

TÜRK HAZIR GIYIM SEKTÖRÜNDE HEDEF MALİYET YÖNETİM SİSTEMİNİN UYGULANABİLİRLİK DÜZEYİ ve ÇEŞİTLİ FİRMA ÖZELLİKLERİNİN BU DÜZEY ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Gökhan ÖZER*

Orhan SAVAŞ**

Özet

Bu çalışmanın amacı, Türk hazır giyim sektöründe hedef maliyet yönetim sisteminin uygulanabilirlik düzeyini ve bu düzey üzerinde çeşitli firma özelliklerinin etkilerini araştırmaktır. Araştırmamızın sonuçlarına göre, Türk Hazır Giyim Sektöründe “kesinlikle uygulanamaz”, “uygulanamaz”, “uygulanabilir”, “uygulanır” ve “kesinlikle uygulanır” şeklinde beş seviyede ölçülen uygulanabilirlik düzeyi, “uygulanır” olarak belirlenmiştir. Bulgularımız, uygulanabilirlik düzeyinin; firma büyüklüğü, ihracat miktarı gibi bir dizi firma karakteristiğinden etkilenmekte olduğunu ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Hedef Maliyet Yönetim Sistemi, Türk Hazır Giyim Sektörü, Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi, Çeşitli Firma Özellikleri.*

Abstract

The purpose of this study is to investigate the applicability level of target costing management system in Turkish ready to wear industry and to explore the effects of various firm characteristics on this level above mentioned. According to the results of our research, the applicability level of target costing management system which has been measured as “certainly unapplicable”, “unapplicable”, “neither applicable nor unapplicable”, “applicable” and “certainly applicable” in Turkish ready to wear industry is applicable ($\bar{X} = 3.57$). This study has also showed

* GYTE, İşletme Fakültesi, Muhasebe-Finansman ABD.

** E.Ü. Yozgat İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Öğretim Görevlisi.

that the applicability level of target costing management system has been affected from various firm characteristics such as firm size, export etc.

Keywords: *Target Costing Management System, Turkish Ready to Wear Industry, The Applicability Level of Target Costing Management System, Various Firm Characteristics.*

1. GİRİŞ

Özellikle son 20 yıl içerisinde müşteri eğilimlerindeki değişim, gittikçe şiddetlenen yerel ve global rekabet, hızla değişen teknoloji, ürün yaşam sürelerindeki kısalma, tasarım maliyetlerindeki artış ve diğer çevresel koşullardaki gelişmeler; işletmelerin varlıklarını sürdürmelerini gittikçe daha da zorlaştırmakta, onları yeni ve mümkünse sürdürülebilir rekabet avantajları geliştirerek çok daha güçlü olma yolunda adım atmaya zorlamaktadır. Bu süre içerisinde işletmelerin yeni dünya ve ekonomi koşullarına uyumunu ve bu koşullar içinde gelişmelerini sağlamak amacıyla önerilen, çok sayıda yeni yönetim felsefesi, sistem ve teknik bulunmaktadır. Bunlardan biri de, işletme genelinde uygulanabilecek, ürün yaşam seyrini bütünüyle hesaba katan, halen uygulanan herhangi bir tekniği yenilemeyen ancak entegre bir biçimde çalışabilen, stratejik bir maliyet yönetim ve kâr planlama sistemi olan **hedef maliyet yönetimidir**.

İlk kez 1965’de Toyota’da keşfedilen (Tanaka 1993; Gagne ve Discenza, 1995:16) hedef maliyet yönetiminin; çok daha rekabetçi, hızla değişen, hataları ve gecikmeleri affetmeyen, müşteri-pazar odaklı ve yeni değer yaratmaya dayalı koşullara uyum sağladığı; kalite, maliyet, işlevsellik ile tasarım-üretim-teslim sürelerini eş zamanlı bir biçimde yönetmeye olanak tanıyan rekabet stratejisi ve buna dayalı tekniklerle Japonya’da (taşımacılık ekipmanları sektöründe % 100, elektrik-elektronik sektöründe % 88, makine imalatı sektöründe % 83 ve metal eşya sektöründe ise, şirketlerin % 67’sinde) büyük bir kullanım alanı bulduğu (Braxton, 1999) ve Japon şirketlerinin yalnız yerel değil, uluslararası başarılarında da önemli bir rol oynadığı bilinmektedir (Kroll, 1997:14).

Üretim öncesi yeni ürün maliyetlerinde, satın alınan hammadde, malzeme ve parça maliyetlerinde, üretim maliyetlerinde, üretim öncesi tasarım değişikliklerinde ve yeni ürün takdimi için gerekli olan zamanda azalma; ürün özellikleri, kalitesi ve işlevleri yoluyla yeni müşteri değeri yaratma, daha kârlı ürün karması geliştirme, ürünler için müşteri beklentilerini karşılama ve bu beklentilerin üzerine çıkma yoluyla kârlılıkta ve piyasa payında ciddi artışlar sağlama gibi avantajlar, HMY sistemlerini uygulayan firmaların elde ettiği yararlarından bazılarıdır (Dutton ve Ferguson, 1996: 33; Cooper ve Slagmulder, 1997; Cooper, 1994; Ansari ve Bell, 1995; Bayou ve Reinstein, 1997: 30-36; Brauch, 1994: 45-49; Braxton 1999). Bu yararların

büyüklüğü hakkında bir rakam vermek gerekirse, HMY uygulamalarının Japon şirketlerinde yıllık ortalama % 17.1'in üzerinde **sürekli bir maliyet azalışı** yarattığını söylemek mümkündür (Braxton, 1999).

Doğal olarak Japon şirketlerinin bu başarısı ve başarının altında yatan hedef maliyet yönetim sistemi (HMYS), özellikle 1990'lı yıllarla birlikte birçok Amerikan ve Avrupa Birliği şirketi tarafından keşfedilerek uygulanmaya başlamıştır. Genellikle (Amerika'da Boeing, Chrysler ve Caterpillar; Almanya'da ise, Mercedes gibi) endüstri liderleri tarafından uygulanan hedef maliyet yönetimi, örneğin Rocketdyne RS-68'nin birim üretim maliyetlerinde % 50, sabit maliyetlerinde % 65, ürün takdim zamanında da % 60'lık bir azalmaya; Mercedes-Benz M Class için yapılan uygulamalar, yatırımların kârlılığında % 12'lik bir iyileşmeye; Boing Scandanavian Belly Loader'de % 72'lik, Boing 757-300'de ise, % 43'lük bir maliyet azalmasına neden olmuştur (Braxton, 1999).

Yukarıda ifade edilen örneklere rağmen, hedef maliyet yönetiminin her ülke ve firmada başarıyla uygulandığını söylemek mümkün değildir. Örneğin, HMY sistemini uygulayan Fortune 500 (1995-1996) listesindeki Amerikan şirketleri üzerinde yapılan bir araştırma, Amerika'daki HMY uygulamalarının genelde başarısız olduğunu ortaya koymaktadır (Carey ve Ellis, 1995: 45-48). Amerika için başka bir araştırmada Naj da, benzer sonuçlara ulaşmıştır (Naj, 1993). Almanya'da ise, HMY uygulamalarına ilk olarak otomotiv sektöründe başladığı, kapsamlı bir araştırma olmamasına rağmen, istenilen düzeyde başarı elde edilemediği ifade edilmektedir (Gaiser, 1997: 41). Özellikle Japonya dışındaki, örneğin ABD ve Avrupa Birliği ülkelerindeki uygulamaların başarısızlığının altında; başka ülke ve şirketlerde geliştirilen sistem ve tekniklerin aynen uygulanmasındaki güçlük, yöntemin anılan ülkelerde henüz çok yeni olması ve firmalarca sistemin ön koşulları, aşamaları ve gerekleri ile altında yatan temel felsefe anlaşılmasızın uygulamaya geçilmesi gibi nedenlerin yattığı hususunda neredeyse bir görüş birliği bulunmaktadır.

Bu görüş birliğinden hareketle çalışmamızın temel amacı, hedef maliyet yönetim sistemine geçişte başarıyı doğrudan etkileyen ve bir anlamda ön koşul olarak algılanması gereken faktörleri ve değişkenleri sınıflandırarak, hedef maliyet yönetim sistemin ülkemizde uygulanabilirlik düzeyini ve bu düzey üzerinde çeşitli firma özelliklerinin etkisini araştırmaktır. Bunun için İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birliğine (İTKİB) kayıtlı 650 üyeden tabakalı tesadüfi örneklem yöntemine göre seçilmiş 450 firmadan 290'nı tarafından cevaplandırılan anketlerin analizi sonucu ulaşılan bulgular; HMYS'nin hazır giyim sektöründeki uygulanabilirlik düzeyinin **uygulanır** olduğunu, ancak uygulanabilirlik düzeyinin işletme türü, faaliyet konusu gibi bir dizi firma özelliklerine göre değiştiğini ortaya koymaktadır.

2. HMYS GEÇİŞ ve UYGULAMANIN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

HMY sistemine geçişin ve uygulamanın başarısını etkileyen faktörlere, ancak HMY literatüründeki teorik ve uygulamalı çalışmalar taranarak ulaşılabilir. Bununla birlikte hemen ifade etmek gerekir ki, bu çalışmaların önemli bir bölümü sistemi tanıtmaya dönük, geri kalan kısmı ise, vaka çalışmalarından ibarettir. Gerek sistemi tanıtmaya gerekse vakaya dönük olarak yapılmış çalışmalar üzerinde yapılan tarama sonucu, HMY'ne geçiş ve başarılı bir uygulama için vazgeçilmez olduğu görüşüne ulaşılan faktörler; işletmenin rekabet çevresine, müşteri, sektör, ürün ve firma profiline ilişkin faktörler olmak üzere beş başlık altında sınıflandırılmıştır. Bu faktörler tablo 1'den izlenebilir.

3. ARAŞTIRMANIN TASARIMI

3.1. Veri ve Örneklem Seçimi

Türk hazır giyim sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyini tespit etmek ve çeşitli firma özelliklerinin bu düzey üzerindeki etkilerini ölçmek amacıyla yapılan araştırmada; sektörün geniş bir faaliyet alanına sahip olması, ulaşılabilirlik, veri toplama gücü, zaman ve finansal kısıtlar gibi nedenden ötürü ana kütle; iç çamaşırı, trikotaj ürünleri ve giyim aksesuarları üreten firmalar kapsam dışında bırakılarak; tek ceket, tek pantolon, takım elbise, gömlek, spor giyim, pardösü ve palto gibi hazır dış giyim ürünleri üreten firmalarla sınırlandırılmıştır.

Bu sınırlama altında İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birliğine (İTKİB) 23 Haziran 2000 tarihi itibari ile kayıtlı 650 firma, ana kütle oluşturulmuştur.

Tesadüfi örneklem yöntemine göre ana kütleyle ilişkin standart sapma ve varyanslarının bilinmediği durumlarda örneklem, $n = (\pi(\pi - 1) / (e/Z)^2)$ formülüne göre belirlenebilir (Kurtuluş, 1985:234). Buna göre, % 95 güven sınırlarında % 5 hata payı ile araştırmamızın örnekleme $((n=(0.5 \times 0.5) / (0.05 / 1.96^2))$ 384 adet firmadan oluşmalıdır. Bununla birlikte hesaplanan örneklemdaki firma sayısının, ana kütlede % 5'nden büyük olması nedeniyle, (N-n: N-1) düzeltme faktörü kullanılarak araştırma için gerekli örnek büyüklüğüne ulaşılabilir. (N-n: N-1) formülüne göre düzeltme faktörü $((650-384)/(650 - 1))$ 0.409 ve buna göre gerekli örnek büyüklüğü (0.409×384) 157 firma olarak hesaplanmıştır.

Ancak araştırmanın ülke genelini kapsamaması, İTKİB'den alınan firma listesinin güncel olmayabileceğine duyulan şüphe ve bir kısım firmaların anketleri cevaplandırmayabileceği dikkate alınarak; gerek örneklemin ana kütleyle temsil gücünü gerekse istatistiksel gücü artırmak amacıyla, anketin 450 firmaya uygulanmasına karar verilmiştir.

Tablo 1. HMYS Geçiş ve Uygulamanın Başarısını Etkileyen Faktörler

1. Rekabet Çevresi	
Rekabetin Yoğunluğu	Karmarker, 1989; Kroll, 1997; Bailes ve Kleinsorge, 1992; Tatikonda ve Tatikonda, 1994.
Rakiplerden Daha Fazla Yeni Ürün Sunma Zorunluluğu	Hall ve Jakson, 1992; Lee, 1994; Kato, 1993; Lorino, 1995, Bayou ve Reinstain, 1998.
Fiyatların Belirlenmesinde Müşterilerin Rolü	Tatikonda ve Tatikonda, 1994; Cooper, 1996; Cooper ve Chew, 1996.
Fiyatlarda Zamanla Düşme Eğilimi	Cooper ve Yoshikawa, 1994; Schmelze ve diğerleri, 1996.
Fiyatlardaki Düşmeyi Ürün İşlevlerini ve Kalitesini Artırarak Dengeleme Stratejisinin Varlığı	Cooper, 1995; Cooper ve Slagmulder, 1997; Özer ve Savaş, 2000; Ansari ve Bell, 1995.
Kalite, İşlev ve Düşük Fiyat Uyumunun Gerekliği	Noble ve Tanchoco, 1990; Daly, 1996; Cooper, 1995.
2. Müşteri Profili	
Zevk ve Beğeni Anlayışlarındaki Değişimin Hızı	Lee, 1994; Dutton ve Marx, 1997.
Benzer Ürünlerdeki fiyat, Kalite ve İşlevsellik Farklarını Belirleme Yeteneği	Cooper, 1995; Cooper ve Slagmulder, 1997.
Yeni Ürünlerin Taşınması Gerekli İşlevleri Değerlendirme ve İfade Etme Yeteneği	Cooper ve Slagmulder, 1997.
Satın Alma Tercihlerinin Kolaylıkla Rakip Ürünlere Yönelebilmesi	Lee, 1994; Cooper ve Chew, 1996.
Müşteri Sadakatinin Seviyesi	Cooper ve Chew, 1996.
3. Sektör Profili	
Yeni Rakipler İçin Piyasaya Giriş Engellerinin Varlığı	Cooper ve Chew, 1996; Cooper ve Slagmulder, 1997; Bhimani ve Neike, 1999.
Benzer Ürünlere Sahip Rakiplerin Sayıca Çokluğu	Lee, 1994; Cooper ve Chew, 1996.
Tedarikçi Firmaların Çokluğu	Cooper ve Yoshikawa, 1994.
Değer Zincirinin Üyeleri Arasında Yakın İşbirliği Tesis ve Sürdürme İmkânı	Hall ve Jakson, 1992; Kroll, 1997; Nishiguchi ve Brookfield, 1997; Cooper ve Chew, 1996.
4. Ürün Profili	
Ürün Ömrünün Kısalığı	Lee, 1994; Dutton ve Marx, 1997.
Ürünün Karmaşıklığı	Karmarker, 1989; Tatikonda ve Tatikonda, 1994; Nishiguchi ve Brookfield, 1997.
Ürün Maliyetinin Kompozisyonu	Cooper, 1995; Cooper ve Slagmulder, 1997.
Ürün Çeşitliliği	Clinton ve Hsu, 1997.
Üretim Öncesi Maliyetlerin Büyüklüğü	Karmarker, 1989; Green ve Johnson, 1991.
Ürün Tasarım Süreçlerinin Kısalığı	Nobeoka ve Cusomano, 1997.
5. Firma Profili	
Ürün Teknolojisinin Değişim Hızı	Kato vd, 1995; Clinton ve Hsu, 1997.
Üretim Teknolojisinin Pahalılığı	Karmarker, 1989; Green ve Johnson, 1991.
Tedarikçi Firmalar Üzerindeki Fiyat Belirleyiciliği	Newman ve Mckeller, 1995; Cooper, 1996.
Departmanlar Arasında Sonuca Yönelik İş Birliği Tesis ve Sürdürme İmkânı ile Çapraz İşlevsel Takımların Oluşturulması	Hall ve Jakson, 1992; Bailes ve Kleinsorge, 1992; Kato vd, 1995; Clinton ve Hsu, 1997.
Hedef Pazarları Analiz Edebilme Yeteneği	Artto, 1994; Dutton ve Marx, 1997; Kroll, 1997.
Çalışanların Birden Fazla Görevi Yerine Getirebilmesi	Bailes ve Kleinsorge, 1992; Cooper ve Chew, 1996; Schmelze vd, 1996.
Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı	Hall ve Jakson, 1992; Bailes ve Kleinsorge, 1992.
Üst Yönetim Desteği	Bailes ve Kleinsorge, 1992; Cooper ve Slagmulder, 1997.
Teorik Bilgilenmenin Yeterliliği	-

Ana kütlede tabakalı tesadüfi örnekleme yöntemine göre seçilen firmaların illere göre dağılımı, tablo 2’de görüldüğü gibidir.

Tablo 2. Firmaların İllere Göre Dağılımı

İlin Adı	Firma Sayısı	İlin Adı	Firma Sayısı
İstanbul	250	Hatay	1
İzmir	76	Afyon	2
Aydın	28	Mersin	2
Edirne	10	Manisa	4
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		

HMYS’ne geçiş ve uygulamanın başarısını etkileyen faktörler ve değişkenler, firmalara ait genel özelliklerin de içerecek biçimde bir dizi genel soru ile birlikte bir anket formuna dönüştürülmüştür. 30 değişkene ait ölçüm, 5’li likert ölçeğine (1= Kesinlikle Katılmıyorum 5= Kesinlikle Katılıyorum) göre düzenlenerek temel anket formu oluşturulmuştur. Bu koşullar altında faktörler bakımından seçeneklerin rakamsal karşılığı 1 ile 5 arasında değiştiği için, her bir faktörü için yapılan değerlendirmeler 1’e yaklaştıkça “Kesinlikle Uygulanmazlığı”, 5’e yaklaştıkça da “Kesinlikle Uygulanırlığı” ifade etmektedir (1 “kesinlikle uygulanamaz”, 2 “uygulanamaz”, 3 “uygulanabilir”, 4 “uygulanır” ve 5 “kesinlikle uygulanır”).

Anketin seçilen firmalara uygulanmasından önce, hem bir grup öğrenci hem de Yozgat Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı 30 kişilik bir işadamları grubu üzerinde test edilmiş ve yanlış anlamalara yol açan sorular yeniden düzenlenmiştir. Anket, iki saatlik bir eğitimden geçirilen, çoğunluğu lisans öğrencilerinden oluşan bir anketör grubu tarafından 1 Aralık 2000-18 Şubat 2001 tarihleri arasında seçilen firmalara uygulanmıştır. 450 firmanın 155’i ankete katılmayı reddetmiş, ankete katılmayı kabul eden 310 firmadan elde edilen verinin ön değerlendirmesi sonucu, geçerliliğinden kuşku duyulan 20 anketin analiz dışında bırakılmasına karar verilmiştir. Sonuç olarak araştırmamızın örneklemini, 290 firmadan oluşturmuştur.

3.2. Varsayımlar, Temel Hipotez ve Test Yöntemi

Araştırmanın ilk varsayımı, belirlenmiş 30 değişkenin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkisinin eşit olduğudur. İkinci varsayımımız ise, anketlerin cevaplandırılması sırasında ortaya çıkabilecek olası algılama farklarının araştırma sonucunu etkileyebilecek düzeyde olmadığıdır.

Araştırmanın ana hipotezi (H_A), firmaların 30 soruya verdikleri cevapların ortalaması ile temsil edilen HMYS'nin **uygulanabilirlik düzeyinin, çeşitli firma özelliklerine (işletmenin türü, faaliyet süresi vb.) göre değiştiği**dir.

Verilerinin analizi, SPSS istatistik programında yapılmış, farklılık için tek yönlü varyans analizi (Anova Analizi), farkların yönü ve derecesi için ise, Duncan test yöntemi kullanılmıştır.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmamızın bu kısmında, Türk hazır giyim sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ve çeşitli firma özelliklerinin bu düzey üzerindeki etkilerine yönelik temel istatistikler ve araştırma bulguları sunulacaktır.

4.1. Temel İstatistikler ve Ölçeğin Güvenirliliği

HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyinin belirlenmesinde kullanılacak 30 değişken ve bu değişkenlere ait temel istatistikler, tablo 3'de görüldüğü gibidir.

Değişkenlerin aritmetik ortalamalarının tam sayıya (örneğin, 3.39, 3; 3.60 ise, 4 gibi) dönüştürülmesi ile temel istatistiklerle ilgili aşağıdaki yorumları yapmak mümkün olabilir:

1. Tablo 3'deki değişkenlerin aritmetik ortalamaları genellikle 3 ile 4 arasında bir değer almakta, hiçbir değişkenin ortalaması "kesinlikle uygulanabilirliği" göstermemektedir.

2. Türk hazır giyim sektöründe HMYS'nin uygulanabilirliğini gösteren tüm değişkenlerin aritmetik ortalaması, 5'li likert ölçeği çerçevesinde **uygulanır** ($\bar{x} = 3,57$) düzeydedir.

Hazırlanan ölçeğin güvenirliliği Cronbach Alfa ile test edilmiş ve 0.71 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu değer, araştırma ölçeğinin güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 3. Türk Hazır Giyim Sektöründe HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi

Değişkenler	Frekans	Min.	Maks.	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Firmamız çok yoğun rekabet koşulları içinde bulunmaktadır.	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 sektöre 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 taşınması 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 yönlentmeleri 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
Firmamızda yeni ürün tasarımının gerektirdiği süre çok kısadır.	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 yapabileme 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
HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi	289	2	5	3,57	3,12 E-02

4.2. Bazı Firma Özelliklerinin HMYS'nin Uygulanabilirlik Düzeyi Üzerindeki Etkileri

Araştırmamızın bu kısmında, Türk Konfeksiyon sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi ile bazı firma özellikleri arasındaki ilişkiler analiz edilecektir.

4.2.1. Hukuki Yapının HMYS'nin Uygulanabilirliği Üzerindeki Etkisi

Ana hipotezimiz çerçevesinde test edeceğimiz ilk alt hipotezlerden biri, firmaların hukuki yapısının HMYS'nin uygulanabilirliği üzerindeki etkisi ile ilişkilidir.

H_{A1} : Hazır giyim sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi, firmaların hukuki yapılarına göre değişmektedir.

Tablo 4. Hukuki Yapının Etkisi (ANOVA)

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplararası	5,135	2	2,568	9,706	0,000
Grup içi	75,661	286	1265		
Toplam	80,796	288			

Tablo 4'e göre, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyinin firmaların hukuki yapılarına göre değiştiği hipotezi, en azından 0,000 düzeyinde anlamlı bulunmuştur. Bu sonuç, H_{01} hipotezinin red, H_{A1} hipotezinin ise, kabul edilmesini gerektirmektedir.

Farklılığın yönünü belirlemek için yapılan Duncan testinin sonuçları, Tablo 5'de sunulmaktadır.

Tablo 5. Hukuki Yapının Etkisi (DUNCAN)

İşletme Türü	Sayı	Alpha = 0,05	
		1	2
Diğer	36	3,42	
Anonim Şirket	101	3,44	
Limited Şirket	152		3,70

Duncan testi sonuçlarına göre; Anonim şirket ve diğer (şahıs, kolektif gibi) hukuki yapılarda kurulmuş şirketlerde HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi düşük, buna karşın limited şirketlerde ise, daha yüksektir ($\bar{x} = 3,70$).

4.2.2. Faaliyet Konusunun HMYS'nin Uygulanabilirliği Üzerindeki Etkisi

İkinci hipotezimiz, firma faaliyet konularının HMYS'nin uygulanabilirliği üzerindeki etkisine yöneliktir.

H_{A2} : Hazır giyim sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyi, firmaların faaliyet konularına göre değişmektedir.

Tablo 6. Faaliyet Konusunun Etkisi (ANOVA)

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplararası	5,18	4	1,297	487	0,001
Grup içi	75,60	284	1266		
Toplam	80,79	288			

HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyinin faaliyet konularına göre değiştiği hipotezi, 0.001 düzeyinde anlamlı bulunmuştur. Bu sonuç, H_{02} hipotezinin reddedilmesini, H_{A2} hipotezinin ise, kabul edilmesini gerektirmektedir.

Farklılığın yönü ve düzeyi için uygulanan Duncan testinin sonuçları, tablo 7'de görülmektedir.

Tablo 7. Faaliyet Konusunun Etkisi (DUNCAN)

Faaliyet Konusu	Sayı	Alpha = 0,05	
		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, sektörde HMY sisteminin uygulanabilirliğinin en yüksek olduğu faaliyet alanlarının diğer giyim ($\bar{x} = 3,76$) ve çocuk giyimi ($\bar{x} = 3,75$) olduğunu göstermektedir. Sonra sırasıyla, bayan giyim ($\bar{x} = 3,53$), erkek giyim ($\bar{x} = 3,47$) ve spor giyim ($\bar{x} = 3,41$) gelmektedir.

4.2.3. İşletme Ölçeğinin HMYS'nin Uygulanabilirliği Üzerindeki Etkisi

Üçüncü araştırma hipotezimiz, firma ölçeğinin HMYS'nin uygulanabilirliği üzerindeki etkisi ile ilişkilidir.

H_{A3} : Hazır giyim sektöründe HMYS sisteminin uygulanabilirlik düzeyi, firma ölçeğine göre değişmektedir.

Tablo 8. Firma Ölçeğinin Etkisi (ANOVA)

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplararası	6,81	2	3,405	13,16	0,000
Grup içi	73,93	286	1259		
Toplam	80,79	288			

Tablo 8'ye göre uygulanabilirlik düzeyinin firma ölçeğine göre değiştiği hipotezi, en azından 0.000 düzeyinde anlamlıdır. Buna göre H_{03} hipotezi ret, H_{A3} hipotezi ise, kabul edilecektir.

Farklılığın derecesi ve yönünü belirlemek için yapılan Duncan testinin sonuçları Tablo 9'da görüldüğü gibidir.

Tablo 9. Firma Ölçeğinin Etkisi (DUNCAN)

İşletme Ölçeği	N	Alpha = 0,05	
		1	2
Büyük	60	3,29	
Küçük	100		3,61
Orta	110		3,69

Duncan test sonuçlarına göre HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi en yüksek işletmelerin, orta ($\bar{x} = 3,69$) ve küçük ($\bar{x} = 3,61$) ölçekli firmalar olduğu söylenebilir. Uygulanabilirlik düzeyi en düşük işletmeler ise, büyük ölçekteki firmalardır ($\bar{x} = 3,29$). Bu bulguya göre, orta ölçekli firmalardan küçük; küçük firma ölçeğinden ise büyük firma ölçeğine geçildikçe, HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyinin düştüğü söylenebilir.

4.2.4. Faaliyet Süresinin HMYS'nin Uygulanabilirliği Üzerindeki Etkisi

Araştırmamız kapsamında test edeceğimiz hipotezlerden dördüncüsü, faaliyet süresinin HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkisiyle ilgilidir.

H_{A4}: Hazır giyim sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi, firmaların faaliyet süresine göre değişmektedir.

Tablo 10. Faaliyet Süresinin Etkisi (ANOVA)

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplararası	4,72	2	2,361	8,85	0,000
Grup içi	75,70	284	0,267		
Toplam	80,42	286			

Tablo 10'a göre HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyinin firmaların faaliyet sürelerine göre değiştiği hipotezi, en azından 0.000 düzeyinde anlamıdır. Bu sonuç; H₀₄ hipotezinin ret, H_{A4} hipotezinin ise, kabul edilmesini gerektirmektedir.

Farklılığın yönü ve derecesini belirleyebilmek için uygulanan Duncan testinin sonuçları, Tablo 11'den izlenebilir.

Tablo 11. Faaliyet Süresinin Etkisi (DUNCAN)

Faaliyet Süresi	N	Alpha = 0,05	
		1	2
20 yıldan fazla	50	3,31	
6 – 20 yıl	140		3,58
5 yıldan az	90		3,69

Tablo 11, HMYS uygulanabilirlik düzeyinin yüksek olduğu firmalar grubunun faaliyet süresi 5 yıldan az ($\bar{x} = 3,69$) ve 6-20 yıl arasında faaliyet gösteren firmalar ($\bar{x} = 3,58$) olduğunu ortaya koymaktadır. Genel eğilim; firmaların faaliyet süresi arttıkça, HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyinin düştüğüdür. Bu koşullar altında, sektörde yeni faaliyete geçen firmaların diğerlerine oranla mevcut koşullara çok daha hızla uyum gösterdiği saptaması yapılabilir.

4.2.5. İhracat Miktarlarının HMYS'nin Uygulanabilirliği Üzerindeki Etkileri

Araştırmamızın kapsamında test edeceğimiz hipotezlerden beşincisi de, firmaların ihracat miktarlarının HMYS'nin uygulanabilirliği üzerindeki etkisi ile ilişkilidir.

H_{A5}: Hazır giyim sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi, firmaların ihracat miktarlarına göre değişmektedir.

Belirtilen farklılığın anlamlı olup olmadığını test için gerçekleştirilen tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 12’de sunulmaktadır.

Tablo 12. İhracat Miktarının Etkisi (ANOVA)

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplararası	4,28	2	2,144	8,01	0,000
Grup içi	76,50	286	1268		
Toplam	80,79	288			

Tablo 12’ye göre; HMYS’nin uygulanabilirlik düzeyinin ihracat miktarına göre değiştiği hipotezi, en azından 0.000 düzeyinde anlamlıdır. Bu sonuç H_{05} hipotezi reddedilirken, H_{A5} hipotezinin kabul edilmesini gerektirmektedir.

Farklılıkların yönünü ve derecesini belirlemek için uygulanan Duncan testinin sonuçları, tablo 13’de sunulmaktadır.

Tablo 13. İhracat Miktarının Etkisi (DUNCAN)

İhracat Miktarı	N	Alpha = 0,05	
		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 13’ye göre HMYS’nin uygulanabilirlik düzeyi ile firmaların ihracatçı konumları 2 grup olarak incelenebilir. 1. grubu, üretimlerinin % 11–50’sini ihraç eden firmalar; 2. grubu ise üretimlerinin % 10’undan azı ile % 51’den fazlasını ihraç eden firmalar oluşturmaktadır. İkinci gruba dahil firmalarda HMYS’nin uygulanabilirlik düzeyi, birinci grup firmalarından daha yüksektir. Sonuçlar, Türk Konfeksiyon sektöründe HMY sisteminin uygulanabilirlik düzeyinin; üretimlerinin % 51’nden fazlasını ($\bar{x} = 3,76$) ve ($\bar{x} = 3,82$) ve üretimlerinin % 10’undan azını ($\bar{x} = 3,63$) ihraç eden firmalarda arttığı, buna karşın üretimlerinin % 11–50’sini ihraç eden firmalarda ise, azaldığı şeklinde özetlenebilir ($\bar{x} = 3,36$) ve ($\bar{x} = 3,37$).

4.2.6. Firma-Marka İlişkilerinin HMYS'nin Uygulanabilirliği Üzerindeki Etkileri

Normal olarak kendilerine ait ürün markası olan veya markalı ürünlerin üretimini yapan firmaların, bu özelliklere haiz olmayanlara göre, daha ciddi bir yönetsel yapı içinde olmaları beklenir. Bu çerçevede araştırma hipotezimizden altıncısı ve sonuncusu, firma-marka ilişkisinin HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi üzerindeki etkileri ile ilişkilidir.

H_{A6}: *Hazır giyim sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi, firma-marka ilişkisine göre farklılaşmaktadır.*

Tablo 14. Firma-Marka İlişkisinin Etkisi (ANOVA)

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P Değeri
Gruplararası	4,48	2	2,242	8,41	0,000
Grup içi	75,14	282	1266		
Toplam	79,62	284			

HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyinin firma-marka ilişkisine göre değişip değişmediğini belirlemek için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçlarını ortaya koyan tablo 14'e göre, H_{A6} hipotezi en azından 0.000 düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bulunmuştur.

Firma-marka ilişkileri ile HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi arasındaki farklılığın derecesi ve yönünü saptamak için uygulanan Duncan testinin sonuçları Tablo 15'de görüldüğü gibidir.

Tablo 15. Firma-Marka İlişkisinin Etkisi (DUNCAN)

Firma-Marka ilişkisi	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

Tablo 15'e göre örnekteki firmalar kendi markaları olan ve markasız ya da markalı fason üretim yapan firmalar olmak üzere ikiye ayrılabilir. İkinci gruptaki (markalı fason ve markasız üretim yapan) firmalarda HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi, birinci gruptaki (kendi markası olan) firmalara oranla daha yüksektir.

5. SONUÇ

Bu çalışmanın amacı, hedef maliyet yönetim sistemine geçişte başarıyı doğrudan etkileyen ve bir anlamda ön koşul olarak algılanması gereken faktörleri sınıflandırarak, hedef maliyet yönetim sistemin ülkemizde uygulanabilirlik düzeyini ve bu düzey üzerinde çeşitli firma özelliklerinin etkisini araştırmaktır.

Bunun için İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birliğine (İTKİB) kayıtlı 650 üyeden tabakalı tesadüfi örneklem yöntemine göre seçilmiş 450 firmanın 290 tarafından cevaplandırılan anketlerin analizi sonucu ulaşılan bulgular, aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. HMYS'nin Türk hazır giyim sektöründeki uygulanabilirlik düzeyi, "uygulanır" seviyededir ($\bar{X} = 3.57$).
2. Türk hazır giyim sektöründe HMYS'nin uygulanabilirlik düzeyi, işletmelerin türü, işletmenin faaliyet konusu, işletmenin ölçeği, işletmenin faaliyet süresi, işletmenin yaptığı ihracat miktarı ve işletme-ürün marka ilişkilerine göre istatistiki olarak anlamlı farklılıklar göstermektedir.
3. HMYS'ne başarılı bir şekilde geçiş ve uygulanabilirlik düzeyi bakımından, Türk hazır giyim sektöründe, yerli ve yabancı ürün markaları altında fason üretim yapan, üretimlerinin çoğunu ihraç eden, faaliyet süresi 5 yıldan az olan, orta ölçekli ve limited şirket şeklinde kurulmuş olan işletmeler diğerlerine göre daha şanslı olduğunu söylemek mümkündür.
4. Ülke olarak içinde bulunduğumuz koşullar, hem yerel hem de uluslararası pazarlarda firmaların çok önemli rekabet avantajları kazanmasına neden olmuş ve etkin bir stratejik maliyet yönetim sistemi olan HMYS ile tüm sektörlerdeki firmaların yakından ilgilenmek zorunda kalacağını göstermektedir.

KAYNAKÇA

- Ansari S. - Bell J. (1995), Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I).
- Artto K. A. (1994), "Life Cycle Cost Concepts and Methodologies", *Journal of Cost Management*, Fall, s. 28-33.
- Bailes J. - Kleinsorge K. I. (1992), "Cutting Waste With JIT", *Management Accounting*, May, s. 28-32.
- Bayou E. M. - Reinstein A. (1997), "Formula for Success: Target Costing for Cost-Plus Pricing Companies", *Journal of Cost Management*, Sept-Oct., s. 30-36.

- Bayou E. M. - Reinstein A. (1998), "Three Routes for Target Costing", *Managerial Finance*, Vol. 24, No. 1, s. 28-45.
- Bhimani A. - Neike C. (1999) "How Siemens Designed its Target Costing System to Redesign its Products", *Journal of Cost Management*, July/August, s. 28-34.
- Brauch J. M. (1994), "Beyond ABC: Target Costing for Profit Enhancement", *Management Accounting*, November, s. 45-49.
- Braxton P. J. (1999), "Target Costing Best Practices", CAIV, LCC, & TOC 1999 Joint Conference, San Antonio, November 4.
- Carey C. C. - Ellis L. W. (1995), "Speedy R and D: How Beneficial", *Research and Technology Management*, s. 45-48.
- Clinton D. B. - Hsu K. (1997), "Linking Manufacturing Control to Management Control", *Management Accounting*, September, s. 18-23.
- Cooper R. (1995), *When Lean Enterprises Collide*, Harvard Business School Press, 1995 .
- Cooper R. (1996), "Look Out Management Accountants", *Management Accounting*, Vol. 77, Issue 11, s. 20-27.
- Cooper R. (1994), "Japanese Cost Management Practices", *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., s. 88-97.
- Cooper R. - Slagmulder R. (1997), *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press.
- Cooper R. - Yoshikawa T. (1994), "Inter-organizational Cost Management Systems: The Case of Tokya-Yokohama-Kamakuru Supplier Chain", *International Journal of Production Economics*, s. 51-62.
- Daly D. C. (1996), "The Role of Finance in Strategy Deployment", *Management Accounting*, November, s. 64-66.
- Dutton J. J. - Marx C. A. (1997), "Target Costing", Barry J. Brinker (ED.) *Handbook of Cost Management*, Release 4, s. D2-1-D2-26.
- Dutton J. - Ferguson M. (1996), "Target Costing At Texas Instrument", *Journal of Cost Management*, Fall, s. 33-38.
- Gaiser B. (1997), "German Cost Management System (Part A)", *Journal of Cost Management*, Nov-Dec., s. 41-46.
- Gegne M. L. - Discenza R. (1995), "Target Costing", *Journal of Business and Industrial Marketing*, Vol.10, No.1, s. 16-22.
- Green F. A. - Johnson G. (1991), "Performance Measures and JIT", *Management Accounting*, February, s. 50-58.
- Hall D. - Jakson J. (1992), "Speeding Up New Product Development", *Management Accounting*, October, s. 32-36.
- Lorino P. (1995), "Target Costing Part 1: Target Costing-Practice and Implementation", *Articles of Merit 1995 Competition: FMAC Article*

- Award for Distinguished Contribution to Management Accounting, New York: International Federation of Accountant, s. 79-99.
- Karmarker U. (1989), "Getting Control of Just in Time", *Harvard Business Review*, Sept.-Oct., s. 122-131.
- Kato Y. (1993), "Target Costing Support systems: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 4, s. 33-47.
- Kato Y. - Boer G. - Chow C. W. (1995), "Target Costing: An Integrative Management Process", *Journal of Cost Management*, Spring, s. 39-51.
- Kroll K. M. (1997), "On Target", *Industry Week*, Vol.24, No. 11, s. 14-22.
- Kurtuluş K. (1985), Pazarlama Araştırmaları, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3289, Venüs Ofset, İstanbul.
- Lee J. Y. (1994), "Use Target Costing to Improve Bottom Line", *CPA Journal*, Vol. 64, No.1, s. 68-70.
- Naj A. (1993), "Shifting Gears: Some Manufacturers Drop Efforts to Adopt Japanese Techniques", *The Wall Street Journal*, 7 May.
- Newman R. G. - Mckeller S. M. (1995), "Target Costing: A Challenge for Purchasing" *International Journal of Purchasing and Material Management*, Summer, s. 13-20.
- Nishiguchi T. - Brookfield J. (1997), "The Evolution of Japanese Subcontracting", *Sloan Management Review*, Vol. 39, No.1, s. 89-101.
- 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, No. 3, s. 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.12-25.
- Özer G. - Savaş O. (2000), "A New Challenge for business Administration in the New Millennium: Confrontational Competition", First International Joint Symposium on Business Administration: Challenges for Business Administrators in the New Millennium, 1-3 June, Gökçeada-Çanakkale, Turkey, s. 77-87.
- Schmelze G. -Geier R. - Buttross T. E. (1996), "Target Costing at ITT Automotive", *Management Accounting*, December, Vol. 78, No. 6, s. 26-30.
- Tanaka T. (1993). "Target Costing at Toyota", *Journal of Cost Management*, Spring, s. 4-11.
- 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, s. 22-29.