr hedefine katkıda bulunmasını temin etmektedir. Firmanın kâr ve satış planlarının güvenilirliği HMY disiplininin oluşturulmasında en önemli faktör konumundadır. Söz konusu planların güvenilirliğini sağlayan faktörlerin ilki, ilişkili tüm verilerin dikkatli analizler neticesinde oluşturulmasıdır. Yalnızca gerçekçi planların kabul edilmesi ve plan geçerliliğinin her aşamada test edilmesi planların güvenilirliğini sağlayan diğer faktörler olmaktadır.

Satış ve kâr planları için gerçekçi verilerin temini, satış ve kârlılığı etkileyen tüm unsurların değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu maksatla ilgili veriler, şirket planları, teknoloji değerlendirmeleri, genel iş ortamının analizi, satışlarla ilgili

sayısal veriler, tüketici eğilimleri hakkında niteliksel veriler ve rekabetçi koşulların analizi olmak üzere altı kaynaktan sağlanmaktadır. Bu verilerin birleştirilmesi gerçekçi ürün planlarının yapılmasını temin etmektedir [Johanson ve Nonaka, 1987, ss.16-22].

Firma planlarının gerçekçiliği için plancıların çok büyük özen göstermeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, HMY sisteminin tümü anlamını kaybetmektedir [Kato ve Germain, 1995, s. 39]. Uzun dönemli kâr planları, genel olarak, firma üst yönetimince ulaşılabilir tutarlar göz önünde bulundurularak realize edilmektedir. Tüm firma için, stratejik tercihlerden de beslenen, ortalama bir kâr yüzdesi belirlemek ya da her bir ürün veya ürün grupları için farklı oranlarda kâr yüzdesi belirlemek alternatif uygulamalar arasındadır. Her bir ürün veya ürün grubu için ayrı kâr yüzdeleri belirlenirken, koşulları benzer geçmiş tecrübelerden yararlanılmaktadır [Cooper, 1994, s.144].

Gerçekçi planlara yönelik ikinci husus, firmanın hedef satış miktarına ulaşma yeteneğini belirlemektir. Bu maksatla genellikle satış bölümleri, geçmişteki satış miktarları, pazar eğilimleri ve rekabet edilen ürünler esas alınarak, beklenen üretim miktarını ve ulaşılabilir satış rakamını belirlemektedirler. Bu çerçevede gerçekçi değerlendirmeler iyimser değerlendirmelere her zaman tercih edilmektedir. Planların uygulanabilirliği yoğun bir değerlendirme sürecini gerektirmektedir. Bu süreç, her bir ürüne ilişkin beklenen satış ve kâr miktarları ile bu tahminlerin üretim ve Ar-Ge'ye getireceği maliyet yükleri gibi konuların incelenmesini kapsamaktadır. Esas olarak, Ar-Ge ve ürün planlama bölümlerinden oluşan bir grup bu değerlendirmeleri yönetmektedir. Ürün planlarının kabul edilirliği anlaşıldığında, üretim bölümü elemanlarının da değerlendirmelere katılımı sağlanmaktadır. Değerlendirme görüşmeleri tamamlandığında, Ar-Ge, pazarlama, üretim ve ürün planlaması bölüm yöneticilerinin katılımıyla oluşacak bir toplantıda ürün planları resmen kabul edilmektedir. Bu süreç, plan gereklerinin hızla yapılması gerektiğinin göstergesi olmaktadır [Monden ve Hamada, 1991, ss. 16 – 25].

Ürün kâr marjının gelişim seyrine ilişkin değerlendirmeler, gerçekçi kâr ve satış planlarının temini sağlayan bir kontrol faktörü olarak kullanılmaktadır. Bu

çerçevede kâr marjlarında oluşacak olası azalmaların firmanın genel kâr amacına ulaşılmasında bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını araştırılmaktadır.Bu araştırmanın amacı, önerilen ürün bileşiminin [Product Mix] uygunluğunu yani, firma tahmin edilen satış seviyesini korudukça, hesaplanan kârların- bir ürünün satış miktarı ve kâr marjındaki dalgalanmalara bakılmaksızın- elde edilip edilemeyeceğini belirlemektir [Kato ve Germain, 1995, s. 39].

Uzun dönemli kâr ve satış planların oluşturulmasına gösterilen büyük özen, planları HMY sistemi içindeki önemini göstermektedir. Uzun dönemli planlar HMY fonksiyonlarının yerine getirileceği uygun bir ortam oluşturmaları bakımından çok önemlidirler. Planların kesinleşmesinden sonraki aşama, plan hedeflerini gerçekleştirecek ürün bileşiminin belirlenmesidir. En önemli husus, uzun dönemli plan hedeflerini gerçekleştirmektir. Ürün bileşiminin genel kâr hedeflerini gerçekleştiremeyeceği değerlendiriliyorsa, genel kârlılığı artırıcı önlemlere başvurulmaktadır [Jakson, 1998, ss 36-37]. *Ürün maliyetlerinin azaltılması, pazarlama bölümünün bazı ürünlerle ilgili olarak fiyat artışları gerçekleştirmesi ve düşük kâr marjlı ürün fonksiyonlarının azaltılması* söz konusu önlemlerin başlıcalarındandır. Kâr artırıcı önlemlerin başarısızlığı halinde kâr planı değiştirilmektedir.

2.2.2. Ürün Bileşiminin Belirlenmesi

Ürün çeşitlerinin başarılı olması için, mümkün olduğunca çok sayıda müşteri ihtiyacını karşılayacak biçimde planlanmaktadır. Ürün çeşitleri, belirtilen öneminden dolayı, müşteri tercihlerindeki değişimlerin analizi yoluyla belirlenmektedir. Örneğin bazı firmalarda yeni ürünlerin temel özellikleri, müşterilerinin ürünlerde görmek istedikleri özeliklerin belirlenmesi suretiyle oluşturulmaktadır [Zairi ve Youssef, 1995, s10]. Yine aynı şekilde, müşterilerin ürünle ilgili beklentilerin bilinmesi, pazarın bu özellikler bakımından bölümlenmesine ve her bölümün ihtiyaçlarını karşılayacak ürünlerin tasarlanmasına imkan vermektedir.

Ürün çeşitliliğinin iyi belirlenmesini teminen kullanılan tekniklerden birisi ürün matriksleridir. Tasarım aşamasından önce hazırlanan ürün matrikslerinde,

ürünün sunulacağı büyük pazarlar, ürünün biçimi, çeşitli fiyat düzeyleri, hedef müşteri kitlesi ve gelir düzeyleri ve benzeri bilgilere yer verilmektedir. Ürün matrikslerinde yer alacak bilgiler hem yeni ürünler hem de mevcut ürünlerin pazardaki pozisyonlarının dikkatle incelenmesi suretiyle temin edilmekte ve bu aşamada Kalite Fonksiyon Biçimlendirilmesi [Quality Function Deployment] tekniği yoğun olarak kullanılmaktadır [Hales ve Staley, 1995, ss.1-3].

Ürünlerden beklenen kârın gerçekleşmesi, o ürünün uygun miktarda satışının yapılabilmesine bağlıdır. Bu amaca ulaşmak için ürün bileşimini maksimum kârlılığı sağlayacak şekilde oluşturulması gerekmektedir. Doğru ürün çeşidinin belirlenmesi, firma koşullarına göre, bazen mevcut ürün sayısının azaltılmasını, bazen de mevcut ürün sayısının artırılmasını gerektirebilmektedir. Özellikle çok fazla ürün çeşidinin üretim ve dağıtım maliyetlerini artırdığı ve yeni ürün sunma maliyetlerinin yüksek olduğu firma koşullarında, daha az ürün sayısıyla rekabet etmek daha anlamlı görülebilmektedir. Diğer yandan, ürün eksikliğinin müşteri kayıplarına yol açtığı firma koşullarında ise, belirtilenin aksine bir tavır takınılmaktadır.

Piyasaya sunulacak ürün çeşidi tesbit edildikten sonra -tüketici analizleri yardımıyla- her bir ürünün yaşam alanı belirlenmektedir. Bilindiği gibi bir ürünün yaşam alanı [Survival Zone], bu ürün için fiyat, işlev [Özellikler] ve kaliteden oluşan yaşamsal üçlü sınırlarının belirlenmesi suretiyle oluşturulmaktadır. Aşağıda söz konusu belirlemeye ilişkin detaylar yer almaktadır.

2.2.3. Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

HMY süreci, belirli bir hedef satış fiyatının belirlenmesini gerektirmektedir. Sistemde belirleyici olması bakamından söz konusu fiyat çok önemlidir. Firmalar aynı ürünü farklı ülkelerde farklı fiyattan sattıklarında, ortalama satış fiyatı esas alınmaktadır. Sistem içindeki belirleyiciliğinin doğal bir sonucu olarak, hedef satış fiyatını belirleme süreci çok detaylıdır. Hedef satış fiyatı, gerçekleşmesi muhtemel pazar koşulları hesaba katılarak belirlenmektedir [Huefrer, 1995, ss.1-3]. Bu durum iç ve dış faktörler olarak sınıflandırılabilecek pek çok faktörün değerlendirilmesini gerektirmektedir.

İç faktörler, söz konusu ürünün ürün bileşimi matriksi içindeki konumunu ve ürünle ilişkili olarak üst yönetimin stratejik hedeflerini kapsamaktadır. *Dış faktörler* ise, firmanın imajı, ürünle ilgili müşteri sadakati düzeyi, rakip ürünlerle kıyaslandığında, ürünün beklenen kalite ve fonksiyonları, ürünün tahmin edilen pazar payı ve rakip ürünlerin olası fiyatları gibi hususları içermektedir.

Hedef satış fiyatını belirleme sürecinin esasını, takdir edilen değer kavramı oluşturmaktadır [Perceived Value]. Yeni ürünler için müşterilerden daha fazla ödeme yapmalarını beklemek ancak söz konusu ürünler için takdir edilen değerin daha yüksek olması halinde mümkün olabilecektir. Bu nedenle, eskisine nazaran yeni ürün fonksiyonlarının değerinde herhangi bir değişiklik yoksa, perakende satış fiyatının aynı tutulması genel bir prensip olarak kabul edilmektedir.

hedef satış fiyatının belirlenmesinde kullanılan bir yöntem, ***artış yaklaşımı tekniğidir***. Bu anlayış çerçevesinde, hedef satış fiyatını belirleme süreci yeni ürüne esas teşkil eden mevcut bir ürünün satış fiyatı ile başlamakta ve yeni ürünün müşteri nezdinde oluşturacağı değer artışına göre de yeniden ayarlanmaktadır. Yeni bir ürünün hedef satış fiyatı, mevcut benzer ürün fiyatlarının ve geliştirilen fonksiyonlardan dolayı oluşan değer artışının bir bileşimi olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, klima ilave edilmiş yeni bir otomobilin fiyatı, diğer özellikler aynı olmak kaydıyla, yeni fonksiyonun müşteri tarafından takdir edilen değeri kadar yükselecektir. Yeni ürünün müşteri nezdinde oluşturacağı değer artışı, pazar koşulları analiz edilerek belirlenmektedir. Otomotiv sektörünü göz önüne aldığımızda, sektördeki olgunluk yüzünden, çoğu yeni otomobil özelliklerinin [fonksiyon] mevcut model ürünlerde de bulunduğu görülecektir. Klimanın standart bir özellik olarak değerlendirilmesi durumunda, bu fonksiyonun oluşturduğu değer artışı, klima özelliği seçimlik diğer ürünlerin liste fiyatları görülerek belirlenmektedir. Nadir olmakla birlikte, böyle seçimlik tercihin mevcut olmaması durumunda, tasarımcılar ya da pazarlama uzmanları ilave edilen yeni özellik için müşterilerin ne kadar ödeme yapacaklarını belirlemek durumunda kalmaktadırlar.

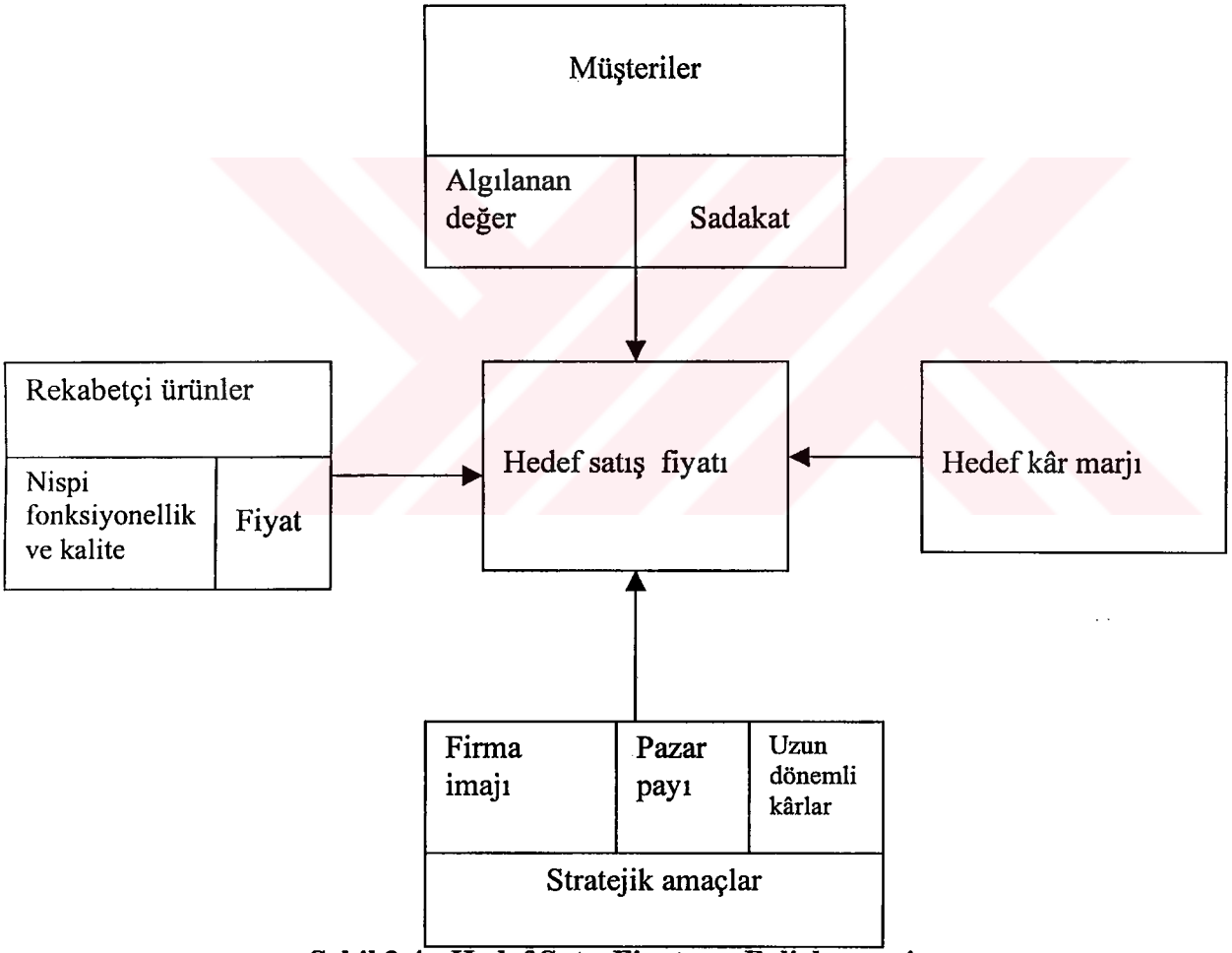
Hedef satış fiyatı belirlenirken, fiyat ile ürün özellikleri arasındaki etkileşim dikkatle analiz edilmektedir. Hedef satış fiyatı belirlenirken ve ürün işlevlerinin ne ölçüde artırılması gerektiğine karar verilirken, maksimum fonksiyonellik sınırları

hesaba katılmak durumundadır. Amacın, hedeflenen fiyattan, beklenen miktarda satış yapacak şekilde ürün sunmak olduğu unutulmamalıdır. Bazen ilave edilen fonksiyonların gerektirdiği fiyat artışları fonksiyonların değerine eşit olmayabilir. ürünle ilgili firma stratejisi ve rakip firmaların fiyatlama stratejileri bu sonuç üzerinde etkili olmaktadır. Ürün fonksiyonları standart özellik olarak değerlendirildikçe, yeni ürün fonksiyonları maksimum gerçekleştirilebilir sınıra kadar yükseltilmelidir. Bu üst limite ulaşıldıktan sonra, ürün fonksiyonlarını artırmanın potansiyel yararı satışları artırmasıdır. Bu strateji, "yaşam alanı içinde fakat fonksiyonelliği mümkün olduğu kadar maksimum gerçekleştirilebilir düzeyde ürün sunmak" şeklinde özetlenebilir.

Müşteri nezdindeki değer artışı ile ilişkili olarak meydana gelen fiyat artışları, rakip ürünlerin ve bu ürünler için takdir edilen değerin varlığı ile dengelenmektedir. Yeni ürünün satış fiyatı, sadece bu ürüne müşteri tarafından takdir edilen değerinin eski ürünlerden fazla olması durumunda değil, rakip ürünlerden de fazla olması durumda yükseltilebilecektir. Pazarın fiyat düzeyini belirlediği piyasalarda, yeni ürünlerin fiyatı rakip ürün fiyatlarına yakın olarak belirlenmektedir. Şayet yönetim yeni ürünün rakip ürünlerden daha yüksek fonksiyonlar ihtiva ettiğine inanıyorsa, fiyatı rakiplerinden daha yüksek, aksi durumda daha aşağı düzeyde tutacaktır. Pazara yeni bir ürün sunulduğunda, rakipler, ya reklamlarını artırmak ya da düşük fiyattan yeni bir ürün sunmak yoluyla kendi ürünlerini yeniden fiyatlandıracak biçimde davranmaktadırlar [Oster, 1994].

Hedef satış fiyatını belirleme görevinin zorluğu, esas olarak, birbirinin devamı niteliğindeki [Product Generation] ürünler arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Bu görev daha önceki ürünlerle drekt [Doğrudan] bir bağlantı kurulamayacak kadar yeni bir ürün sunulduğunda özellikle güçleşmektedir. Bu gibi durumlarda hedef satış fiyatı, kabul edilebilir pazar fiyatının belirlenmesi suretiyle oluşturulmaktadır. Kabul edilebilir pazar fiyatı, ürünün çekiciliğini araştıran ve rakip ürünle de karşılaştıran bir dizi pazar araştırmaları ve analizleri yoluyla belirlenmektedir.

Ürün fiyatını belirlemek adına çok az bir fiyat serbestisinin bulunduğu bazı sektörlerde problem, değişik bir özellik arzetmektedir. Bu gibi durumlarda, ürünün *özel* veya *ayırıcı* özelliğinden yararlanılarak fiyat belirlenmektedir. Ürün planın hazırlanması sürecinde, rekabet ve teknolojik koşullar değerlendirilirken, fiyat düzeyi ile ayrıcı özellikler arasındaki ilişki belirlenmektedir. Bazı pazarlarda fiyat / fonksiyonellik dengesi belirli fonksiyonlar düzeyinde zamanla fiyatların düşeceği anlamına gelebilmektedir. Yani, ürün özellikleri mevcut seviyesini korudukça, fiyat düşebilmektedir. Bu durumda, fiyat düzeyini korumak, mevcut fonksiyonların maliyetlerini düşürüp ürüne yeni özellikler eklemeyi gerektirmektedir.



Şekil 2.4 : Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi

Hedef satış fiyatları belirlenirken, firmanın ürün nedeniyle elde etmek istediği pazar payı ve kâr tutarı ile korunmak istenen firma imajı hesaba katılmak zorundadır. Fiyatlar düştükçe, pazar payı yükselir. Fakat, satış fiyatını belirli bir seviyenin altına düşürmek, satışları artmasına karşın, kârlılığın azalmasına yol

açacaktır. Bu nedenle, hedef satış fiyatı, firmanın uzun dönemli kâr amacını da garanti etmek zorundadır. Firmanın ürünleri yoluyla korumak istediği imajının da gözden uzak tutulmaması çok önemlidir. Eğer firma piyasada yüksek değerli bir ürün imajı oluşturmak istiyorsa, bu imajı güçlendirmek adına ürün fiyatını düşük tutulabilir. Şayet firma teknolojik üstünlük imajını tesis etmek veya güçlendirmek istiyorsa, fiyatları artırılabilir. Görüldüğü gibi, hedef satış fiyatının belirlenmesi *pazar payı, kârlılık ve firma imajı* gibi stratejik alternatifler açısından firmanın yaptığı stratejik tercihleri yansıtmaktadır. Bir bütün olarak hedef satış fiyatını belirleme süreci şekil 2.4 yardımıyla da görülebilmektedir [Şekil 2.4].

2.2.4. Hedef Kâr Marjının Belirlenmesi

Genel olarak, ürünlerden sorumlu bölümün görevi olan hedef kâr marjının belirlenmesi işlemlerinin odaklandığı esas amaç; firmanın -uzun dönemli kâr planlarıyla belirlenen- kâr amacını gerçekleştirmektir.

Hedef kâr marjı belirlenirken göz önünde tutulacak iki hususdan biri; gerçekçi hedef kâr marjının belirlenmesi, diğeri ise, mamulün ömrü süresince gerçekleşecek maliyetleri [Life–Cycle Cost] karşılayacak yeterlilikte olmasının teminidir. Şimdi bu iki hususun ayrıntılı açıklamasına geçebiliriz.

2.2.4.1. Hedef Kâr Marjının Belirlenmesine Yönelik Yaklaşımlar

Firmalar yeni ürünlerin hedef kâr marjını belirlerken genel olarak iki tür yaklaşım sergilemektedirler. Bunlardan ilki, yeni ürünle doğrudan bağlantılı mevcut ürünün gerçek kâr marjını pazar koşullarına uyarlamaktır. Bu yaklaşım çerçevesinde, öncelikle, gerçekleşen verilerden hareketle fiyatlar ve kâr marjları arasındaki ilişki belirlenmektedir. Söz konusu bu ilişki hedef satış fiyatına dayalı olarak yeni ürünün hedef kâr marjını ortaya çıkarmaktadır. Her bir yeni ürünün hedef kâr marjı firmanın gelecek on yıl için belirlendiği genel kârlılığın simülasyonu ile oluşturulmaktadır. Simülasyonlar mevcut ürünlerin kâr marjlarının ve satış fiyatlarının belirlenmesi ile başlar ve planlanan ürünün hedef satış fiyatı ve beklenen kârlılığı ilave edilerek

sürdürülür. Çeşitli satış seviyelerinde firmanın genel kârlılığı belirlenir. Bu tahmini genel kârlılık, firmanın üst yönetimince tasvip edilmiş genel kârlılık hedefleri ile karşılaştırılır. Firmanın kârlılık hedeflerini gerçekleştirecek ürün çeşidi belirlenir belirlenmez, her bir ürün için hedef kâr marjı belirlenmiş olmaktadır.

Hedef kâr marjını belirlemeye yönelik ikinci yaklaşım, ürün grubu [Product Line] düzeyinde kârlılığın belirlenmesi ve her bir ürün düzeyindeki kâr marjının pazarın koşularına göre azaltılıp çoğaltılması esasına dayanmaktadır. Bu yaklaşım çerçevesinde, ürün grubu düzeyinde belirlenen kâr marjı yeni ürünün hedef satış fiyatından çıkarılarak ilk hedef maliyeti belirlenmektedir. Daha sonra bu ilk hedef maliyet ürünün hesaplanan maliyeti ile karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırma sonucunda hedef maliyet çok düşük bulunduğunda, yüksek kâr marjlı ürünlerle telafi edilmek kaydıyla, ürün kâr marjının indirilmesine müsaade edilmektedir. Bu uygulama, bir ürünün hedef kâr marjının düşürülmesi zorunluluğu karşısında diğer bir ürünün kâr marjının yükseltilmesi mecburiyetine işaret etmektedir. Her bir ürün kâr marjının bu şekilde belirlenmesini müteakip, ürün grubunun genel kârlılık hedeflerine ulaşılıp ulaşılamayacağı kontrol edilmektedir.

Hedef kâr marjının belirlenmesine yönelik olarak özet bir değerlendirme yapılırsa, şu hususları belirtmek yerinde olacaktır. Hedef kâr marjı, benzer ürünlerin gerçekleşmiş [Historical] kâr marjları, rakip ürünlerin rekabetçi üstünlükleri ve firmanın uzun dönemli kâr planlarıyla belirlenen kâr hedefleri göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Yönetim kâr marjının gerçekçi olmadığını görürse, hedef kâr marjı düşürülmekte, bu durum müsaade edilir ürün maliyetin yükseltilmesi anlamına gelmektedir. Hedef kâr marjının bu tarzda belirlenmesi firmanın rekabetçi pozisyonunu yansıtmaktadır. Etkin firmaların - etkin olmayan firmalara göre- yüksek kâr marjlarına ve düşük müsaade edilir maliyetlere sahip olmaları son derece doğal olacaktır.

63

2.2.4.2. Hedef Kâr Marjlarının Ürün Yaşam Boyu Maliyetlerine Uyarlanması

Bir ürünün piyasaya sunulması veya üretiminin durdurulması yüksek maliyetler gerektiriyorsa veya yaşamları boyunca fiyat ve maliyetlerinin önemli ölçüde değişmesi bekleniyorsa, hedef kâr marjı -bu durumlara uygun olarak- ayarlanmak durumundadır. Bu ayarlamanın amacı; ürünün, hayatı boyunca, uygun bir kâr temin etmesini sağlamaktır. Özellikle ürünleri yüksek düzeyde araştırma – geliştirme yatırımları gerektiren firmalar, bu hususun temini bakımından, ürünlerde yaşam boyu katkı analizleri yapmak durumunda kalmaktadırlar. Ürünlerin yaşam boyu katkı analizleri kapsamında, genel olarak, üründen beklenen gelirler ile ürünlerin çeşitli yaşam dönemlerindeki maliyetleri karşılaştırılmaktadır.

Ürünün yaşam boyu katkısı yeterli bulunduğu takdirde, kavram tasarım süreçleri devam ettirilmekte; katkının yeterli görülmemesi halinde, ürün yeniden tasarlanmaktadır. Ürün geliştirme sürecinin uzun olduğu durumlarda katkı analizleri her bir tasarım aşamasında yenilenmektedir.

Üretim aşamasında ürün maliyetlerini önemli ölçüde azaltabilen firmalar; ürün katkı analizini farklı bir şekilde gerçekleştirmektedirler. Bu analizin amacı; üretim aşamasında gerçekleştirilecek maliyet tasarruflarını yansıtmaktır. Bir yandan ürün fonksiyonlarının arttırılmasını gerektirirken, diğer yandan fiyatların indirilmesine yol açan rekabet koşulları, maliyetlerin azaltılması hususunda ek çabalar gerektirmektedir [Cooper, 1987, ss 77-82]. Bu ortamlarda, yalnızca sürekli olarak maliyet indirimi yapabilen firmalar kârlı olarak kalabilmektedirler [Braxton, 1999, s.4]. Üretim aşaması boyunca yoğun maliyet indirim baskısı, genellikle, hedef satış fiyatının beklenen maliyet tasarruflarını yansıtması anlamına gelmektedir. Bu gibi durumlarda hedef maliyet, üretimin birkaç aylık verilerine göre değil, üretim döneminin gelecek yılları göz önünde bulundurularak belirlenmektedir.

2.2.5. Müsaade Edilir Maliyetin Hesaplanması

Hedef satış fiyatı ve hedef kâr marjı belirlendikten sonra, müsaade edilir maliyet [Allowable Cost] aşağıdaki gibi hesaplanır :

Müsaade Edilir Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kâr Marjı

Hedef kâr marjının belirlenme şekli göz önünde bulundurulduğunda, müsaade edilir maliyet firmanın nispi rekabetçi pozisyonunu yansıtmaktadır. Kıran kırana [Confrontational] rekabet ortamlarında etkin firmalar, daha az etkin rakiplerine nazaran, yüksek hedef kâr marjlarına, dolayısıyla daha az müsaade edilir maliyetlere sahip olacaklardır. Müsaade edilir maliyetler firmanın kendisini rakipleriyle karşılaştırabileceği bir kriter [Benchmark] oluşturmamaktadırlar. Müsaade edilir maliyetlerin dışsal karşılaştırma kriteri olabilmesi için, hedef kâr marjının en etkin rakibin imkanlarını yansıtacak şekilde belirlenmesi gerekir. Hedef kâr marjı, yalnızca, firmanın kârlarını ve uzun dönemli kâr amaçlarını karşılaştırma imkanı vermektedir. Ancak, maliyetler arası dışsal karşılaştırma [*] bir karşılaştırma maliyeti hesaplanıp, müsaade edilir maliyetle mukayesesi suretiyle gerçekleştirilebilmektedir.

Özellikle önemli derecede rekabetçi dezavantajları bulunan firmalar, karşılaştırma maliyetlerini hesaplayıp, bu maliyetlerle müsaade edilir maliyetleri arasındaki farkı belirlemekten ciddi bir şekilde yararlanabilirler. Karşılaştırma sonucunda bulunacak maliyet dezavantajları önemli boyutlarda olduğu takdirde, yalnızca bir ürünün tasarım çabalarıyla maliyet açığını kapatmaya çalışmak gibi bir strateji yeterli olmamaktadır. Açığı, her bir ürün grubunda daha etkin maliyet hedefleri belirlemek suretiyle, çok üründe kapatmak gibi bir stratejinin daha uygun olacağı değerlendirilmektedir. Karşılaştırma maliyetleri ile müsaade edilir maliyetler arasındaki daralan açık [Fark], rekabetçi eşitliğin sağlandığını gösterecektir. Oldukça etkin olan firmalar dışsal karşılaştırmadan yarar sağlamayacakları gibi, mevcut pozisyonlarının kendini beğenmişliğe zemin oluşturması durumunda zararlı da çıkabilirler. Bu tip firmalar için ***verimsizlik içermeyen maliyetlerin*** hesaplanması ve mukayese maksadıyla belirtilen mahsurları ortadan kaldırmaktadır.

---

* Dışsal Karşılaştırma Kavramıyla; bir firmanın başka firmalarla karşılaştırılması kastedilmektedir.

Özet bir değerlendirme yapmak gerekirse, müsaade edilir maliyet [MEM]; hedef satış fiyatından satıldığında, hedef kâr marjını temin etmesi için ürünün üretilmesi gereken maliyeti temsil etmektedir. MEM, sonuçta ulaşılması gereken maliyet indirim hedefinin büyüklüğü bakımından, HMY sistemi ile ilgili her şey için bir ikaz görevi üstlenmektedir.

3. BÖLÜM:

ÜRÜN DÜZEYİNDE HEDEF MALİYET YÖNETİMİ [PRODUCT LEVEL TARGET COSTING]

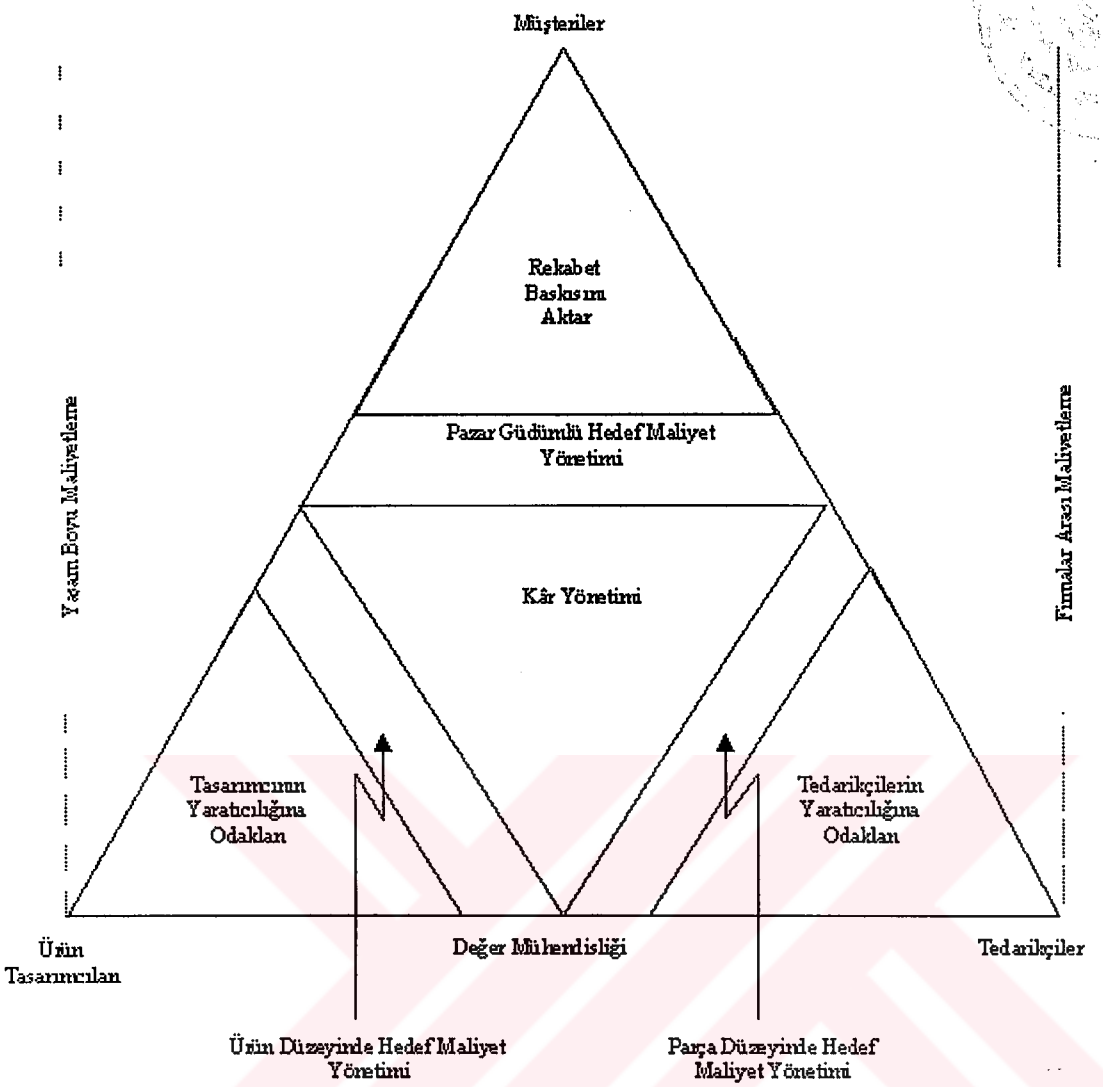
Bir önceki bölümde, HMY sisteminin ilk basamağı olan pazar güdümlü hedef maliyet yönetimi detaylı olarak açıklanmıştır. Bu bölümde sistemin ikinci basamağı olan ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi [Product Level Target Costing] ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir.

3. ÜRÜN DÜZEYİNDE HEDEF MALİYET YÖNETİMİ

Hedef maliyet yönetim sürecinin ilk adımı olan pazar güdümlü hedef maliyet yönetimi [Market–Driven Costing] süreci tamamlandığında, ürün seviyesinde [Düzeyinde] ulaşılabilir hedef maliyetlerin belirlediği ikinci safha başlamaktadır. Ürün düzeyinde belirlenen hedef maliyetler; pazar güdümlü hedef maliyet yönetim süreçlerinde belirlenen müsaade edilir [Allowable Cost] maliyete eşit veya yüksek olabilmektedir. Bu itibarla, hedef maliyet yönetim sürecinin bu ikinci adımında, müşteriyi memnun edecek ürünleri, müsaade edilebilir maliyetlerde tasarlayacak yol ve yöntemler bulunması adına, ürün tasarımcılarının yaratıcılıklarına odaklanılmaktadır. Söz konusu amaca ulaşmak ve bu baskıyı firma tedarikçilerine aktarmak için değer mühendisliği [Value Engineering] teknikleri kullanılmaktadır [Braxton, 1999, s.52].

Ancak tasarımcıların müsaade edilir maliyet düzeyinde halâ müşteriyi memnun edecek ürünler tasarlamaları her zaman mümkün olmayabilmektedir. Bu durumlarda, ürünün müsaade edilir maliyetleri ulaşılması beklenen düzeye yükseltilmektedir.

Ürün düzeyinde hedef maliyet yönetim süreci; *ürün düzeyinde hedef maliyetin belirlenmesi, hedef maliyet yönetim sürecinin disipline edilmesi ve hedef maliyet hedefine ulaşma* başlıklarında sınıflandırılabilen çalışmalardan oluşmaktadır [Şekil 3.1].



Şekil 3.1 : Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet Yönetim Süreçleri
Kaynak : Cooper, R; Slagmulder, R. [1997]. Op.cit., s.108' den uyarlanmıştır.

3.1. Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetin Belirlenmesi

Yoğun rekabet koşullarının geçerli olduğu pazarlarda müşteriler, doğal olarak, her bir yeni ürünün daha da geliştirilmiş olmasını beklerler. Ürüne yönelik bu iyileştirmeler kalite ya da fonksiyonların artırılması veya ürün fiyatının azaltılması yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bir ya da bir çok alanda iyileştirmeler yapılırken firma kârlılığının sürdürülmesi, maliyetlerin azaltılmasını gerektirmektedir.

Müsaade edilir maliyete ulaşmak için gerekli olan *maliyet indirim* tutarına maliyet indirim hedefi [Cost Reduction Objective] denir [Cooper ve Slagmulder,

1997, s.109]. Maliyet indirim hedefi, yeni ürünün şimdiki maliyetinden [Current Cost] müsaade edilir maliyeti [Allowable Cost] çıkarılarak hesaplanmaktadır.

Maliyet İndirim Hedefi = Ürünün Şimdiki Maliyeti – Ürünün Müsaade Edilir Maliyeti

Yeni ürünün şimdiki maliyeti, ürünün şu anda üretilmesi halinde ulaşacağı üretim maliyetidir ve önemli ürün fonksiyonlarının maliyetleri toplamından oluşmaktadır. Yeni ürünün şimdiki maliyetinin hesaplanmasında hiçbir maliyet indirim düşüncesine ve bunlara ilişkin uygulamalara yer verilmemektedir.

Müsaade edilir maliyet firma dışı şartlar tarafından belirlendiği [Pazar Güdümlü Hedef Maliyet Yönetimi] ve firmanın tasarım ve üretim imkanlarını dikkate almadığı için, müsaade edilir maliyete ulaşılamama riski her zaman bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda - hedef maliyet yönetim sisteminin disiplinini sürdürmek açısından- firma, maliyet indirim hedefinin *ulaşılan* ve *ulaşılamayan* tutarların belirlemek zorundadır. Maliyet indirim hedefinin ulaşılan tutarları, ürün tasarımcılarının ve tedarikçilerin yeni ürüne yönelik maliyet indirim imkanlarının analiz edilmesi suretiyle belirlenmektedir. Yeni ürüne yönelik maliyet indirimi çabalarına ilişkin süreç -genel olarak- değer mühendisliği [Value Engineering] olarak adlandırılmaktadır [*].

Maliyet indirim hedefinin ulaşılamayan kısmına ***ulaşılamayan***, ulaşılan kısmını da ***ulaşılan maliyet indirimi hedefi denir***. İki maliyet indirim hedefinin toplamı, toplam maliyet indirim hedefi olarak, ürünün şimdiki maliyeti ile müsaade edilir maliyeti arasındaki farkı göstermektedir.

Maliyet İndirim Hedefi = Ulaşılan Maliyet İndirimi + Ulaşılamayan Maliyet İndirim Hedefi

Ulaşılamayan maliyet indirim hedefi, müsaade edilir maliyete tasarımcıların ulaşamadıkları kısmını [Tutarını] gösterdiği için hem gerçekleşecek kâr açıklarının hem de firmanın rekabet şartlarının gerektirdiği kadar etkin olmadığının göstergesi

---

* Değer mühendisliği, hedef maliyetleme sistemi çerçevesinde kullanılan teknikler bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

olmaktadır. Bu nedenle, HMY sistemi iyi kurulmuş ve yeterli olgunluğa erişmiş firmalarda ulaşılamayan maliyet indirimi hedefinin tutarı ya çok az olmakta ya da hiç olmamaktadır. Yoğun rekabet koşulları ulaşılamayan maliyet indirim hedefini [UzMİH] sıfırlamaya zorlamaktadır.

Çok etkin firmalarda ulaşılan maliyet indirimi hedefinin tutarı yeni ürünün müsaade edilir maliyetini aşabilmektedir. Bu tür firmalar ulaşılamayan maliyet indirim hedefi ile karşılaşmamaktadırlar. Bu firmalar -söz konusu etkinlikleri sayesinde- satış fiyatlarını azaltmak suretiyle pazar paylarını, fiyatları sabit tutarak ürün fonksiyonalitesini, ya da fiyat ve fonksiyonellik seviyesini hedeflenen düzeyde tutarak kârlarını artırabilmektedirler. Kıran kırana rekabet ortamlarında bu tür avantajların kısa süreli olacaklarını tekrar hatırlatmakta fayda vardır [Hamel ve Prahald, 1994].

HMY sisteminin disiplinini sürdürmek için maliyet indirim tutarı dikkatli bir biçimde yönetilmek zorundadır. Öncelikle, söz konusu tutar firmanın gerçek imkansızlıklarını yansıtmak durumundadır. Bu hususun temini, her şeyden önce, maliyet indirim hedefinin tüm firmanın etkin bir çaba göstermesi halinde ulaşılabilecek bir hedef olarak belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Maliyet indirim hedefi sürekli olarak çok yüksek belirlenirse, yalnızca çalışanların yakınma ve şikayetlerine sebep olmayacak, aynı zamanda hedef maliyetler sürekli olarak aşılacağı için, HMY sisteminin disiplini yok olacaktır. Maliyet indirim hedefi [MİH] sürekli olarak düşük belirlenirse, yeni ürünler aşırı maliyet ihtiva edeceğinden, firma rekabetçi gücünü kaybetmek durumunda kalacaktır.

Ürün düzeyinde hedef maliyet [ÜDHM], yeni ürünün şimdiki maliyetinden [Current Cost] ulaşılan maliyet indirim hedefi çıkarılarak bulunmaktadır [Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 111].

$$\text{Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet [ÜDHM]} = \text{Yeni Ürünün Şimdiki Maliyeti [UMİM]} - \text{Ulaşılar Maliyet İndirim Hedefi}$$

Bu çerçevede ulaşılamayan maliyet indirim hedefinin bir başka hesaplanış biçimi de, ürün düzeyinde hedef maliyetlerden [Ürünün Hedef Maliyeti] müsaade edilir maliyetin çıkarılması şeklinde olacaktır.

Ulaşılamayan Maliyet İndirim Hedefi [UzMİH] =
Ürün Düzeyinde Hedef Maliyet [ÜDHM] – Müsaade Edilir Maliyet [MEM]

Müsaade edilir maliyet [MEM] ile [ÜDHM] arasındaki fark hedef maliyet yönetim sisteminin [HMYS] oluşturduğu disiplinden kaynaklanmaktadır. Çoğu firmada MEM'lere ulaşmak, firma ve tedarikçi imkanları çerçevesinde çok kolay olmaktadır. HMYS gücünü, *hedef maliyetler kesinlikle aşılamaz* genel kuralının uygulanmasından almaktadır. Firmalar sürekli olarak ulaşılması zor maliyet hedefleri belirlerlerse, genel kuralın çiğnenmesine paralel olarak HMYS'nin disiplini yok olacaktır. Belki daha da kötüsü, MEM'e ulaşılamama düşüncesinin hakim olmasına paralel olarak, tasarım takımının MEM'e ulaşma çabalarını terk etmesidir. Açıklanan motivasyon problemlerinden kaçınmak maksadıyla firmalar, sıkça, ürün düzeyinde hedef maliyetleri müsaade edilir maliyetlerden yüksek belirlemektedirler. Bu itibarla, ÜDHM'ler kayda değer çabalar sonucunda ulaşılabilir bir biçimde tasarlanmak durumundadır [Sakurai, 1989, ss. 42 – 50].

Müsaade edilir maliyet ile ürün düzeyinde hedef maliyet arasındaki fark iki önemli hususa işaret etmektedir. İlki, benzer bir sonraki yeni ürünlerin daha ciddi maliyet indirim çabalarına tabi tutulması gerektiğidir. Bu durumda, ulaşılamayan maliyet indirim hedefi [UzMİH] gelecek için bir hedef şeklini almaktadır.

İkinci olarak, bir müsaade edilir maliyet belirlenmesi, yalnızca hedef maliyetin müsaade edilir maliyet olmadığında uygulanan genel kuralın zayıflatılmasından kaçınılmasını sağlamaktadır. Ulaşılamayan maliyet indirim hedefini [UzMİH] belirleme süreci oldukça disiplinli olmak durumundadır. Aksi fark edilirse, ulaşılması çok kolay maliyet hedefleri belirlemesine yol açacak bir mekanizmaya dönüşebilir ve tümüyle HMY sisteminin etkinliği ortadan kaldırılabilir. Bu duruma imkan vermemek için, ürün düzeyinde hedef maliyetler kesinleşmeden önce, ulaşılmayan maliyet indirim hedefinin firma üst yönetimince onaylanması zorunlu bulunmaktadır [Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 113].

Daha önce, ulaşılamayan maliyet indirim hedefinin, firmanın, en etkin rakibine oranla, ne durumda olduğunun bir göstergesi olduğunu belirtmiştik. Rekabetçi konumlarını belirlemek bakımından firmalar arası karşılaştırma [Benchmarking] yapmanın doğurduğu problemlerden birisi, en etkin firmada kendini beğenmişlik [Complagency] hissi uyandırmasıdır. Yalın teşebbüslerin belirleyici olduğu rekabet koşullarında [kıran kırana rekabet ortamı] rakip firmalar çok kısa sürede kendini beğenmiş firmanın önüne geçebileceği için, bu tür kendini beğenmişlik felaketle sonuçlanabilmektedir. Sürekli olarak verimsizlikleri [Waste] azaltma çabası içinde olan yalın teşebbüsler [Cooper, 1995, ss. 137 – 151], kendilerini -her zaman- verimsizlik içermeyen standartlarla karşılaştırmak durumundadırlar. Yalnızca en iyi rakiple değil.

3.1.1. Verimsizlik İçermeyen Hedef Maliyetler [Waste-Free Target Costs]

Karşılaştırma yapmak amacıyla, ürün düzeyinde hedef maliyet [ÜDHM], ürünün verimsizlik içermeyen maliyeti ile mukayese edilmektedir. Bir ürün maliyeti iki tür verimsizlik maliyeti içerebilmektedir. Birinci tür verimsizlikler müşteri için bir değer ifade etmezler. Fakat firma amaçlarının gerçekleşmesi için gerekli olduklarından çabukça elimine edilmeleri mümkün değildir. Stoklar, bu tür verimsizlikler için örnek teşkil etmektedir. Özetle, bu tür verimsizlik maliyetleri bir gereklilikten kaynaklanmaktadır.

İkinci tür verimsizlikler hem gerekli değildir hem de herhangi bir değer oluşturmamaktadırlar. Bu tür verimsizliklerin mümkün olan en kısa sürede elimine edilmesi gerekmektedir. Örneğin, yüksek oranlı ve işlemler arasında sürekli olarak beklemeye yol açan prosesler bu tür verimsizliklerin örneklerindendir.

Verimsizlik içermeyen maliyetler hesaplanabilir. İki guruba ayrılabilen verimsizlik içermeyen maliyetlerden ilki, hiçbir değersiz faaliyetin yapılmadığı, dolayısıyla tüm aktivitelerin değer katıcı [Value – Added] faaliyetlerden oluştuğu düşüncesine dayanır. Hiçbir verimsizlik içermeyen bu maliyete ***mükemmel verimsizlik içermeyen maliyet*** denir [MVİM]. Yalın teşebbüslerin uzun dönemdeki

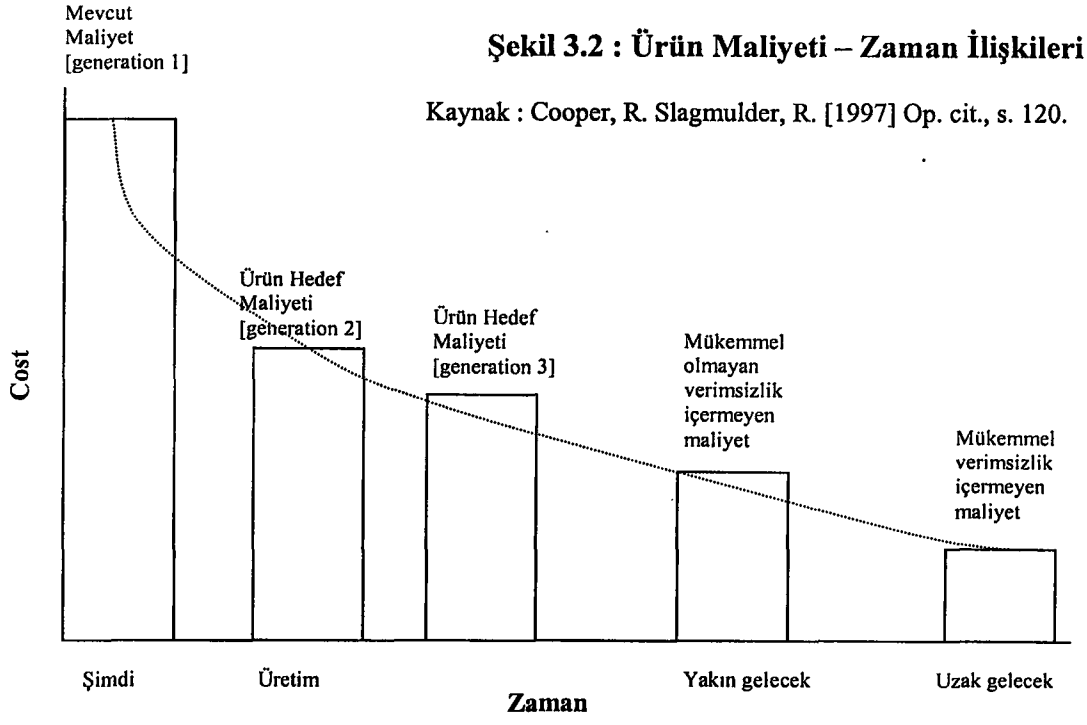
nihai hedefleri bu maliyete ulaşmak olmalıdır. İkinci tür verimsizlik içermeyen maliyet, yalnızca gerekli olan değersiz aktivitelerin yapıldığını ve tüm değer katıcı faaliyetlerin mümkün olduğu kadar etkin bir şekilde gerçekleştirildiği düşüncesine dayanmaktadır. Bu tür maliyete, ***mükemmel olmayan verimsizlik içermeyen maliyet*** [MOVİM] denir. HMY uygulamaları çerçevesinde kısa vadeli maliyet indirim çabalarının hedefi bu maliyete ulaşmaktadır. Ürün düzeyinde hedef maliyet ile [ÜDHM] bu iki tür verimsizlik içermeyen maliyet arasındaki fark, yeni ürünün halen ne kadar verimsizlik içerdiğini göstermektedir.

Çoğu durumlarda MVİM; müsaade edilir maliyetin altında olmaktadır. Bu amaca yönelik çabalar, firmanın ne derecede yalın olduğunun da göstergesidir. MOVİM ise, müsaade edilir maliyetin altında veya üzerinde olabilmektedir. Fakat genel olarak altındadır. MOVİM'in müsaade edilir maliyetten daha yüksek olması, firmanın rakiplerine oranla bazı yapısal maliyet engelleriyle iç içe olduğunun göstergesidir.

Verimsizlik içermeyen maliyetlerin [VİM] hesaplanması; yeni ürünün şimdiki ve hedef maliyetini, verimsizlik içermeyen maliyetlere ulaşmaya yöneltmek suretiyle hedef maliyet yönetim sürecini genişletebilmektedir [Şekil 3.2].

Şekil 3.2 : Ürün Maliyeti – Zaman İlişkileri

Kaynak : Cooper, R. Slagmulder, R. [1997] Op. cit., s. 120.



Görüldüğü gibi, verimsizlik içermeyen maliyet amacına ulaşılması firmanın bugün hangi noktada olduğunun bilinmesi ile başlamaktadır [Yeni Ürünün Şimdiki Maliyeti]. Yakın gelecekte nerede olunmasının beklentisi [Ürün Hedef Maliyeti] ve birkaç ürün sonra nerede olunması gerektiği [Mükemmel Olmayan Verimsizlik İçermeyen Maliyet] ile devam etmekte ve nihayet nerede olunması gerektiği ile [Mükemmel Verimsizlik İçermeyen Maliyet] sona ermektedir. Sonuç olarak, pazarın firmadan talep ettiği maliyet indirimi tutarının göstergesi *müsaade edilir maliyet* [Allowable Cost], firmanın mevcut maliyet indirim imkanlarının göstergesi *ürün düzeyinde hedef maliyet* iken, *verimsizlik içermeyen maliyet* ise, firmanın maliyet indirimi süreçlerinde ne kadar mesafe kat etmek zorunda olduğunun göstergesi olmaktadır [Şekil 3.2].

3.1.2. Müsaade Edilir Maliyetlerin Ürün Hedef Maliyetine Dönüşümü

Bir ürünün hedef maliyeti, hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılmasıyla bulunan sonuca, ulaşılamayan maliyet indirim hedefinin ilave edilmesi suretiyle bulunmaktadır. Ancak çoğu firma, hedef maliyeti, hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılmasıyla bulunur şeklinde tanımlayarak, müsaade edilir maliyet [MEM] ile hedef maliyet arasındaki farkı bulanıklaştırmak eğiliminde olmaktadır. Bu basitleştirme HMY sisteminin fiyat güdümlü [Price-Driven] ruhunun anlaşılması bakımından yararlı olabilmektedir. Zaten, ulaşılmayan maliyet indirim hedefinin olmaması durumunda, müsaade edilir maliyet ile hedef maliyet aynı olmaktadır.

Uzun tasarım süresi gerektiren kompleks ürünler için, genellikle, kısmi hedef maliyetler belirlenmektedir. Bu gibi durumlarda ürünün önemli fonksiyonları için hedef maliyetler belirlenmektedir [Draft Cost]. Tasarım süresinin sonlarında montaj ve endirekt [Dolaylı] üretim maliyetlerinin belirlenmesini müteakip, söz konusu maliyetler tasarı halindeki, yalnızca önemli fonksiyonların hedef maliyetlerini içeren hedef maliyete ilave edilerek nihayi hedef maliyet belirlenmektedir. Belirtilen koşullar altında ürün düzeyinde hedef maliyet; önemli

fonksiyonların hedef maliyeti, montaj hedef maliyeti ve dolaylı üretim hedef maliyeti olmak üzere üç parçadan oluşmaktadır.

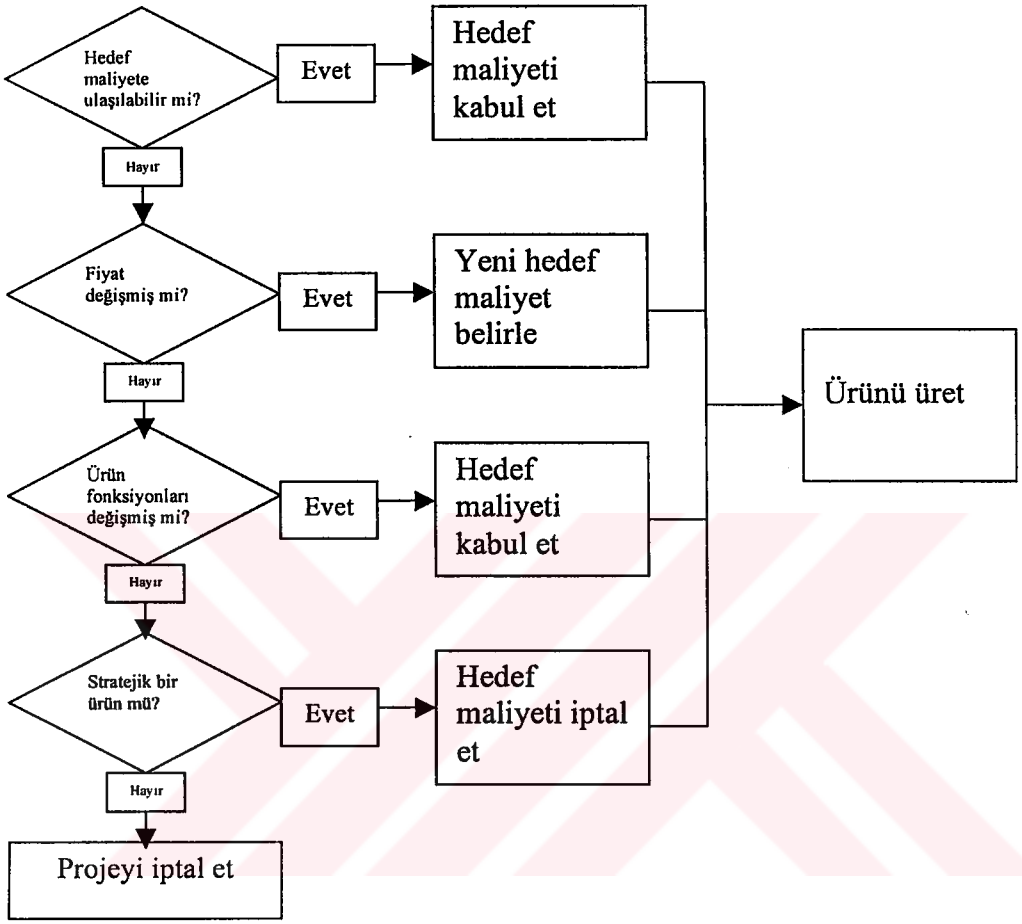
3.1.3. Hedef Maliyetleri Pazar Koşullarındaki Değişikliklere Uyarlama

Pazar koşulları değiştiğinde, hedef maliyetler gözden geçirilmek zorunda kalınabilinmektedir. Bu tip revizyonlar da dikkatli bir şekilde yönetilmek zorundadır. Genel olarak, hedef maliyet revizyonları hedef satış fiyatının hedef maliyeti geçersiz kılacak biçimde değişmesi durumunda gündeme getirilmekte; fiyat-hedef maliyet ilişkileri, ürünün FOB hedef fiyatına, ürün hedef maliyetinin bölünmesi ile bulunan hedef maliyet oranı ile izlenmektedir [Cooper ve Slagmulder, 1997, s.117]. Ürünün hedef maliyet oranı; benzer eski ürünlerin hedef maliyet oranları [HMO], rakip ürünlerin nispi güçlülüğü ve ürün piyasaya sunulduğunda beklenen genel pazar koşulları göz önünde bulundurularak oluşturulmaktadır. Belirtilen faktörler de dikkate alınarak hedef maliyet oranı hesaplandığında, hedef fiyatı ile çarpılmak suretiyle para cinsinden ifade ettiği değer hesaplanmış olmaktadır.

Tasarım aşaması boyunca, ürün için hesaplanan hedef maliyet oranı sıkça izlenmekte pazar koşullarında oluşacak değişikliklere ve, şayet ürün ihraç ediliyorsa, döviz kurlarında meydana gelebilecek değişikliklere uyarlanmaktadır. Tasarım aşamasında ürün fiyatının ürünü yaşam alanının dışına çıkaracak ölçüde değişmesi durumunda, ürün hedef maliyeti ürünü tekrar yaşam alanının içine çekebilmek için revize edilmek durumunda kalınmaktadır. Şayet fiyatlar düşüyorsa, bu durum daha düşük düzeyde, ulaşılması zorlaşan hedef maliyet tespiti anlamına gelmektedir. Fiyatların yükselmesi, fonksiyon artışlarına veya yüksek kâr imkanları anlamına gelen ürün hedef maliyetlerinin yükselmesine imkan sağlamaktadır.

Hedef maliyet yönetim sisteminin [HMYS] birincil amacı, firmanın uzun dönemli kâr planlarıyla belirlenen kâr miktarına ulaşmak olduğundan [Brauch, 1994, ss. 45 – 49], sistem bazen pazar koşullarındaki değişimlere göre değiştirilmek durumundadır. Ancak hedef maliyetin güncelleştirilmesi de dikkatli bir şekilde

yönetilmek zorundadır. Aksi takdirde HMYS'nin anlamı ve disiplini kaybolacaktır. Şekil 3.3. bu tür durumlarda takınılan tutumları özet olara göstermektedir [Şekil 3.3].



Şekil 3.3 : Hedef Maliyetlerin Güncelleştirilmesi
Kaynak : Cooper, R; Slagmulder, R. [1997] Op. cit., s. 118.

3.2. Ürün Düzeyinde Hedef maliyet Yönetim Sürecinin Disipline Edilmesi

Ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi sürecinin disiplin altına alınması, tasarım ekibinin maliyet indirim hedefine ulaşma çabalarının izlenmesi ile başlamakta ve "Hedef maliyetler kesinlikle aşılamaz" şeklinde ifade edilen HMY sistemi genel kuralının uygulanması ile sürdürülmektedir. Bazen genel kural geleneksel tek ürün bakış açısından ziyade daha kompleks bir şekilde uygulanmak zorunda kalınabilmektedir. Bir ürün diğer ürünlerin satışını artırdığında, çok ürünlü bakış açısı benimsenmek bir zorunluluk halini gelmektedir. Aynı şekilde bir ürün,

bu ürünün gelecekte üretilecek türlerinin artışını sağlayacaksa, çok ürünlü bakış açısı benimsenmek durumundadır. Belirtilen bu koşullarda genel kural ihlal edilmektedir. Genel kuralın ihlal edilebileceği bir diğer durum, ürünü piyasaya sunmanın zorunlu olması halidir. Nihayet, ürün üretime gönderilip fiili maliyetleri hesaplanabildiğinde, bazen fiili maliyetleri hedeflenen düzeye indirmek yönünde önlemler almak zorunluluğu doğabilmektedir. Aşağıda bu ayrıntılara ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

3.2.1. Maliyet İndirim Hedefine Ulaşma Çabalarının İzlenmesi

Maliyet indirim hedefi belirlenir belirlenmez, hedef maliyete üretilecek ürünün tasarım çalışmaları başlatılmaktadır. HMY sisteminin disiplini, şef mühendis ve yöneticinin, tasarım takımının maliyet indirimi hedefine yönelik çabalarını sürekli olarak izlemelerini gerektirmektedir. Bu tür bir izleme, genel kuralın ihlal edilmemesi ve düzeltici önlemlerin mümkün olduğu kadar erken alınmasını sağlamaktadır.

Bu süreç boyunca bazı firmalar bir tahmini maliyet tanımlamak eğiliminde olmaktadırlar. Tahmini maliyet, ürünün daha önce üretilen benzerlerinin tasarımı veya üretimi yapıldığında belirlenen maliyet indirim fırsatlarını yansıtmaktadır. Çoğu durumlarda tahmini maliyet ürün hedef maliyetinin üzerinde olduğundan, ilave olarak gerçekleştirilmesi zorunlu olan maliyet indirim tutarı, tahmini maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkı göstermektedir.

Tasarım süreçleri ilerleyip, ürünün önemli fonksiyonlarından maliyet indirimi [Cost Reduction] yapıldıkça, hesaplanan üretim maliyeti kademeli olarak hedef maliyete yaklaşmaktadır. Böylece hedef maliyetten daha yüksek olan şimdiki maliyetle [Current Cost] başlayan ürün tasarım süreçleri, beklenen maliyetleri nihayet hedef maliyete ulaşıldığı kadar azaltmaktadır. Genel olarak, hedef maliyete ulaşıldığında maliyet indirim çabaları sona ermektedir. Hedef maliyete ulaşmak için gereken maliyet indiriminden daha fazlasının elde edilmesine yönelik bir ödüllendirme yapılmamaktadır [Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 120]. Bunun yerine

diğer ürün maliyetlerinin de hedef maliyetler düzeyine indirilmesi yönünde harcanan tasarım zamanı daha anlamlı bulunmaktadır.

Tasarım süreçlerinde, hesaplanan maliyetler ile hedef maliyetler sürekli olarak karşılaştırılmaktadır. Nihayet ürün üretim için hazır olduğunda, hedef maliyetin gerçekleştirilirliği son olarak gözden geçirilmektedir. Üretim maliyetlerinin çok fazla bulunması halinde, ilave tasarım çalışmaları yapılmaktadır. Nispeten küçük tasarım değişiklikleri hesaplanan maliyetleri hedef maliyete denkleştirmek için yeterli olabilmektedir. Küçük fonksiyon değişiklikleri ürün fiyatının değiştirmediği sürece olumlu karşılanmaktadır. Ancak yapılacak özellik değişikliklerinin ürün fiyatını azaltması halinde, ürün yeniden tasarlanmak durumundadır.

Seçimlik özellikleri olan ürünlerde hedef maliyetinin en son şekli, ürünün ihtiva edeceği standart özellikler belirlenerek tespit edilmektedir. Üretim maliyetleri çok fazla ise, bir ya da daha çok standart özellik müşterinin ilave ödeme yapmak zorunda olduğu seçimlik özellikler haline getirilebilir. Bazı özellikleri seçimlik hale dönüştürmek, hedef maliyete ulaşılmasını kolaylaştırarak, hem standart ürünün üretim maliyetlerini azaltmakta hem de hedef kâr miktarına ulaşılmasını temin etmektedir. Standart ürün özelliklerinde indirime gidilmesini müşterinin nasıl karşılayacağını belirlemek için pazar analizleri yapılmak zorundadır. Örneğin, standart bir özellik olan yolcu tarafındaki hava yastığı seçimlik hale getirilebilir. Diğer rakip üreticilerde aynı biçimde davrandığı sürece, bu fonksiyonellik indirimi kabul edilmek durumundadır. Standart fonksiyonel özelliklerin değiştirilmesi imkanı varsa "ayarlama" prosesi, belirtilen yaralarına ek olarak, hedef maliyetlerin çok önceden belirlenmesine de imkan sağlamaktadır.

Benzer şekilde, bazen satış fiyatları da sabit olmayabilmektedir. İki kritik faktör [İşlevler, Fiyat] konusundaki erteleme imkanı, firmanın hedef maliyete ulaşma ihtimalini artırmaktadır. Örneğin, bir pazarda herhangi bir ürün fonksiyonu için takdir edilen değer, üretime başlanıldığı anda rekabet koşulları nedeniyle artmış veya azalmış olabilir. Firmanın artan fiyat farkları kadar fiyatlarını artırma imkanı

olduğu gibi, fiyatların düşmesi halinde de fark kadar fiyatlarını ve dolayısıyla maliyetlerini azaltmak durumunda kalacağı kuşkusuzdur.

Sonuç olarak belirtmek gerekirse, hedef maliyet yönetimi sürecinin başarısında esas olan, hesaplanan ürün maliyetini [Current Cost] hedef maliyete eşitlemektir. Maliyet indirim hedefine ulaşılamıyorsa, maliyet indirim amacına ulaşmak için ürün ya yeniden tasarlanmak ya da üretiminden vazgeçilmek durumundadır.

3.2.2. Genel Kuralın Uygulanması

Hedef maliyet asla aşılmamalıdır! İlkesi HMY sisteminin genel kuralıdır. Bu kural, tasarım süreçleri boyunca sürdürülen HMY disiplinini temin bakımından çok önemli bir rol oynamaktadır. Genel Kuralın uygulanması şu üç ilke ile güçlendirilmektedir.

a) Tasarım süreçlerinde maliyet artışı ile sonuçlanan iyileştirmeler, başka yerlerde bulunacak maliyet tasarrufları ile dengelenmelidir.

b) Stratejik istisnaları hariç olmak üzere, maliyetleri, hedef maliyetlerini aşan ürünler üretilmemelidir.

c) Fiilen üretime geçiş, hedef maliyete gerçekten ulaşıldığı garantilendiğinde başlamalıdır.

Aşağıda bu ilkelerin açıklamaları yer almaktadır.

3.2.2.1. Dengeleyici Tasarrufların Bulunması

HMY süreçlerinde, kalite ve özellik artışlarının maliyet artışları ile sonuçlanmasına müsaade edilmemektedir. Bundan dolayı, herhangi bir yeni alternatif sonucunda maliyet artışları kaçınılmaz ise, tasarım ekibi, yeni ürün hedef

maliyetinin korunması için, başka bir yerde maliyet tasarrufları gerçekleştirmek zorunda durumundadır. Bu husus, montaj yönteminin değiştirilmesi [Örneğin, Vidalama Yerine Kaynatmanın Tercihi], montaj zamanının azaltılması, daha ucuz veya daha az malzeme kullanılmasının temini v.b. gibi yollarla gerçekleştirilmektedir. Önemli olan, bir alandaki maliyet artışlarını başka alanlardaki tasarruflarla dengeleyebilmektir.

3.2.2.2. Kârsız Ürünlerin Üretilmemesi

HMY sistemi genel kuralının güçlendirildiği ikinci ilke, uygun miktarda kâr oluşturmayacak ürünlerin üretimine izin verilmemesidir. Bir diğer ifadeyle, hedef maliyetlerinin üretimine müsaade etmediği ürünler üretime gönderilmemektedir. Bazı stratejik değerlendirmeler istisna edilirse, ürünün fiilen üretimi konusunda belirleyici etmen, hedef maliyetinin tutturulmasıdır.

3.2.2.3. Üretime Geçişin Yönetimi

Hedef maliyete ulaşılıp, ürün tasarımı tamamlandığında -tasarımından üretime geçişin bir parçası olarak- ürünün hedef maliyeti standart maliyeti ile karşılaştırılmaktadır. Çünkü, hedef ve standart maliyet arasında farklar bulunabilmektedir. Hedef maliyet, tasarım aşamasında ürünün beklenen maliyetidir. Halbuki standart maliyet, ürünün üretim aşamasında beklenen maliyetidir. Hedef maliyetler üretimin tüm detayları bilinmeden önce belirlenir ve dolayısıyla üretimin güncel koşullarıyla ilişkili maliyetleri yansıtmakta yeterli olmayabilirler. Halbuki standart maliyetler tüm güncel koşullara uyarlanmış maliyetlerdir.

Normal olarak, ürün standart maliyetinin hedef maliyetine eşit ya da az olması beklenir. Standart maliyetler hedef maliyeti aşarsa, firma, hedef maliyet ile eşitleninceye kadar üretim maliyetlerini azaltıcı önlemler almaktadır. Üretim aşamasında standart maliyetlerle hedef maliyetler uyumunu izlemek muhasebe bölümünün görevleri arasında bulunmaktadır. Üretim maliyetleri hedef maliyete eşitlendiğinde ya da daha da azaltıldığında, ürüne özgü maliyet indirim çabaları durdurulmaktadır. Enflasyon ya da benzer nedenlerle maliyetlerin artması

durumunda, parça maliyetlerini hedef maliyetleri düzeyine çekecek yollar bulmaları için tedarikçilere baskı uygulanmaktadır. Montaj maliyetlerinin artması durumunda da, benzer bir baskı montaj ünitelerine yöneltilmektedir.

3.2.3. Genel Kuralı Hafifletici Bazı Durumlar

HMYS çerçevesinde "Hedef Maliyet Asla Aşılmamalıdır" genel kuralın ihlal edildiği örnek durumlar aşağıdaki şekilde analiz edilebilmektedir.

Tek ürün bakış açısının yeterli olmadığı durumlar genel kuralın ihlal edildiği örneklerden biridir. Tek ürün bakış açısı bir ürünün diğerlerinden bağımsız olduğunu kabul etmektedir. Halbuki bu durum çoğu ürünler için geçerli olmamaktadır. Bir ürünün kullanılması başka ürün veya ürünlerin satın alınmasını zorunlu hale getirebildiği gibi, bazı ürünlerin satın alınmasına da son verebilecektir. Tek ürün bakış açısının yeterli olmadığı durumlar, genel olarak, bir ürünün satın alınmasıyla birlikte başka ürünlerin kullanımının zorunlu hale geldiği durumlardır. Şayet bir ürün başka ürünlerin kullanımını artıracaksa, çok ürün bakış açısıyla değerlendirilmek durumundadır. Yani, bu ürünün hedef maliyetine ulaşılamadı diye üretiminden vazgeçilmemekte, tüketimine sebep olacağı diğer ürünlerle birlikte değerlendirilmektedir. HMY sistemi genel kuralının uygulanması bu ürün için terk edilmektedir.

"Hedef Maliyetler Asla Aşılmamalıdır" genel kuralının ihlal edildiği diğer bir örnek, ***önder ürünler*** [Flagship Products] söz konusu olduğunda görülmektedir. Bir ürün, gelecekteki teknolojileri belirleyici ve pazar payını koruyucu özelliklere sahip olması durumunda, önder ürün olarak nitelendirilmekte ve bu tür ürünlerin üretilmesi söz konusu olduğunda genel kural ihlal edilmektedir.

Genel Kuralı ihlal edici bir diğer durum, yoğun rekabet ortamının gerçeklerinden çıkarılabilmktedir. Firmalar arası rekabette ürünü piyasaya sunma zamanı belirleyici ise, gecikmeler rekabetçi pozisyonun kaybedilmesi ile sonuçlanmaktadır [Hamel ve Prahald, 1994, s. 110]. Bu duruma imkan vermemek için, hedef maliyete ulaşılmadığı halde ürün piyasaya sunulmaktadır. Dolayısıyla

genel kural ihlal edilmektedir. Ancak bu gibi durularda, ürün üretim aşamasında olmasına rağmen, hedef maliyeti temin edici çalışmalar sürdürülmektedir.

Stratejik ürün nitelendirmesi, genel kuralın uygulanmamasını geciktirebilir örneklerin sonuncusu olmaktadır. Firmalar, mevcut ya da gelecekteki pazar payı, kârlılık, teknoloji vb. faktörler bakımından stratejik olarak değerlendirilen ürün hedef maliyetlerinin aşılması durumunda da genel kural ihlal edebilmektedirler.

3.3. Hedef Maliyete Ulaşma

Hedef maliyete ulaşmak için gerekli olan maliyet indirim hedefi belirlendikten sonra, bir sonraki görev, hedefe ulaşacak yollar bulmaktan geçmektedir. Bu noktada bir çok mühendislik tekniği yardımcı olabilmektedir. Bunlar; Değer mühendisliği [Value Engineering] Üretim ve Montaj için Dizayn [ÜMİD] [Design for Manufacture and Assembly] ve Kalite – Fonksiyon Biçimlendirmesi [Quality Function Deployment] [QFD].[*] teknikleridir.

Değer mühendisliği [DM] çabalarının amacı, ürün maliyetlerini azaltırken kalite ve fonksiyonellik artışı sağlamaktır. Üretim ve Montaj için dizayn [ÜMİD] yaklaşımı çerçevesinde, fonksiyonellik belirlenen düzeyde tutulmaya çalışılırken - tasarım çabalarına odaklanılarak- maliyetler azaltılmaya çalışılır. Kalite fonksiyon biçimlendirmesi teknikleri çerçevesinde ise, tasarım çabalarında karşılanamayan müşteri ihtiyaçlarının giderilmesi çabalarına yoğunlaşılmaktadır. Yaşamsal üçlü karakterlerinin üçünü birden -eş zamanlı olarak- ilgilendirdiği için yukarıda belirtilen tekniklerden en önemlisi değer mühendisliği tekniğidir.

---

* Bu teknikler beşinci bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

4. BÖLÜM:

PARÇA DÜZEYİNDE HEDEF MALİYET YÖNETİMİ [COMPONENT LEVEL TARGET COSTING]

Bu bölümde, hedef maliyet yönetim süreçlerinin son basamağını oluşturan parça düzeyinde hedef maliyet yönetimi [Component Level Target Costing] konuları açıklanmaktadır.

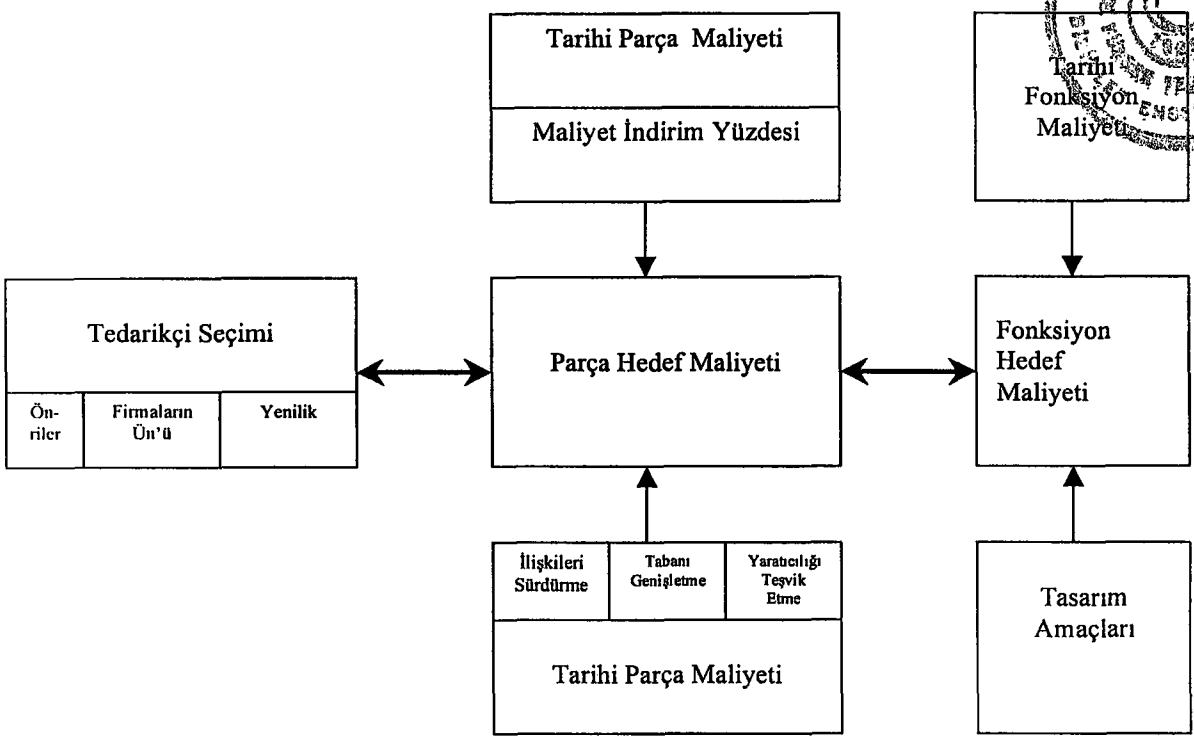
4. PARÇA DÜZEYİNDE HEDEF MALİYET YÖNETİMİ

Hedef maliyet yönetimi sürecinde; ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi işlemlerinin tamamlanması, süreçteki üçüncü ve son aşama olan parça düzeyinde hedef maliyet yönetimi [PDHMY] [Component Level Target Costing] işlemlerinin başlaması anlamına gelmektedir. HMYsüreçlerinin bu sonuncu aşamasında, ürün düzeyindeki hedef maliyetler, ürünü oluşturan parçalara dağıtılmaktadır. Böylece firmanın dışardan temin edeceği parçalar için alış fiyatları belirlenmiş olmaktadır [Boer ve Ettlie, 1999, ss.49-54].

PDHMY süreçlerinde, firmanın tedarikçilerince temin edilecek parça ve diğer girdilerin fiyatları belirlenmekte ve parçaların daha düşük maliyetle temini için tedarikçilerin yaratıcılıklarına odaklanılmaktadır. Bu amaca ulaşmak için tasarımcılar, tedarikçiler ve müşteriler arasında işbirliği oluşturulması gereklidir [Kato ve Boer, 1995, ss.39-52]. Bu işbirliğine ilişkin ilişkiler firmalar arası maliyetleme [Inter-Organizational Costing] prensipleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

PDHMY süreci dört kısma ayrılabilir. İlk kısımda önemli ürün fonksiyonlarının, ikinci kısımda da fonksiyonları oluşturan parçaların hedef maliyetleri belirlemektedir. İlgili parçalar için tedarikçi seçimi üçüncü aşamada, yaratıcılıklarından dolayı tedarikçilerin ödüllendirilmesi de son aşamada gerçekleştirilecek faaliyetler olarak belirlenmektedir. Söz konusu aşamalar aşağıdaki şekil yardımıyla özet olarak gösterilebilmekte [Şekil 4.1] ve aşağıdaki açıklamalar; söz konusu aşamalarda yapılan işlemlerin incelenmesini amaçlamaktadır.

T.C.
85



Şekil 4.1 : Parça Düzeyinde Hedef Maliyet Yönetim Süreci
Kaynak : Cooper, R; Slagmulder, R. [1997] Op. cit., s. 140.

4.1. Önemli Ürün Fonksiyonlarının Hedef Maliyetlerinin Belirlenmesi

Ürünün hedef maliyeti belirlendikten sonra, ürünü oluşturan parçalar için de hedef maliyetler belirlenmektedir. Bu süreç, sisteminin ikinci amacını yani, firmanın içinde bulunduğu rekabet baskısını tedarikçilere yansıtmayı amaçlamaktadır [Newman ve Mckeller,1995, ss.13-20]. Bu amacın gerçekleşmesi, yatay olarak birbirine entegre olan yalın teşebbüsler bakımından son derece önemlidir. Yalın teşebbüsler, ürünleri için ihtiyaç duydukları parçaların önemli bir bölümünü dış tedarikçilerden temin etmektedirler[*]. Dış tedarikçilere yüksek düzeyde bağımlılık -firma başarısı açısından- tedarikçi ilişkilerini önemli bir konuma yükseltmektedir [Lee, 1994, ss.1-4].

Yalın teşebbüslerin oldukça esnek olmalarını ve ekonomik koşullardaki değişikliklere kısa sürede adapte olmalarını temin eden yatay entegrasyon [Horizontal Integration], aynı zamanda, tedarikçilere de güven oluşturmaktadır.

* Toyota ihtiyaç duyduğu parçaların % 70'ini, Komatsu ise % 80'ni dış tedarikçilerden temin etmektedir [Cooper, R; Slagmulder, R. [1997]. Op. cit., s.141].

HMY sistemi, tedarikçilerden temin edilecek ürün parçalarının fiyatını belirleme imkanı sağlayarak, tedarikçileri disipline eden güçlü bir mekanizma görünümü kazanmaktadır. Ürünler kompleks olduklarında, parça düzeyinde hedef maliyetleme süreci, öncelikle önemli ürün fonksiyonlarının hedef maliyetlerinin belirlenmesi sonra da fonksiyonları oluşturan parça hedef maliyetlerinin belirlenmesi sırasıyla gerçekleştirilmektedir.

4.1.1. Tasarım Takımının ve Şef Mühendisinin Rolü

Önemli ürün fonksiyonlarının belirlenmesi, tasarım süreçlerinin bir dereceye kadar birbirlerinden kesinlikle ayrılabilmesine imkan sağlamaktadır. Genel olarak, her bir fonksiyonun tasarımı, sürekli olarak bu fonksiyonun tasarımında çalışan takımın sorumluluğuna verilmektedir. Tasarım takımları, genellikle, üretim, tedarik, pazarlama vb.gibi birimlerin temsilcilerini de ihtiva etmektedir [Tatikonda ve Tatikonda, 1994, ss. 22-28].

HMY sisteminin uygulandığı çoğu firmada, tasarım işlemleri, şef mühendisin ve ilgili bölüm yöneticisinin sorumlu olduğu matriks bir örgütlenme çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Matriks yapılanmadan maksat; ürün tasarımının, ürünle ilgili beklentisi bulunan tüm ilgililerin beklentilerini temin etmesini sağlamaktır.

Ürün tasarımının genel sorumluluğunu, ürünün temel özelliklerini ve fonksiyonlarını belirleyen şef mühendis ve ürün yöneticisi üstlenmektedir. Yeni ürün geliştirmede önemli bir rol oynamalarına karşın, şef mühendisler nispeten küçük tasarım takımlarınca desteklenmektedirler.

Belirtilmeye çalışılan matriks yapılanmanın bazı avantajları söz konusu olmaktadır. Bunlardan biri, tasarım departmanlarında tasarım süreçlerini koordine etmekle sorumlu şef mühendislerin bulunmasıdır. Tasarım bölümleri nispeten özerk tutulmaktadır. Her bir tasarım bölümündeki tüm projelerde uzman alış verişine imkan sağlaması bakımından, tasarım takımlarının özerkliği çok önemli olarak değerlendirilmektedir. Matriks yapılanmasının doğurduğu, tasarım takımları

arasındaki gerilim ve çatışmalar yenilikci- yaratıcı sonuçlar bakımından yararlı görülmektedir.

Matriks yapılanmanın bir diğer avantajı, her bir takımın önemli ürün fonksiyonları itibarıyla farklı maliyet indirim hedefleri belirlemesinde gözükmektedir. Tüm tasarım takımlarına eşit maliyet indirim hedefleri göstermek gerçekçi görülürsede daha çok, fonksiyonların özeliklerine göre farklı maliyet indirim hedefleri belirlenmesi yoluna gidilmesi daha gerçekçi olmaktadır. İlgili tartışmalardan sonra, benzer eski ürün veya tecrübelere dayanarak her bir tasarım takımın sorumlu olacağı maliyet indirim hedefi ilgili şef mühendis tarafından kesinleştirilmektedir.

4.1.2. Ürün Fonksiyonlarının Hedef Maliyetlerini Belirleme

Tasarım takımlarıyla görüşmeler [tartışmalar] sonucunda her bir önemli ürün fonksiyonunun hedef maliyetini kesinleştirmek ilgili şef mühendesin sorumluluğu olarak değerlendirilmektedir. Hedef maliyetler -fonksiyonla ilgili olarak- geçmişte gerçekleşmiş maliyet indirim amaçları dikkate alınarak belirlenmektedir. Örneğin, bir ürün fonksiyonunun maliyetlerinde % 10 maliyet indirim hedefi gerçekleştirilmişse, yeni ürün fonksiyonunu hedef maleyeti ile ilgili olarak söz konusu oran kullanılabilmektedir.

Fonksiyon hedef maliyetlerini belirlerken kullanılan tek yöntem elbette gerçekleşen maliyet indirim oranlarını esas almak olmamaktadır. Özellikle, ilk kez sunulacak bir ürün fonksiyonunun hedef maliyeti belirlenirken kullanılan yöntemlerden birisi de pazar analizleridir. Pazar analizleri yönteminde, fonksiyon için ne kadar ödeme yapacakları müşterilere sorulmakta; bu parasal değerler hedef maliyetin belirlenmesine esas kabul edilmektedir. Hedef maliyetin pazara dayalı olarak belirlenmesinin yol açtığı yararlardan biri, önceden eşit olarak belirlenen hedef maliyetlerin ayarlanmasına imkan sağlamasıdır. Örneğin, müşterinin takdir ettiği fiyatın fonksiyonun üretimine imkan sağlamaması durumunda, söz konusu fonksiyonun hedef maliyeti arttırılıp diğer fonksiyonlarınınki azaltılmak suretiyle yeni bir düzenlemeye tabi tutulabilmektedir.

Yeni ürünün hedef maliyetini belirlerken, tüm fonksiyonlarının maliyetini toplayarak ürün hedef maliyetini belirlemeye alternatif bir yaklaşım; mevcut ürün maliyeti ile yeni ürün maliyeti arasındaki farkı belirlemektir. Bu durumda, yeni modelin hesaplanan maliyeti, mevcut model maliyeti üzerine yeni modelin ihtiva ettiği tasarım değişikliğinin ortaya çıkardığı maliyetler eklenerek bulunmaktadır. Bu yöntem kullanıldığında, her fonksiyonellik artışı için temel olan bir önceki fonksiyonun maliyeti ve fiyatı hazır bulunmaktadır. Hedef maliyetin bu şekilde belirlenmesi, her bir fonksiyon kârlılığının belirlenmesine de imkan sağlamaktadır. Maliyet planlamasını tasarımdan önce başlatması, daha az sıkıntılı olması, daha doğru sonuçlara imkan vermesi ve ilgili bölümlerin maliyet oluşumunu anlamalarına imkan sağlaması, bu yöntemin diğer yararları arasında sayılmaktadır.

Şef mühendisler; gerek tarihi [Gerçekleşmiş] maliyet indirim oranlarına gerekse pazar analizlerine göre belirlenmiş hedef maliyetleri bazı nedenlerle değiştirmek durumunda kalabilmektedirler. Bunlardan ilki, tarihi maliyet indirim oranlarının istenilen düzeyde maliyet indirimine imkan sağlamaması halidir. Bu durumda, şef mühendis ile ilgili fonksiyonun tasarım sorumlusu görüşmelere devam etmekte ve bu görüşmeler, istenilen maliyet indirim hedefine ulaşılıncaya kadar devam ettirilmektedir.

İkincisi, bir fonksiyonun nispi öneminin bir üründen diğerine değişmesi durumdur. Yine şef mühendis, fonksiyonun değişen önemine göre hedef maliyetini değiştirmektedir. Örneğin, yeni model bir otomobil için daha spor ve sessiz sürüş fonksiyonlarının önemli olması durumunda, şef mühendis bu fonksiyonların hedef maliyetini artırarak önemi azalan fonksiyonların maliyetini azaltmak suretiyle yeni bir dengeye ulaşabilmektedir.

Şef mühendislerin fonksiyon hedef maliyetlerine müdahalesini gerektiren üçüncü neden, teknolojik değişmelerdir. Bu müdahale, yeni teknolojinin eski teknoloji koşullarında belirlenen tarihi maliyet indirim oranlarını tümüyle anlamsız kılması durumunda söz konusu olmaktadır. Teknolojinin tümüyle değişmesi durumunda, bir tarihi veri olmadığı için, maliyet indirim oranını belirlemek daha da güçleşmektedir.

HMY uygulamaları çerçevesinde parça düzeyinde hedef maliyetler [PDHM] belirlenirken ***güvenlik faktörü*** ya da üretim müdürü için rezerv olarak adlandırılan bir pay daima hesaba katılmaktadır. Bu payı ayırmaktan maksat; tasarımla ilişkili olan ve ancak üretim aşamasında ortaya çıkan maliyet artışlarını dengeleyebilmektir. Genellikle, üretim aşamasında maliyet artışları olmasına karşın, parça düzeyindeki hedef maliyetin ürün düzeyindeki hedef maliyete eşit olması halinde, söz konusu rezervin hedef maliyet yönetimi genel kuralının göz ardı edilmesine yol açacağı düşünülebilir. Uygun rezerv belirlemek suretiyle HMY sistemi genel disiplininin bozulmasına müsaade etmemek mümkün olabilmektedir. Rezerv miktarını belirlemekte şef mühendisin sorumluluğuna verilmektedir. Üretimde meydana gelebilecek maliyet artışları nedeniyle ayrılan rezerv miktarı, ürün hedef maliyetinin % 5'i ile % 10'u arasında değişmektedir [Cooper ve Slagmulder, 1997, s.148].

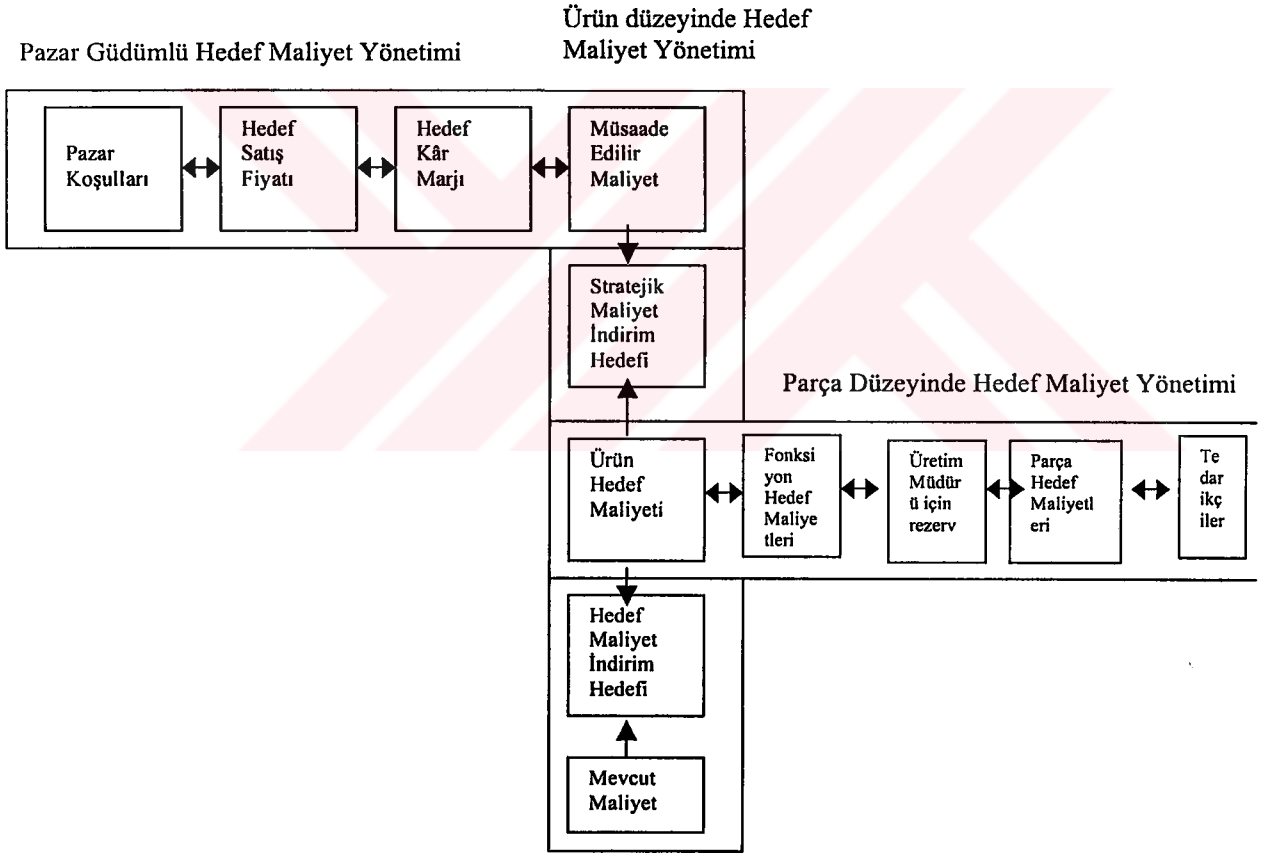
Üretim müdürü için ayrılan rezerv; parça düzeyinde hedef maliyetler, montaj hedef maliyetleri ve dolaylı üretim hedef maliyetleri toplamının, ürün düzeyinde hedef maliyet toplamından çıkarılması suretiyle bulunmaktadır.

$$\begin{bmatrix}\text{Üretim}\\ \text{Müdürü}\\ \text{İçin}\\ \text{Rezerv}\end{bmatrix} = \begin{bmatrix}\text{Ürün}\\ \text{Düzeyinde}\\ \text{Hedef Maliyet}\\ \text{(ÜDHM)}\end{bmatrix} - [\text{PDHM}] + \begin{bmatrix}\text{Montaj}\\ \text{Hedef}\\ \text{Maliyet}\end{bmatrix} + \begin{bmatrix}\text{Dolaylı}\\ \text{Üretim}\\ \text{Hedef}\\ \text{Maliyeti}\end{bmatrix}$$

Rezerv hesaplaması, parça düzeyinde hedef maliyet yönetim sürecinde bir başka aşamayı başlatmaktadır. Şef mühendis rezervin ne kadar olacağına karar vermek durumunda kaldığında, söz konusu hesaplama parça düzeyinde hedef maliyet belirlenmeden önce gerçekleştirilmektedir. Rezerv, ürünün içerdiği önemli fonksiyon ve parçalara dağıtılırken, ürün düzeyi dışında rezerv oluşturumasına izin verilmemektedir. Rezervi oluşturmaktan maksat; fonksiyon ve parça düzeyinde değil, ürün düzeyindeki maliyet artışlarına hazırlıklı bulunmaktır. Rezervin fonksiyon ve parça düzeyinde de oluşturulması, HMY disiplininde bir gevşeme oluşması ve genel kural etkinliğinin azalmasına neden olabilecektir.

Ürünün üretimi başlayıp beklenen maliyet fazlalıkları gerçekleştiğinde, HMY genel kuralının ihlali yerine, maliyet fazlalıkları oluşturulan rezervden karşılanmaktadır. Maliyet fazlalıkları rezervi aşmadığı sürece, ürün, hedef maliyetine üretilmiş olmaktadır.

Rezervin tamamen kullanılmaması durumunda, bakiye rezerv ilave ürün fonksiyonları ya da ilave reklam harcamaları için kullanılabilirken, rezervin yetmemesi durumunda, ürün maliyeti hedef maliyetini aşacağı için ya üretiminden vazgeçilmekte ya da ürüne özel Kaizen çabaları gerçekleştirilerek hedef maliyete ulaşılmaktadır [Monden ve Hamada, 1991, ss. 16 – 25].



Şekil 4.2 : Toplu Halde Hedef Maliyet Yönetim Sistemi Süreçleri [üretim müdürü için rezerv dahil]

Kaynak : Cooper, R; Slagmulder, R. [1997]. Op. cit.,s. 150.

Önemli ürün fonksiyonlarının hedef maliyetleri belirlendikten sonra, grup parçalara ve diğer parçalara uygun olarak dağıtılmaktadır. Önceden de belirtildiği gibi, hedef maliyeti parçalara dağıtmaktan maksat; tedarikçiler kanalıyla temin edilecek parçaların fiyatlarını belirleyebilmektir. Üretim müdürü için rezervi de ihtiva eden HMY süreçleri toplu olarak şekil 4.2 yardımıyla görülebilmektedir.

4.2. Parça Hedef Maliyetlerini Belirleme

Ürün parçalarının hedef maliyetleri, tasarım takımının ürün parçalarını belirlediği aşamada tespit edilmektedir. Parça düzeyinde hedef maliyetleri belirleme süreci, bir çok bakımdan önemli ürün fonksiyonlarının hedef maliyetlerini belirleme süreci ile benzeşmektedir. Bu süreç üç aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada, gerçekleşmiş [tarihi] parça maliyetleri yeni parçaların maliyetini hesaplamada bir referans olarak kullanılmaktadır. İkinci aşamada, tedarikçi seçim kriterleri belirlenmekte ve nihayet üçüncü aşamada, kriterlere uygun tedarikçilerin seçimi gerçekleştirilmektedir. Parça düzeyinde hedef maliyetler -genel olarak- tasarım takımları bazen de şef mühendisler tarafından belirlenmektedir.

4.2.1. Tasarım Takımları ve Şef Mühendisin Önemi

Önemli ürün fonksiyonlarının maliyetini, fonksiyonları oluşturan parçalara dağıtmak, ilgili fonksiyonu tasarlayan tasarım takımının sorumluluğunda ise de, bazen şef mühendis, üründen beklediği amaçların gerçekleşmesi adına, süreçle ilgilenmektedir. Aşağıda, parça hedef maliyetlerini belerleme sürecinin aşamalarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

4.2.2. Tarihi Parça Maliyetlerinin Kullanımı

Parça düzeyinde hedef maliyetleri belirlemek için kullanılan bir kaç yöntemden birisi, fonksiyonel analiz diğeri de verimlilik analizidir. Bu tekniklerden hangisinin kullanılacağını parçaların temin edilme biçimi belirlemektedir. Parçaların hedef maliyetlerini, fonksiyonel özellikleri temelinde belirleme süreci olan fonksiyonel analiz [Yoshikawa et. al., 1994, ss. 53-64] yöntemi, dış tedarikçilerin

tasarlayıp ürettiği parçalar için kullanılmaktadır. Çünkü, fonksiyonel analiz süreçleri parçaların üretim prosesleri hakkında detaylı bilgilenmeyi gerektirmemektedir.

Parça hedef maliyetlerini üretim prosesi temelinde belirlemeye çalışan verimlilik analizi yöntemi, üretim süreçleri hakkında derinlemesine bilgilendirmeyi gerektirdiği için, firma veya firmaya bağlı taşeronların tasarlayıp ürettiği parçalar için kullanılmaktadır.

4.2.2.1. Fonksiyonel Analiz

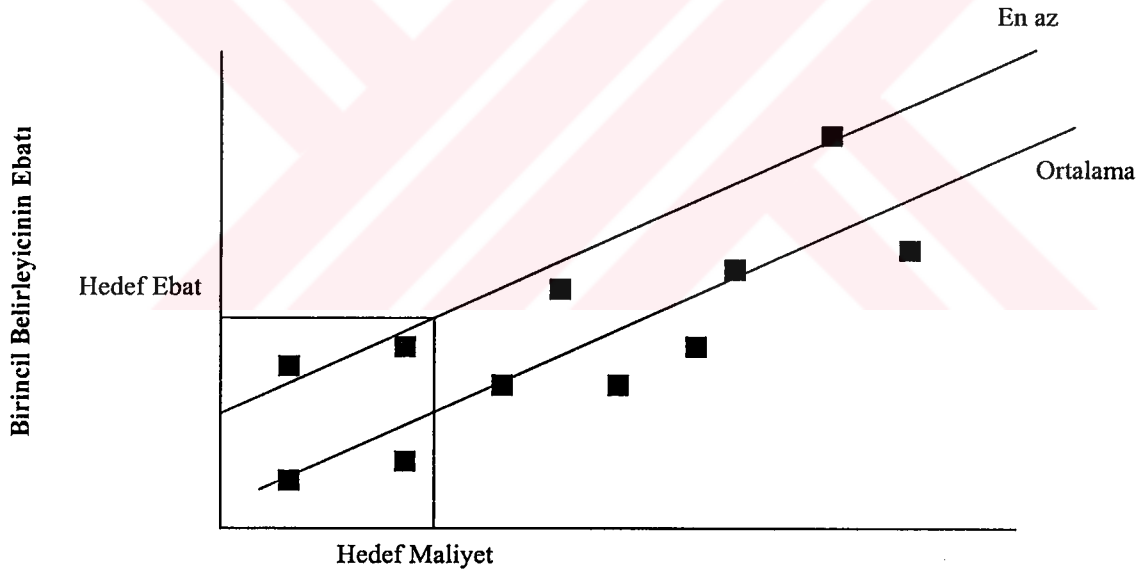
Fonksiyonel analiz; her bir ürün fonksiyonu ya da parçasının esas ve ikincil fonksiyonlarının ve bunların nasıl gerçekleştirileceğinin analizi ile başlamaktadır. Mesela, motor soğutma sisteminin esas fonksiyonu motoru çalışma sıcaklığında tutmaktır. Yan fonksiyonlar, tasarımcıların esas fonksiyonları gerçekleştirme biçimlerinin sonuçlarıdır. Örneği motor soğutma sisteminin yan fonksiyonlarından biri otomobil kabinini ısıtmasıdır.

Süreçteki ikinci aşama, her bir ürün fonksiyonunun esas fonksiyonunu nasıl gerçekleştireceğinin belirlenmesidir. Motor soğutma sistemi örneğimizde bu durum, soğutma kapasitesinin belirlenmesidir. Esas fonksiyonellik genellikle birçok belirleyici tarafından belirlenmekte ve bunların önemlilikleri birbirinden farklı olmaktadır. Belirleyiciler, ürün fonksiyonunu oluşturan önemli parçaların fiziksel özellikleriyle ilişkili olmak durumundadır. Radyatör, fan ve elektrik motorundan oluşan motor soğutma sistemi örneğine döndüğümüzde, soğutma kapasitesini belirleyen en önemli faktörün, radyatör yüzey alanı olduğu görülmektedir. Fan büyüklüğü ikinci önemli faktör iken, fan dönme hızı, sistemdeki su miktarı ve çevre sıcaklığı önem bakımından bunu takip eden faktörler olmaktadır.

Fonksiyonel analiz sürecindeki üçüncü aşama, parçaların hedef fiziksel özelliklerini belirlemek maksadıyla, parça fonksiyonlarına ve fiziksel özelliklerine ilişkin bilgileri değerlendirmektir. Parça fonksiyonuna örnek olarak motor soğutma sistemindeki radyatör, fiziksel özelliğine örnek olarak da örneğin radyatör ebadı örnek olarak gösterilebilir. Parçanın hedef fiziksel özelliklerini belirlemeden

maksat, ilgili fonksiyonu yerine getirecek minimum parça ebadını belirleyebilmektir. Fonksiyonel analiz için gerekli olan bilgiler fonksiyonel tablolardan elde edilmektedir. Parçanın hedef fiziksel özellikleri, firmanın kullandığı tüm benzer parçaların en önemli belirleyici özellikleriyle, parçanın esas fonksiyonuna ilişkin yetenekleri birlikte değerlendirilmek suretiyle belirlenmektedir.

Bu değerlendirme sonucu, mevcut parçaların ortalama ve minimum ölçütleri belirlenmiş hale gelmektedir. Ortalama ölçütler doğrusal regrasyon ya da diğer istatistiki tahmin yöntemleri kullanılarak belirlenirken, minimum ölçüleri gösteren doğru, mevcut parçanın en etkin boyutlarını göstermektedir. Minimum ölçütleri gösteren doğru ve yeni parça için istenilen fonksiyonellik, parça fonksiyonalitesinin en önemli belirleyicisine ilişkin hedef fiziksel özellikleri belirlemek için kullanılmaktadır [Şekil 4.3].



Şekil 4.3 : Birincil Belirleyicinin Maliyeti
Kaynak : Harward Business School Case 194 – 037.

Her bir önemli parçanın hedef maliyeti benzer bir süreçle belirlenmektedir. Bu süreç; mevcut parçaların esas fonksiyonuna ilişkin en önemli belirleyici büyüklüğünü [Ebadını v.b.] maliyetleri ile karşılaştırır. İlgili maliyet ve [Radyatör Yüzey Alanı] fiziksel karakterlere ilişkin bilgiler, maliyet tablolarından elde edilmektedir. Parçaların hedef maliyetleri, firmanın kullandığı tüm benzer parçalar için, maliyetleriyle fiziksel özellikleri göz önünde bulundurularak belirlenmektedir.

Bir fonksiyonu oluşturan diğer önemli parçaların hedef maliyetleri de aynı süreçler tekrarlanarak hesaplanmaktadır. Örneğin soğutma sistemdeki fanın hedef maliyeti; motor soğutma sistemindeki soğutma kapasitesine karşılık gelen fan ebadı tespit edilerek ve soğutma kapasitesi ile fan ebadı arasındaki ilişkinin minimum ve ortalama değerleri belirlenerek gerçekleştirilmektedir. Söz konusu soğutma kapasitesini gerçekleştirecek minimum fan ebadı, hedef fan ebadıdır. Fan ebatları ile fan maliyetlerinin karşılaştırılması da minimum düzeydeki fan maliyeti ve fan ebadının, dolayısıyla da hedef fan maliyetinin belirlenmesi için kullanılmaktadır.

Söz konusu süreç bir sistemi ya da fonksiyonu oluşturan tüm önemli parçalar için tekrarlanır. Bütün parçaların hedef maliyetleri belirlendiğinde, parça hedef maliyetlerinin toplamı sistem ya da fonksiyon hedef maliyeti ile karşılaştırılmaktadır. Parça hedef maliyetleri ile fonksiyon ya da sistem hedef maliyetlerine eşit ya da küçük olduğu sürece parça hedef maliyetleri kabul edilmekte, aksi durumda bu dengeyi sağlayacak ilave analizler yapılmaktadır.

4.2.2.2. Verimlilik Analizi

Verimlilik analizi, yeni ürünlerin parçalarına ilişkin üretim prosesini detaylı safhalara ayırmaktır. Paslanmaz çelik bir metal üzerinde 10 mm. ve 5 mm. derinliğinde bir delik açmak söz konusu prosesin bir safhasına örnek olarak gösterilebilir. Detaylandırılmış her bir üretim aşamasında yapılan işlemlerin maliyeti, maliyet tablolarından alınan verilerle hesaplanmaktadır [Yoshikawa et. al., 1990, ss. 30 – 37]. Maliyet tahmincileri, maliyet tablolarını üretimin birim fiyatlarını hesaplamak için kullanırlar. Genellikle maliyet tabloları, beş önemli üretim aşamasını kapsayacak şekilde oluşturulmaktadır. Bu aşamalar; imalat, kaplama, grup montaj, işleme, genel montaj olup; her bir safhadaki diğer maliyetlere ilişkin makine oranlarını detaylı olarak kapsamak durumundadır. Oranlar; işçilik, elektrik, tedarikçi ve amortisman maliyetleri göz önünde bulundurularak belirlenmektedir.

Maliyet tablolarındaki oranların tam şekli analiz edilen üretim aşamasının türüne bağlı bulunmaktadır. Örneğin, presleme safhasında, maliyet tablosu hem her

bir vuruşun maliyetini hem de her bir makine çalışma saati başına düşen maliyetleri kapsamaktadır. Maliyet tabloları oldukça detaylandırılmış tablolar olup; her bir üretim safhası ve bu aşamada yapılan işlemlerin maliyetini belirleyen verileri içermektedir. [Yoshikawa et. al., 1990, ss. 30 – 37]. Bütçe yönetimi için kullanılan temel maliyetlerden ziyade, maliyet planlaması için kullanılan maliyet tablosu, her bir üretim hattındaki direkt işçilik ve endirekt [Genel Üretim Maliyetleri] maliyetlerden oluşan üretim maliyetlerini göstermektedir.

Verimlilik analizlerinde, yeni ürün fonksiyonlarının üretim prosesindeki temel aşamaları analiz edilmekte ve maliyetlerinin toplamı fonksiyonun hedef maliyeti ile karşılaştırılmaktadır. Beklenen maliyetlerin çok fazla olması durumunda, bölüm sorumlusu her bir üretim safhasındaki maliyet indirim hedeflerini belirlemek durumundadır.

Bir üründeki parça sayısı çok fazla olduğunda, parça düzeyinde hedef maliyet belirleme maliyetlerini azaltacak teknikler kullanmak zorunluluk haline gelebilmektedir. Bu zorunluluk ortalama 20.000 parça ihtiva eden otomobil gibi ürünlerde daha bir çarpıcı hale gelmektedir. Benzer parçaları aynı grupta toplamak ve hedef parça maliyetlerini bu parçalar için belirleyerek, benzer diğerleri için genelleştirmek bu durumda kullanılan yöntemlerden en yaygın olanıdır. [*].

4.3. Tedarikçi İlişkilerine İlişkin Bazı Uygulamalar

Tedarikçi- anafirma ilişkilerinin düzenlenmesine yönelik uygulamalar, genel olarak, *tedarikçi ilişkilerinin sürdürülmesi*, *tedarikçi ağının genişletilmesi* ve *tedarikçi yaratıcılığının teşviki* başlıklarında toplanabilmektedir. Doğal olarak, işbirliğine dayalı uzun dönemli ilişkilerin geçerli olduğu iş ortamlarında uygulandığında, HMY sistemi daha etkin olmaktadır. Değer zincirinde [Tedarikçi – Üretici – Tüketici] sürekli yenilik ve maliyet indirimi kültürü oluşturmak olan nihai amaç; yalnıza, tedarikçilerin alıcı – satıcı ilişkilerini bir yatırım kadar değerli olarak değerlendirmeleri halinde gerçekleşebilmektedir. Tedarikçinin yenilikçi ünü, nispetinden daha yüksek fiyatla mal satın alınacağını belirleyen en önemli faktör

olmaktadır. Bu uygulamadan maksat; yenilikçi tedarikçilerin muhafaza edilmesini ve artışını sağlamaktır [Handfield 1999, ss. 59 – 82].

Yenilik oranını yükseltmek, yeni teknoloji ve üretim yöntemlerinin adaptasyonunu sağlamak bakımlarından firmalar, sürekli olarak yeni tedarikçiler aramaktadırlar. Bu uygulamadan maksat; oldukça yaratıcı ve yenilikçi ya da kayda değer teknolojik uzmanlığı olan firmaları belirleyebilmektir. Nihayet, çoğu firmalar hem yenilikçiler hem de ilave maliyet indirimine tabi tutulacak alanların belirlenmesi için ödüllendirmelerin yapıldığı teşvik uygulamaları yapmaktadırlar. Teşvikler, sipariş edilecek parçalarının tamamını ya da bir kısmını söz konusu tedarikçiden temin etmek suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Değeri maksimize etme yaklaşımının temel yararı, tedarikçi güçlerini devreye sokmasıdır. Bu çerçevede bazı firmalar, bir tedarikçinin yaptığı yeniliği - hedef maliyetlere ulaşmak ve kazanç elde etmek bakımından- diğer tedarikçilerle paylaşmaktadır. Tedarikçi seçiminde tasarım orjinalliği de önemli belirleyici olmaktadır. Bir tedarikçinin parça değerini artıran bir fonksiyonellik ihdas etmesi durumunda, firmalar, bu fonksiyonu parça özeliklerine dahil etmektedir. Doğal olarak, parçası daha fazla fonksiyonlar içerdiği için, yaratıcı tedarikçi diğerlerinden daha fazla değer verilmeye hak kazanmaktadır. Bu yöntemle tedarikçiler, firmaya bağlı Ar–Ge üniteleri gibi çalıştırılmaya teşvik edilmektedir. Yeni fonksiyonun parça özelliklerine dahil edilmesi, yeniliğin diğer tedarikçilere de yaygınlaşmasını ve gelecekte aynı değer zinciri içerisinde yüksek değerli parçalar üretme imkanlarının yaygınlaştırılmasını sağlamaktadır.

4.4. Tedarikçilerin Seçimi

PDHMY sürecinde alınan kritik kararlardan biri, parçaların temin edileceği kaynakların belirlenmesidir. *Tekliflerinin rekabetçiliği, firmaların ünleri* ve *parçalara getirdikleri yenilik derecesi* tedarikçi firmaların seçim kriterleri olmaktadır. HMY sürecinde teklifler, mümkün olduğunca erken alınmakta ve tekrarlayıcı bir süreçle PDHMY süreçlerinde kullanılmaktadır.

---

* Bu yaklaşımla bir otomobildeki 20.000 parça iki yada üç grup halinde toplanarak 5.000 parçaya

Firmanın, mükemmel üne sahip firmalarla ilişkilerini sürdürme isteğinden dolayı, tedarikçi ünü dikkate alınmaktadır. Uzun süredir ilişki sürdürülen bir tedarikçinin en düşük teklifi vermesi ya da en yenilikçi sonucu elde etmek konusunda başarısız olması halinde, firma, bir kısım parçaları söz konusu firmadan temin ederek onu ödüllendirebilmektedir. Temini düşünülen parça ile ilgili olarak, tedarikçinin tanıttığı yenilik sayısı -parça ile ilgili olarak- firmanın değerini etkilemektedir. Diğer faktörler değişmediğinde, yenilik arttıkça değer de artmaktadır. Firmalar, yeniliği ödüllendirmek istedikleri için, genellikle en yenilikçi tasarımı tercih etmektedirler.

4.4.1. Tedarikçilerle Görüşmeler

Dışardan temin edilen parçaların hedef maliyetleri görüşmeler yoluyla oluşturulduğu için, tedarikçilerin teklif sunma süreçleri önemlidir. Süreç iç ve dış tedarikçilerin tekliflerini firmaya sunmaları ile başlar. Çoğu firmada, ürün geliştirme sürecinin ilk basamağı yeni model için detaylı parça listesinin hazırlanmasıyla başlamaktadır. Böyle bir liste hangi parçanın iç kaynaklardan hangi parçaların da dış kaynaklardan temin edileceğinin analiz edilmesine imkan sağlamaktadır. İç ve dış tedarikçilere her bir parça ile ilgili özellikler ve potansiyel talep miktarları bildirilmektedir.Tedarikçilerden de parçalarla ilgili fiyatları ve teslim zamanlarını bildirmeleri istenilmektedir.

Her bir fonksiyonun hedef maliyeti ile maliyet indiriminden sonraki her bir fonksiyonu oluşturan parçaların beklenen maliyetleri toplamının mukayesesi, her bir önemli fonksiyonun hedef maliyet sınırlarında üretilip üretilmeyeceğini göstermektedir. Parça maliyetlerinin toplamı hedef maliyetlerinden fazla olduğunda, toplam parça maliyetleri kabul edilebilir düzeylere ininceye kadar ilave maliyet indirim [Cost Reduction] imkanlarını belirlemeye odaklanılmaktadır. Her bir parçanın hedef maliyeti tedarikçilerin önerdiği fiyatlarla karşılaştırılmaktadır. Önerilen fiyat istenilen düzeyde ise kabul edilmekte, fiyatın yüksek olması durumunda, anlaşmaya ulaşılıncaya kadar ilave görüşmeler yapılmaktadır.

---

indirebilmektedir.

Bu görüşmeler, yapıları gereği, tekrarcı bir yapıya sahip olup; maliyet yönetimi bakımından oldukça güçlü bir mekanizma niteliğindedirler[Cooper ve Yoshikawa, 1994, ss. 51 – 62]. Görüşmelerin yapısı tedarikçi–firma ilişkilerinin nispi önemine bağlı bulunmaktaddır. Bazı firmaların kimi tedarikçilere sermaye ve tasarım destekleri sağladıkları görülmektedir. Bu desteklerden maksat; tedarikçilerin, yeni ürünler için, gelişmiş parçalar üretilebilmelerine imkan sağlamaktır.Tedarikçi ilişkilerinin daha az önemli olduğu durumlarda, tedarikçi önerilerinin en yüksek değere sahip olanı tercih edilmektedir.

Tedarikçi ilişkilerinin nispeten daha az önemli olduğu tedarikçilerden temin edilecek parçalar için en az üç tedarikçiden, hedef maliyeti, kalitesi ve fonksiyonları bildirilen parçanın bir prototipini getirmeleri istenmektedir. Prototip ürünlerden en yüksek değeri olan seçilmekte ve ilgili firma ile sözleşme yapılarak ödüllendirilmektedir.

HMY disiplinini sürdürmek bakımından, parça hedef maliyetleri son derece özel koşulların varlığı halinde rahatlatılabilmekte ve bu rahatlama son derece kısa bir dönem için geçerli tutulmaktadır. Parça hedef maliyetlerinde rahatlama sağlamanın son derece ender koşullarından biri, tedarikçilerin uygun miktarda kâr etmelerini mümkün kılmaktadır.

4.4.2. HMYS Genel Kuralının Uygulanması

Parçalar için hedef maliyet belirleme sürecinin tamamlanması, ürün tasarım sürecinde önemli bir çabanın başarıldığını göstermektedir. Yeni ürünün beklenen maliyeti artık parça ve fonksiyon maliyetleri toplanmak suretiyle hesaplanabilir hale gelmiş durumdadır. Parça ve fonksiyon maliyetlerinin toplamı ürün hedef maliyetinden küçük ya da eşit olmak zorundadır. Aksi takdirde yeniden tasarım gerekli hale gelmektedir. Hedef maliyetleri konusunda herhangi bir problem olmayan ürünlerin nasıl ve nerede üretileceği belirlenmektedir. Üretimi konusundaki kararlara yardımcı olmak bakımından, ürünün detaylı bir prototipi hazırlanmaktadır. Prototip ve tedarikçilerin maliyet hesaplamalarından yararlanılmak suretiyle şef mühendis, bu aşamada, ürünün üretim maliyetini

yeniden hesaplamaktadır. Üretim maliyetlerinin de hedef maliyete eşit ya da küçük olması durumunda, ürün, üretimine başlanmak üzere, bölüm yöneticisinin onayına sunulmaktadır.

Böylece, HMYS genel kuralının uygulanması tasarım süreçleri boyunca devam ettirilmektedir. Tasarım ve üretimin uyuşması, yeni ürün üretim maliyetlerinin aslında hedef maliyet olduğunu doğrulaması bakımından önemlidir. Böyle bir uyuşum olmadığında, hedef maliyet ile üretim maliyeti önemli ölçüde farklı olabilir ve bu farklılık tüm hedef maliyetleme sistemini geçersiz kılabilmektedir.

Şekil 4.5 yardımıyla da özet olarak gösterebileceğimiz, HMY sisteminin üçüncü aşaması [Component – Level Target Costing] ile ilgili olarak özet bir değerlendirme yaptığımızda aşağıdaki hususlar belirtmek mümkün olabilecektir.



Şekil 4.4 : Parça Düzeyinde Hedef Maliyet Yönetimi

HMY sisteminin üçüncü aşamasında, ürün düzeyindeki hedef maliyetler ürünü oluşturan parçalara dağıtılmaktadır. Bu aşamanın amacı; firmanın içinde bulunduğu rekabetçi baskısıyı tedarikçilere [İç–Dış] aktarmaktır. Dış tedarikçilerden temin edilecek parçaların hedef maliyetleri tedarikçilerin satış fiyatları olmaktadır. Böylece, HMY sisteminin sonuçlarından birini, alıcıların ürün satış fiyatını belirlemesi oluşturmaktadır.

Ürün düzeyindeki hedef maliyetlerin parçalara ayrıştırılması iki önemli aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşamada ürün hedef maliyeti ürünü oluşturan önemli fonksiyonlara ayrıştırılırken, ikinci aşamada, fonksiyon hedef maliyetleri fonksiyonu oluşturan parçalara ayrıştırılmaktadır. Önemli fonksiyonların hedef maliyetlerinin ve ürünün ana özelliklerinin belirlenmesi sürecini şef

mühendisler kontrol etmektedir. Yeni ürün fonksiyonlarının tasarımından sorumlu dizayn takımları ile görüştükten sonra, her bir önemli fonksiyonun hedef maliyetine şef mühendis karar vermektedir. HMY uygulamaları çerçevesinde tasarım takımları, hem şef mühendis hem de bölüm başkanlarına karşı sorumlu tutulmaktadırlar [Matriks Yapılanma].

Matriks yapılanma, üründe, hem şef mühendis isteklerinin hemde tüm ürünlerde ortak olan tasarım felsefesinin yansıtılmasına imkan sağlamaktadır. HMY sisteminin genel kuralı [Hedef Maliyetler Asla Aşılamaz], önemli fonksiyon hedef maliyetleri toplamının ürün hedef maliyetine eşitliği temin edilmek suretiyle sağlanmaktadır.

İkinci aşamada, tasarım takımları, önemli ürün fonksiyonlarının hedef maliyetlerini fonksiyonu oluşturan parçalara dağıtmaktadır. Parça hedef maliyetlerinin belirlenme biçimi, parçanın, firma ya da tedarikçi tarafından tasarlanmasına bağlı bulunmaktadır. Parçanın firma tarafından tasarlanması durumunda mühendisler; üretim prosesi hakkında detaylı bilgi sahibi olduklarından dolayı, tedarikçi maliyetlerini azaltacak yöntem ve önerileri belirleyebilmektedirler. Aksi durumda, yani parçanın tedarikçilerce tasarlanması durumunda, firma mühendisleri üretim prosesi hakkında detaylı bilgi sahibi olmadıkları için, yalnızca hedef maliyetleri belirleyebilmetke, nasıl ulaşılacağı hususunda öneri getirememektedidrler. Şef mühendisler, genellikle, ürün hedef maliyetlerinin fonksiyon ve parçalara ayrılma işlemiyle pek ilgilenmemektedirler. Ancak bazen ürün ana özelliklerindeki pahalı parça maliyetlerini belirledikleri görülmektedir. HMY sisteminin genel kuralı, parça hedef maliyetleri toplamı fonksiyon hedef maliyetine eşitlenmek suretiyle güçlendirilip, korunmaktadır.

Yeni ürün oluşturma sürecinde alınan önemli kararlardan birisi de tedarikçilerin seçimidir. Parça düzeyinde hedef maliyetler kısmen görüşmeler yoluyla belirlendiği için, tedarikçi seçimi çok önemli olmaktadır.Tedarikçi seçimini dikkatli bir biçimde yönetmek ve rekabetçi baskıyı onlara aktarmak suretiyle firmalar, tedarikçilerin yaratıcılıklarını ortaya çıkarmayı amaçlamaktadırlar.

Tedarikçi yaratıcılığı, ürün maliyetini azaltmak veya ürün fonksiyonlarını artırmak konusunda çok gerekli olmaktadır [Cooper ve Yoshikawa, 1994, ss. 51-62].

Böylece, bir bütün olarak HMY sistemi, belirlenen ürün fonksiyonlarını ve kalitesini elde etmek ve firmaya planlanan düzede kâr sağlayacak ürün satış fiyatını temin etmek amaçlarına yönelik olarak tasarımcı yaratıcılığı ile tedarikçi yaratıcılığını birleştiren bir mahiyet kazanmaktadır.

5. BÖLÜM :

HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ SÜREÇLERİNDE KULLANILAN TEKNİKLER

Etkin bir maliyet ve kâr yönetim tekniği olan hedef maliyet yönetim sistemi, tek başına kullanılan bir teknik değildir [Braxton, 1999, s.45] Bu sistem çerçevesinde maliyetler ve kârlar yönetilirken, beraberinde kullanılan bir çok teknikten yararlanılmak zorunludur. Bu bölümde, hedef maliyet yönetimi uygulamaları çerçevesinde kullanılan teknikler açıklanmaktadır. Değer mühendisliği [Value Engineering], Maliyet Tabloları [Cost Tables], Kalite – Fonksiyon Biçimlendirmesi [Quality – Function Deployment] ve Fonksiyon Maliyet Analizi [Function – Cost Analysis], firmalar arası maliyetleme [Inter-Organizational Costing] ve parçalara ayırma yaklaşımı [Teardown Analysis] gibi teknikler; bu çerçevede kullanılan teknikler in en önemlilerindendir. Aşağıda söz konusu tekniklerin tanıtılması yer verilmiştir.

5. HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİ SÜREÇLERİNDE KULLANILAN TEKNİKLER

5.1. Değer Mühendisliği

Konunun başında, değer mühendisliği [DM] ile ilgili tanım ve anlayış farklılıklarına değinmek yerinde olacaktır. Esas olarak Batı düşüncesinin [*] sonucu olan değer mühendisliğinin Batı ve Japonya'daki tanımları ve uygulamaları farklılık göstermektedir.

3138 numaralı İngiliz standardı DM'ni; "Gerekli kalite ve güvenilirlik sınırlarında, belirlenmiş bir amaca en ekonomik şekilde ulaşmak için mal ve hizmetlerin maliyetlerini etkileyen [Belirleyen] faktörlerin sistemli ve disiplinler asarı incelenmesidir" şeklinde tanımlamaktadır [Yoshikawa et., al., 1994, s. 53].

"Gerekli işlevlerini [Özellikler] en kârlı bir şekilde elde etmek için mal ve hizmetlerin fonksiyonlarını analize yönlendirilmiş sistemli çabalardır" şeklindeki J. Kaufman'ın DM tanımı; Batılı uygulamalarda DM'den beklenen amacın maliyetleri minimize etmek olduğunu göstermektedir [Bennett ve Keit, 1983, s. 66].

---

* Değer Mühendisliği Tekniği 1960'da ABD'de ortaya atılmıştır. İlk kullanıcıları arasında General Electric, Chrysler, Ford Tractors ve Univac – Sperry Rand gibi firmalar belirtilebilir [Drury, C. 1992. Management and Cost Accounting, Chapman and Hall, London].

Japon uygulamalarda DM'den beklenen amaç, maliyetleri minimize etmek değildir [Cooper ve Slagmulder, 1997, s.164]. "Mal ve hizmet fonksiyonlarına, firmanın hedef maliyetleri sınırları içinde ulaşmak için yollar bulmaya odaklanmış organize ve disiplinler arası çabalardır" şeklinde tanımlanan Japon değer mühendisliğinde [Cooper ve Slagmulder, 1997, s.165] amaç; maliyetleri minimize etmek gibi belirsiz bir amaç değil, önceden belirlenen miktarda maliyet indiriminin gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Belirli amaçlar, maliyetleri minimize etmek gibi belirsiz amaçlara göre her zaman daha etkin ve daha motive edici nitelikte olmaktadır.

Değer mühendisliğinin esasında iki basit eşitlik yatmaktadır. Bu eşitlikten biri, Değer = Fonksiyon / Maliyet iken diğeri, Algılanan Değer = Algılanan Yarar / Fiyat denkliğidir.

Birinci eşitlik üreticinin bakışını yansıtırken, ikinci eşitlik müşterinin bakışını yansıtmaktadır. Bu yüzden - ürünün algılanan değerini muhafaza etmesini temin için - değer mühendisliği çabalarının esasını, ürün fonksiyonları ve bu fonksiyonların maliyetleri arasında denge kurmak oluşturmaktadır.

HMYsüreçlerinde DM çabalarının büyük bir bölümü, ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi ve parça düzeyinde hedef maliyet yönetimi kısımlarında gerçekleştirilmektedir. Esas olarak değer mühendisliği çalışmaları, ürün geliştirme süreçlerinin çeşitli aşamalarında -farklı maliyet unsurları için- fonksiyon – maliyet analizleri yapmak şeklinde gerçekleştirilmektedir. Değer mühendisliği çabalarının önceliğinde gerekli maliyet indirim hedeflerine ulaşmak yatmaktadır. Bilindiği gibi, HMY uygulamaları kapsamında sürdürülen maliyet yönetimi çabalarının etkinliği, büyük ölçüde, bunu taahhüt etmiş ve bu yolda motive olmuş işgücünün varlığına bağlıdır. Doğru örgütsel koşullar olmaksızın maliyet indirim çabaları etkin olmamaktadır. Aşağıda değer mühendisliği uygulamalarının gerektirdiği örgütsel koşullar açıklanmaktadır.

5.1.1. Değer Mühendisliği Uygulamaları İçin Gerekli Örgütsel Koşullar

Değer mühendisliği çabalarının esasını takım halinde çalışmak oluşturmaktadır.Takım üyeleri, genel olarak, firmanın farklı departmanlarından teşekkül ettirilmektedir. Maliyet indirim çabalarının anlamlılığı ürünle ilişkili yaşamsal üçlü karakterleri arasında denge kurmaya bağlı bulunduğu için, takım üyelerinin çeşitli departmanlardan oluşturulması, farklı bakış açılarını yansıtabilmek açısısından çok önemli olmaktadır.

Pek çok firmada küçük takımlarla yönetim programları [Manegement Activity by Small team - MAST], çapraz fonksiyonel ve bir amaca ulaşmak için kendi kendini yöneten takımlardan oluşturulmaktadır.

MAST takımları bölüm yöneticisi düzeyinde çalışmaktadır. Takım lideri, genellikle üretim, muhasebe, pazarlama, ve özellikle değer mühendisliği departmanlarından yararlanmak üzere çarpraz fonksiyonel [Cross – Functionel] takım oluşturmaktadır. Her bir yönetici, bir takımın lideri iken diğer takımların üyesi olmaktadır. Bu birbirine kenetlenmeli üyelik, diğer takım faaliyetlerinden haberdar olunmasını ve böylece de çabaların gereksiz tekrarlamalardan arındırılmasını sağlamaktadır.

Bir takımın maliyet indirim hedefi belirlendiğinde, takımdaki her üye maliyet indirim hedefi ile ilişkilendirilmektedir. Bilindiği gibi, her bir takımın sorumlu olduğu maliyet indirim hedefini belirlemek HMY süreçlerinin bir parçası olmaktadır. ***Yukardan – aşağıya*** yaklaşımının uygulandığı firmalarda, takımın sorumlu tutulacağı maliyet indirim hedefini üst yönetim belirlemektedir. Bu süreç, yıllık planlama işlemleri boyunca maliyet indirim hedeflerinin belirlenmesi ve bölümlere dağıtılması ile başlamaktadır. Bu aşamada planlama departmanı ile bölüm yöneticisi arasında maliyet indirim hedeflerine yönelik görüşmeler yapılmaktadır. Bir sonraki safhada, bölümün maliyet indirim hedefleri bölümdeki üretim ünitelerine sonra da takımlar arasında dağıtılmaktadır.

Aşağıdan yukarıya yaklaşımının uygulandığı firmalarda, takımın sorumlu olduğu maliyet indirim hedefini belirlemek takım liderinin sorumluluğuna verilmektedir. Maliyet indirim hedefleri, takımın ürettiği her bir ürün için ayrı ayrı belirlenmektedir. Takım liderleri kendi maliyet indirim hedeflerini bölüm yöneticisin onayına sunmak durumundadır. Maliyet indirim miktarının yetersiz bulunması durumunda, yeterli bulunuluncaya kadar, hedeflerle ilgili olarak yeniden görüşmeler yapılmaktadır.

Hayli özerk olan takımların başarılı olup olamayacakları elbette şüpheli olmaktadır. Bu maksatla takım çalışmalarının günlük ve haftalık gelişme seyri izlenmektedir. Takım çalışmalarının başarısız olması durumunda, takım liderinin başarısızlık sebeplerini açıklaması istenmektedir. Takım çalışmalarının sürekli başarısızlığı halinde, üst yönetim takım liderinin değiştirilmesi dahil diğer radikal tedbirler almak durumunda kalabilmektedir.

Anlaşılacağı üzere, maliyet yönetimi amaçlarının elde edilmesinde küçük takımlar çok önemli bir yer tutmaktadır. Maliyet indirimi konusunda temel belirleyici, takımların sorumluluklarını üstlenmeleri ve bu tahahütlerine bağlılıklarıdır. Bu husus temin edildiğinde, maliyet yönetiminin amacı ve bu amacı gerçekleştirecek sorumlular belirlenmiş olmaktadır.

5.1.2. Değer Mühendisliği Sürecinin Planlanması

Değer mühendisliği uygulamaları ürünün kavram aşamasında başlatılmakta ve ürünün tasarım süreçleri boyunca devam ettirilmektedir. Fiilen üretimin başlaması, DM çalışmaların da bitirildiği anlamına gelmektedir. Çünkü, fiilen üretime izin vermek hedef maliyet amacına ulaşıldığının göstergesi olmaktadır. Üretim aşamasında da yürütülen değer mühendisliği çabalarına ***değer analizi*** [Value Analysis] adı verilmektedir. Değer mühendisliği ve değer analizi çalışmalarının arasındaki fark, yöntemlerde kullanılan tekniklerin farklılığından değil, ürün yaşam ömrünün farklı aşamalarında uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, değer mühendisliği çabaları

ürünün tasarım aşamasında yapılırken, değer analizi çalışmaları ürünün üretim aşamasında gerçekleştirilmektedir. [Monden ve Hamada, 1991, ss. 16 – 21].

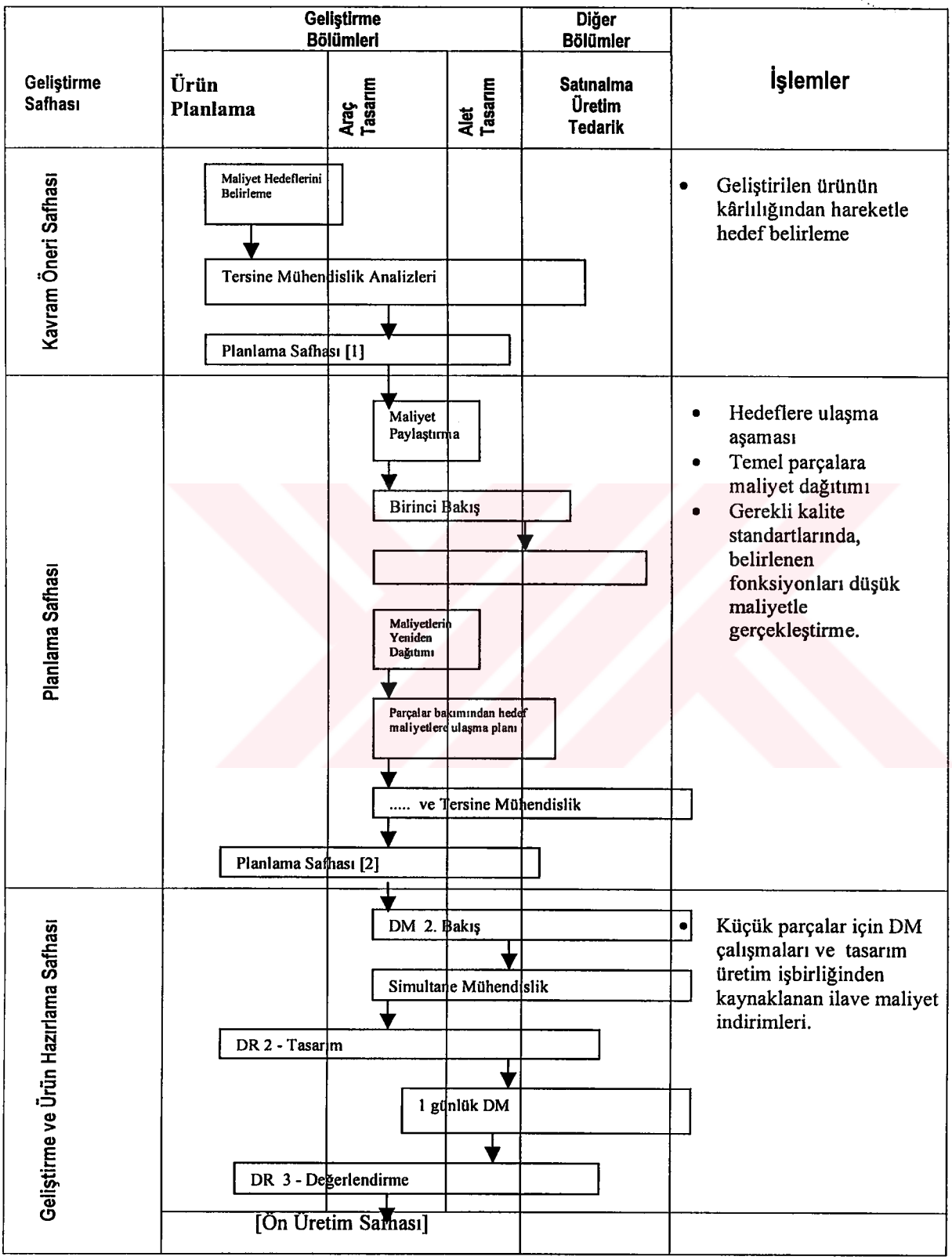
Değer mühendisliği çabalarını bir başka maliyet indirim tekniği olarak görmek pek doğru bir değerlendirme olmamaktadır. Çünkü, değer mühendisliği çalışmalarının odaklandığı birinci öncelikli alan, ürün fonksiyonları, ikinci öncelikli alan ise maliyetlerdir. Değer mühendisliği çalışmalarının esas amacı; ürün işlevlerini kabul edilebilir maliyette ve müşteriyi memmun edecek şekilde gerçekleştirmektir.

Değer mühendisliği çalışmalarının maliyet indirimi boyutunda kullanılan değer mühendisliği teknikleri farklılıklar göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, her bir ürün geliştirme aşamasında kullanılacak değer mühendisliği tekniği farklı olmaktadır. Bu çerçevede, her bir değer mühendisliği tekniğinin yerinde kullanımını sağlamak için maliyet oluşum kartları, maliyetlere daha detaylı bir yaklaşımı mümkün kılmak içinde maliyet strateji haritaları kullanılmaktadır. Şekil 5.1 maliyet oluşum kartına bir örnek sergilerken, şekil 5.2 de maliyet strateji haritasına bir örnek sergilemektedir [Şekil 5.1 ve Şekil 5.2].

Uygun maliyet yönetim tekniğinin yalnızca ürün geliştirme safhasına değil, aynı zamanda söz konusu parçaya da bağlı olması nedeniyle, maliyet strateji haritası çok gerekli olmaktadır. Örneğin, birinci ve ikinci bakış değer mühendisliği gibi maliyet indirim teknikleri, parça tasarımında radikal değişiklikler için uygun olmakta, mevcut parçada yapılacak küçük değişiklikler için uygun olmamaktadır.

Maliyet strateji haritası maliyet oluşum kartı düzenlendikten sonra hazırlanmaktadır. Maliyet strateji haritalarında, her bir ürün geliştirme safhasında uygulanacak maliyet indirim teknikleri maliyet oluşum kartlarından daha detaylı olarak belirtilmektedir. Örneğin, planlama safhasında maliyet oluşum kartı 2 önemli maliyet indirim tekniğini belirlemektedir. Bunlardan biri, birinci bakış değer mühendisliği iken, diğeri birinci ve ikinci bakış değer mühendisliğinin karışımıdır. Halbuki maliyet strateji haritası 12 maliyet indirim tekniğini belirtilmektedir. Dolayısıyla daha detaylıdır. Bunlardan 8 tanesi parçalara ayırma [Tear-Down]

teknikleri iken, 4'ü birinci ve ikinci bakış değer mühendisliğinin çeşitli biçimlerinden oluşmaktadır.



Şekil 5.1 : Maliyet Oluşum Kartı

Kaynak : Cooper, R., Slagmulder, R. [1997]. Op. cit., s. 170.

: Responsible section ● : Related section

Stage	Development proses	Completion date	Things to be done [Target value]	Tool to be used	Manual No.	Department responsible for implementation and its role: Product Planning Office – Planning	Product Planning Office – Cost Control	Product Planning Office – Cost Planning	Design – Vehicle	Design – Device	Experiment	Production Engineering	Purchase	Supliers	Contents
Planning Stage	Cost target achievement plan for individual parts		Preparing overal execution plan and commonization plan							○					
	NG		Preparing achievement plan for the individual tools	Part strategy list	Format exists			●		○			●		Cost tradeof possible within device
	Setting target for individual parts		- Investigation of parts to be procured abroad							○			●		Investigation of actual record of rival models
			- Preparing VE plan							○					Submitting VE register to REG
			- Preparing T/V plan	T/D theory	VEE-185	○			○	●					Carried out mainly with parts for which VE is not done
			- Preparing 1 day CR plan	1 day CR	VEA-103										Carried out with C/O parts [basic design is not changed]
			Judging the possibility			●		●	●	○			●		Determining cost for main parts individually and in groups
	Activities for achieving cost target		Carrying out Ve	1 st &2 nd out VE	VEE-158	●		●		○	●	●	●		
			Specifying clearly the function of the VT candidates	VT	VEE-166	●		●	●	○					
			Carrying out T/D	D-T/D,C-T/D	VEA-172	●		●		○	●	●	●		Carring out dynamic T/D, cost T/D
			- Guessing the cost of each part					○		●		●	●		
			- Guessing the investment for each part					○		●		●	●		
			- Preparing matrix T/D chart	Matrix T/D	VEE-170					○		●	●		M-T/D chart for parts for commonization to be updated regularly
			Wring, piping, and other layout						○	●	●	●			
Development & Preparation Production Stages	Activities for achieving cost target		Carrying out VE	1 st look VE 2 nd look VE Mini VE	VEE-158 VEE-056 VEE-159	●		●		○	●	●	●		When rough picture of big assemblies emerges, VE is deployed for smaller parts on the basis of this pikture. Mini-VE is done for parts that are even smaller.
			Carrying out odrinary CR activities	VE checklist	VEA-121			●		○		●	●		A list of unreflected items is prepared after checking.
	Simultaneous engineering		CR activities for overall profitability							○					Extending CR activities to major parts of vehicles other than the control vehicle [selection of part and selection of person responsible for its promotion], verfication of product weight [prepration of a comprehensive weight list, procuring estimate].
			Incorporating production department's views on assembly of prototype cehicle							○		●			Check to see whether production department's views on prototype vehicle have been reflected properly; counermeasures prepared if any problems found.

Şekil 5.2 : Maliyet Strateji Haritası

Kaynak : Cooper, R., Slagmulder, R. [1997]. Op. cit., s. 174.

Yeni ürün geliştirme sürecinde, -uygun maliyet indirim tekniğinin mümkün olduğunca erken kullanılmasını temin etmek bakımından- maliyet oluşum kartı ve maliyet strateji haritası birlikte kullanılmaktadır. Aşağıda, her bir ürün geliştirme safhasında uygulanacak çeşitli değer mühendisliği tekniklerinin ayrıntılı açıklamaları yer almaktadır.

5.1.3. Değer Mühendisliği Teknikleri

Değer mühendisliği kapsamında kullanılan tekniklerin 3 tanesi *bakış yaklaşımları*, 8 tanesi *parçalara ayırma [teardown] yaklaşımları* ve 6 adedi de *diğer değer mühendisliği yaklaşımları* adı altında toplanabilmektedir [Cooper ve Slagmulder,1997]. Aşağıda sırasıyla bu tekniklerin detayları yer almaktadır.

5.1.3.1. Bakış Yaklaşımları

Bakış yaklaşımları teknikleri kapsamında üç teknik kullanılmaktadır. Bunlar, *yeni bakış tekniği*, *birinci bakış tekniği* ve *ikinci bakış tekniği* olmak üzere üç farklı tekniktir. Bu tekniklerden herbiri ürün tasarım sürecinin farklı aşamalarında kullanılmaktadır.

Örneğin, *yeni bakış* değer mühendisliği tekniği, değer mühendisliği prensiplerinin -tasarım sürecinin en erken aşaması olan- *kavram öneri* aşamasında uygulanmasıdır. Amacı; önceden mevcut olmayan yeni bir fonksiyon biçimini oluşturmaktır. *Birinci bakış* değer mühendisliği tekniği, ürün tasarımının önemli kısımlarına yoğunlaşmaktadır. Kavramdan yeni ürün oluşturma olarak tanımlanır. Birinci bakış yaklaşımının amacı; mevcut fonksiyonların yeteneklerini [imkanlarını] artırmak suretiyle ürün fonksiyonelliğini artırmaktır. *İkinci bakış* değer mühendisliği yaklaşımı, planlama safhasının son aşaması ile geliştirme ve ürün hazırlama safhasının ilk aşamasında uygulanmaktadır. Yeni ve birinci bakış değer mühendisliği yaklaşımlarından farklı olarak, ikinci bakış yaklaşımının amacı; mevcut parçaların değerini ve fonksiyonelliğini artırmaktır. Yeni parçalar oluşturmak değil. Bu itibarla, ikinci bakış uygulamalarının ortaya çıkardığı değişiklikler, yeni ve ilk bakış

yaklaşımlarınınkinden daha az ve küçük boyutlarda olmaktadır. Aşağıda, bakış yaklamışlarına ilişkin değer mühendisliği teknikleri detaylandırılmaktadır.

5.3.1.1.1. Yeni Bakış Değer Mühendisliği Tekniği

Kavram öneri safhasında yeni ürün henüz bir kavram olarak oluşmakta ve kalite, maliyet ve yatırım hedefleri ilk olarak belirlenmektedir. Yeni bakış değer mühendisliği tekniği, değer mühendisliği yöntemlerinin kavram öneri safhasında uygulanma çabalarıdır. Yeni bakış değer mühendisliği yaklaşımı yoluyla amaçlanan - mevcut ürün fonksiyonlarının imkanlarını artırmak suretiyle ürün fonksiyonlarını artırmayı amaçlayan birinci bakış yaklaşımının aksine- daha önce mevcut olmayan biçimde bir fonksiyon ortaya koymaktır. Bu amaç, çoğunlukla, ürün tasarımı konusunda radikal dönüşümler yapmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.

5.1.3.1.2. Birinci Bakış Değer Mühendisliği Tekniği

Yeni bakış yaklaşımına göre nispeten daha yeni bir uygulama olan birinci bakış yaklaşımdan amaç; ürün tasarımının önemli parçalarına odaklanmaktır. Yaklaşım, kavramdan ürün geliştirme süreci olarak tanımlanmaktadır. Birinci bakış yaklaşımı, kavram öneri aşamasının son kısımları ile planlama safhası boyunca uygulanmaktadır. Örneğin, planlama safhasında ürün planlamacılar, ürünün esas parçalarını veya önemli fonksiyonlarını, kalite, fiyat, ölçü vb. özelliklerini belirlemektedirler. Bu safhada hedef maliyetler önemli ürün parça ve fonksiyonları arasında dağıtılmaktadır. Birinci bakış yaklaşımı, bu çerçevede, ya fonksiyonların artırılması suretiyle ürün değerini artırmak ya da maliyetlerini azaltmak için kullanılmaktadır.

5.1.3.1.3. İkinci Bakış Değer Mühendisliği Tekniği

Oldukça yaygın olarak kullanılan ikinci bakış yaklaşımı, planlama aşamasının son yarısı ile geliştirme ve ürün hazırlama safhasının ilk yarısında kullanılan bir değer mühendisliği tekniğidir. Geliştirme ve ürün hazırlama aşamasında, temel fonksiyonların parçaları belirlenmekte ve el yapımı bir ürün prototipi hazırlanmaktadır. Amaç; mevcut fonksiyonların değerini artırıcı ya da maliyetlerini düşürücü küçük değişiklikler yapabilmeyi temin etmektir.

5.1.3.2. Parçalara Ayırma Yaklaşımları

Parçalara ayırma [Tear-Down] yaklaşımlarının yöneldiği genel amaç; ürün geliştirme süreçlerinin her aşamasında maliyet indirimi gerçekleştirmektir.

Parçalara ayırma yaklaşımları çerçevesinde, rekabet edilen ürünler içerdikleri malzeme, kullandıkları parçalar, fonksiyon biçimleri, üretim biçimleri ve üretiminde kullanılan kalıplar açısından analiz edilmektedir.

Biraz önce belirttiğimiz gibi, tüm ürün geliştirme safhalarında kullanılan parçalara ayırma yaklaşımları; dinamik, maliyet, malzeme, statik, proses, matriks, birim kilogram ve grup hesaplama olmak üzere sekiz'e ayrılmaktadır.

İlk üç parçalara ayırma yöntemi direkt üretim maliyetlerini azaltmak için kullanılmaktadır. Sonraki üç yaklaşım, verimlilik artışları yoluyla, gerekli yatırım miktarını azaltmak için, son iki yaklaşım ise, genel amaç doğrultusunda, parçalara ayırma yöntemleri ile değer mühendisliği tekniklerinin entegrasyonunuu amaçlamaktadır.

Dinamik parçalara ayırma [Tear-Down] yaklaşımının amacı; bir ürünün montajı için gerekli parça sayısını ya da montaj için gerekli zamanı azaltacak yollar bulmaktır. Rakip ürünler alınıp analiz edilmek suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Maliyet teardown yaklaşımından maksat; üründe kullanılan parça maliyetlerini azaltmaktır. Rakip ürün parça maliyetleri ile firma parça maliyetlerinin karşılaştırılması suretiyle gerçekleştirilir. Firma maliyetlerinin yüksek olması durumunda, parçaların fonksiyonalitesi karşılaştırılır. Parçaların aynı fonksiyonellikte olması durumunda, maliyeti yüksek olan parçalar, maliyet indirim çabalarına tabi tutulmaktadır. Maliyet indirim çabalarına yönelik faaliyetler, genel olarak, fonksiyon iyileştirmeleri, ağırlık azaltma, üretim zamanını azaltma ve proses eliminasyonu başlıklarında özetlenebilmektedir.

Malzemelere yönelik teardown yaklaşımında, esas olarak, rakip ürün malzemeleri ile firma ürününde kullanılan malzemeler karşılaştırılmaktadır. Rakip ürün analiz edilerek herhangi bir yenilik içerip içermediği, şayet varsa, bu yeniliğin benimsenip benimsenmediği araştırılmaktadır. Malzeme teardown yaklaşımından maksat; aynı fonksiyonları görebilen daha ucuz malzemeler kullanmaktır. Örneğin, metal parçalar yerine plastikten mamul parçalar gibi.

Verimlilik artışına odaklanan üç teardown yaklaşımından biri, statik teardown yaklaşımıdır ve en temel olanıdır. Bu yöntem çerçevesinde, rakip ürün alınarak parçalarına ayrılmaktadır. Uygulamadan maksat; tasarım mühendislerine rakip ürünle firma ürünü arasındaki tasarım farklılıklarını gösterebilmek ve uygun farklılıkları benimsemelerini sağlamaktır.

Proses [Süreç] teardown yaklaşımının yöneldiği nihai amaç; aynı üretim hattında mümkün olduğunca çok ürün ve parça üretmektir. Bu amaç, rakip ürünlerin üretim prosesleri ile firma üretim proseslerinin mukayese edilmesi ve olumsuz farkların azaltılması yoluyla gerçekleştirilmektedir. Söz konusu amaç, oldukça farklı ancak küçük miktarlarda üretim yapan firmalar açısından çok önemlidir [Swenson, 1998, ss. 20-28].

Matriks teardown yaklaşımından maksat; nispeten az miktarlarda kullanılan parçaları çok miktarda kullanılan parçalarla ikame etmektir. İhtiyaç hissedildiğinde her bir üründe kullanılan parça miktarlarının belirlenmesi suretiyle gerçekleştirilir. Az kullanılan parçaların çok kullanılanlarla ikamesi, ürün tasarımında çok kullanılan parçalara ağırlık verilmek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu uygulama ile üretim ve tasarım maliyetlerini azaltmak hedeflenmektedir.

Birim kilogram teardown yaklaşımında, benzer üretim süreçleri ile üretilen parçalara bir ürün grubu gibi bakılmakta ve muhtemel maliyet indirim fırsatları açısından değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde, ürün veya parçanın etkinliği kilogram başına maliyet açısından ifade edilmektedir. Kilogram başına ürün maliyeti; toplam maliyet, toplam ürün ağırlığına bölünmek suretiyle bulunmaktadır. Aynı gruptaki her bir ürünün kilogram başına maliyetleri karşılaştırılmakta ve bir

grafikle hangi ürünlerin kilogram başına maliyetlerinin yüksek olduğu belirlenmektedir. Sonra, ağırlığa ve maliyete yol açan nedenler tespit edilerek ortadan kaldırılmakta ve böylece maliyet indirimi sağlanmaktadır.

Grup hesaplama teardown yaklaşımında amaç; değer mühendisliği ve parçalara ayırma yaklaşımlarını birleştirmektir. Yöntem, birim kilogram – fiyat yaklaşımının değiştirilmiş bir biçimi olup; bu uygulamada, aynı fonksiyonları içeren parçalar bir grup olarak değerlendirilmekte ve mümkün maliyet indirimleri açısından analiz edilmektedir. Örneğin, radyatöre su takviye eden tank ile otomobil ön camına su püskürtmesi için kullanılan su tankının temel fonksiyonları aynıdır. Yani, sonuçta ikisi de su depolamaktadır. Bu fonksiyonların, iki parçalı bir su tankında görülür hale getirilmesi önemli ölçüde maliyet indirimi sağlayabilecektir.

5.1.3.3. Diğer Değer Mühendisliği Teknikleri

Yeni bakış, birinci bakış, ikinci bakış değer mühendisliği ve parçalara ayırma yaklaşımlarına ilave olarak kullanılan 4 maliyet indirim tekniği, diğer değer mühendisliği teknikleri olarak nitelendirilmektedir. Bunlar; *liste kontrol yöntemi, bir günlük maliyet indirim toplantısı, mini değer mühendisliği* ve *değer mühendisliği güvenilirlik proğramı* başlıklarında sınıflandırılabilmektedir.

5.1.3.3.1. Liste Kontrol Yöntemi

Liste kontrol yöntemi, maliyete yol açan faktörleri ve maliyet indirimi yapılabilecek alanları belirlemek için kullanılan bir yöntem olup; bir örneği tablo 5.1'de sunulmaktadır.

Tablo 5. 1 : Liste Kontrol Kartı Örneği [*]

	KONTROL ALANLARI	MUHTEMEL ÖNERİLER
1	Parça sayısı	a. Parça sayısı azaltılabilir mi? b. Parça sayısı artırılarak maliyetler azaltılabilir mi?
2	Biçim	a. Daha küçük yapılabilir mi? b. Daha hafif yapılabilir mi? c. Daha basit ve daha standart olarak yapılabilir mi? d. Presesi daha da basitleştirecek farklı bir biçim var mı? e. Bir sonraki üretim için uygun mu? f. Biçimi kârlılığı artırmak için uygun mu?
3	Malzemeler	a. Malzeme kalitesi değiştirilebilir mi? b. Daha ucuz malzeme kullanılabilir mi? c. Proses kolaylaştırılabilir mi?

[*] Tablonun oluşturulmasında Cooper ve Slagmulder [1997]'den geniş ölçüde yararlanılmıştır.

Tablo 5. 1 : Liste Kontrol Kartı Örneği [*]

	KONTROL ALANLARI	MUHTEMEL ÖNERİLER
4	Yüzey	a. Yüzey alanı uygun mu?
5	Tolerans	a. Belirli bir toleransa ulaşmak kolay mı? b. Belirli tolerans yüzeyi beklenen toleranstan yüksek mi?
6	Üretim ve Montaj	a. Aynı anda daha fazla makine çalışabilir mi? b. Üretim prosesi entegre edilebilir mi? c. Üretim zamanı azaltılabilir mi? d. Direkt işçilik zamanı azaltılabilir mi? e. Kurma zamanı [setup up time] azaltılabilir mi? f. Üretim en uygun miktarda mı yapılıyor? g. Üretim daha da hızlandırılabilir mi?
7	Ekipman	a. Daha ucuz ekipman kullanılabilir mi? b. Ekipmanlar otamatik hale getirilebilir mi?
8	Modeller	a. Daha da küçük yapılabilir mi? b. Daha basit yapılabilir mi? c. Malzeme kalitesi uygun mu? d. Eski modellerin tasarım avantajlarından yararlanılabilir mi?
9	Çalışanlar	a. Tüm hareketler gerekli mi? b. İş gücü miktarı optimum mu? c. İş prosesleri standart mı?
10	Kontrol ve Yükleme	a. Hatalı üretim oranı azaltılabilir mi? b. İadeler aşırı mı? c. Yükleme yöntem ve metodları uygun mu? d. Yükleme miktarı çok büyük mü ?

Kontrol listesi, firmanın maliyet indirim çabalarını yönlendirmek için tasarlanan çok sayıda sorundan oluşmakta ve maliyet indirimine yönelik tüm fırsatların bulunmasına imkan sağlamaktadır.

5.1.3.3.2. Bir Günlük Maliyet İndirim Toplantıları

Bir günlük maliyet indirim toplantıları değer mühendisliği ve parçalara ayırma yaklaşımlarını kapsayan tüm maliyet indirim sürecinin etkinliğini artırmak için kullanılmaktadır. Mühendislik, üretim, muhasebe ve satış bölümlerinden katılan temsilcilerden, yeni maliyet indirim imkanlarına ilişkin düşüncelerini belirtmeleri beklenmektedir. Toplantılar, normal maliyet indirim önerilerine ilişkin sınırlamaların aşılması için düzenlenmektedir. Önemli görülen fikirler yazılı olarak tespit edilip uygulamaya konulmaktadır.

5.1.3.3.3. Mini Değer Mühendisliği

Mini değer mühendisliği yaklaşımı, ikinci bakış değer mühendisliği tekniğinin basitleştirilmiş şeklidir. Yöntem; bir parçanın spesifik alanlarına ya da küçük ve ucuz parçalarına uygulanmaktadır. Bir otomobil için ayna, kapı ve kapı kilitlerinin tasarlanması mini değer mühendisliği çerçevesinde yapılmaktadır. Bu teknik, geliştirme ve ürün hazırlama aşamasında geliştirme ve üretim satış hazırlama ve üretim satış hazırlama aşamalarında yoğun olarak uygulanmaktadır.

5.1.3.3.4. Değer Mühendisliği Güvenilirlik Programı

Değer mühendisliği güvenilirlik programı, her bir probleme en uygun değer mühendisliği yönteminin uygulanmasını temin etmek için uygulanmaktadır. Tamamen yeni bir ürün tasarım gerekiyorsa, ikinci bakış DM tekniğinin uygulanması uygun olmamaktadır. Tıpkı mini DM programı gibi DM güvenilirlik programı da geliştirme ve ürün hazırlama, geliştirme ve üretim – satış hazırlama ve üretim – satış – hazırlama aşamalarında uygulanan bir değer mühendisliği tekniğidir.

5.2. Maliyet Tabloları

Batı ve Japon yönetim muhasebesi uygulamaları arasındaki en önemli farklardan birisini maliyet tablolarının hazırlanması ve kullanımı oluşturmaktadır [Yoshikawa, 1992, ss.79 – 106]. Mevcut ürün maliyetleri hakkında detaylı bilgilere sahip olan Batılı muhasebeciler, yeni ürün maliyetleri konusunda aynı ölçüde bilgi sahibi değillerdir. Üstelik yeni ürün maliyetleri ile tasarım aşamasından sonra, yani, maliyetler büyük ölçüde belirlendikten sonra ilgilenmektedirler. Japon yönetim muhasebecileri yeni ürün maliyetleri ile ilgili detaylı bilgilendirilmelerini sağlayacak maliyet tablolarına sahiptirler. Maliyet tabloları, ürün maliyetleri ile ilgili adeta bir veri bankası niteliğindedir. Bu sayede Japon muhasebeciler, yeni ürün maliyetlerini ve bu ürünlerde yapılabilecek tasarım değişikliklerinin maliyetlerini çok çabuk bir biçimde tasarımcılara aktarabilmekte ve bu sayede hem yaşamsal üçlünün yönetimine etkin bir biçimde katılırlarken, tasarım takımının da vaz geçilmez bir üyesi olmaktadırlar. Bu özellik, Japon muhasebecileri, ürün tasarım sürecinin ve dolayısıyla da HMY süreçlerinin kilit elamanı yapmaktadır.

Maliyet tahmincilerince uzun süredir kullanılan maliyet tabloları popularitesini Kato'nun "Maliyet Tabloları" isimli kitabından sonra kazanmıştır [Kato, 1996]. Kato'ya göre maliyet tabloları, mevcut ve yeni ürünlerin maliyetlerinin ne olacağını henüz üretim başlamadan önce bilmemizi temin eden maliyet veri tabanlarıdır. Maliyet Tabloları, maliyetlerin çabuk tahminine imkan sağlayan özetlenmiş bilgiyi ihtiva etmekte ve belli bir doğruluk derecesinde maliyetleri tahmin etme amacına hizmet etmektedirler. Bu özellikleri ile de

fiyatlandırma, ürün sınıflandırma, yatırım ve üretim metodları belirleme vb. gibi alanlarda hızlı ve doğru maliyet bilgisi desteği sunmaktadırlar.

Maliyet tabloları kullanılacak alana göre farklı isimlerle anılmaktadır [Tanaka, 1989, ss. 26 - 32]. Bunlar; *dizayn*, *üretim*, *satın alma* ve *dağıtım* maliyet tablolarıdır.

5.2.1. Dizayn Maliyet Tablosu

Tasarım alternatiflerinin olası maliyetlerini bildirmek ve böylece tasarım süreçlerini hızlandırmak bakımlarından maliyet tabloları, ürün tasarım aşamasında çok önemli bir rol üstlenmektedir. Tasarım sürecinin farklı aşamalarında 5 çeşit maliyet tablosu kullanılmaktadır. Bunlar, aşağıdaki şekilde açıklanabilmektedir.

5.2.1.1. Kavram Tasarım Maliyet Tablosu

Bu maliyet tablosu; yeni ürünlerin henüz kavramsal olarak tasarlanmasının ilk aşamalarında, alternatif tasarım biçimlerinin belirlenmesine yönelik olarak kullanılmaktadır. Yeni ürünün -tasarlanan asli fonksiyonlarına ilişkin- maliyet bilgilerini tasarım mühendislerine aktarmaya yararlar. Yeni ürün ve alternatif biçimlerine ilişkin maliyet verilerinin sunulabildiği bu safhada, henüz yeni ürün tasarımcının kafasında yalnızca bir düşünce, bir fikir olarak bulunmaktadır.

5.2.1.2. Temel Tasarım Maliyet Tablosu

Önemli bir maliyet tablosudur. Çünkü, ürün maliyetlerinin büyük bir yüzdesi [%80] bu aşamada belirlenmiş olmaktadır [Lorino, 1995]. Temel tasarım maliyet tabloları, yeni ve tekrar tasarlanan ürünlerin çeşitli fonksiyonlarının ekonomik performanslarını değerlendirmek için de kullanılmaktadır. Temel tasarım maliyet tabloları, yeni ürünün temel fonksiyonlarına ilişkin maliyetler ve olası tasarım değişikliklerinin maliyet sonuçları hakkında önceden bilgi vermektedir.

5.2.1.3. Tasarım Maliyet Tablosu

Tasarımcıların, özellikle, yeni ürüne ilişkin ekonomik performansların değerlendirilmesinde kullandıkları maliyet tablosudur.

5.2.1.4. Detaylı Tasarım Maliyet Tablosu

Bu safhada gerek tasarımcılar gerekse yöneticiler yeni ürünlere ilişkin detaylı kararlar vermek durumunda kalmaktadırlar. Örneğin, kullanılacak malzemenin tipi, şekli, toleransı ve yüzey şekilleri gibi. Bu konudaki kararlar, yeni ürün maliyetlerini önemli ölçüde etkilemek durumundadır. Dolayısıyla, detaylı tasarım maliyet tabloları, içerdikleri maliyet verileri ile, söz konusu kararların ürün maliyetine etkilerini çok hızlı bir biçimde görülebilmesini temin edecek maliyet verileri sağlamaktadırlar.

5.2.1.5. Üretim Süreci Tasarım Maliyet Tablosu

Bu tablolar, yeni ürün üretimi ile ilgili alternatif üretim yöntemlerinin muhtemel maliyet tesirlerinin ne olacağının önceden bilmesi için kullanılmaktadır. Ürünün hangi fonksiyonlarının hangi üretim ünitelerinde üretileceğine, ürünün dışarıda üretimi yapılacak kısımlarına [Outshourcing] üretim süreci tasarım maliyet tablolarının sağladığı maliyet verileri yardımıyla karar verilmektedir [Yoshikawa et. al., 1994, s. 30].

5.2.2. Üretim Maliyet Tablosu

Yeni ürünün hangi fabrikada üretileceğine karar verildikten sonra, üretim miktarı ve gerektirdiği zaman ihtiyacı göz önünde bulundurularak en uygun üretim yönteminin seçilmesi, üretim maliyet tablolarının sağladığı veriler ile yapılmaktadır. Üretim maliyet tabloları, alternatif üretim yöntemlerinin üretim maliyetleri üzerindeki etkilerinin ölçülmesini sağlayan maliyet verilerini içermektedir.

5.2.3. Satın Alma Maliyet Tablosu

Maliyet tablosu verilerinin çok yoğun olarak kullanıldığı alanlardan birisi de satın alma ve firma dışında yaptırılacak işlerin fiyatlarının belirlenmesidir. Bazı sektörlerde, ürün maliyetlerinin % 70'lik bir bölümünün dışarıdan temin edilen parça ve malzeme fiyatlarından oluştuğu düşünüldüğünde, konunun önemi tüm açıklılığı ile ortaya çıkmaktadır. Satın alma maliyet tablosu, dışarıdan temin edilecek malzeme ve parçalar hakkında önemli bilgiler ihtiva etmektedir. Çünkü, alıcı firma için maliyet, satıcı firma için satış fiyatı olmaktadır.

5.2.4. Kalıp ve Alet – Edevat Maliyet Tablosu

Satın alma maliyet tablosuna ek olarak oluşturulabilen bu maliyet tablosu, yeni ürünün gerektirdiği kalıp ve ilgili aletlerin maliyetlerinin bilinmesi amacıyla kullanılmaktadır. Söz konusu maliyet verileri, kalıp üreticileri ile ilgili görüşmelerde temel oluşturmaktadır. Böylece kalıpların dışarıdan mı yoksa firma içinden mi temin edileceği konusu açıklık kazanmaktadır.

5.2.5. Dağıtım Maliyet Tablosu

Maliyet tablolarının ilgi alanı yalnızca tasarım, üretim ve tedarik süreçleri ile sınırlı tutulmamaktadır. Bir başka anlatımla maliyet tabloları, dağıtım kanallarının maliyetlerinin bilinmesine yönelik olarak da kullanılmaktadır. Yeni ürünlere ilişkin hangi dağıtım alternatifinin hangi maliyete ulaşacağı dağıtım maliyet tablolarının sunduğu veri desteği ile elde edilmektedir [Yoshikawa et. al., 1994, ss. 30 – 36].

Yukarıda belirtilen sınıflandırmaların dışında, maliyet tabloları içerdikleri verilerin niteliklerine göre *detaylı* ve *yaklaşık* maliyet tabloları olmak üzere de sınıflandırılmaktadır [Cooper ve Slagmulder, 1997].

Detaylı maliyet tabloları her üretim sürecinde detaylı karşılaştırmalar için kullanılmaktadır. Hazırlanması ve güncelleştirilmesi hayli zor olan bu tablolardan detaylı maliyet tahminleri maksadıyla yararlanılmaktadır.

Daha kaba maliyet tahminleri için *yaklaşık maliyet tabloları* kullanılmaktadır. Bu tablolar, ürün maliyet ile önemli bir ürün fonksiyonu ya da parçası arasındaki ilişkiyi formüllerle ifade eden verileri ihtiva ederler. Bu veriler yeni ürün maliyetlerini tahmin etmede kullanılmaktadır.

5.2.6. Maliyet Tablolarının Hazırlanması

Şüphesiz, maliyet tabloları hazırlanırken firma ile ilgili bazı tahminlerin yapılması gerekmektedir. Bunlardan en önemlisi, firmanın çeşitli kapasite düzeylerinin belirlenmesidir. Kapasite, teorik, pratik, ortalama, gerçek kapasite düzeyleri olmak üzere dört gruba ayrılabilmektedir.

Teorik kapasite düzeyi, teorik olarak ulaşılabilecek maksimum üretim düzeyini göstermektedir. Pratikteki zorlamaları dikkate almaz. *Pratik kapasite* düzeyi, pratik olarak gerçekleştirilebilecek üretim düzeyini göstermektedir. Pratikteki zorlamaları dikkate alır ancak bu düzeye önemli çabalar sayesinde ulaşılabilineceğini kabul eder. *Ortalama kapasite* düzeyi, geçmişte gerçekleşen [Fiili] kapasite düzeylerinin ortalamasıdır. Aynı eğilimin gelecekte de devam edeceği düşüncesine dayanır. *Gerçek kapasite* düzeyi [Fiili] makine parkına, yatırım programına, teknolojide beklenen değişikliklere ve üretim programına bağlı bulunmaktadır.

Diğer bir husus, maliyet tablosu yapılırken hangi yaklaşımın benimseneceğidir. [Detaylı – Yaklaşık] Aşağıdaki açıklamalarda öncelikle detaylı maliyet tablosu yaklaşımı belirtilmektedir.

5.2.6.1. Direkt İlk Madde Maliyet Tablosunun Hazırlanması

En temel olarak direkt ilk madde maliyeti, tüketilen madde miktarı ile birim fiyatının çarpımına eşittir. Maddenin tüketilecek miktarını mevcut makineler ve üretim teknolojisi belirler. Ancak bu sadece bir başlangıç noktasıdır. Maddenin şekli ve ölçüleri de tüketilecek miktar üzerinde etkili olmaktadır. Fireler ve hatalı deneme üretimi nedeniyle katlanılan kayıplar, tüketilecek madde miktarına ilave edilmektedir. Direkt ilk madde maliyet tablosunda yalnızca kullanılacak malzemenin miktarı ve fiyatına ilişkin bilgiler yer almaz. Bu bilgilerin yanı sıra, malzemelerle ilgili iç ve dış maliyet bilgilerine de yer verilmektedir. Dış maliyetler; nakliye, yükleme ve sigorta maliyetlerini içerirken, iç maliyetler; satın alma bölümü maliyetleri, boşaltma maliyetleri ve depolama maliyetlerinden oluşmaktadır. Direkt ilk madde maliyet tablosu, malzemelerle ilgili maliyetleri geniş ölçüde ihtiva etmek suretiyle, ilk madde ve malzemeleri geniş bir perspektiften değerlendirme imkanı sağlamaktadır.

5.2.6.2. Direkt Dönüştürme Maliyet Tablosunun Hazırlanması

Makine, alet–ekipman maliyetleri ile işçilik maliyetlerinin geniş bir bölümünden oluşur. Direkt ilk madde maliyet tablosunda olduğu gibi temel fikir; tablonun içerebildiği kadar geniş dönüştürme maliyetlerini içermesidir. Genel olarak dönüştürme maliyetleri, makine çalışma saati başına dönüştürme maliyetleri olarak tabloya yansıtılmaktadır. Makine çalışma saati başına dönüştürme maliyeti 2 ana grup maliyetler çerçevesinde ele alınmaktadır. Bunlardan birincisi *kapasite maliyet oranı*, diğeri ise *operasyon maliyet oranıdır*.

Kapasite maliyet oranı; makine çalışma saati başına amortisman, sigorta, aydınlatma ve koruyucu bakım gibi maliyetleri kapsamaktadır. *Operasyon maliyet oranı* ise genel olarak enerji maliyetlerini, materyal ve aletlerin kaynak maliyetlerini kapsar. Belirtilen maliyetlere ek olarak işçilik maliyetlerinin de ilavesi suretiyle direkt dönüştürme maliyetleri belirlenmektedir. İşçilik maliyetleri hesaplanırken, direkt ve endirekt işçilik ücretleri, işçiliklerle ilgili ek ödemeler ve yükümlülükler topluca dikkate alınmaktadır.

5.2.6.3. Geliştirme ve Tasarım Maliyet Tablosunun Hazırlanması

Bu maliyet tablosu; tasarım, geliştirme, deneme üretimi ve ilgili ekipman maliyetlerinden oluşmaktadır. Hazırlamasında, genel olarak, yeni ürüne benzer daha önce üretilmiş ürünlerin maliyet verilerinden büyük ölçüde yararlanılmaktadır.

5.2.6.4. Fabrika Yönetim Maliyet Tablosunun Hazırlanması

Bilindiği üzere, direkt ilk madde–malzeme maliyet tablosu, direkt dönüştürme maliyet tablosu ve tasarım–geliştirme maliyet tablosu çok geniş bir yelpazedeki maliyetleri içermek durumundadır. Bunların dışında kalan maliyetler, fabrika yönetim maliyet tablosu ile izlenmektedir. İşgücü saati ya da çalışma saatleri esas alınmak suretiyle ilişkilendirilirler. Toplam yönetim maliyetleri toplam operasyon saatine bölünmek suretiyle yönetim maliyetlerine ilişkin bir oran elde edilmekte ve bu oran oran, yeni ürün maliyetlerin dahil edilecek fabrika yönetim maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmaktadır.

Buraya kadar olan açıklamalarda detaylı maliyet tablolarının hazırlanmasında esas olan hususlar tanıtılmaya çalışılmıştır. Detaylı maliyet tablolarının içerdiği maliyet verileri, genel olarak, mevcut bir ürünün yeniden tasarlanmasında ve küçük tasarım değişiklikleri yapılmasında kullanılmaktadır. Yeni ürün maliyetlerinin tahminine yönelik olarak, daha çok, yaklaşık maliyet tabloları çerçevesinde belirlenecek maliyet verileri tercih edilmektedir [Tanaka, 1989, s. 30]. Aşağıda yaklaşık maliyet tabloları hazırlanırken göz önünde bulundurulan temel prensiplere ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Yaklaşık maliyet tabloları düzenlenirken iki ana yaklaşımdan hareket edilmektedir. Bunlardan birincisi ürünün önemli parçaları ile maliyetleri arasındaki ilişkilerden yararlanmak, diğeri de ürün fonksiyonları ile maliyetleri arasındaki ilişkilerden yararlanmak şeklinde gerçekleşmektedir.

Birinci yaklaşımda ürünün önemli parçaları ile ürün maliyeti arasındaki ilişki belirlenir. Yeni ürünün ihtiva edeceği önemli parça maliyetlerinden hareket edilerek

yeni ürünün toplam maliyeti tahmin edilir. Bu yaklaşım, yeni ürünlere benzer eski ürünlerin varlığı halinde daha doğru maliyet tahminleri yapılmasına imkan sağlamaktadır.

İkinci yaklaşımda, ürünün temel fonksiyonu ya da fonksiyonları ile ürün maliyeti arasındaki ilişki matematik formüllerle belirlenmektedir [Tamai, 1981]. Bu formüllerden hareket edilmek suretiyle yeni ürünün belirleyici fonksiyonu belirlendikten sonra, maliyeti tahmin edilmektedir. Örneğin bir otomobil için ürün maliyetini belirleyici fonksiyon motor hacmi olabilir. Yeni ürünün motor hacmi belirlendikten sonra, motor hacmi ile ürün maliyeti arasındaki ilişkiden yararlanılmak suretiyle yeni ürünün maliyeti tahmin edilebilir hale gelmektedir.

Gerek önemli ürün parçalarının gerekse fonksiyonların esas alınmasında belirleyici olan husus; söz konusu parça ve fonksiyonların ürün maliyetini belirleyici özellik taşımasıdır. Toplam ürün maliyeti içinde belirleyici olmayan parça ve fonksiyonların maliyet tahminine esas alınması elbette istenilen sonuçları doğurmayacaktır.

Hedef maliyet yönetim sistemi çerçevesinde kullanılan önemli bir teknik olan maliyet tabloları hakkında yaptığımız açıklamaları bitirirken özet bir değerlendirme yapmak gerekirse, aşağıdaki hususlar belirtilebilir.

Batılı yönetim muhasebesi uygulamaları ile Japon yönetim muhasebesi uygulamalarının önemli bir farkını oluşturan maliyet tabloları, aslında, çok çeşitli maliyet bilgilerini içeren veri tabanlarıdır. Bu yönüyle, maliyetleri ancak gerçekleştikten sonra izleyip sınıflandıran geleneksel muhasebe uygulamalarının önemli bir eksiğini gidermektedir. Bu eksikliğin giderilmesi özellikle hedef maliyet yönetim ortamlarında çok önemli olmaktadır. Çünkü, HMY maliyetleri tasarım aşamasında yönetmeye odaklanan bir sistemdir. Maliyet tabloları sayesinde muhasebe, tasarımcıya tasarlanan ya da tasarlanması düşünülen özelliklerin maliyetini çok çabuk bir biçimde ulaştırmakta, alternatif çözümler üzerinde yoğunlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Yaşamsal üçlü [survival triplet] karakterlerine göre rekabet edilen kıran–kırana rekabet ortamlarında yeni ürünler,

maliyet – kalite ve fonksiyon [Özellik-İşlevler] karakterleri bakımından yaşam alanlarının içinde bulunmak zorundadırlar. Bir karakterler itibarıyla ürün yaşam alanının dışına çıkılması, diğer karakterlerin yaşam alanlarının içinde bulunmalarını çoğu kez anlamsızlaştırmamtadır.

Maliyet tabloları, doğal olarak, bir günde gerçekleştirilecek uygulamalar olarak görülmemelidir. Yoshikawa ve diğerlerine göre maliyet tablolarının hazırlanması, 1000 işçinin çalıştığı bir firmada 2–3 muhasebecinin tam gün çalışmasını gerektirmektedir [Yoshikawa et. al., 1994, s. 35].

Kıran–kırana rekabet ortamlarında rekabet eden yalın teşebbüslerde, maliyetçileri tasarım takımının ayrılmaz bir parçası yapan onlara firmada çok önemli bir pozisyon veren özellik, tasarım sürecinde hızlı ve doğru bir biçimde sundukları maliyet bilgileridir. Bu bilgiler maliyet tablolarından sağlanmaktadır.

Maliyet tablolarının hazırlanması için yalnızca muhasebecilerin muhasebe bilgileri yeterli olmamaktadır. Alan bilgilerine ek olarak muhasebeciler, tasarım, üretim, teknoloji bilgilerine de vakıf olmak durumundadırlar. Japon maliyet muhasebecileri -Batılı meslektaşlarının aksine- bu alanlarda da bilgi sahibi olan komple bir eleman niteliğindedirler.

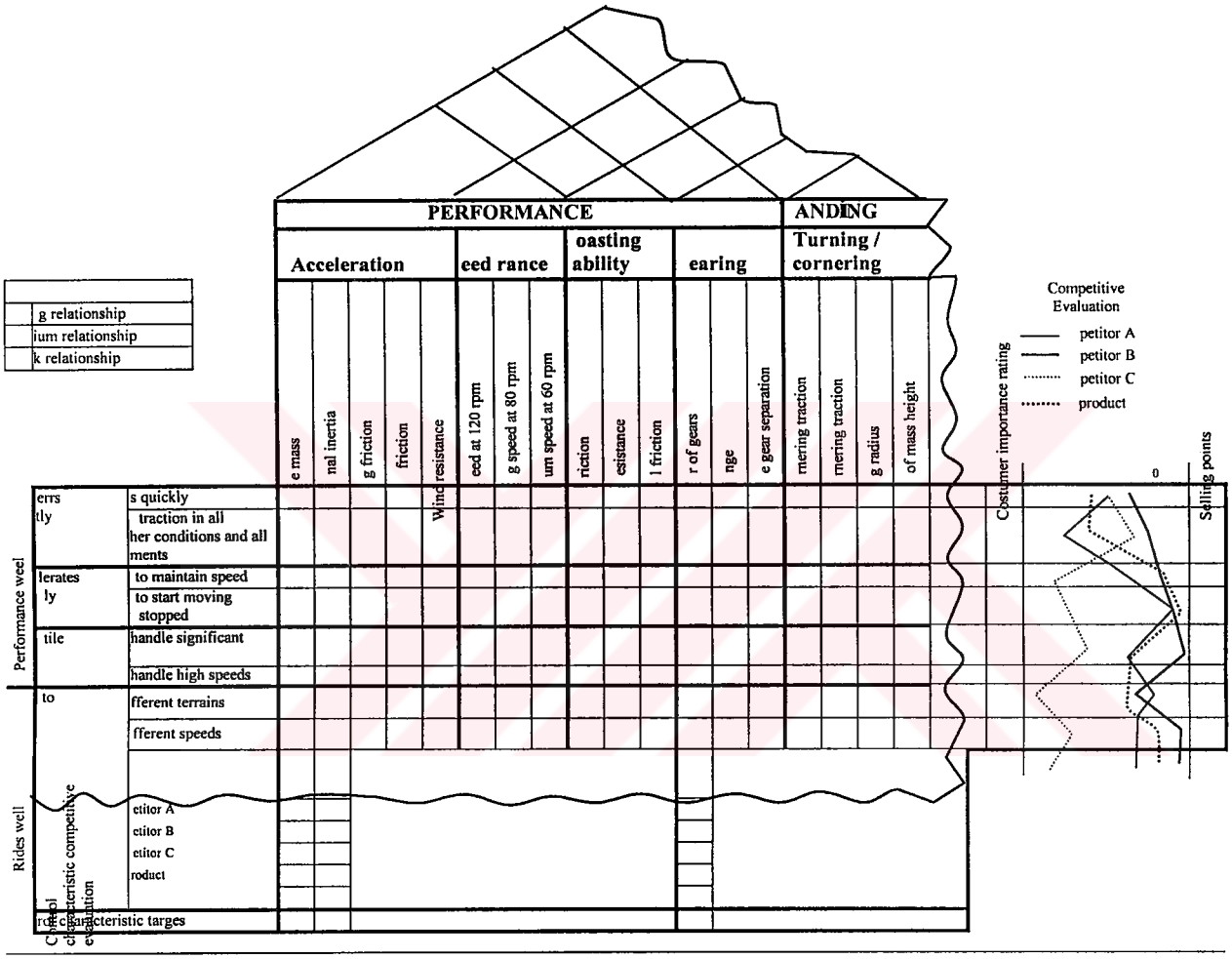
5.3. Kalite – Fonksiyon Biçimlendirmesi

Kalite – fonksiyon Biçimlendirmesi [Quality–Function–Deployment], tasarım süreçlerinde müşteri isteklerinin, rakip ürün karakteristiklerinin, firma imkanlarının ve ilgili pazar özelliklerinin dikkate alınmasını temin etmek için kullanılan bir tekniktir. Söz konusu teknik; müşteri ihtiyaçlarını belgelemede ve bu ihtiyaçları ürün tasarım ve üretim süreçlerinde ürün özelliklerine dönüştürmede kullanılan bir teknik olarak da tanımlanmaktadır [McCuster, 1996, ss. 2 - 5].

Yukarıda belirtilen tanımlardan da anlaşılacağı gibi hedef maliyet yönetimi uygulamaları çerçevesinde, kalite–fonksiyon biçimlendirmesi tekniğinden, ürün özelliklerinin belirlenmesi, rakip ve rakip ürün performanslarının karşılaştırılmaı,

ürün özelliklerine ilişkin hedef performans sınırlarının belirlenmesi ve hedef müşteri özelliklerinin karşılaştırılması maksatlarıyla yararlanılmaktadır.

Kalite – fonksiyon biçimlendirmesi [KFB] çabalarından umulan ve yukarda belirtilen hususlar kartlar yardımıyla izlenmektedir. Şekil 5.3'de bir ürün için geliştirilmiş KFB matriks'inin bir örneği görülmektedir [Şekil 5.3].



Şekil 5.3 : Kalite – Fonksiyon Biçimlendirmesi Kartı Örneği*

Kaynak : McCusker, M.V. [1996] Cost Management Hand Book, s. D2.6.

Şekil 5.3'te genel olarak görüldüğü gibi kartlar, müşteri gereksinmeleri planlama matriksi, ürün özelliklerini belirleme matriksi, proses planlama ve kontrol matriski ve kalite kontrol planlama matriski gibi kısımlardan oluşmaktadır.

* Şekilde yer alan terimlerin Türkçe karşılıkları ile şekil çizilemediği için, şeklin orijinal olarak sunulması tercih edilmiştir.

Şekilde görüldüğü gibi, sol taraftaki kolon da, müşteri araştırmaları, daha önceki benzer ürünlerden elde edilen tecrübeler ve pazar araştırmaları çerçevesinde elde edilen müşteri ihtiyaçları yer almaktadır.

Şeklin üst kısmındaki kolanlarda planlanan müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak spesifik ürün özellikleri yer alır [Zairi ve Youssef, 1995, s. 9]. Bu karakteristikler, önceki ürünlerle ilgili tercihlerden, mühendislik çalışmalarından, hesaplama ve modellemeden ve deneyimlerden elde edilmektedir.

Kalite – fonksiyon biçimlendirmesi [KFB] kartlarında ürün özellikleri ile müşteri istekleri arasındaki ilişkiler sembollerle ifade edilmektedir. Bu çerçevede içi doldurulmuş daireler sıkı ilişkiyi, boş daireler orta ilişkiyi ve üçgen biçimindeki semboller de zayıf ilişkiyi belirlemek için kullanılmaktadır [●,○,Δ].

Şekilde gösterilen müşteri isteklerini planlama matriksi; belirlenen ürün özelliklerinin, müşteri isteklerini uygun bir biçimde karşılanıp karşılanmayacağının belirlenmesi için kullanılmaktadır. Sembollerle gösterilmeyen alanlar, müşteri ihtiyaçlarının karşılanamadığı veya müşteri istekleri ile ürün özellikleri arasında çok zayıf ilişkinin var olduğu alanları göstermektedir.

Müşteri isteklerinin tamamen karşılanmasının düşük bir olasılık olduğu durumlarda, müşteri istekleri yüksek derede önemliliğe sahipse, üründe ilave tasarım özellikleri belirlenmek zorunluluğu bulunmaktadır.

Karşılanmayan müşteri isteklerinin önem derecesinin düşük ve rakip ürünlerle kıyaslandığında, firma ürünün yüksek üstünlüğe sahip olması durumunda, söz konusu ürün özelliklerinin müşteri beklentileri açısından düşük öneme sahip oldukları sonucu çıkarılabilir. Bu durumlarda iki nedenden dolayı müşteri görüşlerinin alınması tercih edilmektedir. Bunlardan birincisi müşterilerden herbir isteklerinin önem sıralamasını belirtmelerini istemektir. Diğeri ise, rakip ürün ve firmanın mevcut prototip ürününe ilişkin olarak müşteri beklentilerini karşılamak bakımından pazarın algılanmalarını belirlemektir. Bu çabalara ilişkin veriler KFB kartlarının sağ taraf kolanlarında izlenmektedir [Tarım ve Zaim,1998, s.479].

Rakip ürünler -her bir özelliğinin performansı belirlenmek maksadıyla- performans testlerinden geçirilmektedir [Kopure ve Akao, 1983, ss. 9 - 25]. Söz konusu bilgiler KFB kartlarının alt kısmında izlenmektedir. Bu bilgiler yoluyla en iyi performans hedeflerinin belirlenebilmesi mümkün hale gelmektedir.

KFB süreci, müşteri isteklerini süreç ve kalite kontrol planlarına aktarmak için genellikle kartları kullanmaktadır. Bu uygulama, rakiplerin mukayesesine, performans hedeflerinin belirlenmesine ve HMY uygulamaları için süreç planlama verilerinin teminine imkan sağlamaktadır [Zairi ve Youssef, 1995, ss. 9-24]. Kalite fonksiyon biçimlendirmesi tekniği yalnızca üretim işletmelerinde kullanılan bir teknik olmayıp, hizmet işletmelerinde de yoğun olarak kullanılabilmektedir [Zairi ve Youssef, 1995, s.9].

5.4. Fonksiyon – Maliyet Analizi

Esas olarak, fonksiyon – maliyet analizi [Functional – Cost Analysis] [FMA] uygulamaları, değer mühendisliği çalışmalarının ayrılmaz bir parçasıdır. Hatta bazı yazarlar fonksiyon – maliyet analizini, değer mühendisliği veya değer analizi [*] çalışmalarına muhasebenin katkısıdır şeklinde tanımlanmaktadırlar [Yoshikawa et. al., 1994, s. 31].

İlk kullananlar arasında Univac – Sperryland, Ford Tractors, General Electric ve Chrysler gibi firmaların bulunduğu ve ilk olarak Amerika'da ortaya çıkan değer mühendisliği, bir maliyet yönetim tekniği olarak, Batıda fazla ilgi uyandırmamıştır [*]. Halbuki Japon değer mühendisliği uygulamalarında fonksiyon maliyet analizi en önemli ve yaygın olarak kullanılan maliyet yönetim tekniğidir [Yoshikawa et. al., 1994, s. 32]. Hedef maliyetlere ulaşılması çabalarında çok önemli bir rol üstlenmektedirler [Monden ve Sakurai, 1989].

---

* Değer Mühendisliği ile Değer Analizi arasındaki fark, her iki tekniğin uygulanma safhalarının farklılığından kaynaklanır. Değer mühendisliği tasarım aşamasında, değer analizi ise üretim aşamasında uygulanmaktadır.

* Horngren, Foster ve Drury gibi eserleri en çok satılan yönetim muhasebecilerinin kitaplarında konu yer almamaktadır.

Fonksiyon – maliyet analizi, ürün fonksiyonlarını maliyet yönetimi açısından esas alır. Örneğin, bir kalemin temel fonksiyonu işaret yapmaktır. Fiziksel özellikleri sunan ürün parçalarının aksine, fonksiyonlar; ürünün müşteriye hizmet potansiyelini ifade etmek durumundadırlar.

Ürünü, parçaları yerine, fonksiyonları açısından ele almanın getirdiği önemli bir avantaj, çok özet [Öz] bir yaklaşım sağlamasıdır. Bir ürünün yeniden tasarlanmasında parçaların başlangıç noktası olarak kabul edilmesi durumunda, gerçekleştirilebilecek değişiklikler orijinal üründen çok az farklı olmaktadır. Söz konusu çabalara başlarken hareket noktasının ürün fonksiyonları olması durumunda ise, fonksiyonların temini için tamamen farklı yöntemler ve daha ucuz maliyetli yollar bulunabilmektedir. Bu özelliği ile fonksiyon – maliyet analizi, yenilikleri teşvik eden bir mahiyet kazınmaktadır [Yoshikawa et. al., 1994, s. 32].

Batılı geleneksel maliyet yönetim sistemleri, maliyet hedefleri bakımından, ürünü esas almaktadırlar [Johnson ve Kaplan, 1987]. Ürün maliyetine ilişkin bilgiler, direkt ilk madde – malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri isimleriyle girdi miktarları bakımından belirlenmektedir. Toplam girdi miktarına odaklanan bu tip maliyet bilgileri maliyet yönetimi açısından en uygun yol olmayabilmektedir. Maliyet yönetimi yalnızca maliyet indirimine konu olacak alanları değil aynı zamanda, yatırımların kârlılığı artırmak kaydıyla, maliyet artışlarını da kapsamak durumundadır.

Ürün fonksiyonları alternatif maliyet hedefleridir. Fonksiyon – maliyet analizinde kullanılmaları, maliyet yönetimine yalnızca yeni maliyet indirim alanlarını gösterdikleri için değil, aynı zamanda, ürünün yeni fonksiyonlarının keşfine imkan sağlamaları bakımından da çok önemlidirler [Kâr Artışları Bakımından].

5.4.1. Fonksiyon – Maliyet Analizi Uygulamaları

Fonksiyon–maliyet analizi [FMA] ürün ömrünün çeşitli safhalarında uygulanabilmektedir. Örneğin, FMA, mevcut bir ürenle ilişkili olarak özel bir amaç için [Kalitesini Etkilemeden Maliyetleri Belli Bir Oranda Düşürmek Gibi]

uygulanabilir. Ancak FMA *yeni bir ürünün tasarım ve planlama* aşamasında uygulandığı zaman çok daha etkin bir teknik olmaktadır [*]. FMA'nın yoğun olarak kullanıldığı Japon şirketlerindeki uygulamalar, tasarım aşamasına yoğunlaşıldığını göstermektedir [Yoshikawa et. al., 1994, ss. 31- 33]. FMA'nın uygulandığı aşamalar değişmekle birlikte uygulama basamakları aynıdır. FMA çalışmaları çerçevesinde yapılacak işlemler, sırasıyla, aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

- Analiz sahasının [Alanının] seçilmesi
- Hedef maliyet dahil, amacın tanımlanması
- Takım üyelerinin seçilmesi
- Bilgi toplanması
- Parçaların fonksiyonlarının belirlenmesi
- Ürün fonksiyonel aile ağacının çizilmesi
- Her bir fonksiyonun maliyetleri ve müşterilere ifade ettikleri değer açısından değerlendirilmesi
- Alternatiflerin önerilmesi ve hedef maliyetleri ile karşılaştırılması
- En uygun alternatife karar verilmesi
- Gerçekleşen sonuçların değerlendirilmesi

FMA çalışmalarının ilk aşamasını analiz alanının seçilmesi oluşturmaktadır. Genel olarak, değer mühendisliği çalışmaları sonucunda bir ürün, ürün parçaları, hizmet ve genel üretim giderleri gibi FMA çalışmalarına esas olacak alan belirlenir. Analiz alanının seçilmesine yönelik kriterler arasında, ağırlık, komplekslik ve aşırı maliyetlilik vb. gibi kriterler yoğun olarak kullanılmaktadır.

FMA'ne tabi tutulacak alan belirlendikten sonra, değer mühendisliği çalışanları analiz amacını da belirlemek durumundadırlar. Örneğin, bu amaç, kaliteyi aynen muhafaza ederek ürün maliyetini % 30, ağırlığını da % 25 azaltmak şeklinde olabilir. FMA amacının belirlenmesine yönetim muhasebesi dahil edilmekte ve bu işlemler, genel olarak, HMY sistemi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir [Sakurai,

* Daha önceden de bilindiği gibi, ürün yaşam boyu maliyetleri % 70 - % 80 oranda tasarım safhasında belirli hale gelmekte, ürün yeniden tasarlanmadıkça bu maliyetler üzerinde sonradan, önemli ölçüde etkili olunamamaktadır.

1989, s. 41]. FMA'nın en önemli yanı, hedef maliyet amacına ulaşmak yönünde kullanılan bir teknik olmasıdır.

Takım üyelerinin seçilmesi üçüncü aşamada gerçekleştirilmektedir. Aynı amaçla çalışan birden çok takımın bulunması halinde, her bir takım sonuçları yönetime aktaracağı için, takımlar arasında önemli ölçüde rekabet gerçekleşmektedir. bir takım genellikle 5 ya da 6 üyeden oluşmakta ve firmanın farklı departmanlarından seçilmektedir. Ancak, tedarikçilerin ve müşteri temsilciliklerinin de FMA takımlarına dahil edilmesi oldukça yaygın olarak yapılan uygulamalar arasındadır.

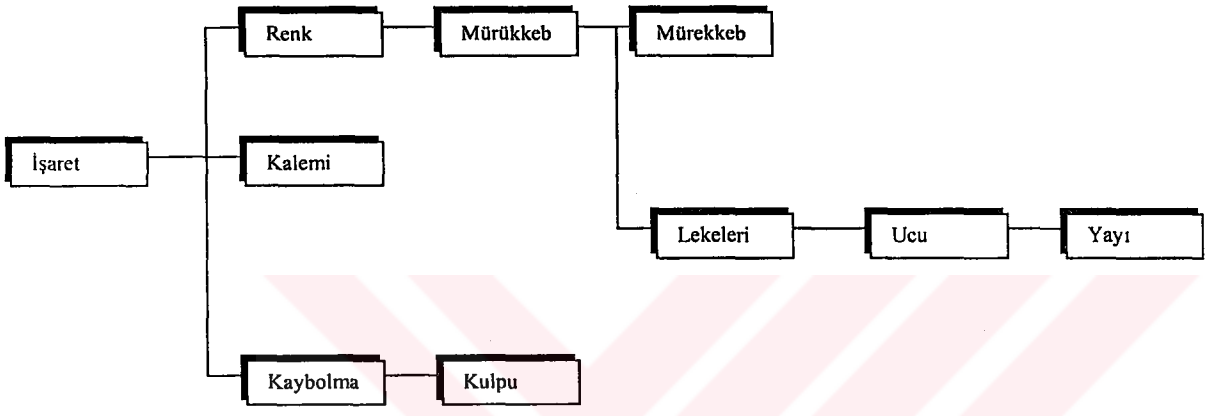
Takımlar oluşturulduktan sonra, ürünün teknik özelliklerini, maliyet bilgilerini ve pazarlama bilgilerini kapsayan bilgiler toplanmaya başlanır. Bu süreç, analiz işleminin dördüncü aşamasını oluşturmaktadır. Ürünün teknik özelliklerine ilişkin veriler, mevcut ürünün detaylı tasarım bilgilerinden, satıcı, tedarikçi, malzeme, üretim süreci ve atıklardan alınan detaylı üretim bilgilerinden oluşmaktadır. Pazarlama bilgileri, genel olarak, rakip ürünlere ilişkin bilgilerden oluşmaktadır.

Genellikle zor olarak değerlendirilen aşama, beşinci aşama, ürün fonksiyonlarının belirlenmesi safhasıdır. Güçlüğün temel nedeni, ürün fonksiyonları yerine mevcut parçalara göre düşünülmesinden kaynaklanmaktadır. Her bir fonksiyonu bir fiil ve bir isim halinde ifade etmek bu noktadaki güçlükleri önemli ölçüde giderebilecek niteliktedir. Örneğin bir çöp temizleyicinin bazı fonksiyonları, çöpü toplamak, çöpü muhafaza etmek, çöpü boşaltmak ve kirliliği önlemek şeklinde ifade edilebilmektedir.

Ürün fonksiyonları belirlendiğinde, 6. Aşama olarak fonksiyon aile ağacının çıkarılmasına geçilir. Bir tükenmez kalem için çıkarılan fonksiyon aile ağacı aşağıdaki şekilde gösterilmektedir [Şekil 5.4].

Rengi sevk etmek, ucu yönlendirmek ve silinmeyi önlemek ikincil fonksiyonları ile birlikte birincil [Esas] fonksiyon işaret yapmaktır. Rengi sevk etmek

fonksiyonunun kendi alt fonksiyonları da vardır. Fonksiyon aile ağacında tanımlanan bir dolaylı fonksiyon "silinmeyi önlemektir" Ağacın sağ tarafında hareket edildikçe, örneğin "yayı sabitleştirmek" gibi fonksiyonlar daha az bir alanı kapsayan ve mevcut ürün parçası ile daha çok direkt ilişkili hale gelmektedir. Fonksiyon aile ağacının en önemli avantajı, ürün fonksiyonlarını mantıklı bir sırada düzenlenmesini temin etmesidir. Fonksiyon aile ağacının yararlı bir kontrolü "soldan sağa nasıl ifade edilir ve niçin sağdan sola doğru ifade ediliyor" sorularını sormaktır [Yoshikawa ve Innes ve Mitchell, 1994, s. 56].



Şekil 5.4 : Bir Tükenmez Kalem İçinFonksiyon Aile Ağacı
Kaynak : Yoshikawa, T; Innes, J; Mitchell, F. [1994]. Op. cit. s. 56.

Fonksiyon–maliyet analizinde yedinci aşama ürün fonksiyonlarının değerlendirilmesidir. Fonksiyon – maliyet analizi takımının bir üyesi olarak, yönetim muhasebecisi önceki aşamalar boyunca çok çalışır. Fakat mevcut fonksiyonların maliyetini hesaplamak işlevleri çok daha önemlidir [Tablo 5. 2] [*].

Tablo 5. 2: Parçalar, Fonksiyonlar ve Maliyetler

Parça No	Parçanın Adı	Fonksiyon	Maliyeti [TL]
1.	Uç	Mürekkebi akıtmak	80.-
2.	Silindir	Kalemi muhafaza etmek	120.-
3.	Kartuş	Mürekkebi depolamak	30.-
4.	Top	Mürekkebi depolamak	20.-
5.	Mürekkep	Renk koymak	15.-
6.	Başlık	Ucu içeri / dışarı hareket ettirmek	12.-
7.	Yay	Ucu içeri / dışarı hareket ettirmek	10.-
8.	Sabitleyici [Stopper]	Yayı sabitleştirmek	8.-
9.	Mandal	Kaybolmayı önlemek	13.-
10.	Vida	Mandalı sabitleştirmek	2.-
			310.-

Kaynak : Yoshikawa et. al., [1994]. Op. cit. p. 56.

* Tablodaki maliyet rakamları dolardan TL'ye çevrilmiştir.

Tablo 5. 2'de örneklendirilen kalemin toplam maliyeti 310 TL'dir. Fakat kalemle ilgili hedef maliyeti, 239 TL olarak belirlenmesi durumunda, söz konusu hedef maliyet her bir fonksiyona, müşterinin algıladığı değer temel alınarak dağıtılabilir. İdeal olanı müşterinin her bir fonksiyona ilişkin olarak ne kadar ödemeye istekli olduğunu belirlemektir. Ancak, uygulamada takım üyelerinin her biri müşteri rolü üstlenmekte ve her bir fonksiyonun değerini takdir etmektedir. Her bir fonksiyonun mevcut maliyetleri ile müşteri değerlendirmesi temelinde hedef maliyetleri ile karşılaştırılmasına ilişkin bir örnek Tablo 5. 3'te sunulmuştur.

Tablo 5. 3 : Fonksiyonların Değerleri ve Maliyetleri

Fonksiyonlar	Mevcut Maliyet	Müşteriler Açısından Nisbi Değerler [%]	Müşteri Nisbi Değerlerine Göre Hedef Maliyet Dağıtımı	Değer Oranı $d = \frac{c}{a}$
	[a]	[b]	[c]	[d]
Mürekkebi akıtmak	80	25	60.-	0,75
Kalemi muhafaza etmek	120	50	120.-	1,00
Mürekkebi depolamak	50	12	29	0,58
Renk koymak	15	6	14	0,93
Ucu içeri / dışarı hareket ettirmek	22	1	2	0,09
Yayı sabitleştirmek	8	1	2	0,25
Kaybolmayı önlemek	13	4	10	0,77
Mandalı sabitleştirmek	2	1	2	100
	310	100	239	

Not : Küsüratlar tamamlanmıştır.

Bu yaklaşımın en büyük avantajı, fonksiyon–maliyet analizi takımının sadece firma içi maliyetler gibi içsel bilgilere odaklanmasını önlemek bu bilgiler yanında, pazar ve müşteriye ilişkin bilgiler üzerinde de odaklaşmalarını sağlamaktır.

Sekizinci safhada alternatif öneriler için mevcut ve hedef maliyet karşılaştırmaları iyi bir başlangıç noktası oluşturur [Tablo 5.3]. Söz konusu karşılaştırmalar, takımın hangi fonksiyonlar üzerinde odaklaşacağını göstermesi bakımından da önemlidir. Örneğin "mürekkebi akıtmak"; "mürekkebi depolamak" ve "ucu içeri – dışarı hareket ettirmek" gibi fonksiyonların mevcut maliyetleri hedef maliyetlerinden 20 TL kadar daha fazladır.

Tablo 5. 3'deki verileri analiz etmenin bir diğer yolu, hedef maliyetlerinin mevcut maliyetlerine bölünmesi suretiyle bulunan her bir fonksiyona ilişkin değer oranını belirlemektir. Değer oranının birden küçük olduğu fonksiyonlar mevcut maliyetlerinin hedef maliyetlerden daha yüksek olduğu fonksiyonlar anlamına gelir. Değer oranının belki bir zayıf tarafı -"yayı sabitlemek" fonksiyonunda olduğu gibi- düşük bir değer oranı ifade ettiği halde nisbeten önemsiz maliyet indirim alanlarını gösterebilmesidir.

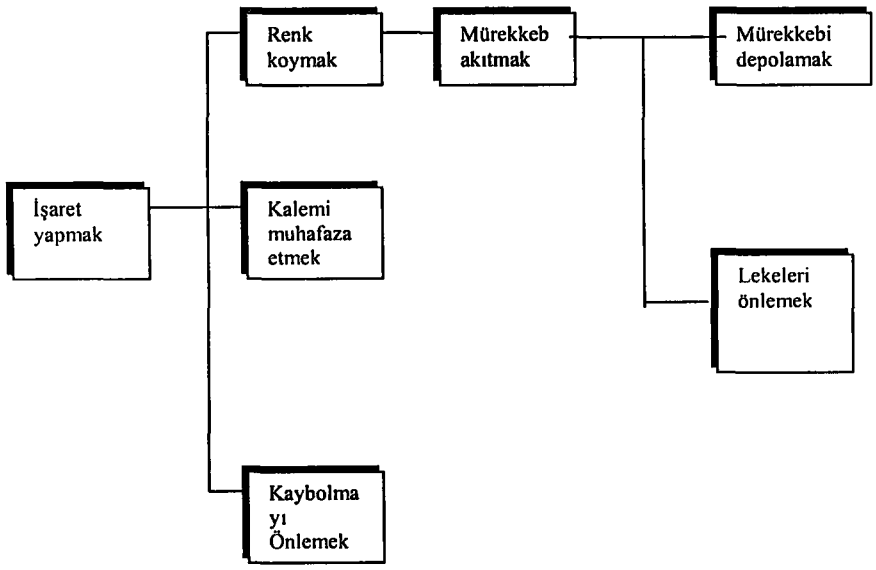
Alternatiflerin sunulması aşaması temelde hiçbir alternatifin gör ardı edilmeyeceği bir "beyin fırtınası" çalışmasıdır. Başlangıçta saçma olarak değerlendirilen önerilerin sonuçta başarılı öneriler haline geldiği görülmektedir [Yoshikawa et. al., 1994, s. 58]. Bu aşamada da yönetim muhasebelerinin çok önemli bir rol oynadığı gözükür. Çünkü analiz takımının ilgilendiği önerilere ilişkin maliyetler bu aşamada yönetim muhasebecileri tarafında tanzim edilir. Bu safhada muhasebecilerin en önemli yardımcıları maliyet tablolarıdır [Hiromoto,1988, ss.23–26].

Hatırlanacağı gibi maliyet tabloları yeni malzeme kullanımları, yeni üretim prosesi denenmesi, belirli fonksiyonların elimine edilmesi yada birleştirilmesine ilişkin alternatif maliyet bilgilerinin çok çabuk bir şekilde bilinmesini sağlamaktadır.

Çeşitli alternatifleri değerlendirip bu alternatiflerin maliyetlerini ürün hedef maliyeti ile [239] karşılaştırdıktan sonra, en uygun alternatifin seçilmesinin yapıldığı dokuzuncu aşamaya geçilir. Örneğin böyle bir alternatif tercih sonucu daha önce belirtilen tükenmez kalem aşağıda fonksiyonel aile ağacı gösterilen farklı bir ürün, atılabilir tükenmez kalem, haline gelebilir [Şekil 5. 5].

Şekilde görüldüğü gibi "ucu içeri – dışarı hareket ettirmek", "yayı sabitlemek" ve "mandalı tutturmak" gibi daha önceki fonksiyonlar elimine edilmiş ve "lekeleri önlemek" ve "kaybolmayı önlemek" fonksiyonları birleştirilmiştir. Bu analiz sonucunda uygun görülen ürün fonksiyonlarının ürünün genel bütünlüğüne aykırı olmamasına dikkat edilmelidir. Analiz ile ilişkili son karar alınmadan önce,

analiz takımı teknik ve maliyet verilerine ele alarak müşteri reaksiyonları ve çevresel değerlendirmeleri dikkatle izlemek durumundadır.



Şekil 5.5 : Kalem İçin Yeni Fonksiyon Aile Ağacı
Kaynak :Yoshikawa, et al., 1994, Op.cit., s.57.

Daha çok bir işletme kararı olan alternatif öneri tercihinin ürün parçaları ve maliyetleri üzerindeki etkileri tablo 5.4'de gösterilmektedir.

Tablo 5.4 : Parçalar, Fonksiyonlar ve Maliyetler

Parça No	Parçanın Adı	Fonksiyon	Maliyeti [TL]
1	Uç	Mürekkebi akıtmak	50.-
2	Silindir	Kalemi tutmak	100.-
3	Kartuş	Mürekkebi depolamak	20.-
4	Top	Mürekkebi depolamak	10.-
5	Mürekkep	Renk koymak	12.-
6	Kapak	Lekeleri ve kaybolmayı önlemek	8.-
			200.-

Tablo 5. 4'den, üründeki parça sayısının 10'dan 6'ya maliyetin de 310 TL'den 200 TL'ye düştüğü görülmektedir. Bir başka ifadeyle, ürünün hedef maliyeti [239] beklenenden daha da yüksek bulunmaktadır. Bu durum ürünle ilgili daha ileri analizler yapılabilmesine zemin hazırlamaktadır.

5.5. Firmalar Arası Maliyetleme

Ürünlerin daha kompleks [Bilgi yoğun] hale gelmesi ile orantılı olarak, bir firmanın ürettiği ürünlerin önemli bir kısmını diğer tedarikçi firmalardan temin ettiği, en iyi olduğu alanda uzmanlaştığı görülmektedir. Çünkü, daha yoğun bilgi içeren ürünlerin tamamen bir firmada üretilmesi, çoğu kez, bir firmanın imkanlarını aşmaktadır. Örneğin otomotiv ve bazı elektrik-elektronik ürünleri sektöründe, ürün maliyetinin yaklaşık % 80'i dışardan temin edilen ürün parçalarından oluştuğu görülmektedir. Bu durumun doğal sonucu, maliyetler dahil hiçbir problemin yalnızca bir firmanın kendi sınırları içinde kalınarak çözülemeyeceği gerçeğini kabul etmektir. Bu husus yatay olarak birbirlerine entegre olan yalın teşebbüsler bakımından daha önemlidir. Sorunun çözümü, elbette aynı değer zinciri içinde bulunan firmaların bir birleriyle yardımlaşmasından geçmektedir. İşte, aynı değer zincirinin üyesi olan firmaların birbirleriyle, maliyetler, tasarım, personel, Ar-Ge vb.gibi alanlardaki yardımlaşmaları ve bilgi alış verişleri genel olarak firmalar arası maliyetleme [Inter-Organizational Costing] kavramı ile ifade edilmektedir. Bu uygulamalar çerçevesinde, her türlü alet, ekipman, personel, bilgi vb. unsurlar paylaşılmakta ve muhtemel problemlerin aynı değer zincirinin birlikteliği ile çözüme kavuşturulduğu görülmektedir. Söz konusu uygulamaların sonuçları son derece yaratıcı ve yenilikçi olmaktadır.

6. BÖLÜM:

HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bu bölümde, HMYS'ne geçisin ve uygulamaların başarısını etkileyen faktörler, ilişkili teorik ve uygulamalı çalışmalar taranarak, belirlenmiştir. Söz konusu çalışmalar üzerinde yapılan tarama sonucu, HMYS'ne geçiş ve başarılı bir uygulama için vazgeçilmez olduğu kanaatine vardığımız faktörler; işletmenin rekabet çevresine, müşteri, sektör, ürün ve firma profiline ilişkin faktörler olmak üzere beş başlık altında sınıflandırılmıştır. HMYS'nin başarısını etkileyen faktörler kavramından, bu sistemin oluşumu ve başarılı bir şekilde sürdürülmesi için gerekli olan koşullar veya gereklilikler anlaşılmalıdır. Aşağıdaki açıklamalar söz konusu faktörlerin incelenmesine ilişkindir. Bölüm sonunda HMYS'nin başarısını etkileyen faktörler *Değerlendirme formu* adı verdiğimiz bir formda bir araya getirilmiş ve çeşitli karşılaştırmalar için bir mukayese zemini oluşturulmuştur.

6. HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bir çağdaş maliyet ve kâr yönetim tekniği olan hedef maliyet yönetim sistemi de neticede bir sonuçtur. Belirli koşulların ortaya çıkardığı bir sonuç. Araştırmamız çerçevesinde, hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörler olarak nitelendirdiğimiz bu koşullar, çoğunluğu satır aralarında olsa da, hedef maliyet yönetim literatürü taranarak belirlenebilmektedir. Aşağıda, böyle bir tarama sonucu bulunan ve işletmenin rekabet çevresine, müşteri profiline, ürün profiline, sektör profiline ve firma profiline ilişkin faktörler başlıklarında sınıflandırılan söz konusu faktörlere ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

6.1. REKABET ÇEVRESİNE İLİŞKİN FAKTÖRLER

Genel olarak bu faktörler, firmanın kuşatıldığı ekonomik çevre özelliklerini yansıtan faktörlerdir. Aşağıdaki ayrımlar yapılabilir.

6.1.1. Rekabet Şartlarının Yoğunluğu

Rekabet şartlarının yoğunlaşması, genel olarak, piyasanın eksik rekabetçi niteliğinden, tam rekabet piyasasına doğru dönüşümünü simgelemektedir. Tam

rekabet piyasalarına yönelindikçe, pazar payları dengelenmekte ve kâr marjları daralmaktadır. Bu koşullarda firmalar, rakiplerini çok yakından izlemek ve değişime ayak uydurmak zorunda kalmaktadırlar. Tam rekabet piyasalarında firmalar, yaşamsal üçlü karakterlerinin yönetimine daha fazla hassasiyet göstermek zorundadırlar. Aksi takdirde hayatiyetlerini koruyamazlar. Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, kalite-özellik-maliyet üçlüsünü [Yaşamsal Üçlü] eş zamanlı olarak yönetmeyi amaçlayan hedef maliyet yönetim sistemi, yoğun rekabet şartlarının ortaya çıkardığı bir maliyet ve kâr yönetim tekniği olmaktadır. Yoğun rekabet şartları, rekabetin yeterince oluşmadığı piyasalara göre, hedef maliyet yönetim sistemi için, daha müsait bir ortam oluşturmaktadır [Tatikonda ve Tatikonda, s.22; Karmarker, 1989, ss. 122-131; Kroll, 1997, s. 14; Bailes, ve Kleinsorge, 1992, ss. 28-32]. Çünkü yeterince rekabet olmayan piyasalarda, üretilen malın satılmaması gibi bir ihtimal olamaz.

6.1.2. Rakiplerden Daha Fazla Yeni Ürün Sunma Zorunluluğu

Bu şekildeki bir mecburiyet, sektördeki firmaların ürünler yönünden benzeştiklerini, ürün boyutuyla birbirlerinden ciddi farklılıklar ortaya koyamadıklarının göstergesidir. Dolayısıyla, rakiplere nazaran ürüne dayalı bir fark ortaya koymak, ürün özelliklerini artırmak veya yeni ürün geliştirmekle mümkündür [Hall ve Jakson, 1992 ss. 32-36; Mueller, 1998, s. 2; Lee, 1994, s. 68]. Daha çok yeni ürün demek, daha çok tasarım demektir. Bu durum, maliyetlerin yaklaşık % 80 oranında tasarım aşamasında belirlenmesi nedeniyle HMYS için eşsiz bir fırsat oluşturmaktadır.

6.1.3. Ürün Fiyatlarının Belirlenmesinde Müşteri Hakimiyeti

Genel olarak, müşterinin ürün fiyatlarını empoze ettiği ya da ürün fiyatlarının belirlenmesinde hakim konumda olduğu pazarlar, mal arzının talebinden daha fazla olduğu pazarlardır. Bu şartlarda firmalar, klasik fiyatlama anlayışını [Maliyet + Kar marjı = Fiyat] sürdüremezler. Müşterinin fiyat belirlediği pazarlarda, fiyatlardan maliyetlere doğru bir yaklaşım benimsenmek zorunludur [Schmelze et. al., 1996, s.26; Tatikonda ve Tatikonda, 1994, s. 23; Cooper, 1996, s. 25; Cooper, ve Bruce,

1996, s. 88 - 99]. Bu zorunluluk HMY'nin başlangıç noktasıdır. Bu itibarla HMYS'ni ortaya çıkaran ve destekleyen bir ortam olarak, müşterinin fiyat empoze ettiği piyasalar, olmayanlara göre daha uygun ortamlar sunmaktadırlar.

6.1.4. Ürün Fiyatlarında Zamanla Düşme Eğilimi

Çoğu elektronik ürünlerde çok çarpıcı biçimde yaşanan bu olgu, artık çoğu ürünleri kapsama eğilimindedir. Bu durum, sektördeki firmaların teknolojik imkanlar bakımından önemli ölçüde benzeştiklerini, ürüne dayalı olarak ciddi farklılıklar ortaya koyamadıklarının göstergesidir. Herhangi bir ürünle ilgili olarak önemli ölçüde Ar-Ge harcamaları yapmış bir firmanın piyasaya sunduğu ürün, ürünle ilgili hiç bir Ar-Ge harcaması yapmamış firmalar tarafından çok kısa sürede taklit edilebilmekte ve fiyatlar derhal düşmektedir. Ürün fiyatları zamanla düşen firmalar, bu düşüşü maliyetlerine yansıtabilmek ve yatırımlarının geri dönüşünü garantilemek için maliyetlerini daha etkin bir biçimde yönetmek zorundadırlar [Schmelze et. al., 1996, s. 26; Cooper ve Yoshikawa, 1994, s. 26]. Bu durum, etkin bir maliyet yönetim tekniği olan HMY için uygun bir ortam oluşturmaktadır.

6.1.5. Ürün Fiyatlarındaki Düşme Eğilimini Ürün Özelliklerini Artırarak Dengeleme Stratejisinin Varlığı

Zamanla ürün fiyatları düşme eğiliminde olan firmalar, elde ettikleri maliyet tasarrufları ile ürün özelliklerini [Fonksiyon] artırmak gibi bir strateji izleyebilirler. Söz konusu strateji hem mevcut pazar payının korunması hem de pazar payının genişletilmesi için uygun olabilmektedir. Sürekli yeni özellik sürekli tasarım demektir. Ürün tasarım faaliyetlerinin yoğunluğu, yoğun olmayan ürünlere nazaran, HMYS için uygun ortam oluşturmaktadır.

6.1.6. Kalite - Düşük Maliyet Uyumu Zorunluluğu

Klasik rekabet ve üretim anlayışında kalite ve maliyetler iki uzlaşmaz değişkenlerdir. Bu anlayış gereği, yüksek kalite isteyen yüksek maliyete katlanmak

zorundadır. Porter'in rekabet düşüncesine de temel oluşturun bu anlayışa göre, firmalar rekabet ederken ya düşük maliyet stratejisini ya da farklılaştırma stratejisini benimsemek durumundadırlar. Bu gün anlaşılmıştır ki bir malın tercih edilebilmesi ürün yaşam alanının [Survival Zone] içinde kalınması ile mümkün olabilmektedir. Ürün yaşam alanının biçimi, müşterilerin kalite, fiyat ve özellik tercihlerinin alt ve üst sınırlarının birleşiminden oluşmaktadır. Artık, fiyatı ne kadar ucuz olursa olsun, tercih sınırlarının altında kalite ve fonksiyonellik içeren ürünler satılamamaktadır [Noble ve Tanchoco, 1990, s. 1225; Son, 1991, s. 442]. Aynı yargı kalite ve fonksiyonellik için de geçerlidir. Kıran kırana [Confrontational] rekabeti doğuran yeni anlayış gereği firmalar, kalite-özellik ve maliyet üçlüsünü [Survival Triplet] aynı zamanda yönetmek zorundadırlar. Yaşamsal üçlü karakterlerinin [Kalite-Özellik-Maliyet] uzlaştırıldığı kıran kırana rekabet ortamları, klasik rekabet ortamlarına nazaran, HMY için daha uygun ortamlar oluşturmaktadırlar.

6.2. MÜŞTERİ PROFİLİNE İLİŞKİN FAKTÖRLER

HMYS ortamının oluşumuna imkan sağlayan ve bu nedenle de HMYS uygulamalarının başarısını etkileyen müşteri özellikleri, aşağıdaki gibi belirlenebilmektedir.

6.2.1. Zevk Anlayışlarındaki Değişim Hızlılığı

Önemli ölçüde, toplumsal özellikler, kültür, inanç, coğrafya ve gelenekler tarafından biçimlendirilen zevk anlayışlarımızın toplumsal boyutu; yaş, eğitim vb. faktörlerin etkisiyle de kişisel mahiyet kazanmaktadır. Yani, tüketicilerin zevk anlayışları hem toplumsal bir karakter hem de kişisel bir karakter yansıtırlar. Bu anlamda kişisel zevk anlayışlarındaki farklılıklar ne derece normal ise, bir kişinin muhtelif yaşam devrelerine ilişkin zevk anlayışı farklılıkları da son derece normaldir. Zevk anlayışları hızla değişen müşteriler, yeni ürünlerin oluşmasına imkan sağlayarak [Brinker, 1997, s. D2.03; Lee, 1994, s. 68] HMY için, zevk anlayışlarının istikrarlı olduğu kitlelere nazaran HMYS için daha müsait bir ortam oluşturmaktadırlar.



6.2.2. Benzer Ürünler Arasındaki Kalite Ve Özellik Farklarını Tespit Yetenekleri

Bilindiği gibi, özellikle kıran kırana [Confrontation] rekabet ortamlarında ürüne dayalı sürdürülebilir rekabet avantajı geliştirmek mümkün olamamaktadır. Firmalar arası teknolojik benzerliğin ve belki de kültürel benzeşmenin ortaya çıkardığı bu sonuç, ürünlerde önemli farklar oluşturulmasını engellemektedir. Ürünler ancak küçük farklılıklarla birbirlerinden ayrılmaktadır. Müşteriler işte bu küçük farklılıkları tespit edecek derecede bilinçli olmak durumundadırlar ki küçükte olsa bir fark içeren ürünler talep edilsin ve gelişme sürekli olsun [Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 94-96; Cooper, 1994, s. 36 - 40]. Bu nedenlerle, müşterilerin daha bilinçli oldukları piyasa ortamları, daha az bilinçli olanlara göre, HMYS için uygun bir ortam anlamını taşımaktadır.

6.2.3.Yeni Ürünlerin Taşıması Gerekli Özellikleri Bilme Ve İfade Etme Yeteneklilikleri

Hedef maliyet yönetim ortamları yeniliklerin ve yeni ürünlerin daha hızlı oluşturulduğu, sürekli değişimin esas olduğu ortamlardır. Ürünler müşteri ihtiyaçlarınca belirlendiklerine göre, hedef müşterilerin, ihtiyacını duydukları malın özellik ve niteliklerini bilip ifade etmeleri, ihtiyacı karşılayacak mal üretimi için son derece elzem olacaktır. Bu itibarla, ihtiyaçlarını bilip ifade etme özellikleri olan müşteri kitlesi, olmayanlara göre, HMYS açısından daha uygun bir ortam oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerden birisi de hedef müşteri kitlesinin ihtiyaçlarını anlama ve ifade edebilme yetenekleridir. Çünkü, yeni sunulacak ürün müşterilerin görmek istedikleri özelliklerin somutlaşmış bir biçimi olacaktır.

6.2.4.Satın Alma Tercihlerini Rakip Ürünlere Yönlendirebilme Kolaylığı

Kıran kırana rekabet ortamlarında ürüne dayalı farklılıkların son derece azaldığı, ancak çok kısa ve geçici süreler için mümkün olabildiği vakıadır. Bu durumda, piyasaya yeni çıkan ya da çıkacak olan ürünler, doğal olarak, çok küçük farklar ihtiva edeceklerdir. Marka bağımlılığı, eski mala alışkanlık, yerli malı tercihi ve tanıdıklık gibi, kişinin tüketim tercihlerinde daha esnek olmasını engelleyen faktörlerin çok etkin olduğu müşteri kitlesi, HMYS ortamını oluşturması ve desteklemesi bakımından, bu faktörlerin etkisiz ya da daha az etkili olduğu müşteri kitlesine göre daha olumsuz bir ortam oluşturmaktadır [Cooper ve Bruce, 1996, s.89; Lee, 1994, ss. 69 - 72].

6.2.5. Müşteri Sadakatinin Durumu

Bir mala yönelik müşteri sadakatinin varlığı, pazara diğer firmaların girişi yönünde ciddi bir engel oluşturacağı için, yeni ürünlerin tutunma şansı üzerinde olumsuz etki yapacaktır. Bu itibarla HMYS'ni desteklemesi bakımından, müşteri sadakatinin az ya da hiç olmadığı ortamlar, müşteri sadakatinin yoğun olarak yaşandığı ortamlara nazaran, daha uygun şartlar oluşturmaktadır [Cooper ve Bruce, 1996, s. 89].

6.3. SEKTÖR PROFİLİNE İLİŞKİN FAKTÖRLER

Hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen sektör karakteristikleri olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede bazı sektörel özellikler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

6.3.1. Rakip Firmalar İçin Giriş Engellerinin Varlığı

Bir sektördeki mevcut firmalar, pazara yeni firma girişlerini engelleyen yasal düzenlemelerle korunabilmektedir. Yoğunlukları farklı boyutlarda olmak üzere her

sektörde görülebilen giriş engelleri, tam rekabetçi yapılaşmaya engel olmaktadır. Önemli ölçüde giriş engelleri ile korunan firmalar, rekabetçi şartların kendilerinden istedikleri hususlara pek özen göstermeyecekleri, kendilerini yenileme ihtiyacı duymayacakları için, HMYS'ne uygun ortam bakımından, giriş engellerinin yoğun olduğu sektörler, yoğun olmayan sektörlere göre, daha olumsuz şartlar taşıyacaklardır. [Cooper ve Bruce, 1996, s. 88; Cooper ve Slagmulder, 1997, s. 88; Bhimani ve Neike, 1999 ss. 28 - 34].

6.3.2. Benzer Ürün Üreten Rakiplerin Sayıca Çokluğu

Bir sektörde kalite, özellik ve fiyat bakımından birbirlerine benzer ürünler üreten firmaların çokluğu, sektördeki rekabetin şiddeti hakkında bir gösterge ise de, aynı zamanda, her bir firmanın ürettiği ürünün yaşam alanının [Survival Zone] genişliği hakkında da önemli bir ipucu teşkil etmektedir. Benzer ürünler üreten firmaların sayıca çokluğu, her bir ürünle ilgili yaşam alanının daraldığı anlamına gelmektedir. HMYS'ni ortaya çıkaran faktörlerden biri de ürün yaşam alanlarının daralmasıdır [Lee, 1949, s. 68; Cooper ve Bruce, 1996, s. 89]. Çünkü, dar ürün yaşam alanlarında uzun süre maliyet lideri ya da farklılaştırıcı olarak kalmak mümkün olamamaktadır. Firmalar -dar ürün yaşam alanlarında- ürünlerini önemli biçimde farklılaştıracak yeterli talep bulamazlar. Dar ürün yaşam alanları ürünle ilişkili yaşamsal karakterlerin [Kalite-Özellik-Maliyet] bir birleriyle uyumlu biçimde yönetilmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenlerden dolayı, HMYS açısından, benzer ürün üreten rakiplerin çok olduğu sektörler, az olan sektörlere göre, daha olumlu bir durum oluşturmaktadır.

6.3.3. Bir Mamulün Dışarıdan Temin Edilecek Kısımlarını Temin Edebilecek Firmaların Sayıca Çokluğu

Hedef maliyet yönetim sisteminin önemli fonksiyonlarından biri de, firmanın dışarıdan temin edeceği parça, malzeme, mamul vb. girdilerin satış fiyatlarını belirlemektir [Component Level Target Costing]. HMY anlayışında, ürün parçaları için belirlenen hedef maliyetler, tedarikçi firmaların satış fiyatlarını oluşturmaktadır. Bu anlamda, tedarikçi firma alternatiflerinin çokluğu sistemin sürdürülmesine önemli

katkılarda bulunur [Mueller, 1998, s. 6; Cooper ve Yoshikawa, 1994, ss. 51 - 62]. Tedarikçi firmaların az olması durumunda, satış fiyatları olarak önerdiğimiz parça hedef maliyetleri büyük ölçüde kabul edilmeyecektir. Bu nedenle, HMYS'nin ortaya çıkması ve uygulanabilmesi açısından; tedarikçi firma sayılarının çok olduğu sektörler, az olan sektörlere nazaran, daha olumlu şartlar ihtiva etmektedirler.

6.3.4. Değer Zincirinin Birimleri Arasında Yakın İşbirliği Tesis Etme Ve Sürdürme İmkanı

Bir bakış açısından HMYS, müşterilerin ürünle ilgili isteklerini ana ve tedarikçi firmalar arasında dağıtan ve bu firmaları müşteri istekleri doğrultusunda yeniden yapılandıran bir sistemdir. HMYS'ni uygulayan firmalar müşteri odaklı hale gelirken, tedarikçi firmaları da müşteri odaklı hale getirirler. Sistemin çalışabilmesi değer zincirinde halkaların kopmamasına bağlıdır [Lvery, 1998, ss. 24 - 25; Schmelze et. al., 1996, s. 26; Kroll, 1997, s. 15; Hall, ve Jakson, 1992, ss. 32 – 36; Nishiguchi ve Brookfield, 1997, ss. 89 - 101; Cooper ve Bruce, 1996, s. 92]. Değer zincirinin bir bölümünde meydana gelen iyileştirmeler ve sıkıntılar tüm üyelerce paylaşılmalı, eleman, teknoloji, bilgi vb. imkanlar gerektiğinde paylaşılabilir olmalıdır. Tüm bu nedenlerden dolayı HMYS'ni uygulanabilir yapan faktörlerden birinin de, değer zincirinin muhtelif üyeleri arasında yakın işbirliği tesis ve sürdürme imkanı olduğunu söyleyebiliriz. Bu işbirliğini tesis edebilen sektörler, edemeyenlere göre, HMYS'nin uygulanabilirliği açısından daha uygun bir ortam oluşturmaktadırlar.

6.4. ÜRÜN PROFİLİNE İLİŞKİN FAKTÖRLER

HMYS'nin ortaya çıkmasına ve uygulamalarının başarısına imkan sağlayan ürün [mamul] karakteristikleri olarak tanımlanabilir. Ürüne yönelik önemli faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

6.4.1. Ürün Ömrünün Kısalığı

Değişimin giderek hızlandığı günümüzde, ürün ömürleri de kısalmaktadır. Eskiden olduğu gibi aynı ürünü uzun yıllar piyasaya sürmek mümkün olamamaktadır. Ürün ömrünün kısalması, firmalar açısından, daha çok yeni ürün ve daha değişken ürün yaşam alanı anlamına gelmektedir. Kısa sürede ürün ömürleri dolan firmaların ürünle ilişkili hata yapma gibi bir lüksleri olamaz. Bu husus hedef pazarların ve müşteri ihtiyaçlarının çok iyi analiz edilmesini ve ürün tasarım aşamasına önem verilmesini gerektirmektedir. Zaten bu husus, HMYS'nin başlangıç noktalarından birini oluşturmaktadır [Lee, 1994, s. 68; Brown ve Mitchell, 1988, s. 4; Brinker, 1997, s. D2.03]. Açıklanan bu nedenlerden dolayı, HMYS'nin oluşumu için ömürleri kısa olan ürünler, uzun olanlara nazaran, daha uygun bir ortam oluşturmaktadır.

6.4.2. Ürün Karmaşıklığı

Basit ürünlere nazaran karmaşık ürünler; daha çok yatay entegrasyon, daha çok tasarım faaliyeti, daha çok maliyet, daha çok bilgi ve daha yetenekli işgücü gerektirdiği için, HMYS'ne daha uygun bir ortam oluşturmaktadırlar [Mueller, 1988, s. 4; Karmarker, 1989, s. 127; Tatikonda ve Tatikonda, 1994, s. 27; Nishiguchi ve Brookfield, 1997, s. 92].

6.4.3. Ürün Maliyetinin Kompozisyonu

Mamul oluşum süreci gözlemlendiğinde, bir kısım girdilerin teknoloji ve işçilik unsurlarıyla şekillendirilmesi olduğu görülmektedir. Bu süreçte, dışarıdan temin edilen unsurların maliyetleri ile şekillendirme maliyetlerinin toplamı mamulün üretim maliyetini oluşturmaktadır. HMYS, dışarıdan temin edilecek girdilerin fiyatlarını belirlediği için, ürün maliyetleri içerisinde dışarıdan temin edilen girdilerin ağırlıklı olması durumunda, bir maliyet yönetim tekniği olarak etkinliği daha fazla olacaktır [Brown ve Mitchell, 1988, s. 4]. Bu sebeple, uygun HMYS ortamı için,

maliyetlerinin çoğu dışarıdan temin edilen parçalardan oluşan ürünler, oluşturmayan ürünlere göre, HMYS için daha uygun bir ortam oluşturmaktadır.

6.4.4. Ürün Çeşitliliği

Daha çok çeşitli ürün; daha çok tasarım ve daha çok tasarım bütçesi ve piyasalar ile daha yakın işbirliği gerekliliği anlamına geldiği için, tek veya ürün çeşidi az olanlara göre, ürün çeşitliliğinin fazla olması HMYS için daha uygun bir ortam oluşturmaktadır [Clinton ve Hsu, 1997, s.20; Brown ve Mitchell, 1988, s.4].

6.4.5.Üretim Öncesi Ürün Maliyetlerinin Büyüklüğü [Up-Front Cost]

Bir bakış açısından maliyetler, üretim öncesi maliyetler, üretim maliyetleri ve üretim sonrası maliyetler olarak sınıflandırılabilmektedir. Üretim öncesi maliyetlerin en önemlilerinden biri Ar-Ge maliyetleri iken, üretim sonrası maliyetlerin en önemlilerinden biri, pazarlama ve satış maliyetleridir.

Mamul ömürlerinin kısalmasına paralel olarak, üretim öncesi maliyetler, büyüklük bakımından, daha önemli hale gelmektedir. Doğal olarak, maliyet yönetimi açısından da üretim öncesi aşama [Tasarım Safhası] daha önemli hale gelmektedir ki HMYS düşüncesinin esasını, maliyetlerin tasarım aşamasında yönetilmesi oluşturur [Mueller, 1988, s. 1; Green ve Johnson, 1991, s. 52; Karmarker, 1989, ss. 127-131]. Bu sebeple, üretim öncesi maliyetleri yüksek olan ürünler, yüksek olmayanlara göre, HMYS için daha uygun bir ortam oluştururlar.

6.4.6. Ürün Tasarım Süreçlerinin Kısalığı

Ürün tasarım süreçleri uzadıkça, HMYS'nin yol açtığı maliyetler yararlarını dengeler hale gelebilmektedir [Nobeoka ve Cusomano, 1997, ss. 169-186; Mueller, 1988, s. 2]. Bu itibarla, tasarım süreçleri nispeten kısa olan ürünler, olmayanlara

göre, HMYS' nin ortaya çıkması ve uygulanabilirliği bakımından daha uygun şartlar ihtiva etmektedir.

6.5. FİRMA PROFİLİNE İLİŞKİN FAKTÖRLER

Hedef maliyet yönetim sisteminin oluşumuna yol açan ve başarısını etkileyen firma özellikleri olarak tanımlanabilir. Bu faktörlerden önemlileri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilmektedir.

6.5.1. Üretim Teknolojisinin Hızlı Değişimi

Tüketici zevk ve tercihlerindeki hızlı değişim, teknolojide meydana gelen yenilikler vb. gibi gelişmeler nedeniyle, üretim teknolojilerin -teknik ömürleri dolmadan- ekonomik ömürleri dolmakta, kısa sürede demode olmaktadırlar. Kısa sürede kullanılamaz hale gelen teknolojilerin firma açısından doğurduğu önemli sorunlardan biri, yatırımlarının geri dönüşü sorunudur. Öyleyse, ürün satış fiyatları, tüketicinin kabul edebileceği limitlerde olması yanında, firma yatırımlarının geri dönüşünü temin edecek şekilde bir kâr marjını da ihtiva etmesi gerektirmektedir. Ürünlerin çok kısa ömürlü olduğu günümüzde, ürünle ilişkili zararlara uzun süre katlanmak mümkün olamamaktadır. Teknolojinin hızla değiştiği ortamlar, etkin bir kâr yönetim tekniği de olan HMYS'nin çıkışına esas teşkil etmekte ve teknolojinin nispeten istikrarlı olduğu ortamlara göre avantaj teşkil etmektedir. Çünkü, HMYS öncelikle üründen elde edilmesi planlanan kârı garanti altına almak istemektedir [Kato ve Germain, 1995, s. 42; Clinton ve Hsu, 1997, s. 18].

6.5.2. Üretim Teknolojisinin Pahalılığı

Şayet pahalıysa, hızla kullanılamaz hale gelen teknolojinin firmanın finansal sonuçları üzerindeki etkisi daha da olumsuz hale gelecektir. Öyleyse, piyasaya sunmak durumunda olduğumuz ürünlerin, yatırımların geri dönüşünü garanti edecek şekilde kârlı olmasını temin etmek zorundayız. Hedef maliyet yönetimi tekniği, ürün hedef maliyetini hesaplarken, ürünün satış fiyatında üründen beklenen kâr marjını çıkarmakta ve böylece üründen beklenen kârı garanti altına almaktadır [Ürün satış

fiyatı – Kâr marjı = Ürün hedef maliyeti]. Klasik fiyat tespiti yaklaşımına bir alternatif olan bu yaklaşım; pahalı teknolojilerin hızla demode olmasının da bir gereğidir [Green ve Johnson, 1991, s. 52; Karmarker, 1989, ss. 127 - 131; Mueller, 1998, s. 1]. Bu nedenlerle, HMYS'nin doğuşuna ve uygulanabilirliğine imkan sağlayan faktörlerden biri de teknolojinin pahalı olmasıdır. Diğer bir ifadeyle pahalı teknoloji, ucuz teknolojilere oranla, HMYS için uygun firma ortamı oluşturmaktadır.

6.5.3. Tedarikçi Firmalar Üzerindeki Fiyat Belirleyiciliği

Firmalar arasında yatay entegrasyon [Horizontal Integration] arttıkça, bir mamulün başka firmalarda üretilen kısımları artmaktadır. HMYS'nin önemli fonksiyonlarından biri de diğer firmalardan temin edilecek ürün parçalarının satış fiyatlarını belirlemektir. Daha öncede belirtildiği gibi, ürün parçaları için belirlenen hedef maliyetler, bu parçaların temin edileceği tedarikçi firmalar için satış fiyatlarını oluşturmaktadır. Bu ilişkinin etkin bir biçimde sürdürülebilmesi, ürünün bir kısım parçalarını tedarikçi firmalardan temin etmek durumunda kalan firma olarak tanımladığımız ana firmanın, tedarikçi firmalar üzerindeki fiyat hakimiyetinin varlığına bağlı bulunmaktadır. Bu hakimiyet, genel olarak, tedarikçi firmalara önemli ölçüde iş temin eden ana firmanın vazgeçilemezliğinden kaynaklanmaktadır [Newman ve Mckeller, 1995, s. 13; Cooper, 1996, s. 20; Mueller, 1988, s. 5]. Bir diğer ifade ile, tedarikçi firmaların yaşayabilmeleri büyük ölçüde ana firmadan sipariş almalarına bağlı olmalıdır. Tüm bu nedenlerle, HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerden biri de, tedarikçi firmalar üzerinde fiyat belirleyiciliğini mümkün kılan firma koşulları olmaktadır.

6.5.4. Departmanlar Arasında Sonuca Yönelik İşbirliği Tesis Ve Sürdürme İmkanı

Fonksiyonel örgütlenme anlayışında, bir firma, üretim, personel, tedarik, muhasebe, pazarlama vb. gibi çeşitli uzmanlık alanlarına ayrılmaktadır. Her fonksiyonel birim kendi uzmanlık alanına ilişkin faaliyetleri diğer departmanlardan bağımsız olarak gerçekleştirmek durumundadır. Bu yaklaşım, tasarımı yapılan ürünlerin kolay üretilmemesi, üretilen malların pazarlanamaması, yüksek maliyetle

üretim yapılması vb. gibi olumsuzluklara sebep olabilmektedir. HMY yaklaşımında, firma içi uzmanlık alanları elbette muhafaza edilmektedir. Ancak, bir departmanın diğerlerinden bağımsız olarak çalışmasına izin verilmemektedir. Tüm bölümler arasında sonuca dayalı işbirliği tesis etme ve sürdürme şarttır [Kato ve Germain, 1995, s. 39; Hall ve Jakson, 1992, s. 33; Bailes ve Kleinsorge, ss. 122-131; Clinton ve Hsu, 1997, s. 23]. Müşteri açısından sonuç, istenilen üründür. Firma açısından, hedeflenen kârdır. HMY yaklaşımında, örneğin, tasarım bölümü maliyetleri, pazarlanabilirliği, üretilebilirliği, müşterileri ve tedarikçileri hesaba katmak zorundadır. HMY yaklaşımında, her hangi bir konuya ilişkin çeşitli departman yaklaşımları, her bir departman temsilcilerinden oluşmuş çalışma takımları sayesinde sağlanmaktadır. Görüldüğü üzere, HMYS'nin oluşumuna ve başarısına etki eden şartlardan birisi de departmanlar arasında sonuca dayalı işbirliği tesis edebilme ve sürdürebilme imkanının varlığı olmaktadır.

6.5.5. Hedef Pazarları Analiz Edebilme İmkanı

Küresel olarak değerlendirildiğinde -genel olarak- mal ve hizmet arzının, bu mal ve hizmetlere olan talepten daha fazla olduğu görülmektedir. Tüketici açısından bakıldığında, alternatif tercihlerin çoğaldığı anlamına gelen bu durum; üretici açısından üretilen her malın satılamayacağı anlamını taşımaktadır. Firmalara arası teknolojik benzeşmenin doğal sonucu olarak pazara ilk giriş avantajları [First Mover Advantage] kısa sürede yok olmakta ve piyasalar, çok kısa sürede, yeni mamullerin taklitleriyle dolmaktadır.

Bu ve benzer piyasa koşullarında, müşteri istek ve ihtiyaçlarını tam olarak karşılayan malların tamamen satılma imkanı vardır. Öyleyse, üretilmesi düşünülen mallar tüketicilere sorularak belirlenmeli, onların istemediği kalite ve ürün özelliklerine, istemediği fiyatlara sahip olan ürünleri üretme gibi sonuçsuz bir çaba içinde olunmamalıdır. Müşterilerin istediği ürünleri üretebilme öncelikle müşterinin ne istediğini bilmekle mümkün olabilecektir. Bu bilgileri öğrenmenin yolu da iyi bir pazar ve müşteri analizi yapmaktır. Yeni ürününün başarısı için yeni bir ürün üretilmeden önce, firmalar ya firma içi imkanlarla ya da diğer firma imkanlarıyla pazar ve müşteri analizlerini yaptırmak durumundadırlar. Bu husus, pazara yeni ürün

sunmanın neredeyse sürekli hale geldiği HMYS ortamları için çok daha önemli olmaktadır [Schmelze et al., 1996, s. 26; Brinker, 1997, s. D2.03; Kroll, 1997, s. 14; Artto, 1994, s. 28]. Sonuç olarak, HMYS'ni ortaya çıkaran faktörlerden biri de hedef pazarların müşteri ihtiyaçlarını tespit maksadıyla analiz edilebilme imkanıdır. HMYS için bu imkana sahip firmalar, olmayanlara göre, daha olumlu koşullar taşımaktadır.

6.5.6. Çalışanların Birden Fazla Görevi Yerine Getirebilmeleri

Müşteri zevk ve tercihlerindeki hızlı değişime paralel olarak ürün ömürlerinin kısalması, firmaları, esnek üretim teknolojilerinin tercihine zorlamaktadır. Belirtilen bu eğilim gereği, bir firma bir ürünün üretimine uzun süre devam edememekte; aksine, küçük miktarlarda ancak çok çeşitli ürün üretmek durumunda kalmaktadır. Eskisine oranla, üretimle ilgili işlemleri önemli ölçüde artıran yeni durum; firmaları iki alternatif tercih karsısında bırakmaktadır. Bunlardan biri, üretim çeşitliliği nedeniyle artan işler için yeni elamanlar istihdam etmektir. Bir ürünün üretimi yapılırken, çalışanların önemli bir kısmının boşta kalmasına yol açan bu alternatif doğal olarak çok pahalı olmaktadır.

İkinci alternatif, yeni personel istihdamına gitmeden mevcut personelin bir den fazla işi yapabilir hale getirilmesidir. Bu alternatifte çalışanlar, birden fazla işi yapabilecek şekilde eğitilmekte [Cross Functionality], yeni personel istihdamına gidilmeyerek önemli ölçüde artan maliyetlerden kaçınıldığı gibi, mevcut maliyetlerden de tasarruf edilmektedir. Çalışanların çapraz fonksiyonelliği, yalın üretim [Lean Production] anlayış ve uygulamalarının doğal sonucudur. Klasik ortamlara nazaran, ürün çeşitliliğinin önemli ölçüde arttığı HMYS ortamları için personelin çapraz fonksiyonelliği önemli ölçüde destek olmaktadır. Bu itibarla, çalışanlarına çapraz fonksiyonel uzmanlık kazandırmış olan firmalar, kazandırmayan firmalara göre, HMYS'ni ortaya çıkaran ve başarısını etkileyen firma şartlarından birini sağlamış olmaktadırlar [Mueller, 1998, s. 3; Bailes ve Kleinsorge, 1992, s. 32; Cooper ve Bruce, 1996, s. 91; Schmelze et. al., 1996, p. 26].

6.5.7. Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı

Hedef maliyet Yönetim sisteminin uygulandığı ortamlar, sürekli olarak, ürünün önceden belirlenen hedef maliyete nasıl üretileceğinin çözümü bulunmaya çalışılan ortamlardır. HMY anlaşışına göre; çözüme en yakın olan kişiler, soruna en yakın olan kişilerdir. Bu yüzden çözüm alternatifleri konusunda her çalışanın etkin katılımı özellikle istenmekte ve teşvik edilmektedir [Hall ve Jakson, 1992, s. 35; Mueller, 1998, s. 1; Bailes ve Kleinsorge, 1992, s. 28; Hout ve Stalk, 1990, ss. 135 - 138]. HMYS'ni ortaya çıkaran işletme içi faktörlerden biri de, her düzeyde çalışanın etkin katılımını mümkün hale getiren, onları özellikle destekleyen, teşvik ve takdir eden sürekli iyileştirme [Continious Improvement] ortamıdır. HMYS için; Böyle bir kültüre sahip olan firmalar, olmayanlara göre, daha uygun bir firma ortamı temin etmiş olmaktadırlar. Çalışanların fikir üretmeleri istenmeyen, fikirlerine değer verilmeyen ve her yeni düşüncenin –filizlenmesine bile müsaade edilmeden- boğulmasına imkan sağlayan kültür ortamları, sürekli iyileştirmenin esas olduğu HMYS ortamları için uygun şartlar oluşturmamaktadır.

6.5.8. Üst Yönetim Desteği

Her yeni oluşum, bir takım yeni görevler oluştururken, bazı eski görevleri de ortadan kaldırmaktadır. Bu tıpkı bir yeniliğin birileri için avantaj, birileri için de tehdit oluşturmasına benzemektedir. Ne kadar yararlı olacağı düşünülürse düşünülsün, yeni uygulamaların muhalefetle karşılaşması son derece doğaldır. Yeni uygulamaları tehdit olarak algılayıp değerlendiren kişilerin sayısı, avantaj olarak algılayıp değerlendiren kişilerin sayısından fazla olduğu sürece yeniliklerin karşılaşacağı muhalefet şiddetli olacaktır. İşte bu noktada, yeniliklerin kabulü bunların kimler tarafından istendiğini ve desteklendiğini önemli hale getirmektedir. Yani yenilikleri isteyen, söyleyen kişilerin gücü; bunların kabulü ve uygulanması açısından son derece önemli olmaktadır. Bu itibarla üst yönetim tarafından kabul edilen ve desteklenen yeniliklerin uygulanma şansı çok daha yüksek olacaktır [Bailes ve Kleinsorge, 1992, s. 32; Schmelze et. al., 1996, s. 26; Cooper ve Slagmulder, 1997, ss. 165 - 181]. Bu yüzden yeni bir uygulama olan HMYS için de -hiç olmazsa ilk yıllarda- üst yönetim desteği şart olmaktadır. Yeniliklerin uygulanması yönünde

üst yönetim desteğinden kuşku duyulmayacak firmalar, kuşku duyulacak firmalara göre, HMYS'nin ortaya çıkmasına neden olan bir gereklilği yerine getirmiş olmaktadırlar.

6.5.9. Teorik Bilgilenmenin Yeterliliği

Bir firmada yeni bir yönetim tekniğinin uygulanabilmesi, o tekniğin bilinmesine bağlıdır. Bu da ilgili teknik hakkında teorik bilgilenme ile gerçekleşir. HMYS'ni ortaya çıkaran ve başarısını etkileyen firma içi faktörlerden biri de konuya ilişkin bilgilenme düzeyidir. Doğal olarak, HMY konusunda yeterli bilgilenme düzeyine sahip firmalar, olmayan firmalara göre, daha olumlu şartlar ihtiva edeceklerdir.

6.6. DEĞERLENDİRME FORMU

Bize göre; yeniliklerin başarılı ve başarısız uygulamalarının birlikte gözlemi, aynen *teknolojide* olduğu gibi, *optimum yenilik* sorununu gündeme getirmektedir. Buna göre bir yenilik; kendisini doğuran ve uygulanabilir kılan şartların bir sonucudur ve aynen teknolojide olduğu gibi, ancak bu şartların bulunduğu ortamlarda optimum sonuçlar verir [Dura, 1990, s. 132]. Bir yeniliği, bu yeniliği ortaya çıkaran ve destekleyen şartların kısmen ya da tamamen oluşmadığı ortamlarda uygulamaya çabalamak, kanaatimizce, başarısız sonuçların alınmasına ve kaynak kayıplarına yol açacaktır. Bir at'ın bile suyunu süzerek içtiği hatırlanırsa, çoğu kez bilmeden, anlamadan, irdelemeden, yeni koşullara uygun yeni bir senteze ulaşmadan bir yeniliği uygulamaya çalışmanın başka bir sonuç çıkarması düşünülemez.

Son yıllarda, başta ABD ve Avrupa ülkeleri olmak üzere, dünyanın gelişmiş ülke firmaların çoğunda yaygın bir uygulama alanı bulan hedef maliyet yönetim sisteminin, başarısını etkileyen faktörlerin yani uygulamaya geçişin koşullarının belirlenmesi, sistemin, potansiyel sektör ve firmalarda uygulanabilirlik düzeyinin belirlenebilmesi, uygulanabilirlik düzeyini olumlu ve olumsuz etkileyen faktörlerin önceden görülebilmesi ve olası düzeltici önlemlerin -yine önceden- alınabilmesini temin bakımından son derecede önemlidir. HMY literatürü taranarak elde edilen söz

konusu faktörler aşağıdaki şekilde özetlenebilip, *değerlendirme formu* adını verdiğimiz bir form altında birleştirilebilmektedir.

1- Hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörler; rekabet çevresine ilişkin faktörler, müşteri profiline ilişkin faktörler, sektör profiline ilişkin faktörler, ürün profiline ilişkin faktörler ve firma profiline ilişkin faktörler olmak üzere sınıflandırılabilir.

2- Rekabetin yoğun olduğu, hızla yeni ürün sunmanın gerektiği, ürün fiyatlarının zamanla düştüğü ve müşterilerce belirlendiği, kaliteyi düşük maliyette sunmanın zorunlu olduğu ***rekabetçi çevre şartları;***

3- Zevk anlayışlarının hızlı değiştiği, benzer ürünler arasındaki farkı tespit edebilen, yeni ürünlerin özelliklerini fark edip belirtebilen, satın alma tercihlerini başka ürünlere kolayca yönlendirebilen, ürün sadakatinin son derece düşük olduğu ***müşteri tipi***;

4- Giriş engelleri ile korunmayan, benzer ürün üretenlerin çok olduğu, müşteri-firma-tedarikçi arasında işbirliğinin esas olduğu, tedarikçi firma sayısının çok olduğu ***sektör özellikleri***;

5- Ömrü kısa, yapısı kompleks, sayısı çok, direkt maliyetlerin ağırlıklı, üretim öncesi maliyetlerinin fazla, tasarım süreçlerinin kısa, fiyatlarının zamanla düşme eğilimi içinde olduğu ***ürün özellikleri;***

6- Teknolojinin pahalı olduğu ve hızla değiştiği, tedarikçi firmalar üzerinde fiyat belirleme gücü olan, departmanları arasında işbirliği tesis edip sürdürebilen, hedef pazarları analiz edebilen, çalışanlarını birden fazla işte görevlendirebilen, sürekli iyileştirme kültürünün hakim olduğu, üst yönetim desteği sorun olmayan, hedef maliyet yönetimi konusunda yeterli bilgilenmenin bulunduğu ***Firma özellikleri***; hedef maliyet yönetimi sisteminin başarılı uygulamalarını temin eden koşullardır. Söz konusu koşullar; tablo 6. 1'de, "Değerlendirme Formu" adı altında özet olarak sunulmaktadır.

Tablo 6.1 : Değerlendirme Formu

Sıra No	FİRMANIN FAALİYET ÇERÇEVESİ	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Firmamız çok yoğun rekabet şartlarında çalışmaktadır	1	2	3	4	5
2.	Pazara, rakiplerimizden daha hızlı yeni ürün sunmak çok önemlidir	1	2	3	4	5
3.	Ürün satış fiyatlarımızın belirlenmesinde müşterilerimiz belirleyici durumundadır	1	2	3	4	5
4.	Ürün satış fiyatlarımız dolar bazında düşme eğilimindedirler	1	2	3	4	5
5.	Ürün fiyatlardaki düşme eğilimini, ürün özelliklerini arttırarak dengelemek yoğun olarak kullandığımız bir stratejidir.	1	2	3	4	5
6.	Sektörümüzde rekabet, kaliteli ürünleri düşük maliyetle sunmayı zorunlu kılmaktadır.	1	2	3	4	5
7.	Rakip firmalar pazarlarımızda hiçbir giriş engelleri ile karşılaşmazlar.	1	2	3	4	5
8.	Sektörümüzde firmamız benzer kalite ve özellikle ürünler sunan firmalar sayıca çoktur.	1	2	3	4	5
9.	Ürünlerimizin dışarıdan temin ettiğimiz kısımlarını sağlayabilecek firmalar sayıca çoktur.	1	2	3	4	5
10.	Tedarikçi firmalar, firmamız ve müşterilerimizden oluşan değer zincirimizin birimleri arasında aynı amaçlara ulaşmaya yönelik işbirliği tesis etme ve sürdürme imkanı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
11.	Müşterilerimizin zevk anlayışlarındaki değişim çok hızlıdır.	1	2	3	4	5
12.	Müşterilerimizin benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yetenekleri çok gelişmiştir.	1	2	3	4	5
13.	Hedef müşterilerimiz, yeni ürünlerin taşıması gerekli özellikleri anlama ve ifade etme konusunda çok yeteneklidirler.	1	2	3	4	5
14.	Müşterilerimizin ürünlerimize gösterdikleri sadakat çok düşük düzeydedir.	1	2	3	4	5
15.	Müşterilerimizin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirmeleri çok kolaydır.	1	2	3	4	5
16.	Ürün yelpazemiz çok geniştir.	1	2	3	4	5
17.	Ürünlerimizin ömürleri çok kısadır.	1	2	3	4	5
18.	Ürettiğimiz ürünler çok karmaşıktır [Basit değildir].	1	2	3	4	5
19.	Ürünlerimizin gerektirdiği Ar – Ge vb. üretim öncesi maliyetler çok yüksektir.	1	2	3	4	5
20.	Ürün maliyetlerimiz içerisinde diğer firmalardan temin ettiğimiz madde, malzeme ve mamullerin oransal [%] payı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
21.	Firmamızda yeni ürün tasarımı için gereken süre çok kısadır.	1	2	3	4	5
22.	Kullandığımız teknoloji hızla değişmektedir.	1	2	3	4	5
23.	Kullandığımız teknoloji çok pahalıdır.	1	2	3	4	5
24.	Firmamızın, iş yaptırdığı diğer firmalar üzerindeki fiyat belirleyiciliği çok yüksek düzeydedir.	1	2	3	4	5
25.	Firmamızın, iş yaptırdığı diğer firmalar [departman] arasında aynı amaca ulaşmaya yönelik işbirliği tesis etme ve sürdürme imkanı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
26.	Firmamızda hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik faaliyetlerden sıkça yararlanılmaktadır.	1	2	3	4	5
27.	Firmamız çalışanlarının işyerinde farklı işleri yapabilme potansiyelleri çok yüksektir.	1	2	3	4	5
28.	Firmamız, yeni fikirlerin oluşması için çok uygun bir ortam oluşturur. Her türlü soruna çalışanların önerileriyle katılmaları özellikle istenir. Sürekli iyileştirme çabaları teşvik ve takdir edilir.	1	2	3	4	5
29.	Firmamızda, yararlı olacağı değerlendirilen yeni önerilere üst yönetimce sahip çıkılır ve desteklenir.	1	2	3	4	5
30.	Firmamızda, Hedef Maliyet Yönetimine ilişkin teorik bilgilenme yeterlidir.	1	2	3	4	5

Hedef maliyet yönetim [HMY] sistemini uygulamayı planlayan firmaların, uygulamaya başlamadan önce, kendilerini değerlendirme imkanı sağlayan ve tablo 6. 1'de sunulan değerlendirme formunun bir bölümünde, HMYS'nin başarısını etkileyen ve rekabetçi çevre, ürün, müşteri, sektör ve firma özellikleri altında guruplandırılan faktörler yer almaktadır. Diğer bölümünde ise her bir faktörün 5'li likert ölçeğine göre ölçüleceği sütunlar bulunmaktadır.

Firma her bir faktör açısından durumunu değerlendirirken, "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum", "Kararsızım", "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" seçenekeklerinden en uygun olanını seçer. Yukarıdaki değerlendirme seçenekleri, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi bakımından, "Kesinlikle Katılmıyorum" "Kesinlikle Uygulanmaz", "Katılmıyorum" "Uygulanmaz", "Kararsızım" "Uygulanabilir", "Katılıyorum" "Uygulanır" ve "Kesinlikle Katılıyorum" "Kesinlikle Uygulanır" ile eşleştirilmektedir. Bu nedenle her bir faktör açısından değerlendirme sonuçları 1'e yaklaştıkça *Kesinlikle uygulanmazlığı* 5'e yaklaştıkça da Kesinlikle uygulanırlığı temsil etmektedir.

Değerlendirme formu kullanılarak, bir firma ya da sektörün , HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi açısından, genel durumu ölçülebilir. Tüm faktörlere yönelik firma ya da sektör değerlendirmelerinin aritmetik ortalaması sektör ya da firmada HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyini gösterir. Aynı şekilde ortalamanın 1'e yaklaşması kesinlikle uygulanmazlığı, 5'e yaklaşması da kesinlikle uygulanırlığın göstergesidir. Hedef, tüm faktörler açısından, ortalamaların 5 düzeyinde olmasıdır. Genel ortalamanın altında bulunan faktörlerin mevcut uygulanabilirlik düzeyini olumsuz; üstünde bulunan faktörlerin de olumlu etkilediği kabul edilir.

Daha önce de belirtildiği gibi, böyle bir değerlendirme daha işin başında olası olumsuzlukların görülmesine ve yine olası düzeltici önlemlerin alınmasına imkan sağlayarak, sistemin uygulanmasından beklenen optimum faydanın sağlanmasına katkıda bulunabilir. Değerlendirme formu'nun geliştirilebilir olduğu kuşkusuzdur.

7. BÖLÜM:

HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİNİN TÜRK HAZIR GİYİM SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLİRLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde hedef maliyet yönetim sisteminin Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirlik düzeyinin belirlenmesine yönelik araştırma sonuçları yer almaktadır. Araştırmamızın amacı, sınırları, varsayımları, hipotezleri, yöntem ve önemine ilişkin açıklamalardan sonra, bölüm, sırasıyla, sektördeki firma özelliklerinin analizi, sektörün; HMYS'nin başarısını etkileyen faktörler yönünden analizi, HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerin sektör itibarıyla genel değerlendirilmesi, çeşitli firma özelliklerinin HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkilerinin belirlenmesi ve sektörde potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şanslarının belirlenmesi konularını kapsamaktadır.

7.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye'de HMY sisteminin uygulanıp uygulanmadığını bilmiyoruz. Ancak, sistemin etkin bir maliyet ve kâr yönetici özellikleri [Ansari ve Bell, 1995], ulusal ve global pazarlarda meydana gelen rekabetçi gelişmeler ve hazır giyim sektörünün - girişte açıklanan- durumu birlikte değerlendirildiğinde, diğer sektörlerimizin yanı sıra öncelkli olarak hazır giyim sektörümüzün HMY sistemi için potansiyel bir uygulama alanı oluşturabileceğini düşünüyoruz. Ancak, HMY sisteminin ABD ve AB ülkelerindeki başarısız uygulama örnekleri, ülkemizde toplam kalite yönetimi ve benzeri yaklaşımların uygulamalarından elde edilen deneyimler; her yeni uygulama gibi HMY sistemininde uygulanabilirlik düzeyinin araştırılmasını muhtemel eksikliklerin önceden giderilerek olası olumsuz sonuçlardan kaçınılmasını gerekli kılmaktadır.

Acaba hazır giyim sektörümüzde HMY sistemi uygulanabilir mi? *"Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Türk Hazır Giyim Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma"* adını verdiğimiz bu çalışmanın amacı; HMY sistemini tanıtmak, HMY sisteminin Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirlik düzeyini tespit etmek, HMY sisteminin Türk hazır giyim sektöründeki uygulanabilirlik düzeyinin firma ölçeği, firmanın faaliyet alanı, firma çalışanlarının sayısı, firmaların ihracat miktarları, firmaların ihracat yaptıkları ülke, firmaların bulundukları coğrafi bölge vb. gibi çeşitli firma özelliklerine göre

farklılıklarını belirlemek, sektörde potansiyel HMYS uygulamalarının başarı sanslarını belirlemek, HMYS uygulamalarında başarı şansı olan firmalarla başarı şansı olmayan firmaların, sistemin başarısını etkileyen faktörlere yönelik algılama farklılıklarını tespit etmek, sistemin başarısın etkileyen faktörleri belirlemek ve nihayet; her firma ya da sektörün -HMY sisteminin uygulanabilirliği açısından- kendini önceden değerlendirebileceği bir "Değerlendirme Formu" sunmaktır. *HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi demek, sistemin hangi ölçüde başarılı olarak uygulanacağının belirlenmesi demektir.*

7.2. Araştırmanın Sınırları

Hazır giyim sektöründe üretilen ürünler göz önünde bulundurulduğunda, sektörün geniş bir faaliyet alanına sahip olduğu görülmektedir. Ulaşılabilirlik, veri toplama güçlüğü, zaman ve finansal kısıtlar nedeniyle, araştırmamızda; iç çamaşırı ve trikotaj ürünleri üreten firmalarla, kravat, çorap, düğme, kemer, vb. gibi giyim aksesuarları üreten firmaları araştırmamızın kapsamı dışında bırakıyor; araştırmamızı, sektörde tek ceket, tek pantolon, takım elbise, gömlek, spor giyim, pardösü ve palto gibi hazır dış giyim ürünleri üreten firmalarla sınırlandırıyoruz.

7.3. Araştırma Evreni ve Örneklem

Araştırma evrenimiz; belirtilen sınırlamalar dışında kalan ve İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatça Birlikleri'ne [İTKİB] kayıtlı hazır giyim firmalarından oluşmaktadır. İTKİB'in veb sitesinde [www.itkib.org.tr] 23 Haziran 2000 tarihli kayıtlara göre -belirtilen özellikte- 650 firma bulunmaktadır. Basit tesadüfi [Rastlantısal] örneklem yöntemine göre gerekli örnek büyüklüğünün saptanması merkez limit teoremi aracılığı ile standart hata formülüne dayanmaktadır. Standart hata [$\delta_{\bar{x}}$ veya $\delta_{\bar{p}}$] anakütle standart sapmasının [δ veya δ_p] veya tahminlerin örnek büyüklüğünün kare köküne [$\sqrt{n}$] bölünmesine eşittir. Yani, gerçek değerlerde [$\delta_{\bar{x}}=\delta\sqrt{n}$] ve oransal değerlerde [$\delta_{\bar{p}}=\delta_p/\sqrt{n}$] δ dir. Bu formüllerden örnek hacmi [n] çözümlenirse, gerçek değerler için [n= $\delta_p/\delta_{\bar{x}}^2$] ve oransal değerler için

[n=$\delta_{\bar{p}}^2$ /δ_p^2= π[π-1] /$\delta_{\bar{p}}^2$] bulunur. Burada [π] anakütle ile ilgili bir nitelik itibarıyla iki gruba bölündüğünde, bir gurubun toplam içindeki payını göstermektedir. Yukarıdaki formüllerin payında yer alan standart hatayı [$\delta_{\bar{x}}$ veya $\delta_{\bar{p}}$] belirli varsayımlar altında hesaplamak olanağı vardır. Bunun için gerçek veya oransal değerler üzerinden sonuçlarda ne kadarlık bir yanılma veya toleransın [e] kabullenileceği ve bu yanılmanın hangi güven sınırları içinde olması istenildiği saptanmalıdır. Buradaki tolerans düzeyinin oransal olarak saptanması gerçek değerler üzerinden saptanmasına oranla çok daha kolaydır. Yukarıdaki formüllerin payına gelince, anakütle standart sapma veya varyanslarının bilinmesi çoğu kez imkansız olduğundan bunların tahmin edilmesi gerekir. Böyle bir tahmini de oransal değerler üzerinden yapmak çok daha kolay olmaktadır. Çünkü bu oranlar hakkında hiçbir bilgi olmasa dahi [π[π-1]] en yüksek olduğu [0.5 x 0.5 = 0.25] değeri esas alınabilir [Kurtuluş, 1998, s.234], [Sencer ve Sencer, 1978, s.502]. Bu itibarla uygulamada en çok kullanılan örnekleme formülü [n = [π[π-1] / [e/Z]^2] dir. [Kurtuluş, 1998, s.234]. Örnek büyüklüğü hesaplandıktan sonra bunun anakütle içindeki oranının %5'ten büyük olup olmadığı belirlenmelidir. Oran % 5'ten büyükse, hesaplanan örnek büyüklüğü [N-n: N-1] düzeltme faktörü ile çarpılarak küçültülmelidir [Kurtuluş, 1998, s.234].

Örneklem tespitine ilişkin yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde, % 95 güven sınırlarında % 5 hata payı ile araştırmamızın örneklemi [n = [0.5 x 0.5]: [0.05/1.96^2]=384 adet işletme olarak hesaplanmıştır. Burada hesaplanan örnek büyüklüğü ana kütlenin % 5'inden büyük olduğu için [N-n: N-1] düzeltme faktörü ile çarpılarak küçültülmek durumundadır. [N-n : N-1] formülüne göre düzeltme faktörü [650-384 : 650 –1] = 0.409'dur. Buna göre gerekli örnek büyüklüğümüz, 0.409x384= 157 firma olmaktadır.

Ancak; araştırmamız Türkiye genelini kapsadığı için, İTKİB'den alınan firma listesinin güncel olmayabileceği, İTKİB'e kayıtlı olmayan hazır giyim firması bulunabileceği, bir kısım firmaların adresleri değişmiş olabileceği, bir kısım firmaların yeni açılmış olabileceği, bir kısım firmaların anketleri cevaplandırmayabileceği ve örneklemin temsil gücünü artırmak düşünceleriyle,

örnek büyüklüğü 450 firma olarak belirlenmiştir. Bu tür uygulamaların yapıldığı görülmektedir [Korkmaz, 2000, s.30]. Öncelikle, listelerden yararlanılarak anakütleyi oluşturan firmalar illere göre kademelendirilmiştir. Çünkü, firmaların illere göre dağılımları homojen değildir. Anakütlenin illere dağılım oranları, örneklemin illere göre dağılımı için de belirleyici olmuştur. Her bir il listesinden örnekleme girecek firmalar tesadüfi olarak belirlenmiştir. Örneklem, araştırma evreninin [450:650] %69'unu temsil etmektedir. Örneklemi oluşturan firmaların illere göre dağılımları tablo 7. 1'de sunulmuştur. Örneklemin illere göre dağılım oranları, anakütlenin illere göre dağılım oranları ile büyük ölçüde tutarlıdır.

Tablo 7. 1: Örneklemi Oluşturan Firmaların Ilere Göre Dağılımı

İlin Adı	Firma Sayısı	İlin Adı	Firma Sayısı
İstanbul	250	Hatay	1
İzmir	76	Afyon	2
Aydın	28	Mersin	2
Manisa	4	Edirne	10
Bursa	22	Eskişehir	5
Konya	9	Karabük	1
Ş. Urfa	1	Uşak	1
Batman	1	Kastamonu	2
Antalya	1	Ordu	1
Çorum	1	G.Antep	6
Samsun	3	K.Maraş	1
Kayseri	4	İzmit	2
Adana	3	Ankara	4
Burdur	1	Yozgat	2
Kırklareli	1		

7.4. Araştırmanın Veri Kaynakları ve Yöntemi

HMY sisteminin Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirlik düzeyini ve bu düzey ile çeşitli firma özellikleri arasındaki farkları tespite çalıştığımız bu araştırmada izleyeceğimiz yöntem ve kullandığımız verilerin kaynakları ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılabilir:

Hedef Maliyet Yönetim sistemi [Target Costing] bir sonuçtur. İşletmenin içinde bulunduğu rekabet çevresine, üretilen mamule, sektöre, müşteriye ve işletmenin kendisine ilişkin koşulların ortaya çıkardığı bir sonuç [Ansari ve Bell, 1995]. Araştırmamız çerçevesinde, HMY sistemini oluşturan koşulları, HMY

sisteminin başarısını etkileyen faktörler olarak nitelendiriyoruz. HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve bu faktörler bakımından sektördeki mevcut durumun tespiti, çözümüne çalıştığımız araştırma probleminin alt problem alanlarını oluşturmaktadır. Bu faktörlere ilişkin verilerin kaynağı, HMY literatürüdür. HMY literatürü taranmak suretiyle söz konusu faktörler belirlenmiş ve "*Değerlendirme Formu*" adı altında bir araya getirilmiştir. Bir diğer ifadeyle değerlendirme formu, HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerin bir araya getirildiği, bu faktörlere göre firmanın kendisini 5'li likert ölçeğine göre değerlendirmesine imkan sağlayan bir formdur.

Bir sektör ya da bir firmada HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi demek; bu sektör ya da firmada HMYS'nin hangi ölçüde başarılı olarak uygulanabileceğinin belirlenmesi demektir. Söz konusu belirleme değerlendirme formunda sunulan ölçeğe göre firmanın kendisini değerlendirmesi suretiyle elde edilir [Kesinlikle katılmıyorum'dan kesinlikle katılıyorum'a uzanan bir likert ölceği]. İdeal durum, tüm faktörler açısından ortalamaların 5 olmasıdır. Bu durum "kesinlikle Uygulanır"lığı temsil eder. Araştırmamız kapsamında bu tespit; HMY sistemini oluşturan ve değerlendirme formunda sunulan her bir faktör anket soruları haline getirilerek örneklemi oluşturan firmaların, kendilerini, 5'li likert ölçeğine göre değerlendirmesi sonucunda gerçekleştirilmiştir. Bir başka anlatımla, örneklemi oluşturan firmaların; kendilerini, HMY sistemini oluşturan ya da bir diğer anlatımla sistemin başarısın etkileyen faktörler açısından değerlendirmelerine ilişkin veriler; birincil veri toplama yöntemi olan anket uygulaması ile elde edilmiştir.

Anket; firma bilgileri ve firmanın faaliyet çerçevesine ilişkin bilgiler olmak üzere iki bölümden oluşmakta ve toplam 44 soru ihtiva etmektedir. HMYS'nin başarısını etkileyen faktörler; ankette, firmanın faaliyet çerçevesine ilişkin bilgiler bölümünde yer almakta ve her bir HMY faktörü açısından firmanın fiili durumu; "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum", "Kararsızım", "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" seçenekleri ile ölçülmektedir. HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi bakımından; "Kesinlikle Katılmıyorum" "Kesinlikle Uygulanmaz", "Katılmıyorum" "Uygulanmaz", "Kararsızım" "Uygulanabilir",

YÖKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

"Katılıyorum" "Uygulanır" "Kesinlikle Katılıyorum" "Kesinlikle Uygulanır" ile eşleştirilmekte ya da temsil edilmektedir.

"Kesinlikle Katılmıyorum"un rakamsal karşılığı 1, "Katılmıyorum"un 2, "Kararsızım"ın 3, "Katılıyorum" un 4, ve "Kesinlikle Katılıyorum" un ise 5 tir. Bu yüzden, her bir HMY faktörü açısından yapılan değerlendirmelerin rakamsal karşılığı 1'e yaklaştıkça -HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi bakımından- "Kesinlikle Uygulanmaz" lığı , 5'e yaklaştıkça da "Kesinlikle Uygulanır" lığı ifade eder. HMY sisteminin Türk hazır giyim sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi; HMY faktörlerine ilişkin sektör değerlendirmelerinin aritmetik ortalamasıdır. Benzer şekilde, ortalama 1'e yaklaştıkça "Kesinlikle Uygulanmaz" lığı, 5'e yaklaştıkça da "Kesinlikle Uygulanır" lığı temsil etmektedir.

Daha önce, HMYS'nin başarısını etkileyen her bir faktör bakımından hazır giyim sektörünün fiili duruma ilişkin verilerin anket yöntemiyle elde edildiğini belirtmiştik. Anket uygulamaları anketörler yardımıyla gerçekleştirilmiştir. Anketörler, Erciyes üniversitesinin Yozgat kampusünde bulunan 41 ön lisans ve lisans öğrencisinden oluşmuştur. Öğrencilerin anketör olarak seçilmesinin nedeni, Türkiye geneline yaygın olan bu araştırmanın gerçekleştirilebilirliğini ve anketlerin geri dönüşünü yükseltmektir. Öğrenciler, gönüllülük esasına ve anket yapılacak işletmenin bulunduğu ilde ikamet ediyor olmasına dikkat edilerek seçilmiştir. Bazı öğrencilere zorunlu gider karşılığı olarak mali ödeme yapılmıştır. Anket uygulamasına başlanılmadan önce, 41 kişilik bir anketör gurubuna 2 ders saati süren eğitim çalışması yapılmıştır. Anketlerin yanıtlanması işlemi hem yükseköğretim öğrencileri hem de Yozgat Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı 30 kişilik bir işadamı gurubu üzerinde denenmiş; anlayış farklılıklarına yol açan bazı sorular-anlayış farklılıklarını giderecek şekilde-yeniden düzenlenmiştir.

Anket uygulamaları 1 Aralık 2000 ve 18 Şubat 2001 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede örneklemi oluşturan 450 firmaya gidilmiş; bir kısım anketler firma yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek cevaplandırılmış, diğer kısmı ise –yönetici yerinde olmadığından- firmaya bırakılmış ve bir kaç gün sonra tekrar alınmıştır. Anket uygulamaları sürdürülürken, işi terk etme, adres değiştirme,

iş değiştirme ve belirtilen adreste bulunmama gibi başlıklarda sınıflandırabileceğimiz nedenlerle 45 firmaya ulaşılamamış; bu firmalar yerine en yakın yerdeki benzer firmalar ikame edilmiştir. 450 firmanın 310'unda ankete katılma kabul edilmiş; kalan 155'in de ise zamanları olmadığı veya ilgilenmedikleri gerekçesiyle reddedilmiştir. Anketlerin 310 adedi cevaplandırılarak geri dönmüştür. Verilerinin sıhhatinden kuşkulanılan 20 anket analiz dışında tutulmuştur. Analize katılan anket sayısı 290, anketlerin geri dönüş oranı ise [290:450] % 64'tür. Anketlerin geri dönüş oranı, analiz sonuçlarının sektörün tümüne genellenebilineceğini göstermektedir. Ölçek güvenirliğinin Cronbach alfa değeri 0.71'dir [Tablo 7.69]. Söz konusu değer ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir [Özdamar,1999a, s.513].

Anket verilerinin analizi SPSS For Windows 9.0 paket istatistik programında yapılmıştır. Kullanılan istatistik yöntemler Descriptive ve Inferential yöntemlerdir. Araştırma hipotezlerinin testinde tek yönlü varyans analizi [ANOVA] yöntemi; değişkenler arasındaki farkların yönü ve derecesinin belirlenmesi için de Waller-Duncan test yöntemi kullanılmıştır. Bazı durumlarda daha anlamlı analiz yapabilmek için yeniden kodlama işlemlerine başvurulmuştur.

7.5. Araştırmanın Varsayımları

Araştırmamızı sürdürürken kabul ettiğimiz varsayımlar aşağıdaki maddeler halinde belirtilmiştir.

1- HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerin sonuç, yani HMY sistemi üzerindeki etkisi ya da bir başka ifadeyle sistemi oluşturmaya yönelik belirleyicilikleri farklı düzeyde olabilir. Belirli katsayılar ya da puanlar oluşturmak suretiyle HMY sistemini oluşturan faktörlerin sonuç üzerindeki ağırlıklarını belirleyemiyoruz. Bu yüzden , araştırmamız çerçevesinde, HMY sistemini oluşturan her bir faktörün sonuç üzerinde eşit etkide bulunduğunu, sonuç üzerindeki belirleyiciliklerinin eşit olduğunu varsayıyoruz.

2- Her ne kadar, ön denemeler yapılarak, gerek anketörlerin gerekse cevaplayıcıların olası yanlış anlamaları giderilmişse de, anket uygulamaları

süresince bir kısım sorular yanlış anlaşılmış olabilir. Araştırmamız kapsamında, bu tür yanlış anlamaların sonuç üzerindeki etkilerinin önemsiz düzeyde kalacağını, araştırma sonuçlarını değiştirmeyeceğini varsayıyoruz.

7.6. Araştırmanın Hipotezleri

"Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Türk Hazır Giyim Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma" isimli çalışmamızın dayandığı hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 1: Türk hazır giyim sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi, "Kesinlikle Uygulanmaz" düzeydedir. [HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi; "Kesinlikle Uygulanmaz", "Uygulanmaz", "Uygulanabilir", "Uygulanır" ve "Kesinlikle Uygulanır" dan oluşan 5'li bir ölçmeye tabi tutulmaktadır]

Hipotez 2: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmelerin türü arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 3: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının faaliyet konuları arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 4: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının çalışan sayıları arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 5: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ölçekleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 6: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının faaliyet süreleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 7: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının bulundukları coğrafi bölge arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 8 : Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ihracat miktarları arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 9: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ihracat yaptıkları ülke gurupları arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 10: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ürün-marka ilişkileri arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 11: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının HMY düşünceleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 12: Hipotez 12: HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi 1,2, ve 3 düzeyinde olan firmalar 3 ve "Uygulanmaz" olarak, 4 olanlar 4 ve "Uygulanabilir" olarak ve 5 olanlar 5 ve "Uygulanır" olarak yeniden kodlandığında, sektörde potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansı bakınından bu üç uygulanabilirlik düzeyinde gurupların HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlere yönelik algılamaları arasında anlamlı farklar vardır.

7.7. Araştırmanın Önemi

Araştırmamıza atfedilebilecek önemlilik alanları aşağıdaki paragraflar halinde özetlenebilir.

Hedef maliyet yönetim sistemi [Target Costing] ile ilgili literatür incelendiğinde, yoğun olarak gelişmiş ülkelerde uygulanan ve yine bir gelişmiş ülke [Japonya] tarafından ortaya atılan bu maliyet ve kâr yönetim tekniği ile ilgili araştırmaların, doğal olarak, sistemin tanıtılmasına, işleyişine ilişkin uygulama örneklerine, uygulamalarının sonuçlarına vb. gibi alanlarda yoğunlaştığı görülmektedir. Ancak, gelişmekte olan ülkelerde bu sistemin uygulanıp uygulanamayacağı, uygulamanın gerektirdiği koşullar, uygulamak isteyen ancak

uygulamadan önce kendilerini durumunu değerlendirmek isteyen firmaların ne yapmaları gerektiği konularında teorik boşluklar bulunmaktadır. Her teknoloji ya da tekniğin yalnızca içerisinden çıktığı kültür ortamlarında optimum sonuçlar verdiği gerçeğinden hareketle, Araştırmamız, öncelikle bu teorik boşlukları doldurmaya çalışması bakımından önemlidir.

İçerisinde bulunduğumuz iletişim imkanları değerlendirildiğinde, hiç bir ulusun bir başka ulusun gerçekleştirdiği yeniliklere kayıtsız kalması düşünülemez. Bu çerçevede, özellikle gelişmiş ulusların ortaya attığı-gerek teknoloji gerekse yönetim alanındaki-yeniliklerin gelişmişlik düzeyi daha aşağıda olan uluslarca da benimsenip kullanılması kaçınılmaz gözükmektedir. Ancak, azgelişmiş ülkelerdeki söz konusu yenilikler ile ilgili uygulamaların çoğu kez beklenilen sonuçlar doğurmadığı ve kaynak israfına yol açtığına ilişkin yüzlerce örnek gösterilebilir. Bu konuda oldukça zengin örneklerini görebileceğimiz ülkemizden yalnızca bir örnek hatırlatmakta yarar vardır. Örneğimiz Toplam Kalite Yönetimi [Total Quality Management] ile ilgilidir. Herhangi bir somut veri olmamasına rağmen, Türkiye'de Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarının başarısız olduğu ve ilgili kalite belgelerinin büyük ölçüde prestij maksatlı olarak temin edildiği bilinmektedir. Bu uygulamaların altında yatan felsefenin çoğunlukla gereklerini yerine getirmek bir yana, endişe bile edilmediği görülmektedir. Benzer uygulamalara diğer bazı yenilikler için de rastlanılmaktadır. Özetle optimum yenilik konusu her zaman ülkemizin gündeminde bulunmaktadır [Dura, 1990, s.148].

Bu noktadan hareketle, araştırmamız; bir sektör ya da işletmenin, HMY sistemini uygulamaya başlamadan önce, kendi konumunu değerlendirmeye imkan sağlayacak bir *"Değerlendirme Formu"* sunması bakımından da önemlidir. Bu sayede firmalar, sistemi uygulamaya teşebbüs etmeden önce, kendilerini değerlendirebilir, olası olumsuzlukları tespit edip düzelttikten sonra uygulamayı başlatarak olası kaynak kayıplarını önleyebilir, uygulamanın gerektirdiği maliyetleri ve olası yararları değerlendirmek gibi bir gerekliliği gündeme getirerek, yenilikler karşısında rasyonel bir tutum takınılmasına katkıda bulunabilir.

Gözlemlerimize göre, ülkemizde gelişmiş ülke kaynaklı yeniliklerin alınıp uygulanmasında çok aceleci davranılmaktadır. Doğal olarak da uygulama sonuçları, çoğunlukla, hüsranla sonuçlanmaktadır. Uygulamada acelecilik kaynak kayıplarıyla neticelenmektedir. Ancak bu durum olgunun bir boyutudur. Diğer boyutuyla bu olgu-sürekli başarısız uygulamaları görüldüğü için- yeniliklere karşı bir önyargı da doğurmaktadır. Bu önyargı ile kişi ya da kurumlar yenilikleri hiç irdelemeden reddetmektedirler. Olgu bu boyutuyla, bizi, potansiyel gelir kayıplarına maruz bırakmaktadır. Araştırmamız; yeni bir maliyet yönetim tekniğinin oluşum koşullarını belirleyip, bu koşullar açısından hazır giyim sektörümüzün durumunu ortaya koyarak yeniliklere karşı rasyonel bir yaklaşım geliştirmeye yönelik katkısı bakımından da önemlidir.

7.8. Önceki Çalışmalar

Araştırmamız çerçevesinde yaptığımız literatür taraması sonucu, çalışmamızın teorik temellerini oluşturan daha önceki çalışmalar aşağıdaki paragraflar halinden belirtilmiştir.

Çağdaş maliyet yönetim sistemlerinden biri olan, HMY sisteminin oluşumuna esas oluşturan faktörler, büyük ölçüde, yalın üretim [Lean Production] biçimi ile ilişkilidir. Kraft üretim [Craft Production] ve Kitle üretim [Mass Production] sistemlerinin yararlı unsurlarının birlikteliği olan yalın üretim ortamlarında, geleneksel [Klasik] maliyet yönetimi anlayış ve uygulamalarını sürdürebilmek mümkün olamamaktadır. İlk kez Toyota'da 1960 yılında uygulanan yalın üretim biçiminin teorik çerçevesi ile ilgili çalışmalara [Morales, 1993], [Harrison, 1994], [Womack and Daniel, 1994], [Cooper, 1995], [Womacak and Daniel 1996] ve [Krafcik, 1998] örnek olarak gösterilebilir.

Üretim biçiminde, kitle üretim biçiminden yalın üretim biçimine geçiş; kitle üretim biçiminin doğal sonucu olan- Porter'in jenerik stratejilerine dayalı- rekabet biçiminin de değiştirilmesini gerektirmektedir. Çünkü, yalın üretim uygulamalarının doğal sonucu; ürünlere dayalı sürdürülebilir rekabet avantajlarının [Sustainable Competitive Advantages] mümkün olmadığı kıran kırana [Confrontational] rekabet

koşullarıdır [Cooper, 1995, ss.3-15.]. Yalın üretim biçiminin tanıştırdığı yeni rekabet ortamının özelliklerini tanıtan çalışmaların bazılarına [Stalk, 1988, ss.41-52], [Best, 1990], [Blackburn, 1991], [Morita, 1992, ss.76-83], [Williams 1992, ss. 34 - 51], [D' Avenni, 1994], [Byrne, 1993, ss.76-81] ve [Cooper, 1995] örnek olarak gösterilebilir.

Hedef maliyet yönetim sistemi [Target Costing] ilk olarak Toyota firmasında [Japonya] 1960 yılında uygulanmıştır [Partridgi and Perren 1997, p.50]. [Tanaka, 1989], [Sakurai, 1989, ss.39-50], [Makido, 1989], [Cooper and Sakurai, 1990, pp.49-58], [Monden, 1992], [Yoshikawa et al., 1993], [The Consurtium for Advanced Manufacturing-International [CAM-I], 1996] [Cam-I., 1996], [Cooper and Slagmulder 1997] sistemin tanıtımını ve işleyişini ortaya koyan temel örneklerdendir.

[Paul and Ranjay, 1998, ss.24-25], [Bozdoğan et al., 1998, ss.163-167], [Newman and Mckeller, 1995, ss. 13-20] HMY sisteminin, firma-tedarikçi ilişkilerini düzenlemedeki etkin rolünü vurguladılar. Sistemin yeni ürün tasarım sürecini hızlandırıcı özelliği,sırasıyla, [Tatikonda and Tatikonda, 1994, ss. 22-29], [Anderson and Sedatole 1998, ss. 213-233] tarafından işaret edildi. HMY sisteminin etkin bir kâr planlama ve yönetme aracı olma ve işletmenin kârlılığı üzerinde olumlu tesirlerde bulunma özelliğine dikkat çeken yazarlar; [Brauch, 1994, ss. 45-49], [Kroll, 1997, ss.14-22] ve Jakson'dur [Jakson, 1998, ss.36-37]. Swenson [1998] HMY sisteminin- ürün, süreç ve outsourching'e ilişkin kararlar bakımından- işletme yönetimine sağladığı etkin veri desteğine, [Swenson, 1998, ss.20-28] Nixson [1998] ise Ar-Ge harcamaları için performans değerleme kriteri olarak kullanım niteliğine dikkat çekti [Nixson 1998, ss.329-355].

Laseter [Laseter, 1998, ss.27-31] HMY uygulamalarının 5 safhasına vurgu yapan, Schmelze [Schmelze et al., 1996, ss. 26-30] sistemin bir otomobil firmasında başarılı bir uygulamasını örnekleyen, Carr ve Ng [Carr and Ng, 1995, ss. 346-365] sistemin Japonya ve İngiltere'deki uygulama örneklerini belirleyen, Chimani ve Okano [Chimani and Okano 1995, ss. 42-44] Japon ve İngiliz HMY uygulamalarını karşılaştıran, Cooper ve Chew [1996] sistemin işleyişini açıklayan ve Olympus

Optical Co. Ltd. Şirketinde başarılı bir uygulamasını örnekleyen araştırmacılardır [Cooper and Chew, 1996, ss.88-97].

Monden [1997], tasarım takımının –hedef maliyetlerin belirlenmesi sürecine katılmaları durumunda-etkinliklerinin arttığını ortaya koydu [Menden et al., 1997, ss.113-129]. HMY'nin girdi fiyatlarını düşürücü etkisini ortaya koyan çalışmalara, Newman ve Mckeller [Newman and Mckeller, 1995, ss.13-20] ve Cain [1996] örnek olarak gösterilebilir [Cain, 1996, ss.72-74].

Bir kısım HMY literatürü de HMY'nin gerektirdiği maliyet yönetimi ve muhasebeci misyonu ile ilişkilidir. Örneğin Carnigan [Carnigan, 1996, ss. 53-54], muhasebecilerin-HMY ortamlarında- değer yaratma gibi bir görev üstlendiklerini belirtirken, Whitely; HMY ortamlarında muhasebecilerin ürün tasarım takımının ayrılmaz bir parçası oldukların, [Whitely, 1995, s. 3] Hiromoto ise [1988] Japon yönetim muhasebesi uygulamalarının geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarından farklılıklarına ve bu itibarla da Japon uygulamalarının Japon şirketlerinin rekabetçi üstünlükleri üzerindeki olumlu katkılarını vurgulamaktadır [Hiromoto, 1988, ss. 4 - 7].

Plolakokof [Polakokof, 1992, ss. 41- 43], Gagne ve Discenza [Gegne and Discenza, 1995, ss.16-22] ve Oyer [Oyer, 1996, ss.42 - 56] -HMY sisteminin işlerliği bakımından- departmanlar arası işbirliğinin [Cross-Functionality] önemi ve gerekliliğini ortaya koydular. Tani [Tani, 1995, ss.401-414] Cooper ve Yoshikawa [Cooper and Yoshikava, 1994, ss.51-62] sistemin işlerliği açısından departmanlar arası işbirliğinin yanı sıra, firma değer zincirinin [Valu Chain] üyeleri arasında da interaktif işbirliği anlayışının gerekliliği ve bu durumun yeni ürün geliştirme ve mamul maliyetleri üzerindeki olumlu tesirlerini vurguladılar.

Morgan [Morgan, 1993, ss.20 – 22] HMY sisteminin stratejik önemine ve firma stratejisi ile bağlantısına işaret ederken, Blanchard [Blanchard, 1978] ve Kato [Kato, 1997, ss.33-47] mamul tasarım safhasının-dolayısıyla HMY sisteminin-mamulün yaşam boyu maliyetlerinde [Product Life-Cycle Cost] azaltıcı etkisine, Koons [Koons, 1994, ss. CSC11.1-CSC11.4] sistemin firma kaynaklarının etkin

kullanımına yönelik mükemmel katkısına, Lee [Lee, 1994, ss.68-70] sistemin firma Pazar payını artırmadaki olumlu etkisine ve Baker'de [Baker, 1995, ss. 29.32] sistemin-Pazar koşullarını asıl referans kabul ederek-firmanın rekabetçi konumunu sürdürmesine katkısını vurguladı.

Mevcut HMY literatüründen, ülkemiz koşullarında ulaşabildiğimiz ve yukarıda belirttiğimiz çalışmalar; genel olarak, HMY sisteminin tanıtılmasına, uygulama örneklerine, sistemin geleneksel anlayış ve uygulamalardan farklılıklarına ve sistemin önemli noktalarının vurgulanmasına yönelik çalışmalar başlıklarında sınıflandırılabilir. Ancak, HMY sistemini oluşturan koşullar nelerdir? Özellikle azgelişmiş ülkelerdeki firmalar-uygulamaya başlamadan önce- sistemin firmalarında uygulanabilirliği açısından kendilerini değerlendirebilirler mi? Sistem, Türk hazır giyim [Konfeksiyon] sektöründe ne derece uygulanabilir? Türk konfeksiyon sektöründeki çeşitli firma değişkenleri, sistemin uygulanabilirliği üzerinde nasıl etkide bulunmaktadır? Gibi konulardaki naçiz çabalarımız, mevcut literatüre ve uygulamaya katkımız olarak değerlendirilmelidir.

7.9. Firma Özelliklerinin Analizi

Araştırmamızın giriş bölümünde tanımladığımız araştırma evreninden, anketler vasıtasıyla elde ettiğimiz verilerin analizi neticesinde elde ettiğimiz; Türk hazır giyim sektöründe firma özelliklerine ilişkin bulgular aşağıdaki başlıklar halinde sunulmuştur.

7.9.1. İşletmelerin Türü

Araştırmamız kapsamındaki işletmelerin türlerine göre dağılımları aşağıdaki tabloda sunulmuştur [Tablo 7.2].

Tablo 7.2 : İşletmelerin Türlerine Göre Dağılımları

İşletmelerin Türü	Sayı	Yüzde [%]
Anonim Şirket	102	35,2
Limitet Şirket	152	52,4
Kollektif Şirket	1	0,3
Diğer	35	12,1
Toplam	**290**	**100,0**

Araştırma kapsamındaki işletmelerin türlerine göre dağılımlarını gösteren tablo 7.2'ye göre; işletmelerin % 52,4'lük payla – en önemli kısmını limitet şirketler oluşturmaktadır. İkinci önemli kısmı - % 35,2'lik payla – anonim şirketlerden meydana gelmektedir. Toplam işletmeler sınırlı ve sınırsız sorumlu olarak ayrıştırıldıklarında, işletmelerin % 87'6'sının sınırlı sorumlu işletmelerden oluştuğu anlaşılmaktadır [Anonim Şirketler + Limitet Şirketler]. İşletmelerin % 12,4'lük kısmı ise sınırsız sorumlu işletmelerdir. Ülkemizdeki genel eğilime uygun olarak, hazır giyim sektöründe de kollektif şirketlerin çok az tercih edilen bir şirket türü olduğu görülmektedir. Diğer başlığında sınıflandırılan şahıs işletmelerinin toplam işletmeler içinde % 12,1'lik bir paya sahip olduğu görülmektedir.

7.9.2. Cevaplayıcıların Unvanları

Anketimizi cevaplandıran kişilerin, işletmedeki unvanlarına ilişkin veriler tablo 7.3'de sunulmuştur.

Tablo 7. 3 : Yanıtlayıcıların Unvanlarına Göre Dağılımı

Unvan	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Genel Müdür	76	26,4	26,4
Genel Müdür Yardımcısı	52	18,1	44,4
Muhasebe Finans Müdürü	35	12,2	56,6
Pazarlama Müdürü	30	10,4	67,0
Üretim Müdürü	52	18,1	85,1
Diğer	43	14,9	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	**100,0**

Tablo 7.3, Anketi yanıtlayan kişilerin unvanlarına göre dağılımını göstermektedir. Buna göre, bu soru 2 işletme hariç kalan 288 işletmenin tamamı tarafından yanıtlanmıştır. Yanıtlayıcıların en büyük kısmı, % 26,4'lük bir yüzde ile, firma genel müdürlerinden oluşmakta; bunu sırasıyla genel müdür yardımcıları [% 18,1], muhasebe – finans müdürleri [% 12,2], üretim müdürleri [% 18,1] ve pazarlama müdürleri [% 10,4] izlemektedir. İşletmelerde herhangi bir yönetimsel unvanı bulunmayan işletme sahibi, yönetim kurulu üyesi v.b. gibi kişiler "Diğer" başlığında sınıflandırılmıştır. Toplam yanıtlayıcılar içinde de bu kişilerin payı % 14,9'dur. Yanıtlayıcıların % 85'lik kısmının yönetimsel unvanı olan kişilerden kalan % 14,9'luk kısmında yönetimsel unvanı olmayan kişilerden oluştuğu görülmektedir.

7.9.3. Yanıtlayıcıların Eğitim Düzeyi

Anketimizi yanıtlayan kişilerin eğitim düzeyleri itibariyle dağılımları tablo 7.4'te verilmektedir.

Tablo 7. 4 : Yanıtlayıcıların Eğitim Düzeyi Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Lise ve Dengi Okul Mezunu	124	43,0	43,0
Ön Lisans Mezunu	57	19,9	62,9
Lisans Mezunu	89	30,8	93,7
Yüksek Lisans	18	6,3	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	**100,0**

Tablo 7.4'e göre, yanıtlayıcıların en büyük kısmı, % 43'lük payla, lise ve dengi okul mezunlarında oluşmakta; doğal olarak, eğitim düzeyi yükseldikçe sayılar azalmaktadır. Eğitim düzeyi olarak, lise ve dengi okul mezunlarından sonra en büyük payı lisans mezunları oluşturmaktadır. Genel bir analiz yapıldığında, yanıtlayıcıların % 57'lik kısmının yüksek öğrenim, % 43'lük kısmında orta öğretim düzeyinde eğitim gördükleri görülmektedir. Eğitim düzeyine ilişkin anket sorusunun, 2 firma dışında, tüm firmalar tarafından cevaplandırdığı tablo 7. 4'ten çıkaracağımız bir diğer sonuçtur.

7.9.4. Firma Faaliyetlerinin Konusu

Araştırma kapsamındaki işyerlerinin hazır giyim sektöründeki faaliyet alanları [alt sektörler] itibariyle dağılımları tablo 7.5'te sunulmaktadır.

Tablo 7.5 : Firmaların Faaliyet Alanlarına Göre Dağılımları

Faaliyet Konusu	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Erkek Giyim	79	27,2	27,2
Bayan Giyim	75	25,9	53,1
Çocuk Giyim	51	7,6	70,7
Spor Giyim	39	13,4	84,1
Diğer	46	15,9	100,0
Toplam	**290**	**100,0**	**100,0**

Araştırma kapsamındaki firmaların alt sektörler itibariyle dağılımını gösteren tablo 7.5'e göre; sektördeki firmaların % 27,2'si erkek giyim, % 25,9 u bayan giyim, % 17,6'sı çocuk giyim, % 15,9'u diğer ve % 13,4'ü spor giyim alanlarında faaliyet

göstermektedir. Tablodaki "diğer" başlığı; yapılan sınıflandırmanın dışında kalan faaliyet alanları ile aynı anda birden fazla faaliyet alanında çalışan firmalardan oluşmaktadır. Kümülatif yüzdeler gözönünde tutulduğunda firmaların büyük çoğunluğunun spor giyim dışında faaliyet gösterdikleri, bir başka ifadeyle spor giyimde çalışan firmalar, diğer firmalarla karşılaştırıldıklarında, daha küçük bir kısmı oluşturdukları görülmektedir. Firmaların faaliyet alanlarının belirlenmesine ilişkin sorunun, araştırma kapsamındaki tüm firmalarca yanıtlandığı tablo 7.5'in analizinden çıkarabileceğimiz bir diğer sonuçtur.

7.9.5. Firma Çalışanlarının Sayısı

Araştırma kapsamındaki firmaların, çalışanlarının sayısı açısından oluşturdukları görünüm tablo 7.6'da sunulmuştur.

Tablo7. 6: Çalışanların Sayısal Dağılımı

Çalışanların Sayısı	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
50 den Az	148	51,0	51,0
51 – 100	47	16,2	67,2
101 – 200	25	8,6	75,9
201 – 250	9	3,1	79,0
251 – 350	4	1,4	80,3
351 – 500	19	6,6	86,9
501 – 1000	34	11,7	98,6
1000 den Fazla	4	1,4	100,0
Toplam	**290**	**100,0**	**100,0**

Araştırmamızın çerçevesinde sorulan sorulardan biri de firma çalışanlarının sayısıdır. Tüm firmalar tarafından yanıtlanan ve sonuçları tablo 7.6'da toplu olarak gösterilen bu oluşuma göre; araştırma kapsamındaki firmaların yaklaşık yarısı [% 51,0] 50 den daha az çalışanı olan firmalardan oluşmaktadır. Tablo 7.5'in gözleminden çıkaracağımız bir diğer sonuç; çalışan sayısı ile firma sayısı arasında doğrusal bir ilişki olmadığıdır. Örneğin, 201 – 350 kişi arasında çalışanı olan firma sayısının [9 + 4] 13 iken, [351 – 1000] kişi arasında çalışanı olan firma sayısı [19 + 34] 53 olduğu görülmektedir. Genel olarak tablo 7.6; çalışan sayıları bakımından, sektörde küçük işletmelerin baskın olduğu şeklinde yorumlanabilir. Hazır giyim sektörünün yapısı değerlendirildiğinde, bu durum son derece normaldir.

7.9.6. İşletmelerin Ölçeği

Araştırmanın çerçevesinde sorulan sorulardan biri de firmaların kendilerini küçük, orta, büyük şeklinde nasıl algıladıklarıdır. Toplam 290 işletmenin işletme ölçeği bakımından kendilerini nasıl değerlendirildiklerine ilişkin veriler tablo 7.7'de görülmektedir.

Tablo 7. 7 : İşletme Ölçekleri

İşletme Büyüklüğü	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Küçük	106	36,6	36
Orta	118	40,7	77
Büyük	66	22,8	100,0
Toplam	**290**	**100,0**	**100,0**

Firmaların kendilerini hangi ölçekte algıladıklarını gösteren tablo 7.7'ye göre; toplam firmaların % 40,7'sini oluşturan 118 firma "orta" ölçekli, % 36,6' sını oluşturan 106 firma küçük ölçekli, kalan 66 firma ise [% 22,8] büyük ölçeklidir. Kümülatif olarak toplam işletmelerin % 77'si küçük ve orta ölçekli işletmeler [KOBİ] niteliğindedir. Kendilerini büyük işletme olarak değerlendiren firmalar, sektörün % 22,8'ni oluşturmaktadır. Genel olarak tablo 7.7; konfeksiyon sektöründe KOBİ niteliğinde işletmelerinin hakim olduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.9.7. Firmaların Konumu

Araştırmamız çerçevesinde sorulan sorulardan biri de, firmanın sektördeki konumunun belirlenmesine yöneliktir. Bu kapsamda firmaların kendilerini "Ana firma" yoksa "yan sanayi firması" olarak mı değerlendirdikleri merak edilmiştir. Söz konusu soruya ilişkin veriler tablo 7.8'de özet olarak gösterilmektedir.

Tablo 7. 8: Firmaların Sektördeki Konumları

Firmanın Sektördeki Konumu	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Ana firma	229	79,6	79,6
Yan sanayi firması	59	20,4	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	**100,0**

Hazır giyim sektörü firmalarının – ana firma ya da yan sanayi firması olarak nasıl dağıldığını gösteren tablo 7. 8'e göre; sektör firmalarının % 79.6'sı kendilerinin

"ana firma", % 20,4'ü de "yan sanayi firması" olduklarını belirtmektedirler. Tablo 7. 8; Türk hazır giyim sektörü firmaların çoğunlukla "ana firma" olarak algılandıklarını göstermektedir.

7.9.8. Firmaların Faaliyet Süreleri

Araştırmamız kapsamında sorulan sorulardan biri de sektördeki firmaların faaliyet sürelerini, yani kaç yıldır sektörde bulunduklarını belirlemeye yöneliktir. Söz konusu sorulara ilişkin toplu sonuçlar Tablo 7. 9'da görülmektedir.

Tablo 7.9 : Firmaların Faaliyet Süreleri

Faaliyet Süresi	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
2 yıldan az	17	5,9	5,9
2 – 5 yıl	74	25,8	31,7
6 – 10 yıl	72	25,1	56,8
11 – 20 yıl	73	25,4	82,2
21 – 40 yıl	48	16,4	98,6
41 – 70 yıl	3	1,0	99,7
70 yıldan fazla	1	0,3	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	**100,0**

Tablo 7.9'un analizinden elde edilecek sonuçlardan ilki; faaliyet süresi 2 yıldan az olan işletmelerin sayıca azlığı ile ilişkilidir. Bize göre bu azlık, sektöre yeni girişlerin son derece azaldığını göstermektedir. Bu sonuç üzerinde, içinde bulunulan ekonomik kriz ortamı etkili olabilir. Bir diğer sonuç; sektörde 40 yılı aşkın faaliyet süresi olan firmaların neredeyse yokluğudur. Türkiye Ekonomisinin genel durumunu göz önünde bulundurulduğunda, bu sonuç da normal olarak değerlendirilmelidir.

Sektör firmalarının % 25,8'inin faaliyet süresi 2,5 yıl, % 25,1'nin faaliyet süresi 6 yıl, % 25,4'nün faaliyet süresi 11 – 20 yıl ve % 16,4'nün faaliyet süresi 21,40 yıl, arasındadır. Genel olarak tablo 7.8; hazır giyim sektöründeki firmaların % 76,3'üne ilişkin faaliyet süresini 2–20 yıl arasında bulunduğu seklinde yorumlanabilir. Bize göre bu sonuç üzerinde, köklü firmaların nispeten azlığı ve sektördeki istikrarsızlık etkili olmalıdır.

7.9.9. Firmaların Bulundukları Coğrafi Bölgeler

Araştırma çerçevesinde sorulan sorulardan biri de, firmaların bulunduğu coğrafi bölgenin belirlenmesine yöneliktir. Hazır giyim sektöründeki firmaların bulundukları coğrafi bölgelere ilişkin veriler tablo 7.10'da gösterilmektedir.

Tablo 7.10 : Firmaların Bulundukları Coğrafi Bölgeler

Bölgeler	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Marmara Bölgesi	174	60,0	60,0
Ege Bölgesi	58	20,0	80,0
İç Anadolu Bölgesi	18	6,2	86,2
Akdeniz Bölgesi	15	5,2	91,4
Doğu Anadolu Bölgesi	6	2,1	93,4
Güney Doğu Anadolu Bölgesi	7	2,4	95,9
Karadeniz Bölgesi	12	4,1	100,0
Toplam	**290**	**100,0**	**100,0**

Tablo 7.10'un çok çarpıcı olarak ortaya koyduğu bir sonuç; hazır giyim sektöründeki firmaların yoğun olarak Marmara bölgesinde bulunduğudur [%60]. Ülke nüfusunun büyük çoğunlukla bu bölgede yaşaması, şüphesiz, bazı başka faktörler yanında, bu eğilimi destekleyici niteliktedir. Sektör firmalarının yoğunlaştığı ikinci bölge Ege bölgesidir [%20]. Marmara ve Ege bölgeleri birlikte değerlendirildiğinde, toplan hazır giyim firmaları % 80'i bu bölgelerde bulunmaktadır. Diğer bölgelerimiz açısından önemli farklılıklar olmamasına rağmen Doğu ve Güney Doğu Anadolu bölgelerimiz, sektör firmalarının en az bulunduğu yöreler olduğu görülmektedir.

7.9.10. Firmaların İhracat Durumları

Araştırmamızda merak edilen bir diğer husus; hazır giyim firmalarının ihracatla ilişkisidir. Bu nedenle hangi ölçüde ihracat yaptıkları sorulmuştur. Hazır giyim sektöründeki firmaların -toplam üretimlerinin bir yüzdesi olarak- ne kadar ihracaat yaptıklarına ilişkin veriler tablo 7.11'de sunulmaktadır.

Tablo 7. 11 : Sektör İhracatının Dağılımı

İhracaat Oranı	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
% 10'dan az	68	28,3	28,3
% 11 – 30	66	27,5	55,8
% 31 – 50	38	15,8	71,7
% 51 – 70	22	9,2	80,8
% 70'den fazla	46	19,2	100,0
Toplam	**240**	**100,0**	**100,0**

Tablo 7.11'e göre, [290 – 240] 50 firma ihracatla ilgili soruya yanıt vermemiştir. Burada hareketle, sektördeki firmaların % 17 [50/290] oranında ihracatla ilişkili olmadıkları sonucuna varılabilir. Hazır giyim sektöründe toplam üretimlerinin % 10'ndan azını ihraç eden firmalara oranı % 28,3, % 11 – 30'unu ihraç eden firmalar % 27,5, % 31 – 50 sini ihraç eden firmaların oranı % 15,8, % 51 – 70 'ini ihraç eden firmaların oranı % 9,2 ve % 70'den fazlası ihraç eden firmaların oranı % 19,2'dir. Tablo 7.10'dan çıkaracağımız bir diğer önemli olan sonuç, hazır giyim sektöründe firmaların [% 100 - % 17] % 83'ünün ihracatla ilişkili olduğudur. Ülkemiz ihracatında çok önemli bir konuma sahip sektör için söz konusu sonuç son derece normal olarak değerlendirilmelidir.

7.9.11. İhracatın Yöneldiği Ülkeler

Hazır giyim sektöründe ihracat yapan firmaların hangi ülkelere ihracat yaptıkları merak edilen konulardan bir diğeridir. Sektör ihracatının yoğunlaştığı ülke yada ülke gruplarının bilinmesi, konfeksiyon ürünleri ihracatın geleceğine ilişkin daha sağlıklı değerlendirmeler yapılmasını sağlayabilir. Sektör ihracatın yöneldiği ülkeler tablo 7. 12'de gösterilmektedir.

Tablo 7.12 : Hazır Giyim İhracatının Ülkeler İtibariyle Dağılımı

Ülkeler	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Avrupa Ülkeleri	121	50,6	50,6
Amerika	18	7,7	58,3
Uzak Doğu Ülkeleri	5	2,1	60,4
Orta Doğu Ülkeleri	23	9,4	69,8
Rusya	55	23,0	92,8
Balkan Ülkeleri	18	7,2	100,0
Toplam	**240**	**100,0**	

Herhangi bir ölçüde ihracatla ilişkili 240 firmanın, ihracaat yaptıkları ülkeleri gösteren tablo 7.12'ye göre; hazır giyim ihracatının % 50'si Avrupa ülkelerine, % 7,7'si Amerika'ya, % 2,1'i Uzak Doğu ülkelerine, % 9,4'ü Ortadoğu ülkelerine, % 23'ü Rusya'ya ve % 7,2'si Balkan ülkelerine yönelmektedir. Tablo 7.12'ye göre ülkemiz için konfeksiyon ihracatı bakımından en önemli ihracat pazarı Avrupa, Rusya ve Ortadoğu ülkeleridir. Rusya'nın önemli bir pazar potansiyeli taşıdığı görülmektedir. Hazır giyim ihracatında Avrupa ülkelerinin tek başına % 50,6 lık bir orana sahip olmasının taşıyabileceği pazar riskleri gözardı edilmemelidir.

7.9.12. Firma – Marka İlişkileri

Araştırmamız çerçevesinde sorulan sorulardan biri de firma – ürün markası ilişkisinin belirlenmesine yöneliktir. Bu çerçevede, firma ürünlerinin markasının olup olmadığı, markalı fason üretim mi yapıldığı ve markasız üretim mi yapıldığı sorulmuştur. Firma yanıtlarını kapsayan veriler tablo 7.13'de gösterilmektedir.

Tablo 7. 13 : Firma – Marka İlişkileri

Firma Marka İlişkisi	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kendi markamız vardır	60	55,1	55,1
Markalı ürünleri fason üretimini yapan	62	21,4	76,5
Markasız üretim yaparız	68	23,5	100,0
Toplam	**290**	**100,0**	**100,0**

Firma – marka ilişkilerine ilişkin verilerin gösterildiği tablo 7.13'e göre; hazır giyim sektöründe toplam firmaların % 55,1'nin kendi ürün markaları vardır. Bir başka ifadeyle bu firmalar markaların kendilerine ait olduğu ürünleri üretmektedirler. Sektördeki toplam firmaların % 12,4'ünün, kendi adına bir markalarının olmamasına rağmen, başka firmaların [Yerli ve Yabancı] markaları altında fason üretim yapmaktadırlar. Sektör firmalarının % 23,5'inin herhangi bir markası olmayıp, markasız üretim yapmaktadırlar. Tablo 7.13, genel olarak, hazır giyim sektöründe çalışan firmaların % 55,1'inin markası bulunduğu, kalan 44,9'unun markası olmadığı; toplam firmaların % 76,5'inin markalı, kalan % 23,5'inin markasız üretim yaptığı şeklinde yorumlanabilir.

7.9.13. Firmaların Hedef Maliyet Yönetim Sistemine İlişkin Yaklaşımları

Araştırmamız kapsamında merak edilen hususlardan biri de, sektör firmaların HMY sistemine ilişkin yaklaşımlarıdır. HMYS'ne ilişkin yaklaşımların nasıl olduğunu belirlemeyi amaçlayan bu soru çerçevesinde, firmalara, ilk defa duyuyorum, duydum biliyorum, biliyorum ancak uygulamıyorum, uyguladık fakat başarılı olmadı ve halen uygulanıyor cevap alternatifleri sunulmuştur [Tablo 7.14].

Tablo 7. 14 : Firmaların Hedef Maliyet Yönetimine Yönelik Yaklaşımları

Hedef Maliyet Yönetimi Düşüncesi	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
İlk defa duyuyorum	103	36,4	36,4
Duyduk / Biliyorum	39	13,8	50,2
Biliyorum / Uygulamıyorum	87	30,7	80,9
Uyguladık / Başarılı Olmadı	5	1,8	82,7
Halen Uyguluyoruz	49	17,3	100,0
Toplam	**283**	**100,0**	

Hazır giyim sektöründeki firmaların "Hedef Maliyet Yönetimi" ne yönelik yaklaşımlarına ilişkin verilerin yer aldığı tablo 7. 14'e göre; sektördeki firmaların % 36,4'ü bu kavramı ilk defa duymaktadırlar. Sektörün % 13,8'i duyduk ve biliyoruz demektedirler. Sistemin bilindiğini ancak uygulanmadığını belirtenler; sektörün % 36,7'si gibi bir oranı oluşturmaktadır. Uyguladık fakat başarılı olmadı diyenler % 1,8'lik ve halen uyguluyorum diyenler % 17,3'lük bir yüzde oluşturmaktadırlar.

Tablo 7. 14 verileri, Hedef Maliyet Yönetimi Sistemini bilenler ve bilmeyenler olarak analiz edildiğinde; sektörün % 36,4'ünün bilmediği [% 100 - % 36,4]; bilgilerinin derinliği bir tarafa % 63,6'sının bildiği sonucuna varılabilir.

Bir başka bakış açısından tablo 7.14, sistemi bilenler ile uygulayanlar şeklinde farklı bir analize tabi tutulabilir. Buna göre, sistemi bildiğini belirten firmaların % 46,3'ü sistemi daha önce uyguladıklarını, % 17, 3'ü ise halen uyguladığını belirtmektedir. Tablo 7. 13; sektörde HMYS'nin önemli ölçüde tanınmadığı ve büyük ölçüde uygulanmadığı şeklinde yorumlanabilir.

7.10. HMYS'NİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ

Daha önce belirttiğimiz gibi, Hedef Maliyet Yönetimi Sistemi [HMYS] kendiliğinden ya da birdenbire ortaya çıkmış bir sistem değildir. Bu sistem de benzer diğer sistemler gibi nihayet bir sonuçtur. Dolayısıyla, bu sonucun oluşumunu sağlayan gereklilikler vardır. Genel olarak, HMYS'nin başarısın etkileyen faktörler adını verdiğimiz bu faktörlerin ortaya konulması ve sistemi uygulamayı amaçlamaya firmaların, uygulamadan önce, bu faktörlere göre kendilerini karşılaştırmaları olumlu ve olumsuz tarafların önceden görebilmeleri ve olası düzeltici önlemleri önceden alabilmeleri bakımından son derece yararlıdır. HMYS literatürünü tarayarak oluşturduğumuz ve altıncı bölümde toplu olarak sunduğumuz söz konusu faktörler bakımından Türk hazır giyim sektöründeki fiili durumun belirlenmesine ilişkin veriler, aşağıdaki tablolar halinde sunulmuştur. Söz konusu tespit, değerlendirme formu ile sunulan ideal ortama göre Türk hazır giyim sektörünün karşılaştırılabilmesine, dolayısıyla sektörde HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyinin belirlenmesine ilişkin değerlendirmelerin yapılabilmesine imkan sağlamaktadır.

7.10.1. Rekabet Çevresine İlişkin Faktörler

Hedef Maliyet Yönetimi Sisteminin başarısını etkileyen, rekabet çevresi ile ilişkili faktörlerdir. Rekabetin yoğun olduğu, daha hızlı yeni ürün sunmanın gerektiği, ürün fiyatlarının belirlenmesinde müşterilerin hakim durumda olduğu, ürün fiyatlarının zamanla düştüğü, ürün fiyatlarındaki düşme eğilimini ürün fonksiyonlarını artırarak gidermeyi gerekli kılan ve kaliteyi düşük maliyetle sunmayı zorunlu kılan rekabetçi koşullar; HMYS'nin başarısını etkileyen rekabetçi faktörlerdir. Bu faktörlerle ilişkin sektör değerlendirmeleri aşağıdaki tablolar halinde sunulmuştur.

7.10.1.1. Rekabetin Yoğunluğu

Araştırmamızın kapsamındaki hazır giyim sektörü firmalarının, içinde bulundukları rekabet koşullarının yoğunluğu hakkındaki değerlendirmeleri tablo 7.15'de sunulmuştur.

Tablo 7. 15 : Sektördeki Rekabetin Yoğunluğu

Sektörümüzde rekabet çok yoğundur	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	19	6,6	6,6
Katılmıyorum	18	6,3	12,9
Kararsızım	8	28	15,0
Katılıyorum	112	38,9	54,0
Kesinlikle katılıyorum	131	45,9	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	**100,0**

Kesinlikle Katılmıyorum [1], Katılmıyorum [2], Kararsızım [3], Katılıyorum [4], Kesinlikle Katılıyorum [5]

Sektör firmalarının sektördeki rekabet yoğunluğuna ilişkin değerlendirmelerini kapsayan tablo 7. 15'e göre; "Sektörümüzde rekabet çok yoğundur" kanaatine firmaların % 6,6 sı kesinlikle katılmadıklarını, % 6,3'ü katılmadıklarını, % 2,8 kararsız olduklarını, % 38,9 katıldıklarını ve % 45'9'u da kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Kararsızlar analiz dışı bırakılırsa, kesinlikle katılmayanlar ve katılmayanlar ile katılanlar ve kesinlikle katılanları bir grup olarak değerlendirdiğimizde, sektördeki rekabetin yoğun olmadığı belirtenlerin yüzdesi % 12,9, yoğun olduğunu belirtenlerin yüzdesi % 85'tir. Bu analizlerden sonra tablo 7.15; hazır giyim sektöründe rekabetin yoğun olduğu ve bu ölçüde HMYS için olumlu bir faktör olduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.1.2. Pazara Rakiplerden Daha Hızlı Ürün Sunma Mecburiyeti

Firmaların gerek kullandıkları teknoloji gerekse ürettikleri ürünler bakımından hızla birbirlerine benzeştikleri günümüzde, ürüne dayalı geçici rekabet avantajı elde edebilmelerinin bir yolu sürekli yenilik yapmaktır. Söz konusu yenilik ürünün tamamına veya fonksiyonlarına yönelik olabilir. HMYS için uygun ortam oluşturan, sürekli yenilik bakımından, Türk hazır giyim sektörünün durumu tablo 7. 16'da gösterilmektedir.

Tablo 7. 16 : Sektörde Hızlı Yeni Ürün Sunma Zorunluluğu

Sektörde rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunmak çok önemlidir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	11	3,8	3,8
Katılıyorum	22	7,6	11
Kararsızım	11	3,8	15
Katılıyorum	106	36,8	52
Kesinlikle katılıyorum	138	47,9	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	

Kesinlikle Katılmıyorum [1], Katılmıyorum [2], Kararsızım [3], Katılıyorum [4], Kesinlikle Katılıyorum [5]

Sektör firmalarının sektördeki hızlı yeni ürün sunma zorunluluğu ile ilgili değerlendirmelerini içeren tablo 7.16'ya göre; "Sektörde rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunmak çok önemlidir" düşüncesine "kesinlikle katılıyorum" diyenler % 3,8'lik, "katılmıyorum" diyenler % 7,6'lık "kararsızım" diyenler % 3,8'lik, "katılmıyorum" diyenler % 36,8'lik ve "kesinlikle katılmıyorum" diyenler % 47,9'luk bir çoğunluğu oluşturmaktadır. Daha önceki yaklaşımını sürdürerek kararsızlar dışında 2 grup yaptığımızda, söz konusu düşünceye %84,7 oranında katılındığı % 11,4 oranında katılınmadığı görülecek ve genel olarak tablo 7.16'dan, Türk hazır giyim sektöründe rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunmanın çok önemli olduğu sonucu ortaya çıkarılacaktır. Tablo 7.16 sonuçları; Türk konfeksiyon sektöründe rakiplerden daha hızlı ürün sunmanın önemli olduğu, bu öneme koşut olarak, sektörün HMYS için olumlu bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.1.3. Ürün Fiyatlarının Belirlenmesinde Müşteri Hakimiyetinin Varlığı

Firmanın içinde bulunduğu rekabet koşulları yoğunlaştıkça, azalan kâr marjları ile orantılı olarak, müşterilerin satın alma tercihleri karşısındaki konumları da değişmektedir. Söz konusu tercihler karşısında pasif olan tüketici kitlesi, fiyat = maliyet + kâr marjı yaklaşımının uygulandığı, dolayısıyla fiyatların belirlenmesinde hiçbir müdahalesi olmayan tüketici kitlesidir. Arz fazlalıkları, eğitim düzeyi artışları v.b. nedenlerle artık tüketici eski pasif konumunu kaybetmiş ve satın alma tercihleri konusunda aktif hale gelmiştir. Bu tür tüketici kitlesine maliyet + kâr marjı yaklaşımı ile ürün fiyatı belirlenemez. Artık ürün fiyatı müşteri tarafından belirlenmekte, dolayısıyla fiyat – kâr marjı = maliyet yaklaşımı sürdürülebilir hale gelmektedir. Dolayısıyla ürün fiyatlarının belirlenmesinde tüketicinin hakim pozisyonu HMY

sistemini doğuran faktörlerden biri olmaktadır. Türk hazır giyim sektöründe tüketicilerin fiyat belirleme hakimiyeti bakımından konumlarına ilişkin veriler tablo 7. 17'de sunulmaktadır.

Tablo 7. 17 : Ürün Fiyatlarını Müşterilerin Belirleme Hakimiyeti

Ürün fiyatlarının belirlenmesinde müşteriler hakim durumdadırlar.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	12	4,2	4,2
Katılmıyorum	92	32,1	36
Kararsızım	10	3,5	39
Katılıyorum	115	40,1	79
Kesinlikle katılıyorum	58	20,2	100,0
Toplam	**287**	**100,0**	

Üç firmanın yanıtsız bıraktığı [290 –287] bu soru; % 4,2 oranda "kesinlikle katılıyorum" % 32,1 oranında "katılmıyorum" % 3,5 oranda "kararsızım" % 40,1 oranda katılıyorum ve % 20,2 oranda "kesinlikle katılıyorum" şeklinde yanıtlamışlardır. Kararsızları analiz dışında tutarak 2'li gruplama yaptığımızda firmaların % 36,3' müşterilerin fiyat belirleme hakimiyetlerinin olmadığını % 60,3'ü de olduğunu belirtmektedirler.

Tablo 7. 17; Türk hazır giyim sektöründe çoğunlukla müşterilerin fiyat belirleme hakimiyetlerinin varlığını [Ortalama Değer Tablo Halinde Sunulmaktadır] ve bu faktör açısından, sektörün, HMY sistemi için olumlu olduğunu göstermektedir.

7.10.1.4. Fiyatların Zamanla Düşme Eğilimi

Firmaların kullandıkları teknoloji bakımından giderek benzeşmeleri mamullerin taklit edilebilirliğini hızlandırmıştır. Bir mamul için önemli oranda Ar – Ge harcaması yapmış bir firmanın -ürününü piyasaya çıkarır çıkarmaz- taklit edilmesi ve bu uygulamanın giderek diğer firmalarca da yapılması mamul fiyatlarını düşürmektedir. Ayrıca bu durum fiyatlama stratejisinin de sonucu olabilmektedir. Özellikle elektrik - elektronik sektöründe görülen bu durum, günümüzde çoğu mallar için söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda ürünün aynı fiyat düzeyini koruyabilmesi için ürüne sürekli yeni özellikler eklenmektedir. Sürekli yeni özellik,

sürekli tasarım anlamına geldiği için, aksi durumlara nazaran, HMYS için uygun ortam oluşturmaktadır.

Mamul fiyatlarının zamanınla düşme eğilimine ilişkin olarak Türk hazır giyim sektöründeki mevcut durum tablo 7. 18'de özet olarak gösterilmektedir.

Tablo 7. 18 : Mamul Fiyatlarının Zamanla Düşme Eğilimi

Mamul fiyatları zamanla düşme eğilimindedir	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	17	5,9	5,9
Katılıyorum	34	11,8	17
Kararsızım	61	21,3	39
Katılıyorum	103	35,9	74
Kesinlikle katılıyorum	72	25,1	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	

Tablo 7. 18'e göre; "mamul fiyatları zamanla düşme eğilimindedir" görüşüne % 5,9 oranında "kesinlikle katılmakta" % 11,8 oranında "katılınmamakta" % 21,3 oranında "kararsız" kalınmakta % 35,9 oranında "katılınmakta" ise % 25,1 oranında "kesinlikle katılınmaktadır." Diğer tablolara nazaran kararsızların oranının yüksek olması ilginçtir. İkili bir gruplama yaptığımızda fiyatların zamanla düştüğüne katılanlar % 61'lik bir grubu, katılmayanlar ise % 17,7'lik bir grubu oluşturmaktadır. Genel olarak tablo 7. 18; hazır giyim sektöründe fiyatların zamanla düşme eğilimi içinde olduğu ve bu faktör bakımında da sektörün, bu düşüşle orantılı olarak, HMY sistemi için olumlu faktör oluşturduğu şeklide yorumlanabilir.

7.10.1.5. Mamul Fiyatlarındaki Düşme Eğilimini Ürün Özelliklerini Arttırarak Dengeleme Stratejisinin Varlığı

Türk hazır giyim sektöründe zamanla düşen fiyatların hangi ölçüde ürün özellikleri artırılarak dengelendiğine ilişkin değerlendirmeler tablo 7.19'da özet olarak görülmektedir.

Tablo 7. 19 : Fiyat Düşüşlerini Ürün Özellikleri İle Dengeleme Stratejisinin Varlığı

Fiyatlardaki düşme eğilimini ürün özelliklerini artırarak dengelemek stratejimizdir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	45	15,7	15,7
Katılmıyorum	48	16,7	32

Fiyatlardaki düşme eğilimini ürün özelliklerini artırarak dengelemek stratejimizdir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kararsızım	57	19,9	52
Katılıyorum	92	32,1	84
Kesinlikle katılıyorum	45	15,7	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	

Fiyatlardaki düşme eğiliminin hangi ölçüde ürün özellikleri artırılarak dengelendiğini gösteren tablo 7. 19'a göre; sektör firmaları % 15,7 oranında böyle bir uygulamaya "kesinlikle katılmadıklarını" % 16,7 oranında "katılmadıklarını" % 19,9 oranında "kararsız olduklarını" % 32,1 oranında "katıldıklarını" ise % 15,7 oranında "kesinlikle katıldıklarını" ifade etmişlerdir. Tablo 7. 19'da diğer tablolarda yatığımız ikili gruplandırmanın anlamlı olmayacağı düşüncesindeyiz. Bu faktör bakımından sektör koşullarının hangi ölçüde olumlu ya da olumsuz olduğunu ortalama değere göre ileride yapacağımız tabloda göstereceğiz.

7.10.1.6. Kalite – Düşük Maliyet Uyumunun Varlığı

Daha önce belirttiğimiz gibi, HMY sistemi için daha uygun olan ortamlar, maliyetlerin çok ciddi bir biçimde yönetildiği bu itibarla kalite – düşük maliyet uyumunun, önemli ölçüde, sağlandığı ortamlardır. Kaliteyi düşük maliyetle temin zorunda bırakan rekabetçi koşullar, bu koşulların bulunmadığı ortamlara göre, HMY için daha uygun ortamlar oluşturmaktadırlar.

Türk hazır giyim sektöründe, kalite – düşük maliyet uyumunun hangi ölçüde gerekli olduğuna ilişkin veriler toplu olarak tablo 7. 20'de görülmektedir.

Tablo 7. 20 : Kalite – Düşük Maliyet Uyumunun Gerekliliği

Sektörümüzde rekabet kalite – düşük maliyet uyumunu zorunlu kılmaktadır.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	7	2,4	2,4
Katılıyorum	47	16,4	18,8
Kararsızım	26	9,1	28
Katılıyorum	108	37,8	65
Kesinlikle katılıyorum	98	34,3	100,0
Toplam	**286**	**100,0**	

Kalite – düşük maliyet uyumunun gerekliliği konusundaki cevaplayıcı görüşlerinin dağılımını gösteren tablo 7.20'ye göre; "Sektörümüzde rekabet kalite – düşük maliyet uyumunu zorunlu kılmaktadır" fikrine, yanıtlayıcıların % 2,4 oranında "kesinlikle katılmadıkları", % 16,4 oranında "katılmadıkları", % 9,1 oranında "kararsız" oldukları, % 37,8 oranında "katıldıkları" ve % 34,3 oranında "kesinlikle katıldıkları" görülmektedir. Kararsızları analiz dışı bırakarak ikili bir gruplama yaptığımızda, söz konusu görüşe % 18,8 oranında katılınmadığı, % 72,1 oranında katılındığı anlaşılmaktadır.

Genel olarak tablo 7. 20; kalite – düşük maliyet uyumu gerekliliği bakımından, Türk konfeksiyon sektörünün HMY için olumlu bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.2. Müşteri Profiline İlişkin Faktörler

HMYS uygulamalarının başarısını etkileyen, dolayısıyla uygulanabilirliğini mümkün kılan müşteri özelikleridir. zevk anlayışlarındaki değişim hızlılığı, benzer ürünler arasındaki kalite ve özellikler farklılıkların tespit yeteneği, yeni ürünlerin taşıması gerekli özelikleri bilme ve ifade etme yeteneği ve müşteri sadakati başlıklarında sınıflandırılabilir.

Araştırmamızın çerçevesinde, Türk hazır giyim sektöründe HMY sistemini başarısını etkileyen müşteri özelliklerine ilişkin değerlendirmeler aşağıda tablolar halinde sunulmuştur.

7.10.2.1. Zevk Anlayışlarındaki Değişim Hızlılığı

Zevk anlayışlarındaki sürekli ve hızlı değişim, sürekli ve hızlı yeni ürün anlamına geldiği için, söz konusu yenilikçi ortam, bu özellikleri taşımayan ortamlara göre, HMY için uygun bir ortam oluşturmaktadır. Hazır giyim sektöründe müşterilerin zevk anlayışlarındaki değişim hızı tablo 7. 21'de sunulmaktadır.

Tablo 7. 21 : Müşterilerin Zevk Anlayışlarındaki Değişim Hızı

Müşterilerimizin zevk anlayışlarındaki değişim çok hızlıdır.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	10	3,5	3,5
Katılıyorum	52	18,1	21
Kararsızım	38	13,2	34
Katılıyorum	109	38,0	72
Kesinlikle katılıyorum	78	27,2	100,0
Toplam	**287**	**100,0**	

Toplam 3 firmanın cevap vermediği Tablo 7.21'e göre; "Müşterilerimizin zevk anlayışlarındaki değişim çok hızlıdır" fikrine sektör firmalarının % 35'i "kesinlikle katılmadıklarını", % 18,1'i "katılmadıklarını" % 13,2'si "kararsız" olduklarını, % 38'i "katıldıklarını" ve % 27,2'si "kesinlikle katıldıklarını" belirtmişlerdir. Kararsızlar analiz dışı bırakıldığında söz konusu fikre katılmayanlar % 21,6'lık bir yüzde, katılanlar ise % 65,2'lik bir yüzde oluşturmaktadırlar. Bu sonuçlara göre tablo 7.21, genel olarak, Türk konfeksiyon sektöründe müşterilerin zevk anlayışlarındaki değişim hızlı olduğu ve bu hızla orantılı olarak sektörün – bu faktör bakımından – HMYS'nin oluşumu açısından olumlu bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.2.2. Benzer Ürünlerin Kalite ve Özellik Faktörlerin Tespit Yetenekliliği

Kıran kırana [confrontatin] rekabet ortamları, daha önce de belirtildiği gibi, ürünlere yönelik sürdürülebilir rekabet avantajı geliştirmenin son derece güç olduğu ortamlardır. Bu koşullarda ürünler büyük ölçüde birbirlerine benzer hale gelmektedirler. Farklılıklar ilk bakışta fark edilemeyecek niteliktedir. Bu nedenle görülemeyen, ilk bakışta anlaşılamayan farklılıkların bilinip, takdir edilmesi müşterilerin bunları tespit yeteneklerini gerektirir. Dolayısıyla HMY ortamları, müşteri bilinçlendirilmesinin gerekli olduğu ortamlardır.

Türk hazır giyim sektöründe müşterilerin benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yeteneklerine ilişkin değerlendirmeler tablo 7. 22'de sunulmuştur.

Tablo 7.22 : Müşterilerin Kalite ve Özellik Farklarını Tespit Yetenekleri

Müşterilerimizin benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yetenekleri çok yüksektir	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	7	2,4	2,4
Katılmıyorum	45	15,7	18
Kararsızım	31	10,8	29
Katılıyorum	146	51,0	80
Kesinlikle katılıyorum	57	19,9	100,0
Toplam	**286**	**100,0**	

Toplam olarak 4 firmanın cevapsız bıraktığı "Müşterilerimizin benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yetenekleri çok yüksektir" görüşüne ilişkin değerlendirmeler tablo 7.22'de yer almaktadır. Söz konusu görüşe % 2,4 oranında "kesinlikle katılınmamakta", % 15,7 oranında "katılınmamakta", % 10,8 oranınında "kararsız" kalınmakta, % 31 oranında katılınmakta ve % 19,9 oranında "kesinlikle katılınmakta" dır. Kararsızlar dışında iki grup olarak değerlendirdiğimizde, katılmayanların oranı % 18,1 katılanların oranı ise % 70,9'dur.

Buna göre tablo 7.22; hazır giyim sektöründe müşterilerin benzer ürünler arasındaki farkları tespit yeteneklerinin nispeten gelişmiş olduğu ve bu gelişmişlikle orantılı olarak sektörün, HMYS'nin uygulanabilirliği açısından olumlu bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.2.3. Müşterilerin Yeni Ürünlerin Taşıması Gerekli Özellikleri Bilme ve İfade Etme Yetenekleri

HMY çalışmalarının ilk adımını müşteri ihtiyaçlarının tespiti oluşturduğu ve sonraki tüm çabalar bu esas üzerine oturtulduğu için HMY için gereken koşullardan biri, hedef müşterilerin ihtiyaç duydukları ürünlerin özelliklerini bilme ve ifade etme yeteneklilikleridir.

Araştırmamız çerçevesinde, Türk hazır giyim sektöründeki firmaların, müşterilerinin bu özelliklerine ilişkin değerlendirmeleri tablo 7.23'de sunulmaktadır.

Tablo 7.23 : Müşterilerin Yeni Ürün Özelliklerini Bilme ve İfade Etme Yetenekleri

Hedef müşterilerimiz yeni ürünlerin taşıması gerekli özellikleri bilme ve ifade etme yetenekleri çok yüksektir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	9	3,2	3,2
Katılmıyorum	34	12	15
Kararsızım	35	12,3	27
Katılıyorum	157	55,3	82
Kesinlikle katılıyorum	49	17,3	100,0
Toplam	**284**	**100,0**	

"Hedef müşterilerin yeni ürünlerin taşıması gerekli özellikleri bilme ve ifade etme, yeteneklerine ilişkin sektör değerlendirmelerinin yer aldığı ve toplam 6 firmanın yanıtsız bıraktığı tablo 7.23'e göre; firmaların % 3,2'si "kesinlikle katılmamakta", % 12'si "katılmamakta", % 12,3'ü "kararsız" olduklarını belirtmekte, % 55,3 "katılmakta" ve % 17,3'ü de "kesinlikle katılmamakta" dırlar. Cevapların dağılımını kararsızlar dışında ikili bir grup olarak analiz ettiğimizde, söz konusu düşünceye katılmayanlar yüzdesi % 15,2, katılanların yüzdesi ise % 72,6'dır. Bu sonuçlara göre tablo 7.23; Türk hazır giyim sektöründe hedef müşterilerin yeni ürünlerin taşıması gerekli özellikleri bilme ve ifade etme yeteneklerinin nispeten gelişmiş olduğu ve bu gelişmişlikle orantılı olarak sektörün – HMYS'nin uygulanabilirliği bakımından – olumlu bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.2.4. Müşterilerin Satın Alma Tercihlerini Rakip Ürünlere Yönlendirebilme Kolaylığı

Rekabet avantajlarının, rekabet koşullarının, ürünlerin vb. sürekli değiştiği HMY ortamlarında, bulunması gereken önemli bir faktör de müşterilerin satın alma tercihlerini kolayca rakip ürünlere yönlendirebilmeleridir. Her şeyin sürekli olarak değiştiği koşullarda, belli bir ürüne karşı geliştirilen satın alma bağımlılığı, gelişmeyi ve değişimi engelleyici bir faktör olması bakımında istenen bir durum değildir.

Türk hazır giyim sektöründe müşterilerin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirebilme kolaylığı ile ilişkili veriler tablo 7.24'de gösterilmektedir.

Tablo 7.24: Müşterilerin Rakip Ürünlere Yönlenebilme Kolaylıkları

Müşterilerimizin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirmeleri çok kolaydır.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	13	4,5	4,5
Katılıyorum	33	11,5	16
Kararsızım	65	22,7	38
Katılıyorum	117	40,9	79
Kesinlikle katılıyorum	58	20,3	100,0
Toplam	**284**	**100,0**	**100,0**

Tablo 7.24'e göre; müşterilerin rakip ürünlere yönlenebilme kolaylığına % 4,5 oranında "kesinlikle katılınmamakta", % 11,5 oranında "katılınmamaktadır". Kararsızların oranı % 22,7 olup; cevaplayıcıların % 40,9'u "katıldıklarını" belirtirken, % 20,3'ü "kesinlikle katıldıklarını" ifade etmektedirler. Kararsızlar dışında iki grup oluşturduğumuzda, cevaplayanların % 16'sı katılmadıklarını, % 61,2'si de katıldıklarının belirtmektedirler. Bu sonuçlara göre tablo 7.24; Türk hazır giyim sektöründe müşterilerin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirmelerinin nispeten kolay olduğu ve bu kolaylıkla orantılı olarak HMY için olumlu bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.2.5. Müşteri Sadakatinin Durumu

Herhangi bir ürüne yönelik müşteri sadakati yoğunlaştığı ölçüde pazara yeni girişler için ciddi dezavantajlar oluşturarak HMY için olumsuz şartlar oluşturabilir. Türk konfeksiyon sektöründe müşteri sadakatinin durumu ile ilişkili veriler tablo 7.25'te gösterilmektedir.

Tablo 7.25 : Sektörde Müşteri Sadakati

Müşterilerimizin ürünlerimize gösterdikleri sadakat çok düşük düzeydedir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	50	17,8	17,8
Katılıyorum	68	24,2	42
Kararsızım	33	11,7	53
Katılıyorum	88	31,3	85
Kesinlikle katılıyorum	42	14,9	100
Toplam	**281**	**100,0**	

Sektördeki müşteri sadakatinin durumunu değerlendirdiğimiz soruya toplam 9 firma yanıt vermemiştir. Kalan 281 firmanın cevaplarının dağılımını gösteren tablo

7.25'e göre; "Müşterilerimizin ürünlerimize gösterdikleri sadakat çok düşük düzeydedir." görüşüne firmaların % 17,8'i "Kesinlikle Katılmamakta", % 24,2'si "Katılmamakta", % 11,7'si "Kararsız" olduklarını, % 31,3'ü "Katıldıklarını" ve % 14,9'u "Kesinlikle Katıldıklarını" belirtmektedirler. Kararsızları analiz dışı bırakarak ikili bir sınıflandırma yaptığımızda, söz konusu düşünceye katılmayanların oranı % 42, katılanların oranı ise % 46,2'dir. Bu sonuçlara göre tablo 7.25; sektördeki müşteri sadakati konusunda net bir görüş oluşturmanın güçlüğü yanında, sektörün, küçük bir farkla da olsa, müşterilerin düşük ürün sadakatleri yönünden HMY için, bu ölçüde, olumlu bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.3. Sektör Profiline İlişkin Faktörler

Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin başarısını etkileyen sektör özelikleridir. Türk hazır giyim sektörünün sektörel özellikler bakımından durumu aşağıdaki başlıklar ve tablolar halinde özetlenmiştir.

7.10.3.1. Sektöre Giriş Engellerinin Varlığı

Bazı sektörler ciddi giriş engelleri ile korunarak yeni girişlere kapalı tutulabilir. Firmalar arası rekabeti büyük ölçüde engelleyen bu durum; benzer şekilde, sektördeki yenilikçilik ve değişmeyi de olumsuz etkileyerek HMY için olumsuzluklar oluşturur. Türk konfeksiyon sektöründe "giriş engelleri, ile ilişkili firma değerlendirmeleri tablo 7.26'da sunulmuştur.

Tablo 7.26 : Sektördeki Giriş Engelleri

Rakip firmalar sektöre giriş engelleri ile karşılaşmazlar	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	116	5,6	5
Katılıyorum	57	19,8	25
Kararsızım	49	17,	42
Katılıyorum	96	33,3	75
Kesinlikle katılıyorum	70	24,3	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	

"Rakip firmalar sektöre giriş engelleri ile karşılaşmazlar" görüşüne verilen cevaplar yer aldığı tablo 7.26'ya göre; sektör firmalarının % 5,6'sı "kesinlikle

katılmamakta", % 19,8'i "katılmamakta" % 17'si ise "kararsız olduklarını" belirtmektedirler. Söz konusu düşünceye "katıldıklarını" belirten yanıtlayıcıların oranı % 33,3, "kesinlikle katıldıklarını" belirtmektedirler. Tablo 7.26'nın analizinden çıkarılabilecek ilk sonuç; cevaplayıcıların büyük ölçüde bu görüşe katıldıkları şeklindedir. Çünkü en büyük yüzdeyi "katılanlar ve kesinlikle katılanlar" oluşturmaktadır. Kararsızları analiz dışı bıraktığımızda, yanıtlayıcıların % 25,4'ü bu görüşe katıldıklarını, % 57,6'sı da katıldıklarını belirtmektedirler. Bu sonuçlara göre tablo 7.26; genel olarak, hazır giyim sektöründe nisbeten giriş engellerinin olmadığı ve bununla orantılı olarak sektörün HMY için uygun bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.3.2. Benzer Ürünler Üreten Firmaların Sayıca Çokluğu

Bir sektörde benzer ürünler üreten firmaların sayıca çokluğu, hem rekabeti şiddetlendirecek hem de her bir firmaya düşen pazar payını azaltarak HMYS için uygun bir ortam oluşturmaktadır.

Türk hazır giyim sektöründeki firmaların "Benzer ürünler üreten firmaların sayıca çokluğu"na ilişkin değerlendirme sonuçları tablo 7.27'de sunulmaktadır.

Tablo 7.27 : Sektörde Benzer Ürünler Üreten Firmaların Sayıca Çokluğu

Sektörümüzde benzer ürünler üreten firmalar sayıca çoktur.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	14	4,9	4,9
Katılıyorum	48	16,7	21
Kararsızım	25	8,7	30
Katılıyorum	109	38,0	68
Kesinlikle katılıyorum	91	31,7	100,0
Toplam	**288**	**100,0**	

Türk hazır giyim sektöründe benzer ürünler üreten firmaların sayıca çokluğuna ilişkin firma değerlendirmelerinin yer aldığı tablo 7.27'ye göre; 3 firma [290 – 287] bu soruyu yanıtsız bırakmıştır. Soruyu yanıtlayan 287 firmanın % 4,9'u bu görüşe "kesinlikle katılmadıklarını", % 16,7'si "katılmadıklarını", % 8,7'si "kararsız" olduklarını belirtirken, söz konusu görüşe "katılanlar", % 38'lik bir oranı ve "kesinlikle katılanlar" % 31,7'lik bir oran oluşturmaktadırlar. Kararsızları analiz

dışı bırakarak "katılanlar" ve "katılmayanlar" şeklinde ikili bir grup oluşturduğumuzda, sektör firmalarının % 30,6'sı "katılmayanlar, % 69,7'si katılanlar olarak sınıflandırılabilir. Bu analizler çerçevesinde tablo 7.27; Türk hazır giyim sektöründe benzer ürünler üreten firmaların nispeten çok olduğu ve bu çoklukla orantılı olarak sektörün HMY için uygun bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.3.3. Ürünlerin Diğer Firmalardan Temin Edilecek Kısımlarını Üreten Firmaların Çokluğu

Hedef maliyet yönetimi uygulamaları çerçevesinde yapılan temel işlemlerden biri de bir ürünün diğer firmalardan temin edilecek kısımlarının hedef maliyetlerini belirlemektir [Product Level Target Costing]. Diğer firmalardan sağlanacak girdilerin hedef maliyetleri, söz konusu firmaların satış fiyatlarını oluşturur. Bu sistemin çalışabilmesi, yani tedarikçi firmaların önerilen fiyat üzerinden satış yapabilmelerinin bir koşulu da söz konusu tedarikçi firmalar arasında rekabetin varlığına bağlıdır ve bu rekabet her şeyden önce ilgili firmaların sayısı ile ilişkilidir.

HMY uygulamalarını ortaya çıkaran faktörlerden biri olan tedarikçi firmaların sayıca çokluğu ile ilgili Türk hazır giyim sektöründeki değerlendirmeler tablo 7.28'de sunulmaktadır.

Tablo 7.28: Tedarikçi Firmaların Sayıca Çokluğu

Sektörümüzde, ürünlerimizin diğer firmalardan temin ettiğimiz kısımlarını temin edeceğimiz firmalar sayıca çoktur.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	10	3,5	3,5
Katılmıyorum	56	1,8	23
Kararsızım	43	15,2	38
Katılıyorum	145	51,2	89
Kesinlikle katılıyorum	29	10,2	100,0
Toplam	**283**	**100,0**	

Tablo 7.28'e göre; soruyu yanıtsız bırakan firmaların toplamı 7'dir. Kalan 283 firma soruyu cevaplandırmıştır. Buna göre; Tedarikçi firmaların çokluğuna sektör firmalarının % 3,5'i "kesinlikle katılmamakta", % 19,8'i "katılmamakta"

olduklarını belirtmişlerdir. Söz konusu görüşe yönelik olarak "kararsız" durumunda bulunan firmalar sektörün % 15,2'sini oluşturmaktadırlar. Sektör firmalarının % 51,2'si tedarikçi firmaların çokluğuna "katılmakta", % 10,2'si de "kesinlikle katılmakta" olduklarını belirtmişlerdir. Yüzdelerin dağılımı incelendiğinde en büyük payın % 51,2 ile "katılanlara" ait olduğu görülmektedir. Genel eğilimi görebilmek için kararsızlar dışında "katılanlar" ve "katılmayanlar" olarak gruplandırdığımızda, "katılmayanların % 23,3'lik bir orana, katılanların da % 61,4'lük bir orana ulaştığı görülmektedir. Bu analizler çerçevesinde tablo 7.28; genel olarak, Türk konfeksiyon sektöründe tedarikçi firmaların nisbeten çok olduğu ve bu çoklukla orantılı olarak sektörün HMY için uygun bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.3.4. Değer Zincirinin Birimleri Arasında İşbirliği Tesis Etme ve Sürdürme İmkanlarının Varlığı

Hedef Maliyet Yönetimi uygulamaları çerçevesinde yapılan işlemlerin esasından biri de, piyasadaki rekabetçi baskıyı firma değer zincirinin üyeleri arasında dağıtmaktır. Müşterilerin analizi suretiyle alınan piyasa verileri öncelikle ana firmada toplanır. Daha sonra parça düzeyinde hedef maliyetleme süreci ile tedarikçi firmalara aktarılır. Amaç; bir bütün olarak değer zincirinin rekabetçi istekleri yerine getirmesidir. Bu amacın gerçekleşebilmesi, değer zincirinin üyeleri arasında müşterek Ar-Ge, eleman transferi, tasarım işbirliği vb. gibi çok geniş bir sahada işbirliği tesis etmeyi ve sürdürmeyi gerekli kılar. Sistemin ortaya çıkması ve sürdürülmesi için bu işbirliği şarttır.

Hazır giyim sektörümüzün, değer zincirinin üyeleri arısında işbirliği tesis etme ve sürdürme bakımından, durumu tablo 7.29'da özetlenmiştir.

Tablo 7.29: Değer Zincirinin Üyeleri Arasında İşbirliği Tesis ve Sürdürme İmkanı

Değer zincirimizin üyeleri arasında işbirliği tesis etme ve sürdürme imkanı çok yüksektir.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,4	1,4
Katılıyorum	64	22,7	24
Kararsızım	82	29,1	53
Katılıyorum	107	37,9	91

Değer zincirimizin üyeleri arasında işbirliği tesis etme ve sürdürme imkanı çok yüksektir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılıyorum	25	8,9	100,0
Toplam	**282**	**100,0**	**100,0**

Değer zincirinin üyeleri arasında işbirliği tesis ve sürdürme imkanına ilişkin sektör değerlendirmelerini gösteren tablo 7.29'a göre; sektör firmaları, değer zincirinin üyeleri arasında çok yüksek düzeyde işbirliği tesis etme ve sürdürme imkanının varlığına % 1,4 oranında "kesinlikle katılmadıklarının", % 22,4 oranında katılmadıklarını, % 29,1'lik bir oran oluşturan 82 firmada kararsız olduklarını belirtmektedirler. Söz konusu değerlendirmeye katılan firmaların oranı % 37,9'luk bir yüzde ile en yüksek oranı oluşturmaktadır. Kesinlikle katılanlar ise % 8,9'luk bir kesimi oluşturmaktadır. Kararsızları bir yana bırakarak, "katılanlar" ve "katılmayanlar" olarak gruplandırdığımızda, değer zincirinin üyeleri arısnda işbirliği tesis etme ve sürdürme imkanının çok yüksek olduğuna katılmayan firmaların oranı % 24,1, katılan firmaların oranı ise % 46,8'dir. Bu sonuçlara göre tablo 7.29; Türk konfeksiyon sektöründe değer zincirinin üyeleri arasında yakın işbirliği tesis etme ve sürdürme imkanının varlığı konusunda net bir şey söylememiz oldukça zor olduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.4. Ürün Profiline İlişkin Faktörler

Hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen, dolayısıyla sürdürülebilirliğine olanak sağlayan ürün özellikleridir. Bu özellikler ve bu özellikler bakımından Türk hazır giyim sektörünün durumu aşağıdaki tablolar halinde açıklanmıştır.

7.10.4.1. Ürün Ömrünün Kısalığı

Ürün ömrünün kısalığı, daha kısa sürede yeni ürün tasarlama, geliştirme ve sürekli tasarım anlamına gelir. Bu nedenle ürün ömrünün kısa olduğu sektörler, olmayan sektörler nazaran, HMY için daha uygun bir ortam oluştururlar.

Konfeksiyon sektörümüzde ürün ömrünün kısalığı ile ilgili değerlendirmeler tablo 7.30'da sunulmuştur.

Tablo 7.30: Konfeksiyon Sektöründe Ürün Ömürleri

Ürünlerimizin ömürleri çok kısadır	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	100	35,7	35,7
Katılıyorum	96	34,3	70
Kararsızım	9	3,2	73
Katılıyorum	49	17,5	90
Kesinlikle katılıyorum	26	9,3	100,0
Toplam	**280**	**100,0**	

Konfeksiyon sektöründe, ürün ömürlerinin kısalığı ile ilgili firma değerlendirmelerini gösteren tablo 7.30'a göre; toplam 10 firma cevap vermemiştir [290-280]. "Ürünlerimizin ömürleri çok kısadır" düşüncesine sektör firmalarının % 35,7'si "kesinlikle katılmamakta" %34,3'ü "katılmamakta" olduklarını belirtmişlerdir. "Kararsızım" diyenlerin oranı % 3,2 ile en küçük yüzdeyi oluşturmaktadır. "Katılanlar" % 17,5, "kesinlikle katılanlar" ise % 9,3'lik bir yüzde oluşturmaktadırlar. Kararsızlar analiz dışında tutulduğunda, sektörde ürün ömrünün çok kısa olduğuna katılmayanlar % 70, katılanlar ise % 26,8'lik bir yüzde oluşturmaktadırlar. Bu sonuçlara göre tablo 7.30; Türk konfeksiyon sektöründe ürün ömrünün kısa olmadığı ve bununla orantılı olarak bu faktör açısından sektörün HMY için olumsuz bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.4.2. Ürün Karmaşıklığı [Product Complexity]

Basit ürünlere nazaran karmaşık ürünler, daha ciddi ve maliyetli tasarım, daha geniş firmalar arası yatay entegrasyon, daha fazla başarızlık maliyeti gerektireceği için HMY açısından uygun bir faktör oluşturmaktadırlar.

Türk hazır giyim sektöründe ürün karmaşıklığı ile ilgili sektör değerlendirmeleri tablo 7.31'de sunulmuştur.

Tablo 7.31: Hazır Giyim Sektöründe Ürün Karmaşıklığı

Ürettiğimiz ürünler çok karmaşıktır.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	18	6,5	6,5
Katılıyorum	70	25,5	32
Kararsızım	53	19,3	51
Katılıyorum	106	38,5	8,9
Kesinlikle katılıyorum	28	10,2	100,0
Toplam	**275**	**100,0**	**100,0**

Hazır giyim sektöründe ürün karmaşıklığını belirlemeye yönelik firma değerlendirmelerinin yer aldığı tablo 7.31'e cevap vermeyen firma sayısı 15'tir [290-275]. Sektörde üretilen ürünlerin çok karmaşık olduğu fikrine, firmaların % 65'i "kesinlikle katılmadıklarını" % 25,5'i "katılmadıklarını" ve % 19,3'ü de "kararsız" olduklarını belirtmektedirler. Sektörde üretilen ürünlerin çok karmaşık olduğu düşüncesine "katılan" firmalar % 38,5 ve "kesinlikle katılan" firmalar % 10,2'lik bir yüzdeyi oluşturmaktadır. En büyük yüzdeyi [% 38,5] "katılanlar" oluşturmaktadır. "Kararsızlar" analiz dışı bırakıldığında, söz konusu düşünceye katılmayanlar % 32, katılanlar ise % 42,7'lik bir kesimi oluşturduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre tablo 7.31; sektör ürünlerinin nispeten karmaşık olduğu ve bununla orantılı olarak bu faktör açısından sektörün HMYS için bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.4.3. Ürün Maliyetinin Kompozisyonu

Hedef maliyet yönetimi ortamlarını oluşturan ve sürdürülebilirliğini sağlayan faktörlerden biri de ürün maliyetinin kompozisyonudur. Ürün maliyeti içinde dışardan [diğer firmalardan] temin edilen girdilerin maliyeti arttıkça, ürün maliyetinin kompozisyonu bakımından uygun koşular sağlanmış olur. Türk konfeksiyon sektöründe -diğer firmalardan temin edilen girdilerin maliyeti bakımından- ürün maliyetinin kompozisyonu ile ilgili değerlendirmeler tablo 7.32'de sunulmaktadır.

Tablo 7.32: Ürün Maliyetinin Kompozisyonu

Ürün maliyetlerimiz içinde dışardan temin ettiğimiz girdilerin oransal payı çok yüksektir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	17	6,0	6,0
Katılıyorum	63	22,0	28,0
Kararsızım	16	5,7	34,0
Katılıyorum	148	52,5	86,0
Kesinlikle katılıyorum	38	13,5	100,0
Toplam	**282**	**100,0**	

Sektörün ürettiği ürün maliyetleri içinde diğer firmalardan temin edilen girdilerin maliyetlerinin ağırlığına ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı tablo 7.32'ye göre; ürün maliyetleri içinde değer firmalardan temin edilen girdilerin maliyeti çok yüksektir düşüncesine, sektör firmalarının % 6'sı "kesinlikle katılmadıklarını", % 22,3'ü "katılmadıklarını", ve % 5,7'si de "kararsız" olduklarını belirtmektedirler. Söz konusu düşünce; sektör firmalarının % 52,5'i tarafından kabul edilmekte, % 13,5'i tarafından da "kesinlikle" kabul edilmektedir. Firmalar içinde en büyük kesimi % 52,5'lik bir oranla söz konusu görüşe katılanlar oluşturmaktadır. Kararsızlar [15,7] analiz dışı bırakıldığında, sektör firmalarının % 28,3'ü bu görüşe katılmamakta, % 66'sı katılmaktadır. Bu sonuçlara göre tablo 7.32; Türk konfeksiyon sektöründe dışardan temin edilen girdilerin ürün maliyetleri içinde yüksek bir payı oluşturduğu ve bu yükseklikle orantılı olarak, bu faktör bakımından sektörün HMYS için olumlu bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.4.4. Ürün Çeşitliliği

Daha çeşitli ürün, daha çok tasarım ve daha fazla tasarım maliyetleri, daha fazla hedef müşteri analizi ve piyasalarla daha çok işbirliği anlamanda olduğu için tek yada ürün çeşitliliği az olan ortamlara göre HMYS açısından daha olumlu koşullar oluşturmaktadır.

Türk hazır giyim sektöründe ürün çeşitliliği ile ilgili değerlendirmeler toplu olarak tablo 7.33'de sunulmuştur.

Tablo 7.33: Sektörde Ürün Çeşitliliği

Ürün yelpazemiz çok geniştir	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	9	3,1	3,1
Katılıyorum	70	24,4	27,0
Kararsızım	21	7,3	34,0
Katılıyorum	121	42,2	77,0
Kesinlikle katılıyorum	66	23,0	100,0
Toplam	**287**	**100,0**	

Toplam olarak 3 firmanın yanıtlamadığı, sektörün ürün çeşitliliğine ilişkin değerlendirmeleri toplu olarak tablo 7.33'de yer almaktadır. "Ürün yelpazemiz çok geniştir" görüşüne, sektörün % 3,1'i "kesinlikle katılmadıklarını", % 24,4'ü "katılmadıklarını" ve % 7,3'ü "kararsız" olduklarını belirtmektedirler. Sektörün 42,2'si söz konusu görüşe "katıldıklarını", % 23'ü ise "kesinlikle katıldıklarını" belirtmektedirler. Kararsızlar analiz dışı bırakıldığında, firmaların % 27,5'i ürün yelpazesinin çok geniş olduğunu "katılmamakta" % 65,2 de "katılmakta'dır. Bu sonuçlara göre tablo 7.33; Türk konfeksiyon sektöründe ürün yelpazesinin nispeten geniş olduğu ve bununla orantılı olarak sektörün bu faktör bakımından HMY için uygun bir faktör ihtiva ettiği şeklinde yorumlanabilir.

7.10.4.5. Üretim Öncesi Maliyetlerin Büyüklüğü

Üretim öncesi maliyetler; bir mamulün üretimi başlayıncaya kadar katınılması gereken maliyetlerdir. En önemli örneklerinden birini araştırma – geliştirme maliyetleri oluşturur. Mamul ömürlerinin [product life cycle] kısalmasıyla orantılı olarak üretim öncesi maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oransal payı artmakta ve maliyetlerin tasarım safhasında yönetilmesi daha önemli hale gelmektedir. Maliyetlerin tasarım aşamasında yönetilmesi, HMYS'nin esasını oluşturmaktadır.

Türk konfeksiyon sektöründe üretim öncesi maliyetlerin büyüklüğüne ilişkin değerlendirmeleri tablo 7.34'te gösterilmektedir.

Tablo 7.34: Üretim Öncesi Maliyetlerin Büyüklüğü

Ürünlerimizin gerektirdiği üretim öncesi maliyetler çok yüksektir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	23	8,3	8,3
Katılıyorum	58	20,9	29,0
Kararsızım	45	16,2	45,0
Katılıyorum	107	38,6	84,0
Kesinlikle katılıyorum	44	15,9	100,0
Toplam	**277**	**100,0**	**100,0**

Konfeksiyon sektöründe üretim öncesi maliyetlerin büyüklüğünü sorgulayan tablo 7.34'e yanıt vermeyen firma sayısı 3 tür [290 – 277 = 13]. Soruya yanıt veren firmalara göre; sektörün % 8,3'ü sektörde üretim öncesi maliyetlerin çok yüksek olduğu düşüncesine "kesinlikle katılmamaktadırlar. Katılmayanlar sektörün % 20,9'unu, "kararsızlar" ise % 16,2'sini oluşturmaktadırlar.

Söz konusu düşünceye "katılıyorum" diyenler sektörün % 38,6'sı ile en yüksek oranı oluştururken, "kesinlikle katıldıklarını" belirten firmalar toplam sektörün % 15,9'unu teşkil etmektedirler. Kararsızlar analız dışı bırakılıp, sektör "katılanlar" ile "katılmayanlar" olarak 2'ye ayrıldığında; sektörün % 29,2'si katılmayanlardan, % 54,5'i de katılanlardan oluşmaktadır. Bu sonuca göre tablo 7.34; genel olarak, Türk konfeksiyon sektöründe üretim öncesi maliyetlerin nispeten yüksek olduğu ve bu nispetle orantılı olarak sektörün HMY için, bu faktör bakımından, olumlu bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.4.6. Ürün Tasarımı Sürecinin Kısalığı

Ürün tasarım sürecinin uzunluğu tasarım maliyetlerini ciddi bir biçimde artırarak, hedef maliyet yönetiminden beklenen yararları dengeleyebilmektedir. Bu nedenle tasarım süresi kısa olan ürünler, olmayanlara göre HMYS'nin uygulanabilirliği açısından daha uygun bir faktör oluşturmaktadırlar.

Türk konfeksiyon sektöründe ürün tasarım süresi ile ilgili sektör değerlendirmeleri tablo 7.35'te toplu olarak sunulmaktadır.

Tablo 7.35: Konfeksiyon Sektöründe Ürün Tasarım Süresi

Firmamızda yeni ürün tasarımının gerektirdiği süre çok uzundur.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	23	8,1	8,1
Katılıyorum	53	18,7	26,0
Kararsızım	41	14,4	41,0
Katılıyorum	129	45,4	86,0
Kesinlikle katılıyorum	38	13,4	100,0
Toplam	**284**	**100,0**	

Konfeksiyon sektöründe yeni ürün tasarımının gerektirdiği süreyi sorgulayan tablo 7.35'e 284 firma yanıt vermiş; 6 firma yanıt vermemiştir. Buna göre; sektörde yeni ürün tasarımı için gerekli sürenin çok uzun olduğuna sektör firmalarının % 8,1'i "kesinlikle katılmadıklarını, % 18,7'si "katılmadıklarını" ve % 14,4'ü ise "kararsız" olduklarını belirtmişlerdir. Söz konusu sürenin çok uzun olduğuna sektörün % 45,4'ü "katılmakta", % 13,4'ü de "kesinlikle katılmakta" olduğunu belirtmektedir. Dağılımın en büyük kısmı % 45,4 "katılanlardan" oluşmaktadır. Kararsızları analiz dışı bırakarak, sektörü "katılmayanlar" ve "katılanlar" olarak ikiye ayırdığımızda, yani ürün tasarımı gerektirdiği sürecin çok uzun olduğuna, sektörün % 26,8'i katılmamakta iken % 58,8'i katılanlardan oluşmaktadır. Bu sonuçlara göre tablo 7.35; genel olarak, sektörde yeni ürün tasarımı için gereken sürenin nispeten uzun olduğu ve bu nispete orantılı olarak sektörün bu faktör bakımından HMY için olumsuz bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.5. Firma Profiline İlişkin Faktörler

Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin başarısını etkileyen, dolayısıyla sürdürülebilirliğine olanak sağlayan firma özellikleri olarak tanımlanabilir. Bu faktörler ve Türk konfeksiyon sektörünün bu faktörler bakımından durumu aşağıda belirtilmiştir.

7.10.5.1. Üretim Teknolojisinin Değişim Hızı

Bilindiği gibi, artan yeniliklere ve kısalan mamul ömürlerine paralel olarak, firmalarda kullanılan üretim teknolojisi de hızla değişmektedir. Hızlı üretim

teknolojisi değişimin ortaya çıkardığı önemli sorunlardan biri; "yatırımların geri dönüşü sorunudur [Return on Investment]. Yatırımların dönüşümünü yönetemeyen firmaların -uzun süre- teknolojik yenilikleri takip etmeleri düşünülemez. Üretim teknolojisinin hızla değiştiği ortamlarda, yatırımların geri dönüşümünü sağlamak yaşamsal bir mecburiyet halini almaktadır. HMY ortamları –öncelikle- yatırımların kârlılığının garanti edildiği ve bundan kesinlikle taviz verilmeyen ortamlardır. Esas olarak HMY'nin ortaya çıkmasına neden olan faktörlerden biri de, söz konusu hızlı değişen teknoloji ortamıdır.

Türk hazır giyim sektöründe firmaların, teknolojinin değişim hızı ile ilgili algılamalarını toplu olarak, tablo 7.36'da görmek mümkündür.

Tablo 7.36: Sektörde Teknolojinin Değişim Hızı

Kullandığımız üretim teknolojisinin değişim hızı çok yüksektir.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,4	1,4
Katılıyorum	69	24,4	25,0
Kararsızım	16	5,7	31,0
Katılıyorum	137	48,4	79,0
Kesinlikle katılıyorum	57	20,1	100,0
Toplam	**283**	**100,0**	

Sektörde, kullanılan üretim teknolojisinin değişim hızlılığı ile ilgili değerlendirmelere cevap vermeyen firma sayısı [290 – 283] 7'dir. Soruyu yanıtlayan 283 firmanın % 1,4'ü "kesinlikle katılmadıklarını", % 24,4'ü "katılmadıklarını" ve % 5,7'si de "kararsız" olduklarını belirtmektedirler. Tablo 7.36'ya göre, söz konusu düşünceye sektör firmalarının % 48,4'ü "katılıyorum" derken % 20,1'i "kesinlikle katıldıklarını" belirtmektedir. Yanıtların dağılımının en büyük yüzdesini % 48,4'le katılanlar oluşturmaktadır. "Kararsızlar" analiz dışı bırakıldığında, sektör firmalarının % 25,8'i teknolojinin çok yavaş değiştiğini belirtirken, % 68,5'i çok hızlı değiştiğini belirtmektedirler. Bu sonuçlara göre tablo 7.36; ortalama olarak, Türk konfeksiyon sektöründe teknolojinin nispeten hızlı değiştiği ve değişim hızıyla orantılı olarak sektörün -bu faktör bakımından- HMYS için bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.5.2. Üretim Teknolojisinin Pahalılığı

Bir önceki başlıkta yapılan açıklamalara benzer bir şeklide, üretim teknolojisinin pahalı olduğu firma koşulları, olmayanlara göre, HMYS için daha uygun ortam oluşturmaktadır. Türk konfeksiyon sektöründe kullanılan üretim teknolojisinin pahalılığı ile ilgili sektör değerlendirmeleri tablo 7.37'de sunulmaktadır.

Tablo 7.37: Kullanılan Teknolojinin Pahalılığı

Kullandığımız teknoloji çok pahalıdır.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	2,0	0,7	-
Katılıyorum	35,0	12,5	13,0
Kararsızım	24,0	8,5	21,0
Katılıyorum	132,0	47,0	68,0
Kesinlikle katılıyorum	88,0	31,3	100,0
Toplam	**281**	**100,0**	**100,0**

Toplam olarak [290 – 281] 9 firmanın yanıtlamadığı tablo 7.37'de sektörün, kullanılan teknolojinin pahalılığı ile ilgili değerlendirmeleri yer almaktadır. Tablo 7.37'ye göre, Türk konfeksiyon sektöründe kullanılan teknolojinin çok pahalı olduğu düşüncesine yalnızca 2 firma "kesinlikle katılmamakta"dır. Bu sayı yaklaşık sektörün % 07'sini oluşturmaktadır. Söz konusu değerlendirmeye "katılmıyorum" diyen firmalar sektörün % 12,5'ini, "kararsızım" diyen firmalar da % 8,5'ini oluşturmaktadırlar. Kullanılan teknolojinin çok pahalı olduğuna "katılan" firmalar sektörün % 47 gibi en yüksek çoğunluğu, "kesinlikle katılıyorum" diyen firmalar ise, ikinci olarak % 31,3'le en yüksek çoğunluğu oluşturmaktadırlar. "Kararsızlar" analız dışı bırakıldığında, sektörün % 12,5'i teknolojinin çok pahalı olduğuna katılmamakta iken, % 78,3'ü "katılmakta"dır. Bu sonuçlara göre tablo 7.37; Türk konfeksiyon sektöründe kullanılan teknolojinin nispeten pahalı olduğu ve palalılık nispeti ile orantılı olarak sektörün bu faktör bakımından HMY için uygun bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.5.3. Tedarikçi Firmalar Üzerinde Fiyat Belirleyiciliği

Bilindiği gibi, üretilen mamul kompleks hale geldikçe, söz konusu mamulün diğer firmalardan temin edilen kısımları artmakta hatta çok önemli bir maliyet unsuru haline gelmektedir. HMY sisteminin bir fonksiyonu da dışardan temin edilecek girdilerin fiyatlarını belirlemektir. HMY sistemini uygulayan firmaların girdiler için belirledikleri hedef maliyetler, tedarikçi firmaların satış fiyatlarıdır. Bu sistemin çalışabilmesi, ana firmanın tedarikçi firmalar üzerinde fiyat belirleyiciliğinin varlığına bağlıdır. Ana firmanın böyle bir belirleyiciliği yoksa, tedarikçi firmalardan önceden belirlenen fiyatlar üzerinden girdi temin etmek pek mümkün gözükmemektedir. Dolayısıyla, HMY sistemini doğuran ve ana işlerlik kazandıran faktörlerden biri de ana firmanın tedarikçi firmalar üzerindeki fiyat belirleme hakimiyetinin varlığıdır. Bu faktör açısından konfeksiyon sektörümüzün konumu tablo 7.38'de özetlenmiştir.

Tablo 7.38: Tedarikçi Firmalar Üzerinde Fiyat Belirleme Hakimiyeti

Firmamızın tedarikçi firmalar üzerindeki fiyat belirleyiciliği çok yüksektir.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	11	3,9	3,9
Katılıyorum	45	15,9	19,0
Kararsızım	89	31,4	51,0
Katılıyorum	90	31,8	83,0
Kesinlikle katılıyorum	48	17,0	100,0
Toplam	**283**	**100,0**	**100,0**

Firmaların, tedarikçi firmalar üzerindeki fiyat belirleyiciliklerinin düzeyine ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı tablo 7.38'e göre, bu soruyu yanıtsız bırakan firma sayısı [290-283] 7'dir. Yanıtlayıcı firmaların % 3,9'u tedarikçi firmalar üzerinde fiyat belirleme hakimiyetlerinin çok yüksek olduğuna "kesinlikle katılmadıklarını" belirtmektedirler. Sektörün % 15,9'u aynı görüşe "katılmadıklarını", % 31,4 gibi önemli bir çoğunlukta "kararsız" olduklarını belirtmişlerdir. Sektörün % 31,8'i söz konusu fiyat hakimiyeti yüksekliğine "katılmakta", % 17'si de "kesinlikle katılmakta" olduklarını belirtmişlerdir. "Kararsızlar" analiz dışı bırakılıp, "katılmayanlar" ve "katılanlar" şeklinden ikili bir gruplama yaptığımızda, tedarikçi firmalar üzerinde fiyat hakimiyetinin yüksekliğine "katılmayan" firmalar sektörün % 19,8'ini, "katılanlar" ise % 48,8'ini

oluşturmaktadırlar. Bu sonuçlara göre tablo 7.38; Türk Konfeksiyon Sektöründeki firmaların tedarikçi firmalar üzerindeki fiyat belirleyiciliklerinin nispeten varlığı ve bu nispetle orantılı olarak sektörün bu faktör açısından HMY için uygun bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.5.4. Departmanlar Arası İşbirliği

HMYS için gerekli koşullardan biri de firmanın departmanları arasında sonuca dayalı işbirliği tesis ve sürdürme imkanıdır. HMY anlayışı çerçevesinde her bir işletme departmanı bağımsız bir birim değil, hep birlikte gerçekleştirilmesi gereken bir sonucun kendi uzmanlık alanı ile ilgili işlemlerini -diğer birimlerin bakış açılarını da göz önünde bulundurarak- yapan bir işletme bölümüdür. Türk konfeksiyon sektöründe firmaların departmanları arasında sonuca dayalı işbirliği tesis ve sürdürme imkanı bakımından konumları tablo 7.39'da özetlenmiştir.

Tablo 7.39: Departmanlar Arası İşbirliği

Firmamızın depertmanları arasında sonuca yönelik işbirliği tesis etme imkanı çok yüksektir.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	20	7	7,0
Katılıyorum	40	14	21,0
Kararsızım	20	7	28,0
Katılıyorum	150	54	82,0
Kesinlikle katılıyorum	47	18	100,0
Toplam	**277**	**100,0**	

Departmanlar arasında sonuca odaklı işbirliği tesis ve sürdürme imkanının varlığına ilişkin sektör değerlendirmelerinin yer aldığı tablo 7.39'a cevap vermeyen toplam firma sayısı [290 – 277] 13'tür. Cevapların dağılımı analiz edildiğinde, yanıtlayıcıların % 7'sinin departmanlar arasında işbirliği tesisinin çok yüksek olduğuna "kesinlikle katılmadıklarını", % 14'ünün "katılmadığını" ve % 7'sinin de "kararsız" oldukları görülmektedir. Sektörde, departmanlar arası işbirliği imkanının çok yüksek olduğuna "katılan" firmalar sektörün % 54'ünü, "kesinlikle katılanlar" ise % 18'ini oluşturmaktadır. Dağılımın en büyük kesimini % 54'lük bir oranla "katılanlar" oluşturmaktadır.

"Kararsızlar" dışında "katılanlar" ve "katılmayanlar" olarak ikili bir sınıflama yaptığımızda, sektörün % 21'inin departmanlar arası işbirliğinin yüksek olduğuna katılmadıkları, % 72'sinin de katıldıkları görülmektedir.

Bu sonuçlara göre tablo 7.39; Türk konfeksiyon sektöründeki firmaların departmanları arasında işbirliği tesis ve sürdürme imkanlarının nispeten yüksek olduğu ve bununla orantılı olarak sektörün -bu faktör açısından- HMY için olumlu bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.5.5. Hedef Pazarların Analiz Edilmesi ve Müşteri İhtiyaçlarının Belirlenmesi İmkanlarının Varlığı

Bilindiği gibi, hedef maliyet yönetimi çabaları hedef pazarın belirlenmesi ve söz konusu pazardaki müşteri ihtiyaçlarının tespit edilmesi ile başlar. Esas olarak bir araştırma faaliyeti olan bu çaba firmanın kendi imkanları ile karşılanacağı gibi, bir hizmet alımı olarak diğer firmalardan da yararlanılabilir. Temin şekli ne olursa olsun, hedef maliyet yönetimi çabalarını başlatması bakımından böyle bir araştırmanın yapılması zorunludur.

Türk konfeksiyon sektörünün hedef pazarları analiz etme ve bu pazarlardaki müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkanlarına ilişkin değerlendirmeler tablo 7.40'da yer almaktadır.

Tablo 7.40: Hedef Pazarların Analizi ve Müşteri İhtiyaçlarının Belirlenmesi İmkanlarından Yararlanma

Firmamızda hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik uygulamalar sıkça yapılmaktadır.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	4	1,4	1,4
Katılıyorum	42	14,9	16,0
Kararsızım	37	13,2	29,0
Katılıyorum	126	44,8	74
Kesinlikle katılıyorum	72	25,6	100,0
Toplam	**281**	**100,0**	

Türk konfeksiyon sektöründe, hedef pazarların ve bu pazarlardaki müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesine yönelik çabalara ilişkin sektör değerlendirmelerinin yer aldığı tablo 7.40'a göre, söz konusu değerlendirmede görüş belirtmeyen firma sayısı [290 – 281] 9'dur. Görüş belirten 281 firmanın cevaplarının dağılımı incelendiğinde, sektörün % 1,4'ü bu tip uygulamaların yapıldığına "kesinlikle katılmadıklarını", sektörün % 14,9'u "katılmadıklarını" ve sektörün % 13,2'si de "kararsız" olduklarını belirtmektedirler. Söz konusu uygulamaların sıkça yapıldığında sektörün % 44,8'i "katılmakta", % 25,6'sı da "kesinlikle katılmamakta" olduklarını belirmektedirler.

Cevapların dağılımına bakıldığında, en büyük kesimi, sırasıyla, % 44,8 ve % 25,6 oranında katılanlar ve kesinlikle katılanların oluşturduğu görülmektedir.

"Kararsızlar" analiz dışında tutulup ikili bir sınıflandırma yaptığımızda, sektörün % 16,8'ü söz konusu uygulamalarını yapılmadığını, % 70,4'ü de yapıldığını belirtenlerden oluştuğu görülmektedir.

Bu analizler çerçevesinde tablo 7.40; genel olarak, Türk konfeksiyon sektöründe hedef pazarların analizi ve söz konusu pazarlardaki müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesine yönelik uygulamaların nispeten yapıldığı bu nispetle orantılı olarak sektörün bu faktör bakımından HMY için uygun bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.5.6. Çalışanların Çapraz Yetenekliliği

Hedef maliyet yönetimi sistemini ortaya çıkaran ve uygulanabilirliğini sağlayan, dolayısıyla başarısını etkileyen faktörlerden birisi de çalışanların çapraz yetenekliliğidir. Bu yetenek sayesinde çalışanlar farklı zamanlarda farklı işlerin yapılmasına yönlendirilebilmektedir. Türk konfeksiyon sektöründe çalışanların çapraz fonksiyonelliği ile ilgili sektör değerlendirmeleri tablo 7.41'de sunulmuştur.

Tablo 7.41: Çalışanların Çapraz Fonksiyonelliği

Firmamız çalışanlarının farklı işleri yapabilme yetenekleri çok yüksektir.	Sayı	Yüzde [%]	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	21	7,3	7,3
Katılıyorum	59	20,6	28,0
Kararsızım	33	11,5	39,0
Katılıyorum	128	44,8	84,0
Kesinlikle katılıyorum	45	15,7	100,0
Toplam	**286**	**100,0**	

Toplam 4 firmanın [290-286] yanıt vermediği tablo 7.41; sektör çalışanlarının çapraz fonksiyonelliğine ilişik değerlendirmeler yer almaktadır.

Buna göre, çalışanların çapraz fonksiyonel yeteneklerinin çok yüksek olduğuna söktör firmalarının % 7,3'ü "kesinlikle katılmadıklarını", % 20,6'sı "katılmadıklarını" ve % 11,5'i de "kararsız" olduklarını belirtmektedir.

Söz konusu düşünceye "katılan" firmalar sektörün % 44,8'ini, "kesinlikle katılanlar", ise % 15,7'sini oluşturmaktadırlar. Cevapların dağılımı incelendiğinde en büyük oranı, % 44,8 gibi bir yüzde ile "katılanların" oluşturmakta oldukları görülmektedir.

Kararsızlar analiz dışında tutulup, "katılmayanlar", ve "katılanlar" olarak ikili bir sınıflandırma yaptığımızda, sektörün % 27,0'u "katılmayanlar", % 60,9'u da "katılanlardan" oluştuğu görülmektedir. Bu analizler sonucunda tablo 7.41; Türk konfeksiyon sektöründe çalışanların çapraz fonksiyonelliğinin nispeten yüksek olduğu ve bu yükseklikle orantılı olarak sektörün bu faktör bakımından HMYS için olumlu bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.5.7. Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı

HMYS için gereken koşullardan biride sürekli iyileştirme ortamının varlığıdır. Hedef Maliyet Yönetimi için son derece gerekli olan yeni fikirlerin değerlendirilebilme ve uygulanabilme imkanı ancak bu kültür sayesinde mümkün olamabilmektedir.

Türk konfeksiyon sektöründeki işyerlerinin sürekli iyileştirme ortamı bakımından konumları tablo 7.42'de gösterilmektedir.

Tablo 7.42: Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı

Firmamız, yeni fikirlerin oluşması için çok uygun bir ortam oluşturur. Her türlü soruna çalışanların önerileriyle katılmaları özellikle istenir. Sürekli iyileştirme çabaları teşvik ve takdir edilir.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	2	0,7	-
Katılmıyorum	24	8,5	09,0
Kararsızım	32	11,3	20,0
Katılıyorum	171	60,2	80,0
Kesinlikle katılıyorum	55	19,4	100,0
Toplam	**284**	**100,0**	

Toplam olarak 6 firmanın [290-284] görüş bildirmediği sürekli iyileştirme ortamı ile ilgili sektör değerlendirmeleri tablo 7.42'de yer almaktadır. Cevapların dağılımı göz önünde bulundurulduğunda, sektörün % 07'sinin işyerlerinde sürekli iyileştirme ortamının olduğuna "kesinlikle katılmadıkları", sektörün % 8,5'nin "katılmadığı" ve sektörün % 11,3'nün "kararsız" olduğu görülmektedir. Türk konfeksiyon sektörünün % 60,2'si işyerlerinde sürekli iyileştirme ortamı olduğuna "katılan", % 19,4'ü de "kesinlikle katılan" firmalardan oluşmaktadır. Yanıtların dağılımı analiz edildiğinde, "katılanlar" ve "kesin katılanlar" sırasıyla % 60,2 ve % 19,4 ile en büyük oranı oluşturmaktadır.

"Kararsızlar" analiz dışında tutularak, sektör "katılmayanlar" ve "katılanlar" olarak sınıflandırıldığında, sektörün % 9,2'sinin işyerlerinde sürekli iyileştirme ortamının olduğuna katılmayan, % 79,6'sının da söz konusu ortamın varlığına katılan firmalardan oluştuğu görülmektedir.

Tablo 7.42'nin analizinden, genel olarak, Türk konfeksiyon sektöründe nispeten sürekli iyileştirme ortamı olduğu ve bu nispetle orantılı olarak sektörün bu faktör açısından HMY için uygun koşullar oluşturduğu sonucu çıkarılabilir.

7.10.5.8. Üst Yönetim Desteğinin Varlığı

Hedef Maliyet Yönetimi sisteminin ortaya çıkışına ve sürdürülebilirliğine imkan sağlayan faktörlerden birisi de "üst yönetim desteğidir". Hedef maliyet yönetimi dahil tüm yeni uygulamaların denenmesi ve sürdürülebilirliği öncelikle üst yönetim desteğini gerektirir. Türk konfeksiyon sektöründeki üst yönetim desteğine ilişkin değerlendirmeler tablo 7.43'de gösterilmektedir.

Tablo 7.43: Üst Yönetim Desteğinin Varlığı

Firmamız çalışanlarının farklı işleri yapabilme yetenekleri çok yüksektir.	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	3	1,0	1,0
Katılmıyorum	15	5,2	6,0
Kararsızım	28	9,8	16,0
Katılıyorum	160	55,9	72,0
Kesinlikle katılıyorum	80	28,0	100,0
Toplam	**286**	**100,0**	

Türk konfeksiyon sektöründeki "üst yönetim desteğine" ilişkin değerlendirmeler tablo 7.43'de yer almaktadır. Toplam 4 firmanın görüş bildirmediği bu değerlendirme kalan 286 firma tarafından yanıtlanmıştır.

Tablo 7.4'de yer alan sektörde üst yönetim desteğinin varlığına ilişkin yanıtların değerlendirilmesinde, sektörün % 1'ini oluşturan firmaların üst yönetim desteğinin varlığına "kesinlikle katılmadıkları", % 5,2'sini oluşturan firmaların "katılmadıkları ve % 9,8'ini oluşturan firmaların "kararsız" oldukları görülmektedir. Üst yönetim desteğinin varlığına "katılan" firmalar sektörün % 55,9'unu, "kesinlikle katılan" firmalar da sektörün % 28'ini oluşturmaktadır.

"Kararsızlar" analiz dışı bırakılıp, sektör "katılmayanlar" ve "katılanlar" olarak sınıflandırıldığında, sektörün % 6,2'sinin firmalarında üst yönetim desteğinin olmadığını, % 83,9'unu da üst yönetim desteğinin bulunduğunu belirten firmalardan oluştuğu görülmektedir.

Bu analizler çerçevesinde tablo 7.43; genel olarak, Türk konfeksiyon sektöründe nispeten üst yönetim desteğinin bulunduğu ve bu nispetle orantılı olarak

sektörün, bu faktör bakımından, HMY için uygun bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.10.5.9. HMY Konusunda Teorik Bilgilenme Düzeyi

Bir sistemin ortaya çıkmasını ve uygulanabilirliğinin sağlanmasını gerektiren koşullardan biri de söz konusu sistemin yeterince bilinmesi yani konu hakkında teorik bilgilenme düzeyidir. Bu itibarla Türk konfeksiyon sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyini araştırdığımız bu çalışmamızda, sorgulamamız gereken faktörlerden biri de potansiyel uygulayıcıların sisteme yönelik teorik bilgi düzeyleridir.

Türk konfeksiyon sektörünün hedef maliyet yönetim sistemi konusundaki teorik bilgi düzeylerine ilişkin değerlendirmeler tablo 7.44'de sunulmuştur.

Tablo 7.44: HMY Konusunda Teorik Bilgi Düzeyi

"Firmamızda, Hedef Maliyet Yönetimine İlişkin Teorik Bilgilenme Yeterlidir"	**Sayı**	**Yüzde [%]**	**Kümülatif Yüzde %**
Kesinlikle katılmıyorum	36	12,7	12,7
Katılmıyorum	75	26,5	39,2
Kararsızım	71	25,1	64,3
Katılıyorum	82	29,0	93,3
Kesinlikle katılıyorum	19	6,7	100,0
Toplam	**283**	**100,0**	

Türk konfeksiyon sektöründe, hedef maliyet yönetiminin teorik bilgilenme düzeyi ile ilişkili değerlendirmelerin yer aldığı tablo 7.44'e göre; söz konusu değerlendirmeye cevap vermeyen firma sayısı 7'dir [290-283]. Değerlendirmeyi yanıtlayan firmaların dağılımı analiz edildiğinde; HMY konusunda teorik bilgilenmelerinin yeterli olduğuna "kesinlikle katılmayan" firmalar sektörün % 12,7'sinin "katılmayan" firmalar sektörün % 26,5'ini ve "karamsarlar" da sektörün % 25,1'ini oluşturduğu görülmektedir. Söz konusu bilgilenmenin yeterli olduğuna "katılan" firmalar sektörün % 29'unu, "kesinlikle katılanlar" ise sektörün % 6,7'sini oluşturmaktadırlar. Karamsarlar analiz dışında bırakılıp; sektör, katılanlar ve katılmayanlar olarak sınıflandırıldığında, sektörün % 39,2'si teorik bilgilenmenin yetersiz olduğunu, % 35,7'si de yeterli olduğunu belirtmektedirler. Bu sonuçlara göre

tablo 7.44; genel olarak, Türk hazır giyim sektöründe HMYS'ne ilişkin teorik bilgilenmenin nispeten yetersiz olduğu ve bununla orantılı olarak sektörün bu faktör bakımından HMY için olumsuz bir faktör oluşturduğu şeklinde yorumlanabilir.

7.11. HMYS'nin Başarısını Etkileyen Faktörlerin Genel Değerlendirilmesi

Hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen, dolayısıyla sistemin oluşumuna ve sürdürülebilirliğine imkan sağlayan faktörler ilgili literatür taranarak belirlenmiş ve söz konusu unsurlar; rekabet çevresine ilişkin faktörler, müşteri profiline ilişkin faktörler, sektör profiline ilişkin faktörler, ürün profiline ilişkin faktörler ve firma profiline ilişkin faktörler başlıklarında sınıflandırılmıştır.

Yine çalışmamızın bundan önceki kısmında her bir faktöre ilişkin sektör değerlendirmeleri 5'li likert ölçeğine göre "kesinlikle katılmıyorum", "katılmıyorum", "kararsızım", "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" başlıklarında sınıflandırılmış ve tablolar halinde sunulmuştur.

Çalışmamızın bu kısmında, Türk konfeksiyon sektörünün her bir faktör açısından durumu net olarak tesbit edilmeye ve birince hipotezimiz [Türk Konfeksiyon Sektöründe Hedef Maliyet Sistemini Kesinlikle Uygulanmaz] test edilmeye çalışılacaktır.

Türk konfeksiyon sektörünün her bir faktör bakımından durumunu net olarak ortaya koymak demek; her bir faktör bakımından sektörün ortalamasını belirlemek demektir. Bu hususun tespiti için, "kesinlikle katılmıyorum" 1 [bir], "katılmıyorum" 2 [iki], "kararsızım" 3 [üç], "katılıyorum" 4 [dört], "kesinlikle katılıyorum" 5 [beş] numara ile temsil edilmiş ve genel durumu belirleyebilmek için, ortalamaları alınmıştır.

Her bir faktörün "uygulanabilirlik düzeyi" açısından değerlendirilmesinde "kesinlikle katılmıyorum", "kesinlikle uygulanamaz'a", "katılmıyorum",

"uygulanamaz'a", "kararsızım" "uygulanabilir'e", "katılıyorum" "uygulanır'a" ve "kesinlikle katılıyorum" da "kesinlikle uygulanabilir'e" karşılık gelmektedir. Dolayısıyla her bir faktör bakımından ortalamalar 5'e yaklaştıkça uygulanabilirlik düzeyi artmakta, 1'e yaklaştıkça azalmaktadır.

Hedef maliyet yönetimi sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi; her bir faktöre ilişkin uygulanabilirlik düzeyinin aritmetik ortalamasıdır.

Bu değerlendirmeler neticesinde, hedef maliyet yönetimi sisteminin başarısını etkileyen faktörlerin Türk konfeksiyon sektöründeki genel durumları ve sektörde, hedef maliyet yönetimi sisteminin "uygulanabilirlik düzeyi" tablo 7.45'de görülmektedir.

Tablo 7.45: HMYS'nin Türk Konfeksiyon Sektöründeki Uygulanabilirlik Düzeyi

HMYS'nin Başarısını Etkileyen Faktörler	Frekans	Minimum	Maksimum	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Firmamız çok yoğun rekabet koşulları içinde bulunabilir	288	1	5	4,10	6,77 E-02
Rakiplerimizden daha hızlı yeni ürün sunmak çok önemlidir	288	1	5	4,17	6,29 E-02
Ürün fiyatlarımızın belirlenmesinde müşterilerimiz hakim durumundadır	287	1	5	3,40	7,33 E-02
Satış fiyatlarımız zamanla düşme eğilimindedirler	287	1	5	3,62	6,82 E-02
Fiyatlardaki düşme eğilimini, ürün özelliklerini arttırmak suretiyle dengeleriz.	287	1	5	3,15	7,75 E-02
Sektörümüzde rekabet, kaliteyi düşük maliyetle sunmayı zorunlu kılmaktadır.	286	1	5	3,85	6,72 E-02
Rakip firmalar giriş engelleri ile karşılaşmazlar.	288	1	5	3,52	7,15 E-02
Sektörümüzde benzer ürün üreten firmalar sayıca çoktur.	287	1	5	3,75	7,12 E-02
Ürünlerimizin diğer firmalardan temin ettiğimiz kısımlarını üreten firmalar sayıca çoktur.	283	1	5	3,45	6,13 E-02
Değer zincirimizin üyeleri arasında işbirliği imkanı çok yüksektir.	282	1	5	3,30	5,74 E-02
Müşterilerimizin zevk anlayışlarındaki değişim çok hızlıdır.	287	1	5	3,67	6,83 E-02
Müşterilerimizin benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yetenekleri çok yüksektir.	286	1	5	3,70	6,12 E-02
Hedef müşterilerimizin yeni ürünlerin taşıması gerekli özellikleri anlama ve ifade etme yetenekleri çok yüksektir.	284	1	5	3,71	5,88 E-02
Müşterilerimizin ürünlerimize gösterdikleri sadakat çok düşük düzeydedir.	281	1	5	3,01	8,16 E-02
Müşterilerimizin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yöneltmeleri çok kolaydır.	286	1	5	3,61	6,34 E-02
Ürün yelpazemiz çok geniştir.	287	1	5	3,57	6,95 E-02
Ürünlerimizin ömürleri çok kısadır.	280	1	5	2,30	8,11 E-02
Ürünlerimiz çok karmaşıktır.	275	1	5	3,20	6,80 E-02
Ürünlerimizin gerektirdiği üretim öncesi maliyetler çok yüksektir.	277	1	5	3,33	7,26 E-02
Ürün maliyetimiz içinde, diğer firmalardan temin ettiğimiz girdilerin oransal payı çok yüksektir.	282	1	5	3,45	6,87 E-02

HMYS'nin Başarısını Etkileyen Faktörler	Frekans	Minimum	Maksimum	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Firmamızda yeni ürün tasarımının gerektirdiği süre çok uzundur.	284	1	5	3,37	6,93 E-02
Kullandığımız teknolojinin değişim hızı çok yüksektir.	283	1	5	3,61	6,56 E-02
Kullandığımız teknoloji çok pahalıdır.	281	1	5	3,96	5,85 E-02
Firmamızın, iş yaptırdığı diğer firmalar üzerindeki fiyat belirleyiciliği çok yüksektir.	283	1	5	3,42	6,34 E-02
Firmamızın departmanları arasında sonuca dayalı işbirliği tesis etme imkanı çok yüksektir.	279	1	5	3,81	5,68 E-02
Firmamızda hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkanlardan sıkça yararlanılır.	281	1	5	3,78	6,17 E-02
Firmamız çalışanlarının farklı işleri yapabilme yetenekleri çok yüksektir.	286	1	5	3,41	7,03 E-02
Firmamız, yeni fikirlerin oluşması için çok uygun bir ortam oluşturur. Her türlü soruna çalışanların önerileriyle katılmaları özellikle istenir. Sürekli iyileştirme çabaları teşvik ve takdir edilir.	284	1	5	3,89	4,96 E-02
Firmamızda yararlı olacağı düşünülen yeni önerilere üst yönetimce sahip çıkılır ve desteklenir.	286	1	5	4,05	4,88 E-02
Firmamızda, hedef maliyet yönetimine ilişkin teorik bilgilenme yeterlidir.	283	1	5	2,90	6,85 E-02
Hedef maliyet yönetimi sisteminin Türk konfeksiyon sektöründe uygulanabilirlik düzeyi	289	2	5	3,57	3,12 E-02

Hedef maliyet yönetim sistemininin başarısını etkileyen faktörlerin Türk konfeksiyon sektöründeki durumları ve HMYS'nin uygulanabilirlik düzey" tablo 7.45'de gösterilmektedir.

Hem her bir faktör hem de uygulanabilirlik düzeyi bakımından ortalamaların 5'e yaklaşması "kesinlikle uygulanırlığı" liği, 1'e yaklaşması da "kesinlikle uygulanmaz" lığı ifade ettiğini tekrar hatırlatmak isteriz.

Buna göre; Türk konfeksiyon sektöründe hedef maliyet yönetimi sisteminin oluşumuna neden olan ve başarısını etkileyen faktörlerin sistemin uygulanabilirlik düzeyi bakımından durumları ile ilgili olarak aşağıdaki yorumlar yapılabilir. Her bir faktör açısından ortalamaları yorumlarken, virgülden sonraki rakamların 5 ve daha yukarı olması durumunda tam'a tamamlayacağımızı; 5'den küçük olması durumunda dikkate almayacağımızı önceden belirtelim.

Sektörde yaşanan rekabetin yoğunluğu ile ilgili olarak toplam 288 firma görüş bildirmiştir. Rakamsal olarak değerlendirmeler 1 ile 5 arasında değişmektedir.

Rekabetin yoğunluğu bakımından sektör ortalaması 4,10 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Sektörde, rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunmanın önemliliği ile ilgili olarak toplam 288 firma görüş bildirmiştir. Rakamsal olarak değerlendirmeler 1 ile 5 arasında değişmektedir. Rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunmanın önemliliği bakımından sektör ortalaması 4,17 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Ürün satış fiyatlarının belirlenmesinde müşterilerin hakimiyeti ile ilgili olarak toplam 287 firma görüş bildirmiştir. Rakamsal olarak değerlendirmeler 1 ile 5 arasında değişmektedir. Ürün satış fiyatlarının belirlenmesinde müşterilerin hakimiyeti bakımından sektör ortalaması 3,40 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanabilir"dir.

Fiyatların zamanla düşme eğilimi ile ilgili olarak toplam 287 firma görüş bildirmiştir. Rakamsal olarak değerlendirmeler 1 ile 5 arasında değişmektedir. Fiyatların zamanla düşme eğilimi bakımından sektör ortalaması 3,62 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Fiyatlardaki düşme eğilimini ürün özelliklerini artırarak dengelemek stratejisi ile ilgili olarak toplam 287 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler rakamsal olarak 1 ile 5 arasında değişmektedir. Fiyatlardaki zamanla düşme eğilimini ürün özelliklerini artırarak dengelemek bakımından sektör ortalaması 3,15 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanabilir"dir.

Kalite – düşük maliyet uyumu ile ilgili olarak toplam 286 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler rakamsal olarak 1 ile 5 arasında değişmektedir. Kalite – düşük maliyet uyumluluğu bakımından sektör ortalaması 3,85 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Sektör, rakiplerin piyasaya giriş engelleri ile karşılaşmaması ile ilgili olarak toplam 288 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler rakamsal olarak 1 ile 5

arasında değişmektedir. Rakiplerin piyasaya giriş engelleri ile karşılaşmaması bakımından sektör ortalaması 3,51 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanır"dır.

Sektörde benzer ürün üreten firmaların sayıca çokluğu ile ilgili olarak toplam 287 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Benzer ürün üreten firmaların sayıca çokluğu bakımından sektör ortalaması 3,75 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanır"dır.

Ürünlerin diğer firmalardan [Dışardan] temin edilen kısımlarını üreten firmaların sayıca çokluğu ile ilgili olarak toplam 283 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Diğer firmalardan temin edeline ürün kısımlarını üretecek firmaların sayıca çokluğu bakımından sektör ortalaması 3,45 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanabilir"dir.

Firma değer zincirinin [Value Chain] üyeleri arasındaki işbirliği imkanının yüksekliği ile ilgili olarak toplam 282 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olara, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Firma Değer Zincirinin üyeleri arasında yüksek işbirliği imkanı bakımından sektör ortalaması 3,30 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanabilir"dir.

Müşterilerin zevk anlayışlarındaki değişim hızlılığı ile ilgili olarak toplam 287 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Müşterilerin zevk anlayışlarındaki değişim hızlılığı bakımından sektör ortalaması 3,67 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanabilir"dir.

Müşterilerin benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yeteneklerinin yüksekliği ile ilgili olarak toplam 286 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Müşterilerin, benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik bakımından karşılığı "uygulanabilir"dir.

Hedef müşterilerin, yeni ürünlerin taşıması gerekli özelliklerin anlama ve ifade etme yeteneklerinin yüksekliği ile ilgili olarak toplam 284 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Hedef müşterilerin, yeni ürünlerin taşıması gerekli özellikleri anlama ve ifade etme yeteneklilikleri bakımından sektör ortalaması 3,71 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanabilir"dir.

Müşterilerin ürünlere gösterdikleri sadakatin düşüklüğü ile ilgili olarak toplam 281 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Müşteri sadakatinin düşüklüğü bakımından sektör ortalaması 3,01 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanabilir"dir.

Müşterilerin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirme kolaylığı ile ilgili olarak toplam 286 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Müşterilerin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirme kolaylığı bakımından sektör ortalaması 3,61 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanır"dır.

Ürün yelpazesinin genişliği ile ilgili olarak toplam 287 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değiştedir. Ürün yelpazesinin genişliği bakımından sektör ortalaması 3,57 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Ürün ömrünün çok kısa olması ile ilgili olarak toplam 280 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak 1 ile 5 arasında değişmektedir. Ürün ömrünün kısalığı bakımından sektör ortalaması 2,30 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanamaz"dır.

Üretilen ürünlerin karmaşıklığı ile ilgili olara toplam 275 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1, ile 5 arasında değişmektedir. Ürünlerin karmaşıklığı bakımından sektör ortalaması 3,20 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanabilir"dir.

Ürünlerin gerektirdiği üretim öncesi maliyetlerin [Up-Front] yüksekliği ile ilgili olarak toplam 277 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Üretim öncesi maliyetlerin yüksekliği bakımından sektör ortalaması 3,33 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanabilir"dir.

Ürünlerin diğer firmalardan [Dışardan] temin edilen kısımlarının, toplam ürün maliyeti içindeki oransal payının yüksekliği ile ilgili olarak toplam 282 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Dışardan temin edilen ürün kısımlarının, toplam ürün maliyeti içindeki oransal payının yüksekliği bakımından sektör ortalaması 3,45 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanabilir"dir.

Yeni ürün tasarımının gerektirdiği sürenin çok uzunluğu ile ilgili olarak görüş bildiren toplam firma sayısı 284'tür. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Yeni ürün tasarımının gerektirdiği sürenin uzunluğu bakımından sektör ortalaması 3,37 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanabilir"dir.

Kullanılan üretim teknolojisinin değişim hızı yüksekliği ile ilgili olarak görüş bildiren toplam firma sayısı 283'tür. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Üretim teknolojisinin değişim hızlılığı bakımından sektör ortalaması 3,61 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanır"dır.

Üretim teknolojisinin pahalılığı ile ilgili olarak toplam 281 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Üretim teknolojisinin pahalılığı bakımından sektör ortalaması 3,96 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Firmaların, iş yaptırdıkları firmalar üzerindeki fiyat belirleyicilikleri ile ilgili olarak toplam 283 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. İş yaptırılan firmalar üzerindeki fiyat belirleyiciliği

bakımından sektör ortalaması 3,42 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanabilir"dir.

Firmaların departmanları arasında sonuca yönelik işbirliği tesis ve sürdürme imkanının yüksekliği ile ilgili olarak toplam 277 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Firma departmanları arasında sonuca dayalı işbirliği tesis ve sürdürme imkanının yüksekliği bakımından sektör ortalaması 3,81 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Firmaların hedef pazarların analiz edilmesine ve müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesine yönelik faaliyetlerden yararlanma ile olarak toplam 281 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Hedef pazarların analizi ve müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesi bakımından sektör ortalaması 3,78 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Firma çalışanlarının çapraz fonksiyonelliği ile ilgili olarak toplam 286 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Çalışanların çapraz fonksiyonelliği bakımından sektör ortalaması 3,41 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanabilir"dir.

Firmaların sürekli iyileştirme ortamı bakımından konumlarının değerlendirmesine toplam 284 firma katılmıştır. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Firmaların sürekli iyileştirme ortamı olmaları bakımından sektör ortalaması 3,89 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanır"dır.

Firmalarda üst yönetim desteğinin varlığı ile ilgili olarak toplam 286 firma görüş bildirmiştir. Değerlendirmeler, rakamsal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Üst yönetim desteğinin varlığı bakımından sektör ortalaması 4,05 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır.

Hedef maliyet yönetimi sistemi hakkında teorik bilgilenmenin yeterliliğine ilişkin değerlendirmelere toplam 283 firma katılmıştır. Değerlendirmeler, sayısal olarak, 1 ile 5 arasında değişmektedir. Hedef maliyet yönetimi sistemi konusunda teorik bilgilenme yeterliliği bakımından sektör ortalaması 2,90 olup; uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, "uygulanabilir"dir.

Tablo 7.45'in gözleminden çıkarılabilecek diğer bazı sonuçlar aşağıdaki paragraflar halinde özetlenebilir.

Türk konfeksiyon sektöründe, hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörlerin, uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılıkları "kesinlikle uygulanır" ve "kesinlikle uygulanmaz" olanları yoktur. Çünkü sektör ortalaması 1 veya 5 olan herhangi bir faktör yoktur.

Türk konfeksiyon sektöründe, HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerden 17'sinin, sektör ortalamaları 4 olduğu için, uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılıkları "uygulanır"dır. 12'sinin, sektör ortalamaları 3 olduğu için, uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılıkları "uygulanabilir" olup; 1 faktörün uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı, sektör ortalaması 2 olduğu için, "uygulanamaz"dır.

Bu sonuç bizi, tüm faktörler açısından genel hedef "kesinlikle uygulanır" düzeyini tutturmak olmakla birlikte, öncelikle "uygulanmaz" ve "uygulanabilir"lik ifade eden alanlarda iyileştirme gerekliliğine götürmektedir.

Tüm faktörler bakımından sektör ortalaması 3,57'dir. Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyini gösteren bu ortalamanın uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "uygulanır"dır. Böylece, Türk konfeksiyon sektöründe hedef maliyet yönetimi sistemi kesinlikle uygulanamaz şeklinde olan birinci hipotezimiz yanlışlanmış bulunmaktadır. Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi; "kesinlikle uygulanmaz", "uygulanabilir", "uygulanır" ve "kesinlikle uygulanır" şeklinde yapılan 5'li bir ölçme çerçevesinde "uygulanır" düzeyindedir [Ortalama 3,57].

7.12. Bazı Firma Özelliklerinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkilerinin Analizi

Araştırmamızın bu kısmında, Türk konfeksiyon sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerinde çeşitli firma özelliklerinin etkisi analiz edilecektir. Bu analizler çerçevesinde yapılacak işlemlerin esası, araştırmamızın başlangıcında ileri sürdüğümüz hipotezlerin test edilmesine yönelik olacaktır. Araştırma hipotezlerinin test edilmesinde tek yönlü varyans analizi [ANOVA] yöntemi kullanılmış; farkın anlamlı olması halinde, yönü ve derecesinin tespiti Duncan testi ile gerçekleştirilmiştir. Bu açıklamalardan sonra araştırma hipotezlerimizin testine geçebiliriz.

7.12.1. İşletme Türü'nün HMY Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Test edeceğimiz araştırma hipotezimizden biri, işletme türü'nün HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkisini belirlemeye yöneliktir. Aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme türü arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme türü arasında anlamlı bir fark vardır."

Hedef maliyet yönetim sisteminin uygulanabilirlik düzeyi üzerinde işletme türü'nün etkisi tablo 7.46'da özet olarak gösterilmiştir. Ancak şu hususu belirtelim ki daha anlamlı analiz yapabilmek için gerektiğinde yeniden kodlama yapılmıştır. Örneğin tablo 7.46'le ilgili olarak sayıca önemsiz olan kollektif şirket türü işletmeler; diğer işletmeler grubuna dahil edilmşitir.

Tablo 7.46: İşletme Türü'nün HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [ANOVA]

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	5,135	2	2,568	9,706	,000
Grup içi	75,661	286	1265		
Toplam	80,796	288			

Yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunu gösteren tablo 7.46'ya göre % 95 güven aralığında P = 0,000'dır. P değerinin 0,005'ten küçük olması bu iki değişken arasındaki farklılığın anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre H_0 hipotezi red, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Sektörde HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme türü arasında anlamlı bir fark vardır.

% 95 güven aralığında iki değişken arasındaki farklılığın derecesi ve yönünü belirlemek için Duncan test uygulanmıştır. Söz konusu test sonuçları tablo 7.47'de sunulmaktadır.

Tablo 7.47: İşletme Türü'nün HMY Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

İşletme Türü	Sayı	Alpha = 0,05	
		1	2
Diğer	36	3,42	
Anonim Şirket	101	3,44	
Limited Şirket	152		3,70

$\alpha = 0.05$

Tablo 7.47'de görülen Duncan testi sonuçlarına göre; Anonim ve limited şirket dışında kalan, örneğin kollektif şirketler, şahıs işletmeleri, ve diğer başlığında sınıflandırılan işletme türünde uygulanabilirlik düzeyi düşük $(\bar{x} = 3,42)$, sermaye şirketlerinde yüksektir $(\bar{x} = 3,44)$ ve $(\bar{x} = 3,70)$. Tablo 7.47'ye göre; HMY sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi; şahıs işletmeleri ve şahıs şirketlerinde azalırken, sermaye şirketlerinde artmaktadır şeklinde yorumlanabilir. Sermaye şirketlerinden en üst uygulanabilirlik düzeyine sahip olanlar, limited şirketlerdir $(\bar{x} = 3,70)$.

7.12.2. Firma Faaliyet Konusunun HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Test edeceğimiz araştırma hipotezinin biri de alt sektörler itibarıyla firma faaliyet konularının HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkisini belirlemeye yöneliktir. Aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmenin faaliyet konusu arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmenin faaliyet konusu arasında anlamlı bir fark vardır."

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların faaliyet konuları arısındaki farklılıklar - yukarıdaki hipotezlerin testi maksadıyla - tek yönlü varyans analizi [ANOVA] yöntemi ile test edilmiştir. Sonuçlar tablo 7.48'de sunulmaktadır.

Tablo 7.48: Faaliyet Konusunun HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova Analizi]

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	5,18	4	1,297	487	,001
Grup içi	75,60	284	1266		
Toplam	80,79	288			

$\alpha = 0.05$

Tek yönlü varyans analizi sonuçlarını gösteren tablo 7.48'ye göre % 95 güven aralığında P değeri, 001'dir. P değeri 0,05'ten küçük olduğu için iki değişken arasında anlamlı bir fark vardır. Söz konusu farklılığın anlamlılığı nedeniyle, H_0 hipotezi red, H_1 hipotezi kabul edilecektir. Genel olarak tablo 7.48; Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirliği ile sektör işletmelerinin –alt sektörler itibarıyla- faaliyet konuları arasındaki farklılık anlamlıdır şeklinde özetlenebilir.

% 95 güven aralığında P değeri farklılığın anlamlılığını gösterdiği için, farklılığın düzeyini ve yönünü belirlemek için Duncan testi uygulanmıştır. Sonuçlar tablo 7.49'da gösterilmektedir.

Tablo7.49: Faaliyet Konusunun HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

		Alpha = 0,05	
Faaliyet Konusu	Sayı	1	2
Spor Giyim	39	3,41	
Erkek Giyim	79	3,47	
Bayan Giyim	75	3,53	
Çocuk Giyim	51		3,75
Diğer Giyim	46		3,76

Tablo 7.49'un gözleminden; sektörün, uygulanabilirlik düzeyi bakımından, 2 gruba ayrıldığı görülmektedir. Birinci grup, spor giyim, erkek giyim ve bayan giyim alt sektörlerinden oluşurken, ikinci grup; çocuk ve diğer giyim alt sektörlerinden oluşmaktadır. Kendi içinde, spor giyimden bayan giyime doğru bir yükselme eğilimi olmasına karşın, birinci gruptaki alt sektörlerde HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ikinci gruptaki sektörlerden daha düşüktür.

Tablo 7.49; sektörde HMYS uygulanabilirliğinin en yüksek olduğu faaliyet alanının diğer giyim alt sektörü olduğunu gösterirken

$\bar{x} = 3{,}76)$; diğerleri, sırasıyla, çocuk giyim $(\bar{x} = 3{,}75)$, bayan giyim $(\bar{x} = 3{,}53)$, erkek giyim $(\bar{x} = 3{,}47)$ ve spor giyim $(\bar{x} = 3{,}41)$ şeklinde sıralandığını göstermektedir.

7.12.3. Çalışan Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Testine çalışacağımız araştırma hipotezlerinden bir diğeri, çalışan sayılarının HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkisini belirlemeye yöneliktir. Aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme çalışanlarının sayısı arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme çalışanlarının sayısı arasında anlamlı bir fark vardır."

Yukarıda ifade edilen hipotezlerin test'i maksadıyla, Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme çalışanlarının sayısı tek yönlü varyans analizine tabi tutulmuştur. Sonuçlar tablo 7.50'de gösterilmektedir.

Tablo 7.50: Çalışan Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova]

Uygulanabilirlik Düzeyi, çalışanların sayısı ilişkileri	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	7,99	2	3,998	15,70	,000
Grup içi	72,80	286	1255		
Toplam	80,79	288			

$\alpha = 0.05$

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme çalışanlarının sayısı arasındaki farklılığı ilişkin tek yönlü varyans analizi sonuçlarını gösteren tablo 7.50'ye göre; % 95 güven aralığında P değeri [P = ,000] 0,05'ten küçük olduğu için, söz konusu iki değişken arasında anlamlı bir fark vardır. Bu yüzden H_0 hipotezi red, H_1 hipotezi kabul edilecektir. Genel olarak tablo 7.50; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme çalışanlarının sayısı arasındaki farklılığın istatistiki olarak anlamlı olduğu şeklinde özetlenebilir.

Söz konusu farklılığın düzeyi ve yönünün belirlemek için ilgili değişkenler Duncan testine tabi tutulmuştur. Test sonuçları tablo 7.51'de gösterilmektedir.

Tablo 7.51: Çalışan Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

Çalışanların Toplam Sayısı	Sayı	Alpha = 0,05	
		1	2
250'den fazla	60	3,26	
50'den az	140		3,61
51 – 250 arası	80		3,73

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme çalışanların sayıları arasındaki anlamlı farkın düzeyi ve yönünün belirlenmesi için Duncan testi yapılmadan önce sektörde çalışan ve tablo 7.6'da gösterilen çalışan sayıları yeniden kodlanmıştır. Bu yeni kodlama; 251 – 350, 351 – 500, 501 – 1000 ve

100'den fazla şeklinde yapılan sınıflandırma 250'den fazla; 51 – 100, 101 – 200, 201 – 251 şeklinde yapılan sınıflandırma 51 –250; olarak kodlanmış; 50'den az şeklindeki sınıflandırma aynen muhafaza edilmiştir. Söz konusu yeniden kodlamanın amacı; çalışanların açısından küçük, orta ve büyük işletme ayrımını yapabilmek ve gruplar arası ilişkileri daha net görebilmektir.

Tablo 7.51'e göre, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi en düşük olan işletmeler çalışanlarının sayısı 250'den fazla olan işletmelerdir $(\bar{x} = 3{,}26)$. Uygulanabilirlik düzeyi, 50'den az çalışan olan işletmelerde, 250'den fazla olan işletmelerden, daha yüksek $(\bar{x} = 3{,}61)$ ancak 51 – 250 arasında çalışan olan işletmelerden daha düşüktür $(\bar{x} = 3{,}73)$.

Tablo 7.51'e göre, HMY sisteminin en iyi uygulanabilirlik düzeyine sahip işletmeler 51 – 250 arasında çalışanı olan işletmelerdir $(\bar{x} = 3{,}73)$. Çalışan sayısı 250'den yukarı çıktıkça ve 50'den az oldukça uygulanabilirlik düzeyi düşmektedir. Uygulanabilirlik düzeyi bakımından, çalışan sayısı 251'den çok olan işletmeler, çalışan sayısı 50'den az olan işletmelerden daha olumsuzdurlar. Çalışanlar bakımından işletmeler; küçük, orta ve büyük işletme şeklinde sınıflandırıldığında, Tablo 7.51'e göre, Türk konfeksiyon sektöründe HMY sistemi uygulanabilirlik düzeyinin orta büyüklükteki işletmelerde daha yüksek olduğu söylenebilir.

7.12.4. İşletme Ölçeğinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Bir başka araştırma hipotezimiz, işletme ölçeğinin HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkisi ile ilgilidir ve aşağıdaki şekilde belirlenebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme ölçeği arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme ölçeği arasında anlamlı bir fark vardır."

Yukarıda ifade edilen hipotezler tek yönlü varyans analizi ile test edilmiş ve sonuçlarla ilgili olarak tablo 7.52'de düzenlenmiştir.

Tablo 7.52: İşletme Ölçeğinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova]

Uygulanabilirlik Düzeyi – İşletme Büyüklüğü İlişkileri	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	6,81	2	3,405	13,16	,000
Grup içi	73,93	286	1259		
Toplam	80,79	288			

$\alpha = 0.05$

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletme büyüklüğü arasındaki farklılığın test'ine ilişkin tek yönlü varyans analizi sonuçlarını gösteren tablo 7.52'ye göre; P değeri [P = ,000] 0,05'ten küçük olduğu için değişkenler arasındaki fark anlamlıdır. Dolayısıyla H_0 hipotezi red, H_1 hipotezi kabul edilecektir.

% 95 güven aralığında, P değeri 0,05'ten küçük olduğu için aralarındaki farklılık anlamlı olan; HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ve işletme ölçeği arasındaki farkın düzeyi ve yönünü görebilmek için değişkenler arasında Duncan testi uygulanmıştır. Test sonuçları tablo 7.53'de gösterilmektedir.

Tablo 7.53: İşletme Ölçeğinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

Uygulanabilirlik Düzeyi – İşletme Büyüklüğü İlişkileri	Sayı	Alpha = 0,05	
		1	2
Büyük	60	3,29	
Küçük	100		3,61
Orta	110		3,69

% 95 güven aralığında P değeri 0,05'ten küçük olduğu için anlamlı bulunan, HMY uygulanabilirlik düzeyi ile işletme büyüklüğü arasındaki farkın yönünü belirlemek için yapılan Duncan testi sonuçları tablo 7.53'de görülmektedir. Buna göre; HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi en yüksek olan işletmeler orta ölçekli işletmelerdir $(\bar{x} = 3,69)$. Orta ölçekli işletmelerden büyük işletme ölçeğine ve küçük işletme ölçeğine geçildikçe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi

düşmektedir $(\bar{x} = 3{,}61)$ ve $(\bar{x} = 3{,}29)$. Büyük işletmelerdeki olumsuzluk, küçük işletmelerden daha yüksektir.

7.12.5. Faaliyet Süresinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Araştırmamız kapsamında test edeceğimiz hipotezlerden biri de, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmenin faaliyet süresi arasındaki bağıntı ile ilgilidir. Aşağıdaki gibi belirtilebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmenin faaliyet süresi arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmenin faaliyet süresi arasında anlamlı bir fark vardır."

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmenin faaliyet süresi arasındaki farklılığın anlamlı olup olmadığı tek yönlü varyans analizi kullanılarak test edilmiştir. Sonuçlar tablo 7.54'de gösterilmektedir.

Tablo 7.54: Faaliyet Süresinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova]

Uygulanabilirlik Düzeyi – Faaliyet Süresi İlişkileri	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	4,72	2	2,361	8,85	,000
Grup içi	75,70	284	0,267		
Toplam	80,42	286			

$\alpha = 0.05$

Tablo 7.54; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmelerin faaliyet süresi arasındaki farkın anlamlılığını test etmek için kullanılan tek yönlü varyans analizi sonuçlarını göstermektedir. Tablo 7.54'e göre % 95 güven aralığında P değeri [P = ,000] 0,05'ten küçük olduğu için fark anlamlıdır. Buna göre H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilecektir. Tablo 7.54; HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmelerin faaliyet süresi arasında anlamlı bir fark vardır diye özetlenebilir.

% 95 güven aralığında, P değeri 0,05'ten küçük olduğu için anlamlı bulunan söz konusu farkın yönünü belirleyebilmek için söz konusu Duncan testi uygulanmıştır. Test sonuçları tablo 7.55'te sunulmaktadır.

Tablo 7.55: Faaliyet Süresinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

Faaliyet Süresi	Sayı	Alpha = 0,05	
		1	2
20 yıldan fazla	50	3,31	
6 – 20 yıl	140		3,58
5 yıldan az	90		3,69

Tablo 7.55'te Duncan testi ile görülmeye çalışılan ilişkinin yönünü daha net görebilmek için gruplar arasında yeniden kodlama yapılmıştır. Bu çerçevede; 2 yıldan az ve 2 – 5 yıl arası olarak yapılan sınıflandırma 5 yıldan az; 5 –10 yıl arası, 11 – 20 yıl arası olarak yapılan sınıflandırma 6 – 20 yıl arası; 21 – 40, 41 – 70 ve 70 yıldan fazla olarak yapılan sınıflandırma 20 yıldan fazla olarak yeniden kodlanmıştır.

Tablo 7.55'e göre HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi en yüksek olan firmalar faaliyet süresi 5 yıldan az olan firmalardır$(\bar{x} = 3{,}69)$. Genel eğilim; firmaların faaliyet süresi arttıkça, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyinin düştüğüdür. Bu sonuç; sektörde faaliyet süresi yeni olan firmaların, eskilere nazaran, yeni koşullara uygun olarak kurulması ile açıklanabilir.

7.12.6. Bulunulan Coğrafi Bölgenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Bir araştırma hipotezimiz de, Türk konfeksiyon sektöründe, firmaların bulundukları coğrafi bölgenin HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkisini belirlemeye yöneliktir. Aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların bulunduğu coğrafi bölge arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların bulunduğu coğrafi bölge arasında anlamlı bir fark vardır."

Yukarıda belirtilen hipotezlerin testi için tek yönlü varyans analizi yöntemi kullanılmıştır. Sonuçlar tablo 7.56'da gösterilmiştir.

Tablo 7.56: Coğrafi Bölgenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova]

Uygulanabilirlik Düzeyi – Coğrafi Bölge İlişkileri	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	4,28	2	2,144	8,01	,000
Grup içi	76,50	286	1268		
Toplam	80,79	288			

Türk konfeksiyon sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların bulunduğu coğrafi bölge farklılığının, tek yönlü varyans analizi yöntemi kullanılarak yapılan testine ilişkin sonuçlar içeren tablo 7.56'ya göre; % 95 güven aralığında P değeri [P = ,000] 0,05'ten küçük olduğu için, HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların bulunduğu coğrafi bölge değişkenlik arasında anlamlı bir fark vardır. Bu yüzden, H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilecektir.

% 95 güven aralığında P değeri 0,05'ten küçük olduğu için aralarında anlamlı ilişki bulunan HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların bulundukları coğrafi bölge arasındaki ilişkinin yönünü belirlemek için Duncan testi uygulanmıştır. Sonuçlar tablo 7.57'de görülmektedir.

Tablo 7.57: Coğrafi Bölgenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

Bulunulan Coğrafi Bölge	Sayı	Alpha = 0,05	
		1	2
Marmara Bölgesi	175	3,50	
Ege Bölgesi	55	3,55	
Diğer Coğrafi Bölgeler	55		3,81

Tablo 7.57; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi – firmaların bulundukları coğrafi bölge farklılığının yönünü belirlemek için kullanılan Duncan testi sonuçlarını göstermektedir. Söz konusu farkın daha net görülebilmesi için Marmara ve Ege Bölgeleri dışında kalan coğrafi bölgeler

[Akdeniz, İç Anadolu, Doğu Anadolu, Güneydoğu Anadolu] Diğer Coğrafi Bölgeler başlığında yeniden kodlanmıştır.

Tablo 7.57'ye göre; HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi en yüksek olan firmalar, Marmara ve Ege Bölgesi dışında kalan coğrafi bölgeler yer almaktadır $(\bar{x} = 3,81)$. Diğer bir ifadeyle, Marmara ve Ege bölgelerinde diğer bölgeler nazaran HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi daha düşük düzeyde gerçekleşmektedir $(\bar{x} = 3,55), (\bar{x} = 3,50)$.

7.12.7. İhracat Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Araştırmamızın kapsamında test edeceğimiz hipotezlerden bir diğeri de, firmaların yaptıkları ihracat miktarının HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkisine yöneliktir. Söz konusu hipotezler aşağıdaki gibi belirlenebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracaat mirtarları arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracaat mirtarları arasında anlamlı bir fark vardır."

Söz konusu değişkenler arasından belirtilen farkın anlamlı olmadığının tespit için tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır. Sonuçlar tablo 7.58'de sunulmaktadır.

Tablo 7.58: İhracat Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova]

Uygulanabilirlik Düzeyi – İhracaat İlişkisi	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	4,28	2	2,144	8,01	,000
Grup içi	76,50	286	1268		
Toplam	80,79	288			

Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracatçı konumları arasındaki farklılığın tek yönlü varyans analizine

göre sonuçlarını gösteren tablo 7.58'ye göre; % 95 güven aralığında P değeri [P = ,000] 0,05'ten küçük olduğu için, ilgili değişkenler arasında anlamlı bir ilişki vardır. Böylece H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilecektir. Tablo 7.58; Türk konfeksiyon sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracatçı konumları arasındaki farklılık anlamlıdır şeklinde özetlenebilir.

% 95 güven aralığında P değeri 0,05'ten küçük olduğu için ilgili değişkenler arasında anlamlı bir fark olduğunu gösteren tablo 7.57 sonuçları; söz konusu değişkenler arasındaki farklılığın düzeyi ve yönünün belirlenmesi için Duncan testine tabi tutulmuşlardır. Test sonuçları tablo 7.59'da gösterilmektedir.

Tablo 7.59: İhracat Miktarının HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

Uygulanabilirlik Düzeyi - İhracat İlişkisi		Alpha = 0,05	
Firmaların İhracaat Oranı	Sayı	1	2
% 11 – 30 arası	60	3,36	
% 31 – 50 arası	30	3,37	
% 10'dan az	60		3,63
% 70'den fazla	40		3,76
% 51 – 70 arası	20		3,82

Tablo 7.59'a göre; HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracatçı konumları 2 grup olarak incelenebilir. 1. grubu, üretimlerinin % 11 – 30 ile % 31 – 50'sini ihraç eden firmalar; 2. grubu ise üretimlerinin % 10'undan azını; % 51 – 70'ni ve % 70'den fazlasını ihraç eden firmalar oluşturmaktadır. Tablo 7.59'un ortaya koyduğu bir diğer sonuç; HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyinin en yüksek olduğu firmalar, üretimlerinin % 51 – 70'ni ihraç eden firmalar olmasıdır $(\bar{x} = 3{,}82)$. Üretimlerinin % 11 – 50'sini ihraç eden firmalar olmasıdır. Üretimlerinin % 11 – 50'sini ihraç eden firmaların durumu; üretiminin % 10'nundan daha azı ile üretiminin % 51'nden daha fazlasını ihraç eden firmalardan daha olumsuzdur. Tablo 7.59'un ortaya koyduğu sonuç; Türk konfeksiyon sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyinin üretimlerinin % 10'undan azını ihraç eden firmalarla, üretimlerinin % 51'nden fazlasını ihraç eden firmalarda arttığı $(\bar{x} = 3{,}63)$ ve $(\bar{x} = 3{,}76)$; üretimlerinin % 11 – 50'sini ihraç eden firmalarda azaldığı şeklinde özetlenebilir $(\bar{x} = 3{,}36)$ ve $(\bar{x} = 3{,}37)$.

7.12.8. İhracat Yapılan Ülkenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Ülkemizin önemli ihraç kalemleri ve ihracatımızın yöneldiği ülke grupları göz önünde bulundurulduğunda, tekstil ürünleri ağırlıklı ihracatımızın başta Avrupa ülkeleri olmak üzere OECD ülkelerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu yüzden, genellikle daha gelişmiş ülke firmaları ile ticari ilişkiler içinde bulunan konfeksiyon firmalarımız, söz konusu ülkelerdeki modern işletme yönetimi tekniklerine aşina olmaları beklenen bir durumdur. Bu gerekçe ile araştırma hipotezlerimizden biri de, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracat yaptıkları ülkeler ile ilgilidir ve aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracat yaptıkları ülkeler arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracaat yaptıkları ülkeler arasında anlamlı bir fark vardır."

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracat yaptıkları ülkeler arasında anlamlı bir fark olup olmadığı tek yönlü varyans analizi yöntemi kullanılarak test edilmiştir. Test sonuçları tablo 7.60'da gösterilmektedir.

Tablo 7.60: İhracat Yapılan Ülkenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova]

HMY Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi – İhracat Yapan Ülke İlişkisi	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	4,10	5	0,821	3,03	0,011
Grup içi	61,67	228	0,270		
Toplam	65,77	233			

Türk konfeksiyon sektöründe, HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ile ihracat yapılan ülke arasındaki ilişkiyi belirlemek için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçlarını gösteren tablo 7.60'a göre; P değeri [P = ,011] 0,05'ten küçük olduğu için, % 95 güven aralığında, söz konusu iki değişken arasında anlamlı bir fark

bulunmaktadır. Bu yüzden H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilecektir. Tablo 7.60'ın gözleminden çıkarılacak sonuç; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile ihracat yapılan ülkeler arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu şeklinde özetlenebilir.

Söz konusu farklılığın derecesi ve yönünün belirlenmesi için uygulanan Duncan testi sonuçları tablo 7.61'de gösterilmektedir.

Tablo 7.61: İhracat Yapılan Ülkenin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

Uygulanabilirlik Düzeyi - İhracat İlişkisi		Alpha = 0,05	
İhracaatın Yapıldığı Ülke Grupları	Sayı	1	2
Uzak Doğu		3,20	
Balkan Ülkeleri	10	3,31	
Avrupa Ülkeleri	110		3,51
Rusya	50		3,61
Ortadoğu Ülkeleri	20		3,64
ABD	10		3,81

Tablo 7.61'in gözlemi; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile ihracat yapılan ülkeler arasında iki grup oluştuğunu göstermektedir. HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyinin daha düşük olduğu birinci grup; Balkan ve Uzak Doğu ülkelerden oluşurken, uygulanabilirlik düzeyinin daha yüksek olduğu ikinci grup ülkeler Avrupa, Rusya, Ortadoğu ve ABD'ne ihracat yapan firmalar gözükmekte ve bunu sırasıyla Ortadoğu, Rusya ve Avrupa ülkeleri izlemektedir. Tablo 7.61, genel olarak, gelişmiş ülkelere ihracat yapan firmalarda, HMY sistemi uygulanabilirlik düzeyinin daha yüksek olduğu şeklinde özetlenebilir

$\bar{x} = 3{,}81$).

7.12.9. Firma-Marka İlişkilerinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Normal olarak kendilerine ait ürün markası olan veya markalı ürünlerin üretimini yapan firmaların, bu özelliklere haiz olmayanlara göre, daha ciddi bir yönetimsel yapı içinde olmaları beklenir. Bu çerçevede araştırma hipotezimizden biri de; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile marka bağlantısı ile ilgilidir. Söz konusu hipotezler aşağıdaki şekilde belirlenebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile markalı firmalar arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile markalı firmalar arasında anlamlı bir fark vardır."

Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile markalı firmalar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı tek yönlü varyans analizi yöntemi ile test edilmiştir. Söz konusu sonuçlar tablo 7.62'de sunulmaktadır.

Tablo 7.62: Firma-Marka İlişkisinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova]

Uygulanabilirlik Düzeyi – Marka İlişkisi	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	4,48	2	2,242	8,41	,000
Grup içi	75,14	282	1266		
Toplam	79,62	284			

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firma – marka ilişkisi arasındaki farklılığın anlamlı olup olmadığını tespit için gerçekleştirilen tek yönlü varyans analizi sonuçlarını gösteren tablo 7.62'ye göre % 95 güven aralığında P değeri [P = ,000] 0,05'ten küçüktür. Bu itibarla HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmalı marka değişkenleri arasındaki ilişki anlamlıdır. Bu nedenle H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilecektir. Tablo 7.62'nin gözlemi; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile markalı firmalar arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu şeklinde özetlenebilir.

% 95 güven aralığında P değeri 0,05'ten küçük olduğu için aralarında anlamlı bir ilişki bulunan, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile markalı firmalar arasındaki ilişkinin derecesi ve yönünün tespit edebilmek için Duncan testi uygulanmıştır. Test sonuçları tablo 7.63'de görülmektedir.

Tablo 7.63: Firma-Marka İlişkisinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

Uygulanabilirlik Düzeyi - Markalı Firmalar İlişkisi	Sayı	Alpha = 0,05	
		1	2
Kendi markamız vardır.	150	3,46	
Markasız üretim yaparız.	60		3,67
Markalı fason üretim yaparız.	60		3,75

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile markalı firmalar arasındaki anlamlı farkın [P = ,000] derecesi ve yönü ile ilgili Duncan testi sonuçları tablo 7.63'de yer almaktadır. Buna göre; sektörde HMY sisteminin en üst uygulanabilirlik düzeyine çıktığı firmalar, yerli yada yabancı başka firmaların markaları altında fason üretim yapan firmalardır [$\overline{X} = 3,75$]. Uygulanabilirlik düzeyinin yüksekliği bakımından fason üretim yapan firmaları, markasız üretim yapan firmalar izlemektedir [$\overline{X} = 3,67$]. HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firma-marka ilişkisi kapsamında, en düşük uygulanabilirlik düzeyine sahip firmalar; kendilerine ait ürün marka olan, genellikle yerli, firmalardır [$\overline{X} = 3,46$].

Genel olarak tablo 7.63'ün ortaya çıkardığı sonuç; markalı fason üretim yapan firmalarla markasız üretim yapan firmalardan HMY sistemi uygulanabilirlik düzeyinin kendilerine ait markası bulunan firmalardan daha yüksektir şeklinde özetlenebilir.

7.12.10. HMYS'ne Yönelik Yaklaşımların HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Araştırmamız çerçevesinde merak edilen hususlardan biri de; sektör firmalarının HMY sistemine yönelik yaklaşımlarının ne olduğudur. Bu çerçevede firmalara, HMYS'ni ilk defa duyuyoruz, duyduk ve biliyoruz, biliyoruz ancak uygulamıyoruz, uygulamayı denedik fakat başarılı olmadı ve uyguluyoruz cevap seçeneklerinden oluşan bir soru sorulmuştur.

HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların HMY düşüncesi bağıntısına ilişkin araştırma hipotezimiz aşağıdaki şekilde belirtilebilir.

H_0 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların HMY düşüncesi arasında anlamlı bir fark yoktur."

H_1 : "HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların HMY düşüncesi arasında anlamlı bir fark vardır."

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların HMY hakkında düşünceleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı tek yönlü varyans analizi yöntemi kullanılarak test edilmiştir. Sonuçlar, tablo 7.64'te gösterilmektedir.

Tablo 7.64: HMYS'ne Yönelik Yaklaşımların HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Anova]

Uygulanabilirlik Düzeyi – HMY Düşüncesi İlişkisi	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplar arası	4,31	4	1,077	3,97	0,004
Grup içi	75,04	277	0,271		
Toplam	79,35	281			

Türk konfeksiyon sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların HMY sistemi hakkındaki düşünceleri arasındaki ilişkinin tek yönlü varyans analizi yöntemi ile test sonuçlarını gösteren tablo 7.64'e göre; % 95 güven aralığında P değeri [P = ,004] 0,05'ten küçük olduğu için söz konusu değişkenler arasındaki ilişki anlamlıdır. Bu itibarla H_0 hipotezi reddedilip, H_1 hipotezi kabul edilecektir. Genel olarak tablo 7.64; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının HMY sistemi hakkındaki düşünceleri arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu şeklinde yorumlanabilir.

% 95 güven aralığında, tablo 7.64'te belirtilen anlamlı ilişkinin derecesi ve yönünü belirlemek için ilgili değişkenlere Duncan testi uygulanmıştır. Sonuçlar tablo 7.65'te sunulmuştur.

Tablo 7.65: HMYS'ne Yönelik Yaklaşımların HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkisi [Duncan]

Uygulanabilirlik Düzeyi - HMY Düşüncesi İlişkisi	Sayı	Alpha = 0,05	
		1	2
Uygulandı, fakat başarılı olmadı.	5	3,0	
Halen uygulanıyor.	49		3,39
İlk defa uyguluyoruz.	102		3,56
Biliyoruz fakat uygulamıyoruz.	87		3,64
Duyduk biliyoruz.	39		3,69

Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının HMY sistemi düşünceleri arasındaki anlamlı farklılığın Duncan testi sonuçlarını gösteren tablo 7.65'e göre; sistemin en yüksek düzeyde uygulanabilir olduğu firmalar; sırasıyla HMY sistemini bildiklerini belirten firmalar [$\overline{X} = 3,69$], sistemi bilip uygulamadıklarını belirten firmalar [$\overline{X} = 3,64$], sistemi ilk kez duyduğunu belirten firmalar [$\overline{X} = 3,56$] ve sistemi halen uyguladığını ifade eden firmalardır [$\overline{X} = 3,39$].

Tablo 7.65'e göre HMY sisteminin uygulanabilirliği en düşük düzeyde olan firmalar, sistemi daha önce uyguladıklarını ancak başarılı olmadığını belirten firmalardır.

Tablo 7.65; Türk konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin tanıtılması ve uygulamalarının özendirilmesi gerektiğini de ortaya koymaktadır

7.13. Türk Hazır Giyim Sektöründe Potansiyel HMYS Uygulamalarının Başarı Şansları

Çalışmamızın bu kısmında, Türk hazır giyim sektöründe potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansı ve ölçeğin güvenilirliğine ilişkin analizler yer almaktadır.

7.13.1. Potansiyel HMYS Uygulamalarının Başarı Şansları

H_0: HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi 1,2, ve 3 düzeyinde olan firmalar 3 ve "Uygulanmaz" olarak, 4 olanlar 4 ve "Uygulanabilir" olarak ve 5 olanlar 5 ve "Uygulanır" olarak yeniden kodlandığında, bu üç uygulanabilirlik düzeyinde, potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansı bakımından, grupların HMY sistemini oluşturan faktörlere yönelik algılamaları arasında anlamlı fark yoktur.

H_1: HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi 1,2, ve 3 düzeyinde olan firmalar 3 ve "Uygulanmaz" olarak, 4 olanlar 4 ve "Uygulanabilir" olarak ve 5 olanlar 5 ve "Uygulanır" olarak yeniden kodlandığında, bu üç uygulanabilirlik düzeyinde, potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansı bakımından, grupların HMY sistemini oluşturan faktörlere yönelik algılamaları arasında anlamlı fark vardır.

Bilindiği gibi, tablo 7.45 sonuçlarına göre 5'li bir ölçme çerçevesinde HMYS'nin Türk hazır giyim sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi "Uygulanır" seviyededir [3.57]. Sonucun kararsızlık noktasına [3] oldukça yakınlığı, HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi yani uygulamaların başarı şansı konusunda net sonuçlara ulaşmamızı güçleştirdiği için, daha net sonuçlara ulaşabilmek maksadıyla uygulanabilirlik düzeyi bu kez 3'lü ölçme çerçevesinde tekrar ölçülmüştür. Bu maksatla uygulanabilirlik düzeyine ilişkin veriler yeniden kodlanmıştır. Aşağıda yeniden kodlama işlemine ilişkin yöntem açıklanmaktadır.

5'li bir ölçme çerçevesinde elde edilen uygulanabilirlik düzeyi verileri analiz edildiğinde, sektörde, uygulanabilirlik düzeyi 1 [Kesinlikle Uygulanmaz] olan firma bulunmadığı görülmüştür. Uygulanabilirlik düzeyi 2 [Uygulanmaz] olan sayıca çok az olan firmalar 3 olarak yeniden kodlanmıştır. Yeni kodlamada 3'ün uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "Uygulanmaz" dır. Bu durum, bu düzeydeki firmaların HMYS'ni uygulamaya teşebbüs etmeleri halinde hiçbir başarı şanslarının olmadığı şeklinde yorumlanabilir.

5'li ölçme çerçevesinde uygulanabilirlik düzeyi 3 ile 4 arasında bulunan firmalar için yapılan yeniden kodlama işlemi şu şekilde yapılmıştır: Şayet virgülden sonraki rakam 5 ve daha yukarı ise 4 olarak, 5'den küçükse 3 olarak kodlanmıştır. Yeni kodlamada 4'ün uygulanabilirlik düzeyi bakımından karşılığı "Uygulanabilir" dir. Bu düzey, bu seviyedeki firmaların HMYS'ni uygulamaya teşebbüs etmeleri halinde başarı şanslarının olabileceği şeklinde yorumlanabilir.

5'li ölçme çerçevesinde HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi 4 ile 5 arasında bulunan firmalara ilişkin yeniden kodlama işlemi benzer şekilde yapılmıştır. Yani, virgülden sonraki rakamın 5 ve daha yüksek olması halinde 5 olarak, 5'den küçük olması halinde 4 olarak kodlanmıştır.Yeni kodlamada 5'in uygulanabilirlik düzeyi

bakımından karşılığı "Uygulanır" dır. Bu düzey, HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi bu seviyede olan firmaların sistemi uygulamaya teşebbüs etmeleri halinde başarı şanslarının kesin olacağı şeklinde yorumlanabilir.Yöntemi yukarıda açıklanan 3'lü ölçme sonuçlarına göre, HMYS'nin Türk hazır giyim sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi tablo 7.66'da görülmektedir.

Tablo.7.66:Üçlü Ölçme Kapsamında HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi

Genel Ortalama	Frekans	%	Kümülatif %
Uygulanmaz	152	53,7	53,7
Uygulanabilir	97	34,3	88,0
Uygulanır	34	12,0	100,0
Toplam	283	100,0	

Tablo 7.66 sonuçlarına göre, Türk hazır giyim sektörü firmalarının % 53. 7'sinde HMYS uygulamalarının hiçbir başarı şansı bulunmamaktadır$(\bar{x}=3)$. Sektörün % 34.3'ünün HMYS uygulamalarında kısmen başarı şansı bulunduğu görülmektedir $(\bar{x}=4)$. Potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansı kesin olan firmaların sektörün ancak % 12'sini $(\bar{x}=5)$ oluşturduğu, tablo 7.66'nın gözleminden çıkarılabilecek bir diğer sonuçtur. Genel olarak tablo 7.66, Türk konfeksiyon sektöründe potansiyel HMYS uygulamalarının büyük ölçüde başarı şansı bulunmadığı şeklinde yorumlanabilir.

"Uygulanmaz", "Uygulanabilir" ve "Uygulanır" şeklinde 3'lü bir ölçme sonucunda her bir gurubun HMYS'ni oluşturan faktörlere ilişkin algılamaları tekrar analiz edilmiştir. Söz konusu analiz sonuçları tablo 7.67'de sunulmaktadır.

Tablo 7.67: Üçlü Ölçme Kapsamında HMYS Faktörlerinin Algılanma Düzeyleri

HMYS'nin Başarısını Etk. Faktörler	Uygulanabilirlik Düzeyi	N	Mean	Std. Deviation
Firma çok yoğun rekabet koşulları içinde bulunmaktadır	Uygulanmaz	152	3,80	1,26
	Uygulanabilir	96	4,54	,74
	Uygulanır	34	4,12	1,25
	Toplam	282	4,09	1,16
Rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunmak çok önemlidir.	Uygulanmaz	152	3,58	1,00
	Uygulanabilir	97	3,67	,92
	Uygulanır	34	3,59	,99
	Toplam	283	3,61	,97
Ürün Fiyatlarının Belirlenmesinde Müşteriler Hakım Durumdadırlar.	Uygulanmaz	152	2,90	1,17
	Uygulanabilir	97	4,16	2,12
	Uygulanır	33	4,03	1,07
	Toplam	282	3,47	1,67

Tablo 7.67: Üçlü Ölçme Kapsamında HMYS Faktörlerinin Algılanma Düzeyleri

HMYS'nin Başarısını Etk. Faktörler	Uygulanabilirlik Düzeyi	N	Mean	Std. Deviation
Fiyatlar Zamanla Düşme Eğilimindedirler	Uygulanmaz	152	3,40	,99
	Uygulanabilir	97	3,97	1,25
	Uygulanır	33	3,91	1,10
	Toplam	282	3,66	1,13
Fiyatlardaki düşme eğilimini,ürün özelliklerini artırmak surkt.dengelemek stratejimizdir.	Uygulanmaz	152	2,49	1,22
	Uygulanabilir	97	3,92	1,01
	Uygulanır	34	3,91	,87
	Toplam	283	3,15	1,32
Sektördeki rekabet kaliteyi düşük maly.sunmay zorunlu kılmaktadır	Uygulanmaz	152	3,34	1,12
	Uygulanabilir	95	4,43	,90
	Uygulanır	34	4,44	,70
	Toplam	281	3,84	1,14
Rakip firmalar giriş engelleri ile karşılaşmazlar	Uygulanmaz	152	3,59	1,18
	Uygulanabilir	97	3,71	1,44
	Uygulanır	34	2,88	1,09
	Toplam	283	3,54	1,29
Benzer ürün üreten firmalar sayıca çoktur.	Uygulanmaz	150	3,38	1,27
	Uygulanabilir	97	4,20	,96
	Uygulanır	34	4,06	1,01
	Toplam	281	3,74	1,21
Ürünlerimizin dışardan temin ettiğimiz kısımlarını temin edecek firma sayısı sayıca çoktur	Uygulanmaz	151	3,34	1,01
	Uygulanabilir	93	3,55	1,04
	Uygulanır	33	3,52	1,06
	Toplam	277	3,43	1,03
Değer zincirinin üyeleri arasında işbirliği imkanı çok yüksektir.	Uygulanmaz	151	3,26	,95
	Uygulanabilir	91	3,25	,91
	Uygulanır	34	3,41	1,13
	Toplam	276	3,28	,96
Müşterilerimizin zevk anlayışlarındaki değişim çok hızlıdır	Uygulanmaz	151	3,13	1,13
	Uygulanabilir	97	4,24	,86
	Uygulanır	33	4,39	,75
	Toplam	281	3,66	1,15
Müşterilerimiz benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yetenekleri çok yüksektir	Uygulanmaz	151	3,47	,92
	Uygulanabilir	97	4,05	1,06
	Uygulanır	33	4,58	5,24
	Toplam	281	3,80	2,03
Hedef Müşterilerimizin yeni ürünlerin taşıması gerekli özellikleri anlama ve ifade etme yetenekleri çok yüksektir	Uygulanmaz	151	3,53	,84
	Uygulanabilir	94	3,99	1,00
	Uygulanır	34	3,65	1,37
	Toplam	279	3,70	,99
Müşterilerimizin ürünlerimize gösterdikleri sadakat çok düşük düzeydedir.	Uygulanmaz	151	2,77	1,36
	Uygulanabilir	91	3,24	1,33
	Uygulanır	34	3,26	1,29
	Toplam	276	2,99	1,36
Müşterilerimizin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirmeleri çok kolaydır	Uygulanmaz	151	3,51	,94
	Uygulanabilir	96	3,68	1,22
	Uygulanır	34	3,71	1,17
	Toplam	281	3,59	1,07
Ürün Yelpazemiz Çok Geniştir.	Uygulanmaz	151	3,54	1,22
	Uygulanabilir	96	3,67	1,09
	Uygulanır	34	3,41	1,21
	Toplam	281	3,57	1,18
Ürtünlerimizin ömürleri Çok Kısadır	Uygulanmaz	151	2,01	1,33
	Uygulanabilir	90	2,67	1,29
	Uygulanır	34	2,62	1,30

Tablo 7.67: Üçlü Ölçme Kapsamında HMYS Faktörlerinin Algılanma Düzeyleri

HMYS'nin Başarısını Etk. Faktörler	Uygulanabilirlik Düzeyi	N	Mean	Std. Deviation
	Toplam	275	2,30	1,35
Ürettiğimiz Ürünler çok Karmaşıktır	Uygulanmaz	147	3,03	,98
	Uygulanabilir	90	3,10	1,22
	Uygulanır	33	4,03	1,10
	Toplam	270	3,18	1,12
Ürünlerimizin gerektirdiği üretim öncesi maliyetler çok yüksektir	Uygulanmaz	149	3,03	1,11
	Uygulanabilir	89	3,56	1,24
	Uygulanır	34	3,91	1,26
	Toplam	272	3,32	1,21
Ürün maliyetlerimiz içinde dışardan temin ettiğimiz parçaların oransal payı çok yüksektir	Uygulanmaz	151	3,08	1,16
	Uygulanabilir	92	3,85	,98
	Uygulanır	34	3,94	1,10
	Toplam	277	3,44	1,16
Firmamazda yeni ürün tasarımının gerektiğdiğ süre çok kısadır.	Uygulanmaz	151	3,03	1,16
	Uygulanabilir	94	3,61	1,03
	Uygulanır	34	4,06	1,10
	Toplam	279	3,35	1,17
Kullandığımız teknolojinin değişim hızı çok yüksektir.	Uygulanmaz	151	3,19	1,14
	Uygulanabilir	92	3,99	,85
	Uygulanır	34	4,32	,77
	Toplam	277	3,60	1,10
Kullandığımız teknoloji Çok Pahalıdır	Uygulanmaz	150	3,73	,99
	Uygulanabilir	92	4,12	,91
	Uygulanır	34	4,44	,89
	Toplam	276	3,95	,98
Firmamızın işyaptırdığı diğer firmalarüzerindeki fiyat belirleyiciliği çok yüksektir	Uygulanmaz	151	3,19	1,13
	Uygulanabilir	94	3,66	,84
	Uygulanır	33	3,70	1,19
	Toplam	278	3,41	1,07
Firmamızın departmanları arasında sonuca yönelik işbirliği tesis etme imkanı çok yüksektir.	Uygulanmaz	149	3,67	1,09
	Uygulanabilir	91	3,96	,65
	Uygulanır	34	3,97	,90
	Toplam	274	3,80	,95
Firmamızda hedef pazarları analiz etmeye ve müşteriihtiyaçlarını belirlemye yönelik faaliyetlerden sıkça yararlanılmaktadır	Uygulanmaz	151	3,66	1,09
	Uygulanabilir	91	3,91	,90
	Uygulanır	34	3,82	1,06
	Toplam	276	3,76	1,03
Firmamız çalışanlarının farklı işleri yapabilme yetenekleri çok yüksektir.	Uygulanmaz	151	3,13	1,24
	Uygulanabilir	96	3,69	1,00
	Uygulanır	34	3,82	1,22
	Toplam	281	3,41	1,19
Firmamız, yeni fikirlerin oluşması için çokuygun bir ortam oluşturur. Her türlü soruna çalışanların önerileriyle katılmaları özellikle istenir. Sürekli iyileştirme çabaları teşvik ve taktir edilir.	Uygulanmaz	149	3,75	,88
	Uygulanabilir	96	4,00	,77
	Uygulanır	34	4,21	,64
	Toplam	279	3,89	,83
Firmamızda yararlı olacağı düşünülen yeni önerilere üst yönetimce sahip çıkılır ve desteklenir.	Uygulanmaz	151	3,78	,82
	Uygulanabilir	96	4,28	,74
	Uygulanır	34	4,50	,71
	Toplam	281	4,04	,83
Firmamızda,Hedef maliyet yönetimine ilişkin teorik bilgilenme yeterlidir.	Uygulanmaz	150	2,83	1,11
	Uygulanabilir	94	3,05	1,17
	Uygulanır	34	3,03	1,17
	Toplam	278	2,93	1,14

3'lü bir ölçme kapsamında uygulanabilirlik düzeyi farklı her bir gurubun HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlere ilişkin algılamalarının sonuçlarını gösteren tablo 7.67'nin gözleminden aşağıdaki sonuçlar çıkarılabilmektedir.

İlk sonuç, tüm faktörler bakımından hedef ortalamanın 5 olması olduğu için, HMYS uygulamalarının başarı şansı bakımından tüm faktörler itibarıyla genel iyileştirmelerin gerekli olduğudur.

Bir diğer ve belki de önemli sonuç, genel olarak sistemin uygulanabilirlik düzeyi yükseldikçe, faktörlere ilişkin algılamaların hedef değerlere yaklaştığıdır.

Daha önceki uygulamamızı sürdürerek, virgülden sonraki rakam 5 ve daha yukarı olması halinde tam'a tamamlayıp 5'den küçük olanları dikkate almadığımızda, sektörde potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansını olumsuz etkileyen faktörlerin ortalamaları 3 olan faktörler olduğu görülmektedir. Bunlar, sırasıyla, sektörde

•Ürün fiyatlarının belirlenmesinde müşterilerin yeterince hakim durumda olmaması
•Ürün fiyatlarında zamanla meydana gelen düşmelerin ürün özelliklerini artırarak dengelemenin yeterince yapılmaması
•Ürünlerin dışardan temin edilecek parçalarını sağlayacak firmaların sayıca yeterince çok olmaması
•Sektörde aynı değer zincirinin üyeleri arasında yakın işbirliği tesis ve sürdürme imkanlarının yeterince oluşmaması
•Ürünlere gösterilen müşteri sadakatinin yeterince düşük düzeyde olmaması
•Sektörde ürün ömürlerinin yeterince kısa olmaması
•Ürünlerin yeterince karmaşık [Kompleks] olmaması
•Ürün üretimi için katlanılan üretim öncesi maliyetlerin yeterince yüksek olmaması
•Ürün maliyetleri içinde dışardan temin edilen kısım maliyetlerinin yeterince yüksek olmaması
•Sektörde yeni ürün tasarımı için gerekli sürenin yeterince kısa olmaması
•İş yaptırılan diğer firmalar üzerindeki fiyat belirleyiciliğinin yeterince olmaması

•Sektör çalışanlarının farklı işleri yapabilme yeteneklerinin yeterince yüksek olmaması

•Hedef maliyet yönetim sistemi hakkında teorik bilgi düzeyinin yeterli olmaması gibi faktörler olduğu, tablonun gözleminden elde edeceğimiz bir diğer sonuçtur.

3'lü bir uygulanabilirlik düzeyi kapsamında gurupların her bir HMYS faktörü bakımından algılama farklılıklarının istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını belirlemek bakımından tek yönlü varyans analizi [ANOVA] uygulanmıştır. Söz konusu sonuçlar tablo 7.68'de sunulmaktadır.

Tablo 7.68: HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi ile HMYS'yi Oluşturan Faktörler Arasındaki Farklılıklara ilişkin Anova Analizi Tablosu

HMYS'nin Başarısını etk. Fak.		Kareler Toplamı	Serb. Der.	Kareler Ort.	F	P
Firma çok yoğun rekabet koşulları içinde bulunmaktadır	Gruplar arası	32,161	2	16,081	13,063	,000
	Grup içi	343,442	279	1,231		
	Toplam	375,603	281			
Rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunmak çok önemlidir.	Gruplar arası	,513	2	,256	,271	,763
	Grup içi	264,731	280	,945		
	Toplam	265,244	282			
Ürün Fiyatlarının Belirlenmesinde Müşteriler Hakım Durumdadırlar.	Gruplar arası	106,363	2	53,181	21,954	,000
	Grup içi	675,850	279	2,422		
	Toplam	782,213	281			
Fiyatlar Zamanla Düşme Eğilimindedirler	Gruplar arası	21,481	2	10,740	8,914	,000
	Grup içi	336,154	279	1,205		
	Toplam	357,635	281			
Fiyatlardaki düşme eğilimini,ürün özelliklerini artırmak surkt.dengelemek stratejimizdir.	Gruplar arası	143,718	2	71,859	58,143	,000
	Grup içi	346,049	280	1,236		
	Toplam	489,767	282			
Sektördeki rekabet kaliteyi düşük maly.sunmayı zorunlu kılmaktadır	Gruplar arası	84,218	2	42,109	41,872	,000
	Grup içi	279,576	278	1,006		
	Toplam	363,794	280			
Rakip firmalar giriş engelleri ile karşılaşmazlar	Gruplar arası	17,863	2	8,931	5,553	,004
	Grup içi	450,335	280	1,608		
	Toplam	468,198	282			
Benzer ürün üreten firmalar sayıca çoktur.	Gruplar arası	43,051	2	21,525	16,417	,000
	Grup içi	364,501	278	1,311		
	Toplam	407,552	280			
Ürünlerimizin dışardan temin ettiğimiz kısımlarını temin edecek firma sayısı sayıca çoktur	Gruplar arası	2,647	2	1,324	1,253	,287
	Grup içi	289,367	274	1,056		
	Toplam	292,014	276			
Değer zincirinin üyeleri arasında işbirliği imkanı çok yüksektir.	Gruplar arası	,692	2	,346	,374	,689
	Grup içi	252,826	273	,926		
	Toplam	253,518	275			
Müşterilerimizin zevk anlayışlarındaki değişim çok hızlıdır	Gruplar arası	93,168	2	46,584	46,246	,000
	Grup içi	280,034	278	1,007		
	Toplam	373,203	280			
Müşterilerimiz benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik	Gruplar arası	42,421	2	21,211	5,291	,006
	Grup içi	1114,41	278	4,009		

HMYS'nin Başarısını etk. Fak.		Kareler Toplamı	Serb. Der.	Kareler Ort.	F	P
farklarını tespit yetenekleri çok yüksektir	Toplam	1156,840	280			
Hedef Müşterilerimizin yeni ürünlerin taşıması gerekli özellikleri anlama ve ifade etme yetenekleri çok yüksektir	Gruplar arası	12,340	2	6,170	6,540	,002
	Grup içi	260,370	276	,943		
	Toplam	272,710	278			
Müşterilerimizin ürünlerimize gösterdikleri sadakat çok düşük düzeydedir.	Gruplar arası	15,324	2	7,662	4,255	,015
	Grup içi	491,643	273	1,801		
	Toplam	506,967	275			
Müşterilerimizin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirmeleri çok kolaydır	Gruplar arası	2,152	2	1,076	,941	,391
	Grup içi	317,784	278	1,143		
	Toplam	319,936	280			
Ürün Yelpazemiz Çok Geniştir.	Gruplar arası	1,914	2	,957	,691	,502
	Grup içi	385,118	278	1,385		
	Toplam	387,032	280			
Ürtünlerimizin ömürleri Çok Kısadır	Gruplar arası	27,946	2	13,973	8,087	,000
	Grup içi	470,003	272	1,728		
	Toplam	497,949	274			
Ürettiğimiz Ürünler çok Karmaşıktır	Gruplar arası	27,567	2	13,784	11,875	,000
	Grup içi	309,900	267	1,161		
	Toplam	337,467	269			
Ürünlerimizin gerektirdiği üretim öncesi maliyetler çok yüksektir	Gruplar arası	29,331	2	14,666	10,677	,000
	Grup içi	369,478	269	1,374		
	Toplam	398,809	271			
Ürün maliyetlerimiz içinde dışardan temin ettiğimiz parçaların oransal payı çok yüksektir	Gruplar arası	43,469	2	21,734	18,112	,000
	Grup içi	328,798	274	1,200		
	Toplam	372,267	276			
Firmamazda yeni ürün tasarımının gerektiğdiğ süre çok kısadır.	Gruplar arası	38,424	2	19,212	15,635	,000
	Grup içi	339,153	276	1,229		
	Toplam	377,577	278			
Kullandığımız teknolojinin değişim hızı çok yüksektir.	Gruplar arası	56,854	2	28,427	27,832	,000
	Grup içi	279,861	274	1,021		
	Toplam	336,715	276			
Kullandığımız teknoloji Çok Pahalıdır	Gruplar arası	18,324	2	9,162	10,091	,000
	Grup içi	247,860	273	,908		
	Toplam	266,185	275			
Firmamızın işyaptırdığı diğer firmalarüzerindeki fiyat belirleyiciliği çok yüksektir	Gruplar arası	15,745	2	7,873	7,181	,001
	Grup içi	301,507	275	1,096		
	Toplam	317,252	277			
Firmamızın departmanları arasında sonuca yönelik işbirliği tesis etme imkanı çokyüksektir.	Gruplar arası	5,677	2	2,838	3,183	,043
	Grup içi	241,681	271	,892		
	Toplam	247,358	273			
Firmamızda hedef pazarları analiz etmeye ve müşteriihtiyaçlarını belirlemye yönelik faaliyetlerden sıkça yararlanılmaktadır	Gruplar arası	3,679	2	1,840	1,732	,179
	Grup içi	290,013	273	1,062		
	Toplam	293,692	275			
Firmamız çalışanlarının farklı işleri yapabilme yetenekleri çok yüksektir.	Gruplar arası	24,834	2	12,417	9,256	,000
	Grup içi	372,917	278	1,341		
	Toplam	397,751	280			
Firmamız, yeni fikirlerin oluşması için çokuygun bir ortam oluşturur. Her türlü soruna çalışanların önerileriyle katılmaları özellikle istenir. Sürekli iyileştirme çabaları teşvik ve taktir edilir.	Gruplar arası	7,403	2	3,702	5,572	,004
	Grup içi	183,371	276	,664		
	Toplam	190,774	278			

HMYS'nin Başarısını etk. Fak.		Kareler Toplamı	Serb. Der.	Kareler Ort.	F	P
Firmamızda yararlı olacağı düşünülen yeni önerilere üst yönetimce sahip çıkılır ve desteklenir.	Gruplar arası	22,875	2	11,438	18,737	,000
	Grup içi	169,694	278	,610		
	Toplam	192,569	280			
Firmamızda,Hedef maliyet yönetimine ilişkin teorik bilgilenme yeterlidir.	Gruplar arası	3,163	2	1,582	1,220	,297
	Grup içi	356,538	275	1,297		
	Toplam	359,701	277			

Yeni sınıflandırma kapsamında uygulanabilirlik düzeyi farklı üç gurubun her bir HMYS faktörüne ilişkin algılama farklılıklarının anlamlı olup olmadığına ilişkin Anova analizi sonuçları tablo 7.68'de görülmektedir.

Tablo7.68'in gözleminden çıkarılabilecek ilk sonuç, her bir uygulanabilirlik düzeyinde kimi HMYS faktörleri için algılama farklılıklarının anlamlı olduğu [P değerleri % 5'ten küçük olanlar] kimi HMYS faktörleri içinde anlamlı olmadığıdır [P değerleri % 5'ten büyük olanlar]. Buna göre, söz konusu 3 uygulanabilirlik düzeyi itibarıyla,

•Pazara rakiplerden daha hızlı ürün sunmanın önemliliği [P= ,763], firma departmanları arasında sonuca yönelik işbirliği tesis ve sürdürme imkanının yüksekliği [P= ,043], hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik faaliyetlerden [Pazar Araştırmaları] sıkça yararlanıldığı [P= ,179], ürünlerin diğer firmalardan temin edilecek kısımlarını temin edecek firmaların sayıca çokluğu [P= ,287], değer zincirinin üyeleri arasında işbirliği imkanının yüksekliği [P = ,689], sektörde müşteri sadakatinin düzeyi [P= ,015], müşterilerin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirebilme kolaylığı [P= ,391] ve ürün çeşitliliği konusundaki [P = ,502] algılama farklılıkları istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bir başka ifadeyle, bu üç uygulanabilirlik düzeyinde söz konusu faktörlere ilişkin algılamalar bir birine benzerdir. Algılamaların bir birine benzer olduğu faktörler, çoğunlukla, HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerinde olumsuz etkide bulunan faktörlerden oluşmaktadır.

•Yukarıda sayılmayan diğer HMYS faktörleri için tek yönlü varyans analizi sonuçları, P değerlerinin 0.05'ten küçük olduklarını gösterdiği için, her bir uygulanabilirlik düzeyindeki algılama farklılıkları anlamlıdır. Bir diğer ifadeyle, üç uygulanabilirlik düzeyinde HMYS'ni oluşturan söz konusu faktörlerin algılanmaları arasında benzerlik yoktur ve farklılıklar anlamlıdır. Algılamalar hedef değere yöneldikçe, sistemin uygulanabilirlik düzeyi artmaktadır.

7.13. 2. Ölçeğin Güvenilirlik Analizi

Araştırma için hazırlanan ölçeğin güvenilirliği faktör analizi yöntemi kullanılarak ölçülmüştür. Faktör Analizi, birbiriyle ilişkili veri yapılarını birbirinden bağımsız ve daha az sayıda yeni veri yapılarına dönüştürmek, bir oluşumu, nedeni açıkladıkları varsayılan değişkenleri gruplamak suretiyle ortak faktörleri ortaya koymak, bir oluşumu etkileyen değişkenleri gruplamak, majör ve minör faktörleri tanımlamak amacıyla başvurulan bir yöntemdir. Faktör Analizi değişkenleri gruplamak suretiyle ortak faktörler tanımlama özelliğine sahiptir. İki temel amacı vardır: Değişken sayısını azaltmak ve değişkenler arasındaki ilişkilerden yararlanarak bazı yeni yapılar ortaya çıkarmaktır. İkinci amaç, değişkenleri sınıflayarak tek bir faktör adı altında birleştirmek ve yeni açıklayıcı ortak faktör yapıları oluşturmaktır. [Özdamar, 1999b:233-234]. Ölçeğin güvenilirliğine ilişkin Cronbach alfa değeri tablo 7.69'da sunulmaktadır.

Tablo 7.69: Ölçeğe İlişkin Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Faktörler	Düzeltilmiş Madde-Toplam Korelasyon	Madde Çıkarıldığında Alfa Değeri	Cronbach Alfa Değeri
Rekabet			0.57
01	0.35	0.69	
02	0.11	0.71	
03	0.46	0.67	
04	0.23	0.70	
05	0.39	0.68	
06	0.40	0.68	
Müşteri			0.51
11	0.48	0.67	
12	0.33	0.69	
13	0.29	0.69	
14	0.09	0.72	
15	0.07	0.71	
Firma			0.61
22	0.33	0.69	
23	0.28	0.69	
24	0.18	0.70	
25	0.23	0.70	
26	0.26	0.70	
27	0.11	0.71	
28	0.25	0.70	
29	0.42	0.68	
30	0.28	0.69	
Ölçek Cronbach Alfa Değeri=0.71			

Tablo 7.69'da görüleceği gibi, ölçeğe ilişkin güvenilirlik katsayısı 0.71 olarak hesaplanmıştır. Söz konuu değer araştırma ölçeğinin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir [çıkmıştır [Özdamar, 1999a:513]. Hesaplanan bu değerin 0.70'in üzerinde olması, ölçekte genel olarak sorular arası içsel tutarlılığın varlığına işaret etmektedir. toplam 10 sorunun çıkarılması, bu aşamada betimleyici faktör analizinin yapılmasına olanak vermemektedir. Dolayısıyla, betimleyici faktör analizi uygulamadan gruplanan faktörlere ilişkin Cronbach Alfa değerleri dikkate alındığında, yeterli oluğu görülmektedir. Tablo 7.69'da yer alan üç faktöre ilişkin faktörler arası koreleyon analiz sonuçları tablo 7.70'de sunulmaktadır.

Tablo 7.70: Faktörler Arası Korelasyon Analizi Sonuçları

	Rekabet	Müşteri	Firma
Rekabet	1.00		
Müşteri	0.38*	1.00	
Firma	0.34*	0.12	1.00

*0.01 anlamlılık düzeyinde-iki uçlu test

Faktörler arası ilişki düzeyinin incelemesi için Pearson product-moment korelasyon analizi kullanılmıştır. Tablo 7.70'den görüleceği üzere, rekabet ve müşteri, rekabet ve firma arasında 0.01 anlamlılık düzeyinde ilişki bulunurken, müşteri ve firma arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır.

SONUÇ

Tüketicilerin-satın alma tercihleri konusunda- aktif konuma geçmeleri; firmalar arası rekabetin yoğunlaşması, ürün ömürlerinin kısalması, otomasyon ve teknolojik yeniliklerin hızlanması, ürün karmaşıklığının [Complexity] artması, yalın üretim [Lean Production] biçimine yöneliş, rekabet stratejilerinde değişim zorunluluğu ve ilk giriş avantajlarının [First Mover Advantage] giderek ortadan kalkması gibi bazı dönüşümler; doğal olarak,maliyet yönetimi [Cost Management] anlayış ve uygulamalarında da dönüşüm gerektirmekte; maliyet yönetim sistemleri, klasik ya da geleneksel muhasebe uygulamalarından stratejik maliyet yönetimine [Strategic Cost Management] doğru bir dönüşüm geçirmektedir.

Hedef maliyet yönetim sistemi [HMYS] [Target Costing]; ürün–rakip–teknoloji boyutlarıyla pazarı dikkatle inceleyen, tüketicilerin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını belirlemeye odaklanan, mamullerin-henüz piyasaya sürülmeden-satış miktarını, satış fiyatını ve bu satıştan beklenen kâr miktarını belirleyen, ürünlerin; hedef satış fiyatından hesaplanan kâr tutarının çıkarılması suretiyle bulunan müsaade edilir maliyete [Allowable Cost] üretilmesini teminen esas olarak ürün tasarım aşamasına odaklanan, hesaplanan mamul maliyetlerini mamul fonksiyonları ve parçaları arasında dağıtarak firmanın karşılaştığı rekabetçi baskıyı tedarikçi firmalara da dağıtan, gerek firma içi fonksiyonel departmanlar gerekse firma değer zincirinin [Value Chain] üyeleri arasında sonuca odaklı işbirliği ve dayanışmayı zorunlu gören ilkeleriyle; yukarıda belirttiğimiz değişimlerin stratejik maliyet yönetiminden beklediği niteliklere sahip olduğu değerlendirilmekte ve başarılı uygulamalarının; işletmelerde pazar payı, kâr ve verimlilik üzerinde ciddi, olumlu katkılarda bulunduğu belirtilmektedir

Hazır giyim sektörü, hem ülkemiz ihracat gelirlerinde %37'lik bir paya sahip olarak hem de olusturduğu istihdam imkanları bakımından, ülke ekonomisinde çok önemli bir yer tutmaktadır. İhracatının çok büyük bir kısmını ABD ve AB ülkelerine gerçekleştirmesinden dolayı-kotalar ve diğer firma rekabeti nedenleriyle- zaten sıkıntı içinde bulunan hazır giyim sektörü; 1994 yılında milli parasını [Yuan] %55 oranında devalue eden Çin ve 1997- Temmuz ayından itibaren diğer Güney Doğu Asya ülkelerinde başlayan ekonomik kriz çerçevesinde [Malezya, Tayland, Tayvan,

Endonezya, Kore, Singapur] milli paraların ortalama %40 oranında devalue edilmesi sonucu, sektörün 1988 yılının ikinci yarısından itibaren ciddi ihracat tıkanıklıkları yaşayacağı, söz konusu ülkeler lehine kaybedilen rekabet avantajları çerçevesinde, bazı dış pazarların kaybedileceği değerlendirilmektedir

Türkiye'de HMY sisteminin uygulanıp uygulanmadığını bilmiyoruz. Ancak, sistemin özellikleri ve hazır giyim sektörünün-yukarıda açıklanan- durumu birlikte değerlendirildiğinde, hazır giyim sektörümüzün HMY sistemi için potansiyel bir uygulama alanı oluşturabileceğini düşünüyoruz. Bu düşüncemizi destekleyen bir diğer husus, sektörde özgün tasarım çalışmalarının oldukça yoğun oluşudur. Acaba hazır giyim sektöründe HMY sistemi uygulanabilir mi? *"Hedef Maliyet Yönetimi Sisteminin Hazır Giyim Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma"* adını verdiğimiz bu çalışmanın amacı; uygulamaların başarı derecesi bakımından, HMY sisteminin Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirlik düzeyini tespit etmek, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile firma ölçeği, firmanın faaliyet alanı, firma çalışanlarının sayısı, firmaların ihracat miktarları, firmaların ihracat yaptıkları ülke, firmaların bulundukları coğrafi bölge vb. ilişkileri incelemek ve nihayet; her firma yada sektörün-HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi açısından-kendini değerlendirebileceği bir "Değerlendirme Formu" sunmaktır.

Hazır giyim sektöründe üretilen ürünler göz önünde bulundurulduğunda, sektörün geniş bir faaliyet alanına sahip olduğu görülmektedir. Ulaşılabilirlik, veri toplama güçlüğü, zaman ve finansal kısıtlar nedeniyle, araştırmamızda; iç çamaşırı ve trikotaj ürünleri üreten firmalarla, kravat, çorap, düğme, kemer, vb. giyim aksesuarları üreten firmaları araştırmamızın kapsamı dışında bırakıyor; araştırmamızı; sektörde tek ceket, tek pantolon, takım elbise, gömlek, spor giyim, pardösü ve palto gibi hazır dış giyim ürünleri üreten firmalarla sınırlandırıyoruz.

Araştırma evrenimiz; belirtilen sınırlamalar dışında kalan ve İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatça Birlikleri'ne [İTKİB] kayıtlı hazır giyim firmalarından oluşmaktadır. İTKİB'in veb sitesinde [www.itkib.org.tr] 23 Haziran 2000 tarihli kayıtlara göre-belirtilen özellikte-650 firma bulunmaktadır. Öncelikle bu firmalar bulundukları illere göre kademelendirilmiş; daha sonra, söz konusu firmalar içinden,

ana kütle içindeki dağılımlarına uygun olarak, tesadüfi örneklem yöntemine göre 450 firma belirlenmiştir. Örneklem, araştırma evreninin [450:650] %69'unu temsil etmektedir.

HMY sistemini Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirlik düzeyini ve bu düzey ile çeşitli firma değişkenleri arasındaki ilişkileri tespite çalıştığımız bu araştırmada izleyeceğimiz yöntem ve kullandığımız verilerin kaynakları ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılabilir:

Hedef maliyet yönetim sistemi [Target Costing] bir sonuçtur. İşletmenin içinde bulunduğu rekabet çevresine, üretilen mamule, sektöre, müşteriye ve işletmenin kendisine ilişkin koşulların ortaya çıkardığı bir sonuç. Araştırmamız çerçevesinde, HMY sistemini oluşturan koşulları, HMYS'nin başarısını etkileyen faktörler olarak nitelendiriyoruz. HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve bu faktörler açısından sektördeki fiili durumun tespiti, araştırmamızın alt problem alanlarını oluşturmaktadır. Bu faktörlerle ilgili verilerin kaynağı, HMY literatürüdür. HMY literatürü taranmak suretiyle söz konusu faktörler belirlenmiş ve "Değerlendirme Formu" adı altında bir araya getirilmiştir.

Bir sektör ya da bir firma da HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi demek; bu sektör ya da firma da HMYS'nin hangi ölçüde başarılı olarak uygulanabileceğinin belirlenmesi demektir. Değerlendirme formu ile sunulan ideal durumun, fiili durumla karşılaştırılması sonucunda elde edilir. Fiili durum, değerlendirme formunda sunulan faktörler açısından firma ya da sektörün kendini değerlendirmesi suretiyle elde edilir. Araştırmamız kapsamında bu tespit; HMY sistemini oluşturan ve değerlendirme formunda sunulan her bir faktör anket soruları haline getirilerek, örneklemi oluşturan firmaların, kendilerini, 5'li likert ölçeğine göre değerlendirmesi sonucunda gerçekleştirilmiştir.

Anket; firma bilgileri ve Firmanın faaliyet çerçevesine ilişkin bilgiler olmak üzere iki bölümden oluşmakta ve toplam 44 soru ihtiva etmektedir. HMY sistemini oluşturan faktörler; ankette, firmanın faaliyet çerçevesine ilişkin bilgiler bölümünde yer almakta ve her bir HMY faktörü açısından firmanın fiili durumu; "Kesinlikle

Katılmıyorum", "Katılmıyorum", "Kararsızım", "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" seçenekleri ile ölçülmektedir. HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi bakımından; "Kesinlikle Katılmıyorum" "Kesinlikle Uygulanmaz", "Katılmıyorum" "Uygulanmaz", "Kararsızım" "Uygulanabilir", "Katılıyorum" "Uygulanır" "Kesinlikle Katılıyorum" "Kesinlikle Uygulanır" ile eşleştirilmekte ya da temsil edilmektedir.

"Kesinlikle Katılmıyorum"un rakamsal karşılığı 1, "Katılmıyorum"un ki 2, "Kararsızım"ın ki 3, "Katılıyorum" un ki 4, ve "Kesinlikle Katılıyorum" un ki 5 tir. Bu yüzden , her bir HMY faktörü açısından yapılan değerlendirmelerin rakamsal karşılığı 1'e yaklaştıkça-HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi bakımından- "Kesinlikle Uygulanmaz" lığı , 5'e yaklaştıkça da "Kesinlikle Uygulanır" lığı ifade eder. HMY sisteminin Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirlik düzeyi; HMY faktörlerine ilişkin sektör değerlendirmelerinin ortalamasıdır. Benzer şekilde, ortalama 1'e yaklaştıkça "Kesinlikle Uygulanmaz" lığı, 5'e yaklaştıkça da "Kesinlikle Uygulanır" lığı temsil etmektedir.

Daha önce, HMY sistemini oluşturan her bir faktör bakımından hazır giyim sektörünün deki fiili duruma ilişkin verilerin anket yöntemiyle elde edildiğini belirtmiştik. Anket uygulamaları anketörler yardımıyla gerçekleştirilmiştir. Anketörler, Erciyes üniversitesinin Yozgat kampusünde bulunan 41 ön lisans ve lisans öğrencisinden oluşmuştur. Anket uygulamasına başlanmadan önce, 2 ders saati süren bir eğitim çalışması yapılmıştır. Anketlerin yanıtlanması işlemi hem yükseköğrenim öğrencileri hem de Yozgat Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı 30 kişilik bir işadamı gurubu üzerinde denenmiş; anlayış farklılıklarına yol açan bazı sorular-anlayış farklılıklarını giderecek şekilde-yeniden düzenlenmiştir.

Anket uygulamaları 1 Aralık 2000 ve 18 Şubat 2001 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede örneklemi oluşturan 465 firmaya gidilmiş; bir kısım anketler firma yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek cevaplandırılmış, diğer kısmı ise –yönetici yerinde olmadığından- firmaya bırakılmış ve bir kaç gün sonra tekrar alınmıştır. Anket uygulamaları sürdürülürken, işi terk etme, adres değiştirme, iş değiştirme ve belirtilen adreste bulunmama gibi başlıklarda sınıflandırabileceğimiz

nedenlerle 45 firmaya ulaşılamamış; bu firmalar yerine en yakın yerdeki benzer firmalar ikame edilmiştir. 465 firmanın 310'un da ankete katılma kabul edilmiş; kalan 155'in de ise zamanları olmadığı veya ilgilenmedikleri gerekçesiyle reddedilmiştir. Anketlerin 310 adedi cevaplandırılarak geri dönmüştür. Verilerinin sıhhatinden kuşkulanılan 20 anket analiz dışında tutulmuştur. Analize katılan anket sayısı 290, anketlerin geri dönüş oranı ise [290:465] % 62'dir. Anketlerin geri dönüş oranı, analiz sonuçlarından sektörün tümü için genellemeler yapılabileceğini göstermektedir.

Anket verilerinin analizi SPSS For Windows 9.0 paket istatistik programında yapılmıştır. Kullanılan istatistik yöntemler Descriptive ve Inferential yöntemlerdir. Araştırma hipotezlerinin testinde tek yönlü varyans analizi [ANOVA] yöntemi; değişkenler arasındaki ilişkinin yönü ve derecesinin belirlenmesi için de Welner-Duncan test yöntemi kullanılmıştır. Bazı durumlarda daha anlamlı analiz yapabilmek için yeniden kodlama işlemlerine başvurulmuştur.

Araştırmamızı sürdürürken kabul ettiğimiz varsayımlar aşağıdaki maddeler halinde belirtilmiştir.

1- HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlerin sonuç, yani HMY sistemi üzerindeki etkisi ya da bir başka ifadeyle sistemi oluşturmaya yönelik belirleyicilikleri farklı düzeyde olabilir. Belirli katsayılar ya da puanlar oluşturmak suretiyle HMY sistemini oluşturan faktörlerin sonuç üzerindeki ağırlıklarını belirleyemiyoruz. Bu yüzden , araştırmamız çerçevesinde, HMY sistemini oluşturan her bir faktörün sonuç üzerinde eşit etkide bulunduğunu, sonuç üzerindeki belirleyiciliklerinin eşit olduğunu varsayıyoruz.

2- Her ne kadar, ön denemeler yapılarak, gerek anketörler in gerekse cevaplayıcıların olası yanlış anlamaları giderilmişse de, yine de , anket uygulamaları süresince bir kısım sorular yanlış anlaşılmış olabilir. Araştırmamız kapsamında, bu tür yanlış anlamaların sonuç üzerindeki etkilerinin önemsiz düzeyde kalacağını, araştırma sonuçlarını değiştirmeyeceğini varsayıyoruz.

"Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Türk Hazır Giyim Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma" isimli çalışmamızın dayandığı hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 1: Türk hazır giyim sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi, "Kesinlikle Uygulanmaz" düzeydedir. [HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi; "Kesinlikle Uygulanmaz", "Uygulanmaz", "Uygulanabilir", "Uygulanır" ve "Kesinlikle Uygulanır" dan oluşan 5'li bir ölçmeye tabi tutulmaktadır]

Hipotez 2: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile işletmelerin türü arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 3: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının faaliyet konuları arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 4: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının çalışan sayıları arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 5: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ölçekleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 6: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının faaliyet süreleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 7: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının bulundukları coğrafi bölge arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 8 : Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ihracat miktarları arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 9: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ihracat yaptıkları ülke gurupları arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 10: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ürün-marka ilişkileri arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 11: Hazır giyim sektöründe, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının HMY düşünceleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 12: HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi 1,2, ve 3 düzeyinde olan firmalar 3 ve "Uygulanmaz" olarak, 4 olanlar 4 ve "Uygulanabilir" olarak ve 5 olanlar 5 ve "Uygulanır" olarak yeniden kodlandığında, sektörde potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansı bakınından bu üç uygulanabilirlik düzeyinde gurupların HMYS'nin başarısını etkileyen faktörlere yönelik algılamaları arasında anlamlı farklar vardır.

Araştırmamıza atfedilebilecek önemlilik alanları aşağıdaki paragraflar halinde özetlenebilir.

Hedef maliyet yönetim sistemi [Target Costing] ile ilgili literatür incelendiğinde, yoğun olarak gelişmiş ülkelerde uygulanan ve yine bir gelişmiş ülke [Japonya] tarafından ortaya atılan bu maliyet yönetim tekniği ile ilgili araştırmaların, doğal olarak, sistemin tanıtılmasına, işleyişine ilişkin uygulama örneklerine, uygulamalarının sonuçlarına vb. gibi alanlarda yoğunlaştığı görülmektedir. Ancak, gelişmekte olan ülkelerde bu sistemin uygulanıp uygulanamayacağı, uygulamanın gerektirdiği koşullar, uygulamak isteyen ancak uygulamadan önce kendilerini durumunu değerlendirmek isteyen firmaların ne yapmaları gerektiği konularında teorik boşluklar bulunmaktadır. Çünkü her teknoloji ya da teknik, yalnızca içerisinden çıktığı kültür ortamlarında optimum sonuçlar verir. Araştırmamız, öncelikle, bu teorik boşlukları doldurmaya çalışması bakımından önemlidir.

İçerisinde bulunduğumuz iletişim imkanları değerlendirildiğinde, hiç bir ulusun bir başka ulusun gerçekleştirdiği yeniliklere kayıtsız kalması düşünülemez. Bu çerçevede, özellikle gelişmiş ulusların ortaya attığı-gerek teknoloji gerekse yönetim alanındaki-yeniliklerin gelişmişlik düzeyi daha aşağıda olan uluslarca da kullanılması kaçınılmaz gözükmektedir. Ancak, azgelişmiş ülkelerdeki söz konusu yenilikler ile ilgili uygulamaların beklenilen sonuçlar doğurmadığı ve kaynak israfına yol açtığına ilişkin yüzlerce örnek gösterilebilir. Bu konuda oldukça zengin örneklerini görebileceğimiz ülkemizden iki örnek hatırlatmakta yarar vardır. Örneklerden birincisi Toplam Kalite Yönetimi [Total Quality Management] ile ilgilidir. Herhangi bir somut veri olmamasına rağmen, Türkiye'de Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarının başarısız olduğu bilinmektedir. İkinci örnek bilgisayar kullanımı ile ilişkilidir. Türkiye'de optimum bilgisayar kullanımının olmadığı, bilgisayarların, çoğunlukla daktilografi maksatlı kullanıldığı ve bu yüzden çok büyük kaynak kayıpları söz konusu olduğu belirtilmektedir.

Araştırmamız; bir sektör ya da işletmenin, HMY sistemini uygulamaya başlamadan önce, kendi konumunu değerlendirmeye imkan sağlayacak bir ***"Değerlendirme Formu"*** sunması bakımından da önemlidir. Bu sayede firmalar, sistemi uygulamaya teşebbüs etmeden önce, kendilerini değerlendirebilir, olası olumsuzlukları tespit edip düzelttikten sonra uygulamayı başlatarak olası kaynak kayıplarını önleyebilirler.

Gözlemlerimize göre, ülkemizde gelişmiş ülke kaynaklı yeniliklerin alınıp uygulanmasında çok aceleci davranılmaktadır. Doğal olarak ta uygulama sonuçları, çoğunlukla, hüsranla sonuçlanmaktadır. Uygulamada acelecilik kaynak kayıplarıyla sonuçlanmaktadır. Ancak bu durum olgunun bir boyutudur. Diğer boyutuyla bu olgu- sürekli başarısız uygulamaları görüldüğü için- yeniliklere karşı bir önyargı da doğurmaktadır. Bu önyargı ile kişi ya da kurumlar yenilikleri hiç irdelemeden reddetmektedirler. Olgu bu boyutuyla, bizi, potansiyel gelir kayıplarına maruz bırakmaktadır. Araştırmamız; yeni bir maliyet yönetim tekniğinin oluşum koşullarını belirleyip, bu koşullar açısından hazır giyim sektörümüzün durumunu ortaya koyarak yeniliklere karşı alternatif bir yaklaşım örneği sergilemesi bakımından da önemlidir.

"Hedef Maliyet Yönetimi Sisteminin Türk Hazır Giyim Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma" adını verdiğimiz araştırmamızın sonuçları aşağıdaki paragraflar halinde belirtilebilir.

Başta hedef maliyet yönetim sistemi olmak üzere, diğer çağdaş maliyet yönetim sistemlerini oluşturan çerçeve, kıran kırana [Confrontational] rekabet ortamıdır. Kıran kırana rekabet ortamı yalın üretim biçiminin bir sonucu olup; kitle üretim [Mass Production] biçiminin doğal sonucu olan geleneksel rekabet biçiminden farklıdır. ***Farklılaştırma*** ve ***Maliyet Liderliği*** stratejilerine dayanan, mal ve hizmetlere dayalı olarak sürdürülebilir rekabet avantajı sahibi olunabileceğini kabul eden geleneksel rekabet biçimi; ancak, ürün yaşam alanlarının geniş olması halinde uygulanma şansı bulmaktadır. Firmaların -teknolojik olarak- her geçen gün birbirlerine benzeştiği, ilk giriş avantajlarının-giderek- ortadan kalktığı yalın üretim ortamlarında, ürün yaşam alanları son derece daralmakta, mal ve hizmetlere dayalı sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmek mümkün olamamaktadır. Yeni rekabet ortamlarında uygulanacak rekabet stratejisi kıran kırana rekabet stratejisidir. Bu rekabet biçiminde avantajlar sürekli değil geçicidir. Bu rekabet ortamında bir ürünün başarısı; fonksiyonlar, kalite ve fiyat'tan oluşan yaşamsal üçlü [Survival Triplet] karakterlerinin ürün yaşam alanının içinde bulunmasına bağlıdır. Yaşamsal üçlü karakterlerinin biri itibarıyla ürün yaşam alanının dışına çıkılması, diğer karakterler bakımından ürün yaşam alanının içinde bulunulmasını anlamsızlaştırmaktadır. Yeni rekabet ortamları, yaşamsal üçlü karakterlerinin eşzamanlı olarak yönetilmesinin zorunlu olduğu rekabet ortamlarıdır. Kıran kırana rekabet ortamları, maliyetlerin stratejik olarak yönetiminin zorunlu olduğu, bu itibarla da, maliyet yönetiminin-işletmelerde- işletmenin tüm fonksiyonel departmanlarını bir birine bağlayan ortak bir maliyet dili oluşturmasının gerektiği rekabet ortamlarıdır.

Üç aşamadan oluşan hedef maliyet yönetimi sürecinin birinci aşaması pazar güdümlü hedef maliyet yönetimi [Market-Driven Target Costing] olarak adlandırılır. Pazar güdümlü hedef maliyet yönetimi süreci; pazar koşullarının analizi ile başlar. Amaç; yeni ürünün tasarımı yapılmadan önce, satış fiyatının ne olacağını belirlemektir. Bu süreçte firma, yeni ürünün kalite ve fonksiyonellik özelliklerini

belirlemek ve hedef fiyatından satıldığında, ürünün kârlı olacağını göstermek durumundadır.

Yeni ürünün hedef kâr marjını belirlemek için esas alınan referanslardan biri, benzer ürünlerden kazanılan kâr marjlarıdır. Her şey benzerse, söz konusu kâr marjı yeni ürünün hedef maliyetini belirlemek için kullanılır. Ancak, rekabetçi ürünlerin nispi güçlülükleri hedef kâr marjının değiştirilmesini gerektirebilmektedir. Yeni ürünün hedef kâr marjı belirlenirken, ürünün yaşam boyu maliyetleri [Life-Cycle Cost] göz önünde bulundurulmak zorundadır. Uygun satış fiyatı, fonksiyonellik ve kalite hedefleri belirlendikten sonra, hedef satış fiyatından hedef kâr marjı çıkarılmak suretiyle yeni ürünün müsaade edilir maliyeti [Allowable Cost] hesaplanır.

Yeni ürünün müsaade edilir maliyeti hesaplandıktan sonra, sistemin ikinci aması olan ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi [Product Level Target Costing] süreçleri başlar. Hesaplanan müsaade edilir maliyet, firma tasarımcılarının ve firma tedarikçilerinin maliyet indirim imkanlarını hesaba katmamaktadır. Yeni ürünün müsaade edilir maliyeti ***ulaşılamaz*** olarak değerlendirildiğinde, daha yüksek bir hedef maliyet belirlenir. Söz konusu bu hedef maliyet, yeni ürünün mevcut maliyetinden [Current Cost] ***maliyet indirim hedefi*** [Cost Reduction Objective] çıkarılarak hesaplanır. Mevcut maliyet; yeni ürünün bu günkü koşullarda üretilmesi halinde ulaşması planlanan maliyettir. Maliyet indirim hedefi; tasarımcıların kayda değer bir çaba ve yaratıcılıkları sayesinde ulaşacakları bir tutar olarak belirlenmek durumundadır. Hedef maliyet ile müsaade edilir maliyet arasındaki farka, ***stratejik maliyet indirim hedefi*** [Strategic Cost Reduction Challenge] denir. Söz konusu tutar, firmanın-uzun dönemde- üründen beklediği kâr miktarının elde edilemeyen tutarını yansıtır.

HMYS'nin etkinliği, maliyetleri ürün tasarım aşamasında azaltmak için yoğun bir disiplin oluşturmasına ve sürdürmesine bağlıdır. Sistemde-söz konusu disiplin- *tasarım takımının maliyet indirim çabaları sürekli izlenmek ve hedef maliyet kesinlikle aşılamaz genel kuralı* uygulanmak suretiyle gerçekleştirilir. Ürünün bir yerinde hedef maliyetler arttığında, aynı miktarda bir başka yerde azaltılmak, hedef maliyetlerini aşan maliyetlerle ürün üretilmesine izin vermemek, hedef maliyete

ulaşıldığı garantilendiğinde üretimi başlatmak; genel kuralın uygulanmasını temin eden ilkelerdendir. Stratejik önemlilik durumlarında, genel kuralın ihlal edilmesine izin verilebilmektedir. Ürün düzeyinde hedef maliyet belirlendikten sonra, tasarımcılar-hedef maliyetlerine-ürünü üretmenin yollarını aramak durumundadırlar.

Ürün hedef maliyetinin ürün fonksiyon ve parçaları arasında dağıtıldığı aşama; hedef maliyet yönetim süreçlerinin son aşamasını oluşturur. Ürün parçaları düzeyinde hedef maliyetlerin ve parçalar itibarıyla maliyet indirim hedefinin belirlendiği bu aşamadaki işlemler çok fonksiyonlu tasarım takımı tarafından gerçekleştirilir. Her bir ürün parçasında ne kadar maliyet indiriminin yapılacağına, tecrübeler ve rekabetçi baskılar göz önünde tutularak karar verilir. Parça düzeyinde hedef maliyetlerin toplamı, ürün hedef maliyetine eşit olmak durumundadır. Aksi takdirde-eşitlik sağlanıncaya kadar-tasarım çabalarına devam edilir. Ürünün önemli fonksiyonlarına daha fazla, ikincil fonksiyonlarına nispeten daha az maliyet dağıtımı yapmak, ürün düzeyinde hedef maliyet yönetimi süreçlerinde sürekli olarak göz önünde bulundurulan bir hususdur. Parça hedef maliyetleri, tedarikçi firmaların satış fiyatlarını oluşturur. Böylece, sistem rekabetçi baskıyı firmanın ilişkili olduğu tedarikçilere de aktarmış olur.

Hedef maliyet yönetim süreçlerinin ikinci ve üçüncü aşamalarında-belirlenen hedef maliyet tutarına ulaşmak ve hedef maliyetine ürün üretimini garantilemek maksadıyla çeşitli teknikler kullanılmak durumundadır. Değer mühendisliği [Value Engineering], Kalite Fonksiyon Uyumlaştırma [Quality Function Deployment], Fonksiyon Maliyet Analizi [Function-Cost Analysis] ve Maliyet Tabloları [Cost Tables] bu amaçlarla kullanılan teknikler arasındadır.

Hedef maliyet yönetim sistemi, bu sistemin başarısını etkileyen, dolayısıyla bu sistemi oluşturup sürdürülebilirliğine olanak sağlayan koşulların bir sonucudur. Rekabetin yoğun olduğu, yeni ürün sunmanın gerektiği, ürün fiyatlarının zamanla düştüğü ve müşterilerce belirlendiği, kaliteyi düşük maliyette sunmanın zorunlu olduğu ***rekabetçi çevre koşulları;***

Zevk anlayışlarının hızlı değiştiği, benzer ürünler arasındaki farkı tespit edebilen, yeni ürünlerin özelliklerini fark edip belirtebilen, satın alma tercihlerini başka ürünlere kolayca yönlendirebilen, ürünlere sadakat göstermeyen ***müşteri koşulları***;

Giriş engelleri ile korunmayan, benzer ürün üretenlerin çok olduğu, müşteri-firma-tedarikçi arasında işbirliğinin esas olduğu, tedarikçi firma sayısının çok olduğu ***sektör koşulları***;

Ömrü kısa, yapısı kompleks, sayısı çok, direkt maliyetlerin ağırlıklı, üretim öncesi maliyetlerinin fazla, tasarım süreçlerinin kısa, fiyatlarının zamanla düşme eğilimi içinde olduğu ***ürün koşulları;***

Teknolojinin pahalı olduğu ve hızla değiştiği, tedarikçi firmalar üzerinde fiyat belirleme gücü olan, departmanları arasında işbirliği tesis edip sürdürebilen, hedef pazarları analiz edebilen, çalışanlarını birden fazla işte görevlendirebilen, sürekli iyileştirme kültürünün hakim olduğu, üst yönetim desteği sorun olmayan, hedef maliyet yönetimi konusunda yeterli bilgilenmenin bulunduğu ***Firma koşulları;*** hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörlerdir. Bunlar bir değerlendirme formu adı altında birleştirilebilir. Hedef maliyet yönetimi sisteminin bir sektör ya da firmada uygulanabilirlik düzeyi demek; sistemin bu firma ya da sektörde ne derece başarılı uygulanabileceğinin belirlenmesi demektir. Bu sektör ya da firmaya özgü koşulların sistemin başarısını etkileyen faktörlere uygunluğu ile belirlenir.

Belirtilen yöntem, kapsam ve varsayımlar çerçevesinde, hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründe uygulanabilirlik düzeyi araştırılmıştır. Buna göre;

1- "Kesinlikle Uygulanmaz", "Uygulanmaz", "Uygulanabilir", "Uygulanır" ve "Kesinlikle Uygulanır" dan oluşan 5'li bir ölçme sonuncunda, hedef maliyet yönetimi sisteminin [Target Costing] Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik

düzeyi *"Uygulanır"* dır. Hedef maliyet yönetim sistemini oluşturan ya da başarısını etkileyan tüm faktörler itibarıyla sektör ortalaması 3.57'dir.

2- Genel ortalamanın [3.57] altında ve üzerinde olmaları nedeniyle, hedef maliyet yönetim sistemini oluşturan bir kısım faktörler-sistemin uygulanabilirlik düzeyine-olumlu, bir kısım faktörler de olumsuz etkisi vardır. Amaç-hedef maliyet yönetimi sistemini oluşturan tüm faktörler itibarıyla- ortalamanın 5 olması olduğundan, ***tüm faktörler itibarıyla genel bir iyileştirme gereği açıktır.***

3- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile işletme türü arasındaki ilişki anlamlıdır [P=,000]. ***Sistemin en yüksek uygulanabilirlik düzeyine sahip olduğu işletme türü, limitet şirketlerdir.*** Bunu-sırasıyla-anonim şirketler ve diğer başlığında sınıflandırılan diğer işletme çeşitleri izlemektedir.

4- Hedef maliyet yönetimi sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile işletmelerin faaliyet konuları arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,001]. ***Sistemin en yüksek uygulanabilirlik düzeyine sahip olduğu faaliyet alanları-sırasıyla-diğer ve çocuk giyim alt sektörleridir.*** Sırasıyla, bayan giyim, erkek giyim ve spor giyim alt sektörleri-diğer ve çocuk giyim alt sektörlerine göre-uygulanabilirlik düzeyinin daha düşük olduğu alt sektörlerdir.

5- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile işletme çalışanlarının sayısı arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,000]. ***Sistemin en yüksek uygulanabilirlik düzeyine sahip olan işletmeler; sırasıyla, çalışan sayıları 51-250 ve 50'den az çalışanı olan işletmelerdir.*** Çalışan sayıları 250'den fazla olan işletmelerde sistemin uygulanabilirlik düzeyi belirtilen çalışan sayılarına sahip işletmelerden daha düşüktür.

6- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile işletme büyüklüğü [Ölçeği] arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,000]. ***Sistemin en yüksek uygulanabilirlik düzeyine sahip olan işletmeler;***

sırasıyla, orta ve küçük ölçekli işletmelerdir. Büyük işletmelerde-sistemin uygulanabilirlik düzeyi- orta ve küçük işletmelerden daha alt düzeydedir.

7- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile işletmelerin faaliyet süreleri arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,000]. ***Sistemin en yüksek uygulanabilirlik düzeyine sahip olduğu işletmeler; sırasıyla, faaliyet süreleri 5 yıldan az ve 6-20 yıl arasında olan işletmelerdir.*** Faaliyet süresi 20 yıldan fazla olan işletmelerde, sistemin uygulanabilirlik düzeyi-belirtilen işletmelere göre- daha düşük düzeydedir.

8- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının bulundukları coğrafi bölge arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,000]. ***Sistemin en yüksek uygulanabilirlik düzeyine sahip olduğu firmalar; Marmara ve Ege bölgesi dışında kalan ve diğer bölgeler olarak sınıflandırılan bölgelerde bulunmaktadır.*** Ege bölgesinde yer alan firmalar-sistemin uygulanabilirlik düzeyi bakımından-ikinci, Marmara bölgesinde yer alan firmalar ise üçüncü sırada yer almaktadır.

9- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ihracat miktarları arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,000]. Sistemin en yüksek uygulanabilirlik imkanına sahip olduğu firmalar; sırasıyla, üretimlerinin % 51-70'ni, % 70'den fazlasını ve % 10'dan azını ihraç eden firmalardır. Aksine, üretimlerinin-sırasıyla- %11-30 ve %31-50'sini ihraç eden firmalarda-sistemin uygulanabilirlik imkanı-bir önceki firmalara göre daha az görülmektedir.

10- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının ihracat yaptıkları ülkeler arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,011]. ***Sistemin en yüksek uygulanabilirlik imkanına sahip olduğu firmalar; sırasıyla, Amerika Birleşik Devletleri, Orta Doğu Ülkeleri, Rusya Federasyonu ve Avrupa Ülkelerine ihracat yapan firmalardır.*** Aksine, Balkan ve Uzak Doğu Ülkelerine ihracat yapan firmalarda-sistemin uygulanabilirlik imkanı-birinci gurupta yer alan işletmelere göre daha düşük düzeydedir.

11- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının marka ilişkileri arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,000]. ***Sistemin en yüksek uygulanabilirlik imkanına sahip olduğu firmalar; başka firmalar adına markalı ürünlerin fason üretimini yapan firmalardır.*** Bu firmaları-sırasıyla- markaları olmayan ve markasız üretim yapan firmalarla, kendilerine ait bir ürün markası olan firmalar izlemektedir.

12- Hedef maliyet yönetim sisteminin Türk konfeksiyon sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi ile sektör firmalarının hedef maliyet yönetimine yönelik düşünceleri arasındaki ilişki anlamlıdır [P= ,004]. Sistemin en yüksek uygulanabilirlik imkanına sahip olduğu firmalar, "Sistemi duyduk ve biliyoruz" diyen firmalardır. Sistemin uygulanabilirlik imkanı bakımından diğer firmalar-sırasıyla- "Biliyoruz fakat uygulamıyoruz", "İlk defa duyuyoruz", "Halen uyguluyoruz" ve "Uygulandı fakat başarılı olmadı" diyen firmalar şeklinde sıralanmaktadır.

13- Tablo 7.66 sonuçlarına göre, Türk hazır giyim sektörü firmalarının % 53. 7'sinde HMYS uygulamalarının hiçbir başarı şansı bulunmamaktadır. Sektörün % 34.3'ünün HMYS uygulamalarında kısmen başarı şansı bulunduğu görülmektedir. Potansiyel HMYS uygulamalarının başarı şansı kesin olan firmaların sektörün ancak % 12'sini oluşturduğu, tablo 7.66'nın gözleminden çıkarılabilecek bir diğer sonuçtur.

14- Türk hazır giyim sektöründe potansiyel HMYS uygulamalarının başarısını olumsuz yönde etkileyen faktörler aşağıdaki gibidir.

- Ürün fiyatlarının belirlenmesinde müşterilerin yeterince hakim durumda olmaması,
- Ürün fiyatlarında zamanla meydana gelen düşmelerin ürün özelliklerini artırarak dengelemenin yeterince yapılmaması,
- Ürünlerin dışardan temin edilecek parçalarını sağlayacak firmaların sayıca yeterince çok olmaması,
- Sektörde aynı değer zincirinin üyeleri arasında yakın işbirliği tesis ve sürdürme imkanlarının yeterince oluşmaması,
- Ürünlere gösterilen müşteri sadakatinin yeterince düşük düzeyde olmaması,



•Sektörde ürün ömürlerinin yeterince kısa olmaması,

•Ürünlerin yeterince karmaşık [Kompleks] olmaması,

•Ürün üretimi için katlanılan üretim öncesi maliyetlerin yeterince yüksek olmaması,

•Ürün maliyetleri içinde dışardan temin edilen kısım maliyetlerinin yeterince yüksek olmaması,

•Sektörde yeni ürün tasarımı için gerekli sürenin yeterince kısa olmaması,

•İş yaptırılan diğer firmalar üzerindeki fiyat belirleyiciliğinin yeterince olmaması,

•Sektör çalışanlarının farklı işleri yapabilme yeteneklerinin yeterince yüksek olmaması,

•Hedef maliyet yönetim sistemi hakkında teorik bilgi düzeyinin yeterli olmaması.

15- Pazara rakiplerden daha hızlı ürün sunmanın önemliliği [P= ,763], firma departmanları arasında sonuca yönelik işbirliği tesis ve sürdürme imkanının yüksekliği [P= , 043], hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik faaliyetlerden [Pazar Araştırmaları] sıkça yararlanıldığı [P= ,179], ürünlerin diğer firmalardan temin edilecek kısımlarını temin edecek firmaların sayıca çokluğu [P= , 287], değer zincirinin üyeleri arasında işbirliği imkanının yüksekliği [P = 689], sektörde müşteri sadakatinin düzeyi [P= ,015], müşterilerin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirebilme kolaylığı [P= ,391] ve ürün çeşitliliği konusundaki [P = ,502] algılama farklılıkları istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bir başka ifadeyle, bu üç uygulanabilirlik düzeyinde söz konusu faktörlere ilişkin algılamalar bir birine benzerdir. Algılamaların bir birine benzer olduğu faktörler, çoğunlukla, HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerinde olumsuz etkide bulunan faktörlerden oluşmaktadır.

Yukarıda sayılmayan diğer HMYS faktörleri için tek yönlü varyans analizi sonuçları, P değerlerinin 0.05'ten küçük olduklarını gösterdiği için, her bir uygulanabilirlik düzeyindeki algılama farklılıkları anlamlıdır. Bir diğer ifadeyle, üç uygulanabilirlik düzeyinde HMYS'ni oluşturan söz konusu faktörlerin algılanmaları arasında benzerlik yoktur ve farklılıklar anlamlıdır. Algılamalar hedef değere yöneldikçe, sistemin uygulanabilirlik düzeyi artmaktadır.

Araştırmamızın dolaylı olarak ortaya koyduğu sonuçlardan biri de, sistemin sektörde yeterince tanınmadığıdır. Bu çerçevede, öncelikle sistem sektöre tanıtılarak teorik altyapı eksiklikleri giderilmelidir. Tanıtım ilgili uzmanlar ve uzman meslek örgütleri işbirliği ile gerçekleştirilebilir. Araştırmamız konfeksiyon sektörünün geneline yönelik bir çalışmadır. Bu itibarla, herhangi bir işletmeye yönelik özgün koşullar ihmal edilmiş olabilir. Sistemi uygulamayı deneyecek firmalar -değerlendirme formu yardımıyla- öncelikle kendilerini değerlendirmeli; olası olumsuzlukları gösterecek olan bu değerlendirme sonucunda, muhtemel düzeltici önlemler alındıktan sonra uygulamaya fiilen başlamalıdırlar.

Esas olarak araştırmamızda kullandığımız yöntem; hedef maliyet yönetimi sistemini ortaya çıkaran koşulları belirleyip, hedef maliyet yönetimi sistemini oluşturan faktörler adı altında toplamak ve Türk konfeksiyon sektöründeki fiili durumu, söz konusu faktörlerin ideal durumu ile karşılaştırmaktır. Dolayısıyla, hedef maliyet yönetimi sistemini oluşturan faktörlerin tespiti konusundaki olası eksikliklerimizin, araştırmamızın sonuçları üzerinde birinci derecede etkili olacağının farkındayız. Ulaşabildiğimiz hedef maliyet yönetimi literatürünün bu maksatla incelenmesi sonucunda bulunan bu faktörlerin *ilerde daha da geliştirileceğini ümit ediyoruz.*

Bilindiği gibi, araştırmamız bir ***"Değerlendirme Formu"*** önermektedir. Değerlendirme formu, hedef maliyet yönetimi sistemini oluşturan faktörlerin bir arada bulunduğu bir form olup; sistemi uygulamayı düşünen firmalar için uygulamaya başlamadan önce kendilerini değerlendirme imkanı tanımaktadır. Her bir faktörün sonuç yani hedef maliyet yönetimi sistemi üzerinde farklı belirleyiciliklerinin olacağını, bu yüzden –daha etkin bir kullanım için-faktörlerin ağırlıklarının belirlenmesi düşüncesine katılıyoruz. Ancak çeşitli kısıtlar nedeniyle biz bu işlemi gerçekleştiremedik. *Daha sonraki araştırmaların bu konu üzerinde de ilgileneceğini ümit ediyoruz.*

Kapsamı gereği araştırmamız yalnızca Türk konfeksiyon sektöründe gerçekleştirilmiştir. Bu itibarla benzer bir araştırma diğer sektörler için de yapılabilir. Diğer sektörlerde de yapılabilecek bu araştırmanın –sektörel karşılaştırmalara imkan

sağlaması bakımından- ilginç sonuçları olacağını merak ediyor ve bu hususu da daha sonraki araştırmaların dikkatine sunuyoruz.

KAYNAKÇA

Anderson, S. W., Sedatole, K. [1998]. "Designing Quality into Products: The Use of Accounting Data in New Product Development", *Accounting Horizons*, September, Vol.12, No. 3, ss. 213-233.

Anonim. [1992]." The Five Deadly Sins of Japan's Expanding High Tech Syndrome", *Tokyo Business Today*, May – 1992, ss. 34 – 36.

Ansari, S. L., Bell, J.E. [1995]. *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management,* The Consortium for Advanced Manufacturing-International [CAM-I].

Artto, K. A. [1994]."Life Cycle Cost Concepts and Methodologies", *Journal of Cost Management,* fall 1994, Vol.8, Issue, 3, ss.28-33.

Bailes, J., Kleinsorge, K.I. [1992]."Cutting Waste With JIT", *Management Accounting Journal*, May, ss-28-32.

Baker, W. M.[1995]. "The Missing Element in Cost Management: Competitive Target Costing", *Industrial Management*, Vol. 37, No. 2, ss. 29-32.

Bayou, E. M., Reinstein, A. [1997]."Formula for Success: Target Costing for Cost-Plus Pricing Companies", *Journal of Cost Management*, Sept-Oct., Vol. 11, Issue 5, ss. 30-36.

Bennett, W. K. [1983]." Value Analysis: Making it Better and making it costs less", *Iron Age,* Oct. 21, s.66.

Berry, T., Ahmet, A. [1997]."The Consequences of Inter-firm Supply Chains for Management Accounting", *Management Accounting*, Vol. 75, Issue, 10, ss.74-83.

Best, M. [1990]. *The New Competition: Intuitions of Industrial Restructuring*, Cambridge: Harvard University Press.

Bhimani, A., Neike, C. [1999]."How Siemens Designed its Target Costing System to redesign its Products", *Journal of Cost Management*, July/August, ss-28-34.

Blackburn, J. D. [1991]. *Time-Based Competition*, Homewood, Ill. Business One Irwin.

Blanchard, B. S. [1978]. *Design and Manage to Life Cycle Cost*, Portland, Ore: M/A Press.

Bozdoğan, K., Desty, J.,Hoult, D., Lucas, M.[1998]. "Architectural Innovation in Product Development through Early Supplier Integration", *R and D Management*, July, Vol.28, No. 3, ss.163-167.

Brauch, J. M. [1994]."Beyond ABC: Target Costing for Profit Enhancement", *Management Accounting*, Nov., Vol.76, No. 5, ss. 45-49.

Braxton, P. J. [1999]. "Target Costing Best Practices", CAIV, LCC, TOC 1999 Joint Conference, San Antonio, November, 4.

Brinker, J. B.[1997]. *Hand book of Cost Management*, Warren Gorham Ramond.

Brown, K. A., Mitchell, T. R. [1988]. "Performance Obstacles for Direct and Indirect Labor in High Technology Manufacturing", *International Journal of Production*, Vol. 26. N.11, ss.1819-1832.

Byrne, J. A. [1993]. The Horizontal Corporation, *Business Week*, December, ss.76-81.

Cain, C. [1996]. "Competitive Edge", *Accountancy*, Vol. 117, No. 1234, ss.72-74.

Carey, C. C. [1997]."Target Costing: A Book Review", *Journal of Cost Management*, Vol.11, Issue2, ss.1-3.

Carey, C. C., Ellis, L. W. [1995]."Speedy R and D: How Beneficial", *Research and Technology Management*, ss.45-48.

Carnigan, J. [1996]. "Target Costing: A New Approach", *Australian Accountant*, Vol.66, No. 3, ss. 53-54.

Carr, C., Ng, J. [1995]. "Total Cost Control: Nissan and Its U. K. Supplier Partnership", *Management Accounting Research*, Vol.6, No. 4, ss. 346-365.

Chimani, A., Okano, H. [1995]. "Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in The U. K.", *Management Accounting London,* Vol.73, No. 6, ss.42-44.

Clinton, D. B., Hsu, K. [1997]. "Linking Manufacturing Control to Management Control", *Management Accounting*, September 1997, ss. 20-28.

Cooper, R. [1995]. *When Lean Enterprises Collide-Competing Through Confrontation-*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Cooper, R. [1996]. "Look Out Management Accountants", *Management Accounting*, Vol. 77, Issue, 11, ss.20-27.

Cooper, R., Slagmulder, R. [1997]. *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, Oregon.

Cooper, R; [1994]. "Japanese Cost Management Systems", *CMA Magazine*, Vol. 68, Issue 8. s.20.

Cooper, R., Chew, B. W. [1996]. "Control Tomorrow's Cost Today's Design", *Harvard Business Review,* Jan-Feb., Vol. 74, No. 1, ss.88-97.

Cooper, R., Sakurai, M. [1990]. "New Manufacturing Cost Management Techniques", *Accounting*, Vol. 42, No.3, ss.49-58.

Cooper, R., Yoshikawa, T. [1994]. "Inter-organizational Cost Management Systems: The Case of Tokya-Yokohama-Kamakuru Supplier Chain", *International Journal of Production Economics*, ss. 51-62.

D' Avenni, C. [1994]. *Hypercompetition*, New York: The Free Press.

Drury, C. [1992*]. Management and Cost Accountung*, Chapman and Hall, London.

Dura, C. [1991]. *Bilgi Toplumu*, Kültür Bakanlığı Yayınları, Ankara.

Dutton, J; Ferguson, M. [1996]. "Target Costing at Texas Instrument", *Journal of Cost Management*, Vol.10, Issue, 3, ss.33-36.

Fischer, J. [1995]. "Implementing Target Costing", Journal *of Cost Management*, Vol.9, Issue, 2, ss.50-59.

Gabriel, Y; Lang, T. [1995]. *The Unmanageable Consumer*, Sage Publication Inc, California.

Gagne, M. L., Discenza, R. [1995]. "Target Costing", *Journal of Business and Industrial Marketing*, Vol.10, No.1, ss.16-22.

Gaiser, B. [1997]. "German Cost Management System [Part A]", *Journal of Cost Management*, Nov-Dec., Vol.11, Issue 6, ss.41-48.

Ghemawat, P. [1986]. "Sustainable Advantage", Harvard *Business Review*, September – October, ss 53-58.

Grant, D. [1990]. "Simultaneous Engineering in Aero Gas Turbine Design and Manufacturing", *Proceedings of the 1st International Conference on Simultaneous Engineering*, London, December, s.16-26.

Green, F. A., Johnson, G. [1991]. "Performance Measures and JIT", *Management Accounting*, February 1991, ss.50-58.

Hall, D., Jakson, J.[1992]. "Speeding Up New Product Development", *Management Accounting*, October, ss.32-36.

Hamel, G., Prahald, C. K. [1994]. *Competition For the Future*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Handfield, R.B. [1999]. "Involving Suppliers in New Product Development", *California Management Review*, Vol. 42, No.1, ss. 59 – 82.

Harland, C.M. [1996]. "Supply Chain Management: Relationship chains and Networks", *British journal of management*, vol.7, ss. 63-80.

Harrison, B. [1994]. *Lean and Mean: The Changing Landscape of Corporate Power in The Age of Flexibility*, New York: Basic Books.

Hauser, P., Clausing, D. [1988]."The House of Quality", *Harvard Business Review*, vol. 66, No. 3, ss. 63.73.

Heldey, B. [1977]. "Strategy and the Business Portfolio", *Long Range Planning*, February, ss. 12-23.

Hiromoto, T. [1988]. "Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting", *Harvard Business Review*, July-August, ss. 22 – 26.

Horvath, P. [1993]. *Target Costing: A State of Art Review*, IFS International Ltd., Bedford, U.K

İshikawa, K, [1985]. *What is Quality Control?* The Japanese Way, Englewood, Cliffs, NJ: Prentice – Hall.

Jakson, R. [1998]. "Set Your Sights on Profit", *Supply Chain Management*, March, Vol. 3, No. 7, ss.36.37.

Johanson, J. K., Nonaka, İ. [1987]. Market Research : The Japanese Way, Harvard Business Review, May-June, ss.16-22.

Johnson, H. J., Kaplan, R.S. [1987]. *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School press, Boston.

Karmarker, U. [1989]. "Getting Control of Just in Time", *Harvard Business Review*, Sept.-Oct. ss. 122-131.

Kato, S. [1986]. *Clear Cost Accounting*, Chınou-Keizahiska, Japan.

Kato, Y., Germain, B. [1995]. "Target Costing: An Integrative Management Process", *Journal of Cost Management*, Vol.9, Issue, 1. ss.39-51.

Kato,Y. [1997]. "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", Management *Accounting Research*, Vol. 4, ss.33-47.

Koons, F. J. [1994]."Applying ABC to Target Costs", *American Association of Cost Engineers Transactions*, ss. CSC11.1-CSC11.4.

Kopure, M., Akao, Y. [1983]. Quality Function Deployment and CWP in Japan, *Quality Progress*, Oct., ss. 9 - 25.

Korkmaz, S. [2000]. Marka Oluşturma Sürecinde Hipermarket Markaları ve Bu Markaların Tanınmışlık Düzeylerini İçeren Bir Araştırma, *Pazarlama Dünyası*, Yıl 14, S 5, ss.27-35.

Krafcik, J. F. [1998]."Triumph of The Lean Production System", *Sloan Management Review*, ss.41-52.

Kroll, K. M. [1997]."On Target", *Industry Week*, Vol.24, No. 11, ss.14-22.

Kurtuluş, K. 1985. *Pazarlama Araştırmaları*, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3289, Venüs Ofset, İstanbul.

Laseter, T. M. [1998]. "Case Sample: Target Costing Down to The Supplier Level", *Purchasing*, Vol.124, No.4, ss.27-31.

Lee, J. Y. [1994]."Use Target Costing to Improve Bottom Line", *CPA Journal*, Vol. 64, No.1, ss.68-70.

Lorino, P. [1995]. "Target Costing – Part 1: Target Costing – Practice and Implementation" Articles of Merit 195 Competition, FMAC Article Award for Distinguished Contribution to Management Accounting.

Makido, T. [1989]. *Recent Trends in Japan's Cost Management Practices*, Edited by Y. Monden and M. Sakurai, Cambridge, Mass: Productivity Press.

Mc Custer, M.V. [1996]. *Cost Management Hand book.*

Monden, Y. [1992]. *Cost Management in the New Manufacturing Age*, Cambridge, Mass: Productivity Press.

Monden, Y. [1995]. *Cost Reduction Systems-Target Costing and Kaizen Costing*, Portland, OR: Productivity Press.

Monden, Y., Akter, M., Kubo, N. [1997]."Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment", *Managerial and Decision Economics,* Vol.18, No. 2, ss.113-129.

Monden, Y., Hamada, K. [1991]."Target Costing and Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies", Journal of Accounting Research, Fall 91, vol. 3, pp.16-34.

Monden, Y., Sakurai, M. [1989]. *Japanese Management Accounting: A world Class approach to profit Management*, Cambridge, Mass, Productivity press.

Morales, R. [1993]. *Flexible Production*, New York: Polity Press.

Morgan, J. [1998]. Where has Gone Value Analysis, *Purchasing*, June 1, vol.118, No: 9, ss. 34- 35.

Morgan, M. J. [1993]. "A Case Study in Target Costing: Accounting for Strategy", *Management Accounting- London*, Vol.71, No.5, ss.20-22.

Morita, A. [1992]. "Partnering for Competitiveness: The Role of Japanese Business", *Harvard Business Review*, May-June, ss.76-83.

Mueller, S. [1998]. "Lean Management", *Operation and Human Factors*, 1997-98, ss1-11.

Naj, A. [1993]. Shifting Gears: Some Manufacturers Drop Efforts to Adopt Japanese Techniques, *The Wall Street Journal*, 7 May- 1993.

Neft, R; et. al. [1993]. "How Badly will Yen Shock Hurt"? *Business week*, ss. 52 – 53.

Newman, R. G., Mckeller, S. M. [1995]."Target Costing: A Challenge for Purchasing", *International Journal of Purchasing and Material Management*, summer, Vol.31, No. 3, ss. 13-20.

Nikson, B., Innen, J.[1997]. Management Accounting for Design, *Management Accounting Magazine for Chartered*

Nishiguchi, T., Brookfield, J. [1997]. The Evolution of Japanese Subcontracting, *Sloan Management Review*, Vol. 39, N.1, ss. 89-101.

Nixson, B. [1998]." Research and Development Performance Measurement: A Case Study", *Management Accounting Research*, September, Vol. 9, No.3, ss.32 9-355.

Nobeoka, K., Cusomano, A. M. [1997]. "Multiproject Strategy and Sales Growth: The Benefits of Rapid design transfer in new product Development", *Strategic Management Journal*, Vol.18, N. 3, ss.169-186.

Noble, S., Tanchoco, J.M.A. [1990]. "Concurrent Design and Economic Justification in Developing A Product", *International Journal of Production*, Vol. 28. No.7, s.1225.

Oster, S.M. [1994]. *Modern Competitive Analysis*, Oxford University Press.

Oyer, J. H. [1996]. How Chrysler Created an American Keiretsu, *Harvard Business Review*, July-August, Vol.74, No. 5, ss.42-56.

Özdamar, Kazım [1999a], *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi-1*, 2.Baskı, Kaan Kitabevi, Eskişehir.

Özdamar, Kazım [1999b], *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi-2*, 2.Baskı, Kaan Kitabevi, Eskişehir.

Partridge, M., Perren, L.[1997]. Vice Versa, Accountancy, Nov., Vol. 120, No. 1251, s.50-51.

Paul, L., Ranjay, G.[1998]. "Supply Chain Management: The Case for Alliances", *Harvard Business Review*, Nov-Dec., Vol. 76, No. 6, ss.24-25.

Polakokof, J. C. [1992]. "Hitting the Bull's Eye With Target Costing", Corporate *Controller*, Sept-Oct., Vol.5, No.1, ss. 41.43.

Porter, M. E. [1980]. *Competitive strategy*; Techniques for analyzing Industries and Competitors, New York; the free press.

Sakurai, M. [1989]. "Target Costing and How to Use It", *Journal of Cost Management*, summer, ss.39-50.

Sakurai, M. [1991]. *Environmental Change and Its Influence on Management Accounting*, [In Japanese], Tokyo: Dabunkan.

Schmelze, G., Geier, R., Buttross,T. E. [1996]. "Target Costing at ITT Automotive", *Management Accounting*, December, Vol.78, No. 6, ss. 26-30.

Son, Y. K. [1991]."A Cost Estimation Model For Advanced Manufacturing Systems", *International Journal of Productions*, Vol. 29.No.3. Ss.441-452.

Stalk, G. J. [1988]. "Time- The Next Source of Competitive Advantage", *Harvard Business Review*, July-August, ss.41-52.

Swenson, D. W. [1998]. "Managing Cost Through Complexity Reduction at Carrier Corporation", *Management Accounting*, April, Vol. 79, No. 10, ss.20-28.

T.C. Maliye Bakanlığı. [1998]. *Yıllık Ekonomik Rapor*, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

Tamai, M. [1981]. Value Analysis, Japan.

Tanaka, M. [1989]. *Cost Planning and Control System in Design Phase of New Product*, Cambridge, Mass: Productivity Press.

Tanaka, M. [1989]. Cost Estimating for a New Product Design, *Science University of Tokyo*, Japan, Vol. 6, No. 10, ss. 26 - 32.

Tanaka, T. [1993]. "Target Costing at Toyota", *Journal of Cost Management*, spring, ss.4-11.

Tani, T. [1995]. "Interactive Control in Target Cost Management", *Management Accounting Research*, December, Vol.6, No. 4, ss.401-414.

Tatikonda, L. M., Tatikonda, M. V.[1994]. Tools for Cost Effective Product Design and Development, *Production and Inventory Management Journal*, second quarter, Vol.35, No. 2, ss. 22-29.

Turagay, R. T. [1998]. "Güneydoğu Asya Ülkelerinde Yaşanan Finansal ve Ekonomik Krizin Genel Değerlendirilmesi ve Dünya Ekonomisi ve Ticareti Üzerinde Yaratacağı Muhtemel Etkiler", *Dış Ticaret Dergisi*, Mart-1998, ss.110-118.

Whitely, S. [1995]. "Are You into Strategic Management Accounting", *CMA Magazine*, Vol.69, No. 9, ss.3-5.

Williams, J. R. [1992]. "How Sustainable is Your Competitive Advantage", *California Management Review*, 34, 51.

Womacak, J. P., Daniel, T. J. [1996]. *Lean Thinking*, New York: Simon and Schuster.

Womack,J. P., Daniel, T. J. [1994]. "From Lean Production to Lean Enterprise", *Harvard Business Review,* March-April, ss.93-103.

Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F. [1994]. " Applying Functional Cost Analysis in A Manufacturing Environment", *International Journal of Production Economics*, vol. 36, ss-53-64.

Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F. [1990]. Cost Tables: A Foundation of Japanese Cost Management, *Journal of Cost Management*, Vol. 4, Issue 3, ss. 30 – 37.

Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F.[1992]. Comparative Study of Cost Management in Japan and UK, *Yokohama Business Review*, No. 13, ss.79 – 106.

Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F.[1993]. *Contemporary Cost Management*, London, Chipman and Hall.

Zairi, M., Youssef, A. M. [1995]. Quality Function Deployment: A main pillar for successfull Total Quality Management and product Deployment, *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 12, No. 6, ss. 9-24.

EK – 1 : ANKET FORMU

Sayın firma yöneticisi,

"Hedef Maliyet Yönetimi" sistemi, firmalara rekabet gücü kazandıran etkin bir yönetim tekniğidir. Son yıllarda, başta Japonya ve ABD olmak üzere, gelişmiş ülkelerin çağdaş işletmelerinde yaygın olarak uygulanmaktadır.

Bir doktora tezi kapsamında, Hedef Maliyet Yönetiminin konfeksiyon sektöründe uygulanabilirliğini araştırdığımız bu çalışmanın amacı: sektörün içinde bulunduğu rekabet zorluklarının giderilmesine katkıda bulunmaktır. Aşağıdaki soruları cevaplandırarak, bu katkıyı paylaşacağımızı ümit eder; şimdiden teşekkür ederiz. Verdiğiniz cevaplar bilimsel amacının dışında kullanılmayacak ve kesinlikle gizli tutulacaktır.

Bu çalışmadan elde edilecek firmanızla ilgili sonucu isterseniz, lütfen aşağıya açık adresinizi yazınız. Tekrar teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Gökhan ÖZER
Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü

Ögr. Gör. Orhan SAVAŞ
Erc. Ünv. Yozgat İkt.İdr.Bil.Fakültesi

BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL BİLGİLER

A. ***Firmanızın Ticaret Unvanı ve adresi***: .....

B. ***İşletmenizin Türü***: O1] A.Ş. O2] Ltd. Şirket O3]Koll.Şirk. O4] Diğer .....

C. ***İşletmedeki Unvanınız***: O1] Genel Müdür O2] Gen. Müd. Yrd.
O3] Muh-Finansman Müdürü O4] Pazarlama Müdürü O5] Üretim Müd.
O6] Diğer.....

D. ***Eğitim Durumunuz***: O1] Lise-Dengi Okul Mezunu O2] Ön lisans
O3] Lisans O4] Y.Lisans O5] Doktora

E. ***Firmanızın Faaliyet Konusu Aşağıdakilerden hangisi yada hangileridir?***
O1] Erkek Giyim O2] Bayan Giyim O3] Çocuk Giyim O4] Spor Giyim
O5] Diğer.....

F. ***İşletmenizde yaklaşık toplam kaç kişi çalışmaktadır?***
O1] 50'den az O2] 51-100 O3] 101-200 O4] 201-250 O5] 251-350
O6] 351-500 O7]501-1000 O8] 1000'den fazla

G. ***İşletmenizin Büyüklüğü***: O1] Küçük O2] Orta O3] Büyük

H. ***Firmanızdaki tüm çalışanların yaklaşık olarak eğitim düzeylerinin dağılımı***:
O1] İlkokul Mezunları %..... O2] Ortaokul Mezunları %..... O3] Lise %.....
O4] Ön lisans %..... O5] Lisans %..... O6] Y.Lisans %.....O7] Doktora %.....

I. ***Firmanızın faaliyet Süresi***: O1] 2 yıldan az O2] 2-5 yıl O3] 5-10 yıl
O4] 11-20 yıl O5] 21-40 O6]41-70 yıl O7] 70 yıldan fazla

K. ***Firmanızın Bulunduğu Coğrafi Bölge***: O1]Marmara O2]Ege O3]İç Anadolu
O4] Akdeniz O5] Doğu Anadolu O6]Güneydoğu Anadolu O7] Karadeniz

L. ***Firmanızda Üretilen Ürünlerin yaklaşık yüzde [%] kaçı ihraç edilmektedir?***
O1] % 10'dan az O2] %11-30 O3]%31-50 O4] %51-70 O5] %70'den fazla

M. ***İhracatınızın yoğunlaştığı ülke gurupları aşağıdakilerden hangisidir?***
O1] Avrupa Ülkeleri O2]Amerika O3] Uzak Doğu O4] Orta Doğu
O5]Rusya O6] Balkan Ülk.

N. ***"Hedef Maliyet Yönetimi" hakkındaki düşünceniz aşağıdakilerden hangisidir?***
O1]İlk defa duyuyorum O2]Duydum ve biliyorum O3]Biliyorum ancak uygulamıyoruz O4] Uygulamayı denedik fakat başarılı olmadı O5] Uyguluyoruz

İKİNCİ BÖLÜM: FİRMA FAALİYET ÇERÇEVESİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Lütfen, aşağıdaki her bir ifade için firmanızın durumunu en uygun yansıtan rakamı daire [O] içine alınız.

	FİRMANIN FAALİYET ÇERÇEVESİ	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Firmamızın içinde bulunduğu rekabet şartları çok yoğundur.	1	2	3	4	5
2.	Pazara, rakiplerimizden daha çok yeni ürün sunmak firmamız için çok önemlidir.	1	2	3	4	5
3.	Sattığımız ürün fiyatlarının belirlenmesinde müşterilerimiz hakim durumdadır.	1	2	3	4	5
4.	Rakip firmalar için pazarlarımızda giriş engelleri hiç yoktur.	1	2	3	4	5
5.	Müşterilerimiz ürünlerimize sadakati düşük düzeydedir.	1	2	3	4	5
6.	Ürünlerimizle benzer kalite, özellik ve fiyatta ürünler sunan rakiplerimiz sayıca çoktur.	1	2	3	4	5
7.	Müşterilerimizin zevk anlayışlarındaki değişim hızı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
8.	Müşterilerimizin benzer ürünler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit edebilme yetenekleri çok gelişmiştir.	1	2	3	4	5
9.	Hedef müşterilerimiz yeni ürünlerin taşıması gerekli özellik ve nitelikleri anlama ve ifade etme konusunda çok yeteneklidirler.	1	2	3	4	5
10.	Müşterilerimizin satın alma tercihlerini rakip ürünlere yönlendirmeleri çok kolaydır.	1	2	3	4	5
11.	Ürettiğimiz ürünlerin diğer firmalardan temin ettiğimiz kısımlarını temin edebilecek firma sayısı çok fazladır.	1	2	3	4	5
12.	Kullandığımız üretim teknolojisi süratle değişmektedir.	1	2	3	4	5
13.	Firmamızda yeni ürünün tasarımı için gerekli süre çok kısadır.	1	2	3	4	5
14.	Ürünlerimizin ömürleri çok kısadır.	1	2	3	4	5
15.	Ürettiğimiz ürünler çok karmaşıktır.	1	2	3	4	5
16.	Üretimde kullandığımız teknoloji çok pahalıdır.	1	2	3	4	5

	FİRMANIN FAALİYET ÇERÇEVESİ	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
17.	Mamul maliyetlerimiz içerisinde diğer firmalardan temin ettiğimiz madde,malzeme ve mamullerin oransal payı [%] çok yüksektir.	1	2	3	4	5
18.	Firmamız yeni fikirlerin oluşması ve uygulanması için çok uygun bir ortamdır.	1	2	3	4	5
19.	Firmamızda ortaya çıkan sorunların çözümüne çalışanların önerileriyle katılmaları özellikle teşvik edilmektedir.	1	2	3	4	5
20.	Sürekli iyileştirme çabaları firmamızda takdir ve teşvik edilir.	1	2	3	4	5
21.	Ürün fiyatlarındaki düşme eğilimini, ürün özelliklerini artırmak suretiyle dengelemek yoğun olarak kullandığımız bir stratejidir.	1	2	3	4	5
22.	Firmamızın iş yaptırdığı diğer firmalar üzerindeki hakimiyeti [Belirleyiciliği] çok yüksek düzeydedir.	1	2	3	4	5
23.	Tedarikçi firmalar, firmamız ve müşterilerimizden oluşan değer zincirimizin birimleri arasında aynı amaçlara ulaşmaya yönelik iş birliği tesis etme ve sürdürme imkanı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
24.	Firmamızın çeşitli departmanları arasında aynı amaca ulaşmaya yönelik işbirliği tesis etme ve sürdürme imkanı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
25.	Çalışanlarımızın farklı işleri yapabilme potansiyelleri çok yüksektir.	1	2	3	4	5
26.	Firmamızda hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik faaliyetlerden sıkça yararlanılmaktadır.	1	2	3	4	5
27.	Ürünlerimizin fiyatları zamanla düşme eğilimindedirler.	1	2	3	4	5
28.	Sektörümüzde rekabet, kaliteli ürünleri düşük maliyette üretmeyi zorunlu kılmaktadır.	1	2	3	4	5
29.	Firmamızda sürekli iyileştirme çabaları üst yönetim engeli ile karşılaşmadığı gibi, desteklenmekte ve sahip çıkılmaktadır.	1	2	3	4	5
30.	Firmamızda, Hedef Maliyet Yönetimine ilişkin bilgilenme yeterlidir.	1	2	3	4	5

EK – 2 : ARAŞTIRMA KAPSAMINDAKİ İŞLETMELER

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
1	Özbağ Konfeksiyon Ltd.	1026 Sokak No : 46	İZMİR
2	Tekin Tekstil A.Ş.	Ank. Asfaltı 25 km.	İZMİR
3	İna Tekstil Ltd.		İZMİR
4	Klas Tekstil Ltd.	2821 Sokak No :2	İZMİR
5	Roteks Tekstil A.Ş.	Atatürk Organize Sanayi Sitesi	İZMİR
6	Nafa Tekstil A.Ş.	Atatürk Organize Sanayi Sitesi	İZMİR
7	Mimteks Tekstil Ltd.	Organize Sanayi Sitesi 1006 Sokak No : 34	İZMİR
8	Nilsan Paz. A. Ş.	Atatürk Organize Sanayi Sitesi 1006 Sokak	İZMİR
9	Alfa Dış Tic. Ltd.	Atatürk Organize Sanayi Sitesi 1006 Sokak	İZMİR
10	Yola Tekstil San.Ltd.	Doğuş Caddesi No 80	İZMİR
11	Yonat Tekstil Ltd.	İbr. Tuna Caddesi No : 164	İZMİR
12	Sun Tekstil Ltd.	Atatürk Organize Sanayi Sitesi 1006 Sokak	İZMİR
13	Doğu Tekstil ve Nakış	Atatürk Organize Sanayi Sitesi	İZMİR
14	Dünya Tekstil Üretim Ltd.	Atatürk Organize Sanayi Sitesi	İZMİR
15	San Kar Tekstil San.	Turgut Köyü	İZMİR
16	Yücem Tekstil San.	Demiryolu Cad.	İZMİR
17	Sevil Giyim A.Ş.	Sanayi Caddesi No :49	İZMİR
18	Safir Tekstil A.Ş.	Cumhuriyet Bulvarı No 209	İZMİR
19	Şafak Penye Sanayi	1313 Sokak No : 15	İZMİR
20	Prizma Tekstil A.Ş.	1249. Sokak	İZMİR
21	Pınarteks Konfeksiyon Ltd.	3177 Sokak No: 7	İZMİR
22	Panel Tekstil A.Ş.	714 Sokak No: 16	İZMİR
23	Özel Konfeksiyon	1334 Sokak	İZMİR
24	Oteks Giyim A.Ş.	5759/6 Sokak No : 6	İZMİR
25	Okteks Oktay Konfeksiyon	1202 Sokak M : 65 / 202	İZMİR
26	Nine Tekstil Konfeksiyon	Ün. Caddesi No : 77	İZMİR
27	Merak Kumaş Giyim Ltd.	1256 Sokak No : 72	İZMİR
28	MBM Giyim A.Ş.	11451 Sokak No : 62 / 3	İZMİR
29	Belgü Tekstil	1086 Sokak No : 3	İZMİR
30	Bagteks Giyim	Kamil Tuna 89 / 5	İZMİR
31	ATS	1250 Sokak No : 72 / 1	İZMİR
32	Aktar Giyim Sanayi	Sanayi Caddesi No : 80	İZMİR
33	Akın Gömlekevi Giyim	Cumhuriyet Bulvarı 115 / 2	İZMİR
34	Akçakaya Giyim San. Ltd.	1248 Sokak No : 22 / 23	İZMİR
35	Aba Konfeksiyon	Şair Eşref Bulvarı No : 6 / 502	İZMİR

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
36	Yaşar Uluslar arası Tekstil	16435 Sokak No: 98	İZMİR
37	Vizon Tekstil A.Ş.	187 / 1 Sokak No : 2	İZMİR
38	Uz – Kar Tekstil	1583 / 3 No : 1-130	İZMİR
39	Uludağ Örme Hal.	374 Sokak No: 8	İZMİR
40	Ufani Konfeksiyon Ürt.S,	1334 Sokak No : 1 / 105	İZMİR
41	Ünal Giyim A.Ş.	9 Eylül Mahallesi 342. Sokak	İZMİR
42	Taç Tekstil	Yunus Selim Caddesi No : 2	İZMİR
43	STS Sözer Tekstil	Akçay Caddesi No : 144	İZMİR
44	Kuğu Konfeksiyon Hal.	1587 / 1 Sokak No : 4	İZMİR
45	Ekonomik Giyim	Sanayi Caddesi No : 64	İZMİR
46	Uzteks A. Ş.	Uz Plaza N. By. Bulvarı No : 6	İZMİR
47	Can Konfeksiyon Giyim	Zalimoça Caddesi No : 27	İZMİR
48	CNC Tekstil Print	MTK Sitesi 745 Sokak No: 17	İZMİR
49	Ege Spor Giyim	N. Bey Bulvarı No : 14 / 4	İZMİR
50	Erteks Tekstil	9036 Sokak No : 2	İZMİR
51	Forteks Tekstil Ltd.	Umurbey Mahallesi Şehitlik Caddesi No :1	İZMİR
52	Gümüş Hazır Giyim	5 / 7 Sokak	İZMİR
53	Güz Gömlek Dikim	170 Sokak No : 8	İZMİR
54	İmteks İzmir Konfeksiyon	220 Sokak No : 12 - 24	İZMİR
55	SAI Tekstil	Haymana Yolu 2 km.	ANKARA
56	Turhan Konfeksiyon	Şentepe - Güvenevler Mahallesi	ANKARA
57	Baydoğan Giyim Sanayi	R. Tüzüm Caddesi No : 116	ANKARA
58	Erpan Hazır Giyim	Sanayi Caddesi 33 / 80	ANKARA
59	C ve J Siprite Wear	Y. Cami Sokak No : 18	İZMİT
60	Ergüven Tekstil	Şekerpınar Köyü	İZMİT
61	Çiğdem Tekstil	Yeni Sanayi Sitesi No : 28	K. MARAŞ
62	Mekan Tekstil	İ. Paşa Mahallesi E. Ş. Paz. No : 6/F	G. ANTEP
63	Suat Gömlek	H. Veli Can Caddesi No 46	G. ANTEP
64	BY Butik Gömlek	İ. P. Mahallesi H. V. Cam.	G. ANTEP
65	Dermo Spor Giyim	İkiz Mahallesi Alan..... Sokak	ORDU
66	Berci Tekstil A. Ş.	D. Önü Sokak No : 6	KASTAMONU
67	Gürman Sanayi A.Ş.		KASTAMONU
68	Billur Tekstil A. Ş.	Organize Sanayi Bölgesi 102. Cadde	UŞAK
69	Bertom Tekstil Ürün. San.	..... San. Sanayi Sitesi No : 2	KARABÜK
70	Sarar Giyim Sanayi		ESKİŞEHİR
71	Sako Giyim A. Ş.	Çamlıca Yolu	ESKİŞEHİR
72	Altın Dış Ticaret Ltd.	Sökmen Caddesi 19 / 3	ESKİŞEHİR
73	Karaoğlu Giyim S. A. Ş.	Organize Sanayi Bölgesi 9. Cadde	ESKİŞEHİR
74	Doğru öz Giyim Tekstil	Organize Sanayi Bölgesi	ESKİŞEHİR
75	Edirne Giyim Sanayi A. Ş.	Kapıkule Yolu	EDİRNE



S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
76	Çınar Fasion Home	Atalar Caddesi İhty.oğlu Psj. No : 5	MERSİN
77	Anıl Tekstil A. Ş.	Çakm. Caddesi Kadriyebey Apt.	MERSİN
78	Burcu Konfeksiyon Ltd.	Küçükyol Kavşağı	MERSİN
79	Four Stars Ltd.	Serbest Bölge	MERSİN
80	Hedef Konf. Tekstil Ltd.	Güv. Mahallesi 1905 Sokak 14	MERSİN
81	Lale Konfeksiyon Sanayi	Serbest Bölge	MERSİN
82	Merinisa Moda Tekstil	Sil. Cad B. Ok. İşhanı M. 85	MERSİN
83	Mersin Giyim Ltd.	Kuv. Mıly. Cad. No: 80	MERSİN
84	Rezzan Konfeksiyon A. Ş.	İnan Bulvarı No : 202	MERSİN
85	Super Star Ltd.	Serbest Bölge	MERSİN
86	Yumateks Tekstil Ltd.	At. Cad. Hayfalı İşhanı K. 4	MERSİN
87	Y.Yaprak Örme ve Kon. S.	Konya Yolu Şuhut Karşısı	AFYON
88	Zafer Dış Ticaret Faz.	F. Çakmak Caddesi No : 7	ANTAKYA
89	Cam Ticaret	Gazi Caddesi No : 8	KIRKLARELİ
90	Çalışkan Konfeksiyon	Uzun Çarşısı No : 82	BURDUR
91	AKS And Konf. San.	Y. Oto Mahallesi İş Merkezi No : 11	ADANA
92	Obje Tekstil Sanayi Ltd.	Y. Oba Mahallesi Toptan Sitesi 12	ADANA
93	LEO Jeans	Şehir Pazarı Mah. Emekçiler Cad. 1089 Sokak	ADANA
94	Bemsey Giyim A. Ş	Organize Sanayi Bölgesi	EDİRNE
95	Beltaş İç – Dış Ticaret	Velimeşe Sanayi Bölgesi	EDİRNE
96	Camaş Tekstil Ltd.	Kırkgöz Yolu	EDİRNE
97	Dinateks Tekstil	Marmara	EDİRNE
98	Doğuş Tekstil A. Ş.	Mirimli Kavşağı	EDİRNE
99	İstanbul Tekstil Ltd.	Nato Yolu	EDİRNE
100	Beyteks Konfeksiyon A. Ş.	.....	EDİRNE
101	Dinateks Ltd. Str.	Marmaracık Köyü [fazla]	EDİRNE
102	Poloteks A.Ş.	Cerkezyolu / Yulaflı Köyü	EDİRNE
103	Kaan Çorap – Çamaşır	Esenyur t Mahallesi 77 / 4	KAYSERİ
104	Ak elyaf Tekstil San.	Hal Organize Sanayi Sitesi No : 6	KAYSERİ
105	Fanteks Tekstil Sanayi	Cami Kebir Mahallesi No : 19	KAYSERİ
106	Sutim Tekstil Ltd.	Örnek Sanayi Sitesi	SAMSUN
107	Suna Konfeksiyon	Kale Mahallesi No : 3 / 10	SAMSUN
108	Ebru Moda Giyim	Dr. Kamil Caddesi 37 / 1	SAMSUN
109	Balkoç Tekstil Sanayi	Organize Sanayi Bölgesi 1. Cadde	ÇORUM
110	Aksiyon San. Paz. Tic. Ltd.	Altıtel Mahallesi	NAZİLLİ
111	Filiz Konf. San. Tic. A. Ş.		NAZİLLİ
112	Ay Tekstil San. Tic.	Deniz Caddesi No : 1	NAZİLLİ
113	Kuteks Sanayi Ltd.	Bordoğan Yolu	NAZİLLİ
114	Romans A. Ş.	Devlet Yolu Üzeri	NAZİLLİ

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
115	Sarmod San Tic.	Alt Mahallesi No : 9	NAZİLLİ
116	Soylu San. Ltd.	Cumhuriyet Mahallesi No : 24	NAZİLLİ
117	Sen Tekstil Ltd.	331. Sokak No : 9 / 3	NAZİLLİ
118	Çel Tekstil	Organize Sanayi Sitesi	MANİSA
119	Moy Tekstil	Organize Sanayi Sitesi	MANİSA
120	Nasa Tekstil	Organize Sanayi Sitesi	MANİSA
121	Teks Giyim	Turgutlu Üzeri	MANİSA
122	Gün Tekstil San.	A. Yeş. Mahallesi No : 2	Ş. URFA
123	Süperteks Konfeksiyon	Ankara Yolu 13 km.	BURSA
124	Sümer Holding A. Ş.	Mudanya Yolu	BURSA
125	Sacide İç – Dış Giyim	Atalay Sitesi No : 5	BURSA
126	Gürsoy Tekstil Konf. A. Ş.	Sanayi Sitesi	BURSA
127	Özdilek Tekstil A. Ş.		BURSA
128	İnkon – İnegöl Konf. A. Ş.	Organize Sanayi Sitesi	BURSA
129	EKN Tekstil Konfeksiyon	At. Caddesi Gürsa	BURSA
130	Damla Tekstil Sanayi	Butik İş Merkezi	BURSA
131	Candan Asıl Giyim A. Ş.	Uluyol G / 6 Sokak No : 36	BURSA
132	Aktürkler Tekstil Sanayi	Kervan Sokak No : 87	BURSA
133	Butona Tekstil Konf. Ltd.	Yalova 2 km.	BURSA
134	Vizer Ltd.	A.....	BURSA
135	Butik Bravo	Hükümet Bulvarı No : 52	AYDIN
136	Çamlıca Konfeksiyon	İst. Mahallesi No : 29	AYDIN
137	Empa Tekstil Konfeksiyon	7 Eylül Mah. B / Blok D / 2	AYDIN
138	Fayza Konfeksiyon Sanayi	Cumhuriyet Mahallesi Gürsel Caddesi	AYDIN
139	Gocay Tekstil Sanayi	Hükümet Bulvarı No : 6	AYDIN
140	Menderes Tekstil Sanayi	7 Eylül Caddesi No : 22 / E	AYDIN
141	Özler Konfeksiyon A. Ş.	Adnan Menderes Bulvarı	AYDIN
142	Öztuğba Giyim Sanayi	Kurt Mahallesi No : 20	AYDIN
143	Sel Tekstil Giyim S. Ltd.	Zafer Mahallesi	AYDIN
144	Sem Moda Ltd.	Kurt Mahallesi 7 / C	AYDIN
145	Sümer Ay Tekstil Deri	Mimar Sinan Caddesi No : B / A	AYDIN
146	Terin Giyim Sanayi	Gazi Bulvarı 44 / Sokak No : 20	AYDIN
147	Ural Konfeksiyon	Hani..... Mahallesi	AYDIN
148	Abak Tekstil Sanayi	Mesir Mahallesi No : 6	AYDIN
149	Alteks Konfeksiyon	Cuma Mahallesi No : 4 / B	AYDIN
150	Altınbaş Giyim Sanayi	Cumhuriyet Mahallesi No : 54	AYDIN
151	Aybek Konfeksiyon Sanayi	Arı Bulvarı No : 82	AYDIN
152	Aykoz Tekstil	Gazi Bulvarı No : 3	AYDIN
153	Aslı Giyim Sanayi	Ahali Sokak No : 4	AYDIN
154	Chiristine Tekstil	..... Caddesi No : 88	İSTANBUL

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
155	Birdem Etek Tekstil	..... Caddesi No : 58	İSTANBUL
156	Benetton Boğ. Giyim S.	Nor. İş Merkezi	İSTANBUL
157	Mamexs Tekstil İndustri	Sulh	İSTANBUL
158	İst. İç – Dış Giyim	Birtaş Sanayi Sitesi	İSTANBUL
159	Damla Ticaret	Etlik ..... Yolu Sanayi Sitesi	İSTANBUL
160	Ordoksan Konfeksiyon	Birtop Sanayi Sitesi	İSTANBUL
161	Akel Tekstil Konfeksiyon	Belgrad Kapı	İSTANBUL
162	Seferoğlu Deri Sanayi	Gökalp Mahallesi 47 / 3	İSTANBUL
163	Aşkınlar Teks.Ltd		KONYA
164	Ataş-san Teks.San.Ltd		BATMAN
165	Gökbudak Ltd.Sti		KONYA
166	Capello Tekstil		KONYA
167	Ufaklık Kids Clup		KONYA
168	Aydın Bebe Giyim		KONYA
169	Ahmet Bebe		KONYA
170	Çağrı Tekstil		KONYA
171	Alasan İç – Dış Tic.		KONYA
172	Focuss Jean		KONYA
173	Beymenler Giyim San.	..... No : 601 - 3	İSTANBUL
174	İst. Gömlek A.Ş.	..... Caddesi No : 15	İSTANBUL
175	Pınar Yıldız Gecelik.....	..... 6 / 31	İSTANBUL
176	Biset Clasic Konfeksiyon	Bahtiyar ..... No : 105	İSTANBUL
177	Özmateks Konf. San.	..... No : 58	İSTANBUL
178	Çiftaslan Tekstil San.	Bakkal Sokak No : 13	İSTANBUL
179	Katip Lüks Triko	S. Mecit Sokak No : 34430	İSTANBUL
180	Örtü Çocuk Giyim	T. ..... Sokak No : 8 / 64	İSTANBUL
181	Mebateks A. Ş.	Çağlayan Mahallesi	İSTANBUL
182	Özteks Giyim A. Ş.	Ayazma Yolu No : 48	İSTANBUL
183	Suteks Tekstil Sanayi	Kemerboyu No : 16	İSTANBUL
184	Plimod Dilse Moda	Hürriyet Mahallesi No : 37	İSTANBUL
185	Ayyıldız Tekstil Konf.	..... Sokak No : 2	İSTANBUL
186	A Senyör Gardin	Sancaklı Caddesi No : 6	İSTANBUL
187	Altun Tekstil Örme	..... Caddesi ..... Sokak No 15	İSTANBUL
188	Corporal 3 M Tekstil	Keşif Caddesi	İSTANBUL
189	Yağar Konfeksiyon A. Ş.	Atatürk Caddesi No : 5	İSTANBUL
190	Bey Moda Giyim A. Ş.		İSTANBUL
191	Color Jean	Samanyolu Caddesi ..... No : 52	İSTANBUL
192	Görkem Spor Giyim	..... Sokak 13 / A	İSTANBUL
193	Vivaldi Jeans	Şair Nigar Sokak	İSTANBUL
194	Çolak Giyim San.	..... No : 26	İSTANBUL

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
195	Classmen Giyim	Ş. Nigar Meltem Sokak 83 / 5	İSTANBUL
196	Epant Giyim	Sarayyolu Caddesi No : 10	İSTANBUL
197	Colletti San.	Samanyolu Caddesi	İSTANBUL
198	İntermod Tekstil	Ş. Nigar Sokak No : 99	İSTANBUL
199	Ecer Pant. Konfeksiyon	Samanyolu Caddesi	İSTANBUL
200	Zeki Triko A. Ş.	Rumeli Caddesi 44 / 1	İSTANBUL
201	Narmanlı Giyim Sanayi	Şair Nigar Sokak 45	İSTANBUL
202	Ulusoy Tekstil Tic.	Aydın ..... No : 50	İSTANBUL
203	Paksoy Gömlek Tekstil	..... Sokak No : 102	İSTANBUL
204	EroğluKonfeksiyon Tekstil	Suyolu Sokak No : 42 / 5	İSTANBUL
205	Eroğlu Creation	..... Apt. No : 42	İSTANBUL
206	King Size Konfeksiyon S.	Samy. Sokak 56	İSTANBUL
207	Koray Kemer	Kudüs Bulvarı 23 / 4	İSTANBUL
208	Akmen Spor Giyim	..... No : 98	İSTANBUL
209	Alkin Konfeksiyon San.	Samanyolu Sokak No : 8 / 17	İSTANBUL
210	Alpin Konfeksiyon Tekstil	..... A Blok Kat : 1 No : 23	İSTANBUL
211	Aydınlı New Classic	Ş. Nigar No : 91	İSTANBUL
212	Beli Dearn New Coll.	..... 4 / 9	İSTANBUL
213	Coelia Kravat Tekstil	..... Mahallesi 27	İSTANBUL
214	Kadınca Giyim Ltd.	..... 32 / 3	İSTANBUL
215	Kar – San Giyim	No : 26	İSTANBUL
216	Sarar Giyim	Rumeli Caddesi Bilge Han 81 / 3	İSTANBUL
217	Ecem Giyim Tekstil	Emek Apt. 16 / 3	İSTANBUL
218	Benat Kids Clup	..... 9/7-13	İSTANBUL
219	Lupine Çocuk Giyim	Şair Nigar Sokak No : 59 / 4	İSTANBUL
220	LA Mod .. Ltd.	..... 245 / 251	İSTANBUL
221	Sayan Konfeksiyon Tic.	NO : 27 / 3	İSTANBUL
222	Rubo Konfeksiyon	Şair Nigar No : 38	İSTANBUL
223	Akpak Konfeksiyon	Eşrefpaşa	İZMİR
224	VGS Gömlek San.	Avrasya İşhanı	İSTANBUL
225	As – El Konf. San. A. Ş.		İSTANBUL
226	Marmara Gömlek Triko	İst. İşhanı No : 6	İSTANBUL
227	Burç-Tug Konf. Tic.	..... Sokak 314	İSTANBUL
228	Bateks Tekstil San.	..... Han	İSTANBUL
229	Aydınel Konf.Ltd		İZMİR
230	Akyiğit Tekstil Konf.	N. Bey Yolu No .103	İSTANBUL
231	Abbate Giyim Tekstil San.	Taşocağı Caddesi	İSTANBUL
232	Aycem İthalat - İhracaat	Bağlar Mahallesi ..... Sokak	İSTANBUL
233	ACM Jeans	Bağlar Mahallesi	İSTANBUL
234	Pele Giyim San.	Bağlar Mahallesi A... Caddesi No : 56	İSTANBUL

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
235	Lina Tekstil	Fatih Caddesi Barış Sokak No : 24 / 3	İSTANBUL
236	Balinler Giyim	Desire Sokak No : 14	İSTANBUL
237	Altınbey Giyim	Köyaltı Mevki	İSTANBUL
238	Ana Triko Tekstil	Aran Sokak No : 6	İSTANBUL
239	Medusa Tekstil	Köyaltı Mevki	İSTANBUL
240	Yabacı Tekstil	Çeşme Mahallesi Kumru Sokak	İSTANBUL
241	İmteks Giyim Sanayi	..... Köyaltı Mevki	İSTANBUL
242	Kar Tekstil A. Ş.	Köyaltı Mevki	İSTANBUL
243	Ayro Tekstil Konfeksiyon	Köyaltı Mevki	İSTANBUL
244	Unikon Konfeksiyon	Köyaltı Mevki	İSTANBUL
245	Çetin Giyim San.	Köyaltı Mevki	İSTANBUL
246	Çağdaş Giyim	Hürriyet Mahallesi No : 23	İSTANBUL
247	Tateks Giyim	..... Kaya Sokak No : 64	İSTANBUL
248	Cebeci Tekstil Giyim	Cumhuriyet Mahallesi	İSTANBUL
249	Selteks Cloting	Davutpaşa Caddesi Me.....	İSTANBUL
250	Erak Giyim Sanayi	Gümüşsuyu Caddesi Fatih Şehit Sokak	İSTANBUL
251	Eros Çamaşırları A. Ş.	Davutpaşa Caddesi No : 2	İSTANBUL
252	Biaggi Sport	Hürriyet Mahallesi Sümbül Sokak No : 24	İSTANBUL
253	King Giyim Ltd.	Altu Sokak No : 181 a	İSTANBUL
254	System Konfeksion San.	Mahmut Bey Caddesi No : 1	İSTANBUL
255	Omnitely Tekstil San.	..... Caddesi	İSTANBUL
256	Adidas A.G.	Mahmut ..... Caddesi B.. Sokak	İSTANBUL
257	Cees Exp – İmp.	At. Caddesi No : 3/7	İSTANBUL
258	Çağrı Çelik Triko San.	Ka..... Seher Sokak	İSTANBUL
259	Cogisa Çocuk Giyim San.	Fatih Caddesi	İSTANBUL
260	Bulut Giyim San.	..... Sitesi	İSTANBUL
261	Euromoda Tekstil	Poyraz Caddesi	İSTANBUL
262	Operation Spot Wear	Fatih Caddesi	İSTANBUL
263	Can konf.Ltd	Yeşilyurt	İZMİR
264	Protokol Jeans	Fatih Caddesi Kumru Sokak	İSTANBUL
265	Ay – Tim Tekstil Dış Tic.	..... Sokak	İSTANBUL
266	Karabulut Tekstil	..... Sokak ..... Caddesi	İSTANBUL
267	Çine Teks.Konf.A.Ş.	Çınırlı	İZMİR
268	Santeks Moda Tekstil	Fatih Caddesi	İSTANBUL
269	Esem Spor Giyim	Karabulut Sokak	İSTANBUL
270	Delta Giyim San.Ltd	Kemalpaşa	İZMİR
271	Aytekin Tekstil Ürün. Paz.	Fatih Caddesi	İSTANBUL
272	Demirışık Jeans	Pınarbaşı	İZMİR
273	Örteks Tekstil Ltd.	Fatih Caddesi	İSTANBUL
274	Pakosan Giyim	Akaya Sokak	İSTANBUL

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
275	Arnetta Tekstil	Karakum Sokak	İSTANBUL
276	Vakko Tekstil	Londra Asfaltı	İSTANBUL
277	Dünya Teks.Ürt.A.Ş	Çiğli	İZMİR
278	Delta Moda Tekstil	Kum Sokak No : 3	İSTANBUL
279	Drop Giyim	Derine Sokak	İSTANBUL
280	Saray Örme Konfeksiyon	Fatih Caddesi	İSTANBUL
281	Textim Giyim A. Ş.	Sunaş Caddesi	İSTANBUL
282	Doğal Kumaşçılık	Konak Sitesi	İSTANBUL
283	Eğe Spor Giyim A.Ş	Çankaya	İZMİR
284	Vokkano Giyim San.	Halaskargazi Etlik Sokak	İSTANBUL
285	S.I.F. Vinci Tekstil	İsmetpaşa Mahallesi	İSTANBUL
286	Baron Giyim A. Ş.	Boran Han No : 13	İSTANBUL
287	Fıratteks Teks.SanLtd.	Çınarlı	İZMİR
288	Erdal Konfeksiyon	Kazım Orbay Caddesi No : 96	İSTANBUL
289	İşmont Iselli	İzzetpaşa Ayazma Sokak	İSTANBUL
290	Gümüş Hazır Giyim Ltd.	Şirinyer	İZMİR
291	Nehirin Çam İmalat	 308	İSTANBUL
292	Hande Teks.Ltd	Gaziemir	İZMİR
293	İmteks konf.Ltd	Altındağ	İZMİR
294	İna Teks	Serbest Bölge	İZMİR
295	Kentshop Hazır Giyim	..... Caddesi No : 17	İSTANBUL
296	Men Tekstil	..... No : 49	İSTANBUL
297	Tekin Paz.	İstasyon Caddesi ..... Sokak No : 22	İSTANBUL
298	Prima Konfeksiyon	Koşuyolu ..... Caddesi No : 3	İSTANBUL
299	Kalkan Konf.Ltd	Yenişehir	İZMİR
300	KİP Konfeksiyon	Fuat Uzunbey Caddesi No : 22	İSTANBUL
301	Kıgılı Giyim	İstiklal Caddesi No : 56	İSTANBUL
302	Kugu Giyim ltd.	Çınarlı	İZMİR
303	Brandi Ltd. Konf. İplik	Firuze Sokak No : 18	İSTANBUL
304	APS Tekstil	Kayıpdağı Yolu No : 26	İSTANBUL
305	İpek Çeyiz Gömlek	Nihat Tarla	İSTANBUL
306	Cardinal SportWear	..... Mahallesi No : 15-4	İSTANBUL
307	Levis Konfeksiyon A. Ş.	Yapı Kredi	İSTANBUL
308	Art Hazır Giyim	Duygun Sokak No : 15	İSTANBUL
309	Zihrar Triko	Sultan Selim Caddesi No : 1 / 3	İSTANBUL
310	Meyteks Konfeksiyon	Atatürk Caddesi 78 / 4	İSTANBUL
311	Sabri Giyim A. Ş.	..... Caddesi No : 236	İSTANBUL
312	Orka Tekstil Damat	Güneşli Mahallesi Yıldız Sokak	İSTANBUL
313	Mudo Hazır Giyim	E. Büyükdere Caddesi 25	İSTANBUL
314	Ermengildo Giyim	Eski Malak Yolu	İSTANBUL

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
315	Eray Giyim San.	Aşıre .... Caddesi No : 401	İSTANBUL
316	Sarar Gömlek	Keskin	İSTANBUL
317	Bandido Jeans	Müh. Emin Paşa İ. ..... No : 1 - 2	İSTANBUL
318	Ararat Jeans	Çakmaklı	İSTANBUL
319	Candan Giyim	..... İşhanı No : 3	İSTANBUL
320	Enkay Moda Konfeksiyon	Fuat Paşa Caddesi	İSTANBUL
321	Hunter Jeans	Şeker Ahmet Paşa	İSTANBUL
322	Kavris Jeans	Serhan İş Merkezi	İSTANBUL
323	Pepino Jeans	Mercan Yokuşu	İSTANBUL
324	Vitaly Jeans	Liman Sokak	İSTANBUL
325	Beymod Tekstil	Çakmaklı Yolu	İSTANBUL
326	Asrın Giyim San.	Müh. Emin Paşa Sokak	İSTANBUL
327	Lerby Jeans	Mercan Yokuşu	İSTANBUL
328	Modateks Konfeksiyon	Fatih Caddesi Dereboyu Sokak	İSTANBUL
329	Pameks Giyim A. Ş.		İSTANBUL
330	Albimi Bebe Tekstil	İçmece Mahallesi	İSTANBUL
331	Nuhoğlu Tekstil ve D....	Evliya Çelebi Mahallesi	İSTANBUL
332	Dopet Tekstil Sanayi	Tuzla Organize Sanayi Sitesi	İSTANBUL
333	Urba Dış Tic.	Orhanlı Köyü	İSTANBUL
334	Reform Giyim Ltd.		İSTANBUL
335	Merve Moda Tekstil		İSTANBUL
336	Şenocak Şapka Tekstil		İSTANBUL
337	Erteks Tekstil Sanayi	Kesikli Caddesi No : 1	İSTANBUL
338	Lee Cooper Jeans	Kuruçeşme Sokak	İSTANBUL
339	Özen Tekstil A. Ş.	Söğütlü Çeşme Mahallesi	İSTANBUL
340	Penye Lüks A. Ş.	MezbanaYolu	İSTANBUL
341	Ah – Em Spor Giyim		İSTANBUL
342	Kefeli Giyim Sanayi	Murat Paşa Mahallesi	İSTANBUL
343	Karadağ Gömlek Sanayi	T.dere Mahallesi Güneş Caddesi No : 71 / 1	İSTANBUL
344	Mega Sporteks	Abdi İpekçi Caddesi No : 162	İSTANBUL
345	Mısırlı Tekstil Sanayi	Atışalanı cad.No : 32	İSTANBUL
346	Tuba Giyim Sanayi	A. İpekçi Caddesi	İSTANBUL
347	Er – Ten Gömlek Triko	Y. Maltepe Yolu Emirtaş	İSTANBUL
348	Katavr Sport Weer	Koca Ragıp Paşa	İSTANBUL
349	Sun Tekstil Sanayi	Laleli Caddesi 49 / 51	İSTANBUL
350	Ortex Tekstil Ltd.	İstac Sitesi 15. Cadde	İSTANBUL
351	Ankaralı Giyim	Esentepe Mahallesi	İSTANBUL
352	Doringo Jeans	Müh. Emin Paşa Doğan Han No : 14	İSTANBUL
353	Oylum Tekstil Sanayi	.Soğanağa Camii Nur Sokak No : 6	İSTANBUL
354	Pinokyo Konfeksiyon Ltd.	Müh. Emin Paşa Doğan Han	İSTANBUL

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
355	İdeal Dizayn Konfeksiyon	Maltepe Caddesi	İSTANBUL
356	Moda art	Harmancı Sokak Toros Han	İSTANBUL
357	Sporteks Giyim Sanayi	Beylikdüzü	İSTANBUL
358	Teneks Tekstil Ürün.	Altınbaş Caddesi No : 8	İSTANBUL
359	Tombiş Bebe	Bağdat Caddesi No : 12 / 1	İSTANBUL
360	Model Konfeksiyon	Yenisaha Şütçü Yolu	İSTANBUL
361	Beymen Giyim Sanayi	Y. Bosna Merkez Mahallesi No : 63	İSTANBUL
362	Karakas Gömlek Ltd.	Hacer hanı No : 6, Bahcelievler	İSTANBUL
363	Uğur Tekstil Sanayi	Küçükköy Cebeci Caddesi	İSTANBUL
364	Aydın Giyim	Fevzi Çakmak Mahallesi	İSTANBUL
365	Özşah Konfeksiyon ltd.	Merkez Mahallesi 5 / 1 Sokak No : 14	İSTANBUL
366	Karen Tekstil Ürünleri	..... Caddesi, Feriköy	İSTANBUL
367	Uluslar arası Konf. Ltd.	İstanbul Yolu Ferhatpaşa	İSTANBUL
368	Erteks Konfeksiyon	Alemdağ Mahallesi No : 130	İSTANBUL
369	Adesa Giyim Sanayi A. Ş.	Alemdağ Caddesi No : 111	İSTANBUL
370	Batı Tekstil Konfeksiyon	Cihangir Mahallesi	İSTANBUL
371	Moda Hazır Giyim	Halkalı dolum tesisleri yanı.....	İSTANBUL
372	Pronteks Konfeksiyon A. Ş.	.Feriköyolu	İSTANBUL
373	Erca Tekstil Konfeksiyon	Avcılar	İSTANBUL
374	Sameks Konfeksiyon San.	Cihangir Mahallesi	İSTANBUL
375	İstanbul Giyim San.	Londra Asfaltı.,Cihangir Mahallesi....	İSTANBUL
376	Sindirella Boby Shoes Col.	Avcılar	İSTANBUL
377	Bilsar Tekstil	Rumeli Caddesi	İSTANBUL
378	Sumak Giyim A. Ş.	Nişantaşı	İSTANBUL
379	Bebe Club Şahin Örme S.	Hacımusa sokak	İSTANBUL
380	Pepe ve Dulcin Kon.	Lodos Apt. No : 6 / 1	İSTANBUL
381	Toper Çocuk Giyim	Ayciba Pasajı No : 6 / 2	İSTANBUL
382	Tam Piano Kids Sports	Hacımusa sokak	İSTANBUL
383	Cemko Tekstil Ltd.	Üsküdür,	İSTANBUL
384	Optex İnt. Tekstil	.Üsküdar.....	İSTANBUL
385	Bemsey Giyim San. A. Ş.	Ihlamurdere Caddesi Odalar Sokak No : 9	İSTANBUL
386	Ergin Giyim A. Ş.	Bayır Sokak No : 46	İSTANBUL
387	Lido Tekstil Sanayi Tic.	Yiğithan Sokak No : 15	İSTANBUL
388	Ekine Dış Tiç.	İnönü Caddesi No : 12 / 1	İSTANBUL
389	Bil Konf. Dış Tic. Tekstil	Bakır Pirinç Sokak No : 7	İSTANBUL
390	Clean Jeans	Barbaros Hayrettin Paşa Mahallesi	İSTANBUL
391	Alkim Spor Ltd.	Bestekar Rahmi Bey Sokak No . 8	İSTANBUL
392	Minimidi Tekstil Tur. Org.	Çavuşpaşa Caddesi 75. Sokak	İSTANBUL
393	Meliteko Tekstil Sanayi	Cevatpaşa Mahallesi Çalışkan Sokak	İSTANBUL
394	Nevzat Triko Konf.	Bahçeli,No : 25	İSTANBUL

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
395	Nisa Mayo ve Konf.	Tevfik Fikret Sokak	İSTANBUL
396	Sportelen Giyim A. Ş.	Barbaros Caddesi	İSTANBUL
397	Lobos Jean ltd...	Form Sokak No : 4 / 3 - 4	İSTANBUL
398	Omat Konf. Sanayi	Karabayır Mahallesi	İSTANBUL
399	Aydınlı Giyim Sanayi	Eski Londra Asfaltı Sokak No : 46	İSTANBUL
400	Ceylan Giyim Sanayi	köy Yolu Mevkii	İSTANBUL
401	Polo	E. Londra Asfaltı	İSTANBUL
402	Turucco Tekstil A. Ş.	Hadımköy Bağl. Yolu	İSTANBUL
403	Çağlar Bebe	Abusuudefendi Han No : 11	İSTANBUL
404	By Butik Gömlek.		GAZİANTEP
405	Polligoni Shırt ve Kravat	Mahmutpaşa	İSTANBUL
406	Suat Gömlekleri		GAZİANTEP
407	Beyoğlu Giyim Sanayi	Sultanhan No:365	İSTANBUL
408	Bentoni Tekstil Ür.San.Ltd.	Hocahanı Sokak Ambarcı İş Merkezi	İSTANBUL
409	Deren Tekstil İth. İhr.	Aşırefendi Caddesi 33 / 27	İSTANBUL
410	Nazik Tekstil San.	.Hocahanı Sokak	İSTANBUL
411	Gülim Giyim San.	Asır Efendi Caddesi	İSTANBUL
412	Gürka Çocuk Konf.	Nargileci Han Kat 2	İSTANBUL
413	Nasip Giyim San.	Yen Cami Caddesi No : 14	İSTANBUL
414	Polo M.Arası Teks. A.Ş	B.Çekmece	İSTANBUL
415	Carporol 3 M Tekstil A.Ş.	Keresteciler Sitesi No : 7	İSTANBUL
416	Yab. Teks. ve Kim. A.Ş	Yenibosna	İSTANBUL
417	Yimteks Konf.Sssan.Aş	Organize San.Bölg.	YOZGAT
418	ABBATE Giy.Tek. .A.Ş		İSTANBUL
419	SİMGE Tekstil Ltd. Şti		İSTANBUL
420	ŞIK Makas Giy. Ltd.Şti		İSTANBUL
421	Akın Tekstil A. Ş.		İSTANBUL
422	Altınyıldız Mensucat A. Ş.		İSTANBUL
423	Sen Tekstil A.Ş	Akdağmadeni	YOZGAT
424	APS Tekstil ve Tic. A.Ş.		İSTANBUL
425	Arslanlı Örme San. A.Ş.		İSTANBUL
426	Ayyıldız A. Ş.		İSTANBUL
427	Balinler Uluslararası Tek.A.Ş		İSTANBUL
428	Bemsey Giyim San.Tic. A.Ş.		İSTANBUL
429	Beymen Giyim A.Ş.		İSTANBUL
430	Bimbo Tekstil San. A.Ş.		İSTANBUL
431	Bilsar Tek. San.Tic. A.Ş.		İSTANBUL
432	Karabaş Tekstil A. Ş.		İSTANBUL
433	Baydemiler Dış Tic. Tek.A.Ş.		İSTANBUL
434	Caner Bebe Tekstil A.Ş.		İSTANBUL

S.NO	FİRMANIN ÜNVANI	ADRESİ	BULUNDUĞU İL
435	Örsa Dış Tic. A.Ş.		İSTANBUL
436	Ceyhan Giyim A. Ş.		İSTANBUL
437	Ulusoy Tekstil A. Ş.		İSTANBUL
438	Balkoç Tek.San.Tic. A.Ş.		İSTANBUL
439	Eroğlu Giyim San. Tic. A.Ş.		İSTANBUL
440	Cons Tek. San. İhr.İth.Ltd.Şti		İSTANBUL
441	Medusa Tekstil A.Ş		İSTANBUL
442	Boğaziçi Hazır Giyim A.Ş.		İSTANBUL
443	Timeks A. Ş.		İ İSTANBUL
444	Need Giyim Pazarlama Ltd.		ANTALYA
445	Panig Giyim A. Ş.		GAZİANTEP
446	Yeşil Yaprak Örme ve Konf.		AFYON
447	Rubo Konfeksiyon A. Ş.		İSTANBUL
448	Esem Sport Giyim San. A.Ş.		İSTANBUL
449	Öztek Giyim San.	Kağıthane	İSTANBUL
450	Genç Tek. Giy. San. Tic. Ltd. Şti		İSTANBUL

ÖZGEÇMİŞ

ŞAHSİ BİLGİLER	Adı Soyadı	Orhan SAVAŞ	
	Doğum Yeri Yılı	Yozgat, 1959	
	Medeni Hali	Evli	
	Adres	Yozgat İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	
	Telefon	[0354] 217 04 40	
ÖĞRENİM DURUMU	DOKTORA	Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü Rektörlüğü Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı	1996 – 2001
	YÜKSEK LİSANS	Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı	1991 – 1993
	LİSANS	Gazi Üniversitesi İ. İ. B. F.	1977 – 1981
	LİSE	Perşembe İlköğretmen Okulu	1973 - 1977
ÇALIŞMA HAYATI		Erciyes Üniversitesi Yozgat İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Görevliliği [2 yıl Dekan Yard.]	1996 -
		Erciyes Üniversitesi Yozgat Meslek Yüksekokulu Öğretim Görevliliği	1990 – 1996
		Yozgat Ticaret Lisesi Meslek Dersleri Öğretmenliği	1981 - 1990
ASKERLİK		Altıncı Kolordu Komutanlığı	1990 - 1991
YABANCI DİL		İngilizce, İyi Derecede Almanca, Orta Derecede	