

**T.C.**  
**CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**DOKTORA TEZİ**

**HEDEF MALİYETLEME ve İNŞAAT İŞLETMELERİNDE**  
**UYGULANABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ**

**Fatma İZMİRLİ ATA**

**DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ**

**Prof. Dr. Semra ÖNCÜ**

**MANİSA**

## ÖZET

Yoğun rekabet ortamında başarılı olmak isteyen işletmeler için “müşteri isteklerini en düşük maliyetle, istenilen zaman ve kalitede” karşılamak zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluğu aşmak isteyen işletmeler için kendilerinin kontrol edebildikleri, yönetebildikleri maliyetlerin önemi artmış, ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerini sağlayan, maliyetleri planlamaya yarayan stratejik maliyet yönetimi uygulanmaya başlanmıştır. İşletmeler için kullanabilecekleri çeşitli stratejik maliyet yönetimi teknikleri geliştirilmiştir. Bu tekniklerden birisi ise Hedef Maliyetleme’dir.

Çalışmanın temel amacı, Hedef Maliyetleme’nin Türk inşaat işletmelerinde uygulanabilirliğini test etmektir. Birinci bölümde stratejik maliyet yönetimi ile ilgili temel konular açıklanmıştır. İkinci bölümde stratejik maliyet yönetimi tekniklerinden birisi olan Hedef Maliyetleme tekniğinin teorik çerçevesi incelenmiş, Türkçe ve yabancı literatür taraması yapılmıştır. Üçüncü bölümde ise Türk inşaat sektöründe Hedef Maliyetleme’nin uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Çalışmamızın sonuçlarına göre, son yıllarda çeşitli ülkelerde inşaat sektöründe uygulanabilirliği araştırılan Hedef Maliyetleme tekniği, ülkemizdeki işletmelerin de ilgisini çekmiş ve uygulanmaya başlanmıştır. Bu tekniği kullanan ve kullanmayan işletmeler arasındaki farklılıkları göstermek amacıyla yaptığımız araştırma sonuçlarına göre Hedef Maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerin kullanmayan işletmelere göre daha fazla tasarım odaklı ve geniş kapsamlı katılım anlayışına sahip oldukları, yaşam dönemince maliyetlerin azaltılmasına önem verdikleri ve değer zinciri üyelerine daha fazla odaklandıkları belirlenmiştir. Buna karşın bu tekniği kullanan işletmelerin yöntemin ilkelerinden fiyata göre maliyetleme ve müşteri odaklılık konularında kullanmayanlarla farklılık göstermedikleri saptanmıştır.

## **ABSTRACT**

In order to be successful in an intense competition environment, businesses must meet with customer desires with the lowest cost and optimum time and quality. These circumstances have increased the importance of costs that controlled and managed by businesses. Thus, businesses have implemented strategic cost management, which provides the necessary cost information and helps to plan the costs. Different strategic cost management methods have been developed for businesses and one of these methods is Target Costing.

The main purpose of this study is to test the applicability level of Target Costing in Turkish construction industry. Basic principles of strategic cost method are explained in the first part of the study. The theoretical framework of Target Costing is explained and the literature is reviewed both from Turkish and international sources in the second part of study. In the third and the final part of the study, the applicability level of Target Costing in Turkish construction industry is analyzed.

According to the results of our analysis, studies carried out in several countries about the applicability of the target costing method in the construction industry have attracted the attention of businesses in our country in recent years. To illustrate the differences between the businesses that are using target costing and not using this method, we have conducted this research and according to the results; target costing firms are more design oriented, there is wide range participation to all processes, giving more attention to reduce product life cycle costing and they are giving more importance to the value chain members. However the businesses using target costing are not different about customer focus and price led costing from the businesses that don't use the method.

## **YEMİN METNİ**

Doktora tezi olarak sunduğum ‘‘Hedef Maliyetleme ve İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliđinin Analizi’’ adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűsecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gűsterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Fatma İZMİRLİ ATA

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 22.09.2014 tarih ve 19/EK2 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Fatma İZMİRLİ ATA'nın "Hedef Maliyetleme ve İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Analizi" Konulu tezi incelenmiş ve aday 26.09.2014 tarihinde saat 15.30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra, 9.9. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

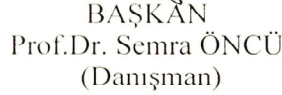
BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına  \* OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine  \*\* ile karar verilmiştir.

\* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

  
ÜYE

Prof. Dr. Ülkü ERGÜN

  
BAŞKAN  
Prof. Dr. Semra ÖNCÜ  
(Danışman)

  
ÜYE

Doç. Dr. Hüseyin AKTAŞ

  
ÜYE

Doç. Dr. A. Cevdet KAYALI

  
ÜYE

Doç. Dr. Sibel KARĞIN

Evet Hayır

\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	i
ABSTRACT .....	ii
YEMİN METNİ .....	iii
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	iv
İÇİNDEKİLER .....	v
TABLolar LİSTESİ .....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR .....	xii
GİRİŞ.....	1

### I.BÖLÜM\_ TEKNOLOJİK VE EKONOMİK GELİŞMELERİN MALİYET MUHASEBESİNE ETKİSİ VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMININ GELİŞİMİ

1.1. Maliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi .....	3
1.2. Maliyet Bilgisi .....	9
1.3. Maliyet Yönetimi Kavramı .....	11
1.4. Maliyet Yönetim Sistemi .....	15
1.4.1. Maliyet Yönetim Sisteminin Aşamaları .....	17
1.4.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaçları.....	19
1.5. Stratejik Yönetim Kavramı .....	20
1.6. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	23
1.6.1. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramı.....	23
1.6.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları ve Sorumluluk Alanları .....	29
1.6.3. Stratejik Maliyet Yönetimi Süreci .....	29
1.7. Stratejik Maliyet Yönetimini Bütünleyen Yaklaşımlar.....	31

### II. BÖLÜM\_ STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARINDAN HEDEF MALİYETLEME

2.1. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi .....	46
2.2. Hedef Maliyetleme Kavramı .....	48
2.3. Hedef Maliyetin Saptanması .....	52

2.4.	Hedef Maliyetlemenin Geleneksel Maliyet Artı Yönteminden Farklılıkları.....	54
2.5.	Hedef Maliyetlemenin Amaçları .....	55
2.6.	Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları.....	56
2.7.	Hedef Maliyetlemenin Özellikleri .....	60
2.8.	Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri.....	61
2.9.	Hedef Maliyetlemenin Yararları.....	66
2.10.	Hedef Maliyetleme Süreci.....	67
2.11.	Hedef Maliyetleme Sürecinde Yararlanılabilecek Araç ve Yöntemler .....	73
2.12.	Hedef Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları .....	78
2.13.	Hedef Maliyetleme Yönteminin Kullanılabileceği Sektörler .....	80
2.14.	Hedef Maliyetleme Uygulamaları.....	81
2.15.	Hedef Maliyetlemenin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar.....	84
2.16.	Hedef Maliyetleme İle İlgili Literatür Taraması.....	85
2.16.1.	Hedef Maliyetleme İle İlgili Türkçe Literatürün Taranması .....	85
2.16.2.	Hedef Maliyetleme İle İlgili Yabancı Literatürün Taranması .....	99

### III. BÖLÜM HEDEF MALİYETLEMENİN İNŞAAT İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ

3.1.	İnşaat Ve İnşaat Taahhüt İşleri İle İlgili Kavramlar .....	117
3.1.1.	İnşaat Kavramı Ve Çeşitleri.....	117
3.1.2.	İnşaat Yapım Türleri .....	118
3.1.3.	İnşaat İşletmeleri Kavramı.....	119
3.1.4.	İnşaat Taahhüt İşleri İle İlgili Temel Kavramlar.....	120
3.1.5.	İnşaat İşletmelerini Diğer Sanayi Ve Ticaret İşletmelerinden Ayıran Özellikler .....	127
3.2.	İnşaat Sektörünün Ekonomi İçerisindeki Yeri Ve Ekonomiye Etkileri .....	128
3.2.1.	İnşaat Sektörüne Ait Çeşitli İstatistikler .....	130
3.2.2.	İnşaat Sektörünün SWOT Analizi.....	133
3.2.3.	İnşaat Sektörü İçin Hedefler ve Temel Eğilimler .....	135
3.3.	İnşaat Sözleşmeleri ve Hedef Maliyet Tipi Sözleşmeler.....	136
3.3.1.	İnşaat Sektöründe Hedef Maliyetleme .....	138
3.3.2.	Hedef Maliyetlemenin İnşaat Sektöründe Uygulanabilirliğini Belirlemeye Yönelik Yapılan Çalışmalar.....	146

3.4.	Hedef Maliyetlemenin İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliği .....	148
3.4.1.	Araştırmanın Amacı, Önemi, Kapsamı Ve Sınırlılıkları .....	148
3.4.2.	Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi .....	153
	SONUÇ .....	184
	EK 1. ANKET FORMU .....	208



## **TABLolar LİSTESİ**

Tablo 1. Önceki ve Bugünkü İş Ortamındaki Maliyet Yönetimi Anlayışı.....	13
Tablo 2. Finansal ve Finansal Olmayan Başarı Ölçütleri.....	25
Tablo 3. Geleneksel Yönetim Muhasebesi İle Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarının Karşılaştırması .....	26
Tablo 4. Maliyet Liderliği ve Farklılaştırma Stratejilerinin Farklılıkları .....	28
Tablo 5. Stratejik Maliyet Yönetimi Süreci.....	30
Tablo 6. Geleneksel Maliyetleme İle Mamul Yaşam Dönemi Maliyetlemenin Karşılaştırılması .....	32
Tablo 7. Geleneksel Üretim Sistemi ve Tam Zamanında Üretim Sisteminin Karşılaştırılması	35
Tablo 8. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırılması.....	37
Tablo 9. Standart Maliyetleme İle Kaizen Maliyetlemenin Karşılaştırılması .....	40
Tablo 10. Maliyetleme Yöntemleri .....	43
Tablo 11. Kar Planlamasında Kullanılan Maliyet Artı Yaklaşımı İle Hedef Maliyet Yaklaşımının Karşılaştırılması .....	55
Tablo 12. Hedef Maliyetleme İle İlgili Türkçe Literatür Taraması 1.....	89
Tablo 13. Hedef Maliyetleme İle İlgili Türkçe Literatür Taraması 2.....	98
Tablo 14. Hedef Maliyet Yönetim Sistemine Geçiş ve Uygulamanın Başarısını Etkileyen Faktörler .....	100
Tablo 15. Hedef Maliyetleme İle İlgili Yabancı Literatür Taraması.....	102
Tablo 16. ENR 250 Listesinde Yer Alan Türk Firmaları.....	123
Tablo 17. ENR Listesinde Yer Alan İnşaat Firmalarının Ülkelere Göre Dağılımı .....	124
Tablo 18. Türk Müteahhitlerince Yurtdışında Üstlenilen Projeler.....	125
Tablo 19. Türk Müteahhitlerin İş Üstlendikleri Ülkelerin Dağılımı (1972-2013).....	126
Tablo 20. İnşaat Sektörü Büyüme Yüzdeleri.....	131
Tablo 21. İnşaat Sektöründe İstihdam.....	132
Tablo 22. İnşaat Sektörü Yurtiçi Pazar Büyüklüğü (Yurtiçi İnşaat Harcamaları) .....	133
Tablo 23. İnşaat Sektörü Yurtdışı Pazar Büyüklüğü.....	133

Tablo 24. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Sektördeki Faaliyet Süreleri .....	154
Tablo 25. İşletmede Çalışan Personel Sayısı .....	155
Tablo 26. İşletmelerin Ortalama Yıllık Cirosu .....	155
Tablo 27. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Pazar.....	156
Tablo 28. Anketi Cevaplayan Kişilerin İnşaat Sektöründe Çalışma Süreleri .....	157
Tablo 29. Ankete Cevap Veren Kişilerin İşletmedeki Pozisyonları .....	158
Tablo 30. İşletmelerin Projelerinin m <sup>2</sup> Ölçeklerinin Sıklık Dereceleri .....	158
Tablo 31. İşletmelerce Faaliyet Gösterdikleri Piyasanın Rekabet Seviyesinin Tanımlanması..	159
Tablo 32. Rekabet Üstünlüğü Sağlama Açısından Yapım, Maliyet, Hız, Hizmet Ve Kalitenin Önem Dereceleri .....	160
Tablo 33. İşletmelerin Uyguladıkları Rekabet Stratejileri.....	161
Tablo 34. İşletmelerin İnşaat Birimlerinin Fiyatlarını Belirlerken Kullandıkları Yöntemlerin Sıklık Dereceleri .....	162
Tablo 35. Yeni Bir Proje Üretmeden Önce İşletmelerin Pazar Araştırması Yapma Düzeyleri .	163
Tablo 36. İşletmelerin Yeni Bir Proje İle İlgili Maliyet Düşürme Çalışmalarını Hangi Aşamada Gerçekleştirdikleri.....	163
Tablo 37. İşletmelerin Projelerde Alt Yüklenicilerle Çalışma Yüzdeleri.....	164
Tablo 38. İşletmelerin Herhangi Bir Projede Yerli veya Yabancı Ortakla Çalışma Yüzdeleri .	165
Tablo 39. İşletmelerin Maliyet Azaltma Faaliyetlerinin Sebepleri Ve Önem Düzeyleri .....	165
Tablo 40. İşletmelerin Maliyet Tahmini Yaparken Karşılaştıkları Zorlukların Sıklık Derecesi	166
Tablo 41. İşletmelerin Ürün Maliyetlerini Azaltmak İçin Uyguladıkları Faaliyetler.....	167
Tablo 42. İşletmelerde Yer Alan Bölümlerin Ürün Maliyetinin Belirlenmesi ve Azaltımı Çalışmalarına Katılma Dereceleri .....	168
Tablo 43. İşletmelerin Müşterilerin Projeleri İle İlgili Beklentilerini Belirleme Şekilleri .....	168
Tablo 44. Yeni Bir Projenin Tasarımı Aşamasında Öngörülen Maliyetlerin Aşılması Durumunda İşletmelerin Başvurduğu Eylemlerin Sıklık Dereceleri.....	169
Tablo 45. İşletmelerin Alt Yüklenicilerle ve Tedarikçilerle Olan İlişkilerine İlişkin İfadelere Katılma Dereceleri .....	170

Tablo 46. İşletmeleri Yeni Bir Maliyet Yönetim Tekniğini Kullanmaya Yönelten Nedenlerin Önem Dereceleri .....	171
Tablo 47. İşletmelerin Hedef Maliyetleme Kullanım Düzeyi 1 .....	172
Tablo 48. İşletmelerin Hedef Maliyetleme Kullanım Düzeyi 2.....	172
Tablo 49. İşletmelerin Hedef Maliyetleme Kullanmamalarına Neden Olan Faktörler ve Önem Düzeyleri .....	173
Tablo 50. İşletmelerin Hedef Maliyetlemeyi Kullanma Süreleri.....	174
Tablo 51. İşletmelerin Hedef Maliyet Tipi Sözleşmeleri Projelerinde Kaç Defa Kullandıkları	175
Tablo 52. İşletmelerin Hedef Maliyetleme Yöntemi İle Başarmak İstediklerinin Önem Derecesi.....	175
Tablo 53. İşletmelerin Hedef Maliyet Tipi Sözleşmelerin Yurtiçi Projelerde mi Yoksa Çok Uluslu Projelerde mi Kullanımının Uygunluğu Hakkındaki Düşünceleri.....	176
Tablo 54. Fiyata Göre Maliyetleme İlkesi Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları .....	180
Tablo 55. Müşteri Odaklılık Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	181
Tablo 56. Tasarım Odaklılık Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	181
Tablo 57. Geniş Kapsamlı Katılım Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları .....	182
Tablo 58. Ürün Yaşam Dönemince Maliyet Azaltımı Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	183
Tablo 59. Değer Zincirine Odaklanma Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları .....	183

## **ŞEKİLLER LİSTESİ**

Şekil 1. Maliyet Yönetim Sisteminin Tasarım Süreci .....	17
Şekil 2. Zaman Akışında Kaizen Ve Hedef Maliyetleme.....	42
Şekil 3. Hedef Maliyetleme Kavramının Temeli .....	47
Şekil 4. Üretim Öncesi Maliyetleri Ve Üretim Maliyetleri Arasındaki İlişki.....	64
Şekil 5. Mühendisliğe İlişkin Değişikliklerin Karşılaştırması .....	65
Şekil 6. Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme.....	72
Şekil 7. Hedef Maliyet Tipi Sözleşmelerin, Diğer Benzer Sözleşmeler İle Parasal Risk Ve Kapsam Standardı Açısından Kıyaslanması .....	143

## **KISALTMALAR**

FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

CAM-I: Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu

IMA: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

İSO: İstanbul Sanayi Ve Ticaret Odası

JAA: Japon Muhasebe Birliği

İNTES: İnşaat Ve Tesisat Müteahhitleri İşveren Sendikası

ENR: Engineering News Record

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

GSYH: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

AIA: Amerikan Mimarlar Birliği

FIDIC: Uluslararası Mühendisler Birliği Konseyi

JCT: Joint Contracts Tribunal

NEC: New Engineering Contract

ICHEME: International Group Of Chemical And Process Engineers And Material Sciences

ICE: Institution Of Civil Engineering

İMSAD: Türkiye İnşaat Malzemesi Sanayicileri Derneği

BİST: Borsa İstanbul

SPSS : Statistical Package For Social Sciences

## **GİRİŞ**

Teknolojik alanda ortaya çıkan yenilikler, ekonomik ve sosyal çevrede değişimleri de beraberinde getirmiştir. İş çevreleri hızla değişmiş, üretim süreçleri yenilenmiş, üretim miktarları artmış, müşterilerin beklenti ve istekleri ön plana çıkmış, işletmeler için hata ve gecikmeler affedilemez hale gelmiş ve rekabetin önündeki tüm engeller ortadan kalkmıştır. Yeni oluşan bu ekonomik çevrede, işletmeler için ürün ve hizmetlerini tam zamanında, istenilen kalite düzeyinde, beklenen fonksiyonellikte ve en düşük maliyetle pazara sunabilmek, rekabet avantajının elde edilmesini, beklenen kar ulaşılablmesini ve varlıklarını sürdürebilmelerini sağlayacaktır. İşletmelerin üzerindeki bu baskı onların müşterilerini ve rakiplerini daha iyi anlamalarına, üretim süreçlerini hızlandırmalarına ve maliyetlerini daha iyi yönetmelerine neden olmuştur.

İşletmeler, kontrolleri dışında olan fiyat ve müşteri beklentileri yerine, kendi üretim süreçlerini yenilemeye ve maliyetlerini düşürmeye odaklanmışlardır. Bu noktada işletmeler geleneksel üretim ve maliyet sistemlerini sorgulamaya, eksikliklerini gidermeye yönelmişlerdir. İşletmeler temel amacın ürün veya hizmetlerinin birim maliyetlerini doğru bir şekilde belirlemek olmadığını, maliyetlerin planlanması, kontrolü ve azaltılması aynı zamanda, bu maliyet verilerinin stratejik kararlarda kullanılması olduğunu fark etmişlerdir. Özellikle maliyetlere ait bilginin önemi artmış, maliyetlerin işletmelere rekabetçi avantaj sağlayacak şekilde işletme amaçları göz önünde bulundurularak stratejik bir şekilde yönetilmesine başlanmıştır. Zaman içerisinde stratejik maliyet yönetiminin işletmelerde uygulanabilmesi amacıyla çeşitli yöntem ve teknikler geliştirilmiştir. Bu tekniklerden birisi ise Hedef Maliyetleme'dir.

1960'lı yıllarda Japonya'da Toyota firması tarafından ilk sistematik uygulamalarına başlanan Hedef Maliyetleme, pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu gerçeklerden ilki, fiyatı piyasanın belirlediği, diğeri ise bir mamulün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında oluştuğu gerçeğidir. Bu gerçeklerden yola çıkarak yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin göz önünde bulundurulması, bu sayede müşterilerin hız, kalite ve fiyat konusundaki beklentilerini karşılayan, aynı zamanda ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltan bir teknik olarak Hedef Maliyetleme tekniği geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, stratejik maliyet yönetimi tekniklerinden Hedef Maliyetleme'nin dünyada sahip olduğu alt sektörler dolayısıyla lokomotif sektör olarak adlandırılan inşaat sektöründe uygulanabilirliğini, ülkemiz açısından değerlendirmektir. İnşaat sektörü yerli sanayiye dayanması, sağladığı yüksek istihdam, yan sanayileri destekleme gücü, döviz kazandırıcı niteliği nedeniyle ülkemiz ekonomisinde oldukça önemli bir sektördür. Böyle önemli bir sektörde müşteri istek ve beklentileri karşılanırken, işletmelerin hedefledikleri kar ve sürekliliğe ulaşmaları, sektörün de kendisini yenileyebilmesi kritik öneme sahiptir. Gerek dünyada, gerekse ülkemizde Hedef Maliyetlemenin uygulanabilirliği ve pek çok sektöre olan katkısı çeşitli yazarların incelemelerine konu olmuştur. Ancak inşaat sektörüne ilişkin araştırma sayısı çok sınırlıdır. Bu nedenle çalışmamızda Hedef Maliyet Yöntemi ülkemiz inşaat sektörü kapsamında inceleme ve araştırma konusu yapılmıştır.

Üç bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde, teknolojik ve ekonomik gelişmelerin maliyet muhasebesine etkisi incelenmiş ve bu etkiler sonucunda stratejik maliyet yönetimi kavramının gelişimi ele alınarak, stratejik maliyet yönetimini bütünlleyen yaklaşımlar açıklanmıştır.

İkinci bölümde, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından birisi olan Hedef Maliyetleme kavramı, amaçları, başarı koşulları, temel ilkeleri ve süreci ile Hedef Maliyetleme'nin dünyadaki uygulamaları ele alınmış ve konu ile ilgili Türkçe ve yabancı literatür taraması gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Hedef Maliyetleme'nin Türk inşaat işletmelerinde uygulanabilirliği, gerçekleştirilen anket çalışması ile test edilmiştir. Çalışma sonucunda inşaat işletmelerinin uyguladıkları maliyet yönetimi teknikleri, çalışanların ve yöneticilerin süreçlere katılımları, bu tekniklerle ulaşmak istenilen amaçlar ve uygulamada karşılaştıkları sorunları ortaya konmuştur. Ayrıca, Hedef Maliyetleme'yi kullanan ve kullanmayan işletmelerin, bu tekniğin temel ilkeleri olan fiyata göre maliyetleme, müşteri odaklılık, tasarım odaklılık, geniş kapsamlı katılım, ürün yaşam dönemince maliyet azaltımı ve değer zincirine odaklanma açısından farklılık gösterip göstermedikleri araştırılmıştır.

## I.BÖLÜM

### TEKNOLOJİK VE EKONOMİK GELİŞMELERİN MALİYET MUHASEBESİNE ETKİSİ VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMININ GELİŞİMİ

Günümüzde yaşanan küresel rekabet, ekonomik ve teknolojik çevrede yaşanan hızlı değişimler, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde de yeniden yapılanmaları, yeni yaklaşımları gündeme getirmiştir. Bu yaklaşım ve yapılanmalar çalışmamızın birinci bölümünün içeriğini oluşturmaktadır. Bu bölümde önce maliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi, maliyet yönetimi kavramı ve amaçlarına değinilmiş, daha sonra ise stratejik maliyet yönetimi kavramı ele alınarak amaçları, yararları ve stratejik maliyet yönetimini bütünleyen yaklaşımlar ile ilgili bilgiler verilmiştir.

#### 1.1. Maliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

18. yüzyılda yılında gerçekleşen Sanayi Devrimi ile başlayan makineleşme, üretim süreçlerinin değişmesi, emeğin yerini makinelerin alması, üretim miktarlarının ve ürün sayısının artmasına neden olurken, taşıma, haberleşme ve kısaca teknolojiye yaşanan gelişmeler, özellikle tarım sektöründe işgücüne olan talebin azalmasını, beraberinde şehirlere göçü ve yaşam kalitesinde yükselmeyi getirirken, işletmeler için de kar dışında unsurlara odaklanma zorunlu hale gelmiştir. Bu unsurlar düşük maliyeti sağlayabilmek, üretimin kısa ve uzun vadeli planlaması, maliyet analizleri, fiyatların doğru tespiti, bütçeleme, faaliyetlerin kontrolü gibi konulardır. İlk maliyet muhasebesi uygulamalarına 19. yüzyılın ortalarında demiryolu taşımacılığında rastlanmaktadır. Bu dönemde amaç, birim maliyetlerin doğru hesaplanmasını sağlayarak işletme içi kararlarda yöneticilere yardımcı olabilmektir.

1914-1918 yılları arasında yaşanan I. Dünya Savaşı ise, ülkelerin özellikle haberleşme ve ulaşım konularında ilerleme kaydetmelerini sağlamıştır. Bu dönemde ülkeler, zorunluluklar nedeniyle ürettikleri tank, savaş gemisi, uçak ve haberleşme sistemleri ile aslında ulusların kaderini değiştirmeye başlamışlardır. 1929 yılında yaşanan Dünya Ekonomik Krizi, başlayan maliyet muhasebesi çalışmalarını sekteye uğratmış, maliyet sistemlerinin kurulmasına çalışılırken, maliyeti hesaplanacak üretim



kalmamıştır (Yükücü ve Atağan, 2012, s.41). Ardından yaşanan II. Dünya Savaşı sonrası hızlı bir toparlanma sürecine giren ülkelerde, hızlı ekonomik büyümeler gerçekleşmiştir. Muhasebe sistemleri kurulmuş, maliyet muhasebesi kavramı oluşturulmuş ve maliyet muhasebesi, ürünlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasıyla kalmayıp planlama, kontrol ve yönetim kararlarına yardım gibi işletme dışına yönelik bilgiler de üretmeye başlamıştır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013, s.52). II. Dünya Savaşı sonrası dönemde yüksek verimlilik ve mamullere olan talep, işletmelerin muhasebe sistemlerini yönlendirmede yanlış düşüncelere kapılmalarına yol açmış, işletmeler genel anlamda karları yüksek olduğu için her bir mamul hattı karının ayrı ayrı analizine ihtiyaç duymamışlardır.

Maliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi ve gerçekleştirilen çalışmalar dört dönemde incelenebilir (Hacırüstemoğlu, 2000, s.5-6);

- Sanayi devrimi dönemi: Sanayi devrimi ile artan makineleşme, beraberinde üretim süreçlerinin de değişimini getirmiş, maliyetler ise daha önemli hale gelmiştir (Schwarz, 2007, s.54). Bu dönemde işletmelerin üretim faaliyetleri finansal muhasebe içinde izlenmektedir. Sanayi devrimi, maliyet muhasebesinin başlangıç noktası olarak kabul edilmiştir.
- Bilimsel yönetim hareketleri dönemi: Metal işleme endüstrisindeki gelişmeler nedeniyle maliyet muhasebesi uygulamaları genişlemiştir. Madde ve işçilik maliyetleri ve standartları üzerinde çalışmalar yapılmıştır. Mühendisler genel üretim giderleri ve mamul maliyeti bağlantısını kurmuşlardır.
- Geleneksel maliyet muhasebesi dönemi: Maliyetlerin satılan mamuller ve dönem sonu stokları arasında bölünmesi ve genel üretim giderlerinin yüklenmesi, üretim giderleri ve faaliyet giderleri ayrımı çalışmaları bu dönemin ürünleridir. Maliyet sistemi oluşumundaki gerçek-standart rakam, tam-değişken maliyet yönetimi ve sipariş-safha maliyet sistemi akışı da bu dönemin çalışmalarıdır.
- Çağdaş maliyet muhasebesi dönemi: Faaliyetlerin üretkenliği üzerinde durulan ve Tam Zamanında Üretim, Faaliyet Tabanlı Muhasebe, Hedef Maliyetleme ve Kalite Maliyetleri gibi yeni tekniklerin uygulanmaya başlandığı dönemdir.

Günümüzde, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması, bu bilgilerin finansal muhasebede kullanılması amacıyla ilgili birimlere, karar almada

kullanılması amacıyla yöneticilere sunulması ile uğraşan bir muhasebe dalı (Gürdal, 2007, s.2) olarak tanımlanan maliyet muhasebesi uzun yıllar boyunca, maliyetlerin (özellikle birim maliyetlerin) hesaplanması ve stok değerlemesi amacıyla kullanılmıştır. Ancak ekonomik yaşamın hızla gelişmesi ile birlikte bu amacı taşıyan sistemler önemini kaybetmiştir. İhtiyaçları karşılamak için geliştirilen modern maliyet muhasebesinin temel amaçlarını şu şekilde belirlemek mümkündür (Akdoğan, 2009, s.7);

- Mamullerin birim ve toplam maliyetlerini hesaplamak,
- İşletme faaliyetlerinin ve giderlerinin kontrolüne yardımcı olmak,
- Planlamaya ve bütçelemeye yardımcı olmak,
- Stokların değerini hesaplamak,
- Alınacak kararlarda yöneticilere yardımcı olmaktır.

Bu amaçlar doğrultusunda, yöneticilerin maliyet muhasebesinin uygulanması ile elde edebilecekleri faydalar şu şekilde sıralanabilir (Wright, 1994, s:8);

- Elde edilen maliyet bilgileri sayesinde mamul ve hizmetlerin karlılık düzeyleri belirlenir ve faaliyetlerdeki etkinlik ölçülür.
- Farklı mamul ve hizmet seçenekleri, maliyetleri açısından karşılaştırılarak aralarından en karlı olan seçeneğin seçilmesine yardımcı olur.
- Maliyet davranışının belirlenmesi yoluyla, gelecek ile ilgili maliyetlerin planlanmasına ve hesaplanmasına yardımcı olur.
- Elde edilen sonuçları geri besleme yoluyla çalışanlara ileterek, çalışanlar arasında maliyet bilincinin yerleşmesini sağlar.
- Düzenli maliyet bilgileri sağlayarak planlama ve kontrol için sağlam bir temel oluşturur.
- Kaynakların kullanımını düzenlemek yoluyla kaynak maliyetlerinde tasarruf, malzeme ve emek etkinliğinde kontrol sağlanmış olur.

Sanayi devriminden bu yana üretim maliyetleri içerisinde direkt işçiliğin payı sürekli olarak düşmesine rağmen önemini korumuştur. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri, bu önemi de dikkate alarak genel üretim giderlerinin dağıtımında daha çok direkt işçiliği esas almışlardır. Genel üretim giderleri, üretim için kullanılan direkt

işçilik üzerinden hesaplanan oranlar yardımıyla mamullere yüklenmiştir. Ancak günümüzde gelişmiş üretim tekniklerinin kullanıldığı işletmelerde direkt işçilik esas alınarak genel üretim giderlerinin dağıtımı yanlış sonuçlar vermektedir. Üretimde makine kullanımı ağırlık kazanmıştır. Genel üretim giderleri ve direkt işçilik arasında neden-sonuç ilişkisi olmamasına rağmen, dağıtım anahtarı olarak direkt işçiliğin esas alınması maliyetlerin hatalı saptanmasına neden olmaktadır (Gürdal, 2007, s.14). Bu süreçte, mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, mamul ve üretim teknolojilerindeki evrim ile uyum sağlama konusunda yetersiz kaldıkları vurgulanmaya başlamıştır. Bu uyumsuzluğun da çeşitli sorunlara kaynaklık ettiği konusu, özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren, yoğun bir şekilde gündeme gelmeye başlamıştır (Şakrak, 1997, s.47).

Tarihsel gelişim süreci içerisinde yukarıda bahsedilen değişme gibi, işletmeleri geleneksel maliyet muhasebesinden, maliyet yönetimine ve stratejik maliyet yönetimi politikaları ve uygulamalarına yönlendiren gelişmeler, değişimler şunlardır (Kırlı ve Kayalı, 2010, s.94);

- Mamul yaşam sürelerinin kısalması,
- Maliyet yapılarının değişmesi, direkt giderlerin ağırlığı azalırken, genel üretim giderlerinin ağırlığının artması,
- Üretim teknolojilerindeki gelişmeler,
- Küreselleşmeyle birlikte uluslararası rekabetin artması,
- Araştırma ve geliştirme giderlerinin artması,
- Değişen pazar koşulları ve pazarlarda tüketici odaklı anlayışın yerleşmesi,
- İşletmelerin varlık yapılarında duran varlıkların ağırlıklarının artması,
- Bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler,
- Haberleşme ve taşımacılıktaki gelişmelerdir.

Üretim sistemlerinin, kitlesel üretim yapan ve talebi iten bir anlayıştan, daha küçük partiler halinde üretimin yapıldığı ve çekme sisteminin hakim olduğu bir yapıya dönüştüğü günümüz ekonomik çevresinin temel özellikleri ise şu şekilde özetlenebilir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.53-54);

Rekabete dayalıdır: Birçok temel endüstride fiyatlar düşmekte ve piyasalara daha düşük maliyet yapısına sahip olan yeni işletmeler girmektedir. Ulusal sınırların kalkmasıyla işletmeler sadece ulusal değil aynı zamanda uluslararası rakiplerle de mücadele etmek zorunda kalmışlardır.

Hızla değişmektedir: Teknoloji ve bilgi çok hızlı yayılmaktadır. Yeni pazarlar, yeni teknolojiler ve yeni rakipler, endüstrileşmiş ülkelerin rekabet avantajlarını tehdit eder duruma gelmiştir.

Hata ve gecikmeleri affetmez: Ürün yaşam dönemleri kısalmış, yeni ürün geliştirme ve pazara sunma oranı yükselirken, yeni ürün geliştirme ve sunma süresi kısalmıştır.

Talepkardır: Tüketiciler, daha kaliteli malları, daha ucuz fiyatlardan talep etmektedirler. Tüketiciler daha bilinçli hale gelmişlerdir.

Yukarıda belirtilen ekonomik çevre özellikleri, işletmelerin üretim sistemlerini de etkilemiştir. Yeni üretim sistemlerinin maliyet ve yönetim sistemlerine getirdiği yenilikler şu şekilde sıralanabilmektedir (Şakrak, 1997, s.63);

- Maliyet unsurlarında yapısal değişim
  - Daha düşük direkt işçilik maliyeti
  - Daha ileri teknoloji maliyeti
  - Daha yüksek bilgi maliyeti
- Maliyet dağıtım ve yükleme anahtarlarında değişim
- Maliyet düşürme amacına bakışta değişim
- Maliyet tanımlamalarında değişim
- Stok değerlemesine yönelik yaklaşımın azalan önemi
- Yarı mamul stok bulundurma maliyetlerinde düşüş
- Amortisman paylarının hesaplanma ve dağıtım anahtarlarında değişim
- Bilgi akışında hızlanma
- Dönemsel raporlamanın yetersizliği
- Mamul tasarım ve geliştirmeye yönelik finansal veri sağlanması
- Süreç tasarım ve geliştirmede artan önem
- Maliyet merkezi yapısının yeniden düzenlenmesi.

Yeni özellikleri bu şekilde belirtilen ileri üretim sistemleri ile işletmeler; kitlesel üretim yerine müşterilerin talep ettiği kadar üretim yapmaya başlamışlar, müşterilerin istek ve ihtiyaçları dikkate alınarak en iyi mamul tasarımının bulunmasını ve mamulün pazara sunulma süresinin kısaltılmasını, üretim işlemleri arasında sıfır zaman kaybını ve ürünlerde sıfır hata hedefine ulaşmayı, en düşük düzeyde hammadde ve mamul stoku bulundurmaya, mamul yaşam dönemi maliyetlerini en aza düşürmeyi amaçlamışlardır.

Özellikle 1990'lı yıllarda ortaya çıkan yoğun küresel rekabet, işletmelerin yönetim kararlarında doğru mamul maliyetlemesinin ve maliyet kontrolünün önemini artırmıştır. İşletmelerin çevrelerinde gerçekleşen yeni oluşumlar işletmelerin yönetim, organizasyon, üretim yöntem ve tekniklerini değiştirmektedir. Bu gelişmeler işletmelere yeni rekabet üstünlükleri ve yeni fırsatlar yaratmaktadır. Bu fırsatların işletmeler açısından bir avantaja dönüşebilmesi yönetimin, maliyet ve yönetim muhasebesi bilgi sisteminden en etkin şekilde yararlanabilmesi sayesinde olacaktır (Erdoğan ve Saban, 2010, s.528). İşte bu noktada, yeni üretim anlayışının ihtiyaç duyduğu, geleneksel maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerden daha kapsamlı, daha esnek ve bazı durumlarda da tamamen farklı türden bilgi üreten bir felsefe, bir davranış ve daha az maliyetle daha fazla değer yaratan bir teknikler seti olan günümüz ileri üretim ve küresel rekabet ortamına özgü maliyet yönetimi yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu yaklaşım ile işletmeler, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanmasından çok yönetilmesine odaklanmışlardır.

Ekonomik çevre ve üretim sistemlerindeki tüm bu değişimlere rağmen mevcut maliyet sistemlerinin kullanılmasına devam edilmesi, aşağıda sıralanan bazı belirtileri ortaya çıkarabilir (Hansen ve Mowen, 1997; Gürdal, 2007; Cooper, 1987);

- Üretim bölümü yöneticileri hangi ürünlerin üretiminde zorluklar yaşandığını iyi bilirken pazarlama bölümü de hangi ürünlerin pazardaki rekabette zorlandığını çok iyi bilmektedirler. Maliyet sisteminizi test etmek isterseniz bu iki bölümün yöneticilerine üretimini sonlandırmak istedikleri ürünlerin listesini çıkartmalarını istemeniz yeterlidir. Eğer bu listede aynı ürünler yoksa maliyet sisteminizde sorun olduğu açıktır.

- Üretim bölümü yöneticilerinin üzerinde yeni ürünleri düşük maliyetle üretme anlamında yoğun bir baskı vardır. Bu baskı nedeniyle yöneticilerin maliyet sistemlerini

sürekli geliştirmeleri gerekir. Eğer rakiplerden birisi benzer ürünler sunarak pazardaki yerinizi tehdit edebiliyorsa maliyet sisteminizde bir aksaklık olduğu söylenebilir.

- Bazı mamulleri üretmek diğerlerine göre daha fazla çalışma ve kontrol gerektirebilir. Böyle mamullerin ortalama maliyetleri diğerlerinden daha yüksektir ve ek bir kar konmamışsa kar marjları daha küçüktür. Ek kar konmadığı halde yüksek karlı görünen bu tür mamuller, sistemdeki aksaklıkların göstergesidir.

- Bazı işletmelerde bölüm yöneticilerinin kendi özel maliyet sistemlerini geliştirme eğilimleri, mevcut sisteme güvensizliğin bir belirtisidir.

- Bazı özel kararların alınmasında gerekli muhasebe bilgilerinin elde edilmesi çok zaman ve emek gerektiriyor olabilir.

- Rakip işletmelerin benzer mamullerinin fiyatlarının, işletmenin rekabet edemeyeceği kadar düşük olması, maliyet sisteminde hatalı bilgi üretilmesinin göstergesi olabilir.

- İyileştirme programlarına rağmen, maliyetlerde beklenen düşüş sağlanamayabilir.

## **1.2. Maliyet Bilgisi**

Maliyet yönetiminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için maliyet bilgilerinin ilgili birimlere zamanında, doğru ve kaliteli bir şekilde ulaştırılması gerekir. Geleneksel maliyet muhasebesi bilgi sistemi, satılan malın maliyetini ve stok değerlerini belirlemek üzere birim maliyeti belirleme amacını güderken, yeni yüzyılın getirdiği koşullar “müşterinin elde ettiği değerini geliştirmek” amacına yönelik faaliyet kontrol sistemini ortaya çıkarmış ve bu iki sistem birlikte Maliyet Yönetimi Bilgi Sistemi’ni oluşturmuşlardır (Basık ve Türker, 2005, s.53). Faaliyet kontrol sisteminin amaçlarından ilki müşterilere sunulan “değerini” geliştirmektir, ikinci amaç ise bu “değerini” sunarken karları da artırmaktır. Bu bakımdan mal ve hizmetlerin kaçta mal olduğunu bilmek, gerek mamul farklılığı yaratmak, gerek maliyet liderliği elde edebilmek amaçlarına yönelik rekabet avantajı konusunda da önemli olmaktadır (Basık ve Türker, 2005, s.53-54).

Maliyet yönetimi bilgisi geniş bir kavramdır. Gerek kar amaçlı gerek kar amaçsız her türlü organizasyonu etkin bir biçimde yönetebilmek için gelirler ve

maliyetler gibi hem finansal bilgilere hem de finansal olmayan bilgilere gereksinim vardır. Finansal olmayan bilgiler kalite, produktivite gibi örgüt başarısına ilişkin temel faktörlerle ilgili bilgilerdir. Bu bilgi sistemi yöneticilerin gerek taktik gerekse stratejik doğru kararlar almalarına yardımcı olacak nitelikte kaliteli, kapsamlı, uygun ve zamanlı bilgi sağlar. Maliyet yönetimi bilgisi esas itibariyle dört ana yönetim fonksiyonuna hizmet eder (Basık, 2012, s.6);

- Stratejik yönetim: Uzun vadede rekabet edebilme, sağlam stratejilerin benimsenmesini gerektirir. Uzun vadeli taahhütleri gerektiren bu stratejilerin formülasyonu ve seçimi maliyet bilgisi gerektirir.

- Planlama ve karar verme: Fiyatlama, malzeme tedarik, üretim programlaması gibi yinelenen kararlar yanında, bozulan makinenin onarılması ya da yenilenmesi, satın alınması ya da kiralanması gibi sık verilmeyen ama etkileri uzun süreli olan kararlar için maliyet yönetimi bilgisine ihtiyaç vardır. Ayrıca bütçeleme ve kar planlaması, nakit akış yönetimi, makine alımı veya kiralanması, makinenin onarımı veya değiştirilmesi, pazarlama planının değiştirilmesi, yeni mamul geliştirmeye başlanması gibi işletmenin faaliyetlerini ilgilendiren kararlarda maliyet bilgisine ihtiyaç duyulur.

- Yönetim ve faaliyet kontrolü: Kontrol faaliyet kontrolü ve yönetim kontrolü olmak üzere ikiye ayrılır. Faaliyet kontrolü orta kademe yöneticilerin, örneğin imalat müdürlerinin, alt kademe yönetici ve çalışanların, örneğin usta başlarının veya departman şeflerinin faaliyetlerini izlemeleridir. Yönetim kontrolü ise orta kademe yöneticilerin, üst kademe yöneticiler tarafından değerlendirilmesidir. Etkin bir başarı değerlemesi yapabilmek, verimsiz olan faaliyetleri, isabetli olmayan kararları ortaya koyabilmek maliyet yönetimi bilgisi ile olur.

- Finansal tabloların hazırlanması: Yönetim, hissedarlardan kredi verenlere, sermaye piyasası kurulundan devlete kadar ilgili tüm grupların rapor gereksinimlerine cevap verir. Yaşanan muhasebe skandalları yatırımcılar için gerekli doğru bilgilerin sunulmasına ve finansal tabloların hazırlanmasına yönelik bakışın yeni bir boyut kazanmasına neden olmuştur.

### 1.3. Maliyet Yönetimi Kavramı

İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında kantitatif verilerin (gelir ve maliyet) ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet kavramının işletmeler açısından önemi bir kat daha artmakta ve bu değerlerin işletmeler için sağlıklı bir şekilde belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır (Alkan, 2001, s.179-180).

Rekabet yoğun piyasa koşullarında, işletme gelirlerinin oluşumunda en büyük etkiye sahip olan fiyat, piyasa şartlarında kendiliğinden oluşmaktadır. Böyle bir ortamda işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için maliyetlerini yönetmeleri ve en düşük düzeye indirgemeleri zorunlu hale gelmiştir. Son yıllarda Japonya'dan başlayarak tüm dünyaya yayılan maliyet yönetim kavramı çalışmamızın bu kısmının konusunu oluşturmaktadır.

Maliyet yönetimi kavramı literatürde çeşitli yazarlar tarafından farklı boyutları ile tanımlanmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir. Maliyet yönetimi, işletmelerin kaynaklarını müşterilere verilen mamul ve hizmetleri sağlamada ne kadar verimli kullandığını maliyet bilgilerinden yararlanarak değerleyen bir kavramdır. Yani maliyet ve yönetim muhasebeleri üzerine inşa edilmiş olmasına rağmen amaçları ikisinin de ötesindedir (Alkan, 2003, s.6).

Maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etmenlerini tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak tanımlanmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004; Brimson, 1991; Gündüz, 1997).

Maliyet yönetimi; dünya pazarlarında rekabet edebilmek ve başarılı olabilmek için Apak vd. (2012) tarafından gerekli koşullar olarak sıralanan; zamanlama, maliyet, kalite, fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir mamul ya da hizmet üretiminde, kaynakların verimli kullanımı için yöneticilere yardımcı olacak bilgileri sağlayan sistem olarak tanımlanabilir. İşletmenin yararlarını bugün ve gelecekte maksimum kılmak şeklinde özetlenebilen maliyet yönetiminin önündeki en büyük engel küreselleşme ile birlikte her alanda kendini gösteren rekabettir (Agrawal ve Mehra, 1998, s. 60)



Bir diğer bakış açısı ile maliyet yönetimi, işletme yapı ve faaliyetlerinin, maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesi olarak da tanımlanabilmektedir (Berliner ve Brimson, 1988, s.10). Maliyet yönetimi maliyet optimizasyonunun sağlanabilmesi için işletmenin süreç ve hizmetlerinin verimliliğinin artırılması amacıyla planlama, uygulama, ölçme ve raporlama aşamalarında kullanılacak teknik ve metotlardan oluşan bir sistem olarak da tanımlanabilir (Sobotka ve Czarnigowska, 2007, s.3).

Geleneksel maliyet muhasebesi, maliyet hesaplaması ve dağıtımını ile ilgilenirken, maliyet yönetimi; planlama, maliyetlerin kontrolü, azaltımı gibi işlemlerde kar planlamasına yönelik ortaya çıkabilecek olan sorunlara ilişkin çözüm prosedürlerini içermektedir (Gökdeniz, 2004, s.61).

Maliyet yönetimi bir taraftan maliyet belirlemeye hizmet ederken diğer taraftan da maliyet öğelerindeki değışimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede israfın önlenmesi, performans denetimi gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır (Alkan, 2001; Sarıkaya, 2008). Maliyet yönetimi, işletmelerin sadece maliyetleri ile ilgili bir kavram olmayıp, aynı zamanda maliyetleri etkileyebilecek işletme yapı ve faaliyetlerini de kapsamaktadır. Bu yönüyle maliyet yönetimi, işletme yönetimi tarafından planlama ve kontrol amacıyla düzenlenmekte ve işletmenin gelecekteki performansını geliştirmek üzere stratejiler geliştirmektedir (Alkan, 2003, s.7). Maliyet yönetimi ile işletmelerin maliyet kontrolü yerine maliyetleri etkileme, düzenleme ve yönetme imkanlarına sahip oldukları söylenebilir.

Yukarıda sunulan tüm tanımlardan yola çıkarak maliyet yönetimi kavramı, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi boyutlarının ötesinde stratejik yönetim kapsamı içinde değerlendirilebilir.

**Tablo 1. Önceki ve Bugünkü İş Ortamındaki Maliyet Yönetimi Anlayışı**

	<b>Önceki iş ortamı</b>	<b>Bugünkü iş ortamı</b>
<b>Maliyet yönetimi anlayışı</b>	Finansal raporlama ve maliyet analizleri; standardizasyon ve standart maliyetlere yaygın olarak verilen önem; fonksiyonel uzman ve finansal kayıt tutmaya yönelik muhasebeci	İşletme stratejisinin geliştirilmesi ve yürütülmesinde bir araç olarak maliyet yönetimi; işletme ortağı şeklinde muhasebeci

Kaynak: Erden, S. A., Üretim Ortamları Ve Maliyet Yönetim Sistemleri Stratejik Maliyet Yönetimi, 2004, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Tablo 1’de maliyet yönetiminin geçmişte ve günümüzdeki iş ortamında nasıl algılandığı özetlenmiştir. Yaşanan değişimler sonucunda mamul maliyetleme ve finansal raporlamadan ibaret görülen maliyet yönetimi işletme yönetimini destekleyici ve stratejik amaçlara ulaşmayı sağlayacak bilgileri oluşturma görevini de üstlenmiştir.

Maliyet yönetiminin ilgili olduğu alanlar şu şekilde özetlenebilir (Bilginöglü, 1994, s: 4);

- Maliyet düzeyini etkileme: İşletmelerin toplam maliyetlerinin veya belirli maliyet yerlerine ait maliyetlerin mutlak tutarlarının düşürülmesi, aynı zamanda göreceli maliyet düzeyinin de düşürülmesi anlamına gelmektedir. Sabit maliyetler esas itibariyle kapasiteyle ilgili olduğu için, kapasitenin optimal biçimde bölünerek sabit maliyetlerin en düşük düzeyde tutulması sağlanabilir.
- Maliyet yapısının optimizasyonu: Faktör fiyatları, yardımcı bölümlerden dağıtımla gelen tutarlar, değer yaratma faaliyetleri, mamule bağlı maliyet ilişkileri, direkt ve endirekt maliyet ilişkisi ve mamul ömrüne bağlı maliyetler izlenecek politikalardan etkilenebilir.
- Maliyet esnekliğinin optimizasyonu: Sabit ve değişken maliyet etkinliğinin optimizasyonu, teknoloji ve personel politikaları ile belirlenir.

- Maliyet davranışını etkileme: Maliyet politikalarına bağlı olarak, uzun dönemde maliyet gelişmelerini etkilemek mümkündür.
- Karmaşıklık maliyetini düşürme: Ürün, faaliyet ve kaynaklar düzeyindeki karmaşıklıktan ileri gelen fazla maliyet, standardizasyon uygulamalarıyla giderilebilir.
- Maliyet şeffaflığının sağlanması: Maliyet dağıtım tablosunda tüm maliyet çeşitlerinin sabit, değişken ve yarı değişken şekilde gösterilmesi maliyet şeffaflığını yükseltir.

Yukarıda belirtilen tanım ve açıklamalar kapsamında maliyet yönetiminin işletmelere sağlayacağı yararları şöyle özetleyebiliriz;

- Birim maliyetleri daha doğru hesaplama: Doğru maliyet bilgisi üretme, işletmenin mali tablolarını, fiyatlandırma kararlarını ve işletme yönetiminin karar alternatifleri arasında seçim yapmasını da etkileyecek, işletme performansının ve karlılığının doğru değerlendirilmesini de sağlayacaktır (Gündüz, 1997, s.34).
- Maliyetlerin direkt izlenebilirliği konusunda yönetime katkı sağlama: Geleneksel üretim sistemlerinde direkt ürünlerle ilişkisi kurulamayan maliyetler söz konusudur. Oysa modern üretim sistemlerinde maliyetlerin izlenebilirliği daha kolaylaşmakta, ürünlerle doğrudan bağlantıları sağlanabilmektedir (Karcıoğlu, 2000, s.67)
- Maliyet etkinliği sağlama: Maliyet etkinliği sağlamada odak nokta faaliyetler ve kaynaklardır. Faaliyet ve kaynak kullanımındaki etkinlik maliyetlerin düşürülmesinde önemli bir araç olmaktadır. Faaliyet ve kaynak kullanımının etkinliğinin artırılması da israfların mümkün olduğunca azaltılması ile mümkün olmaktadır (Gerşil, 2006, s.41).
- Maliyet raporları için gerekli bilgiyi sağlama: Maliyet raporları yöneticilerin bilgi ihtiyacını doğru ve zamanında karşılayabilecek nitelikte olmalıdır. Raporlar geleneksel sistemin sunduğu tarihsel veriler yerine gelecek ile ilgili kararlar alabilmeyi sağlayacak verileri içermektedir.
- Finansal olmayan göstergeleri ölçülebilir hale getirme: Küresel ölçekli rekabetin finansal olmayan göstergeleri olan zaman, kalite ve hız konusunda yönetime önemli bilgiler sağlamaktadır. Maliyet yönetimi kapsamında kullanılan finansal olmayan ölçütler üretim döngüsü verimliliği, makine kullanılabilirliği, girdi kalitesi, tüketici tatminidir (Lucey, 2000, s.487).

- Mamullerin yaşam dönemi performansının optimizasyonunda firmalara yardımcı olma (Şakrak, 1997, s.67)
- Hangi faaliyetler maliyetleri yaratmakta ve hangi önlemlerle maliyetlerin düşürülebileceğini belirleme konusunda yardımcı olma (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.393)
- Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde basitleştirme, kolaylaştırma ve amaçlar doğrultusunda stratejilerle bütünleşmeyi sağlamadır.

#### **1.4. Maliyet Yönetim Sistemi**

Gerek uluslararası literatürde gerekse Türkiye'deki maliyet ve yönetim muhasebesi literatüründe maliyet sistemi ve maliyet yönetimi kavramlarının birbirlerinin yerine kullanıldığı sıkça görülmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.20).

Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur (Akdoğan, 1994, s.38).

İşletmelerde bir maliyet sisteminin oluşturulabilmesi için maliyetlerin ölçülmesinde kullanılacak yöntem, işletmenin üretim sistemi, amaçları, yönetimin beklentileri gibi çeşitli faktörler dikkate alınarak seçilmelidir. Her firmanın maliyet sistemi kendisine özgüdür. Çünkü her işletmenin rekabet stratejisi, amaçları, varlık ve kaynakları birbirinden farklıdır. Ayrıca maliyet sistemi tasarımının örgütsel yapıyla ve yöneticilerin karar verme sorumluluklarıyla uyumlu olması gerekliliği de unutulmamalıdır.

Maliyet yönetim sistemi ise, yöneticilerin kararlarını etkileyen maliyetlerle ilgili verilerin elde edilmesi ve bunların doğru analiz edilerek işletme amaçlarına uygun şekilde kullanılması olarak tanımlanabilir (Barfield vd., 2000, s.47).

Maliyet yönetim sistemi, maliyet hesaplama ve analizleri ile bir yandan yönetimin gereksindiği bilgileri sağlayan öte yandan da faaliyet sonuçlarının

çıkartılması ve raporlanabilmesi amacıyla finansal muhasebe sistemi için gerekli girdileri sağlayan bütündür (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.18).

Maliyet yönetim sistemi aşağıdaki amaçlara sahip bir yönetim ve planlama sistemi olarak da tanımlanabilmektedir (Şakrak, 1997, s.67);

- İşletmelerde temel faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan kaynakların maliyetinin belirlenmesi (Muhasebe modelleri ve uygulamaları)
- Gerçekleşen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin saptanması (Performans ölçümleri)
- Firmanın gelecekteki performansını gerçekleştirebilecek nitelikte yeni faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlemesi (Yatırım yönetimi)
- İlk üç amacın değişen teknolojinin biçimlendirdiği çevre ile uyumunun sağlanması (Üretim uygulamaları)

Maliyet yönetim sisteminin temel işlevleri, maliyet planlaması, fiili maliyetlerin maliyet planlamasına uygun bir şekilde gerçekleşmesinin sağlanması, maliyet kontrolü ve sonuçların analiz edilmesidir (Gerşil, 2006, s.38).

Maliyet yönetim sisteminin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmesi için maliyet muhasebesi sisteminin veri kaynağı yeterli olamamaktadır. Çünkü maliyet yönetim sistemi işletmenin diğer fonksiyonlarıyla karşılıklı ilişki içindedir. Bu nedenle de maliyet yönetim sisteminin ayrı bir sistem gibi değil, işletmenin tümüne hitap eden bütünlük bir sistem olarak kabul edilmesi gereklidir (Gerşil, 2006, s.39). Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere maliyet yönetimini işletme yönetiminde sistem yaklaşımı kapsamı içinde değerlendirmek gerekmektedir.

Geleneksel maliyet sisteminde maliyetler katlanılması gereken unsurlar olarak algılanıp maliyetler ortaya çıktıktan sonra maliyet düşürme faaliyetlerine girilmekte iken maliyet yönetim sisteminde maliyetler önlenebilecek unsurlar olarak düşünülmekte ve bu maliyetler daha oluşmadan planlamaları yapılmakta ve önleme çalışmalarına başlanmaktadır. Maliyet yönetim sistemi, maliyetlerin maliyet taşıyıcılarına doğrudan yüklenmelerinin geliştirilmesinde yönetime yardımcı olur, mamul yaşam dönemi başarısının optimal düzeyde olmasına yardımcı olur, karar vermede kullanılan araçları

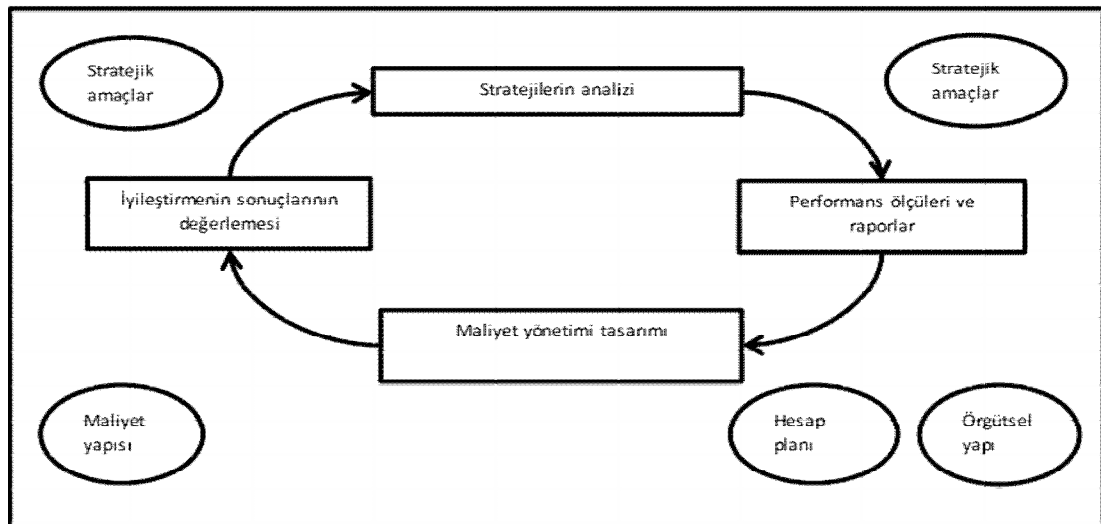
artırır, yatırım yönetimi sürecini geliştirir, başarı ölçümleme kriterlerini finansal başarı ile bütünleştirir, çeşitli düzeylerdeki otomasyonu ve farklı üretim felsefelerini destekler, dış finansal raporlamayı ve iç kontrolleri destekler (Erden, 2004, s.70-72).

#### 1.4.1. Maliyet Yönetim Sisteminin Aşamaları

Maliyet yönetim sisteminin kurulmasındaki temel aşamalar şu şekilde sıralanabilir (Basık, 2012, s.15-16);

- Örgütsel yapının, kültürün, misyonun, kritik başarı faktörlerinin, tedarikçiler dahil tüm faaliyet ve rekabet ortamıyla stratejilerin analizi,
- Özendirmeye, bilgilendirmeye ve raporlamaya ilişkin unsurların da dikkate alındığı, maliyet yönetim sisteminin çıktıları olan performans ölçülerinin ve raporlarının belirlenmesi,
- Halen kullanılmakta olan maliyet muhasebesi çıktıları ile elde edilmesi arzu edilen çıktılar arasındaki farkın analizi,
- Yapılan iyileştirmeler ile yukarıda sözü edilen açıklığın ne kadarının kapatıldığının değerlendirilmesinin yapılmasıdır.

Şekil 1. Maliyet Yönetim Sisteminin Tasarım Süreci



Kaynak: Basık, F. O., (2012), Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s.17.

Bu aşamalar Şekil 1’de görüldüğü gibi bir döngü şeklinde devam eder, bu nedenle maliyet yönetimi sisteminin tasarımı işi hiç bitmeyen bir süreçtir. Değerleme aşamasından sonra sürekli gerçekleşen çevresel ve örgütsel değişikliklere uyum sağlayabilmek için yeniden ilk aşama olan analiz aşamasına geçilmesi zorunlu hale gelmektedir.

Maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı bir dizi ilkeye dayanır. Bu ilkeler maliyet ilkeleri, performans ölçümlene ilkeleri ve yatırım yönetim ilkeleri olarak üç ana grupta toplanabilir (Şakrak, 1997, s.71);

- Maliyet ilkeleri: Maliyet Yönetim Sistemi ile işletmenin belli başlı faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetinin ölçülmesi ve düşürülmesi hedeflenir. Bu amacın gerçekleştirilmesine yardımcı olacak maliyet ilkeleri;

- Kaynak kullanımını iyileştirmek için değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetlerin belirlenmesi,
- Bir mamule direkt yüklenebilen ve değer yaratmayan bir unsur olarak, bağlı varlık maliyetlerinin dikkate alınması,
- Önemli maliyetlerin, yönetim raporlama amaçları açısından direkt izlenebilir olması,
- Her homojen faaliyet grubu için ayrı bir maliyet merkezi oluşturulması,
- Faaliyet tabanlı maliyetlerin toplanması ve raporlanmasının, maliyetlerin direkt izlenebilirliğini sağlaması,
- Maliyetlerin dağıtımı için en uygun yükleme anahtarlarının bulunması,
- Maliyetlerin “yaşam döneminde maliyetleme” anlayışını destekler şekilde planlanması,
- Teknoloji maliyetlerinin mamullere direkt olarak yansıtılmasının sağlanması,
- Tahmini ve gerçekleşen maliyet arasındaki farkların karşılaştırılması,
- Maliyetlerin etkinliği için uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmasıdır.

- Performans ölçümlene ilkeleri: Stratejik planlama süreçlerinde geliştirilen belirli amaç ve hedefler ile ilgili işletme faaliyetlerinin gerçekleşme düzeyini ölçmek ve

kayıpların ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak için performans ölçümleme ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Performans ölçüleri, işletme amaçları ile benzerlik taşınmalı,
- Performans ölçüleri önemli faaliyetler için oluşturulmalı,
- Performans ölçüleri, maliyet etkenlerinin görülebilirliğini iyileştirecek şekilde oluşturulmalı,
- Gerek finansal gerekse de finansal olmayan faaliyetler performans ölçümleme sisteminde yer almalıdır.

• Yatırım yönetimi ilkeleri: Yatırım yönetiminin amacı, işletmelerin belirlenen amaç ve hedeflere, en az kayıp ve en uygun kaynaklar ile ulaşmasını sağlamaktır. Bu amaca yardımcı olan ilkeler şu şekilde sıralanabilir;

- Yatırım yönetimi sermaye bütçeleme sürecinden daha geniş kapsamlı görülmeli,
- Yatırım yönetimi kararları işletme hedefleri ile uyumlu olmalı,
- Yatırım kararlarının değerlendirilmesinde finansal olan ve olmayan ölçütler dikkate alınmalı,
- Yatırımlar ve beraberindeki riskler, bir yatırım stratejisinin ilişkili unsurları olarak görülmeli,
- Faaliyet verileri, belirli yatırım fırsatlarıyla direkt olarak ilişkilendirilebilir olmalı,
- Yatırım yönetimi kararları değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasına destek olmalı,
- Yatırım yönetimi kararları hedef maliyetlere ulaşmayı desteklemelidir.

#### **1.4.2. Maliyet Yönetim Sisteminin Amaçları**

Tüm fonksiyonel alanlara faydalı olacak bir maliyet yönetim sisteminin amaçları şöyle sıralanabilmektedir;

- Uygun maliyet yükleme anahtarlarını belirleyerek ürünlerin maliyetini doğru bir şekilde hesaplamak,
- Ürün yaşam döngüsünün performansını değerlendirmek,



- Faaliyetlerin ve süreçlerin birleştirilmesi yoluyla yalın, esnek ve çağdaş bir işletme yapısı ortaya çıkarmak (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.392-393),
- Maliyetlerin kontrolünü sağlamak,
- Performansı ölçmek,
- Örgütsel stratejilerin izlenmesini sağlamak,
- Çalışanların maliyet bilincini artırmak,
- Rekabet ortamında etkin karar almak,
- Üretim faktörlerinin etkinliğini arttırmak (Değer yaratmayan giderlerin ortadan kaldırılması, tam zamanlı envanter yönetimi, toplam kalite kontrolü gibi yaklaşımlar ele alınmalıdır) (Erdoğan, 2002, s.537),
- Karlılığı, ürünler, dağıtım kanalları ve müşteriler açısından ölçmek,
- Fiyatlandırma ve maliyet tahminleri için gerekli bilgileri sağlamak,
- Gelecekteki performansı geliştirebilecek nitelikte, yeni faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlendirmesini yapmak,
- Bütçelerin hazırlanması, standartların geliştirilmesi ve çeşitli alt bilgi sistemleriyle bütünleşerek, üst yönetime; planlama, üretim, raporlama ve kontrol konularında yardımcı olmak,
- Yönetime zamanında ve amacına uygun bilgi sağlamaktır (Küçüksavaş vd., 2006, s.747).

Yukarıda sayılan amaçlar doğrultusunda maliyet yönetim sisteminin temel amacının stratejik yönetim, planlama ve karar verme, yönetim ve faaliyet kontrolü ve finansal tabloların hazırlanması süreçlerinde ihtiyaç duyulan nitelikte kaliteli, kapsamlı, uygun ve zamanlı bilgiyi sağlamak olduğu söylenebilmektedir.

### **1.5. Stratejik Yönetim Kavramı**

Strateji, işletmenin amaç ve hedeflerinin tespiti, işletme ile çevresi arasındaki ilişkilerin analiz edilerek bu amaçların gerçekleştirilmesi için gerekli faaliyetlerin yeniden düzenlenmesi ve ihtiyaç duyulan kaynakların uzun dönemde etkili olacak şekilde dağıtılmasıdır (Dinçer, 1992, s.35). Bir diğer tanıma göre ise strateji, rakip firmalara karşı rekabet üstünlüğü elde etmek ve gelecekteki amaçları başarmak için bir faaliyet planıdır (Harvey, 1988, s.7).

Stratejik yönetim ise gelecekteki amaçları başarabilmek için işletme stratejilerinin formüle edilmesi, uygulanması ve değerlendirilmesidir (Harvey, 1988, s.6). Bu tanım doğrultusunda stratejik yönetimin üç temel unsuru içerdiği söylenebilir. Bunlar;

- Stratejik yönetim şimdiki kararların gelecek üzerine etkisi ile ilgilenir,
- Stratejik yönetim, işletmenin uzun dönemli yönünü belirler,
- Stratejik yönetim tepe yönetimin bir fonksiyonudur.

Stratejik yönetim gelecek yönelimli ve işletmenin uzun vadeli amaçları ile ilgili kompleks bir süreçtir. Bu komplekslik en azından üç sebepten kaynaklanmaktadır. Birinci olarak, stratejik kararlar geleceği ilgilendirdiklerinden yüksek oranda belirsizlik taşırlar. İkinci olarak, organizasyon yönetiminde bütünleştirilmiş bir yaklaşım gerektirir. Çünkü fonksiyonel yönetimin aksine sadece belirli bir alandaki uzmanlık yetmez, alınacak kararlar organizasyonun bütün alanlarını ilgilendirir ve her bölümün menfaatleri birbirinden farklı olabilir. Son olarak ise, stratejik yönetim beraberinde birçok problemi de getiren değişim sürecini gerektirebilir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.389).

Stratejik yönetim sürecinin genel ve üzerinde geniş katılımlı uzlaşmaya varılan temel faaliyetleri şunlardır (Nixon ve Burns, 2012, s.229);

- Genel strateji ve amaçların belirlenmesi,
- Stratejik amaç ve planların formüle edilmesi,
- Planların uygulanması,
- İzleme, değerlendirme ve düzeltici faaliyetlerin yapılmasıdır.

Stratejik yönetim, genel yönetimin sahip olduğu özelliklerin yanı sıra şu özelliklere de sahiptir (Karcıoğlu, 2000, s.75);

- Stratejik yönetim, işletmenin geleceğini ilgilendirmesi ve ona bir istikamet belirlemeye çalışması nedeniyle her şeyden önce tepe yönetimin fonksiyonudur.
- Stratejik yönetim gelecek yönelimli olup, işletmenin uzun vadedeki amaçları ile ilgilenir.

- Stratejik yönetim, işletmeyi bir sistem olarak görür. Dolayısıyla stratejik yönetim bir bütün olarak işletmeyle ilgilenmesi yanında onu oluşturan parçalarla da ilgilenir.

- Stratejik yönetim, işletmeleri açık sistem olarak tanımlar. İşletmeler içinde buldukları çevre ile karşılıklı etkileşim ve bağımlılık içindedir. Bu nedenle, stratejik yönetim çevreyi oldukça yakından takip eder.

- Stratejik yönetim, işletmelerin amaçlarıyla toplumun yararlarını bir bütünlük içerisinde ele alır. Bu açıdan stratejik yönetim dış çevresine karşı sosyal sorumluluk taşır.

- Stratejik yönetim, alt kademe yöneticilerine rehberlik eder.

- Stratejik yönetim, işletme kaynaklarının en etkili bir şekilde dağıtımıyla ilgilidir.

- Stratejik yönetimin, karar vermede kullandığı bilgilerin kaynak ve verileri farklıdır.

Stratejik yönetim, stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını; planlanan bu stratejilerin uygulanabilmesi için her türlü tedbirin alınarak yürürlüğe konulmasını, daha sonra da yapılan çalışmaların kontrol edilmesiyle ilgili faaliyetleri kapsar. Bu faaliyetler özetle aşağıdaki gibidir (Dinçer, 1992, s.35);

- İşletmeyi ilgilendirdiği ölçüde dış çevrenin ve rekabet şartlarının kuvvetlice kavranması ve dış çevrenin dinamiğinin arkasındaki gücün araştırılması,

- Çeşitli mamul/pazar bileşimleri için ayrıntılı stratejilerin oluşturulması, stratejik analizleri kritik alanlar üzerinde yoğunlaştırarak alternatiflerin belirlenmesi ve kaynakların dökümünün yapılması,

- Seçilmiş stratejilerin, politikalara ve proje yönetimi ile fonksiyonel bölümlerdeki faaliyet programlarına dönüştürülmesi,

- Örgütün stratejiye uygun olarak düzenlenmesi, işletme faaliyetlerinin stratejik iş birimlerine dağıtılması ve temel amaçlara ulaşmada bunların koordine edilmesi,

- Stratejilerin etkili bir şekilde yürütülmesi için uygun planlama, güdüleme ve kontrol sistemlerinin oluşturulmasıdır.

Stratejik yönetim sürecinde, işletmenin mamul pazarları, rakiplerin maliyetleri ve maliyet yapıları konusunda finansal bilginin sağlanması ve analiz edilmesi, bu

pazardaki işletmenin stratejileri ile rakiplerin stratejilerinin izlenmesi ve gözden geçirilmesinde ihtiyaç duyulan bilgiler ise muhasebeden sağlanmaktadır.

Stratejik yönetim, yönetim muhasebesine ilave görevler yüklemiştir. Bunlar şöyle sıralanabilir (Altınbay, 2006, s.27);

- İşletmenin ve sektörün karşılaştığı genel ekonomik ve teknolojik faktörlerin değerlendirilmesi,
- Hem işletmenin hem de rakiplerinin kuvvetli ve zayıf yönlerinin analizi,
- Değer katan ve değer katmayan faaliyetleri tespit edebilme,
- Müşteri karlılık analizlerini yönetme,
- Kritik başarı faktörleri ile performans göstergelerinin teşhisi ve ölçümüdür.

Stratejik yönetim muhasebesi önceleri stratejik maliyet azaltma ve zamanla stratejik maliyet yönetimi olarak tanımlanmış ve ilgi kazanmıştır. Günümüzde stratejik yönetim kapsamında yönetim muhasebesinin amacı, tedarikçiden nihai tüketiciye kadar tüm faaliyetlerin yer aldığı bir süreçte, belirlenen stratejilere yönelik maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesidir.

## **1.6. Stratejik Maliyet Yönetimi**

Stratejik maliyet yönetiminin ayrıntılı bir şekilde inceleneceği bu bölümde öncelikle stratejik maliyet yönetimi kavramı açıklanacak, daha sonra ise yararları, özellikleri ve sürecine ait bilgiler verilecektir.

### **1.6.1. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramı**

Stratejik maliyet yönetimi, sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak için maliyet verilerinin, üstün stratejiler yaratmak ve tanımlamak için kullanılmasıdır (Hansen ve Mowen, 1997, s.354). Stratejik maliyet yönetiminin ilişkide bulunduğu gruplar işletme yöneticileri, finans bölümü, üretim bölümü yöneticileri ve işletmede danışmanları ile proje yöneticileridir.

Stratejik maliyet yönetiminin iyi işleyebilmesi, dış çevreden ve finansal muhasebe sisteminden tüm stratejik kararlara girdi olacak bilgileri almasına ve bu

bilgileri bir arada kullanmasına bağlıdır (Yalçın, 2006, s.18). Uzun dönemde başarılı olmak ve büyümek isteyen bir firma, sürekli değişen pazar koşullarına amaçlarından sapma göstermeksizin uyum sağlamak, bu doğrultuda yeteneklerini ve kaynaklarını istikrarlı bir biçimde geliştirmek, rekabet avantajını korumak zorundadır. Böyle sürekli bir rekabet avantajı sağlayacak stratejilerin belirlenmesi ve geliştirilebilmesi için finansal olan ve olmayan çeşitli faktörlere ilişkin stratejik bilgilerin geliştirilmesi ve kullanılması gerekir. Geçmişte işletmeler öncelikle satışlardaki ve kazançlardaki büyüme, nakit akışı, hisse senedinin değeri gibi finansal performans ölçülerine odaklanma eğilimi göstermişlerdir. Buna karşın günümüzde işletmeler stratejik yönetimi kullanarak piyasa payı, mamul kalitesi, müşteri tatmini gibi finansal olmayan başarı ölçütlerine odaklanmaktadır (Gürdal, 2007, s.29). Finansal ve finansal olmayan başarı ölçütleri Tablo 2'deki gibi özetlenebilir. Tablo 2'den de görüleceği üzere günümüzde geleneksel finansal başarı ölçütlerine ek olarak başarının müşteri, içsel işletme süreçleri ve öğrenme ve yenilik yapma boyutlarında finansal olmayan ölçütlerle değerlendirilmesi de söz konusudur.

Bu kapsamda stratejik maliyet yönetimi, karar verme ve analiz yapmada, önceliklerin belirlenmesinde, işletmenin rekabetçi avantajının geliştirilmesinde, kaynakların etkin dağıtılmasına, maliyetleri düşürerek ve değer yaratarak yardımcı olur (Ellram ve Stanley, 2008, s.182).

Stratejik maliyet yönetimi şu konularla ilgili bilgi ve rehberlik sağlayan bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir (Brethauer, 2000, s.6);

- Maliyetleri etkin bir şekilde yönetebilmek,
- İşletmenizi, tedarikçilerinizi, rakiplerinizin ürün tekliflerini ve nasıl üretim yaptıklarını bilmenizi sağlamak,
- Tedarikçilerinizin ve rakiplerinizin üretim dışındaki süreçlerini anlamanızı sağlamak,
- İşletme dışı faktörlere göre hareket etmek,
- Maliyet liderliği veya ürün farklılaştırma stratejilerine uyumlu olarak rekabet gücünü içeren maliyet analizini yapabilmek,
- Ürün maliyetlerinin tahmininde faaliyetleri göz önünde bulundurmak,

- Maliyet dağılımını faaliyet temelli olarak faaliyet ölçümleri ile yapmak,
- Hedef ve gerçekleşen maliyetleri karşılaştırarak farkı analiz etmek ve optimum performans/hedef maliyete ulaşabilmek için var olan üretim süreçlerinde değişiklikler yapmaktır.

**Tablo 2. Finansal ve Finansal Olmayan Başarı Ölçütleri**

<b>Finansal başarı ölçütleri</b>	<b>Finansal olmayan başarı ölçütleri</b>
Satış büyüklüğü	Müşteri ölçüleri
Kazanç büyüklüğü	- Piyasa payı ve piyasa payındaki büyüme
Temettü büyüklüğü	- Müşteri hizmeti
Kredi derecelendirmeleri	- Zamanında teslim
Nakit akışı	- Müşteri tatmini
Hisse senedi değerindeki artış	- Marka tanınırlığı
	- Piyasadaki konum
	İçsel işletme süreçleri
	- Yüksek mamul kalitesi
	- Üretimde yenilikler
	- Yüksek üretim verimliliği
	- Kayıplardaki azalışlar
	Öğrenme ve yenilik yapma
	- Yöneticilerin yeterliliği ve güvenilirliği
	- Ahlak ve işletme kültürü
	- Öğrenim ve eğitim
	- Yenilikler, yeni mamuller ve üretim yöntemleri

Kaynak: Gürdal, K., Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, (2007), Ankara, Siyasal Kitabevi, s.30.

Geleneksel yönetim muhasebesi ile stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları, maliyet analizine bakış açıları, maliyet analizinin amaçları ve maliyet analizinin dayanağı açısından karşılaştırılmış ve farklılıkları Tablo 3’de verilmiştir. Bu tabloda dikkati çeken noktalar, geleneksel yönetim muhasebesinin maliyetleri analiz etmede sadece işletme içi bir yaklaşıma sahip iken stratejik maliyet yönetimi anlayışında odaklanma daha çok dışsal unsurlar ile ilgilidir. Geleneksel maliyet yönetiminde sadece değer katan unsurlar dikkate alınırken stratejik maliyet yönetiminde tedarikçiden nihai tüketiciye kadar tüm faaliyetlerin yer aldığı süreç dikkate alınır. Geleneksel yönetimde maliyet analizinin amacı maliyetleri düşürmek iken stratejik maliyet yönetiminde amaç maliyetleme sürecinin uzun dönemli planlanmasıdır.

**Tablo 3. Geleneksel Yönetim Muhasebesi İle Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarının Karşılaştırması**

	<b>Geleneksel yönetim muhasebesi yaklaşımı</b>	<b>Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı</b>
<b>Maliyetlerin analizi için en uygun bakış açıları</b>	*Mamul müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlı *Güçlü bir içe dönük bakış *Katma değer anahtar kavramdır	*Firmanın bir parçası olduğu genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlı *Güçlü bir dışa dönük bakış *Katma değer, dar bir kavram olarak görülür
<b>Maliyet analizinin amaçları</b>	Her biri stratejik bakış olmaksızın uygulanan üç amaç; ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat	Üç amaç daima mevcut olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, firmanın temel stratejik konumuna bağlı olarak değişir
<b>Maliyetlerin yapısal analizinin dayanağı</b>	Maliyet, temelde çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur: değişken maliyet-sabit maliyet ayrımının dayanağı gibi.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimler ile bu stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonudur.

Kaynak: Şakrak, M., Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, (1997), İstanbul, Yasa Yayınları.

Literatürde stratejik maliyet yönetimi üç temel konuyu içermektedir (Shank, 1996, s.193);

- Değerler zinciri (Value Chain) analizi: Porter'ın 1985 yılında tanımladığı değer zinciri, bir işletmenin hammadde sağlayıcılarından nihai tüketicilere ve hatta geri dönüşüm sürecine kadar değer yaratan tüm faaliyetlerdir (Shank, 1996, s.193). Değer zinciri analizi; değer zinciri faaliyetlerini tanımlamak, her bir değer faaliyeti için maliyet etkeni belirlemek ve maliyet etkenlerini rakiplerden daha iyi kontrol ederek ya da değer zincirini yeniden yapılandırarak sürdürülebilir bir rekabetçi avantaj kazanmak üzere üç aşamalı bir metodolojide ele alınabilir (Altınbay, 2006, s.33). Değer zinciri analizinin odak noktası, değer yaratmak ve olaylara dışsal çerçeveden bakarak değer zincirini tedarikçilerden tüketicilere kadar ilgili tüm birimler için bölümleyerek maliyetlerin etkili yönetimini sağlamaktır (Türk, 2004, s.135). Ürünlerin üretiminde gerçekleştirilen faaliyetler analiz edilir ve faaliyetler değer katan ve katmayan faaliyetler olarak ayrılır. Değer katmayan faaliyetlerden vazgeçilebilecek olanlarından vazgeçilerek maliyetler azaltılır.

- Stratejik konumlama (Strategic Positioning) analizi: Stratejik maliyet yönetimi sürecinin ikinci ayağını stratejik pozisyon alma oluşturmaktadır. Sürdürülebilir bir rekabetçi pozisyon geliştirebilmek için piyasa, her bir işletmeyi maliyet liderliği veya mamul farklılaştırma stratejilerinden birini uygulamaya zorlamaktadır (Altınbay, 2006, s.37). Bu analiz işletmenin belirlediği ve rekabet avantajını amaçlayan stratejiye (mamul farklılaştırma ya da maliyet liderliği) yönelik nasıl bir maliyet yaklaşımının kullanılması gerekliliğinin belirlenmesi ile ilgilidir. Farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejileri farklı yönetim görüşlerini kapsadığından bu stratejiler aynı zamanda farklı maliyet analizi yaklaşımlarını da içermektedir (Gürdal, 2007, s.35). Farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejilerinin farkları Tablo 4'de gösterilmiştir.



**Tablo 4. Maliyet Liderliği ve Farklılaştırma Stratejilerinin Farklılıkları**

	<b>Farklılaştırma</b>	<b>Maliyet liderliği</b>
Performans ölçümünde teknik mamullerin rolü	Çok önemli değil	Çok önemli
Esnek bütçeleme gibi kavramların maliyet yönetimindeki önemi	Orta-düşük	Yüksek-çok yüksek
Bütçenin tutturulmasının önemi	Orta- düşük	Yüksek-çok yüksek
Pazarlama maliyet analizi	Çok önemli ve başarı için gerekli	Genellikle resmi bir biçimde yapılmaz
Fiyatlama kararında mamul maliyetinin önemi	Düşük	Yüksek
Rakiplerin maliyetinin analizi	Düşük	Yüksek

Kaynak: Gürdal, K., Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, (2007), Ankara, Siyasal Kitabevi, s.31.

- Maliyet etkenleri (Cost Driver) analizi: Stratejik maliyet yönetiminde maliyet etkenleri yapısal ve yönetsel olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Shank ve Govindarajan, 1992, s.11-13). Yapısal maliyet etkenleri, herhangi bir mamul grubunun maliyet yapısına etki eden, işletmenin ekonomik yapısı ile ilgili beş etkendir. Kısaca mamul maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini belirtmektedir. Bu etkenler; ölçek (faaliyet hacmi), kapsam (dikey bütünleşme derecesi), tecrübe, teknoloji, karmaşıklık (mamul hatlarının sayısı)dır. Yönetsel etkenler ise işletmelerin maliyet yapılarını iyileştiren etkenlerdir. Bu etkenlerin başlıcaları, işgücünün sürekli iyileştirme amacına katılımı, toplam kalite yönetimi, kapasite kullanımı, fabrika yerleşim etkinliği, mamul özellikleri, işletme değerler zinciri içinde satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesidir (Altınbay, 2006, s.40). Yönetsel etkenlerin her biri için “daha fazla” kelimesi daima “daha iyi” anlamına gelir. Stratejik kararlar alırken bu üç konuyu göz önünde bulundurmak daha gerçekçi maliyet analizlerinin yapılabilmesini sağlar. Her

biri önemli olmakla birlikte, en doğru sonuca üç analizin birlikte yapılması ile ulaşılabilecektir.

### **1.6.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları ve Sorumluluk Alanları**

Stratejik maliyet yönetimi ile işletmelerin gerçekleştirmek istedikleri amaçları sıralayacak olursak;

- Kaynakların tüketimi ile ilgili olarak pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme,
- Düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da pazara üstün ürün sürerek farklılaştırma stratejisiyle rekabet etme gücünü yükseltme,
- Uzun vadeli maliyet planlama ve yönetim problemlerini azaltma,
- İşletmenin geleceği için gerçekten önemli sorunlara yoğunlaşma,
- Genelde heterojen kaynaklardan maliyet bilgileri kullanarak maliyet muhasebesi disiplini ile rekabet avantajı sağlama,
- Hem işletmenin stratejik konumunu genişletmek hem de maliyeti azaltmayı eşzamanlı olarak hedeflemedir.

Stratejik maliyet yönetiminin sorumluluk alanları şu şekilde sıralanabilir (Yalçın, 2006, s.18);

1. Stratejilerin oluşturulmasından sorumludur.
2. Yönetim, bütçeleme, kar planlama ve firmanın faaliyetleriyle ilgili karar almada firma faaliyetlerinden sorumludur.
3. Faaliyetlerin kontrolü ve yöneticilerin kontrolünden sorumludur.
4. Finansal tabloların hazırlanmasından sorumludur.

### **1.6.3. Stratejik Maliyet Yönetimi Süreci**

Stratejik maliyet yönetiminin daha iyi anlaşılabilmesi, girdi ve çıktıların neler olduğunun bilinmesi ve süreç dahilinde neler yapıldığının bilinmesi ile kolaylaşacaktır. Stratejik maliyet yönetiminin uygulanması süreci Tablo 5'de özetle şöyle ifade edilebilir. Sürecin girdileri olarak müşteri istek ve ihtiyaçlarının belirlenmesi, işletmenin amaçları göz önünde bulundurularak çalışanlar ve ortakların da katılımıyla işletme

genelinde maliyet bilinci oluşturulması ve maliyet azaltımlarını destekleyici ödül sistemi kurulması faaliyetleri gerçekleştirilir. Fonksiyonlar arası takım çalışması sağlanarak maliyetleri azaltacak faaliyetler ve maliyetlerin kaynakları belirlenir. Süreç sonunda ise maliyetlerde azalma, ürün performansında artış ve kayıplar azalırken, müşterilerin hem kalite hem de fiyat açısından tatmini sağlanır. Aynı zamanda işletmenin hisse değeri ve hisse başına getiri miktarı da artar. Stratejik maliyet yönetimi işletmelerin küresel ölçekli rekabet gücünü koruma ve artırma genel amacı doğrultusunda sistem oluşturma sürecidir.

**Tablo 5. Stratejik Maliyet Yönetimi Süreci**

<b>GİRDİLER</b>	<b>SÜREÇ</b>	<b>ÇIKTILAR</b>
Dışsal: Müşteri ihtiyaçları ve istekleri	Fonksiyonlar arası (pazarlama-satış, maliyet yönetimi, finansman, yönetim) takım çalışması	Arz tabanının geliştirilmesi <ul style="list-style-type: none"> <li>- Maliyet tasarrufu</li> <li>- Performans artışı</li> <li>- Kaybın azalması</li> </ul>
İçsel: Çalışanlar/ortaklar	Maliyet azaltımı sağlayacak faaliyetlerin ve maliyet kaynaklarının belirlenmesi, ucuz ve kaliteli mamul üretimi	Müşteri tatmini <ul style="list-style-type: none"> <li>- Maliyet</li> <li>- Değer (kalite)</li> </ul>
İşletmenin amaçları		İşletme performansının artırılması <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hisse değerinin arttırılması</li> <li>- Hisse başına getirinin arttırılması</li> </ul>
Maliyet yönetiminde uzman kişiler		
Maliyet/değer yönetimini destekleyici ödül/ölçme sistemi		
İşletme içi maliyet bilinci kültürü		

Kaynak: Gürdal, K., Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, (2007), Ankara, Siyasal Kitabevi, s.40.

## 1.7. Stratejik Maliyet Yönetimini Bütünleyen Yaklaşımlar

Maliyet yönetim sistemini bütünleyen yaklaşımlar şu şekilde sıralanabilir (Karcioğlu, 2000, s.87; Grundy, 1996, s.59);

**1. Geliştirilmiş maliyet takibi:** İnsan gücü yerine otomasyona gidilmesi maliyetlerin yapısal yönden ağırlıklı olarak teknoloji maliyetlerine dönüşmesine neden olmuştur. Bu ise, sermaye faktörünün ağırlığı nedeniyle sabit maliyet oranının yükselmesine öncülük etmiştir. Sabit maliyetlerin değişken maliyetlere göre daha yüksek oranları, daha iyi direkt maliyet takibini gerektirmektedir.

**2. Değer katmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması:** Müşterilerin ürünlerde önem verdikleri özellikler, daha sonra ise üretim sürecinde bu ürün için gerekli olan faaliyetler saptanmakta ve her bir faaliyetin ürüne değer katıp katmayacağı belirlenmektedir. Ürüne değer katmayan faaliyetlerin nedenleri belirlenerek yok edilmeye çalışılır. Bu sayede değer katmayan faaliyetler ve bu faaliyetlerin maliyetleri azaltılmaktadır.

**3. Mamul yaşam dönemince maliyetleme:** Ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi, yöneticilere bir ürünün tüm yaşamı boyunca maruz kaldığı maliyetleri yönetme ve anlama konusunda bilgi sağlayan bir sistemdir. Ürünün maliyetinin hesaplanmasında sadece üretim maliyetleri değil, aynı zamanda araştırma, dizayn, geliştirme, pazarlama, dağıtım, bakım onarım ve müşteri hizmetleri ile ilgili tüm maliyetler dikkate alınmaktadır (Doğan, 2000, s.93). Geleneksel maliyetleme yaklaşımında ürün maliyetleri sadece üretim aşamasında katlanılan maliyetler olarak ele alınırken zamanla bu yaklaşım yetersiz kalmış ve üretimin başlamasından önce katlanılan maliyetler (tasarım, planlama, geliştirme gibi) ile satış ve sonrasında katlanılan maliyetlerin de ürünün yaşam dönemi maliyetleri kapsamında değerlendirilmesi gündeme gelmiştir. Mamul ömrünün tamamının ele alınması, mamul ve süreç tasarımları esnasındaki maliyet düşürme fırsatlarının incelenmesi, üretim, lojistik ve satış sonrası tüm faaliyetlerin, bu faaliyetlere ait maliyet etmenlerinin ve faaliyetlerin birbirleri ile olan ilişkilerinin anlaşılması çok önemlidir. Yaşam dönemi

maliyetleme yönetimi, maliyet kontrolüne değil, maliyet yönetimine odaklanır (Özen ve Özkan, 2011, s.5). Geleneksel maliyetleme ile mamul yaşam dönemi maliyetleme arasında bahsedilen farklılıklar Tablo 6’da gösterilmiştir.

**Tablo 6. Geleneksel Maliyetleme İle Mamul Yaşam Dönemi Maliyetlemenin Karşılaştırılması**

<b>Geleneksel maliyetleme</b>	<b>Mamul yaşam dönemi maliyetleme</b>
Ürün geliştirme ve lojistik destek maliyetlerini dönem gideri olarak görür	Ürün geliştirme ve lojistik destek maliyetlerini ürün maliyetine dahil eder
Ürün maliyetlemede sadece üretime ilişkin maliyetler ele alınır	Ürün maliyetlemede ürünle ilişkisi kurulabilen tüm maliyetler ele alınır
Dönemsel raporlama esastır	Ürün yaşam dönemi raporlama esastır
Üretim aşamasındaki maliyetlerin kontrolüne önem verilir	Geliştirme aşamasından itibaren maliyet yönetimine önem verir.

Kaynak: Erden, S. A., Üretim Ortamları Ve Maliyet Yönetim Sistemleri Stratejik Maliyet Yönetimi, (2004), İstanbul, Türkmen Kitabevi, s.210.

**4. Öğrenme (Deneyim) eğrisi maliyetleme:** İşletmelerin üretim miktarlarını artırmaları nedeniyle kazandıkları deneyim, uzmanlaşma ve ölçek ekonomisinden yararlanmaları sonucu maliyetlerde meydana gelen azalmalar, öğrenme olarak tanımlanmaktadır. Öğrenme eğrisi ise, bir mamulün üretilen bir biriminin maliyetinin o mamulün toplam üretim miktarıyla karşılaştırılması yoluyla elde edilen eğriye denir. Öğrenme eğrileri, maliyetleri etkilemesine rağmen zaman aralığının uzaması ve faaliyetlerin tekdüze olarak gelişmesi nedeniyle olumlu etkisini kaybetmekte ve birim maliyetlerin sabitleşmesine neden olmaktadır.

**5. Toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetleri:** En genel tanımıyla bir mamul veya hizmetin kalitesi, onun önceden belirlenmiş ve duyurulmuş standartlara uygunluğudur. Toplam kalite yönetimi müşteri memnuniyetinin maksimize edilebilmesi için tüm dış müşterilerin ve çalışanların beklentilerinin ne olduğunu anlamaktan ve fazlasıyla karşılamaktan tüm çalışanların sorumlu olduğu, ekip çalışmasını destekleyen,

tüm süreçlerin sürekli olarak gözden geçirilmesini ve sürekli olarak gelişimini hedefleyen yönetim biçimidir (Basık, 2012, s.361). Bir diğer tanıma göre toplam kalite yönetimi uzun dönemde müşterilerin tatmin olmasını başarmayı, işletme personeli ve toplum için yararlar elde etmeyi amaçlayan, kalite üzerine yoğunlaşan ve tüm personelin katılımına dayanan bir yönetim modelidir. Toplam kalite yönetimi, müşteri gereksinimlerini en iyi biçimde karşılayan bir yaklaşım olduğu kadar, maliyetleri de düşüren çağdaş bir yönetim biçimidir (Karcıoğlu, 2000, s.106). Temel ilkeleri müşteri odaklı olmak, tüm çalışanların sürece katılımını ve bu konuda üst yönetimin desteğini sağlamak, karşılıklı yarara dayalı tedarikçi ilişkileri geliştirmek, böylece rekabet gücünü artıracak girdileri en kaliteli, en ekonomik ve hızlı biçimde temin etmek, hiçbir standardı ulaşılabilecek hedef olarak benimsememek ve sürekli olarak daha iyiye ulaşmayı hedeflemek, işletmedeki bütün süreçleri tanımlayarak bu süreçleri en etkin biçimde yönetmek ve bu süreçler arasındaki etkileşimi mükemmel hale getirmektir (Basık, 2012, s.361).

Kalite maliyeti, oluşacak hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetler ile, mamul üretim sürecinde veya üretim sonrasında görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.142). Farklı bir ifade ile kalite maliyetleri, kalitesiz mamul üretimini önlemek için katlanılan maliyetlerle, kalitesiz mamul üretildiği için katlanılmak zorunda kalınan maliyetlerin toplamıdır (Gürsoy, 1997, s.349). Kalite maliyetlerini sınıflandırırken ikili veya dörtlü bölümlene kullanılabilir. İkili yaklaşımda uygunluk ve uygunsuzluk maliyetleri söz konusu iken dörtlü yaklaşımda önleme maliyetleri, değerlendirme maliyetleri, iç başarısızlık maliyetleri ve dış başarısızlık maliyetleri söz konusudur (Yükçü, 1999, s.90-142).

- Önleme maliyeti: Kalitesiz ürün üretmeyi önlemek amacıyla katlanılan tüm maliyetlerdir.
- Değerleme maliyeti: Ürün veya hizmetlerin gereksinimlere uygunluğunun belirlenmesi için yapılan ölçme, yürütme, denetleme vb. maliyetleridir.
- İç başarısızlık maliyeti: Müşteri gereksinimlerine uygun olmayan ürün veya hizmeti düzeltme, iyileştirme, hatalı üretim nedeniyle katlanılan madde ve işçilik giderlerinin toplamıdır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.146).
- Dış başarısızlık maliyeti: Ürünün müşteriye teslim edilmesinden sonra ortaya çıkan maliyetlerdir. Geniş çaplı ve ölçülmesi zor olan maliyetlerdir.

**6. Tam zamanında üretim ortamında maliyet muhasebesi:** Tam zamanında üretim felsefesi bir organizasyon içindeki gerekli faaliyetlerin sadece ilgili bölümlerce gereksinme duyulduğu zamanlarda ve sadece gereken kapsam ve düzeylerde gerçekleştirilmesi üzerinde yoğunlaşır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.65). Üretim müşteriden talebin alınması ile gerçekleştirilir. Maliyet düşürme stratejisi olarak tam zamanlı üretim, örgüt içindeki yapısal ve süreçsel yeniden yapılanmalar üzerine kuruludur, değer yaratmayan faaliyetlerin ayıklanması, israfın önlenmesi, kalitenin ve üretimin artırılması, bekleme ve ayarlama zamanlarının azaltılması, stokların düşürülmesi faaliyet maliyetlerini düşürür (Basık, 2012, s.352). Tam zamanında üretim sistemlerinde maliyet yönetimi aşağıda özetlenen bazı faaliyetlerden oluşmaktadır (Karcıoğlu, 2000, s.132);

- Maliyet planlaması: Maliyet planlaması üretim öncesinde ve bazı durumlarda da üretim hattının kurulmasından önce gerçekleştirilen bir faaliyettir.
- Maliyet düşürme: Bu faaliyet, üretim öncesi ve üretim aşamalarında ayrı ayrı gerçekleştirilir.
- Maliyet kontrolü: Bu faaliyet, üretim başladığı andan itibaren devreye girer.

Geleneksel üretim sistemi ile tam zamanında üretim sistemi arasındaki farklılıklar Tablo 7’de gösterilmiştir.

**Tablo 7. Geleneksel Üretim Sistemi Ve Tam Zamanında Üretim Sisteminin Karşılaştırılması**

<b>Geleneksel Üretim Sistemi</b>	<b>Tam Zamanında Üretim Sistemi</b>
İtme (stoğa üretim)	Çekme (talebe göre üretim)
En üst düzeyde stok	Asgari ya da sıfır stok
Maliyetler yüksek ve kontrolü zordur	Durağan, azalan bir seyir ve kontrol altında
Büyük partiler halinde tedarik	Küçük partiler halinde tedarik
Tedarikçilerle uzun vadeli sözleşmeler	Tedarikçilerle kısa vadeli sözleşmeler
Geniş üretim alanları	Hücre tipi yapılanma
Tek alanda uzmanlaşmış çalışanlar	Fonksiyonel çalışanlar
Merkezi yönetim	Merkezkaç yönetim
Çalışanların düşük katılımı	Çalışanların yüksek katılımı
Katı yönetim anlayışı	Esnek yönetim anlayışı
Kabul edilebilir kalite düzeyi	Toplam kalite yönetimi anlayışı
Satış odaklı	Müşteri odaklı
Değer katmaya odaklı	Değer zincirine odaklanma

Kaynak : Gürdal, K., Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, (2007), Ankara, Siyasal Kitabevi, s.150.

Tam zamanında üretimin amaçları; maliyetlerin azaltılması, hatalı ürünler azaltılarak müşteri memnuniyetinin artırılması, üretim sisteminin esnekliğinin artırılması, yeni ve daha gelişmiş ürünlerin üretiminin hızlandırılması olarak sıralanabilir.

Tam zamanında üretim ortamında maliyet muhasebesinin çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Bunlar; muhasebe kayıt düzeninin önemli derecede basitleşmesi, ayrı bir stok muhasebesine gerek olmaması ve ayrıntılı direkt işçilik maliyetlerinin hesabına gidilmemesidir (Karcıoğlu, 2000, s.132).

**7. Faaliyet tabanlı maliyetleme:** Sürekli değişen çevrede faaliyet gösteren işletmeler için başarının anahtarı maliyetleri değil faaliyetleri yönetmektir. Faaliyetlerle ilgili bu gerçek hem ürün maliyetleme sürecinin geliştirilmesi hem de etkili kontrolünün yapılması için hayati öneme sahiptir, iş süreçlerinde meydana gelen bu yeni bakış açısı



faaliyete dayalı yönetim olarak adlandırılmaktadır (Hansen ve Mowen, 2005, s.549). Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yaklaşımın temelleri 1987 yılında Amerikalı iki muhasebe Profesörü Dr. Robert Kaplan ve Dr. Tom Johnson'ın "Yönetim Muhasebesinin Yükselişi ve Düşüşü" adlı kitapla ve Dr. Robin Cooper'ın çalışmalarıyla atılmıştır. Bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesi amacıyla dayanan bu teknik, genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde yeni bir seçenek sunmuştur (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002, s.25). Bu sistemin esası faaliyetlerin kaynakları ve maliyet unsurlarının da faaliyetleri tükettiği varsayımına dayanmaktadır (Öncü, 1999, s.99). Bu nedenle üretilen ürünler ile gerçekleştirilen faaliyetler arasında ilişki kurulur ve maliyet etkenleri aracılığı ile maliyetler faaliyet merkezlerinden mamullere aktarılırlar. FTM sisteminin iki amacı bulunmaktadır (Tanış ve Tuan, 1993, s.53);

- Tüm üretim işletmesinin faaliyet tüketimi, maliyet ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi vermek,
- Yöneticilere alacakları kararlarda kullanmak üzere doğru maliyet bilgileri sağlamaktır.

FTM, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmasını sağlayan bir maliyetleme sistemidir. FTM işletme yönetimi için stratejik bilgiler de sağlayan ve yönetimin daha doğru kararlar almasına yardımcı olan bir yaklaşımdır. (Örneğin; faaliyetlerle ilgili geniş bir veri kaynağı oluşturarak değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına, işletmenin kapasite kullanım düzeyi ile faaliyet kapasitelerini dengeleyerek gereksiz kaynak tüketimlerinin engellenmesine, faaliyet yöneticilerinin performanslarının ölçülmesine de imkan vermektedir). Bu yaklaşım ayrıca, işletmenin kar potansiyelinin ölçülmesi, kar-hacim analizlerinin satış objeleri ve satış hatları temelinde yapılabilmesi, satış ve pazarlama politikalarının geliştirilmesi konularında da destek sağlamaktadır.

FTM işleyiş süreci şu şekilde özetlenebilir;

- Her bir faaliyetin tespit edilmesi,
- Tespit edilen faaliyetlerin homojen faaliyet havuzlarında toplanması,

- Faaliyet havuzlarında toplanan faaliyetlerin maliyetlerinin ölçülmesi,
- Faaliyetlerin birim başına maliyetlerinin hesaplanması ve mamullere yüklenmesi.

Bu yöntemde genel üretim maliyetleri makine saatleri, parça sayısı, kontrol sayısı gibi dağıtım anahtarları yardımıyla ürünlere yüklenir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi devam eden süreçlerle ilgili olarak maliyetlerin bölünmesi temeline dayanır.

FTM'nin eksiklikleri ise; uygulanmasının zaman alıcı olması, kaynak aktarımı gerektirmesi, işletmenin diğer bilgi sistemleri ile entegrasyon ve eşgüdüm eksikliği, büyük işletmelerde uygulanmasının karmaşık olması ve yönetim desteğinin yeterli olmamasıdır (Karğın, 2013, s.30).

**Tablo 8. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırılması**

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyetleme Sistemi	Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemleri
Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme katsayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
Maliyet havuzları sayısı	Bir adet	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
Maliyet dağıtım anahtarları sayısı	Bir adet	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

**Kaynak:** Karcıoğlu, R., Stratejik Maliyet Yönetimi, (2000), İstanbul, Aktif Yayınevi, s. 155.

Tablo 8’de görüleceği gibi geleneksel maliyetleme sistemleri ile FTM sistemleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. FTM, kaynak kullanımında pek çok neden bulunduğunu ve bunlardan birinin de üretim hacmi olduğunu ifade ederken, geleneksel maliyetleme sistemi kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu kabul etmektedir. Yine geleneksel maliyetlemede genel üretim maliyetleri için yalnızca tek bir maliyet havuzu yer alırken FTM’de çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Geleneksel maliyetlemede üretim hacmine bağlı olarak tek bir maliyet dağıtım anahtarı kullanılmakta iken FTM’de her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılır.

Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi sistemi süreç geliştirmeyi içerir ve kaynakların belirlenmesi (işin yapılması için ne kullanıldığı), kaynak etkenlerinin belirlenmesi (faaliyete dayalı kaynak maliyetinin ne olduğu), faaliyetlerin belirlenmesi (işin ne olduğu), faaliyet etkenlerinin belirlenmesi (faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesi için ürünlere ait en uygun tüketim modelinin ne olduğu) ve işin amacının tanımlanması (ne yapıldığı veya kim için iş yapıldığı) süreçlerini kapsar.

Hedef maliyetleme süreci, faaliyet tabanlı maliyetleme ile özellikle üç noktada yakından ilgilidir (Akgün, 2004, s.73);

- Mamule bağlı olarak faaliyet analizlerinin yapılması ve tahmini maliyetlerin belirlenmesidir.
- Hedef maliyetleme tasarım aşamasında müşteri ihtiyaçları ve hedef maliyetler için veri sağlarken faaliyet tabanlı maliyetleme tasarım ve mamul planlama ile ilgili mevcut maliyetleri verir.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme hedef maliyete ulaşmak için bir yoldur.

**8. Kaizen ve Hedef Maliyetleme:** Japon firmaları tarafından kullanılmaya başlanan Kaizen maliyetleme bir mamulün üretim sürecinde maliyetini düşürmek için kullanılmaktadır. KAI (değişim) ve ZEN (iyi) kelimelerinin birleştirilmesiyle oluşan KAIZEN daha iyiye ulaşma, gelişme, sürekli gelişme isteği anlamında kullanılır. Hedef bir maliyetin belirlenmesi ve bu maliyetin başarılması için üretim işlemlerinin,

organizasyondaki tüm üyelerin katılımı ile sürekli iyileştirilmesi sürecini ifade etmektedir. Kaizen maliyetleme ile mevcut mamullerin maliyetleri azalırken, Kaizen sistemleri maliyetleri azaltmanın ötesinde mamullerin kalitesinin yükseltilmesi ve üretim proseslerinin güvenilirliğini de sağlar. Kaizen maliyetleme programının amacı üretim süreçlerinin verimliliğini artırarak toplam üretim maliyeti ve bunun sonunda mamul maliyetlerinin düşmesini sağlamaktır. Bir diğer ifade ile, kaizen maliyetleme hedeflere ulaşılmasında mamule değer katmayan maliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın elimine edilmesi ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerinde yoğunlaşır (Karcıoğlu, 2000, s.198-199). Üzerinde durulması gereken nokta ürünün tasarım ve geliştirme aşamasında değil üretim aşamasında maliyet azaltımına odaklanmasıdır. Ürünün geliştirilmesi aşamasında başlayan hedef maliyetleme süreci, üretim aşamasında kaizen maliyetleme ile devam etmekte ve böylece maliyetlerin sürekli iyileştirilmesi sağlanmaktadır (Türk, 1999, s.210). Tek seferde büyük değişiklikler yerine, küçük küçük yapılan değişikliklerle sürekli iyileştirmelerin yapılmasını amaçlayan bu teknik ürünlerin hayat seyri boyunca planlanan bir maliyet azaltımını da ifade etmektedir (Yalçın, 2009, s.299). Kaizen yaklaşımında sorunların kökten çözümü için, geçici önlemlerle günü kurtarmaya değil, kalıcı çözümlerle geleceği kontrol altına almaya odaklanılır. Bu yaklaşım firma ile ilgili tüm faaliyetleri kapsamaktadır. Sürekli maliyet azaltımı çabalarında işletmeler hangi maliyet unsuruna daha çok önem vereceğine stratejik amaçları doğrultusunda karar vermelidir (Erden, 2004, s.91). Kaizen maliyetlemenin, özel ürün kaizen maliyetleme ve genel kaizen maliyetleme olarak iki tipi vardır (Yalçın, 2009, s.298). Özel ürün kaizen maliyetleme iki durumda uygulanır: İlki, bir ürün kendi hedef maliyetinin dışında piyasaya çıkarılacağına, ikincisi ise mevcut ürünlerin karlılığı fiyat indirimlerinin tehdidi altında olduğundadır. Uygulanan ikinci tip kaizen maliyetlemede bireysel ürünlere değil işletmenin üretim süreçlerini daha etkin hale getirmeye odaklanılır. Her iki kaizen maliyetleme türü de, üretim sürecindeki direkt ve endirekt maliyetlerin tümünün düşürülmesine odaklanmaktadır.

**Tablo 9. Standart Maliyetleme İle Kaizen Maliyetlemenin Karşılaştırılması**

<b>Standart maliyetleme</b>	<b>Kaizen maliyetleme</b>
Maliyet kontrolü anlayışı	Maliyet azaltma anlayışı
Mevcut üretim koşullarını durağan kabul eder	Üretimde sürekli gelişmeyi varsayar
Amaç, maliyet performansı standartlarına ulaşmaktır.	Amaç, maliyet azaltma hedeflerine ulaşmaktır.
<b>Standart maliyetleme teknikleri</b>	<b>Kaizen maliyetleme teknikleri</b>
Standartlar yıllık ya da 6 aylık olarak belirlenir	Maliyet azaltma hedefleri aylık olarak belirlenir ve uygulanır.
Maliyet sapma analizleri, fiili maliyetler ile standart maliyetlerin karşılaştırılmasını içerir	Maliyet sapma analizleri, hedef kaizen maliyetleri ile fiili maliyet azaltma sonuçlarının karşılaştırılmasını içerir
Standartlara ulaşamadığında maliyet analiz incelemeleri yapılır.	Hedeflenen maliyet azaltma tutarlarının elde edilememesi durumunda araştırmalar devam eder
<b>Maliyetleri azaltmak için en iyi bilgiye kim sahiptir</b>	<b>Maliyetleri azaltmak için en iyi bilgiye kim sahiptir</b>
Teknik deneyime sahip oldukları için standartları geliştiren yönetici ve mühendisler	Prosesle en yakın oldukları için işçiler en iyi bilgiye sahiptir

Kaynak: Karcıoğlu, R., Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, (2000), İstanbul, Aktif Yayınevi, s.203.

Tablo 9’da Kaizen maliyetleme ile standart maliyetleme arasındaki farklılıklar gösterilmektedir. Standart maliyetleme sisteminde fiili maliyetler ile standart maliyetler karşılaştırılırken Kaizen maliyetlemede hedef maliyetler ile fiili maliyet azaltma miktarları karşılaştırılır. Standart maliyetlemede maliyetleri azaltmak için en iyi bilgiye yönetici ve mühendislerin sahip olduğu düşünülürken Kaizen maliyetlemede sürece en yakın olan işçilerin en iyi bilgiye sahip oldukları düşünülmektedir.

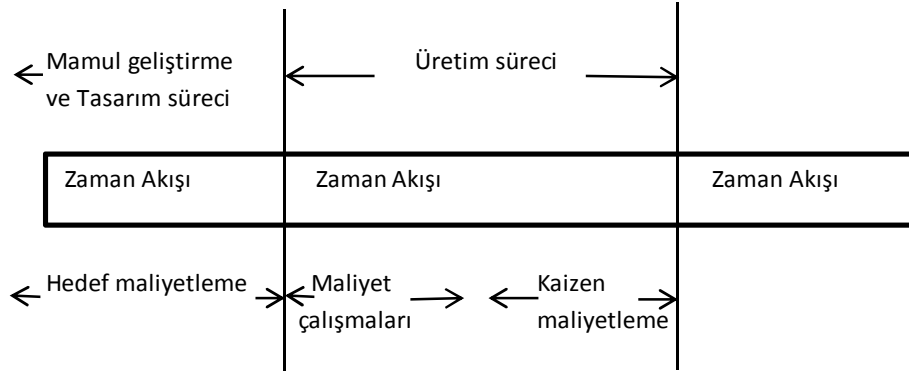
Kaizen maliyetleme sisteminin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Cooper ve Kaplan, 1999, s.140); Kaizen maliyetlemede odaklanılan konu, maliyet verileri elde etmek değil, maliyetleri azaltabilecek bilgileri tüm çalışanlara iletterek onları maliyet azaltımı konusunda motive etmektir. Kaizende maliyetleri azaltmak tüm ekibin sorumluluğundadır. Gerçekleşen üretim maliyeti verileri ortaya çıktığında, bu aşamada

görev yapan tüm çalışanlar tarafından veriler elde edilerek analize hazır hale getirilir. Analiz edilen maliyet bilgileri, yatay iletişimle üretim bölümünde çalışanlarla paylaşılarak maliyet düşürmede en fazla katkı sağlayacak süreçlere odaklanılmasını sağlar. Çalışma takımları, maliyetleri azaltarak sağladıkları katkıyla yeni süreci finanse edebiliyorlarsa, maliyetleri azaltabilecek yeni süreçler hakkında da karar verebilirler. Kaizen maliyetlemede belirlenen maliyet hedeflerinin sadece yöneticiler değil, tüm çalışanlar tarafından anlaşılabilmesi gerekir. Bunun için de maliyetler ayrıntılı bir şekilde sabit, değişken ve karma olarak ayrı ayrı belirtilmelidir. İyileştirme sürecine katkı sağlayan her çalışan ödüllendirilmelidir. Kaizen maliyetleme sisteminin üstünlüğü, işletme karına etki edebilecek tüm planlama ve bütçeleme süreçleriyle arasındaki kuvvetli etkileşimden kaynaklanmaktadır.

Küresel rekabet ortamında müşteriler istedikleri özellikteki ürünü, en iyi kalitede ve en uygun fiyatla almayı amaçlamaktadırlar. Bu da işletmelerin dikkatlerinin pazara sunuş öncesi aşamalara yönelmesine neden olmuş, neyin, nerede, ne zaman, ne kadara üretilebileceği ve kaçta satılabileceği ile ilgili detaylı çalışmalar yapılmasını gerektirmiştir. Bu çalışmalar ise hedef maliyetlemenin kapsamına girmektedir. Hedef maliyetleme yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme aşamalarında maliyetlerinin düşürülmesi için işletme içi ve dışındaki tüm birimlerin fikirlerinin değerlendirilmesi, bu sayede müşteri beklentilerinin karşılanmasına yönelik tüm faaliyetler olarak tanımlanabilmektedir.

Şekil 2’de görüldüğü gibi projenin tanımlanması aşamasından üretimin başlamasına kadar tüm ürün geliştirme aşamalarında hedef maliyetleme, üretim başladıktan sonra ise kaizen maliyetleme kullanılmaktadır (Jacomit vd., 2008, s. 602). Monden ve Hamada (2000) Japon otomobil üreticilerinin hedef maliyet uygulamalarını incelerken, hedef maliyetlemenin maliyet yönetimi sürecinin son noktası olmadığını, Toplam maliyet yönetimi ve Kaizen maliyetlemeyi de içerdiğini fark etmişlerdir. Hedef maliyetleme ürün geliştirme ve tasarım aşamalarında uygulanmakta iken, Kaizen maliyetleme yeni geliştirilen veya daha önce geliştirilmiş ürünlerin üretim aşamalarında kullanılmaktadır (Zimina vd., 2012, s.385).

**Şekil 2.** Zaman Akışında Kaizen Ve Hedef Maliyetleme



Kaynak: Monden, Y., Lee, J.Y., "How A Japanese Auto Maker Reduces Costs", (1993), Management Accounting, s.75

İşletmeler günümüzde yukarıda anlatılan stratejik maliyet yönetimini bütünleyen yaklaşımları ve geleneksel maliyet yöntemlerini bir arada kullanarak maliyet sistemlerini kurmakta ve bu sayede daha fazla geri kazanım sağlamaktadırlar. Bu yöntemleri bir arada tablolaştırmak istersek Tablo 10'daki gibi gösterebiliriz. Günümüz maliyet yönetim sistemlerinin oluşumunda, her biri ayrı bir yenilik olarak sunulan bu yaklaşımlar, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının gelişiminde de önemli bir rol üstlenmişlerdir (Şakrak, 1997, s.66). Çalışmamızın bundan sonraki kısmında ileri maliyetleme yöntemlerinden biri olan hedef maliyetleme konusu incelenecektir.

**Tablo 10. Maliyetleme Yöntemleri**

Maliyetleme Yöntemleri		
Geleneksel Yöntemler	Üretim Biçimine Göre Maliyetler	Safha Maliyetleme
		Sipariş Maliyetleme
	Maliyetlerin Kapsamına Göre	Direkt Maliyetleme
		Normal Maliyetleme
		Değişken Maliyetleme
		Tam Maliyetleme
	Maliyetlerin Hesaplanma Zamanına Göre Maliyetler	Standart Maliyetleme
		Tahmini Maliyetleme
		Fiili Maliyetleme
	İleri Yöntemler	Global Rekabet Ortamında Daha Sağlıklı Karar Almayı Sağlayan Yöntemler
Stratejik Maliyet Yönetimi		
Stratejik Maliyet Analizi		
Kaynak Kullanımında Kayıpları Azaltıp Etkinliği Arttırmaya Yönelik Yöntemler		Toplam Kalite Kontrolü
		Tam Zamanında Envanter Yöntemi
		Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması
Mamul Ve Hizmet Maliyetlerinin Daha Sağlıklı Hesaplanmasına Yönelik Yöntemler		Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
		Hedef Maliyetleme

Kaynak: Acar, D., Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi Ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma,(2005), Isparta, Asil Yayın Dağıtım.



## II. BÖLÜM

### STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARINDAN HEDEF MALİYETLEME

Hızlı bir değişim gösteren çevresel faktörlerle başa çıkmada Porter, işletmelerin izleyebilecekleri üç strateji önermektedir (Porter, 1980, s.35-46);

- Rakiplerin ürünleriyle aynı veya benzer niteliklere sahip ancak daha düşük maliyete sahip ürünler üretilerek pazarda daha fazla satış miktarına, böylelikle daha büyük pazar payına sahip olmayı amaçlayan maliyet liderliği stratejisi,
- Rakiplerine göre kullanım kolaylığı, yüksek kalite gibi konularda kendine özgü özelliklere sahip farklı ürünleri üretmeyi amaçlayan farklılaşma stratejisi,
- Belirli bir tüketici grubunun veya pazar bölümünün istek ve ihtiyaçlarını belirleyerek onları tatmin etmeyi amaçlayan odaklanma stratejisidir.

Günümüzde rekabet şartlarını dikkate almayan küçük ölçekli işletmeler yok olurken büyük ölçekli işletmeler bile önemli zararlara katlanmak durumunda kalmışlardır. Küresel ölçekte Mercedes-Benz firmasının 1990'larda pazara sunduğu S sınıfı otomobillerin üretim maliyetinin hedef müşteri grubunun ödemeyi düşündüğü fiyatın çok üzerinde olduğunu çok geç fark etmesi, beraberinde önemli zararlara katlanmak zorunda kalmasını getirmiştir. Tam tersi bir durumla ise Volkswagen firması Beetle modelini Amerikan piyasasına sürdüğünde karşılaşmış, hedef müşteri grubunun bir Beetle için ödemeye hazır olduğu fiyat konusunda etkin bir piyasa araştırması yapmayan firma, düşük fiyatla piyasaya sürdüğü araç başına 500-1000 dolar arasında daha az kazanmış olduğu gibi beklenenden yüksek taleplere zamanında karşılık veremediğinden müşterilerini yaklaşık dokuz ay sıra beklemek durumunda bırakmıştır (Saygılı, 2007, s.10).

Sadece ulusal sınırlarda değil, uluslararası alanda artan rekabet, farklılaşan pazarlar, bilginin iletiminde ve teknolojideki hızlı gelişmeler, tüketici ihtiyaç ve isteklerindeki değişimin hızı nedeniyle azalan mamul yaşam dönemleri, yeni ürünlerin pazara sunulma hızındaki artış ve maliyet unsurlarındaki değişim işletmeleri ileri üretim

teknolojilerini kullanmaya ve ürünlerinin maliyetlerini azaltıp müşterilerine sundukları değeri artırırken, artan rekabet nedeniyle fiyatlarında herhangi bir artış yapamamalarını sağlayan modern maliyet yönetimi yaklaşımlarını kullanmaya zorlamıştır.

Uzun vadede işletmelerin başarılı olabilmeleri için basit birtakım faktörleri en iyi şekilde yerine getirmeleri gerekir. Fonksiyonellik, maliyet ve ürün geliştirme zamanı ve sağlanan hizmetler bu faktörlerin önde gelenleridir (Sobotka ve Czarnigowska, 2007, s.1). Bu etkenlerden birisi olan maliyetin, ürünün başarısı için saldırganca yönetilmesi gerekir. Kalite, maliyet ve fonksiyonellik Cooper ve Slagmulder tarafından “hayatta kalmanın üç saç ayağı” (Survivaltripod) olarak adlandırılmıştır (Ibusuki ve Kaminski, 2007, s.460).

Bu noktada işletmelerin karşılaştığı en önemli ikilem, pazara rakiplerinden düşük fiyatla, ancak tüketicilerin talep ettiği üzere en yüksek kalitede ve işlevsellikte ürünleri sunabilmektir. Özellikle 90’lı yıllardan itibaren gücün üreticilerden tüketicilere geçtiği rahatlıkla söylenebilir. Bugünün tüketicileri kaliteli ürünleri daha düşük fiyatlarla alabilme şansına sahipken, işletmelerin ise bu konularda müşterilere ve rakiplerine baskı kurma şansları yoktur.

Üretilen ürünlerin maliyetini veya karlılık analizi için satılacak ürünlerin maliyetini belirlemek, üretilen ürünlerin değerlendirilmesi için fiyatlama yapmak, maliyet unsurlarının kontrolü için bir standart oluşturmak ve ürün maliyetlerini sınıflandırmak gibi işlemlerden oluşan maliyet planlamasına ek olarak, son yıllarda yaşanan küresel rekabet baskısının ortaya çıkardığı maliyet baskıları ile işletmeler maliyet oluşumunun geri planındaki nedenlerin analiz edilmesine ve maliyet oluşumunun hemen öncesinde maliyetleri kaynağında etkilemeye zorlanmışlardır (Alagöz ve Ceran, 2006, s.61-62).

Yöneticilerin maliyetleri planlayabilmeleri ve isabetli kararlar verebilmeleri için maliyetleme yöntemleri aracılığıyla elde edebilecekleri maliyet bilgilerine ihtiyaçları vardır. Etkin maliyet bilgisinin üç önemli yönetsel kullanım alanından sözü edilebilir (Yıldıztekin, 2009, s.30). Bunlar;

- Müşteri ilişkilerinin doğasını etkilemek ve bir mamulü üretmek veya üretiminden vazgeçmek gibi kararları verebilmek için maliyetleri belirlemek,
- Fiyat koymak ve buna yardımcı olacak, maliyet hesaplama sistemlerini geliştirmek,
- Mamul geliştirme, üretim hattının tasarımı veya mamul hattının işletilmesinde olası fırsatları veya imkanları belirlemektir.

Üretim işletmelerinde üretilen mamullere “hangi giderler”, “ne zaman” ve “nasıl” yüklenecektir sorularını yanıtlayan geleneksel anlamda üç grup halinde karşımıza çıkan maliyet yöntemlerinin; bir araya getirilmesi ile oluşturulan maliyet sistemi, mamullerin cinsine olduğu kadar, işletmenin büyüklüğüne, genel örgüt yapısına ve üretim tekniğine de sıkı sıkıya bağlıdır (Acar, 1998, s.83).

İşletmeler için doğru terim “maliyet azaltma” değil “maliyet yönetimi” olmalıdır. Çünkü maliyet azaltma ürünlerin kalite ve fonksiyonelliğinde azalmayı tanımlarken, asıl amaç daha kaliteli, tamamıyla aynı fonksiyonlara sahip fakat daha düşük fiyatlı ürün sağlamaktır (Ibusuki ve Kaminski, 2007, s.460).

İşletmelerin faaliyetlerini karlı bir şekilde sürdürebilme hedefine ulaşmasında yardımcı olan modern yönetim muhasebesi teknikleri ilk bölümde sunulmuştur. Bu tekniklerden birisi olan “Hedef Maliyetleme” ise bu bölümün esas konusunu oluşturmaktadır.

## **2.1. Hedef Maliyetlemenin Tarihsel Gelişimi**

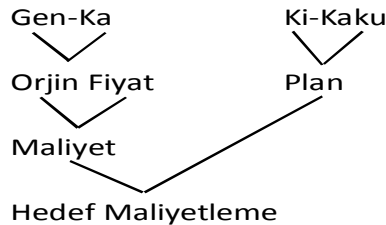
1970’li yıllarda yaşanan petrol krizi nedeniyle Japon firmalarınca satış faaliyetlerinin kontrolüne yönelik olarak geliştirilen hedef maliyetleme, ürün yaşam seyri boyunca, ürün maliyetlerinin düşürülmesini hedef alan stratejik bir kar ve maliyet yönetim sürecidir (Alagöz vd., 2005, s.47).

Hedef maliyetlemenin temel fikrinin ve ilk uygulamalarının 1900’lerin başlarında Amerika Birleşik Devletleri’nde Ford Motor, 1930’ların başlarında Almanya’da Volkswagen ve İngiltere’de Marks-Spencer şirketleri tarafından kullanıldığı bilinmektedir. Japon kökenli bir yaklaşım olduğu görüşlerine karşın Alman

literatüründe Hedef Maliyetleme yaklaşımına ilişkin temel fikrin Japon kökenli olmadığı vurgulanmaktadır. 1920’lerde Henry Ford tarafından, Ford otomobilinin 1908’de piyasaya sürülen “T-Modeli”nin geliştirilmesi ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda hedef maliyet yönetimine ışık tutan ifadeler kullanılmıştır. Ayrıca Alman otomobil üreticisi Volkswagen’in 1930’larda fren sistemlerinde uyguladıkları aşamaların Hedef Maliyetleme sistemiyle örtüştüğü ifade edilmiştir (Can, 2004, s.25). Yine 1970’li yılların sonlarında Almanya’nın Bielefeld şehrindeki konfeksiyon imalatçılarının izledikleri yol hedef maliyetleme yönteminin tipik bir örneğini sergilemektedir (Bahşi ve Can, 2001, s.50). Bununla birlikte ilk kez sistematik olarak 1965 yılında Japon otomobil üreticisi, Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşım olduğu kabul edilmektedir (Can, 2004, s.25). Daha sonra 1980’li yılların sonlarına doğru başta Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde yaygın şekilde kullanılmaya başlanmıştır. 1990’lı yılların ortalarında ise literatürümüze girmiştir.

1960’lı yıllarda kullanılmaya başlanan hedef maliyetleme Japon literatürüne ancak 1978 yılında geçmiştir. 1995 yılında Japon Maliyet Topluluğu’nun yıllık toplantısında “Genka Kikaku” ifadesinin “Target Costing-Hedef Maliyetleme” olarak ifade edilmesine karar verilmiştir (Feil vd, 2004, s.10-11). Genka Kikaku ifadesini maliyet planlaması olarak ifade eden Rösler ve Wiesbaden (1996)’nin çalışmasını kaynak gösteren Feil vd. bu ifadenin sunuluşunu Şekil 3’deki gibi yapmışlardır (Feil vd, 2004, s.10);

### Şekil 3. Hedef Maliyetleme Kavramının Temeli



Kaynak: Feil, P., Yook, K., Kim, I-Woon, “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, (2004), International Journal Of Strategic Cost Management”, s.15

Hedef maliyetlemenin özellikle 1970’li yıllardan sonra yaygın bir biçimde kullanılmaya başlanmasına neden olarak, o yıllarda yaşanan “petrol krizinin” enerji giderlerini yükseltmesi ve firmaların aşırı maliyet baskısı altında kalmaları ve rekabet kabiliyetlerini kaybetmeleri gösterilebilir (Bahşi ve Can, 2001, s.50).

Literatürde hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler arasında rekabet yoğunluğu, çevresel belirsizlikler ve strateji sayılmaktadır (Ax vd., 2008, s.93). Çevresel belirsizlikler kapsamında teknolojik ve piyasa belirsizlikleri yer almaktadır.

Hedef maliyetlemenin maliyet yönetiminde yer edinmesine etki eden diğer faktörler ise, müşteri isteklerinin farklılaşması, ürün yaşam dönemlerinin kısalması ve yığın üretim miktarındaki düşmeler olarak sıralanabilir (Can, 2004, s.33).

## **2.2. Hedef Maliyetleme Kavramı**

Gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyatın, piyasa şartlarında kendiliğinden oluştuğu gerçeğinin fark edilmesiyle birlikte, işletmeler “neyi hangi maliyette üretirsem üreteyim, istediğim fiyattan satabilirim” klasik yaklaşımından kurtulup, “piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edebileyim” yaklaşımını benimsemeye yönelmişlerdir. Bunun yanı sıra, müşteri odaklı üretimin hız kazanmasıyla işletmeler, maliyetlerinin stratejik olarak yönetimini sağlayabilmek amacıyla çeşitli yöntem ve teknikler geliştirerek uygulamaya başlamışlardır.

Cooper, Slugmulder, Shank, Fisher, Kato ve daha birçok uzman ve araştırmacının da hemfikir olduğu üzere, pazarın talep ettiği özelliklere sahip ve işletme yönetiminin istenen karlılıkta ürünleri üretebilmenin yollarından biri, 1960’lardan beri Japonlar tarafından kullanılmakla beraber diğer gelişmiş ülkelerde 1990’lardan itibaren değeri anlaşılmaya başlayan hedef maliyetleme yöntemidir (Saygılı, 2007, s.2).

Hedef maliyetleme, pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda geliştirilmiştir (Garrison ve Noreen, 1994; Yükçü, 1999; Bahşi ve Can, 2001). Bu gerçeklerden ilki daha önce de belirtildiği gibi fiyatı pazarın belirlediği, diğeri ise bir mamulün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında

belirlenmekte olduğudur. Bu nedenle hedef maliyetlemenin yeni ürün geliştirme sürecinde daha iyi maliyet yönetimi arayışının bir sonucu olarak üretim endüstrisinde ortaya çıktığı söylenebilir.

Hedef maliyetleme yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Elitaş ve Eleren, 2007, s.115).

Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (Consortium for Advanced Manufacturing International: CAM- I) ise hedef maliyetlemeyi fiyatın yönlendirdiği, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve çapraz takımların rol aldığı kar planlama ve maliyet yönetim sistemi olarak tanımlamaktadır (Souissi ve Ito, 2004, s.59). Bu tanımda öne çıkan noktalar;

- Fiyat odaklılık: Hedef maliyetleme, standart maliyetleme ve diğer klasik maliyetleme yöntemlerinin aksine satış fiyatını bir çıktı olarak değil, bir girdi olarak dikkate alan sistematik bir maliyet ve kar yönetim sistemi olarak düşünülmelidir.
- Müşteri odaklılık: Müşterilerin istek ve ihtiyaçlarına hedef maliyetlemede büyük önem verilmektedir. Satış fiyatının da müşteriler tarafından belirleneceği kabul edilmektedir.
- Tasarım odaklılık: Ürünün üretimi başlamadan önce maliyet azaltımı yapabilmek hem daha kolay hem de daha etkilidir.
- Çapraz takımlar: Başarılı olabilmek için farklı bölümlerden gelen kişilerden oluşan takımlar ve yaratılan sinerji oldukça önemlidir. İşletme yöneticileri “maliyetleme” kelimesini okuduklarında doğal olarak bu tekniğin uygulanmasının finans ve muhasebe elemanlarının görevi olduğunu düşünmektedirler. Oysa hedef maliyetleme işletme içindeki tüm bölümlerin ve dışındaki değer zinciri üyelerinin katılımını hedeflemektedir.

Shank ve Govindarajan (1993), hedef maliyetlemeyi stratejik maliyet yönetiminin temel aldığı üç faktörden geliştirilmiş bir süreç olarak görmektedirler.

Bunlar; rekabetçi konum analizi, maliyet etkenleri analizi ve değer zinciri analizidir (Ellram, 2000, s.41);

- Rekabetçi konum analizi: İşletmenin, ürün veya hizmetin rekabetçi konumunu anlamak hedef maliyetlemede kritik bir adımdır. İşletmenin belirlediği rekabet stratejisi müşteriler için önemli olan ve değer katan tüm özellikleri belirlemesini sonrasında ise müşterilerine sunmasını sağlayacağı için oldukça önemlidir ve ilk aşama olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Maliyet etkenlerinin analizi: Hedef maliyetlemenin doğal bir parçasıdır. Hedef maliyet belirlendikten sonra bu maliyet küçük parçalara ayrılarak maliyet etkenleri belirlenir. Maliyet etkenlerinin bilinirliği ve analizi maliyet düşürme ve süreç geliştirmede önemli bir adımdır.

- Değer zinciri analizi: Hedef maliyetleme süreci, işletmenin var olan ve potansiyel değer zincirini hem etkiler hem de etkilenir. İşletme hedef maliyetini gerçekleştirmek için araçlarını seçer ve bu araçlar değer zincirinin diğer üyelerinin katılımını etkiler.

Hedef maliyetleme, maliyetleme sürecinde planlama ve tasarım aşamalarına odaklanan, maliyetleri oluştuktan sonra değil henüz gerçekleşmeden yönetilmesi esasına dayanan, ürünün belirlenen hedef satış fiyatından hedef karın çıkartılmasından sonra bulunan ve üretimin hedef maliyet doğrultusunda gerçekleştirilmesini amaçlayan çağdaş bir maliyetleme sistemidir (Çetin ve Atmaca, 2009, s.314). Kavram, ürünün kalitesi, fonksiyonelliği ve maliyetinin büyük bir bölümünün ürün yaşam sürecinin tasarım aşamasında oluştuğu ve tasarım tamamlandıktan sonra bu faktörlerin çok az bir bölümünün düzeltilebileceği gerçeğine dayanmaktadır (Ax vd., 2008, s.93).

İşletmelerin ürünlerini sunarken maliyet, kalite ve üretime hazırlık süresi olmak üzere üç konuya eşit önem vererek rekabetçi kalabilmelerini sağlamak hedef maliyetlemenin ana fikridir (Souissi ve Ito, 2004, s.57). Bu teknikte üretime hazırlık süresinin kısa tutulması sonucunda üretilen ürünün maliyet ve fonksiyonellik açısından da yetersiz olacağına inanılmaktadır.

Hedef maliyetleme bir taraftan kalite, güvenlik ve diğer müşteri ihtiyaçlarını sağlarken diğer taraftan üretime dönük prototip hazırlama, araştırma ve geliştirme,

mamul planlama safhalarında maliyet azaltımı için akla gelen tüm fikirleri araştırmak suretiyle yeni mamullerin yaşam seyri maliyetlerini azaltmayı amaçlamaktadır (Kato, 1993, s.33).

Hedef maliyetlemenin merkezindeki kavram, ulaşılabilir satış fiyatının tahmin edilip bundan istenilen kar marjının çıkarılmasıyla elde edilen maliyeti ifade eden “tersine maliyetleme”dir (Dekker ve Smidt, 2003, s.294). Hedef maliyetleme tüketicilerin beklentilerini dikkate alan, tedarikçilerin sürece erken katılımlarını sağlayan, eş zamanlı mühendislik çalışmalarını destekleyen, çapraz fonksiyonel takımlardan yararlanan tüketiciler için istenen özelliklerde ve uygun fiyatta, işletmeler için ise karlı ürünler üretmeye odaklanan bir süreçtir (Juhmani, 2010, s.114). Hedef maliyetlemenin odak noktasında işletmenin mevcut imkanları ile ulaşabildiği maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkın nasıl kapatılacağı sorunu vardır.

Hedef maliyetlemede işletmeler kimliklerini, rekabetçi üstünlüklerini ve nasıl değer yarattıklarını daha iyi anlayabilmek için teknolojilerini, organizasyonlarını ve stratejilerini iyi analiz etmelidirler. Ancak bu sayede gerekli olmayan faaliyetlerini ayırabilir ve onları dışarıdan sağlayabilirler (Helms vd., 2005, s.50).

Yukarıdaki tanım ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere hedef maliyetleme, Japon yönetim muhasebecileri tarafından ürün geliştirme sürecinde daha iyi karar alabilmeye imkan veren ve uzun dönemli stratejik politikaların takip edilmesinde çalışanları teşvik edecek maliyet yönetimi tekniği olarak ortaya çıkmıştır (Filomena vd., 2009, s.398). Hedef maliyetlemenin kimi yazarlar tarafından “Japonların gizli müthiş silahları” olarak tanımlanmış olduğu da çeşitli kaynaklarda karşımıza çıkmaktadır.

Hedef maliyetleme hedef maliyetlerin belirlenmesi ile sınırlı olmayıp, bir işletmenin yönetilmesi için gerekli tüm değer zinciri ile ilgilenen ve onları dikkate alan bir yaklaşımdır (Zimina vd., 2012, s.385).

Hedef maliyetleme yöntemi alternatif bir ürün maliyetleme yöntemi olarak anlaşılmalıdır, unutulmaması gereken nokta, bu tekniğin yönetim muhasebecilerinin



muhasabedeki ve maliyet yönetim sistemlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesindeki rollerini azaltacağıdır (Bayou ve Reinstein, 1998, s.28). Bunun nedeni ise, ileriki bölümlerde detaylı bir şekilde açıklanacak olan hedef maliyetleme sürecinde çapraz fonksiyonlu takımların önemli rol oynaması ve maliyetlerin yönetiminde tüm işletme fonksiyonlarında çalışanların aktif rol almasıdır.

### 2.3. Hedef Maliyetin Saptanması

İşletmelerin hedef maliyetlemeyi kullanma süreçlerinde pek çok aşama ve adım söz konusudur. Ancak genel olarak hedef maliyetleme sürecinin üç aşamadan oluştuğu, öncelikle hedef maliyetin saptanması gerektiği, daha sonra ise belirlenen bu maliyetin ürün parça fonksiyonlarına ayrıldığı ve son olarak da hedeflenen maliyetin gerçekleştirilmesi için çalışıldığı söylenebilir. İlk aşama olan hedef maliyetin belirlenmesi aşaması şu şekilde ifade edilebilir;

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar}$$

**Hedef Satış Fiyatı:** Bir ürün veya hizmet için potansiyel müşterilerin ödemeye gönüllü oldukları tahmini fiyattır (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.165). Satış fiyatı pazar tarafından belirlenmekte ve müşterilerin istekleri ve rakiplerin önerileri saptandıktan sonra oluşturulmaktadır. Hedef fiyat, istenilen pazar payına ulaşmayı sağlayacak şekilde pazarlama bölümü tarafından hesaplanır (Newman ve McKeller, 1995, s.13). Tahmini satış fiyatının belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken diğer bir konu da, işletmelerin büyük çapta ve sürekli alım yapan müşterilerinin istek ve beklentileridir. İşletmenin kullanabileceği bilgiler aşağıdaki kaynaklardan sağlanabilecektir (Saygılı, 2008, s.171);

- Müşteri anketleri, gelişen trendler ve demografik yapıdaki değişikliklerin takip edildiği pazar araştırmaları,
- Rakip firmaların ürün stratejilerinin takip edilmesiyle ortaya çıkan fırsat ve tehdit oluşturabilecek unsurların değerlendirildiği SWOT analizleri,
- Müşteri ihtiyaçlarının öngörüldüğü ve belli bir pazarı olacağı düşünülen ürünler ve özelliklerin tasarlandığı Ar-Ge çalışmaları,
- Büyük çapta çalışan müşterilerin görüş ve önerilerinin tespit edildiği ve değerlendirildiği fizibilite çalışmaları,

**Hedef Kar Marjı:** Uzun dönemli kar analizine dayalı olarak belirlenen kar marjıdır. Beklenen mamul maliyetinin bir yüzdesi olarak hesaplanır (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.165). İşletmenin stratejisi, hissedarların beklentileri ve işletmeye fon sağlayan paydaşların diğer beklentileri değerlendirildikten ve işletmeler için kar planlaması yapıldıktan sonra belirlenir (Ansari vd., 2006, s.20).

**Hedef Maliyet:** İstenen satış hacmini elde etmek için satış fiyatından istenen kar marjı çıkartılarak hesaplanır. Bir mamule ait beklenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyidir. Geleneksel “maliyet artı” yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen karın bir fonksiyonudur (Schmelze vd., 1996, s.26). Hedef maliyet olarak bulunan miktar, ürün veya hizmetin üretilmesi için işletmenin katlanacağı tüm satın alma maliyetleri, üretim maliyetleri ve pazarlama, satış ve araştırma giderleri gibi faaliyet giderlerini de kapsamalıdır (Ellram, 2002, s.235). Bulunan hedef maliyetler mamul tasarım sürecinin bir çıktısı olmaktan çok girdisi niteliğindedir.

Hedef maliyet rakamına ulaşmak aslında formülde görüldüğü kadar kolay olmamaktadır. Çünkü maliyeti azaltılacak olan ürünlerin fiyatları piyasa tarafından buna karşın ürünün kalite ve fonksiyonları müşteri tarafından belirlenmekte ve buna göre oluşturulacak stratejilerin bu üç faktöre bağlı olarak tanımlanması gerekmekte, bu ise zahmetli bir süreci işaret etmektedir (Zengin ve Ada, 2009 ; Koşan ve Geçgin, 2011).

Toplam hedef maliyet, her departmanın sürece verdiği hizmete ve süreçteki önemine göre dağıtılır; tasarımcılar, mühendisler ve pazarlamacılar kendileri için belirlenen hedef maliyetleri aşmamaya, hatta bu maliyetleri minimize etmeye çalışarak faaliyetlerini gerçekleştirirler, bunu yaparken kaliteden ödün vermezler, amaç minimum maliyetle yüksek kaliteye ulaşmaktır (Kutay ve Akkaya, 2000, s.7).

Hedef maliyetin belirlenmesinde üç temel yöntem kullanılmaktadır (Sakurai, 1996; Kutay ve Akkaya, 2000; Elitaş ve Eleren, 2007);

1. Hedef maliyetin kar planlamasından elde edilmesi: Hedef maliyetin satış ve hedeflenen karlardan yola çıkılarak belirlenmesidir. Üst yönetim metodu olarak da

tanımlanan bu yöntemde fabrika içinden elde edilen veriler girdi olarak kullanılmaktadır.

2. Hedef maliyetin mühendislik planından elde edilmesi: Bu yöntem ile mühendisler mevcut tecrübe ve üretim olanaklarına bağlı olarak hedef maliyeti tahmin etmektedir.

3. İki yöntemin birleştirilmesi (Karma yöntem): Hem fabrikadan elde edilen veriler hem de yapılan çeşitli öngörümlemelerle hedef maliyetin ortaya konulma işlemidir

#### **2.4. Hedef Maliyetlemenin Geleneksel Maliyet Artı Yönteminden Farklılıkları**

Geleneksel yöntemler maliyetleme konusunda sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşırken, hedef maliyetleme dikkatleri müşteri ihtiyaçları ve ürün tasarımı üzerine kaydırmıştır.

Hedef maliyet sistemi, ürün maliyetlemesine klasik maliyetleme sisteminden farklı olarak yaklaşmakta ve bir ürünün araştırma-geliştirme ve mühendislik aşamasında ürünün özellikleri ile ilgili olarak verilen kararların, o ürünün üretim ve servis döngülerindeki diğer maliyetlerini de etkileyeceğini, dolayısı ile de dizayn aşamasının üzerinde yoğunlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır (Aktaş, 2003, s.4).

Tablo 11’de gösterilen geleneksel maliyet artı yaklaşımı ile hedef maliyetleme arasındaki farkların çoğu çağdaş yönetim fikirlerine kaynaklık eden sistem teorisine dayanmaktadır. Geleneksel maliyet artı yaklaşımı “kapalı sistem” yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım, organizasyonun içinde bulunduğu çevre ile etkileşimini göz ardı etmekte, sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakta, düzeltici önlemleri fiili sonuçların ortaya çıkmasından sonra devreye sokmakta ve belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çalışmaktadır. Hedef maliyetleme ise “açık sistem” yaklaşımını kabul etmektedir. İşletmenin çevreye uyumunu ön planda tutmakta, fiili sonuçlar ortaya çıkmadan önce hataları önlemeye çalışmakta ve zamanla daha iyi standartlara ulaşmayı hedeflemektedir (Şakrak, 1997, s.96).

**Tablo 11. Kar Planlamasında Kullanılan Maliyet Artı Yaklaşımı İle Hedef Maliyet Yaklaşımının Karşılaştırılması**

<b>Maliyet Artı</b>	<b>Hedef Maliyetleme</b>
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir	Rekabete dayalı pazar faktörleri maliyet planlamasını yönlendirir
Maliyetler fiyatları belirler	Fiyatlar maliyetleri belirler
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir	Maliyet düşürme için anahtar, tasarımıdır
Maliyet düşürmeyi yönlendiren müşteriler değildir	Müşteri verileri, maliyet düşürmede rehberdir
Maliyet düşürmede, maliyet muhasebesi bölümü sorumludur	Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar, maliyet düşürmede sorumludur
Satıcılar ile mamul tasarımından sonra ilgilenilir	Satıcılar ile tasarım öncesinde ilgilenilir
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir	Müşterilerin sahiplik maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenir
Maliyet planlamasında, değerler zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilir	Maliyet planlamasında, değerler zinciri ön planda tutulur.

Kaynak: Şakrak, M., Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, (1997), İstanbul, Yasa Yayınları, s.96.

## **2.5. Hedef Maliyetlemenin Amaçları**

Stratejik maliyet yönetim tekniği olarak hedef maliyetlemeden beklenen faydaların sağlanabilmesi için öncelikle bu tekniğin uygulanmasındaki amacın ne olduğunun belirlenmesi gerekir. Amaçların belirlenmesi bu tekniğin uygulanmasında ve sonuçlarının değerlendirilmesinde işletmeye yardımcı olacaktır.

Hedef maliyetlemenin amaçları çeşitli yazarların çalışmalarına konu olmuştur (Alagöz ve Ceran, 2006; Karcioğlu, 2000; Altınbay, 2006; Sakurai, 1996; Ergun, 2002; Alagöz vd, 2005; Şimşek ve Ayrıçay, 1998; Doğan, 1998; Ertaş, 1998; Ellram, 2000; Ibusuki ve Kaminski, 2007; Öndeş vd., 2010). Bu yazarlar gerçekleştirdikleri çalışmalarında hedef maliyetlemenin amaçlarını şu şekilde sıralamışlardır; pazara

yönelik olmayı sağlayarak müşterilerin istediği kalite, özellik ve fiyatta ürünleri istenilen zamanda sunabilmek bu sayede müşteri tatminini sağlamak, rakipleri göz önünde bulundurmak, pazar payını büyütmek, işletme stratejilerini piyasa şartlarına göre belirlemek, Ar-ge faaliyetleri için gerekli bilgileri sağlamak, değer mühendisliği ile bağlantılı olarak müşterilere ve rekabete dayalı maliyet düşürmede tasarım düzeltme ve iyileştirmeye zorlamak, kapasite kullanımını planlama ve kapasite planlamayla bağlantılı olarak Eş Zamanlı Mühendisliğe (Simultaneous Engineering) zorlamak, bir ürünün proje safhasında maliyet yönetimi desteği sağlamak, maliyet hedeflerinin sürekli olarak kontrolünü sağlayarak dinamik maliyet yönetimini gerçekleştirmek, ürün yaşam döneminde maliyetlemenin gerçekleştirilmesi ve işletme içi birimler, ilgili tüm tedarikçi ve üçüncü partilerin katılımının sağlanması, karlı olmayan ürünlerin pazara sunulmasını önlemek ve kalite, fonksiyonellik ve maliyet arasındaki en iyi dengeyi sağlamak, stratejik kar planlamasına yardımcı olmak, tedarikçilerin maliyet yapılarını daha iyi anlayabilmek, çalışanlar arasında maliyetlerden sorumluluğu artırmak ve çalışanların yaratıcılıklarını artırmaktır.

## **2.6. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları**

Cooper ve Slagmulder (1999) Japon işletmeler için “hedef maliyetin hiçbir zaman aşılmamasının” en önemli başarı koşulu olduğunu belirtmişlerdir. Fakat günümüzde ürünlerin zamanında pazara sunulabilmesi, bugünkü ve gelecekteki ürün satış miktarları üzerinde etki yaratabilmek için geçici ihlallerin yapılabileceği de kabul edilmiş bir gerçektir.

Farklı örgütlerin karşılaştığı özel durumlar düşünülerek hedef maliyetlemenin uygulanmasını ve başarısını etkileyen faktörler Cooper ve Slagmulder tarafından 1997 yılında belirlenmiştir. Altı Japon imalat işletmesinde gerçekleştirilen araştırma sonucunda bu faktörlerin rekabet yoğunluğu, müşteri tipi, ürün özellikleri, ürün stratejisi ve tedarikçilerin stratejileri olduğu sıralanmıştır (Cooper ve Slagmulder, 1997, s.82).

Hedef maliyetleme yaklaşımının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için aşağıdaki sorulara sağlıklı cevaplar verilmelidir (Ergun, 2002, s.35-36);

İşletmenin uzun vadeli satış ve kar hedefleri nelerdir?

Üretime başlandığında yeni mamulün hedef bölgesi neresi olacaktır?

Hedef kar marjı nedir?

Maliyet düşürme düzeyi olarak hangi düzey geçerlidir?

Belirlenen maliyet hedeflerine nasıl ulaşılabilir?

Hedef maliyetlerde gevşemeye yol açacak durumlar söz konusu olabilir mi?

Düşünülen maliyetler mamul bileşenleri arasından nasıl dağıtılabılır?

İşletmeler bu sorulara detaylı cevaplar vererek aslında hedef maliyetleme sürecinde ihtiyaç duyacakları tüm bilgilere sahip olurken aynı zamanda yol haritasını da çizmiş olacaktırlar. Bir işletmenin hedef maliyetleme sistemi mantığıyla çalışabilmesi için her şeyden önce şu ön koşulları yerine getirmesi gerektiği belirtilmektedir (Bahşi ve Can, 2001, s.52);

- Takım çalışmasının yaşama geçirilmesi,
- Maliyet muhasebesinden yönetim muhasebesine geçilmesi,
- Endüstri mühendisliği biriminde maliyet mühendisi istihdam etmek,
- Üretim odaklı bir mühendislik kültürünün baskın olma özelliğinin aşılması,
- Üst ve orta kademe yönetimlerde fonksiyonlararası bir örgüt kültürünün yeterince yaygınlaştırılması.

Bu ön koşullara ilave daha birçok başarı koşulu saymak olasıdır. Bunlar;

- Tedarikçilerin mamul geliştirme süresine/ekibine dahil edilmesi: Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları tedarikçilerden almaktadır, hedef maliyetlemede tedarikçiler sürece erken dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmelidirler. Girdi maliyetlerinin ürün maliyetine direkt etki etmesi nedeniyle tedarikçilerle iyi ilişkilerin kurulması ve mümkünse daha az sayıda tedarikçi ile çalışılması stratejik öneme sahiptir (Bozdemir ve Orhan, 2011, s.167). Hedef maliyetlemenin başarıyla uygulanmasında tedarikçilerin de sürece katılmalarını sağlayabilmek bir takım faktörlere bağlıdır. Bunlar (Newman ve McKeller, 1995, s.13);

- ❖ Tedarik zincirinde sahip olunan güç: Tedarikçi müşteri işletmeye bağımlı ise bu tekniği kullanmak kolay, ancak tedarikçi müşterilerini kendisi seçiyorsa bu tekniği uygulamak zor olabilecektir.
- ❖ Tekniğin tedarikçiye nasıl sunulduğu: Uzun süreli ilişki içinde bulunan tedarikçi bu tekniği daha kolay kabul edip süreç içerisinde yer alacaktır.
- ❖ Tedarikçiler için sunulan teşvikler: Maliyetlerde sağlanan sürekli gelişmeler mutlaka ödüllendirilmelidir. Bu ödüller tedarikçileri beraber çalışma konusunda güdüleyecektir.

- Mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı dizaynı: Mamul ve üretim süreçleri eş zamanlı tasarlanarak çatışan faaliyetler ve parçalar belirlenebilecek ve bunlar zaman kaybı olmaksızın uyumlaştırılabilecektir (Altınbay, 2006, s.146). Mamul dizaynı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır hale getirilmesi öngörülmelidir.

- Maliyet azaltma çabalarının müşteri isteklerine göre yönlendirilmesi: Hedef maliyetlemede fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılması gerekir. Tabii ki bu da işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasını gerektirir (Coşkun, 2002-2003, s.33).

- Dizayn basitliği ve ölçümü: Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek, tasarımın sade ve müşteri isteklerine tam olarak uymasına dikkat edilmelidir. Aynı işi görebilecek parçalardan, daha düşük maliyetli ve fonksiyonelliği az olanı tercih edilmelidir.

- Hedef maliyetleme ekibi: Hedef maliyetleme ile ilgili oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümlerinden çalışanlar dahil edilmelidir. Bu ekip, hem çok işlevsel olabilir hem de karar alma sürecini kısaltarak zamandan kazanç sağlayabilir (Coşkun, 2002-2003, s.33). Takım çalışmasının hayata geçirilmesi hem gerekli hem de zor bir aşamadır. Yapılan çalışmalar, hedef maliyetleme çabalarını destekleyen sadece bir işletme bölümünün

olmadığını, bir bölümün lider olduğu çapraz fonksiyonel takımların çalışmalarının daha yararlı olduğunu göstermektedir (Ellram, 2002, s.243).

- Sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürü: İşletme kendi kendini yenilemeli ve hatalardan ders alarak, aynılarını tekrarlamamalıdır. Çalışanlar gelişim ve yaratıcılıkları için üst yönetim tarafından eğitim ve gerekli koşullar sağlanarak desteklenmelidir.

- Diğer tekniklerden yararlanmak: Maliyet tabloları, değer zinciri analizi, eşzamanlı maliyetleme, kıyaslama, faaliyete dayalı maliyetleme, tam zamanında üretim, karşılaştırmalı analiz, toplam kalite yönetimi, demontaj analizi, değer mühendisliği, ürün yaşam seyri maliyetleme, denge skor kartı ve kaizen maliyetleme gibi diğer tekniklerden de uygulama aşamasında ihtiyaç duyulduğunda gereken yerlerde yararlanılmalıdır. Sinerji yaratarak birbirini destekleyen bu teknikler çalışmamızın ileriki bölümünde detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

- Ürün ve servisin doğası: Ürün kompleksliği ve ürün dizaynının zorluğu arttıkça, hedef maliyet sisteminin önemi ve karmaşıklığı da artmaktadır (Aktaş, 2003, s.7).

- Servisin veya ürünün sunulduğu müşteri türü: Ürünün veya servisin sunulduğu müşteri türünün hedef maliyet sisteminde oynadığı rol de önemlidir, zira sonuçta ürün özelliklerine karar veren müşteridir. Müşteri grubuna göre ürünün sahip olması gereken özellikler de farklılaşacağından işletme de bu faktörlere özen göstermek zorunda kalacaktır (Aktaş, 2003, s.7).

- Taşeronlar ve parça tedarikçileri üzerinde işletmenin sahip olduğu etkinin derecesi: Tedarikçiler üzerinde işletmenin sahip olduğu güç oldukça önemlidir. Hedef maliyetleme sürecinin girdilerinden biri de işletmenin tedarikçilerden aldığı ürünler için ödemeye hazır olduğu fiyattır. Pazarlık gücünün bulunması, bu girdinin maliyetinin aşağıya çekilmesine imkan sağlayacaktır (Aktaş, 2003, s.7).



## 2.7. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetlemenin sistematik olarak uygulanmasının üzerinden yaklaşık olarak 50 yıl geçmesine ve her geçen gün farklı sektörlerde uygulanmaya başlanmasına rağmen özellikleri üzerinde bir anlaşmaya varılamamıştır, literatür taramalarından çıkartabileceğimiz özellikleri ise şöyle sıralayabiliriz (Ansari ve Bell, 2006; Cooper ve Slagmulder, 1997; Ellram, 2002, 2006; Ibusuki ve Kaminski, 2007; Ax vd., 2008; Sakurai, 1997; Karcıoğlu, 2000; Bahşi ve Can, 2001; Can, 2004);

- İstenilen ürün ve hizmetin özelliklerinin belirlenmesi önemlidir. Hedef maliyet, piyasanın yönlendirdiği bir yaklaşım olduğu için ilk aşamasında müşteri ihtiyaçlarının belirlenerek bunları karşılayacak ürün veya hizmet özelliklerine odaklanılmaktadır. İşletmeler pazar değerlendirmeleri, müşteri anketleri, odak gruplar, test ürünü denemeleri ve anahtar müşterileri içeren çeşitli dışsal kaynaklardan bilgileri toplamaktadırlar. Bu açıdan hedef maliyetleme müşteri odaklı bir yöntemdir.

- Planlama ve tasarım aşamasına odaklanılır. Yöntemin kullanımı özellikle ürün planlama ve tasarım aşamasında ağırlık kazanmakta ve felsefesi maliyetlerin kontrolü değil, ortaya çıkmadan önce yönetilmesine dayanmaktadır. Yöntem, maliyetlerin kontrolünü değil planlanması amacını güder.

- Hedef maliyetleme özellikle, çok çeşitli mamulü birçok parçayı birleştirerek nispeten ufak partiler halinde üreten sanayi kollarında uygulanabilmektedir. Diğer bir ifade ile yöntem montaj endüstrilerinde daha çok kullanılabilir.

- Tüm işletme birimlerinin katılımı gerekmele birlikte, tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanıldığı için muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır.

- Hedef fiyatın belirlenmesi, hedef satış fiyatının belirlenmesinde işletmenin uzun dönemli satışları ve kar hedefleri, ürünün ürün matrisindeki yeri, ürünün müşteriler için değeri, ürün yaşam dönemi, ürünün pazar payı, beklenen satış miktarı, var olan ürünlerin fiyatları, rakiplerle karşılaştırıldığında ürünün kalitesi ve fonksiyonelliği gibi pek çok faktör göz önünde bulundurulur.

- Ürün kararları hedef maliyetleme formülüne dayanır.

( Hedef maliyet = Beklenen satış fiyatı – Hedef kar)

- Kar planlaması ürün yaşam eğrisi boyunca yapılır.

- Müşteri için değer, ürün özellikleri, işlevi, fiyat ve kalitesinin bir fonksiyonudur.
- Maliyet bilinci ve sorumluluk duygusu tüm örgüte yayılmıştır.
- Değer zincirinin anahtar üyeleri, planlama ve tasarım sürecinde bulunmaktadır.

Hedef maliyetleme yöntemini tanımlayan ve yukarıdaki bahsedilen özelliklerin yanısıra bu yöntemi uygulayan işletmelerdeki personelin sahip olduğu özelliklerin de bilinmesi yararlıdır. Bu özellikler (Can, 2004, s.53);

- Gruplar halinde daha iyi çalışırlar
- Değer zinciri yaklaşımına daha olumlu bakarlar
- Her biri kendilerini, yenilik, sürekli iyileştirme ve istikrar için adanmışlardır.

## **2.8. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri**

Hedef maliyetlemenin kavramsal dayanakları altı temel ilke altında toplanabilir. Bu ilkeler maliyet yönetimi açısından kapsamlı bir yaklaşımı temsil ettiği gibi, maliyet ve kar planlamasına geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır (Ansari vd, 2006, s.21);

- Fiyat odaklı maliyetleme (fiyata göre maliyetleme): Bu ilke hedef maliyetleme yöntemini özellikle geleneksel yöntemlerden biri olan “maliyet artı” yönteminden ayıran en belirgin ilkelerdendir (Öndeş, 2010, s.250). Fiyat pazarın kontrolü altında iken hedef kar işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.363). Piyasa fiyatı, kabul edilebilir maliyetin ya da hedef maliyetin belirlenmesinde kullanılır. Fiyat odaklı maliyetleme ilkesi iki önemli alt ilkeye sahiptir (Bahşi ve Can, 2001, s.53);

- İlk ilke “mamul ve kar planlarını piyasa fiyatları tanımlar” ilkesidir. Kaynakların, uygun ve güvenli bir kar payına sahip mamullere yönlendirilebilmesi için bu planlar sık sık analize tabi tutulur. Bu analizde işletmeleri yönlendiren ise piyasa fiyatıdır. İşletmeler ürün ile ilgili kararlarını verirken ve gelecek için kar planlamalarını yaparken piyasada oluşan fiyatı veri olarak kabul etmek zorundadırlar.

- İkincisi ilke ise, “hedef maliyetleme süreci, aktif rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir” ilkesidir. Rekabet ortamının zorluk ve risklerini karşılayabilmek için piyasa fiyatlarının nasıl oluştuğunun anlaşılması ve rakiplere ilişkin analizlerin yapılması gerekir.

- Müşteri odaklılık (Müşteriler üzerinde yoğunlaşma): Hedef maliyetleme pazar tarafından yönlendirilen bir yaklaşımdır. Bütün maliyet azaltma çabaları müşteri isteklerine göre şekillenir ve bu istekler, süreçte devamlı olarak dikkate alınır (Aksoylu ve Dursun, 2001, s.364). Müşteri odaklı yaklaşım aynı zamanda mamul geliştirme faaliyetlerini de yönlendirir ve olumsuzlukları minimize eder. Tüketici ihtiyaçları, üretilen ya da üretilmesi düşünülen ürünün tüm özelliklerini belirler. Kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar maliyet analizlerini yönlendirir.

Kalite, maliyet ve zamana ilişkin müşteri ihtiyaçları, mamul ve süreç kararlarına dahil edilirken, aynı zamanda maliyet analizlerine de rehberlik etmektedir (Ansari vd., 2006, s.21). Müşterinin ne istediğinin anlaşılması ve işletmelerin bu ihtiyaçları karşılamada rakip işletmelerden farklı olarak nasıl rekabet edeceğini belirlemede onlara yardımcı olacaktır.

Müşteri (Piyasa) odaklı olmak tasarımcıları ürün özelliklerinin müşterilerin gözündeki önemini ve onun için ödemeye razı olacakları fiyatı düşünmeye zorlamaktadır (Dekker ve Smidt, 2003, s.296).

- Tasarım odaklılık (Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma): Maliyet yönetimi ürün ve süreç geliştirme aşamasına yoğunlaşmaya önem vermektedir. Mühendislikle ilgili değişimlerin üretim başlamadan önce yapılması maliyetlerin düşmesine yeni ürünlerin piyasaya zamanında sunulmasına imkanı sağlayacaktır (Ansari vd., 2006, s.200). Ürün tasarımı hedef maliyetlemenin başarısında anahtar sayılır. Müşteriler tarafından istenilen ürünün kalitesi belirlendikten sonra tasarımda dizayn basitliğine ulaşmaya çalışmak ve bunu ölçmek son derece önemlidir (Bahşi ve Can, 2001, s.54). Tasarım sürecinde daha fazla zaman harçayarak pazarda karşılaşılabilecek pahalı ve zaman alıcı

değişikliklerin oluşması önlenmeye çalışılmaktadır (Kutay ve Akkaya, 2000, s.3). Tasarım odaklı yaklaşımın dört alt ilkesi bulunmaktadır (Bahşi ve Can, 2001, s.54);

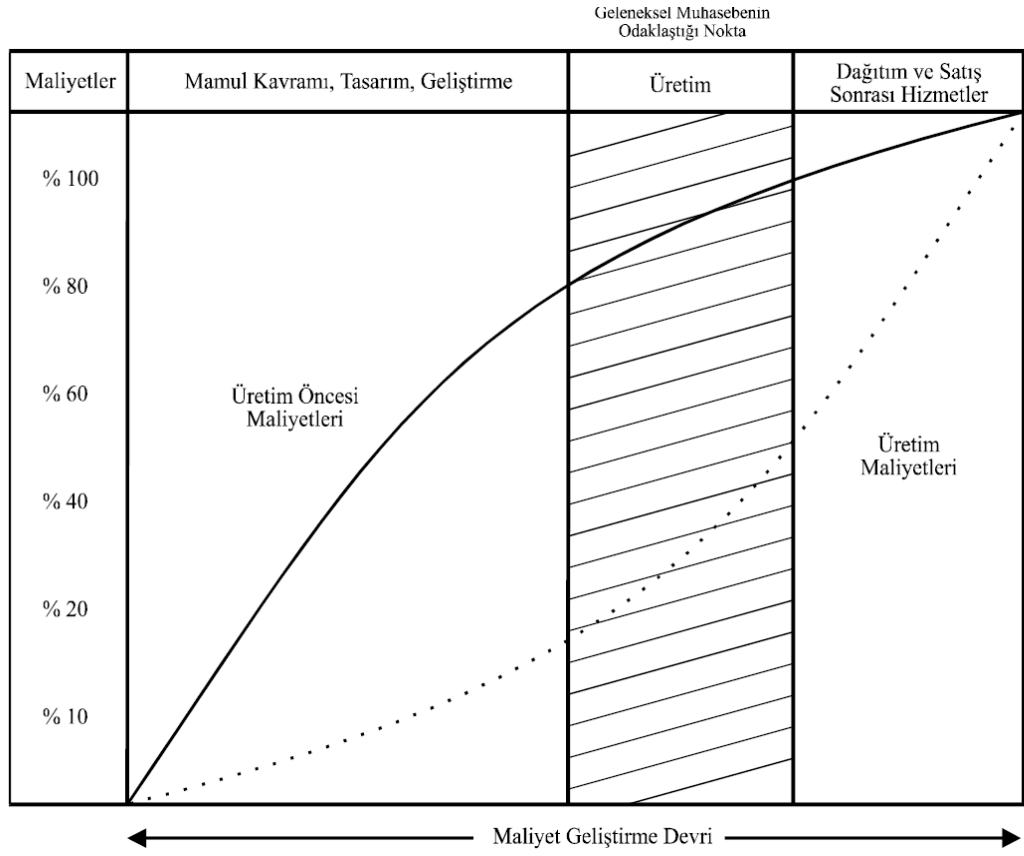
1. Hedef maliyetleme maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanır. Çünkü maliyetlerin büyük bir bölümü üretim başlamadan tasarım ve geliştirme aşamasında oluşmaktadır (Doğan ve Hatipoğlu, 2004, s.102). Şekil 4’de bu gösterilmektedir. Şekilde görüldüğü gibi, ürün maliyetlerinin yaklaşık %80’i üretim başlamadan önce oluşmakta geriye kalan kısım ise üretim aşamasında oluşmaktadır. Bu nedenle tasarım aşamasında yapılabilecekler üretim aşamasındakine nazaran hem seçenek hem de kazanç olarak oldukça fazladır.

2. Hedef maliyetleme mühendisleri mamul, teknoloji ve tasarım maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Tüm mühendislik fikirleri, tasarım aşamasına geçilmeden, müşteri değerlerine göre gözden geçirilerek incelenir. Şekil 5’e göre hedef maliyetlemeyi uygulayan işletmeler üretim başladıktan sonra çok az mühendislik değişikliğine başvururken, hedef maliyetlemeyi uygulamayan işletmelerin üretimin başlamasıyla önemli sayıda tasarım değişikliğine gittiği görülmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000, s.4).

3. Hedef maliyetleme firmanın bütün bölümlerini, üretim aşaması öncesinde gerekli teknik değişimlerin yapılabilmesi için, mamul tasarımlarının incelenmesine yönlendirir. Bu sayede çalışanların farklı uzmanlık bilgilerinden yararlanılabilir. Geleneksel maliyet sistemlerinde ise değişikliklerin çoğu üretim başladıktan sonra belirli bölümlerin katılımı ile yapılmaktadır.

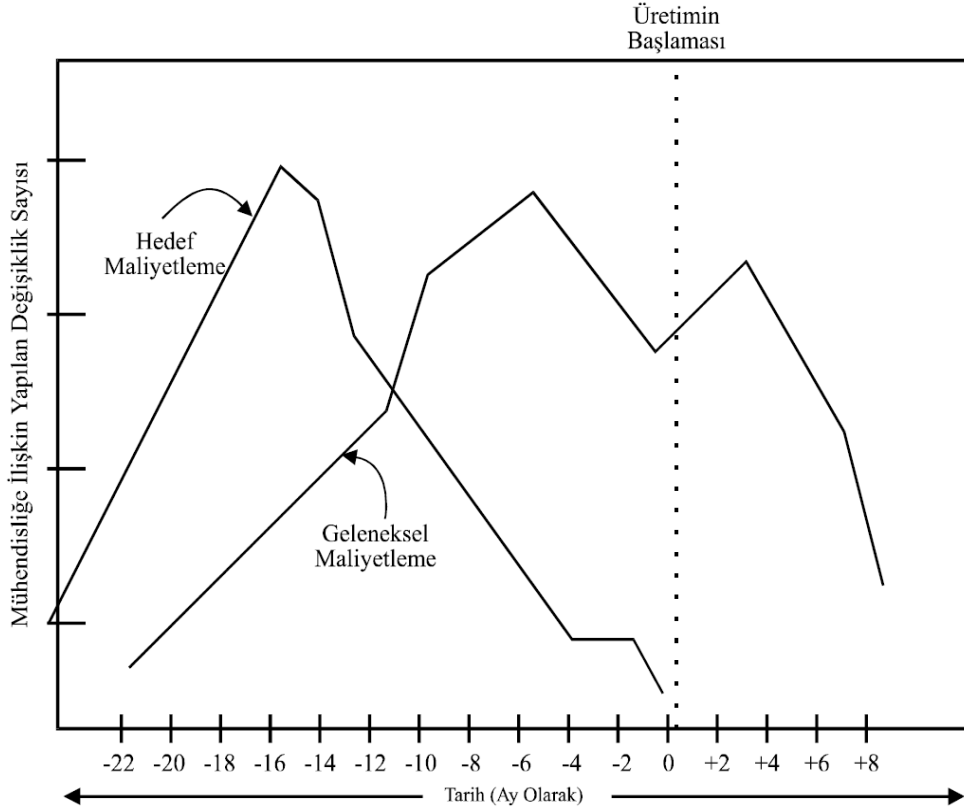
4. Hedef maliyetleme mamul ve süreç geliştirmede, sıralı teknik işlemler yerine paralel akışı teşvik eder. Bu akış, geliştirme zamanını azalttığı gibi geliştirme sürecinin ilk aşamalarında sorunların çözülmesi ve maliyetlerin düşürülmesine de öncülük etmektedir (Doğan ve Hatipoğlu, 2004, s.102). Mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı olarak dizayn edilmesinden önce mamul prototipi dizayn edilerek onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine, zaman kaybını da ortadan kaldıran mamul dizaynı ile eş zamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır duruma getirilmesi öngörülmektedir.

Şekil 4. Üretim Öncesi Maliyetleri Ve Üretim Maliyetleri Arasındaki İlişki



Kaynak: Kutay, N., Akkaya, G. C., “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2000, s.4.

## Şekil 5. Mühendisliğe İlişkin Değişikliklerin Karşılaştırması



Kaynak: Kutay, N., Akkaya, G. C., “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2000, S. 5

- Çok fonksiyonlu ilişkiler (Geniş kapsamlı katılım): İşletmenin bütün bölümlerini üretim aşaması öncesinde gerekli teknik değişmelerin yapılabilmesi için mamul tasarımlarının incelenmesine yönlendirmektedir (Doğan ve Hatipoğlu, 2004, s.102). Bir ürünün temel tasarımından üretimine kadar sorumlu olan, tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve diğer departmanları temsil eden işletme içi üyelerle aynı zamanda, satıcılar, müşteriler, dağıtımıcılar gibi işletme dışı tarafların da yer aldığı hedef maliyetleme ekipleri kurulur. Geniş kapsamlı katılımın sağlandığı takımlar, tasarım aşamasından nihai ürün aşamasına kadar tüm süreçlerden sorumludurlar (Ansari vd., 2006, s.21). Maliyet yönetimine bütüncül bir yaklaşım sağlayan hedef maliyetleme çapraz fonksiyonel takımlar aracılığı ile farklı türlerde bilgi ve yeteneklerin bir araya getirilmesine yardımcı olur (Dekker ve Smidt,

2003, s.296). Tani vd. (1994) yılında yaptıkları çalışmalarında mühendislik ve satın alma fonksiyonlarının hedef maliyetlemenin uygulanmasında en önemli fonksiyonlar olduğunu ürün geliştirme, pazarlama, üretim ve ürün planlama, muhasebenin ise daha sonra gelen fonksiyonlar olduğunu belirtmişlerdir (Dekker ve Smidt, 2003, s.296).

- Yaşam seyrini ön plana çıkarma (Yaşam döneminde maliyet düşürme): Hedef maliyetleme bir mamulün tüm hayatı boyunca oluşan maliyetleri kapsamaktadır, alış fiyatı, işleme, bakım ve onarım giderleri, satış ve dağıtım giderleri gibi (Ansari vd., 2006, s.21). Temel amaç ise hem müşteri hem üretici için mamul hayat devri maliyetlerini minimize etmektir.

- Değer zinciriyle ilişkilendirme (Değer zinciriyle ilgilenme): Hedef maliyetleme değerler zincirindeki tüm elemanları (tedarikçiler, dağıtıcılar, satıcılar, hizmet sunanlar, müşteriler vb. ) maliyetleme sürecine dahil etmeyi amaçlamaktadır. İşletmeyle ilgili tüm gruplarla işbirliği yapılması, değerler zinciri boyunca maliyet azaltımının etkinliğini artıracaktır (Kutay ve Akkaya, 2000, s.7). İşletmelerin bu işbirliklerinin sürelerini olabildiğince uzun tutmaları ve kazançları değer zinciri üyeleri ile paylaşmaları hedef maliyetlemenin uygulanmasında başarıyı getirecektir.

## **2.9. Hedef Maliyetlemenin Yararları**

Mamullerin tasarım aşamasında maliyet planlamasını savunan hedef maliyetleme yöntemi, stratejik bir kar ve maliyet yöntemi olarak, geleneksel yöntemlere göre verimliliğin artırılmasını sağlamakla birlikte, yöntemin başarılı bir şekilde uygulanması işletmelere aşağıda belirtilen avantajları da sunmaktadır (Acar, 1998; Cooper ve Chew, 1996; Brausch, 1994; Doğan, 1998; Gökçen, 2003; Türk, 1999; Doğan ve Hatipoğlu, 2004);

- İşletme bütçesinin hazırlanmasında ve bununla ilgili hedeflere ulaşmada kolaylık sağlar.
- İşletme içinden ve dışından işletmeye mal ve hizmet sunanlar üzerinde de maliyet düşürme konusunda baskı oluşturarak, müşterilerin lehine bir durum yaratır.

- Ürün işleme ve süreçleri ile ilgili yenilikleri teşvik eder ve rekabet avantajlarını güçlendirmek için ortaya çıkan sorunlara çözüm bulmayı amaçlar.
- Pazar rekabeti için gerekli olan fiyatı karşılamak ve istenilen ürün dizaynı ve üretimi için ihtiyaç duyulan pazar yönelimli yönetim ile şirketin gelecekteki rekabetinin oluşturulmasına yardımcı olur.
- Hedef maliyetleme yöntemi, istenen kalite düzeyinde istenen işlemlere sahip olan karlı ürünlerin, ürün geliştirme grubu tarafından pazara sunulmasını sağlar.
- Hedef maliyetleme yöntemi, işletmeleri ürün geliştirme amaçlarını kesin ve anlaşılabilir bir şekilde tanımlamaya zorlar.
- Hedef maliyetleme yöntemi, işletmeleri, müşterilerin tam olarak istediği ve ödemeye hazır olduğu fiyat konusunu kesin bir şekilde anlamaya zorlar.
- Hedef maliyetleme, gelecekte oluşacak maliyetlerin daha oluşmadan kontrol edilmesini sağlar ve böylece ürünün geliştirilmesi aşamasında maliyetin ne olması gerektiği belirlendiği için üretim gerçekleşmeden ve maliyetler oluşmadan etkin bir kontrol sağlar.
- Hedef maliyetleme yöntemi, sürekli olarak maliyetlerin düşürülmesi ve üretim sürecinin iyileştirilmesi amacıyla hizmet eder.
- İşletmede çalışan herkes için belirlenmiş bir maliyet düşürme hedefinin olması çalışanları bu hedefe ulaşmaya yönlendirir.
- İşletmenin bütün birimlerinin birlikte ulaşmaya çalıştıkları bir hedef olduğundan birimleri aynı hedef doğrultusunda birleştirmeye yardımcı olur.
- Firmaları ürün geliştirme amaçlarını kesin ve anlaşılır bir şekilde tanımlamaya zorlar.
- Hedef maliyetleme yöntemi işletmeleri sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olmaya zorlar.

## **2.10. Hedef Maliyetleme Süreci**

Hedef maliyeti kullanmak isteyen işletmelerin hedef maliyet sistemini oluştururken rekabet, müşteri türü ve yapısı, ürün stratejisi, ürün yapısı, tedarikçi stratejisi gibi bazı faktörleri uygulama süreci boyunca ve sonrasında dikkate almaları gerekir (Koşan ve Geçgin, 2011, s.59).



Hedef maliyetleme süreci üst yönetimin yeni ürün için hedef maliyetlemeyi belirlemesiyle başlamakta daha sonra maliyet tahmin grubu ürünün hedef maliyetini ürünü oluşturan parçalara paylaştırmaktadır. Çoğu kez yeni ürünün hedef maliyeti ile ürünün şimdiki tasarım ve üretim koşullarında üretilmesi halinde oluşacak maliyet tahmini arasında bir fark oluşmaktadır. Bu farkın maliyet azaltımı çabaları ile kapatılması hedef maliyetleme sürecinin odak noktasıdır. Bu süreçte çapraz fonksiyonlu takımlar, ürün tasarımı, hammadde temini ve üretim süreçlerini analiz ederek maliyet kazanımı için fırsat sağlayacaklardır (Ansari vd., 2006, s.21).

Hedef maliyetleme sürecinde üst yönetimin desteği temeldir ve üst yönetim hedef maliyetlemeye olan yükümlülüğünü katılımı ile göstermelidir. Önemli olan bir diğer konu da, hedef maliyetleme gibi yeni ve karmaşık bir yöntemin işletme çapında uygulanmasının riskli ve nadiren başarılı olduğudur. Bu nedenle pilot uygulama yapılması önemlidir. Pilot uygulamadan elde edilen bilgiler işletme genelindeki uygulama için bir adım oluşturacaktır. İşletme genelindeki uygulama işletmenin çeşitli fonksiyonel alanlar ve işletme süreçlerini etkileyeceği için dikkatli bir planlama gerektirir. Hedef maliyetleme uygulama planıyla, hedef maliyetleme sürecinin tüm işletme genelinde mi yoksa belirli bir faaliyet bölümü ve ürün karması bazında mı uygulanacağı kararı verilmelidir. Hedef maliyetleme sürecinin işletme genelinde tümüyle uygulanmasından önce belli pilot alanlarda uygulanıp, sonuçların ve eksikliklerin değerlendirilmesi daha sonraki uygulamaların başarısı için son derece faydalı geribildirim sağlayabilecektir. Bu şekilde bir uygulamanın işletmeye sağlayacağı avantajlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Shank ve Fisher 1999; Ansari vd, 2006; Saygılı, 2008);

- Daha küçük ölçekte çalışılması nedeniyle gerekli koordinasyon faaliyetleri daha kolay organize edilebilecektir.
- Kontrol bağlamında daha küçük ölçekli olması, takip ve kontrol faaliyetlerinde işletme genelinde olduğu kadar büyük bir iş yükü gerektirmediğinden, yönetimin de gönüllü katılımını ve desteğini sağlayacaktır.
- Veto edilme ve başarısızlıkla sonuçlanma riski daha düşük olacaktır.
- Maliyet ve kar yönetimi anlamında finansal kazançların ve katma değerinin daha erken bir süreçte görülebilmesine imkan verecektir.

- Başarısızlığı durumunda işletme için yıkıcı sonuçlar doğurmayacaktır. Ayrıca başarısızlığa sebep olan etkenlerin mikro bazda belirlenmesiyle işletme genelinde makro bazda önlemlerin alınmasına imkan verecektir.
- İşletme genelinde hedef maliyetleme sürecinin kabulünü ve benimsenmesini kolaylaştıracaktır.

Uygulama planının bir parçası olarak işletme, hedef maliyetlemenin amaçlarını da belirlemeli ve uygulama sırasında neler olduğu hakkında herkesin bilgileneceği bir iletişim planı da kurmalıdır. Hedef maliyetlemenin başarısı için merkezi bir uygulama takımının oluşturulması gereklidir, bu takım hedef maliyetleme sürecinin sahibidir ve hedef maliyetlemenin başlatılması için destek ve yönlendirmelerden sorumludur. Bu kavram yeni olduğu için pek çok işletmenin çok az deneyimi bulunduğundan eğitim programları hedef maliyetlemenin farkındalığını, kabul edilmesini ve katılımcıların teknik yeteneklerinin artmasını sağlayacaktır. Hedef maliyetleme sürecinde destekleyici metod ve uygulamalar (müşteri ihtiyaçlarının analizi, hedef maliyetlemenin ürünü oluşturan parçalara dağıtılması, maliyet tahminlemesi, maliyet dengesinin kurulması, hedef maliyetin izlenmesi gibi) kullanılmalıdır. Ayrıca hedef maliyetlemenin günlük iş rutini kapsamında benimsenmesi sağlanmalıdır (Ansari vd., 2006, s.21-27).

Ürün, üretim süreci, işletme veya ülke kültürü ve diğer nedenlerden kaynaklanan farklılıklardan bağımsız olarak hedef maliyetlemenin başarıyla uygulandığı ve sonuçlarının başarıya götürdüğü tüm işletmelerde ortak özellik hedef maliyetleme sisteminin kurumsallaşmış olmasıdır. Hedef maliyetlemenin etkili olabilmesi, çok iyi kontrol edilen bir süreci takip etmesine bağlıdır. 1960'lardan beri stratejik yönetim anlayışları içerisinde hedef maliyetleme yöntemini başarıyla uygulayan yedi büyük Japon firmasını (Isuzu Motors Ltd., Komatsu Limited, Nissan Motor Corp, Olympus Optical Company Ltd., Toyota Motor Corp., Sony Corp ve Tapcon Corp) kapsayan bir araştırmada bu firmalardaki hedef maliyetleme süreçleri birbirinden farklı olmakla beraber ortak olarak üç temel bölümden oluştuğu belirlenmiştir Bu bölümler şöyle sıralanabilir (Cooper ve Slugmulder, 1999, s.23-34 ; Coşkun, 2002-2003, s.27-28);

- Pazara göre maliyetleme: Bu bölümde piyasa analizi çok önemlidir. Bu sayede müşteri istekleri ve ödemek istedikleri fiyat belirlenerek ürünün olası fiyatı hesaplanmakta, maliyet baskısı ise ürün tasarımcılarına aktarılmaktadır. Pazara göre

maliyetlemeyi beş aşamaya ayırabiliriz. Bu aşamalardan ilk ikisi işletmenin tüm ürünlerini kapsarken, son üç aşama her bir yeni ürün için uygulanmaktadır. Bunlar;

- Firmanın uzun dönem satış ve kar hedeflerini belirlemek,
- Maksimum karlılığa ulaşmak için ürün hatları planlamak,
- Ürünün hedef satış fiyatını belirlemek,
- Firmanın üründen, uzun vadedeki kar hedeflerine ulaşması için, kazanması gereken kar marjını belirlemek,
- Hedef kar marjı ile hedef satış fiyatının arasındaki fark olan olası maliyeti hesaplamaktır.

• Ürün düzeyinde maliyetleme: Ürün tasarımcıları firmanın müşterilerini tatmin edecek bir maliyetteki ürünlerin geliştirilmesi yolları üzerinde çalışırlar. Ürün düzeyinde maliyetleme, ürün tasarımcılarının yaratıcılığını ve maliyet amacına tüm yönleri ile ulaşmalarını kontrol altına alır. Ürün düzeyinde maliyetleme üç aşamaya ayrılır. Bunlar;

- Ulaşılabilir ürün düzeyinde maliyetin belirlenmesi,
- Hedef maliyetleme sürecini, hedef maliyetin makul olduğu anda ulaşılacağı konusunda garantiye almak,
- Ürünün maliyetini hedef maliyete, değer mühendisliği ve diğer mühendislik esaslı maliyet düşürme teknikleri kullanarak, işlevsellikten ve kaliteden taviz vermeden ulaştırmaktır.

• Parça düzeyinde maliyetleme: İşletme ürün düzeyinde maliyetleri belirledikten sonra, maliyet parçalara bölüştürülür ve artık maliyet baskısı tedarikçilere taşınmış olur. Tedarikçiler, firmanın dışarıdan aldığı parçaları üretmektedirler. Tedarikçiler, parçaları firmaya sattıklarında yeterli geliri elde edebilmek için parçaların tasarımı ve üretim yolları üzerinde çalışmalar yaparlar. Bu nedenle parça düzeyinde maliyetleme tedarikçilerin yaratıcılıklarını geliştirmekte ve alıcılara fayda sağlamaktadır. Parça düzeyinde maliyetleme üç aşamadan oluşur. Bunlar;

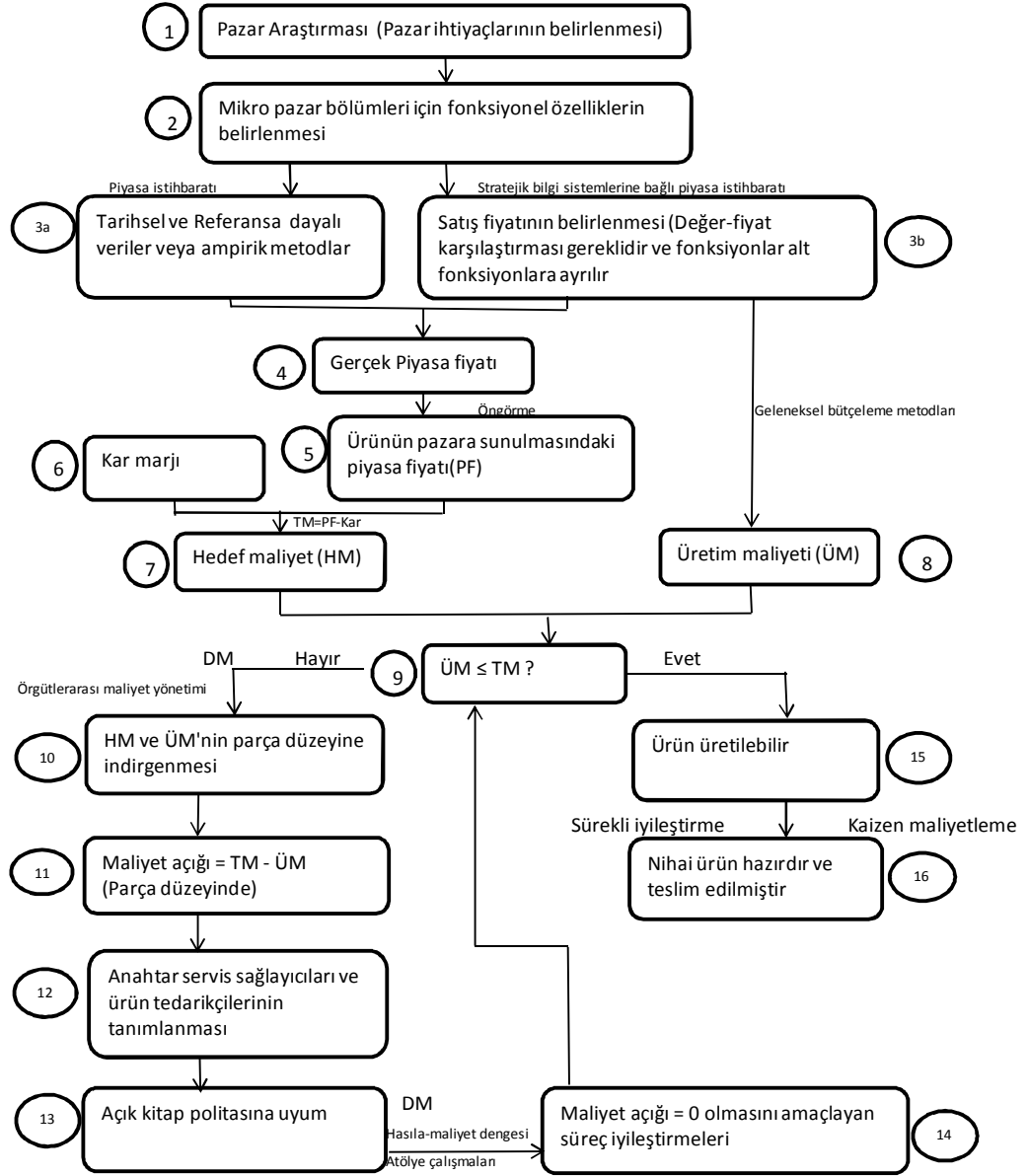
- Ürün seviyesindeki maliyeti temel işlev seviyelerine göre ayırmak,
- Parça düzeyinde maliyetleri belirlemek,
- Tedarikçileri yönetmektir.

Hedef maliyetleme sürecini başarıyla kurumsal bir yapıya dönüştürmüş olan işletmelerde şu beş ortak temel özellik gözlenmektedir (Ansari vd. 2006; Saygılı, 2008);

- Stratejik bir zorunluluk ve işletme kültürünün bir parçası olmak
- Resmi politika ve süreçlerin bir parçası olmak
- Örgüt yapısı içinde yer almak
- Performans ölçütlerine sahip olmak
- Teşvik ve ödüllendirme sistemine sahip olmak

Hedef maliyetlemeden beklenen faydanın elde edilebilmesinde özellikle tasarım aşamasına odaklanmanın gerekliliği açıktır. Bu nedenle yöntemi, yeni geliştirilecek ürünlerinde kullanmak isteyen işletmelerin, bu yöntemi var olan ürünlerinde kullanmak isteyen işletmelere göre daha etkin kullanacakları ve daha fazla kazanç sağlayacakları söylenebilmektedir. Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu tarafından geliştirilen Nicolini vd. (2000) ve Monden (1995)'in çalışmalarında bahsettiği hedef maliyetlemenin ürün geliştirme sürecinde uygulanma aşamaları Şekil 6'da görülebilir (Jacomit vd., 2008, s.602).

Şekil 6. Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme



Kaynak: Jacomit, A.M., Granja, A.D., Picchi, F.A., 2008, "Target Costing Research Analysis: Reflections For Construction Industry Implementation", 16th Annual Conference Of The International Group For Lean Construction, s.604.

## 2.11. Hedef Maliyetleme Sürecinde Yararlanılabilecek Araç ve Yöntemler

Hedef maliyetleme yönteminin başarıyla uygulanabilmesi için süreç içerisinde bazı araç ve yöntemlerden yararlanılmaktadır. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants: IMA) 1999 yılında hedef maliyetleme sürecinin araçlarını, pazar değerlendirme araçları, endüstri ve rekabetçi analiz, tersine mühendislik, finansal planlama ve analiz, ürün maliyet analizi, maliyet tabloları, değer mühendisliği, kalite fonksiyon göçerimi olarak belirlemiştir. Bir başka çalışmada ise bu araç ve yöntemler dört ana başlık altında toplanmış ve şu şekilde açıklanmıştır (Can, 2004, s.112);

- Yapısal/Teknoloji oryantasyonlu araçlar
  - Maliyet tabloları: Ürün ana parçalarına ilişkin spesifik malzeme, üretim ve konstrüksiyon alternatiflerinin, işletmeye özgü detaylı maliyet verilerini içermektedir. Maliyet verilerinin hazır ve uygulanabilir olması işletmenin ürün ve fiyat planlamasına, tedarik fiyatlarının değerlendirilmesine ve değer analizi uygulamalarına destek olur.
  - Değer mühendisliği – analizi (value analyze – engineering): Değer analizi, yaratıcı ve sistematik bir metot olup ürüne hangi kalite, kullanım değeri, yaşam süreci, dışsal görünüm, müşteri istekleri doğrultusundaki özellikler bakımından katkıda bulunmayan gereksiz maliyetleri saptamak amacını gütmektedir. Böylelikle ürünün, işlev ve performansından ödün vermeden maliyeti azaltılabilecektir. Değer analizi hedef maliyetlere ulaşmak için bir anahtar rolündedir ve hedef maliyetlemenin önemli bir parçasıdır. Hedef maliyetlemede hedef fiyat ve hedef kar belirlendikten sonra ortaya çıkan hedef maliyet, gerek değişken gerekse sabit maliyetler açısından açılarından değer mühendisliği çalışmalarına tabi tutulur. Değer analizi birçok yönüyle hedef maliyetlemeye benzemesine rağmen onun yerini alamaz ancak destekler.
  - Eş zamanlı maliyetleme: Adından da anlaşılacağı üzere fiili üretimin herhangi bir aşamasında yapılan maliyet hesaplamalarının aksine, daha tasarım aşamasında ilk dizayn ile beraber başlar ve eşzamanlı olarak devam eder. Hedef maliyetleme sürecinde de tahmini maliyet bilgilerine

dizayn aşamasıyla beraber gereksinim duyulmaya başlandığından dolayı, eş zamanlı maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyetlemeyi destekleyici nitelikte görünmektedir.

- Ürün/Proses Oryantasyonlu Araçlar
  - Kıyasalama (Benchmarking): Konusunda en iyi olmak amacıyla, kendi süreçleriyle aynı ya da benzer nitelikte olan firma içindeki yada dışındaki süreçleri, önceden belirlenmiş bir prosedüre göre inceleyen, o süreçlerdeki uygulamalardan ders almaya çalışan ve bunu kesintisiz olarak yapan bir çalışmadır. Kıyaslamanın; basit bir rakip analizi, kopyalama, sadece sonuçları karşılaştırma, yalnızca üretim süreçlerine odaklı, endüstriyel casusluk, pazar araştırma faaliyetleri veya hızlı ve kolay gerçekleştirilebilecek bir faaliyet süreci olmadığına altı çizilmelidir. İşletmenin ürünlerini, fonksiyonlarını ve süreçlerini kendi içinde “en iyi” ler ile karşılaştırdığı ve bu yolla potansiyel maliyet azaltımı ve hizmet iyileştirme olanaklarını keşfettiği kıyaslama yöntemi, hedef maliyetleme için son derece önemlidir. Hedef maliyetleme açısından ilk odak noktası, ürün parça maliyetlerine ilişkin rekabet kıyaslamasıdır. Aynı şekilde fonksiyon maliyetleri konusunda da benzer rekabet konusu ürünle, müşteri isteklerinin daha iyi ve daha az maliyetle ne kadar karşılanabileceğini belirleme olanağı bulunmaktadır. Bir iyileştirme süreci olarak kıyaslama, müşteri memnuniyetini artırma ve hatta olası müşteri beklentilerini de karşılama anlamında da hedef maliyetlemeyi desteklemektedir.
  - Faaliyet tabanlı maliyetleme: Bu yöntem bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle, üretilen mamul ya da hizmet maliyetlerinin sağlıklı saptanabilme düzeyinin yükseltilmesi amacına dayanmaktadır. Bu amaçla maliyetlerin maliyet havuzlarına dağıtılması ve daha sonra ise maliyet havuzlarında toplanan bu maliyetlerin maliyet taşıyıcıları aracılığıyla ürünlere dağıtılması yöntemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, özellikle ürün geliştirme sürecinin erken aşamalarında, hedef maliyetleme yöntemine

uygun olarak, ortak maliyet alanlarının hedef maliyetlerin planlanması ve ayrımlanması sürecine dahil edilmesini olanaklı kılar. Hedef maliyetleme, pazar talepleri ve hedef maliyetler konusunda bilgi üretirken, faaliyet tabanlı maliyetleme, konstrüksiyon alternatiflerinin en direkt alanlardaki maliyet etkilerini göstermektedir. Faaliyete dayalı maliyetlemenin özellikle ürün maliyetlemeden süreç maliyetlemeye, oradan da değer zinciri maliyetlemeye odaklanması, yöntemi hedef maliyetleme için en uygun yöntem durumuna getirmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine sahip bulunmayan işletmeler için, ortak maliyetlerini hedef maliyetleme sürecine entegre edebilecekleri bir başka yöntem olmadığı belirtilmektedir.

- Organizasyonel araçlar

- Simültane (Eş zamanlı) mühendislik: Uyumlu, maliyet-etkin üretim proseslerini geliştirmeyi amaçlayan ve ürün tasarımında kullanılan bir ürün geliştirme felsefesi ve tasarım metodudur. Ürün ve üretim araçlarının eş zamanlı olarak planlanmasıyla yalnızca ürün geliştirme sürecinin kısalması değil, aynı zamanda ürün geliştirme maliyetlerinin düşürülmesi ve ürün kalitesinin iyileştirilmesi de amaçlanmaktadır. Ürün ile üretim araç ve süreçleri eş zamanlı olarak dizayn edildiğinde, çatışan faaliyetlerin ve parçaların belirlenmesi olanaklı hale gelecek ve bunlar zaman kaybedilmeden uyumlaştırma yoluna gidilebilecektir. Eş zamanlı mühendisliğin ürün yaşam seyri maliyetleri üzerindeki etkisi, bu yöntemi hedef maliyetleme için önemli kılmaktadır. Eş zamanlı mühendislik, hedef maliyetlemenin pazar oryantasyonlu oluşu nedeniyle bir yandan son derece anlamlı ve gerekli bir tamamlayıcıdır, diğer yandan birleştirici karakteri nedeniyle zaman ve maliyet değerlerini yakalamada destekleyici olmakta ve ürün fiyatlarında pazar odaklı bir gelişim sağlamaktadır.
- Tam zamanında üretim: Hata ve israfın önlenmesi yoluyla kalite ve maliyetlerde sürekli bir iyileştirme sağlamak amacıyla yönelik olarak yalnızca gerekli materyal veya işlerin, gerekli miktar veya sürelerde, gerekli olduğu zaman ve yerlerde, gereken oranlarda birleştirilmesi veya



yapılması olarak tanımlanmaktadır. Tam zamanında üretim felsefesi, tüm birimlerin katılımıyla en az maliyet ve en yüksek müşteri memnuniyetini sağlayacak sürekli iyileştirmeyi amaçlayan bir stratejidir. Dolayısıyla hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme ile tam olarak uyuşmaktadır. Özellikle müşteri isteklerine cevap verme ve hatalı parça ve firelerin tam zamanında üretim sistemi ile sağlanabilmesi, hedef maliyetleme yöntemine olan katkısını göstermektedir.

- Diğer araçlar

- Kalite fonksiyon açılımı/göçerimi: Müşteri isteklerinin, teknik gereksinimler ve operasyonel terimler cinsinden ifade edilmesi ve matris şeklinde gösterilmesi ve dokümente edilmesini sağlayarak, rekabet gücünü artırıcı şekilde en önemli hususların vurgulanmasını ve belirli alanların hedef alınmasını kolaylaştıran kalite fonksiyon analizi, ürünün kendine has özelliklerine bağlı olarak, kalite planlama sürecine esas teşkil etmektedir. Bu analizde ilk olarak müşteri isteklerinden hareketle ürün özellikleri belirlenir, bu hedef maliyetleme sürecindeki ürün fonksiyonlarının belirlenmesi adımına benzemektedir. Kalite fonksiyon analizi, müşteri istekleri ile dizayn ekibinin bu istekleri nasıl tatmin edeceğine ilişkin karşılaştırma ve değerlendirmeleri kapsadığı için hedef maliyetleme süreci içinde anahtar bir girdi niteliğindedir.
- Karşılaştırmalı analiz: Farklılaşan ürün tanımları ve özellikleri konusunda üretilen fayda ve müşterilerin buna verdikleri değer değerlendirilmesinde kullanılan karşılaştırmalı analiz, ürün tercihlerinin, pazar payının tahmininin yapılmasında en çok kullanılan yöntemlerdendir. Müşteri isteklerine odaklanması hedef maliyetleme sürecine yardımcı olması açısından önemlidir.
- Değişim mühendisliği: Maliyet, kalite, hizmet ve hız gibi günümüzün en önemli performans ölçülerinde çarpıcı geliştirmeler yapmak amacıyla iş süreçlerinin temelden yeniden düşünülmesi ve radikal bir şekilde yeniden tasarlanmasıdır. İşletmelerde kapalı sistem anlayışını yıkmayı amaçlayan değişim mühendisliğinin hedef maliyetleme ile kesiştiği nokta da burasıdır. Hedef maliyetleme pazara dayalı ve müşteriye odaklı bir

felsefeyi savunurken, bir anlamda değişim mühendisliğinin izlerini sergilemektedir. Hedef maliyetlemeyi uygulamayı düşünen bir işletme öncelikle yönetim felsefesinde, sonra ise iş süreçlerinde radikal değişiklikler yapmak zorunda kalacaktır.

- Kaizen maliyetleme: Üretim sürecinde maliyet azaltımlarını gerçekleştirmeye yardımcı bir yönetim sürecidir. Kaizen'e göre sonuçları iyileştirebilmek için o sonuca neden olan faktör veya süreçleri iyileştirmek ve geliştirmek gereklidir. Kaizen maliyetleme, bir hedef maliyetin belirlendiği ve bu maliyetin başarılabilmesi için üretim işlemlerinin sürekli iyileştirildiği bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre iki teknik iç içe geçmiş bulunmasına rağmen aralarındaki fark, hedef maliyetlemenin maliyet kontrolünden çok maliyet planlama aracı olması, Kaizen maliyetlemenin ise üretim aşamasında maliyetlerin düşürülmesine odaklanmasıdır.
- Ürün yaşam seyri maliyetleme: Bir ürünün tüm yaşamı boyunca katlanılan maliyetleri ölçerek, onları anlama ve yönetme konusunda işletmeye bilgi sağlayan ve böylece planlama, maliyetleme ve fiyatlama kararlarına dayanak olan bir sistemdir. Hedef maliyetleme ürün yaşam seyri maliyetlemeyi benimser ve destekler. Hedef maliyetleme, bir ürünün yaşam seyri boyunca izlediği seyrin mümkün olduğu kadar erken aşamalarında planlama, yönetim ve kontrol amaçlarını gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerine ulaşılabilmesi için ortaya çıkarılmıştır.
- Dengeli sonuç kartı: İşletmelerin sahip oldukları geçmiş verilere dayanan finansal değerlerin yanı sıra, geleceğe yönelik olarak müşteri memnuniyeti çerçevesinde müşteri odaklılığı, müşteriler ve hissedarların beklentileri çerçevesinde müşteri odaklılığı, müşteriler ve hissedarların beklentileri çerçevesinde şirket için faaliyetlerin geliştirilmesi ve mükemmelleştirilmesi, değişime ayak uydurabilmek amacıyla insan, sistem, şirket içi yöntemler çerçevesinde öğrenme ve gelişme gibi finansal olmayan boyutlarını esas alan; belirli göstergelerle bu boyutları ölçen; boyutlar arasındaki dengenin ve entegrasyonun sağlanması için

stratejik geri bildirim sağlayan; veriden stratejiye ulaşmayı ve stratejiyi uygulanır kılmayı amaçlayan dinamik bir performans ölçüm sistemidir. Dengeli sonuç kartı gibi performans yönetim sistemleri ve hedef maliyetleme, tüketicilerin ve paydaşların isteklerine odaklandıkları ve her iki grubun isteklerini karşılamak için örgütsel süreçleri düzenledikleri için birbirlerine benzemektedirler. Bu noktada birbirleriyle çelişen tüketici ve paydaş isteklerinin eş zamanlı olarak nasıl karşılanabileceği önem kazanmaktadır. İki grup için de daha fazla yarar hedef maliyetleme ve dengeli sonuç kartının birlikte kullanılması ile sağlanabilecektir (Woods, 2012, s.262).

## 2.12. Hedef Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları

Hedef maliyetlemenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesinde izlenecek aşamalar şu şekilde sıralanabilir;

- Hedef maliyetlemenin ilk aşamasında müşterilerin ihtiyaçları tanımlanarak bu ihtiyaçları karşılayacak ürün ve hizmet özellikleri belirlenir. Bu aşamada üründen beklenen tüm fonksiyonlar tanımlanmakta, listelenmekte ve bir form içine sokulmaktadır. Tanaka'ya göre ürün fonksiyonları, kullanım ve değer fonksiyonları olarak ikiye ayrılmakta, kullanım fonksiyonları mekanik ve algısal fonksiyonlar olarak tekrar ikiye ayrılmaktadır. Ürünün teknik başarısını tanımlayan mekanik fonksiyonlar ise "sert" fonksiyonlar olarak da adlandırılmaktadır. Ürünün müşteri gözündeki değerini tanımlayan değer fonksiyonları ile algısal fonksiyonlara da "yumuşak" fonksiyonlar adı verilmektedir (ürünün sahip olacağı temel işlevlerin belirlenmesi) (Bahşı ve Can, 2001, s.57). Hedef maliyetleme sürecinde kullanılacak olan bu bilgiler, piyasa değerlendirmeleri, tüketici anketleri, odak gruplar, ürün prototip testleri, anahtar tüketicilerle yapılan görüşmeler sonucunda elde edilebilir (Ax vd., 2008, s.93).

- Hedef fiyatın belirlenmesi: Elde edilen bilgiler ışığında ürün veya hizmetin satış fiyatı belirlenir, bu noktada işletmenin uzun dönemli satışları, kar amaçları, ürünün işletmenin ürün matrisindeki yeri, ürünün tüketicilere sağlaması beklenen değer, ürün

yaşam döngüsü, ürünün beklenen pazar payı, ürünün beklenen satış hacmi, mevcut ürünlerin fiyatları, rakip ürünlerle karşılaştırıldığında ürünün kalitesi ve fonksiyonelliği, tüketicilerin özellikleri göz önünde bulundurulmalıdır (Ax vd., 2008, s.93).

- Hedef karın belirlenmesi: Hedef kar işletme stratejisinde yer alan uzun dönemli kar planına göre belirlenmektedir. Kar marjı aynı zamanda, benzer ürünler için belirlenen kar seviyelerine, ürün gruplarının kar hedeflerine ve rekabetçi baskıya göre belirlenir.

- Hedef maliyetin belirlenmesi: Hedef fiyat ve hedef kar arasındaki fark kabul edilebilir maliyettir. Hedef maliyet, belirlenen hedef karın elde edilebilmesi için ulaşılması gereken maliyeti gösterir. Maliyet azaltma seçenekleri ile kabul edilebilir maliyetin ayarlanmasıyla hedef maliyet belirlenmiş olur. İşletmenin istediği kar payı sabit maliyetlerini ve karı kapsamalıdır. Hedef maliyetlemede sabit maliyetler sadece üretim maliyetlerini değil satış ve genel üretim maliyetlerini de kapsamaktadır.

- Hedef maliyetin ayrıştırılması: Hedef maliyet işletme içindeki bölümlere ve tedarikçilere maliyet hedefi olarak dağıtılır. Literatürde bu aşama için farklı yaklaşımlar bulunmakla birlikte fonksiyon odaklı ve parça odaklı yaklaşım en çok kullanılanlardır.

- Maliyet farkının kapatılması: Amaç müşteri isteklerini karşılarken hedef maliyete de ulaşılmasıdır. Farklı işletme bölümlerinden gelen temsilcilerin oluşturduğu çapraz takımlar ile işletme dışı gruplar (tedarikçiler, dağıtıcılar, tüketiciler) değer mühendisliği ve kalite fonksiyon dağılımı gibi yöntemlerle bu amacı gerçekleştirmeye çalışırlar.

- Sürekli iyileştirme: Hedefi aşan tüm maliyetler açıklanmalı ve bunları yok edebilmek için yapılabilecekler bir plan dahilinde uygulamaya geçilmelidir. Ürün piyasaya sürüldükten sonra da sürekli geliştirme çabaları yapılacaktır.

### 2.13. Hedef Maliyetleme Yönteminin Kullanılabileceği Sektörler

Hedef maliyetlemenin uygulanabileceği sektörleri belirlemeye yönelik çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda farklı sektörler ve işletme türleri açısından hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğinin özellikle küresel fiyat rekabetinin oldukça sert olduğu, geniş tedarik zincirine sahip işletmeler ile kalite standardının önemli olduğu katma değeri yüksek ürünler üreten işletmelerde daha uygun olacağı sonucunu ortaya çıkarmıştır. Çünkü bu tarz ürünler, ürünlerin kalitesindeki değişiklikler hakkında daha bilgili olan tüketicilerle ilişkilidir (Afonso vd., 2008, s.561). Özellikle ürünlerin pazara sunum süresinin kısa olduğu, yüksek teknolojiye dayalı tüketim mallarının üretiminde (otomobil endüstrisi, dijital ürünler) ve proje tabanlı endüstrilerde (gemi yapımı, askeri üretim ve inşaat) hedef maliyetleme yönteminin kullanımının uygun olacağı düşünülmektedir (Zimina vd., 2012, s.385).

Hedef maliyetlemenin, az sayıda ürünü büyük miktarlarda sürekli üreten işletmelerden daha çok, çok sayıda ürünü birçok parçayı birleştirerek nispeten küçük miktarlar halinde üreten işletmeler için daha uygun olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, hedef maliyetleme süreç odaklı endüstrilerden ziyade, montaj odaklı endüstrilerde daha kolay uygulanabilir (Bayazıtlı ve Koçsoy, 2009, s.65).

Tüketim malları üreticisi işletmelerin sahip oldukları özellikler dikkate alındığında hedef maliyetleme uygun bir teknik olarak görünmese de, rekabet yoğunluğu ve yeni ürünler için maliyet kontrolü sağlaması gibi nedenlerle uygulamada kullanıldığı görülmektedir.

Davila ve Wouters (2004) hedef maliyetlemenin kısa ürün yaşam seyrine, sabit fiyata ve iyi bilinen teknolojilere sahip endüstrilerde daha etkili olabileceğini, Cooper ve Slagmulder (2004) ise, yenilikçi ürünler sunan üreticilerin hedef maliyetleme kullanmalarına gerek olmadığını, çünkü piyasada oluşmuş fiyat bilgisi olmadığını ve müşterilerin ürünlerle ilgili geri bildirimlerinin sağlanamayacağını savunurlar (Zengin ve Ada, 2009, s.5603).

## 2.14. Hedef Maliyetleme Uygulamaları

1960'lı yıllarda Toyota'da ilk kez sistematik olarak uygulanmaya başlanılan hedef maliyetlemenin Japonya'da kullanımı oldukça yaygındır. Tani vd. (1994) Japon borsasında işlem gören 180 Japon üretim işletmesi ile gerçekleştirdiği çalışmada %60,6'sının hedef maliyetlemenin bazı aşamalarını kullandıklarını ortaya çıkarmıştır. Japon üretim işletmelerinin örnek olarak alındığı araştırmada hedef maliyetlemenin uygulanmasının en önemli amacının maliyet azaltma olduğu, kalite, tüketici ihtiyaçlarının tatmini ve yeni ürünlerin zamanında pazara sunulmasının ise amaçlar dizisi içinde yer aldığı ortaya konmuştur. Yine bu çalışmada hedef maliyet yönetimi takımında mühendislik bölümleri ile satın alma bölümlerinden çalışanların yoğunlukta olduğu sonrasında ise geliştirme, pazarlama, üretim ve ürün planlama bölümlerinin geldiği belirtilmiştir. Kato (1993) ise Japonya'daki ana montaj şirketlerinin %80'inin hedef maliyetlemeyi kullandığına dikkat çekmiştir. Wijewardena ve De Zoysa (1999) 209 Japon üretim işletmesinin konu olduğu çalışmasında, 11 yönetim muhasebesi uygulaması arasında, hedef maliyetlemenin en önemli uygulama olduğunu ve Japon işletmelerinin ürün henüz pazara sunulmadan önce maliyetlerinin azaltılması ile ilgilendiğini belirtmişlerdir.

1980'li yılların başından beri Japon işletmeleri ürün geliştirmede hedef maliyetleme yöntemi ile maliyetlerini düşürmektedirler. Japonların bu maliyetleme yöntemindeki başarılarının sonucunda birçok Alman işletmesi de ürün geliştirmede maliyetlerin kontrolünü sağlamak amacıyla, bu yöntemden yararlanmaya başlamışlardır. Almanya'da ilk olarak otomotiv sektöründe uygulanan hedef maliyetleme yönteminin 1990'lı yılların başından itibaren elektronik ve makine endüstrisinde de uygulanmaya başlandığı görülmüştür (Kaya, 2010, s.315). Bu tarihten itibaren birçok hizmet işletmesi de (özellikle sigorta şirketleri) hedef maliyetleme ile ilgili çalışmalara yönelmişlerdir (Doğan, 1998, s.199). Dekker ve Smidt (2003) 90 Alman üretim işletmesinin 32'sinin hedef maliyetlemeyi farklı bir isimle adlandırarak da olsa kullandıklarını bulmuşlardır

Hedef maliyetleme Japonya dışında bazı Amerikan ve Avrupa şirketlerince de uygulanmış ve bu işletmelerin yerel ve küresel pazarlardaki başarısına önemli katkılarda bulunduğu gözlenmiştir. Ancak yöntemin tüm uygulamaları başarılı olmamaktadır.

Nitekim Fortune 500 (1995-1996) listesindeki Amerikan şirketleri üzerinde yapılan bir araştırma, sistemin Amerika'daki uygulamalarının genellikle başarısız olduğunu göstermektedir. Fortune'dan alınan 500 işletme üzerinde yapılan, ürün geliştirmede hedef maliyetlemenin etkili bir yönetim uygulaması olup olmadığı konusunda yapılan araştırmada finansal performans ile hedef maliyetlemenin kullanımı arasında pozitif bir ilişkinin olmadığı aksine negatif bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir. Yani hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin daha düşük bir faaliyet gelirine sahip olduğu ve yeni ürünleriyle daha yavaş bir şekilde pazara girebildikleri tespit edilmiştir (Doğan, 1998, s.199).

Japonya'nın aksine Amerika'da daha düşük uygulanma seviyesinin nedenleri hem kültürel hem de örgütsel engellerdir. Hedef maliyetleme uygulamalarının Amerika'da Japonya'dan oldukça farklı olmasının nedenleri arasında alıcı ve satıcı ilişkileri gelmektedir. Amerika'da satın alma işlemi sırasında alıcı ve satıcının eşit şartlarda olduğu kabul edilirken, Japonya'da bu tür bir eşitlik söz konusu değildir, satıcılar yani tedarikçiler alıcılara hizmet edenler konumundadırlar ve müşteri işletmelerin tatmini oldukça önemlidir. Aynı zamanda alıcıların tedarikçilerine olan bağlılıkları da uzun süreli ilişkilerinde oldukça önemlidir (Newman ve McKeller, 1995, s.13). Bu yüzden tedarikçilerin de dahil olduğu bir süreç olan hedef maliyetlemede tedarikçileri maliyet düşürme sürecine dahil etmek ve onların desteğini almak oldukça kolay olmuştur. Japon otomobil endüstrisinde, tedarikçilerin üretim veya kalite problemlerinin çözülebilmesi için şirketlerin mühendislerini tedarikçilerine göndermeleri verilen desteğin bir göstergesidir (Newman ve McKeller, 1995, s.13).

Bir başka çalışmada, hedef maliyetlemenin uygulanmasının önündeki engeller olarak Amerika'da bu kavramın iyi bilinmemesi ve çapraz fonksiyonel çalışmaların önündeki kültürel engeller olarak sıralanmıştır (Helms vd., 2005, s.51).

Amerika'daki hedef maliyetleme uygulamaları ulaşım, iş makineleri, makine sanayi, otomotiv ve elektrik endüstrilerinde görülmektedir. Bu uygulamaların arkasında yoğun rekabetçi baskının olduğunu söylemek yerinde olur (Gopalakrishnan vd., 2007, s.38). Swenson, Ansari, Dell ve Kim (2003) yaptıkları anket çalışması ile Amerika'daki en iyi hedef maliyetleme uygulamalarını araştırmış, sonuçta, Boeing

(hedef maliyetleme sürecinin anahtar teknikleri olarak değer mühendisliği ve kaizen maliyetlemeyi 757 ve 777 uçaklarının üretiminde kullanmaktadır), Caterpillar, DaimlerChrysler ve Continental şirketlerinin bu süreci uygulamada lider oldukları bulunmuştur. Yoğun rekabet ortamı, büyük tedarik zinciri ve uzun ürün geliştirme süreçleri olan endüstrilerin hedef maliyetlemenin tekniklerinden en iyi yararlanabilecekleri ortaya konmuştur (Swenson vd., 2003, s.16).

Batılı işletmeler üzerinde yapılan çalışmalar buradaki işletmelerin daha yüksek düzeyde hedef maliyetleme kullandıklarını göstermektedir. Chenhall ve Langfield-Smith (1998) Avustralya'nın büyük imalat işletmelerinin %38'inin hedef maliyetlemeyi kullandıklarını rapor etmişlerdir. Israelsen vd (1996) yılında Danimarka işletmelerinin %50'sinin hedef maliyetlemeyi uyguladığı, Dekker ve Smidt (2003)'in yılında yaptıkları çalışma ise Amsterdam borsasında listelenen Hollanda işletmelerinin %59,4'ünün hedef maliyetlemeyi kullandığını belirtmişlerdir (Ax vd., 2008, s.93).

Chenhall ve Langfield-Smith (1998) 78 Avustralya üretim işletmesinin %38'inin hedef maliyetlemeyi kullandığını belirlemiş, Avustralyalı üreticilerin hedef maliyetlemeyi bütçeleme, performans değerlendirme, stratejik planlama gibi diğer yönetim muhasebesi uygulamaları kadar yararlı görmemelerinin bu oranın az olmasının nedeni olduğunu belirtmiştir. Bu oran diğer muhasebe uygulamaları ile karşılaştırıldığında oldukça düşük bir orandır.

Joshi (2001) çalışmasını gerçekleştirdiği Hindistan üretim işletmelerinin %35'inin hedef maliyetlemeyi uyguladığını ve bu işletmelerce hedef maliyetlemenin yararlı ve önemli bir teknik olarak değerlendirildiğini belirtmiştir.

Guinding vd. (2000) Yeni Zelanda, Amerika ve İngiltere'yi kapsayan çalışmasında çeşitli yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımını anket yoluyla araştırmış ve hedef maliyetleme kullanım oranlarının oldukça değişken olduğunu bulmuştur.

Rockwell, Eastman Kodak, Texas Instruments (Ansari ve Bell, 1997), Mercedes Benz (Allbright, 1998), Toyota (Kato, 1993), Nissan, Sony (Cooper ve Slagmulder, 1997), Matsushita, Daihatsu, Canon, Olympus Optical ve Komatsu (Ansari ve Bell,



1997) yapılan çalışmalarla hedef maliyetleme yöntemini başarıyla kullanan işletmeler olarak belirlenmişlerdir (Hibbets vd., 2003, s.66).

### **2.15. Hedef Maliyetlemenin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar**

Hedef maliyetlemenin uygulanmasında işletmelerin karşılaştıkları sorunları belirlemeye yönelik çeşitli çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalardan birisi Kato vd. (1995) tarafından gerçekleştirilen çalışmadır. Bu çalışmaya göre, hedef maliyetlemenin kullanılması nedeniyle ürünlerin pazara sunulması uzun zaman almakta ve hedeflenen satış hacminin başarılması zorlaşmaktadır. Aynı zamanda çalışanlar üzerinde maliyetleri düşürmeye yönelik psikolojik baskı onların olumsuz etkilenmelerine neden olmaktadır. Bir diğer çalışmaya göre ise, pazar ihtiyaçlarına fazla önem verilip çok fazla ürün üretilmesi nedeniyle karlılığın azalması diğer bir problem olarak belirlenmiştir (Rattray ve Shanahan, 2007, s.71).

Hedef maliyetlemenin uygulanmasında karşılaşılan en önemli kısıtlardan bir diğeri de belirsizliktir. Ürün maliyetlerinin, fiyatların ve hacimlerin tahmininde karşılaşılan zorluklar, bu yöntemin etkisinin azalmasına neden olur. Belirsizlik fazlaştığında değişkenlerin doğrulukla tahmin edilme oranı düşer ve tekniğin uygulanması zorlaşır.

Model değişikliği gibi köklü değişiklikler gerektiren ürünleri üreten işletmelerde uygulanması zorlaşır.

Örgüt yapısında doğabilecek çatışmalar bir diğer sorundur (tasarım ekibi ile pazarlama ekibinin çatışması gibi).

Müşteri isteklerini belirlemek ve buna göre ürün özelliklerini oluşturmak diğer sorundur.

Mamullerin gelişim aşamasında maliyet düşürme için yapılan uygulamalar sırasında geçen zaman mamulün piyasaya geç girmesine ve mamulün pazarlama, satış ve dağıtım aşamasında gelir ve rekabet kaybına neden olabilir (Yükçü ve Gönen, 2008, s.78).

Hedef maliyete ulaşmak için tedarikçilere yapılan baskı sonucu oluşan stres işletmeyi olumsuz yönde etkileyebilmekte, işletme-tedarikçi ilişkileri bozulabilmektedir (Yükçü ve Gönen, 2008, s.78).

Ulaşılmak istenen hedef çok zorsa veya çok kolaysa, çalışanların motivasyonu bozulabilir.

Hedef maliyetler zamanında realize edilmediğinde para ve zaman kaybına neden olabilir (Acar, 2005, s.89)

İşletmelerin hedef fiyatla çalışması ürün tasarımı ve dizaynını kısıtlar.

## **2.16. Hedef Maliyetleme İle İlgili Literatür Taraması**

Çalışmamızın bu bölümünde hedef maliyetleme yöntemi ile ilgili gerçekleştirilmiş olan çalışmalara ilişkin Türkçe ve Yabancı literatür taraması bulunmaktadır.

### **2.16.1. Hedef Maliyetleme İle İlgili Türkçe Literatürün Taranması**

Literatürümüzde “target costing “ teriminin karşılığı olarak “hedef maliyetleme” ifadesinin yerleştiği görülmektedir. Bunun yanında “hedef fiyata göre maliyetleme yöntemi”, hedef fiyat-hedef maliyet stratejisi”, “ hedef fiyat maliyet yönetim sistemi” ifadeleri de kullanılmaktadır (Bahşi ve Can, 2001, s.50).

Hedef maliyetlemenin literatürümüze girişi 1990’lı yıllara rastlamaktadır. İlk olarak 1994 yılında Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan’ın Maliyet Muhasebesi kitaplarında yer verdiği Hedef Maliyetleme kavramına yine aynı yıl Fahir Bilginoğlu’nun “İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi” adlı makale çalışmasında da değinilmiştir. Bilginoğlu’nun (1995) “Hedef Maliyetleme Yeni Bir Yönetim Aracı” adlı makalesi, bu konudaki ilk makale olarak kabul edilmektedir. 2000’li yılların başlarına kadar pek de ilgi görmeyen bu teknikle ilgili az sayıda makale ve kitap bölümü bulunmaktadır. Bu kitaplardan biri Münir Şakrak tarafından 1997 yılında yayınlanan “Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar”dır.

Makaleler arasında ilk yazılanlar arasında; Zeynep Türk (1999)'ün "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme" adlı çalışmasında Hedef ve Kaizen maliyetleme yöntemleri tanımlanmış, yararları ve uygulama amaçları üzerinde durulmuştur. Fatih C. Ertaş (1998)'in "Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi" adlı makalesinde ise hedef maliyetlemeye ilişkin teorik bilgiler verilmiş ve bir uygulama ile bu yöntem incelenmiştir. Yine 1998 yılında yayınlanan Durmuş Acar'a ait "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme" adlı makalede hedef maliyetlemeye ilişkin teorik bilgiler verilmiştir.

Hedef maliyetleme tekniğine ait teorik bilgilere (tanımı, özellikleri, yararları, uygulama aşamaları, ana bileşenleri, temel ilkeleri, geleneksel maliyetleme ile farklılıkları, uygulamada karşılaşılabilecek problemler, sürecin aşamaları ve diğer stratejik maliyet yönetimi teknikleri ile birlikte kullanımı) Semra Aksoylu ve Yunus Dursun (2001), Zeki Doğan (1998), Ayten Çetin ve Metin Atmaca (2009), Arıkan Tarık Saygılı (2007), Gökhan Bahşi ve A. Vecdi Can (2001), Nilgün Kutay ve Cenk Akkaya (2000), Süleyman Yükçü ve Seçkin Gönen (2008), Gamze Ayça Kaya (2010), Melek Akgün (2004), Aydın Gerşil (2008), Selçuk Yalçın (2009), Ali Alagöz ve Yunus Ceran (2006), Arıkan Tarık Saygılı (2008), Rafet Aktaş (2003), Gürbüz Gökçen (2003), İhsan Yıldıztekin (2009), Cemal Elitaş ve Ali Eleren (2007) çalışmalarında yer vermişlerdir.

Teorik bilgilerin yanı sıra çeşitli endüstri dallarında Hedef Maliyetleme'nin uygulanışını gösteren ve uygulanmasını analiz eden çalışmalar da yapılmıştır. Ali Altınbay (2006) ve Ali Coşkun (2002-2003) yayınladıkları makalelerinde hedef maliyetlemenin uygulanışını aşamalar halinde açıklamışlardır. Zeki Doğan ve Ayşegül Hatipoğlu (2004) tarafından gerçekleştirilen anket çalışmasında ise, Niğde Ticaret Odası'na kayıtlı 18 üretim işletmesinde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Bu işletmelerde, maliyet düşürme çalışmalarının üretim sürecinde veya sonrasında yapılması, satış fiyatının maliyet artı kar olarak belirlenmesi ve maliyet düşürme çalışmalarından sadece üretim bölümünün sorumlu görülmesi gibi nedenlerle hedef maliyetlemenin uygulanmasının zor olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın hedef maliyetleme sürecine ilişkin bazı ilkelere de işletme genelinde uyulduğu belirlenmiştir.

Enver Bozdemir ve M. Suphi Orhan'ın (2011) makalelerinde ise hedef maliyetlemenin Türk otomotiv sanayinde uygulanabilirlik düzeyini inceleyebilmek için 249 işletme ile anket çalışması gerçekleştirilmiş, sonuçta ise sadece %2'sinin yöntemi kullandığını belirlemişlerdir.

Ercan Bayazıtlı ve Murat Koçsoy (2009) yılında doktora tez çalışmasından derledikleri makalelerinde, yöntemin imalat işletmelerinde uygulanabilirliğini araştırmışlar, bu amaçla İSO 500 listesinde yer alan imalat işletmelerine yönelik bir anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. İstanbul Sanayi Odası'nın (İSO 500) yayınladığı listedeki 500 işletmenin 451'ine anket formu gönderilmiş ve cevaplanan 90 anket değerlendirmeye alınmıştır. Sonuçta 63 işletmenin hedef maliyetlemeyi kullanmadığı, 27'sinin kullandığı, kullanmayan işletmelerin kullanmama nedenleri ile kullanan ve kullanmayan işletmelere ait bilgiler verilmiştir.

Turan Öndeş, Muhammed Ardiç, Atakan Öztürk ve Bekir Kayacan (2010) yazdıkları makalelerinde, hedef maliyetlemenin Devlet Orman İşletmelerinde uygulanabilirliğini araştırmışlar, sonuç olarak bu yöntemle daha fazla müşteri odaklı olmanın ve yüksek satış hacminin yakalanabileceğini belirlemişlerdir.

Orhan Savaş'ın (2003) hedef maliyetlemenin başarısını etkileyen faktörler üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe yaptığı bir araştırmaya göre, hedef maliyetleme uygulamalarının başarısını etkileyen faktörler; rekabetçi çevre koşulları, müşteri koşulları, sektör koşulları, ürün koşulları ve firma koşulları olarak gruplara ayrılmıştır. Sonuç olarak hedef maliyetleme uygulamalarını en olumsuz etkileyen faktör, hedef maliyet yönetim sistemi hakkında teorik bilgilenme yetersizliği iken, en olumlu etkileyen faktörler ise rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunma gerekliliği, rekabet yoğunluğu ve üst yönetimin desteği olarak belirlenmiştir.

Orhan Savaş ve Gökhan Özer (2002) tarafından, Türk Hazır Giyim Sektörü'nde hedef maliyet yönetim sisteminin uygulanabilirlik düzeyini ve bu düzey üzerinde çeşitli firma özelliklerinin etkilerini araştırmak amacıyla İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birliği'ne üye 450 işletmeye anket uygulanmıştır. Sonuçta 290 işletmeden gelen cevaplara göre hedef maliyetleme Türk Hazır Giyim Sektöründe uygulanabilirliğini işletmenin türü, faaliyet konusu, ölçeği, faaliyet süresi, ihracat

miktarının kullanımı önemli ölçüde etkilediği belirlenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, fason üretim yapan, faaliyet süresi 5 yıldan az olan, orta ölçekli ve Limited Şirket şeklinde kurulan işletmelerde hedef maliyetleme daha kolay uygulayabilmektedirler.

Ali Alagöz, Baki Yılmaz ve Mustafa Ay (2005) tarafından Konya’da otomotiv yan sanayi, makine sanayinde faaliyet gösteren, yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan 55 üretim işletmesinde, hedef maliyetlemenin rolü ve uygulanabilirliği anket yapılarak belirlenmeye çalışılmıştır. Anket sonuçlarına göre işletmelerin %56,3’ü hedef maliyetlemenin sektörde uygulanabileceğini belirtirken, müşteri istek ve beklentilerinin belirlenmesinin zor olmasını en önemli uygulama engeli olarak belirtmişlerdir.

Konu ile ilgili Türkçe literatür taraması aşamasında karşılaşılan ve kaynak olarak kullanılan çalışmalar Tablo 12’de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

**Tablo 12. Hedef Maliyetleme İle İlgili Türkçe Literatür Taraması 1**

<b>Yazarlar</b>	<b>Eser adı/Yıl</b>	<b>Amaç</b>	<b>Bulgular</b>
Fahir Bilginoğlu	Hedef Maliyetleme Yeni Bir Yönetim Aracı (1995)	Hedef maliyetlemenin uygulanması ve aşamalarının anlatıldığı bu makale konu ile ilgili ilk makaleler arasında yer almaktadır	
Ali Altınbay	Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi (2006)	Hedef maliyetleme kavramı, özellikleri, başarı koşulları ve ana bileşenleri hakkında bilgi verildikten sonra Toyota Motor Manufacturing Turkey işletmesinde hedef maliyetlemenin bir otomobil modelinin tasarımından satış sonrasına kadar uygulandığı anlatılmıştır.	
Turan Öndeş, Muhammed Ardıç, Atakan Öztürk, Bekir Kayacan	Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği (2010)	Hedef maliyetlemenin teorik yapısına değinilmiş ve Türkiye'deki Devlet Orman İşletmelerinde uygulanabilirliği araştırılmıştır.	Devlet orman işletmelerinde, karlılık yerine sosyal faydanın yaratılması düşüncesinin maliyet yönetimini engellememesi gerektiği ve hedef maliyetleme sayesinde işletmelerin karlılıklarının artacağı, müşteri odaklı olacakları ve daha iyi satış hacmi belirleyebilecekleri sonucuna varılmıştır.

Semra Aksoylu, Yunus Dursun	Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme (2001)	Hedef maliyetleme kavramı, temel ilkeleri, üretim süreçleri ve rekabet stratejilerine ilişkin bilgiler verilmiş ve hedef maliyetlemenin uygulanışı bir örnekle anlatılmıştır.	Hedef maliyetlemenin işletmelere rekabet avantajı sağlayacağı sonucuna varılmıştır.
Zeki Doğan	Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme (1998)	Hedef maliyetlemenin tanımı, özellikleri, amaçları, uygulama aşamaları, yararları, geleneksel maliyetleme ile farklılıkları, uygulamada karşılaşılabilecek problemler anlatılmıştır.	
Ali Coşkun	Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme (2002-2003)	Hedef maliyetleme kavramı, kullanılma nedenleri, uygulama süreci, uygulamada karşılaşılan sorunlar, başarı koşulları ve hedef maliyetlemenin Toyota firmasındaki kullanımı aşamalar halinde anlatılmıştır.	
Ayten Çetin, Metin Atmaca	Hedef Ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi (2009)	Hedef maliyetleme sistemi ile geleneksel maliyetleme bakış açısını yansıtan standart maliyetleme sisteminin karşılaştırması yapılmıştır.	

Zeki Doğan, Ayşegül Hatipoğlu	Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma (2004)	Hedef maliyetlemenin tanımı ve uygulama sürecine ilişkin bilgiler verilmiş ve Niğde Ticaret Odasına kayıtlı 18 üretim işletmesine uygulanabilirliğini tespit etmek için anket uygulanmıştır.	Araştırma sonucunda bu işletmelerde hedef maliyetlemenin, maliyet düşürme çalışmalarının üretim sürecinde veya sonrasında yapılması, satış fiyatının maliyet artı kar olarak belirlenmesi ve maliyet düşürme çalışmalarından sadece üretim bölümünün sorumlu görülmesi gibi nedenlerle uygulanmasının zor olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın, bu işletmelerde hedef maliyetleme sürecine ilişkin bazı ilkelere de uyulduğu belirlenmiştir.
Arıkan Tarık Saygılı	Hedef Maliyetleme Ve Diğer Stratejik Yönetim Araçları (2007)	Hedef maliyetleme ile Balans Skor Kart ve stratejik karar destek sistemleri (tam zamanlı üretim, toplam kalite yönetimi, kaizen, faaliyet tabanlı maliyetleme) arasındaki ilişki anlatılmıştır	
Cemal Elitaş, Ali Eleren	Hedef Maliyetlemede Hata Türü Ve Etkileri Analizi Yöntemi İle Risklerin Değerlendirilmesi (2007)	Hedef maliyetleme ve Hata türü ve etkileri analizi ana hatlarıyla anlatılmış, birlikte kullanımları bir uygulama ile açıklanmaya çalışılmıştır.	
Gökhan Bahşi, A. Vecdi Can	Hedef Maliyetleme (2001)	Hedef maliyetleme kavramı, özellikleri, temel ilkeleri ve hedef maliyetleme sürecinin aşamaları anlatılmıştır.	



Nilgün Kutay, G. Cenk Akkaya	Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme (2000)	Hedef maliyetleme kavramı, ilkeleri, süreci ve özellikleri anlatılmıştır.	
Süleyman Yükçü, Seçkin Gönen	Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği (2008)	Türkiye’de makine üretimi yapan bir işletmede, tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme yönteminin birlikte kullanılması ile gerçekleştirilecek sonuçlar araştırılmıştır.	İşletmede, tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme kullanılarak işletmenin toplam maliyetinin önemli ölçüde düştüğü saptanmıştır.
Gamze Ayça Kaya	Hedef Maliyetleme (2010)	Hedef maliyetleme kavramı, ilkeleri, aşamaları, yararları ve sakıncaları anlatılmıştır.	
Enver Bozdemir, M. Suphi Orhan	Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi (2011)	Hedef maliyetleme ile ilgili teorik bilgiler verildikten sonra Türk otomotiv sektöründe uygulanabilirliği araştırılmıştır. Sektörde faaliyet gösteren 249 işletmeden anket formuna cevap alınmıştır.	Anket sonuçlarına göre bu işletmelerin sadece %2’si yöntemi kullandıklarını, hedef maliyetleme ile müşteri memnuniyetini artırmayı hedefledikleri ve bu yöntemin bazı şartlarını yerine getirdikleri bulunmuştur.

Ercan Bayazıtlı, Murat Koçsoy	Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanma Düzeyi Ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma 1-2 (2009)	Modern yönetim muhasebesi tekniklerinden hedef maliyetlemenin 500 sanayi işletmesinde uygulanabilirliği araştırılmıştır.	İstanbul sanayi odasının (İSO 500) yayınladığı listedeki 500 işletmenin 451'ine anket formu gönderilmiş, son olarak 90 anket değerlendirmeye alınmıştır. Sonuçta 63 işletmenin hedef maliyetlemeyi kullanmadığı 27'sinin kullandığı, bu işletmelerin kullanmama nedenleri, kullanan ve kullanmayan işletmelere ait bilgiler verilmiştir.
Melek Akgün	Tedarik Zinciri Yönetiminde Bütünleşik Faaliyet-Tabanlı-Hedef Maliyetleme Yaklaşımı (2004)	Tedarik zinciri yönetiminde hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin beraber kullanılması anlatılmıştır.	
Gürbüz Gökçen	Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme (2003)	Hedef maliyetleme kavramı, ilkeleri, yararları, sakıncaları, aşamaları anlatılmış ve bir örnek ile uygulaması gösterilmiştir.	
Rüstem Hacırüstemoğlu, Münir Şakrak	Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar (2002)	Faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında yaklaşımı ve maliyet muhasebesi, lojistik, hedef maliyetleme ve kalite maliyetleri anlatılmıştır.	
Ahmet Vecdi Can	Hedef Maliyetleme Kuram Ve Uygulama (2004)	Hedef maliyetleme kavramı, tarihçesi, ilkeleri, sürecinin aşamaları ve ülkelerdeki uygulamalarının anlatıldığı kitaptır.	

Kadir Gürdal	Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar (2007)	Maliyet yönetiminde yaşanan gelişmeler sonucu ortaya çıkan yalın üretim, mamul yaşam döneminde maliyetleme, hedef maliyetleme, faaliyete tabanlı maliyetleme, tam zamanında üretim ve maliyet yönetimi, kaizen maliyetleme, değer mühendisliği, kalite maliyetleri kavramlarının anlatıldığı kitaptır.	
Reşat Karcioğlu	Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar (2000)	Tenolojik ve ekonomik değişimlerin maliyet ve yönetim muhasebesine etkisi, toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim sistemi, faaliyete dayalı maliyetleme, hedef ve kaizen maliyetleme kavramlarının açıklandığı kitaptır.	
Orhan Savaş	Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma (2003)	Hedef maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörler hazır giyim sektöründe araştırılmıştır. İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birliği'ne kayıtlı 450 firmadan 310 firma anketi cevaplamış, 290 anket değerlendirmeye alınmıştır.	Hedef maliyetleme uygulamalarının başarısını etkileyen faktörler; rekabetçi çevre koşulları, müşteri koşulları, sektör koşulları, ürün koşulları ve firma koşulları olarak gruplara ayrılmıştır. Hedef maliyet uygulamalarını en olumsuz etkileyen faktör, yöntem hakkında teorik bilgilenme yetersizliği iken en olumlu etkileyen faktörler ise rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunma gerekliliği, rekabet yoğunluğu ve üst yönetimin desteğidir.

Zeynep Türk	Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Ve Kaizen Maliyetleme (1999)	Hedef ve Kaizen maliyetleme yöntemleri tanımlanmış, yararları ve uygulama amaçları üzerinde durulmuştur.	
Levent Koşan, Erol Geçgin	Müşteri Beklentisi Ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi Ve Örnek Bir Uygulama (2011)	Maliyet azaltma tekniklerinden hedef maliyetleme sistemi incelenmiş, müşteri beklentisi ve maliyet yönetimi ilişkisi ortaya konmuştur.	Yiyecek üretimi yapan bir işletmede hedef maliyetlemenin uygulanması aşamaları halinde gösterilmiştir.
Rafet Aktaş	Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi (2003)	Maliyet kontrolü ve kar planlama tekniği olarak hedef maliyetlemenin sistem yaklaşımı çerçevesinde incelenmesi amaçlanmıştır.	Kitchenhelp adlı işletmede hedef maliyetlemenin uygulama aşamaları açıklanmıştır.
Gökhan Özer, Orhan Savaş	Türk Hazır Giyim Sektöründe Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi Ve Çeşitli Firma Özelliklerinin Bu Düzey Üzerindeki Etkileri (2002)	Türk hazır giyim sektöründe hedef maliyet yönetim sisteminin uygulanabilirlik düzeyini ve bu düzey üzerinde çeşitli firma özelliklerinin etkilerini araştırmak amacıyla İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birliğine üye 450 işletmeye anket uygulanmıştır.	290 işletmeden gelen cevaplara göre Hedef maliyetlemenin Türk hazır giyim sektöründe uygulanabilirliğini, işletmenin türü, faaliyet konusu, ölçeği, faaliyet süresi, ihracat miktarı kullanımı önemli ölçüde etkilemektedir. Fason üretim yapan, faaliyet süresi 5 yıldan az olan, orta ölçekli ve Limited şirket şeklinde kurulan işletmeler ise daha kolay uygulayabilmektedirler.

Ali Alagöz, Baki Yılmaz, Mustafa Ay	Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü Ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma (2005)	Konya’da otomotiv yan sanayi, makine sanayinde faaliyet gösteren ve yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan 55 üretim işletmesinde Hedef maliyetlemenin rolü ve uygulanabilirliği, anket yapılarak belirlenmeye çalışılmıştır.	Anket sonuçlarına göre işletmelerin %56,3’ü Hedef maliyetlemenin sektörde uygulanabileceğini, müşteri istek ve beklentilerinin belirlenmesinin zor olmasının en önemli uygulama engeli olduğunu belirtmişlerdir.
Arıkan Tarık Saygılı	Hedef Maliyetleme: Sisteme İlişkin Bir Değerleme (2008)	Hedef maliyetleme süreci ve uygulamaları anlatılmıştır.	
Münir Şakrak	Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar (1997)	Maliyet yönetimi ve maliyet yönetim sistemini bütünleyen yaklaşımların anlatıldığı kitaptır.	
Fatih C. Ertaş	Yeni Ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi (1998)	Hedef maliyetlemeye ilişkin teorik bilgiler verilmiş bunun yanısıra bir uygulama ile yöntem incelenmiştir.	
Durmuş Acar	İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme (1998)	Hedef maliyetlemenin tanımı, kapsamı, maliyet disiplini içindeki yeri, etkileyen faktörler, işleyişi, yarar ve sakıncaları anlatılmıştır.	

Ali Alagöz, Yunus Ceran	Stratejik Maliyet Ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (2006)	Hedef maliyetlemenin tanımı, amacı, özellikleri, temel ilkeleri, süreci, uygulama aşamaları ve bir işletmede uygulanışı anlatılmıştır.	
Selçuk Yalçın	Ürün Tasarım Ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi (2009)	İşletmelerin yeni ürün geliştirme aşamasında maliyetleri yönetebilmek için kullanabilecekleri araçların anlatıldığı çalışmada hedef maliyetleme, değer mühendisliği, kalite fonksiyon yayılımı, faaliyet tabanlı maliyetleme, kaizen maliyetleme teknikleri ana hatlarıyla açıklanmıştır.	
Aydın Gerşil	Hedef Maliyetleme Yönteminde Hedef Satış Fiyatının Belirlenmesi (2008)	Hedef maliyetleme yönteminde satış fiyatının belirlenmesinde dikkate alınması gereken konular örneklerle açıklanmıştır.	
Fahir Bilginoğlu	İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi (1994)	Maliyet yönetiminin anlatıldığı çalışma hedef maliyetlemenin ilk defa değinildiği çalışma olması nedeniyle önemlidir.	

**Tablo 13. Hedef Maliyetleme İle İlgili Türkçe Literatür Taraması 2**

Çalışmanın içeriği	Yazar/Yazarlar
Teorik yapı	Fahir Bilginoğlu (1995), Zeki Doğan (1998), Ali Coşkun (2002-2003), Ayten Çetin, Metin Atmaca (2009), Tarı Karıkan Saygılı (2007), Cemal Elitaş, Ali Eleren (2007), Gökhan Bahşi, A. Vecdi Can (2001), Nilgün Kutay, G.Cenk Akkaya (2000), Arıkan Tarık Saygılı (2007), Cemal Elitaş, Ali Eleren (2007), Gökhan Bahşi, A. Vecdi Can (2001), Nilgün Kutay, G. Cenk Akkaya (2000), Süleyman Yükçü, Seçkin Gönen (2008), Gamze Ayça Kaya (2010), Melek Akgün (2004), Gürbüz Gökçen (2003), Rüstem Hacırüstemoğlu, Münir Şakrak (2002), Ahmet Vecdi Can (2004), Kadir Gürdal (2007), Reşat Karcıoğlu (2000), Zeynep Türk (1999), Arıkan Tarık Saygılı (2008), Münir Şakrak (1997), Fatih C. Ertaş (1998), Durmuş Acar (1998), Ali Alagöz (2006), Selçuk Yalçın (2009), Aydın Gerşil (2008), Fahir Bilginoğlu (1994)
Örnek uygulama	Ali Altınbay (2006), Turan Öndeş, Muhammed Ardıç, Atakan Öztürk, Bekir Kayacan (2010), Semra Aksoylu, Yunus Dursun (2001), Zeki Doğan, Ayşegül Hatipoğlu (2004), Enver Bozdemir, M. Suphi Orhan (2011), Ercan Bayazıtlı, Murat Koçsoy (2009), Orhan Savaş (2003), Levent Koşan, Erol Geçgin (2011), Rafet Aktaş (2003), Gökhan Özer, Orhan Savaş (2002), Ali Alagöz, Baki Yılmaz, Mustafa Ay (2005),

## 2.16.2. Hedef Maliyetleme İle İlgili Yabancı Literatürün Taranması

Hedef maliyetleme yönetimi ile ilgili ilk kaynak 1977 yılında Tanaka tarafından Japonca olarak yazılmıştır. İlk İngilizce makaleler ise Hiromoto (1988), Sakurai (1989), Monden (1989), Tanaka (1989) ve Monden ve Hamada (1991) tarafından yayınlanmıştır (Koçsoy, 2008, s.19). Bundan sonra özellikle 1990'ların başından itibaren sayısız kaynak yayınlanmış, yöntem hem teorik hem de uygulamalı olarak incelenmiştir. Japon Muhasebe Birliği (JAA) hedef maliyetleme yöntemi ile ilgili 1992-1994 yılları arasında özel bir komite oluşturmuş, bu komite konu ile ilgili makale listesi oluşturmuş, hedef maliyetleme yönetiminin çeşitli boyutlarını tartışmış ve gelecek çalışmalar için çeşitli rotalar belirlemiştir.

Yabancı literatür çalışmasında öncelikle Özer ve Savaş (2002) çalışmalarında yer verdikleri bir tablo verilmiştir. Tablo 14'de işletmelerin hedef maliyetleme uygulama süreçlerinde en çok zorlandıkları ve bu yöntemin başarısını etkileyen faktörler rekabet çevresi, müşteri profili, sektör profili, ürün profili ve firma profili olarak sıralanmış ve bunlarla ilgili yapılan çalışmalar ortaya konmuştur.

Bu tablonun yanı sıra çalışma esnasında incelenen eserlere ve yazarlara ait bilgiler derlenerek Tablo 15 oluşturulmuştur. Bu tabloda hedef maliyetleme ile ilgili önemli düzeyde esere ait yazar ve içerik bilgisi sunulmaktadır.



**Tablo 14. Hedef Maliyet Yönetim Sistemine 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 andChew 1996
Fiyatlarda zamanla düşme eğilimi	Cooper ve Yoshikawa 1994, Schmelze ve diğerleri 1996
Fiyatlardaki düşmeyi ürün işlevlerini ve kalitesini artırarak dengeleme stratejisinin varlığı	Cooper 1995, Cooper ve Slagmulder 1997, Özer ve Savaş 2000, Ansari ve Bell 1995
Kalite, işlev ve düşük fiyat uyumunun gerekliliği	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 işlevsellik farklarını belirleme yeteneği	Cooper 1995, Cooper ve Slagmulder 1997
Yeni ürünlerin taşınması gerekli işlevleri değerlendirme ve ifade etme yeteneği	Cooper ve Slagmulder 1997
Satınalma tercihlerinin kolaylıkla rakip ürünlere yönelebilmesi	Lee 1994, Cooper ve Chew 1996
Müşteri sadakatinin seviyesi	Cooper ve Chew 1996
3. Sektör Profili	
Yeni rakipler için 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 işbirliği tesis ve sürdürme imkanı	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 işbirliği tesis ve sürdürme imkanı ile çapraz işlevsel 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 iyileştirme ortamının varlığı	Hall ve Jakson 1992, Bailes ve Kleinsorge 1992.
Üst yönetim desteği	Bailes ve Kleinsorge 1992, Cooper ve Slagmulder 1997

Kaynak: Özer G., Savaş O., “Türk Hazır Giyim Sektöründe Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi Ve Çeşitli Firma Özelliklerinin Bu Düzey Üzerindeki Etkileri”, (2002), Uludağ Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.1, s.223.

<b>Tablo 15. Hedef Maliyetleme İle İlgili Yabancı Literatür Taraması</b>			
Yazar Adı- Soyadı	Eser Adı/Yılı	Konu	Bulgular
1. John K. Shank, Joseph Fisher	Case Study Target Costing As A Strategic Tool (1999)	Kağıt üreticisi bir firmada, hedef maliyetleme yönteminin maliyetleri düşürmek ve karlılığı tekrar artırabilmek için stratejik bir araç olarak nasıl kullanılabileceği araştırılmıştır.	
2. Lisa M. Ellram	Purchasing And Supply Management's Participation In The Target Costing Process (2000) Supply Management's Involvement In The Target Costing Process (2002) The Implementation Of Target Costing In The United States: Theory Versus Practice (2006)	Sınırlı sayıda işletmeyle gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda, satın alma ve tedarik yönetiminin hedef maliyetleme sürecine katılımları, bu süreçteki fonksiyonları ve tedarikçilerle olan ilişkilerinin bu sürece etkileri ortaya konmaya çalışılmıştır.	
3. Christian Ax, Jan Greve, Ulf Nilsson	The Impact Of Competition And Uncertainty On Adoption Of Target Costing (2008)	Üretim işletmeleriyle gerçekleştirilen anket çalışması ile, rekabet ve çevresel belirsizliklerin (Müşteri, ekonomik, teknolojik, yasal, yenilikler) hedef maliyetleme kullanımını nasıl etkilediği araştırılmıştır.	Rekabetin şiddeti hedef maliyetleme kullanımını olumlu yönde etkilerken, çevresel belirsizliklerin artması hedef maliyetleme kullanımını olumsuz yönde etkilemiştir.

<p>4. Shahid Ansari, Janice Bell, Dan Swenson</p>	<p>A Template For Implementing Target Costing (2006)</p>	<p>Hedef maliyetleme sürecinin başarılı bir şekilde işleyebilmesi için gerekli koşullar ortaya konmuştur.</p>	<p>Üst yönetimin desteği, pilot uygulama yapılması, uygulama planının oluşturulması, hedef maliyet takımının oluşturulması, eğitim verilmesi, hedef maliyetlemeyi destekleyici metod ve uygulamaların kullanılması, hedef maliyetlemenin kurumsallaştırılması bu sürecin başarıya ulaşmasındaki kilit faktörler olarak belirtilmiştir.</p>
<p>5. Henri Dekker, Peter Smidt</p>	<p>A Survey Of The Adoption And Use Of Target Costing In Dutch Firms (2003)</p>	<p>Hedef maliyetlemenin Hollandadaki işletmelerde uygulanma düzeyi araştırılmıştır.</p>	<p>Amsterdam borsasına kayıtlı finans, sigorta ve ticaret şirketleri dışındaki tüm şirketlere gönderilen anket formu sonucunda, 32 işletmenin 19'unun bu tekniği kullandığı, kullanım kararında rekabet ve çevresel belirsizliklerin etkili olduğu, işletmelerin ana amacının ise maliyet azaltımı olduğu, ürüneliştirme ve ürün tasarımı bölümlerinin hedef maliyetleme uygulamalarına en çok katılan bölümler olduğu belirlenmiştir.</p>

6.Ugo Ibusuki&Paulo Carlos Kaminski	Product Development Process With Focus On Value Engineering And Target Costing:A Case Study In An Automotive Company (2007)	Hedef maliyetleme ve değer mühendisliğinin, bir otomobil işletmesinde üretilen makine marş parçasında uygulanması anlatılmıştır.	Hedef maliyetleme ve değer mühendisliğinin birbirlerini tamamlayıcı süreçler olduğu, değer mühendisliği maliyet azaltımının nerede olabileceğini belirlerken hedef maliyetlemenin işletmenin uzun dönemli karlılık hedeflerinin başarılmasını sağlayacağı ortaya konmuştur.
7.Tiagopascoalf ilomena, Francisco Jose Kliemann Neto, Michael Robert Duffey	Target Costing Operationanalization During Product Development: Model And Application (2009)	Brezilyadaki orta ölçekli bir imalat işletmesinde, bir ürünün geliştirilme sürecinde maliyet etkenlerinin nasıl belirlendiği anlatılmıştır.	rn geliştirme sürecindeki maliyet etkenleri belirlenmiş ve maliyet hedeflerinin ürün parçalarına ve özelliklerine ayrılmasına yönelik bir model geliştirilmiştir.
8.Wilbur I. Smith, Archie Lockamy III	Target Costing For Supply Chain Management: An Economic Framework (2000)	İşletmeler için geleneksel ve faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamalarının yetersiz kaldığını bu eksikliğin tedarik zincirinde hedef maliyetleme kullanımı ile giderilebileceği anlatılmıştır.	Müşteri ihtiyaçları ve tedarik zincirinin becerilerini birleştirerek hedef maliyetleme kullanımı için stratejiler tanımlanmıştır.
9.Yasuhiro Monden, Mahmuda Akter, Naoto Kubo	Target Costing Performance Based On Alternative Participation And Evaluation Methods: A Laboratory Experiment (1997)	Maliyet azaltma faaliyetlerinde ürün tasarım ekibinin katılımlarının etkileri ve performanslarının değerlendirilmesi ele alınmıştır.	Tasarım ekibi hedef maliyetleme sürecine aktif olarak katıldıklarında ve yaptıklarından dolayı performans değerlendirmesine tabi tutulduklarında maliyet azaltma çabalarının yükseldiği bulunmuştur.

10. George Schmelze, Rolf Geier, Thomas E. Buttross	Target Costing At ITT Automotive (1996)	ITT otomotiv işletmesinde hedef maliyetlemenin nasıl uygulandığını aşamalarıyla ve katılan bölümlerle anlatmışlar.	
11. Mohsen Souissi, Kazunoti Ito	Integrating Target Costing And The Balanced Scorecard (2004)	Dengeli ölçüm kartının Hedef maliyetlemenin başarıyla uygulanabilmesinde bir araç olarak nasıl yer aldığı anlatılmıştır.	
12. Aleecia R. Hibbets, Tom Albright, Wilfried Funk	The Competitive Environment And Strategy Of Target Costing Implementers: Evidence From The Field (2003)	İşletmelerin içinde buldukları rekabetçi çevre ve buna bağlı olarak kullandıkları rekabetçi stratejilerin, hedef maliyetleme kullanımına etkileri araştırılmıştır.	Farklılaştırma stratejisini kullanan işletmeler diğer stratejileri kullananlara göre hedef maliyetlemeyi daha çok kullanmaktadırlar. Ayrıca tüm rekabetçi güçlerin (rakipler, tedarikçiler, pazara giriş engelleri) etkili olduğu işletmeler de hedef maliyetlemeyi kullanmaya daha yatkındırlar.
13. Richard G. Newman, John M. Mckeller	Target Pricing- A Challenge For Purchasing (1995)	Hedef maliyetleme tanımlanmış ve ürün maliyetlerinin düşürülmesinde tedarikçilerin yapabilecekleri belirtilmiştir.	
14. Mohan Gopal akrishnan, Janet Samuels, Dan Swenson	Target Costing At A Consumer Products (2007)	Sıvı sabun üreticisi bir firmada hedef maliyetlemenin kullanımı aşamalar halinde anlatılmıştır.	

15. Germain Boer, John Ettlle	Target Costing Can Boost Your Bottomline (1999)	Birim maliyetlerin nasıl ve kimler tarafından belirlendiği, işletmelerin maliyet sistemlerinden nasıl yararlandıkları, hedef maliyetlemenin nasıl uygulandığı anlatılmıştır.	
16. Ralf Ewert, Christian Ernst	Target Costing, Co-Ordination And Strategic Cost Management (1999)	Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından hedef maliyetlemenin üç ana özelliği; pazar odaklılık, koordinasyon çabası ve uzun dönemli maliyet yönetimi anlatılmıştır.	Pazar odaklı olmanın uzun dönemli başarıya etkisinin az olduğu, işletme içinde gerçekleşen öğrenmelerin maliyet azaltma çabalarını desteklediği ortaya çıkmıştır.
17. Paulo Afonso, Manuel Nunes, Antonio Paisana, Ana Braga	The Influence Of Time To Market And Target Costing In The New Product Development Success (2008)	Portekiz üretim işletmelerine yapılan anket çalışması ile hedef maliyetlemenin yeni ürün geliştirme sürecine etkisi araştırılmıştır.	Sonuçta hedef maliyetleme ve ürünlerin pazara sürüm sürelerinin, yeni ürün geliştirme sürecinin başarısını etkilediği belirlenmiştir.
18. Yuang-Sung Al Chen, Gilroy J. Zuckerman, Kelly Zering	Applying Target Costing In The Development Of Marketable And Environmentally Products From Swine Waste (2008)	Çalışmanın amacı domuz dışkısından biometanol üretilmesinde hedef maliyetlemenin uygulanışını göstermektir.	Sonuç olarak, şu anki maliyetlerle hedef maliyet arasına önemli farklılıklar olduğu, bu farklılığın kapatılması ve karlılığın artırılması için maliyet düşürme çabalarının yapılması gerektiği, hedef maliyetleme ve değer mühendisliğinin bu amacın gerçekleştirilmesinde yardımcı olabileceği belirtilmiştir.

19.Omar I. H. Juhmani	Adoption And Benefits Of Target Costing In Bahraini Manufacturing Companies (2010)	Bahreyndeki 80 adet üretim işletmesinde, hedef maliyetleme kullanımını anket yöntemi ile araştırılmıştır.	Ankete cevap veren 26 işletmenin 16'sının farklı bir isim altında hedef maliyetlemeyi kullandığı, geriye kalan sekiz işletmenin ise hedef maliyetleyi bazı ürünlerinde kullandıklarını belirlenmiştir.
20.Robert Kee	The Sufficiency Of Target Costing For Evaluating Production-Related Decisions (2010)	Hedef maliyetlemeyle birlikte ürünle ilgili kararların alınmasının, işletme için ekonomik katma değer yaratıp yaratmadığı araştırılmıştır.	Hedef maliyetleme modelinin net bugünkü değeri negatif olan ürünlerin kabul edilirken net bugünkü değeri pozitif olan ürünlerin reddedilmesine yol açtığı ortaya çıkmıştır (Yatırılan fonların marjinal maliyetlerinin düşük tahmin edilmesine ve nakit ile ilgili üretim kaynaklarının marjinal maliyetlerinin yüksek tahmin edilmesine yol açtığı bulunmuştur).
21.Caleb J. Rattray, Beverley R. Lord, Yvonne P. Shanahan	Target Costing In New Zealand Manufacturing Firms (2007)	Yeni Zelanda'daki hedef maliyetleme uygulamalarını değerlendirmek amacıyla anket çalışması üretici işletmelere gönderilmiştir.	80 işletmeye gönderilen anket formu sonucunda 31 işletmeden cevap alınmış ve bu işletmelerin 12'sinin hedef maliyetlemeyi kullandığı, kullanmayan işletmelerin ise bu tekniğin kendilerine uygun olmadığını düşündükleri ve işletme büyüklüğü ile hedef maliyetleme kullanımı arasında bir ilişkinin olmadığı bulunmuştur.



<p>22.Margaret Woods, Lynda Taylor, Gloriacheng Ge Fang</p>	<p>Electronics: A Case Study Of Economic Value Added In Target Costing (2012)</p>	<p>Bir elektronik işletmesinde Ekonomik katma değer yönteminin hedef maliyetleme sistemine nasıl uygulayabileceği analiz edilmiştir.</p>	<p>Satış gelirleri veya aktif karlılığının ötesinde, hedef maliyetlemenin finansal getirilerini ölçmede Ekonomik Katma Değer (EVA) yönteminin kullanılması muhasebedeki bazı konular nedeniyle oldukça zordur. Sermayenin maliyeti ve karmaşıklığı muhasebe açısından tahmin edilenden fazla ise EVA'yı hedef maliyetlemenin getirisinin ölçüsü olarak kullanmak pratik değildir bu durumda net kar en iyi alternatif olacaktır.</p>
<p>23.Marilyn M. Helms, Lawrence P. Etkin, Joe T. Baxter, Matthew W. Gordon</p>	<p>Managerial Implications Of Target Costing (2005)</p>	<p>Hedef maliyetlemenin uygulanması için gerekli esaslar ve yönetsel gereklilikler anlatılmaya çalışılmıştır. Uygulanmasında karşılaşılan zorluklar, dikkat edilmesi gereken noktalar ve gelecek çalışmalar için öneriler sunulmuştur.</p>	
<p>24.Yutaka Kato</p>	<p>Target Cost Management And Organizational Theories(1998)</p>	<p>Bu araştırmanın amacı hedef maliyetleme yönetiminin işletmenin performansını etkileyip etkilemediğini ortaya koymaktır.</p>	

25.Thomas W. Lin, Kennth A. Merchant, Yi'OuYang, Zeng Biaoyu	Target Costing And Incentive Compensation (2005)	Çin'deki hükümete ait 100 önemli işletmeden biri olan Handan İron ve Steel Şirketinde, rekabetçi avantaj sağlayacak ileri maliyet yönetimi tekniklerinden hedef maliyetlemenin kullanımı aşamalar halinde anlatılmıştır.	Toplam kalite yönetimi, faaliyet tabanlı maliyetleme, çapraz fonksiyonel takımlar, sürekli yapılan tüketici anketleri, kalite fonksiyon göçerimi, dengeli ölçüm kartı ve değer mühendisliği gibi yaklaşımların bu işletmenin hedef maliyetlemeyi uygulamasında yardımcı olacağı bulunmuştur.
26.Joseph F. Castellano, Saul Young	Speed Splasher: An Interactive, Team-Based Target Costing Exercise (2002)	Hedef maliyetlemenin uygulanması bir ders konusu olarak işlenmiş, sınıfta oluşturulan iki takımın katılımı ile hedef maliyete ulaşma süreci gösterilmeye çalışılmıştır.	
27.Mohammed E. Bayou, Alan Reinstein	Three Routes For Target Costing (1998)	Hedef maliyetlemenin amacına ulaşabilmesi için takip etmesi gereken üç rota (toplam maliyet yönetimi, maliyet azaltma ve maliyeti değiştirme) açıklanmıştır.	İşletme yöneticilerinin hedef maliyetlemeyi uygularken bu üç rotanın gizli tehlikelerine (anlaşılmaları zordur, birlikte yapılması gerekir, dinamikler, uzun vadeli, sürekli, üst ve orta düzey yöneticilerinin katılımını gerektirir) karşı dikkatli olmaları ortaya konmuştur.

28.HuhSungkyo, Yook, Keun-Hyo,Kim, II-Woon	Relationship Between Organizational Capabilities And Performance Of Target Costing: An Empirical Study Of Japanese Companies (2008)	Bu çalışmanın amacı, Japon şirketlerinin hedef maliyet performansları ile şirketlerin sahip oldukları örgütsel beceriler (lokal beceriler, yapısal beceriler ve süreç becerileri) arasındaki ilişkiyi incelemektir.	Lokal becerilerin (ne kadar personel, finansal ve teknik kaynağın hazır olduğu) hedef maliyetleme için gerekli olduğu fakat başarılı bir uygulama için süreç (departmanlar arası ilişki, bağımsızlık ve deneyimlerin paylaşımı) ve yapısal(stratejilere bağlılık, üst yönetimin katılımı ve örgüt yapısı) becerilerin çok daha önemli olduğu bulunmuştur.
29.Daniel W. M. Chan, Patrick T. I: Lam, Joseph H. L. Chan, Tonyma, Thomas Perkin	A Comparative Study Of The Benefits Of Applying Target Cost Contracts Between South Australia And Hongkong ( 2012)	Garantili maksimum fiyat sözleşmeleri ile hedef maliyet sözleşmelerinin geleneksel götürü usul sözleşmelerine nazaran sahip oldukları avantajları, Güney Avustralya ve Hong Kong'daki inşaat işletmelerine yapılan anket çalışması ile belirlenmeye çalışılmıştır.	Güney Avustralya ve Hong Kong'dan 45'er firma ile görüşülmüş, hedef maliyetlemenin yararları hakkında farklı düşüncelere sahip oldukları, bu farklılığın nedeni gelişmelerinin farklı olması, ortak çalışmaya bakış açıları ve uygulama biçimleridir.
30.Davide Nicolini, Cyril Tomkins, Richard Holti, Alf Oldman, Mark Smalley	Can Target Costing And Whole Life Costing Be Applied In The Construction Industry?: Evidence From Two Case Studies ( 2000)	Çalışmanın amacı hedef maliyetleme ve yaşam döneminde maliyetlemenin inşaat sektöründe uygulanabilirliğini belirlemektir.	İngiltere'de incelenen iki projede, inşaat işletmelerinin maliyet yönetimi sistemlerine sahip olmadıkları, pazar odaklı olmadıkları, tedarikçilerle uzun vadeli ilişkilerinin bulunmadığı belirlenmiştir.

<p>31.Keun-Hyo ,Yook, Il-Woon, Kim,Takeo, Yoshiawa</p>	<p>Target Costing In The Construction Industry: Evidence From Japan (2005)</p>	<p>Hedef maliyetlemenin inşaat sektöründe uygulanma düzeyi, uygulanma sonuçları, kritik başarı faktörleri ve geliştirilmesi için önerilerin sunulması için, Tokyo borsasına kayıtlı 135 inşaat işletmesi ile anket gerçekleştirilmiştir.</p>	<p>135 inşaat işletmesinin 40'ından alınan cevaplara göre işletmelerin %65'inin hedef maliyetlemeyi kullandığı, maliyetin kalite ve teslim zamanından daha önemli olduğu belirlenmiştir.Hedef maliyetlemenin maliyetleri azaltma üzerindeki etkisinin oldukça etkileyici olduğu, başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için üst yönetimin destek ve katılımı gerekli olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Hedef maliyetlemenin başarıyla uygulanabilmesi için ise tasarım ekibi ile yapım ekibi arasında yakın iletişimin olması, uygulamanın standartlara bağlı yapılması ve gerekli yazılım programlarının oluşturulması öngörülmüştür.</p>
<p>32.Chi-Ling Wu, Pei-How Huang, David Brown</p>	<p>Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real-Estate Investment Industry (2012)</p>	<p>Gayrimenkul yatırım ortaklığı işletmelerinde hedef maliyetlemenin rolünün ne olduğu araştırılmıştır.</p>	<p>Hedef maliyetleme kullanan işletmelerle yapılan görüşmeler sonucu bir maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetlemenin ürün fiyatını artırmak için katma değeri artıran bir role sahip olduğu belirlenmiştir.</p>

33. Anna Sobotka, Agata Czarnigowska	Target Costing In Public Construction Projects (2007)	Kamusal altyapı projelerinde hedef maliyetlemenin kullanılma olasılığı analiz edilmiştir.	Hedef maliyetlemenin, tasarımın kamu kurumlarınca yapıpı teklife sunulduğu ve en iyi teklifi verenin kazandığı alt yapı projeleri için uygun olmadığı, aksine kamu-özel sektör ortaklığının olduğu alt yapı projelerinde uygulanabileceği belirtilmiş, alt yapı projelerinde özellikle hedef maliyetlemenin ilk adımı olan fiyatın belirlenmesinin zor olduğu bunun kamu kurumunca tahminen belirlendiği açıklanmıştır.
34. Ana Mitsuko Jacomit, Ariovaldo Denis Granja, Flavio Augusto Picchi	Target Costing Research Analysis: Reflections For Construction Industry Implementation (2008)	Hedef maliyetlemenin ürün geliştirme sürecinde uygulanışı ve inşaat sektöründe üç projedeki uygulaması anlatılmıştır.	Üç projede hedef maliyetlemenin kısmen uygulandığı, stratejik bilgi sistemleri, örgütlerarası bilgi sistemleri, yaşam boyu maliyetleme stratejisi, tedarik zincirinin katılımı, hedef maliyet sözleşmelerinin oluşturulması ve kaizen maliyetleme ile birlikte kullanımını inşaat sektöründe uygulanabilmesi için geliştirilmesi gereken konular olarak sıralanmıştır.

<p>35.Ariovaldo Denis Granja, Flavio Augusto Picchi, Gabriel Torrano Robert</p>	<p>Target And Kaizen Costing In Construction (2005)</p>	<p>İnşaat sektöründe, ürün yaşam dönemince maliyet yönetimi sistemine temel oluşturacak yapıyı geliştirmek amaçlanmıştır.</p>	<p>Kaizen ve hedef maliyetlemeyi birlikte kullanmanın müşterilere düşük fakat hala karlı bir fiyatla değer yaratarak işletmelere rekabetçi avantaj sağladığı belirtilmiştir. Maliyet yönetimi üç aşamada, maliyet planlama, maliyetlerin korunması ve maliyetlerin iyileştirilmesi incelenmiştir.</p>
<p>36.Ana Mitsuko Jacomit, Arivaldo Denis Granja</p>	<p>An Investigation Into The Adoption Of Target Costing On Brazilian Public Social Housing Projects (2011)</p>	<p>Brezilya'daki bir sosyal konut projesinde hedef maliyetlemenin uygulanmasını etkileyen faktörler belirlenmeye çalışılmıştır. Bir sosyal konut projesine ait bilgiler üst yönetim, çalışanlar, şirket belge ve kayıtlarından edinilmiştir.</p>	<p>Tasarımlarının standart olması ve tasarımların sürekli tekrarlanması, hedef maliyetlemenin uygulanmasını artırırken, tasarımın dışarıdan sağlanması ve fiyat belirleme süreçlerine yüklenicilerin katılmaması hedef maliyetlemenin uygulanmasını olumsuz yönde etkilediği belirlenmiştir.</p>
<p>37.Ari Pennanen, Glenn Ballard , Yrjänä Häätela</p>	<p>Target Costing And Designing To Targets In Construction (2011)</p>	<p>Bu çalışmada amaç, inşaat projelerinde hedef maliyetin ve müşterilerin beklediği değer sağlanabilmesi için tasarım sürecinin nasıl yürütülmesi gerektiğine dair bir metodoloji oluşturmaktır. Bu amaçla Finlandiyadaki Gears adlı işletmenin fabrika binasını genişlettiği proje incelenmiştir.</p>	<p>Tasarıma odaklanılan sürecin, tasarımcılar ile yöneticiler arasında hedef maliyetin gerçekleştirilebilmesi için karşılıklı anlayışın oluşmasına yardımcı olduğu belirlenmiştir.</p>

<p>38. Daria Zimina, Glenn Ballard, Christine Pasquire</p>	<p>Target Value Design: Using Collaboration And A Lean Approach To Reduce Construction Cost (2012)</p>	<p>Hedef değer tasarımı kavramı Amerika'daki 12 inşaat projesinde uygulanmış ve sonuçları ortaya konmuştur.</p>	<p>Hedef değer tasarımının (Hedef maliyetlemenin bir çeşidi olarak) uygulandığı projelerin tamamlanma maliyetlerinin piyasa maliyetinin ortalama %15 altında olduğu belirlenmiştir. Hedef değer tasarımlı projeler ile geleneksel maliyet yönetiminin uygulandığı projelerin farklılıkları belirtilmiştir.</p>
<p>39. Daniel W.M. Chan, Albert P.C. Chan, Patrick T. I. Lam, James M. W. Wong</p>	<p>Identifying The Critical Success Factors For Target Cost Contracts In The Construction Industry (2010)</p>	<p>Hong Kong inşaat endüstrisinde garantili maksimum fiyat ve hedef maliyet sözleşmelerinin uygulanabilmesi için gerekli şartların neler olduğu araştırılmıştır. 139 anket formu inşaat endüstrisi ile ilgili bireylere gönderilmiş ve 41 adet geri dönüş alınmıştır.</p>	<p>Maliyet azaltma, riskin paylaşılması, katılan tüm partilerin ortak çalışmaları, proje takımının doğru seçimi, projede işin kapsamının iyi bir şekilde belirlenmesi ve tasarım aşamasına yüklenicinin erken katılımının sağlanmasının garantili maksimum fiyat/hedef maliyet sözleşmelerinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli şartlar olduğu bulunmuştur.</p>

<p>40. Joseph H.L. Chan, Daniel W.M. Chan, Albert P.C. Chan, Patrick T. I. Lam</p>	<p>Risk Mitigation Strategies For Guaranteed Maximum Cost Contracts In Construction (2012)</p>	<p>Garantili maksimum fiyat/Hedef maliyet tipi sözleşmelerde riskleri azaltmak için kullanılacak stratejileri tanımlamak ve analiz etmek amacıyla Hong Kong'da bu sözleşmeleri kullanan 94 kişi ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir.</p>	<p>Anket sonucunda risk azaltma stratejileri 7 grupta toplanmıştır. Bu stratejiler; ilişkisel sözleşmeler ve karşılıklı güven, açık sözleşme şartları ve işin ölçeğinin iyi tanımlanması, karar verme sürecine yüklenicinin erken aşamalarda katılması, proje takımının doğru seçilmesi, ihale aşamasında proje tasarımının üçüncü partilerce gözden geçirilmesi, standart sözleşme cümleleri, ihale aşamasında yüklenicilere eşit yaklaşımdır.</p>
<p>41. Daniel W.M. Chan, M. Asce, Albert P.C. Chan, Patrick T. I. Lam, James M. W. Wong</p>	<p>Empirical Study Of The Risks And Difficulties In Implementing Guaranteed Maximum Price And Target Cost Contracts In Construction (2010)</p>	<p>Hong Kong'da gerçekleştirilen anket çalışması ile garantili maksimum fiyat/hedef maliyet sözleşmelerinin diğer yöntemlere göre, uygulanmalarında karşılaşılan risk faktörleri ve zorlukların neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır.</p>	<p>Proje sahipleri, yükleniciler ve emlak danışmanlarından oluşan 45 kişiden gelen anket sonuçlarına göre riskler; deneyimsiz yükleniciler, işin ölçeğinin değişmesinden kaynaklanan anlaşmazlıklar ve öngörülemeyen tasarım değişikliklerinden oluşurken, uygulamada karşılaşılan zorluklar, tasarımın yüklenici ve altyüklenicilerle yapılması, müşterilerin proje olan müdahaleleri ve ölçeğin belirsizliğidir.</p>



42. Daniel W. M. Chan, Albert P.C. Chan, Patrick T.I. Lam, James M. W. Wong	An Empirical Survey Of The Motives And Benefits Of Adopting Guaranteed Maximum Price And Target Cost Contracts In Construction (2010)	Garantili maksimum fiyat/hedef maliyet sözleşmelerinin geleneksel sözleşmelere göre kullanımını motive eden unsurlar ve kullanımından beklenen faydaların neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla 1998-2007 yılları arasında bu yöntemlerin kullanıldığı 20 projede çalışan yöneticilerle anket yapılmıştır.	Geri dönen 45 anketin sonucuna göre kullanımı motive eden unsurlar; yükleniciler için maliyet kazanımına teşvik etmesi, proje takımında daha iyi çalışma ortamını sağlaması, yüklenicilerin tasarım ve yaratıcılıklarını geliştirmesidir. Yararları ise; projenin tamamlanma tutarının çok önceden belirlenmesi, ortaklık sözleşmesi ile ortakların çalışma ilişkilerini geliştirmesi ve yüklenicinin yapı tasarımına katılarak uzmanlığını ortaya koyabilmesidir.
---	---	---	--

### III. BÖLÜM

#### HEDEF MALİYETLEMENİN İNŞAAT İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ

Çalışmamızın bu bölümünde inşaat kavramı, çeşitleri, inşaat işletmelerinde maliyet muhasebesi, inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işleri ile ilgili terimlere ait bilgiler verilmiş, inşaat sektörünün ekonomi içerisindeki yeri ve son olarak da hedef maliyetlemenin inşaat işletmelerinde uygulanabilirliğini belirlemeye yönelik gerçekleştirilen anket çalışmasına ait bilgiler ve analizler yer almaktadır.

##### 3.1. İnşaat Ve İnşaat Taahhüt İşleri İle İlgili Kavramlar

İnşaat ve inşaat taahhüt işleri ile ilgili temel kavramlar ve kavramlara ait açıklamalar aşağıda inceleme konusu yapılmıştır.

##### 3.1.1. İnşaat Kavramı Ve Çeşitleri

İnşaat kavramı hukuk sistemimiz içerisinde çeşitli kanunlarda değişik şekillerde tanımlanmıştır. Medeni Kanun'un 652/1 maddesine göre inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler olarak tanımlanmış, inşaat ve imalattan aynı anda bahsedilmiştir. Ayrıca Çalışma Bakanlığı'nca hazırlanan ve 83/6686 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilen İşkolları tüzüğünde inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak tanımlanmıştır.

Vergi Kanunu'nda İnşaat'ın tanımı yer almamakta ancak yapım türleri belirtilmektedir. 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 1. maddesinde yapı; karada suda, daimi veya geçici, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesisler olarak tanımlanmaktadır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ise

yapım işleri tanımlanmış ve bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri olarak tanımlanmıştır.

Genel anlamda inşaatın tanımı yapılacak olursa, bir yanda inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ve arazi, diğer yanda madde ve malzeme ile birlikte emek harcanarak, yapı oluşturma faaliyetidir şeklinde tanımlanabilir (Şenlik, 2005, s.2).

Medeni Kanun'da yapılan inşaat tanımına göre inşaat işlerinin iki değişik türü ile karşılaşmaktayız;

- Menkul (taşınır) inşaatlar: Medeni Kanun'un 654. Maddesine göre temelli kalmak maksadı olmaksızın, başkasının arsası üzerine yapılan kulübe ve baraka gibi hafif binalar olarak tanımlanmışlardır. Bunlar inşa edenin mülkü olur ve tapu siciline kaydolunmazlar.

- Menkul olmayan (taşınmaz) inşaatlar: İnsan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerinde) sürekli kalmak üzere meydana getirilen, ekonomik değer taşıyan varlıklardır (yollar, köprüler, binalar gibi).

### **3.1.2. İnşaat Yapım Türleri**

Yapım usullerine göre inşaatlar Vergi Hukuku'na göre ikiye ayrılmaktadır;

- Özel (yap-sat) İnşaatlar: İnşaat işletmelerinin kendi kullanımları veya satmak amacıyla yine kendi adlarına yaptıkları daire, dükkân, iş yeri gibi inşaatlardır. Özel inşaat bir imalattır, belli girdiler kullanılarak farklı bir mal üretilir (Benligiray, 1981, s.44). Özel inşaatların sahip oldukları özellikler; inşaat işinin işletme tarafından kendi adına yapılıyor olması, ortada bir üretim yani inşaat işinin bulunması ve üretilen konut ya da işyerinin satış amacıyla yapılmasıdır (Çankaya, 2003, s.385). Taahhüt

işletmelerinin aksine özel inşaat işletmeleri, inşaat alanının belirlenmesinde ve inşaat sonrası ortaya çıkan yapının satışında aktif rol oynamaktadır.

- Taahhüt şeklinde inşaatlar: Kelime anlamı “bir şeyi yapmayı üstlenme, üstüne alma” olan taahhüt kelimesi inşaat sektöründe başkası adına inşaat ve onarım işlerinin yapılmasını ifade etmektedir. Bir inşaat işini daha önceden belirlenmiş olan plan, proje ve şatname sınırları içinde yüklenen ve yüklenilen bu işi, iş sahibinin kontrolü altında tamamlayıp, iş sahibine teslim eden işletmelerdir (Usul, 2003, s.4). Taahhüt işlerinde yapılan iş yine bir imalat olmakla birlikte, yapılan imalat sipariş üzerine imalattır ve ana girdi olan arsanın mülkiyeti imalatı yapana değil, siparişi verene aittir. Yapılan imalat satılmak üzere yapılan bir mal değil, fason imalat ile sipariş üzerine imalatın karışımı bir işlemdir. Bu özelliğine bağlı olarak muhasebede hizmet üretimi olarak değerlendirilmiştir (Benligiray, 1981, s.44). İnşaat alanının belirlenmesinde ve satışa yönelik herhangi bir faaliyette hakkı bulunmamaktadır (Bekçi& Negiz, 2011, s.124). Bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için şu unsurları taşıması gerekmektedir (Şenlik, 2005, s.7); işin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması (iş sahibi veya ihaleye verenler), işin yapılmasını üstlenen ikinci taraf (müteahhit veya taşeronlar), sözleşmeye konu olan inşaat-taahhüt ve onarım işinin bulunması (yol, köprü, bina vb.), inşaat-taahhüt onarım işinin belli bir ücret karşılığı yapılıyor olması gerekmektedir.

### **3.1.3. İnşaat İşletmeleri Kavramı**

İnşaat işletmeleri, genelde yoğun rekabet ortamında, çok karmaşık, bir çok farklı uzmanlık alanına ait aktiviteleri koordine ederek, süre, kaynak ve maliyet sınırlaması içerisinde farklı türde ve nitelikte yapılara ilişkin yapım faaliyetlerini planlayan, gerçekleştiren ve kontrol eden işletmeler şeklinde tanımlanabilmektedir (Ocakçı, 2007, s.1). Bir diğer tanımlamaya göre; kendi nam ve hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmelere inşaat işletmeleri denir (Öcal vd., 2003, s.5).

### **3.1.4. İnşaat Taahhüt İşleri İle İlgili Temel Kavramlar**

İnşaat taahhüt işlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için bazı kavramların açıklanması ve anlaşılması gereklidir.

#### **3.1.4.1. İnşaat Sahibi**

İnşaat işini önceden kararlaştırılmış bedel üzerinden müteahhide yaptıran gerçek ya da tüzel kişilerdir. Aynı zamanda inşaat sahibi giderilmesini istediği gereksinimini karşılayacak olan yapıya kavuşabilmek için hizmetlerinden yararlandığı inşaat müteahhidine kendisinden yararlandığı hizmet ölçüsüne bağlı olarak ödemede bulunan kişi olmaktadır (Adiloğlu, 2006, s.13).

#### **3.1.4.2. Müteahhit**

Taahhütte bulunan kişi veya kimse anlamına gelen müteahhit, belirli bir bedel karşılığında başkasının istediği bir inşaat ve onarma işinin yapımını, kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek veya tüzel kişidir. Devlet İhale Kanunu'nda müteahhit "üzerine ihale yapılan istekli veya istekliler" olarak tanımlanmıştır (Şenlik, 2005, s.3).

Müteahhitlerin üretime dönük faaliyetleri dört safhada görülmektedir (Benligiray, 1981, s.12);

- İnşaatın yapımı için gerekli olan işçilik, malzeme ve makine-teçhizatı sağlamak,
- Bu üretim faktörlerini inşaat alanına getirmek,
- Sözleşme konusu inşaatın yapımını bu elemanlarla tamamlamak,
- İnşaatın bitimi ile işçileri, arta kalan malzemeleri ve makine-teçhizatı inşaat alanından geri çekmektir.

Türkiye'de ilk müteahhitlik örgütlenmesi İstanbul'da kurulmuş ve nizamnamesi 1942 yılında basılmış olan Müteahhitler Birliği'dir. 26 Ocak 1952'de ise, 6 kurucu üye tarafından kurulan "Türk Müteahhitler Birliği Derneği" faaliyete başlamıştır. 1960 Anayasası'nın getirdiği örgütlenme hakları çerçevesinde, 1964 yılında "İnşaat ve Tesisat Müteahhitleri İşveren Sendikası (İNTES)" kurulmuş ilk yönetim kurulu

toplantısını 5 Şubat 1964 tarihinde gerçekleştirmiştir. Açık adı Türkiye İnşaat ve Tesisat Mütahhitleri İşveren Sendikası olan İNTES, 25 Eylül 2002 tarihinde adını “Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası” olarak değiştirmiştir. 1980’lerin sonuna gelindiğinde, Türk müteahhitlerinin uluslararası pazarlarda yaşadığı sorunlar ve bu pazarların potansiyeli ile birlikte 28 Kasım 1981’de, Bakanlar Kurulu kararı ile 16 kurucu üye ile Uluslararası Mütahhitler Birliği faaliyetine başlamıştır.

2000’li yıllar Türk müteahhitlerinin özellikle yurtdışında başarılı oldukları bir dönemdir. Yurtdışı faaliyetlerdeki artışın ve başarının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Eşkinat&Tepecik, 2012, s.35)

- 2001 Türkiye ekonomisinin en büyük ekonomik krizlerinden birinin yaşandığı bir yıldır. Yurt içinde işler iyi gitmemektedir. Yurt dışı faaliyetler içindeki krizin etkisini hafifletmiştir.
- 1985-2000 arası dönem yurt içinde yabancı ortaklarla birlikte büyük inşaat faaliyetlerinin gerçekleştirildiği bir dönemdir. Bu faaliyetler gerek yönetim becerisinin kazanılmasında, gerek yeni teknolojinin öğrenilmesinde tecrübe sağlamıştır.
- Petrol fiyatlarındaki artış Türkiye’ye komşu ülkelerde sermaye birikimine yol açmış ve kültürel ve tarihsel bağların da etkisi ile Türk firmalarının bu bölgede iş yapma gücü artmıştır.

T.C. Ekonomi Bakanlığı'nın 01 Ekim 2013 tarihli açıklamasına göre, Türk müteahhitler son 41 yılda 102 ülkede 7 bin 261 proje ile 260 milyar ABD Doları tutarında proje üstlenmişlerdir (1972-2013 Eylül sonu). Bu dönemde yurtdışında üstlenilmiş olan işlerin dağılımı bölgeler itibariyle şöyledir: %26.5 Ortadoğu, %45.2 Bağımsız Devletler Topluluğu (BDT), %18.6 Afrika, %3.1 Asya, %6.1 Avrupa ve %0.6 Amerika.

Türk müteahhitlerinin ve firmalarının başarılarının bir diğer göstergesi de uluslararası inşaat sektörü dergisi Engineering News Record’un (ENR) çeşitli göstergelere göre yayınladığı listelerdir. Bu listelerden biri olan ve işletmelerin bir önceki yıl gelirleri dikkate alınarak hazırlanan Dünya’nın en büyük inşaat firmaları listesinde yer alan Türk inşaat firmaları Tablo 16’da listelenmektedir. Bu tabloda Türk

inşaat işletmelerinin 2009-2013 yılları arasında ENR listesindeki sıraları verilmiş aynı zamanda işletmelerin 2010 yılına ait gelirleri \$ cinsinden ve yüzde olarak belirtilmiştir. 2013 yılı verilerine göre bu listede yer alan ilk üç işletmenin Rönesans İnşaat, Enka İnşaat ve Tekfen İnşaat ve Tesisat A.Ş. olduğu görülmektedir. Tablo 17’de ise ENR listesinde yer alan inşaat firmalarının ülkelere göre dağılımı verilmiştir. 2010 yılında ilk sırada 50 firma ile Çin, 2. Sırada ise 31 firma ile Türkiye ve 23 firma ile İtalya 3. Sırada yer almaktadır. Bu listedeki firma sayısı 2013 yılında 250’ye yükseltilmiş olup “En Büyük 250” listesinde 2013 yılında 38 Türk firması yer almıştır. Bu sayı ile Türkiye Çin’in 55 firmasının ardından ikinci sıradaki yerini korumuştur. Üçüncü sırada ise 34 firma ile ABD bulunmaktadır. ENR listesindeki 38 Türk firmasının 2012 yılı gelirleri toplam 16.8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir ([www.tmb.org.tr](http://www.tmb.org.tr)).

**Tablo 16. ENR 250 Listesinde Yer Alan Türk Firmaları**

İlk 250 işletme içindeki Türk firmaları (2013 yılı için)	2010 gelirleri Milyon \$	2010 %	2009 sıra	2010 sıra	2011 sıra	2012 sıra	2013 sıra
Polimeks İnşaat Taahhüt ve San Tic. AS	1540	10,6	159	102	59	56	90
Renaissance Const. Ankara	1317	9,0	***	75	69	81	64
GAMA Ankara	1205	8,3	***	68	75	94	118
Enka Const & Industry Co. Inc. İstanbul	998	6,8	37	50	88	95	79
Tekfen Constand Installation Co. Inc. İst.	660	4,5	82	97	110	88	85
TAV ConstİstanbulTurkey	633	4,3	102	100	114	106	103
STFA ConstGroupİstanbul	604	4,1	114	96	117	201	240
Nurol Construction andTradingCo. Ankara	589	4,0	106	111	120	154	208
YukselInsaatCo. Inc. Ankara	576	4,0	110	107	122	120	124
MAPA İnşaat ve Ticaret A.S. Ankara	519	3,6	***	***	130	142	146
Ant YapiConstIndustry&TradeCo. İstanbul	503	3,4	70	93	131	100	94
NataConstTourismTrade&Indus. Co. Ankara	446	3,1	***	***	139	148	150
Yapı Merkezi İnşaat ve Sanayi AS İstanbul	443	3,0	***	155	140	143	159
Sembol Constİstanbul	430	3,0	***	***	142		
Cengiz ConstIndustry&TradeCo. Inc.	409	2,8	181	152	146	132	127
Baytur Const&ContractingCo. İstanbul	382	2,6	125	158	150	***	***
Atlas Group Ankara	325	2,2	207	202	157	202	145
Kayı İnşaat Sanayi ve Tic. AS İstanbul	316	2,2	126	131	161	160	171
Tepe İnşaat Sanayi AS Ankara	295	2,0	***	***	161	162	188
Onur Taahhut Ticaret Ltd. Stl. Ankara	279	1,9	162	150	169	136	135
Alarko ContractingGroup Gebze/Kocaeli	240	1,6	200	209	189	135	176
Doğuş İnşaat ve Ticaret AS Kavacık-İstanbul	233	1,6	184	170	192	178	203
Metag İnşaat Ticaret AS Ankara	222	1,5	***	210	194	173	190
Rasen İnşaat ve Yatırım Ticaret AS İstanbul	197	1,4	180	189	199	175	196
Guris İnşaat ve Mühendislik AS Ankara	184	1,3	151	167	207	***	***
IC İctasİnşaat Sanayi ve Ticaret AS Ankara	182	1,3	***	213	209	***	***
Summa Turizm Yatırımcılığı AS Ankara	182	1,2	171	194	210	***	***
GAP İnşaat Yatırım ve Dış Ticaret AS İst.	181	1,2	163	176	211	165	237
Limakİnşaat Sanayi ve Ticaret AS Ankara	172	1,2	***	218	217	181	180
Beta Tek İnşaat İstanbul Türkiye	157	1,1	179	180	223	***	***
Mak-Yol Constr. Indus. Trs.&Trd.Inc. İst.	156	1,1	173	204	224	214	218
<b>Türk Firmalarının Elde Ettiği Toplam Gelir</b>	<b>14583</b>	<b>100,0</b>					

Kaynak: <http://enr.construction.com/toplists/Internationalcontractors> (28.12.2013)

\*2013 yılında listede 38 işletme yer alırken tabloda verilerine ulaşılabilen 31 işletme bulunmaktadır



**Tablo 17. ENR Listesinde Yer Alan İnşaat Firmalarının Ülkelere Göre Dağılımı**

İnşaat firmasının menşei	İlk 225 içindeki firma sayısı	Toplam gelir (2010) (milyon dolar)	İlk 225 içindeki gelir payı (%)
Çin	50	56608,8	14,78
<b>Türkiye</b>	<b>31</b>	<b>14583,3</b>	<b>3,81</b>
İtalya	23	32505,3	8,48
ABD	22	44912,9	11,72
İspanya	13	35652,0	9,31
Japonya	13	15568,9	4,06
Güney Kore	11	18313,3	4,78
Fransa	5	40020,8	10,45
Hindistan	5	2953,8	0,77
Almanya	4	35455,7	9,25
Avusturalya	4	10431,5	2,72
İngiltere	4	11563,5	3,02
Hollanda	3	7954,6	2,08
Yunanistan	3	6193,8	1,62
Kanada	3	3191,7	0,83
Mısır	3	1941,0	0,51
Avusturya	2	12267,7	3,2
İsveç	1	11632,0	3,04

Kaynak: <http://enr.construction.com/toplists/Internationalcontractors> (28.12.2013)

Üç kıtanın merkezinde yer alan ülkemizde varolan bölgesel avantaja ek olarak müteahhitlerimizde aşağıda sıralanan özellikleri de küresel rekabet ortamında onlara başarı getirmektedir;

- Uluslararası standarttaki hizmeti rakiplerden daha uygun fiyatlarla sunabilmek,
- Yüksek müşteri memnuniyeti sağlamak,
- Güvenilir iş ortakları olmak,
- Çok çeşitli projelerde kazanılmış zengin uluslararası deneyim sahibi olmak,
- Çevre ülkelerdeki iş ortamlarına aşinalık,
- Nitelikli insan gücü,
- Risk alma kapasitesi.

Türk müteahhitleri yurtdışı hizmetlerine 1972 yılında Libya’da başladı. Libya’da üstlenilen ilk iş 1972 yılında 109.000.000 dolar değerindeki Tripoli Limanı İnşaatı Aşama 1B işi idi. Türk Müteahhitlik sektörü 1972’den 2013 dönemine kadar 103 ülkede 274,1 milyar dolar değerinde 7.371 proje üstlenmiştir (www.intes.org.tr). Konut ticaret merkezleri ve idari binalar gibi yapı işleri 12,4 milyar dolar ile ilk sırada yer alırken, ulaşım projelerinin tutarı 10,3 milyar dolar, sanayi ve enerji tesislerinin toplam tutarı 6,2 milyar dolar, su ve kanalizasyon projelerin toplam tutarı 1,3 milyar dolar oldu. Tablo18’de 2000-2013 döneminde Türk müteahhitlerinin yurtdışında üstlendikleri proje sayısı, proje bedeli ve çalışılan ülke sayısı verilmiştir.

**Tablo 18. Türk Müteahhitlerince Yurtdışında Üstlenilen Projeler**

Yıllar	Proje Sayısı	Ülke Sayısı	Top. Proje Bedeli (\$)	Ort. Proje Bedeli (\$)
2000 ve öncesi	1.897		40.858.616.053	21.538.543
2002	132	32	2.571.419.045	19.480.447
2003	270	37	4.490.224.866	16.630.462
2004	429	39	11.366.513.810	26.495.370
2005	408	34	12.375.287.980	30.331.588
2006	518	36	24.256.358.579	46.826.947
2007	570	44	25.260.215.400	44.316.167
2008	620	40	24.827.903.534	40.045.006
2009	474	45	21.667.584.518	45.712.204
2010	583	50	23.066.779.890	39.565.660
2011	505	47	20.488.720.029	40.571.723
2012	485	44	29.434.078.928	60,277.136
2013	374	45	31.307.900.523	83.689.000
<b>Toplam</b>	<b>7.371</b>		<b>274.168.163.852</b>	

Kaynak: [www.inters.org.tr/content/Rapor2014120155233.pdf](http://www.inters.org.tr/content/Rapor2014120155233.pdf) (Erişim tarihi 15.12.2013)

İntes tarafından yayınlanan 2013 Ocak ayında yayınlanan sektörün değerlendirildiği inşaat sektörü sorunlar ve çözüm önerileri adlı raporda, yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinde mevcut pazar alanlarımızda kalıcı olunması hedeflerinin yanı sıra, mevcut pazarların geliştirilmesi için çalışmalar yürütülmektedir. Bu amaçla Yurtdışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmetleri sektörüne ilişkin vizyon hedefleri kapsamında aşağıdaki pazarlar belirlenmiştir: Kuzey ve Orta Afrika: (Cezayir, Nijerya, Sudan), Ortadoğu: Irak, Lübnan, Körfez ülkeleri, Orta Asya: Hindistan, BDT: Rusya, Azerbaycan, Türkmenistan, Doğu Avrupa: Kosova, Balkan ülkeleri, Çin, Gelişmiş

ülkeleri: ABD, Hidrokarbon üreten ülkeler, uzun vadede ise Uzakdoğu ve Güney Amerika ülkeleridir. Müteahhitlerimizin bu hedef pazarlara etkin olarak girebilmesi için söz konusu ülkelerde daha güçlü, nitelikli elemanlarla donanmış bir yurtdışı teşkilatı oluşturulması ve yeni pazarlar için proje desteği oluşturulması gerekmektedir. Tablo 19'da 1972-2013 döneminde Türk müteahhitlerinin iş üstlendikleri ülkelerin dağılımı verilmektedir.

**Tablo 19. Türk Müteahhitlerin İş Üstlendikleri Ülkelerin Dağılımı (1972-2013)**

Ülkeler	Toplam proje bedeli (\$)	Pay (%)
Rusya Fed.	49.382.401.985	16,5%
Türkmenistan	39.911.779.803	14,3%
Libya	27.960.117.482	10,8%
Irak	19.514.900.904	7,2%
Kazakistan	17.412.337.869	6,8%
S.Arabistan	13.052.179.179	4,9%
Katar	12.367.321.033	4,8%
Birleşik Arap Emirlikleri	8.857.375.674	3,3%
Azerbaycan	8.208.466.904	3,0%
Cezayir	8.208.466.904	2,9%
Diğer Ülkeler	68.672.174.480	25,1%
<b>TOPLAM</b>	<b>274.168.163.852</b>	

Kaynak: [www.inters.org.tr/content/Rapor2014120155233.pdf](http://www.inters.org.tr/content/Rapor2014120155233.pdf) (Erişim tarihi 15.12.2013)

### 3.1.4.3. Taşeron

İnşaat işinin belirli bir kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen, alanında uzmanlaşmış gerçek ve tüzel kişilere denir (Şenlik, 2005, s.4). İnşaat işletmelerinin özellikle büyük çaplı projelerde finansman zorlukları, uzmanlık gerektiren işler, zaman kısıtlar, riskli işler olması ve gerekli makine-teçhizatlarının bulunmaması gibi nedenlerle tek başlarına projeleri tamamlayabilmeleri oldukça güçtür. Bu nedenle inşaat işletmeleri taşeron adı verilen firmalarla çalışarak zamandan, maliyetlerden ve onların uzmanlıklarından yararlanabilmekte ve kendi işlerine daha çok odaklanabilmektedirler.

#### **3.1.4.4. Hakediş**

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde, işin başlangıcından belli bir ana kadar yapılan işin teslim edilen kısmına ait, müteahhit tarafından onaylanan işlemlerin, parasal olarak ölçülmesine hakediş denir (Adiloğlu, 2006, s.15). 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na göre geçici ve kesin hakediş raporu olmak üzere iki çeşit hakediş raporu vardır. Müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını, sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır (Şenlik, 2005, s.5).

#### **3.1.5. İnşaat İşletmelerini Diğer Sanayi Ve Ticaret İşletmelerinden Ayıran Özellikler**

İnşaat işletmeleri sahip oldukları farklı özellikler nedeniyle muhasebeden beklentileri ve muhasebe uygulamaları ile diğer işletmelerden farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar (Adiloğlu, 2006, s.9-12); endüstri işletmelerinde üretim fabrikalarda yapılırsa oysa inşaat işletmelerinde üretim sabit bir yerde yapılmaz, üretim yeri değişiklik gösterir, endüstri işletmelerinde otomasyona geçilmişken inşaat işletmelerinde coğrafi şartların önemli rol oynaması ve projelerde farklılık göstermesi nedeniyle otomasyona aynı hızda geçilememiş ve otomasyon yüzdesi diğer sektörlerde olduğu gibi artmamıştır, endüstri işletmelerinde üretim yeri ile yönetim merkezi genelde aynı yerdedir bu nedenle haberleşme ve iletişim kolaylıkla sağlanabilir, fakat inşaat işletmelerinde üretim yeri ile yönetim merkezi farklı yerlerdedir. Bu nedenle haberleşme ve eşgüdümün kurulması zorunlu ve zordur. Üretim işletmelerinde üretilen ürünler birbirlerinin aynısı veya benzerleridir. Bu nedenle aksaklıklar kolayca giderilebilirken inşaat işletmelerinde her bir proje birbirinden farklıdır. Tamamıyla birbirinin aynısı olan iki proje bile sadece çevre şartları nedeniyle bile değişebilmektedir. Üretim süreci inşaat işletmelerinde yıllara yaygın iken, üretim işletmelerinde süre daha kısadır. Endüstri işletmelerinde üretilen ürünler stoklanabilirken inşaat işletmelerinde stoklanabilme söz konusu değildir. Ancak kullanılacak demir, tuğla, çimento gibi hammadde ve yarı mamuller stoklanabilmektedir. İnşaat işletmelerinde gerçek kazancın tespiti yapım aşamasında

gerçekleşebilecek aksaklıklar, finansman zorlukları, çevre koşulları ve ekonomik koşullar nedeniyle ancak işin bitmesi ile ortaya çıkacakken, üretim işletmelerinde kazancın tespiti sipariş aşamasında kolaylıkla belirlenebilir. Üretim işletmelerinde çalışanlar üretim sürecinde ne yapmaları gerektiğini, yöneticilerini ve çalışma ortamlarını çok iyi bilmekte ve bu sayede daha verimli bir şekilde çalışabilmektedirler. Oysa inşaat işletmelerinde çalışanlar değişik yerlerde, bölgelerde, şehirlerde hatta ülkelerde çalışacakları için çalışma ortamına, yöneticilere, iklim şartlarına ve çalışma arkadaşlarına alışmaları zaman gerektirecek belki de verimleri düşecektir.

İnşaat işletmelerinin sermayeleri kısıtlıdır, üstlendikleri işi kendi imkanları ile yürütebilecek mali kaynaklara sahip değildirler, bu nedenle işveren ödemelerine sıkı sıkıya bağlıdırlar. Yaptıkları işin sonunda işverenden hakediş alırlar ve bunu işlerini yapmak için kaynak olarak kullanırlar. İnşaat projelerinin her biri diğerinden nitelik olarak farklı ve kendine özel olduğundan ihtiyaç duyulan işgücü, makine ekipman, malzeme ve yapım yöntemleri de farklı olacağı için inşaat işletmeleri envanterlerinde kalıcı makine-ekipman ve işgücü barındırmazlar (Boyar, 2010, s.31-32). İşin belli bölümlerinin yapımının uzmanlık gerektirmesi nedeniyle taşeron kullanımı oldukça yaygındır ve üretim sürecinde başkasına ait hammaddelerin (arsaların) kullanımı söz konusudur.

### **3.2. İnşaat Sektörünün Ekonomi İçerisindeki Yeri Ve Ekonomiye Etkileri**

İnşaat sektörü, kendisine bağlı 200 den fazla alt sektörün ürettiği mal ve hizmete talep yaratan konumunda olup, bu yaygın etki, sektörün “ekonominin lokomotif” olma özelliğinin en temel göstergesidir. Yüksek derecede yerli sanayiye dayanması ve dışa bağımlı olmaması, inşaat malzemesi sanayisinde talebin büyük kısmının iç kaynaklarla karşılanması ve böylece yan sanayileri de destekliyor olması, yüksek katma değer oluşturması, taşıdığı yüksek istihdam potansiyeli ve yurtdışında gerçekleştirilen faaliyetlerin döviz kazandırıcı niteliği lokomotif olarak tanımlanmasını destekler niteliktedir (Ekinci, 2006, s.70). Çok sayıda sektörle girdi çıktı ilişkisi vardır. Bu nedenle gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun inşaat sektörü, ülke ekonomileri içinde kilit sektörler grubunda yer alarak, ülke ekonomilerinin kalkınmasında önemli rol oynar (Erden, 1997, s.1). İngiltere’de yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre, ortalama yeni

bir evde 150 farklı meslek kolunu ilgilendiren 23.000 parça bulunmaktadır. Hiçbir ekonomik faaliyetin bu kadar çok doğrudan ya da dolaylı etki doğurma gücü olmadığı dikkate alındığında sektörün lokomotif gücünün, gelişmekte olan ülkeler için vazgeçilemez değeri daha açık olarak ortaya çıkmaktadır (www.intes.org.tr). Ülke ekonomilerinin kalkınması açısından önemli bir gösterge olarak kabul edilen inşaat sektörü, ülkemizde de gıda ve tekstil sektöründen sonra oldukça önemli bir yere sahiptir.

İnşaat sektörü denildiğinde ülke ekonomisinin inşaatla ilgili tüm ihtiyacını karşılayan sistem anlaşılmalıdır. Bu sistem inşaatı fiilen gerçekleştiren (şantiyeler, inşaat firma ve kuruluşları, inşaat endüstrileri) ile buna yardımcı olan kamusal ve finansal kuruluşları içeren alt sistemlerden oluşan çok geniş bir sektördür (Çelik, 2007, s.5). Sektör kapsamında yer alan faaliyet alanları; “Mimarlık ve Mühendislik Hizmetleri”, “Teknik Müşavirlik Hizmetleri ve Müteahhitlik Hizmetleri” dir. İnşaat sektörü bu faaliyetlerin tümünün belli bir düzende ve sırada olmak üzere bir arada gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır (Ekinci, 2006, s.69).

İnşaat sektörü ekonomiden çok çabuk etkilenmekte ve ekonomiyi çok çabuk etkileyebilmektedir. İnşaat sektörünün ekonomi üzerindeki etkilerini; GSMH’ya etkisi, üretim ve istihdama etkisi, enflasyon üzerindeki etkileri, kamu gelirleri üzerindeki etkileri, gelir dağılımı üzerindeki etkileri olmak üzere beş maddede sayabiliriz (Adiloğlu, 2006, s.7-8);

- İnşaat sektörünün GSMH’ya etkisi: Kişi başına GSMH arttıkça konut yatırımlarının da GSMH’ya oranı artmaktadır.
- İnşaat sektörünün üretim ve istihdama etkisi: Hem üretim hem de istihdam sağlamada önemli bir rol üstlenmiştir.
- İnşaat sektörünün enflasyon üzerindeki etkileri: İnşaat sektöründeki yatırım harcamalarının enflasyon arttırıcı bir etkisi olup olmadığı hakkında iktisatçılar arasında bir fikir birliği söz konusu değildir. Ancak, devletin gerçekleştirdiği alt yapı yatırımlarının enflasyonu arttırdığı yolundaki etkileri çoğunlukla kabul gören bir görüş niteliğindedir.
- İnşaat sektörünün kamu gelirleri üzerindeki etkileri: Kamu harcamaları, büyük ölçüde kamu gelirleri ile finanse edilmektedir. Toplanan vergiler, kamu gelirlerinin çok önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bir inşaat projesinden otuzun üzerinde vergi

toplanması nedeniyle, bunların kamu gelirlerine önemli bir katkı sağladığı ortadadır. Bu yüzden inşaat işlerinin vergi ve harçlar açısından da ülke ekonomisindeki yeri büyüktür.

- İnşaat sektörünün gelir dağılımı üzerindeki etkileri: İnşaat sektörünün kişilerin gelir dağılımları üzerindeki etkisini iki hususta açıklamak mümkündür. Birincisi direkt olarak inşaat işinde veya inşaat sektörünün alt sanayi dallarında çalışan kişilerin geçimlerini, inşaat işinden kazandıkları gerçeğidir. Diğer bir nokta ise, kişiler ancak tasarruf yapabilecekleri gelir düzeyine ulaştıklarında, bu fazlalıkları tüketim harcamaları ya da tasarruf olarak değerlendirirler. Eğer aileler gelirlerinin büyük bir kısmını konut kirasına ayırırlarsa, diğer ihtiyaçlarını yeterli ölçüde karşılayamayacak ve toplum üzerinde kira gideri ödemeyen kişilerle, bu yüke katlanmak durumunda olan kişiler arasında gelir açısından dengesizlikler meydana gelecektir. Bu yüzde kişiler öncelikle, gelirlerinin büyük bir kısmını ayırdıkları bu kira yükünden kurtularak konut sahibi olmak isteyecektir. Artan bu konut talebi de yeni inşaatların yapımıyla giderilecektir.

İnşaat sektörü 200'den fazla sanayi grubuna talep götürmesinin yanı sıra, kamu yatırımları dolayısıyla devletin ödenek olarak aktardığı paranın %40'ı vergiler, sigorta primleri ve benzeri kanallardan hazineye geri dönmektedir, kalkınmayı hızlandırmak ve işsizliği azaltmak için yatırımların devreye sokulması, başvurulan yöntemlerin içinde ilk akla gelenidir (Ekinci, 2006, s.70-71).

### **3.2.1. İnşaat Sektörüne Ait Çeşitli İstatistikler**

İnşaat sektörünün ülke ekonomisine etkileri ve ülke ekonomisinde nasıl etkilendiğini daha iyi anlayabilmek için çeşitli istatistiklere bakılması gereklidir. Çalışmamızda değinilecek istatistiklerden bazıları şöyledir;

Tablo 20'den görüleceği üzere 2001 krizi sonrasında toparlanma sürecine giren inşaat sektörü 2005-2006 yıllarında yükselişini sürdürürken 2007 yılında ABD'de patlak veren mortgage krizinin 2008 yılında global ölçekte bir krize dönüşmesi sonucu 2008 ve 2009 yıllarını rekor düşüşlerle kapatmıştır. Alınan önlemler sonucu 2010 ve 2011 yıllarında sektörde büyüme gerçekleşmiş, fakat bu büyüme bir sonraki yıla taşınmamış, Dünya'da yaşanan ekonomik kriz ve siyasi olaylar nedeniyle 2012 yılında inşaat sektörü sadece 0,6 büyüyebilmiştir. 2012 yılının dördüncü çeyreğinden itibaren büyüme hızı artış gösteren inşaat sektöründe 2013 yılının ilk dokuz ayında % 7,4 büyüme olmuştur. 2013 yılı için inşaat sektörünün büyüme hızının ekonomik

büyümenin üzerinde performans gösterdiği görülmektedir. İnşaat sektörünün GSMH içindekini payını değerlendirirken sektörle bağlantılı olan bankacılık, sigortacılık vb. hizmetleri de göz önünde bulundurmak gereklidir. Bu şekilde düşünüldüğünde %30-35 gibi bir büyüklüğe sahip olduğu rahatça söylenebilecektir.

**Tablo 20. İnşaat Sektörü Büyüme Yüzdeleri**

Dönem	İnşaat	GSYİH	İnşaat sektörünün GSYİH'daki payı (%)
2005	9,3	8,4	4,4
2006	18,5	6,9	4,7
2007	5,7	4,7	4,9
2008	-8,1	0,7	4,7
2009	-16,3	-4,8	3,8
2010	18,3	9,2	4,2
2011 Q1	15,7	12,4	4,4
2011 Q2	13,5	9,3	4,8
2011 Q3	10,7	8,7	4,2
2011 Q4	7,1	5,3	4,4
2011	11,5	8,8	4,5
2012 Q1	2,4	3,3	4,6
2012 Q2	-0,8	2,9	4,7
2012 Q3	-0,8	1,6	4,0
2012 Q4	1,5	1,4	4,2
2012	0,6	2,2	4,4
2013 Q1	5,9	3,0	4,7
2013 Q2	7,6	4,5	4,8
2013 Q3	8,7	4,4	4,1
2013/9	7,4	4,0	4,5

Kaynak: [www.intes.org.tr/content/Rapor2014120155233.pdf](http://www.intes.org.tr/content/Rapor2014120155233.pdf) (erişim tarihi 15.12.2013)

İnşaat sektöründeki istihdama ait verilerin bulunduğu Tablo 21'e göre, toplam istihdamın 2013 Eylül ayı itibariyle 25,8 milyon kişiye ulaştığı ülkemizde inşaat sektörünün payı % 7,3 yani 1,8 milyon kişi olarak gerçekleşmiştir. Emek yoğun bir sektör olduğu için istihdam üzerinde önemli ve olumlu bir etki yaratmakta bu etki gelir dağılımına da yansımaktadır. Çok sayıda vasıfsız işçiye istihdam imkanı sağlaması nedeniyle "sünger sektör" olarak değerlendirilmektedir (Cantürk, 2003, s.6).



**Tablo 21. İnşaat Sektöründe İstihdam**

Dönem	Toplam istihdam (000 kişi)	İnşaat sektörü istihdam (000 kişi)	İnşaat sektörü pay %
2012 Mart	23.817	1.400	5,9
2012 Haziran	25.282	1.828	7,2
2012 Eylül	25.367	1.891	7,5
2012 Aralık	24.766	1.647	6,7
2013 Mart	24.974	1.63	6,4
2013 Haziran	26.319	1.942	7,4
2013 Temmuz	26.099	1.843	7,1
2013 Ağustos	25.960	1.857	7,2
2013 Eylül	25.808	1.879	7,3

Kaynak: [www.imsad.org/docs/sv\\_1ceyrek\\_insaat\\_sektor\\_veri.pdf](http://www.imsad.org/docs/sv_1ceyrek_insaat_sektor_veri.pdf) (Erişim tarihi 16.12.2013)

İnşaat projelerine olan talebin ele alındığı bu bölümde, Türkiye'nin hem sektörde faaliyet göstermek hem de yatırım yapmak isteyen çoğu Avrupa kaynaklı fonun odak noktasında yer aldığını belirtmek gerekir. Toplam yatırım tutarına göre Hollanda, Belçika, Yunanistan, Avusturya ve ABD ilk beş yatırımcı ülkelerdir. Emlak alanında yapılan direkt yabancı yatırım sermaye piyasalarına, emlak yatırım şirketlerinin hisselerine, portföy yatırımlarına ve arsa geliştirme projelerine odaklanmıştır. Beş yıl içerisinde çok büyük bir potansiyele ulaşması beklenen emlak ve mortgage piyasasını finanse etmek için yabancı yatırımcılar Türkiye'yi, özellikle de İstanbul ve nüfusu 500.000'nin üzerinde olan diğer şehirleri büyüme potansiyeli olan piyasalar listesine eklemişlerdir (Gemici, 2008, s.6).

İnşaat sektörü pazarı, yurtiçi ve yurtdışı pazar olarak iki ana gruptan oluşmaktadır. Yurtiçi inşaat pazarı altyapı, konut ve konut dışı bina harcamalarından oluşmaktadır. Tablo 22 verilerine göre Yurtiçi pazar büyüklüğü 2008 yılında 70,4 milyar dolara ulaştıktan sonra, 2009 krizi ile birlikte 47,9 milyar dolara gerilemiştir, izleyen yıllardaki toparlanma ile birlikte pazar büyüklüğünün 2012 yılında 71 milyar dolara ulaşarak 2008 yılındaki büyüklüğü de geçtiği görülmektedir ([www.imsad.org.tr](http://www.imsad.org.tr)).

**Tablo 22. İnşaat Sektörü Yurtiçi Pazar Büyüklüğü (Yurtiçi İnşaat Harcamaları)**

Yıllar	Altyapı (milyar dolar)	Konut (milyar dolar)	Konut dışı bina (milyar dolar)	Toplam (milyar dolar)
2007	17,2	37,5	8,9	63,6
2008	17,6	42,9	9,9	70,4
2009	11,0	29,7	7,2	47,9
2010	14,1	37,6	9,9	61,6
2011	16,2	42,8	11,2	70,2
2012	16,3	43,3	11,4	71,0

Kaynak: [www.imsad.org/docs/sv\\_1ceyrek\\_insaat\\_sektor\\_veri.pdf](http://www.imsad.org/docs/sv_1ceyrek_insaat_sektor_veri.pdf) (Erişim tarihi 16.12.2013)www.imsad.org.tr

İnşaat sektöründe yurtdışı pazar da önemli bir potansiyel ve büyüklük oluşturmaktadır. Yurtdışı müteahhitlik hizmetleri olarak üstlenilen proje büyüklükleri yıllık yurtdışı pazar büyüklüğü olarak kabul edilmektedir. Tablo 23'e göre yurtdışı pazarı 2011 yılına kadar düşme gösterse de 2012 yılında hızlı bir büyüme yakalanmıştır.

**Tablo 23. İnşaat Sektörü Yurtdışı Pazar Büyüklüğü**

Yıllar	Proje sayısı	Ülke sayısı	Toplam proje tutarı (milyon dolar)
2007	574	44	24.992
2008	621	39	24.536
2009	483	45	21.432
2010	580	50	22.169
2011	511	49	19.930
2012	433	44	26.096

Kaynak: [www.imsad.org/docs/sv\\_1ceyrek\\_insaat\\_sektor\\_veri.pdf](http://www.imsad.org/docs/sv_1ceyrek_insaat_sektor_veri.pdf) (Erişim tarihi 16.12.2013)

### 3.2.2. İnşaat Sektörünün SWOT Analizi

İnşaat sektörünün şu andaki durumunu anlayabilmek ve gelecek için gerçekçi hedeflere sahip olabilmelerini sağlayabilmek için sektörün güçlü ve zayıf yönlerinin ortaya konması, tehdit ve fırsatların ise belirlenmesi gerekmektedir (www.intes.org.tr).

Güçlü ve güncel makine ve ekipman parkına, deneyimli ve yetenekli teknik personele, teknolojik imkân ve bilgi birikimine, yeterli yerli makine ve malzeme yan

sanayine, uluslararası ihale ve iş deneyimine, değişik iş dallarında deneyim ve uzmanlığa, merkezi karar alma süreçleri ile maliyet odaklı faaliyet ve esnekliğe, hızlı iş yapabilme ve mobilizasyon yeteneğine, yüksek risk alma potansiyeline, yatırım potansiyeli yüksek ülkelere coğrafi yakınlık ve lojistik üstünlüğe, maliyetleri belirli limitlerin içinde tutulabilme yeteneğine, büyük sermayelere gereksinim duymadan ve hızlı şekilde hareket edebilme serbestisine, değişik şartlara hızlı uyum sağlayabilme yeteneğine, inisiyatif alabilme yeteneğine, iş yapma ve aldığı işi bitirme kararlılığına sahip olmaları inşaat sektörünün güçlü yönleridir.

Sektöre giriş-çıkışın kolay olması nedeniyle müteahhit sayısının fazla olması, müteahhit sayısının fazlalığının iş hacimlerinin daralmasına neden olması, bürokratik engellerin fazla olması, işçilik maliyetlerinin yüksek olması, sertifikalı işçi sayısının az olması, finansman altyapısının zayıf olması, Ar-Ge faaliyetlerinin yetersiz olması, sektörün arkasında yer alacak özel ya da devlet kaynaklı finansman ve sigorta imkânlarının kısıtlılığı ve devlet desteği eksikliği, sözleşme ve risk yönetimi sorunları, müşavir firmaların yeterli büyüklüğe ulaşmamış olması, özellikle yurt dışı işlerde teminat mektubu temininde güçlükler ile karşılaşılması, yurt dışı inşaat işlerinde gidilen ülkelerin mevzuatları konusunda bilgi eksiklikleri, aşırı düşük fiyat tekliflerin kar marjlarını düşürmesi ve sistemde büyük firmaların varlığının zayıf kalması sektörün zayıf yönlerini oluşturmaktadır. Ayrıca sektörde faaliyette bulunan şirketlerin pek çoğunun KOBİ niteliğinde olması nedeniyle, özellikle yurtdışı projelerde yer alamamaları da zayıf oldukları diğer bir özellikleridir.

Açıklanan 2023 hedefleri ve güçlü ekonomiye geçiş sürecinde inşaat sektörü açısından kalıcı ve hızlı bir iç talep artışının beklenmesi, “Gelişmekte olan ülke” sıfatıyla potansiyel alt ve üst yapı talebinin yüksek olması, Kuzey ve Ortadoğu bölgesindeki gelişmeler nedeniyle yüksek iş potansiyeli ve bölgede sahip olunan geçmiş tecrübeler, artan nüfus şehirleşme ile paralel konut ve altyapı talebi, AB üyeliğine geçiş kapsamında bu ülkelerde müteahhitlik hizmetleri verme şansı ise sektör için sahip olunan fırsatları oluşturmaktadır.

İçinde bulunduğumuz dönemde, dünya ekonomisindeki dalgalanmaların doğrudan doğruya ülkemiz ekonomisine yansması ve dolayısıyla geleceğe ilişkin öngörülerini olumsuz etkilemesi nedeniyle tüketim eğiliminin azalması, Kamu İhale Kanunu ve uygulamalarının çözümlenemediği aşırı düşük tekliflerin sektör karlılığını, dolayısıyla sermaye birikimini engellemesi, düşük fiyatların iş ahlakı ve etiği'ni de olumsuz etkilemesi ile inşaat kalitelerinin düşmesi, ülkede "müteahhit" kavramını ile ilgili bir tanımın ve sınırlamaların olmaması ve emtia fiyatlarının artması da sektör için tehditleri oluşturmaktadır.

### **3.2.3. İnşaat Sektörü İçin Hedefler ve Temel Eğilimler**

Dış ticaretin açıklanmasında kullanılan mukayeseli üstünlükler teorisine göre ülkeler maliyet avantajına sahip oldukları ürünleri üretip satmalıdırlar ki istedikleri kadar satış yapabilsinler. Üretim için ileri sürülen bu teoriyi hizmetler alanına uyarlayacak olursak Türkiye'nin hizmet ticaretinde üstünlüğe sahip olduğu alt sektörleri belirlemek ve bu sektörlerle odaklanmak gerekmektedir. İnşaat sektörü Türkiye için önemli bir alt sektördür ve desteklenmesi gereklidir (Ekinci, 2006, s.77).

Türkiye ekonomisinde 2011 yılı sonu itibariyle büyüme modeli değiştirilerek dış talebe dayalı büyüme modeline geçilmiştir. Buna göre iç pazara ait tüketim ve yatırım harcamalarının sınırlı büyümesi hedeflenirken dış talep ve dolayısıyla döviz kazandırıcı faaliyetlerin artırılması hedeflenmiştir. Bu modelin bir sonucu olarak dış pazarlar inşaat ve inşaat malzemesi sektörü için öncelikli hale gelmiş ihracatın artırılması amaçlanmıştır.

Cumhuriyet'in 100. yılının kutlanacağı 2023'e doğru 2 trilyon TL düzeyinde, diğer bir ifade ile 1,5 trilyon dolara yakın bir ekonomik büyüklüğe ulaşma hedefi konulmuştur. Bu büyüme hedefine ancak inşaat sektörüne yapılacak yatırımlar ile gerçekleştirilebilecektir. Sektörün GSYH büyümesindeki katkısının yükseltilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Türkiye'de özel sektör ve kamu sektörü tarafından gerçekleştirilen toplam sabit yatırımların her yıl reel olarak en az yüzde 15 artması gerekirken, inşaat sektörü yatırımlarının da en az yüzde 20'lik bir artış yakalaması gereğidir.

Yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinin genişlemesine yönelik olarak Türkiye Müteahhitler Birliği'nin 2011 yılında açıkladığı "İnşaat sektörü 2023 vizyonu" orta-uzun vadeli önemli bir yol haritası oluşturmaktadır. Bu raporda vizyon; yurtiçinde yapılanmasını tamamlamış, dünya taahhüt sektöründe ağırlığı olan ve bölgesinde lider "Türk müteahhitliği" markasını oluşturmak şeklinde belirlenmiştir. Bu vizyona ulaşmak üzere belirlenen hedefler (2023) ise şunlardır (www.intes.org.tr);

- Yurtdışı ve yurtiçinde toplam 100 milyar dolar iş hacmine ulaşmak,
- 1 milyar dolar ve üzeri ciroya sahip şirket sayısını en az 10'a çıkarmak,
- İşletmeler için kar'larının en az yüzde 1'ini AR-GE faaliyetlerine ayırmalarını sağlamak,
- Katma değeri, ileri teknoloji ve inovasyonu ön plana çıkaran beş adet EPC (engineering, procurement, construction) müteahhit yaratmak,
- Gelişmiş ülke pazarlarına girmek,
- Kurumsallaşma anlamında profesyonelleşmeyi arttırmak,
- Dünyanın ilk 250 firması arasında 40 firma ile yer almak,
- İşlerin yüzde 20 müşavirlik hizmetinin Türk firmalarınca yapılmasını sağlamak.

### **3.3. İnşaat Sözleşmeleri ve Hedef Maliyet Tipi Sözleşmeler**

Diğer tüm sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de başarılı olabilmenin yolu maliyet, zaman ve kalite hedeflerinin gerçekleştirilebileceği projelerin hayata geçirilebilmesidir. İnşaat projelerinde maliyet bileşenlerinin sayısının çok fazla olması ve farklı maliyet merkezlerinde gerçekleşmeleri nedeniyle maliyet planlaması ve kontrolü oldukça zor ve önemlidir.

Yapımı yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen inşaat taahhüt işlerinde dönem gelirlerinin saptanması ve proje maliyetlerinin doğru olarak tespit edilebilmesi açısından muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler büyük önem taşımaktadır.

Farklı isteklerin karşılanabilmesi için farklı özelliklerdeki projelerin sunulduğu günümüzde proje taraflarının hak ve sorumluluklarının çok iyi bir şekilde tanımlanması bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu sayede yüklenici, alt yükleniciler, tedarikçiler ve müşteriler için ileride ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklar önlenilecek, aynı zamanda

tüm proje tarafları için kalite, maliyet ve zaman hedefleri gerçekleştirilmiş olacaktır. Sektörde farklı ve karmaşık projelerin sayısının ve tutarının artması beraberinde farklı sözleşme türlerini getirmiştir.

Bir işin ne tür bir sözleşme dahilinde yürütüleceğini belirlemede çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Bunların en önemlileri şunlardır (Demir, 1997, s.17);

- İşin yapısı/ kompleks olması,
- İşin büyüklüğü ve yapım süresi,
- İşin kapsamının ne olduğunun önceden yapılmış olup olmadığı/ projenin bulunduğu aşama,
- Mevcut mali kaynakların miktarı,
- İş yaptıracak idarenin teknik kapasitesi, yeterli kontrollük teşkilatına sahip olup olmadığı,
- İdarenin belirli bir sözleşme türünde tecrübe sahibi olup olmaması,
- Mali imkanların sağlandığı kurum, kuruluş veya finansörün bu konudaki talepleri ve önerileri.

İnşaat sözleşmesi, yüklenicinin iş sahibinin ödemeyi, borçlandığı bir bedel karşılığında taşınmaz bir yapı eseri meydana getirip, bunu teslim etmeyi borçlandığı sözleşmedir. Bu niteliğiyle inşaat sözleşmesi bir istisna sözleşmesidir. Hatta inşaat sözleşmesi istisna sözleşmesinin en çok uygulama alanı bulan bir görünüş şeklidir. Bu sözleşme ile yüklenici bir inşa eseri meydana getirmeyi, iş sahibi de bir bedel ödemeyi borçlanmaktadır (Eren, 1996, s.2).

“TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26/10/2005 tarihinde 25978 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

11 No’lu İnşaat sözleşmeleri başlıklı Uluslararası Muhasebe Standardında geçen tanıma göre inşaat sözleşmesi; köprü, bina, baraj, boru hattı(kanal), yol, gemi ya da tünel gibi bir varlığın inşası için akdedilebilir. Bir inşaat sözleşmesi ayrıca tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya son amaç ya da kullanım açısından birbiri ile ilişkili veya birbirine bağlı birden fazla varlığın inşası ile ilgili olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri,

rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık kısımların inşasını içermektedir (Akgül ve Akay, 2004, s.71).

Ülkemizde birim fiyat usulü sözleşmeler, maliyet+kar tipi sözleşmeler ve garantili maksimum fiyat sözleşmeleri inşaat sektöründe en çok kullanılan sözleşme türlerindedir. Bunu destekler nitelikte 4734 sayılı Kanunda belirtilen usullere göre (2013 yılının ilk altı ayı için) gerçekleştirilen Kamu alımlarının %74,92'si için birim fiyatlı sözleşme, %19,23'ü için anahtar teslimi götürü bedel ve % 2,64'ü için götürü bedelli sözleşmeler düzenlenmiştir.

### **3.3.1. İnşaat Sektöründe Hedef Maliyetleme**

Rekabetçi piyasada ayakta kalabilmenin yolu hem müşterilerin hem de yüklenicilerin kendi faydalarını maksimuma çıkarmalarına bağlıdır.

İşletmelerin karlarını artırabilmeleri için iki yol bulunmaktadır. Birisi gelirlerin artırılması diğeri de maliyetlerin azaltılmasıdır. İnşaat piyasasında satış miktarını artırarak veya müşteriye değer artışı sağlamayan aksine satışların düşmesine yol açacak şekilde fiyatları artırarak gelirlerin artırılması mümkün değildir. Bu nedenle işletmeler için tek seçenek kalmaktadır, maliyet azaltma uygulamaları ile karları artırmak (Granja vd., 2005, s.46).

Dünya ekonomisinde yaşanan kriz nedeniyle inşaat sektöründe talepte azalma yaşanırken, maliyetlerdeki artışlar oldukça önemli rakamlara ulaşmıştır. Japonya'da yapılan bir araştırma sonucunda inşaat işletmelerinin maliyetlerinin %20 oranında satış fiyatının üzerine çıktığı ve işletmelerin de bu fiyatları kabul ettikleri belirlenmiştir (Yook vd., 2005, s.5). Aynı şekilde Amerika'da artan arazi fiyatları inşaat maliyetlerinin bu denli artmasındaki ana etken olmuştur.

İnşaat endüstrisinde işletmeler uzunca bir süredir var olan; adaletsiz risk dağılımı, kısıtlı güven ve sözleşme taraflarının amaçlarından sapma, proje performansının artırılması için teşviklerin az olması, projelerin ertelenmesi, maliyetlerin artması, isteklerin çözümlenmesinde zorluklar ve kazanç-kayıp atmosferi gibi zorluklarla karşı karşıyadırlar (Chan vd., 2010, s.179). Bunun yanı sıra inşaat sektörü

yükleniciler ile proje sahipleri arasındaki çekişmeli ilişkiden dolayı hileli bir sektör olarak düşünülmektedir çünkü projeye katılan tüm taraflar projenin başarısından çok kendi bireysel başarılarına odaklanmakta ve bu uğurda bir diğerinin zarar etmesine yol açabilmektedirler (Chan vd., 2012, s.7).

Hedef maliyetlemenin çoğunlukla montaj imalat sanayinde uygulandığı görülmekle birlikte, literatürde inşaat sektörüne ait uygulamalar da yer almaktadır (Wu vd., 2012, s.642). Rekabetçi pazarda üretim endüstrisinin ürünlerine bakıldığında homojen ürünler olduğu görülmektedir bu hedef maliyetlemenin stratejik maliyet yönetimi aracı olarak maliyetlerini yönetmede kullanılmasını haklı çıkarmaktadır. Bununla birlikte inşaat işletmeleri varolan koşulların etkisine karşı daha duyarlıdır ve alıcıların ve arsa sahiplerinin güçlü oldukları rekabetçi piyasa ile karşı karşıyadırlar. Ayrıca işletmeler farklı hedef pazarlar için heterojen ürünler üretmektedirler. İnşaat işletmeleri farklılaştırma veya agresif stratejileri kullanmaktadırlar ve bu stratejiler ise maliyet yönetimini ve beraberinde hedef maliyetleme kullanımını işletmeler açısından önemli kılmaktadır (Wu vd., 2012, s.642).

Üretim endüstrisinden bağımsız olarak inşaat endüstrisinde hedef maliyetleme olarak adlandırılabilir pek çok uygulama veya benzer süreçler veya örgütsel yapılar geliştirilmiştir: bunlara örnek olarak sözleşme yönetimi, maliyet planlama, tasarla-yap-devret, ortak girişim, hedef maliyet sözleşmeleri verilebilir (Zimina vd., 2012, s.386).

Granja vd. (2005) çalışmasında hedef maliyetlemenin benzer şekilde tekrarlayan inşaat projelerinde kullanımının daha uygun olduğunu belirtmişlerdir. Yol yapımı, boru hatları veya sosyal konut projelerinde kullanılmasını savunmuştur. Nicolini vd. (2000) çalışmalarında hedef maliyetlemenin tedarik zinciri uygulamaları nedeni ile inşaat sektöründe uygulanamayacağını Ballard ve Reiser (2002) ile Robert ve Granja (2006) ise başarılı uygulamaları raporlamışlardır. Jacomit&Granja (2011) gerçekleştirdikleri çalışmalarında Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumunca oluşturulan hedef maliyetlemenin altı ilkesine (fiyat liderliğinde maliyetleme, müşteri odaklılık, tasarım merkezli, çapraz fonksiyonel takımlar, değer zincirinin katılımı ve yaşam dönemine odaklanma) dayanarak hedef maliyetlemenin nasıl uygulanabileceğine yönelik yapıyı geliştirmeye çalışmışlardır (Jacomit ve Granja, 2011, s.114).



İnşaat sektöründe, özellikle sosyal amaçlı konut inşaatlarında hedef maliyetlemenin başarıyla uygulanabilmesi için, yüklenicilerin de tasarım, daha geniş anlamıyla ürün geliştirme sürecine katılımları sağlanmalıdır, bu uygulama son zamanlarda Brezilya hükümetinin konut programında yer alan bir uygulamadır (Jacomit ve Granja, 2011, s.125).

Ekonomik gelişmişlik kamusal alt yapı hizmetlerinin varlığı ve kalitesine bağlı olduğundan, bu alanda verimliliği artırmak önemlidir. Kamusal proje planlayıcılarının temel sorusu, projenin ne kadara mal olacağı değil, hedeflerin başarılabilmesi için maliyetlerin ne olması gerektiğidir (Sobotk ve Czarnigowska, 2007, s.1)

Hedef maliyetlemenin inşaat sektöründe kullanımı, başarılı projelerin yapılmasını ve projelerin maliyet, kalite ve zaman açısından istenilen şekilde teslim edilmesini sağladığı için umut vaat etmektedir.

Ancak, projelerin karmaşıklaşması, zaman kısıtlamalarının projeleri zorlaması ve bütçelerin limitli olması inşaat sektöründe sözleşmelerin değişmesine neden olmaktadır.

İnşaat projeleri için geliştirilen sözleşme kalıpları incelendiğinde hedef maliyet kapsamında geliştirilen sözleşme formlarının belirgin şekilde az olduğu saptanmıştır. Amerikan Mimarlar Birliği (AIA), Uluslararası Mühendisler Birliği Konseyi(FIDIC), Joint Contracts Tribunal (JCT), New Engineering Contract (NEC), International Group of Chemical and Process Engineers and Material Sciences (IchemE), Institution of Civil Engineering (ICE) gibi kurumların sözleşme formları incelendiğinde çok azında hedef maliyet kapsamını içeren sözleşme formu görülmüştür. NEC3 mühendislik ve İnşaat Sözleşmesi Bölüm C ve D (ilk olarak haziran 2005 yılında yayınlanmıştır), Icheme Bordo Kitap(ilk olarak 2007 yılında yayınlanmış) ve ICE'nin Sözleşme Formları Hedef Maliyet Versiyonu (İlk olarak 2006 yılında yayınlanmıştır) bu tip sözleşmeler bilinen hazır sözleşme formlarıdır (Yasa, 2010, s.29).

Icheme Bordo kitap hedef maliyet tipi sözleşmeleri, tarafların projede ortaya çıkan maliyetleri yönetme kabiliyetine göre yüklenicinin, proje için ödediği maliyetlerin yükleniciye tazmin edilip, proje sonunda bir maliyet kazanımı veya bir ek maliyet

oluşmuşsa bunun belirlenen formülle yüklenici ve mal sahibi arasında paylaştırıldığı bir çeşit maliyet + kar tipi sözleşme olarak tanımlamaktadır (Yasa, 2010, s.30).

Hedef maliyetleme sözleşmeleri, işin tamamlanma maliyeti ile daha önceden belirlenen hedef maliyetinin karşılaştırılması ve aradaki farkın önceden belirlenen oranlarla işçiler ve yüklenici arasında paylaşılmasına imkan veren anlaşmalar olarak tanımlanmıştır (Chan vd., 2012, s.5).

İnşaat sektörünün eşsiz ve karmaşık yapısı gereği hedef maliyetlemenin inşaat sektörü için tanımlanabilmesi de oldukça güçtür. İnşaat sektöründe hedef maliyetleme tasarım aşamasından başlayarak yapım aşamasına kadar sürecin tüm aşamalarında hedef karın elde edilebilmesi için hedef maliyetin belirlenmesi ve başarılabilmesi için işletme içi ve işletme dışındaki tüm bölüm ve çalışanların katılımının sağlanması aynı zamanda ise müşterilerin istedikleri bütçe ve özelliklerin karşılanabilmesinin sağlandığı süreç olarak tanımlanabilir (Yook vd., 2005, s.7). Bu tanıma göre hedef maliyetlemenin inşaat sektöründe kullanılmasında bazı önemli noktalar şöyle sıralanabilir (Yook vd., 2005, s.7);

- Hedef maliyetleme maliyetleri düşürmeyi hedefleyen basit bir sistem değildir. Maliyetleri yöneterek hedeflenen kara ulaşmayı ve müşteri beklentilerini karşılamayı amaçlayan kapsamlı bir sistemdir.

- Hedef maliyetleme toplam maliyetle ilgilenir. Bu nedenle de projenin tamamlanmasına kadar süreçteki her bir adımda oluşan maliyetlerin anlaşılması oldukça önemlidir.

- Hedef maliyetin başarılabilmesi için tüm işletme departmanlarının birlikte çalışabilecekleri bir organizasyon yapısının olması, ayrıca müşteriler, tedarikçiler, tasarımcılar ve alt yüklenicilerle birlikte çalışmak da önemlidir.

- Bilindiği üzere hedef maliyetleme süreci tasarım kabul edilip üretime gönderildikten sonra bitmektedir. Oysa inşaat sektöründe hedef maliyetleme hem planlama aşamasında hem de inşaat aşamasında devam etmektedir.

Geleneksel yöntem → İnşaat maliyeti + Hedeflenen kar = Sözleşme fiyatı

Hedef maliyetleme → Sözleşme fiyatı – Hedeflenen kar = İnşaat maliyeti

İnşaat işletmelerinde inşaat bütçesi, yapım aşamasında gerekli olan her bir parçanın geçmiş maliyet verilerine dayanılarak belirlenen maliyetlere yapım aşamasında oluşması beklenen değişiklikler eklenerek oluşturulur. Müşteri ve inşaat işletmesinin aralarında anlaşmaları ile sözleşme imzalanır. Geleneksel maliyetleme modelinde en önemli problem, müşterilerin ihtiyaçlarının değişken olmasıdır ve bu değişkenliğe bağlı olarak sözleşme fiyatının da değişmesidir. Bu noktada hedef maliyetleme sözleşme imzalanmadan çok önce kullanılmaya başladığı için ve müşteri ile inşaat işletmesi arasında tüm detayların belirlenmesini sağladığı için daha etkili bir maliyet kontrolüne olanak vermektedir (Yook vd., 2005, s.7).

Hedef maliyetlemede tasarım ile ilgili herhangi bir değişiklik, henüz fikir veya ilk tasarım aşamasında gerçekleştirildiğinden, yapım aşamasında değişikliğe gerek olmamakta veya çok azaltmaktadır. Oysa, geleneksel maliyetleme tasarım değişiklikleri sıklıkla yapım aşamasında oluşmakta, bu ise müşteri ve inşaat işletmesi açısından zaman ve maliyet kaybına neden olmaktadır (Yook vd., 2005, s.9).

Geleneksel yöntemde proje başlangıcında müşteri istekleri belirsiz olduğundan, toplam maliyet zaman içerisinde oluşan maliyetlerin birbirine eklenmesi ile bulunur. Bu maliyet ise, genellikle tahmin edilenin oldukça üstünde gerçekleşir. Oysa hedef maliyetleme yöntemi, müşteri ve yüklenici arasında tasarım aşamasından önce gerçekleşen görüşmelerle başlamakta, tasarım aşamasında belirlenen hedef maliyette anlaşılırsa sözleşme yapılmaktadır. Hedef maliyet ve diğer benzer sözleşmelerin kıyaslaması Şekil 7'de sunulmuştur. Bu şekile göre, götürü bedel ve garantili maksimum fiyat sözleşmeleriyle kıyaslandığında, hedef maliyet tipi sözleşmelerde yüklenicinin üzerine daha az parasal risk biner. Bunun nedeni ise, mal sahibi ve yüklenicinin aynı amaca hizmet eden birer ortak gibi çalışmalarınıdır. Maliyet iade tipi sözleşmelerde yüklenici tüm maliyetlerini mal sahibinden tahsil edeceğinden tüm parasal risk mal sahibine aittir. Proje kapsamının değişebileceği durumlarda sözleşme

yapısı dolayısıyla bu kapsam değişimine hedef maliyeti güncellemek gibi bir tepki verebileceği için hedef maliyet tipi sözleşmeler, götürü bedel ve garantili maksimum fiyat sözleşmelerine göre kapsam açısından daha esnek bir kategoriye sahiptir.

### Şekil 7. Hedef Maliyet Tipi Sözleşmelerin, Diğer Benzer Sözleşmeler İle Parasal Risk Ve Kapsam Standardı Açısından Kıyaslanması

Yüklenici ← PARASAL RİSK → Mal sahibi	
Götürü bedel sözleşmeler	Garantili maksimum fiyat sözleşmeler
Hedef maliyet tipi sözleşmeler	Maliyet iade tipi sözleşmeler
Kapsam net ← KAPSAM → Kapsam belirsiz	

Kaynak: Yasa, A.B., 2010, Hedef Maliyet Tipi Sözleşmeler Ve Türk İnşaat Sektörü İçin Değerlendirilmesi, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul

Hedef maliyet tipi sözleşmelerin en önemli avantajı, yüklenicileri ve tedarikçileri de projeye dahil ederek maliyetlerin düşürülmesinde onların bilgi, deneyim ve araçlarından yararlanabilmektir. Yüklenicileri maliyetleri düşürmeye yönelten en önemli etken ise kazanımdan pay almalarıdır.

İnşaat sektörü sözleşme taraflarının birbirleriyle çatışan beklentileri, yapım süresinin gecikmesi ve bütçenin aşılması gibi problemlerle anılmaktadır.

Garantili maksimum fiyat sözleşmesinde yüklenici sözleşme süresi içinde, belirlenen özelliklerde ve belirlenen maksimum maliyetle projeyi gerçekleştirmeyi taahhüt etmektedir. Böyle sözleşmeler doğru bir şekilde uygulandığında yüklenicilerin kazançlı olduğu, ancak yanlış yönetim veya ihmaller söz konusu olduğunda gerçekleşen farklar nedeniyle yüklenicilerin zararlı olduğu sözleşmeler olarak tanımlanırlar (Chan vd., 2012, s.5).

Garantili maksimum fiyat sözleşmeleri ve hedef maliyet sözleşmeleri inşaat sektöründe maliyetleri azaltmak, anlaşmazlıkları önlemek, karmaşık inşaat projelerindeki farklı istekleri karşılamak ve değer yaratan hizmetleri sağlamak için teşvik sağlamak gibi imkanlar sunmaktadır (Chan vd., 2010, s.180).

Garantili maksimum fiyat ve hedef maliyet sözleşmeleri inşaat sektöründe Amerika, Avustralya ve İngiltere’de geçmiş yıllarda dikkat çekmeye başlamıştır. (Broome ve Perry, 1995) bu tip sözleşmelerin İngiltere’de mühendislik ve inşaat sektöründe kullanılmakta olduğunu, Nicolini (2000) yılında gerçekleştirdiği iki örnek olay çalışması ile İngiltere’deki kullanımını, Walker vd., (2002) Avustralya Ulusal Müzesinin yapımında yöntemin kullanımını incelemiştir (Chan vd., 2010, s.180).

Garantili maksimum fiyat/hedef maliyet sözleşmeleri yükleniciyi belirlenen maksimum fiyat veya hedef maliyetten yapacağı herhangi bir tasarrufa karşı ödüllendirirken kötü yönetimi veya ihmali sonucu oluşacak zararı önceden belirlenen oran doğrultusunda cezalandırmayı öngören teşvik edici bir tedarik stratejisidir (Chan vd., 2010, s.181).

Garantili maksimum fiyat/hedef maliyetleme sözleşmelerinin teklif sözleşmelerinde genellikle şu bilgiler yer alır (Chan vd., 2012, s.6);

- Esas yüklenicinin yapacağı işlerin maliyeti
- Yerel altyüklenicilerin gerçekleştireceği işler
- Geçici metraj bilgileri
- Beklenmedik durumlar için fonlar
- Tasarım geliştirme için paylar

Garantili maksimum fiyat sözleşmeleri/Hedef maliyet sözleşmelerinin yararları şu şekilde sıralanabilir (Chan vd., 2012, s.6);

- Daha sıkı maliyet yönetimi: Proje sahibi en fazla sözleşmede belirtilen maksimum miktar kadar proje maliyetinden sorumludurlar.
- Daha iyi kalite kontrolü: Proje sahibinin sözleşme öncesi ve sözleşme süresince tasarım ekibi ile beraber çalışması, onlar üzerinde kontrole sahip olması ve problemlerin

çözümüne yardımcı oldukları için, yüklenicilerin ise alternatif yapım tekniklerinin kullanabilmeleri, tasarım üzerinde daha uzun çalışabilmelerine ve malzemelerin daha detaylı değerlendirmelerine olanak verdiği için kalite artırılmış olur.

- Daha hızlı teslim süresi: Yapım işleri başlamadan önce tüm ayrıntılar belirlendiği için işin uzaması engellenmiş olur.

- Daha uyumlu çalışma ilişkileri: Proje sahibi ve yüklenici projenin en düşük maliyetle bitirilebilmesi için beraber çalışırlar.

- Sözleşmenin inşa işlemleri başlamadan önce yapılması yıkım ve temel işlemlerinin de içinde olacağı daha kapsamlı iş paketinin sözleşmede olmasını sağlar

- İnşaatin tasarımı ve yapım metodlarındaki yenilikler sayesinde projenin yapılabilirliği artırılır

- Yüklenici sözleşmede belirlenen tasarımın geliştirilmesi ile ilgili tüm riskleri üstlenir

- Ana sözleşmede belirlenen bütçenin aşılması yönünde bir garanti sağlaması, proje sahibi için bir kazançtır

- Yüklenici tarafından yapılacak değişiklik isteklerini sınırlar

- Proje sahibi yükleniciye maliyet tasarrufu sağlayacak finansal teşvikler sunar

- Ortaklık anlaşmaları ve kazanç paylaşımı yoluyla ortaklar arasındaki ilişkilerin artmasına yardımcı olur

- Projenin tamamlanma maliyetinin erkenden belirlenmesini sağlar

- Projeye katılanların fikir ve önerilerini açık ve özgürce belirtmelerine yardımcı olur

- Kazancın paylaşılması ortak amaçların ve güvene dayalı çalışma takımlarının kurulmasına yardımcı olur

- Projeye katılanlar arasında risk dağılımının adil olmasını sağlar

- En yüksek parasal değer alınmasını sağlar

- Proje sahibinin alt yüklenicilerin seçimi ve problem çözme aşamasına erken katılımları sağlanır

- Proje sahibinin, tasarım danışmanları, ana yüklenici ve alt yüklenicilerin proje üzerindeki kontrolünü artırır.

- Karar verme komitesi sayesinde çatışmalar azalır ve sorunların çözümü kolaylaşır.

### 3.3.2. Hedef Maliyetlemenin İnşaat Sektöründe Uygulanabilirliğini Belirlemeye Yönelik Yapılan Çalışmalar

Japon inşaat firmaları hedef maliyetlemeyi kısa bir süredir kullanıyor olsalar bile finansal, operasyonel ve piyasa ile ilgili performans sonuçları oldukça etkileyicidir. Hedef maliyetleme kullanılarak kaliteden ve zamanlamadan ödün verilmeden işletmenin rekabetçi pozisyonu artırılarak maliyet azaltımı başarılmıştır. Hedef maliyetlemenin başarıyla uygulanabilmesi için üst yönetimin desteği ve katılımı, değer mühendisliği, maliyet tabloları, maliyet tahmin sistemleri ve geniş bilgi sistemleri gibi araçların kullanılması gerekmektedir.

Japon inşaat sektöründe, 2000'li yıllarda yaşanan ekonomik durgunluk nedeniyle siparişlerin azalması ve müşterilerden gelen fiyat baskı nedeniyle ciddi sorunlar yaşanmıştır. İnşaat sektöründe fiyatlar ile maliyetler arasındaki farkın gittikçe kapanması nedeniyle işletmeler neredeyse maliyetlerinin %20 altında fiyatları kabul etmektedirler. Özellikle küçük inşaat işletmelerinin iflas rakamları önemli boyutlara ulaşmış olup bu iflasların orta ve büyük ölçekli işletmelere sıçramasından korkulmaktadır( Yook vd., 2005, s.5).

Amerika'da artan arsa fiyatları son zamanlarda inşaat sektöründeki en endişe uyandıran konudur ki inşaat maliyetlerini artırarak nakit akımını azaltmaktadır. İnşaat işletmelerinin böylesine rekabetçi bir ortamda hayatta kalabilmek ve başarılı olabilmek için mevcut yönetim uygulamalarını yeniden gözden geçirmeleri ve maliyet azaltımı, kalite kontrolü ve işletme stratejilerini dikkate alarak yeni bir bakış açısı ile yönetim sistemlerini kurmaları gerekmektedir (Yook vd., 2005, s.6).

Society of Japanese Value Engineering tarafından 2000 yılında yapılan araştırmada Japon inşaat işletmelerinin yaklaşık %15'inin hedef maliyetleme sistemini kullandığını ve %36'sının da gelecekte kullanmayı planladığı ortaya konmuştur. Japonya'daki hedef maliyetleme uygulama sonuçlarına bakıldığında maliyetlerin düştüğü, müşteri isteklerinin karşılandığı ve örgüt yapısının geliştiği görülmüştür. Hedef maliyetleme Japonya'da yaklaşık 30 yıldır kullanılmaktadır ve Japon işletmelerine Batılı işletmeler karşısında rekabetçi avantaj sağlamıştır. Hatta bu teknik Japon

işletmelerinin 90'lı yılların başındaki ekonomik şişkinlik dolayısıyla iflaslardan korunmuş ve 90'ların ortasında Japon parasının %50 değer kazanmasına neden olmuştur (Jacomit vd., 2008, s.605).

Chan vd., (2010) Hong Kong'da geręekleřtirdikleri anket çalışmasında Garantili maksimum fiyat/hedef maliyet tipi sözleşmelerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli öğeleri beş grupta toplamışlardır (Chan vd., 2010, s.197);

- Riskin adil dağılımı ile maliyet tasarruflarının kabul edilebilir bir şekilde dağılımı,
- Ortaklık ruhunun geliştirilmesi,
- Doğru proje takımının seçilmesi,
- Müşterinin proje özetinden işin leğinin doğru bir şekilde tanımlanması,
- Tasarım geliştirme aşamasına yüklenicinin erken katılımının sağlanmasıdır.

Hedef maliyetlemenin Japonya dışındaki uygulamalarına ilişkin Nicolini vd. (2000) yılında İngiltere'deki inşaat işletmelerinde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğini araştırmak için iki projeyi incelemişlerdir. İncelenen iki projede inşaat işletmelerinin maliyet yönetimi sistemlerine sahip olmadıkları, Pazar odaklı olmadıkları, tedarikçilerle uzun vadeli ilişkilerinin bulunmadığı belirlenmiştir. Yine aynı çalışmada dikkat çekilen bir diğer nokta, hedef maliyetleme sözleşmelerinde sorumlulukların, yükümlülüklerin ve tüm bunların ötesinde sözleşmenin diğer tarafının menfaat ve performansını etkileyecek gecikmeler için sorumlu tarafın cezasının ne olacağının detaylı bir şekilde belirlenmesi gerektiğidir (Nicolini vd., 2000, s.306).

Ballard ve Reiser (2002) Amerika'nın Minnesota eyaletindeki bir projede hedef maliyetlemenin uygulanışını incelemişlerdir. Sonuç olarak hedef maliyetlemenin uygulandığı proje bir yıl önce bitirilen benzer bir proje ile karşılaştırılmış ve hedef maliyetleme kullanılmayan projenin on ay daha uzun sürdüğü ve m<sup>2</sup> başına maliyetlerin %54 daha fazla olduğu grlmştir.



### **3.4. Hedef Maliyetlemenin İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliği**

Çalışmanın bu bölümünde önceki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde açıklanan stratejik maliyet yönetimi tekniklerinden Hedef maliyetlemenin Türk inşaat işletmelerinde uygulanabilirliği araştırılmıştır.

#### **3.4.1. Araştırmanın Amacı, Önemi, Kapsamı Ve Sınırlılıkları**

Çalışmamızda önce, araştırmanın amacı, önemi, kapsamı ve sınırlılıkları açıklanacak daha sonra ise sonuçlar yorumlanacaktır.

##### **3.4.1.1. Araştırmanın Amacı**

Yaklaşık elli yıldır üretim işletmelerinde yoğun bir şekilde kullanılan hedef maliyetlemenin son yıllarda inşaat sektöründe de uygulanmaya başladığı, teknikten beklenen sonuçların elde edildiği, işletmelerin hedeflenen kar, maliyet ve müşteri tatminine ulaşmayı başardıkları, yapılan çalışmalarla belirlenmiştir. Bu çalışmada stratejik maliyet yönetimi araçlarından Hedef Maliyetlemenin Türk inşaat işletmelerince kullanılıp kullanılmadığı, bu teknikten beklentilerin neler olduğu, uygulayan işletmelerin beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığı, kullanmayan işletmelerin neden kullanmadıkları belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırmanın bir diğer amacı ise, Türk inşaat işletmelerine ait sonuçlar ile yabancı ülkelerde gerçekleştirilen çalışmalardan elde edilen sonuçların karşılaştırılması ve bu sayede işletmelere ve araştırmacılara gelecek için yol gösterebilmektir.

##### **3.4.1.2. Araştırmanın Önemi**

Değişen piyasa koşullarında işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için müşteri ihtiyaç ve beklentilerini tam zamanında ve kalitede karşılarken en düşük maliyete ulaşarak hedefledikleri kar'ı elde etmeleri zorunlu hale gelmiştir. İşletmelerin bu istek ve hedefleri karşılayabilmelerinde ihtiyaç duydukları bilgileri sunmada geleneksel maliyet yönetimi yetersiz kalmış, işletmelerin rekabet ortamında dezavantajlı duruma düşmelerine neden olmuştur. Bu nedenle işletmeler, maliyetlerinin

belirlenmesinde ve yönetilmesinde yeni tekniklerden yararlanmaya başlamışlardır. Bu tekniklerden biri olan Hedef Maliyetleme Japonya, Amerika ve Avrupa ülkelerinde imalat ve hizmet sektörlerinde geniş bir şekilde uygulanmaya başlamış, özellikle Japonya'daki uygulama sonuçları diğer ülke işletmelerinin de bu tekniğe dikkatlerini çekmelerine neden olmuştur. Bu ülkelerle önemli iş bağlantıları olan ülkemizde bu tekniğin kullanımına biraz geç de olsa geçilmiş ve yapılan araştırmalarla beklenen sonuçların elde edildiği görülmüştür.

Ülkemizde hedef maliyetleme tekniği ile ilgili hem teorik hem de uygulama ve sonuçlarına ait çeşitli çalışmalar 90'lı yılların ortalarından itibaren yapılmaktadır. Özellikle son zamanlarda farklı sektörlerde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğini ve uygulama sonuçlarını gösteren çalışmalar artmıştır. Bu çalışmada Hedef Maliyetlemenin Türk inşaat sektöründe uygulanma düzeyinin ne olduğu, uygulayan ve uygulamayan işletmeler arasındaki performans farklarının neler olduğu, işletmelerin bu teknikle başardıkları, uygulamayan işletmelerin neden uygulamadıklarına ilişkin cevaplara ulaşmak amaçlanmıştır. Bu kapsamda gerçekleştirilen anket çalışması, ülkemizde hedef maliyetlemenin inşaat sektöründe uygulanabilirliğine yönelik işletmelerle yapılan ilk çalışma olması nedeniyle oldukça önemlidir ve çalışma sonuçlarının bu tekniği kullanan ve kullanmayan işletmelerin dikkatlerini çekeceği düşünülmektedir.

#### **3.4.1.3. Araştırmanın Ana Kütlesi, Kapsamı Ve Sınırlılıkları**

Araştırmanın ana kütlesi Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası (İntes), Türkiye İnşaat Malzemesi Sanayicileri Derneği (İmsad) ve Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan inşaat işletmeleridir. İmsad listesinde yer alan inşaat malzemesi işletmeleri araştırmanın kapsamı dışında bırakılmış, sadece inşaat işletmeleri anket kapsamına alınmıştır. Araştırmanın ana kütlesi bu düzenleme sonrasında 533 işletme olarak belirlenmiştir. İntes, İmsad ve BİST 100'deki işletmelerin araştırmanın ana kitlesini oluşturmasında bu işletmelerin diğerlerine göre daha büyük, kurumsallaşmış ve bilgilerine daha kolay ulaşılabilir işletmeler olmasıdır. Araştırmamızda inşaat işletmelerinin seçilme nedeni ise, hedef maliyetlemenin imalat işletmelerinde uygulanabilirliğine yönelik hem Türkiye hem de yabancı ülkelerde detaylı

araştırmaların bulunmasına karşın, inşaat sektöründe uygulanabilirliğine ilişkin araştırmaların yeni yeni yapılmaya başlanmasıdır. İnşaat sektöründe uygulanmasına yönelik araştırmalar yabancı ölkelerde (Japonya, Amerika, Brezilya, Avustralya) yaklaşık 15 yıldır yapılmaktadır, ölkemizde ise bu yönde yapılan bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Araştırmamızda aşağıda maddeler halinde sıralanan konularla ilgili işletmelerden bilgi alınmaya çalışılmıştır.

- İnşaat sektöründe rekabet seviyesi nedir? İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlama yöntemleri ve rekabet stratejileri nelerdir?
- İşletmelerin Pazar araştırmasına verdikleri önem düzeyi nedir ve ne zaman Pazar araştırması yapmaktadırlar?
- İşletmelerin projelerinin maliyetlerini nasıl belirledikleri, maliyet azaltımı için neler yaptıkları ve işletme bölümlerinin maliyet azaltma faaliyetlerine katılım düzeyleri nedir?
- İşletmelerin alt yüklenicilerle olan ilişkileri ve alt yüklenicilerle çalışma düzeyleri nedir?
- İşletmelerin hedef maliyetleme kullanıp kullanmadıkları
- Kullanan işletmelerin hedef maliyetleme ile başarmak istedikleri nelerdir? Bu amaçlara ulaşılabildi mi?
- Kullanmayan işletmelerin kullanmama nedenlerinin neler olduğu?

Basit tesadüfi örnekleme yöntemine göre ana kütleyle ilişkin standart sapma ve varyansların bilinmediği durumlarda örnekleme aşağdaki formüle göre belirlenir, buna göre %95 güven aralığında ve %5 hata payı ile örnekleme büyüklüğü (Kurtuluş, 1985, s.234);

$$n = (\pi(\pi-1)/(e/Z)^2$$

e : Hata payı

Z : Belirlenen güvenlik düzeyi için normal dağılım tablosundan bulunan standart değer

N : Ana kütle

n : Örneklem büyüklüğü

$\pi$ : Anlamlılık düzeyi

$$n = (0,5 \times 0,5)/(0,05/1,96)^2 = 384 \text{ adet işletme}$$

Bununla birlikte hesaplanan örneklemdaki işletme sayısının ana kütlein %5'inden büyük olması nedeniyle (N-n : N-1) düzeltme faktörü kullanılarak araştırma için gerekli örnek büyüklüğüne ulaşılabilir. Buna göre araştırmamızda;

$$(533-384)/(533-1) = 0,2800$$

$384 \times 0,2800 = 107$  işletme gerekli örnek büyüklüğü olarak hesaplanmıştır.

Araştırma kapsamında yukarıda belirtilen 533 işletme telefonla aranarak randevu talebinde bulunulmuş, bu işletmelerden 155 işletmesi anketi cevaplamayı kabul etmiştir. Geriye kalan işletmeler, işletme ile ilgili bilgi veremeyeceklerini veya çok yoğun olduklarını belirterek randevu talebini reddetmişlerdir. Değerlendirmeye alınan anket sayısı ana kütlein % 29'unu oluşturmaktadır.

Araştırma ile ilgili en büyük kısıtı zaman oluştururken, işletmede konu ile ilgili bilgili kişileri bulmak ve randevu alabilmek diğer zorlukları oluşturmuştur.

#### **3.4.1.4. Araştırmanın Metodolojisi**

##### **3.4.1.4.1. Veri Toplama Tekniği Ve Anket Formunun Hazırlanması**

Gerek ulusal gerekse uluslararası literatür taranarak oluşturulan anket formu 155 işletmede çalışan işletme sahibi, muhasebe müdürü, finans veya satın alma müdürleri tarafından cevaplanmıştır.

Araştırmamızda kullanılan anket formu EK 1’de verilmiştir. Bu soruların hazırlanmasında hedef maliyetleme ile ilgili hem Türkçe hem de yabancı literatürde yer alan çalışmalar (Koçsoy, 2008; Bozdemir&Orhan, 2011; Savaş, 2003; Ax vd., 2008, Chan vd., 2011; Göktürk, 2007; Alp, 2010; Ahmadov, 2006; Coşkun, 2008) incelenmiş ve 4 bölümden oluşan anket formu oluşturulmuştur. Birinci bölümde işletmenin faaliyet gösterdiği piyasa koşulları, muhasebe uygulamaları ve hedef maliyetleme kullanan işletmelere ait bilgilerin edinileceği 5’li likert tipi ölçeğe göre ((1) kesinlikle önemsiz- (5) kesinlikle önemli), ((1) hiçbir zaman – (5) her zaman), ((1) kesinlikle katılmıyorum – (5) kesinlikle katılıyorum), ((1) önemsiz – (5) en önemli) derecelendirilmiş sorular ve çoktan seçmeli sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde işletme hakkında bilgilerin edinileceği çoktan seçmeli sorular yer almaktadır. Üçüncü bölümde cevaplayan kişiye ait bilgilerin alındığı çoktan seçmeli sorular bulunurken son bölümde anketi cevaplayan işletmelerin gerçekleştirdikleri projelere ait bilgilerin elde edilmeye çalışıldığı çoktan seçmeli sorular yer almaktadır.

Güvenilirlik indeks değeri olan Cronbach’s Alpha ile ölçekte yer alan maddelerin birbirleri ile ne ölçüde tutarlı oldukları hakkında bilgiye ulaşılır (Çakmur, 2012, s.7). Bu katsayı 0 ile 1 arasında değişen değeri gösterir. Katsayının değerlendirilmesinde;

- 0.00-0.40 arasında bir değer ise ölçek güvenilir değil
- 0.40 (dahil) - 0.60 arasında bir değer ise ölçek düşük güvenilirlikte
- 0.60 (dahil) – 0.80 arasında bir değer ise ölçek oldukça güvenilir
- 0.80 (dahil) – 1.00 arasında bir değer ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçek olarak kabul edilmektedir.

Araştırmanın ilk bölümünde yer alan 5’li likert tipi ölçeğe göre hazırlanan sorular arasındaki tutarlılığın belirlenebilmesi için yapılan güvenilirlik testine göre, Cronbach Alpha katsayısı 0,791’dir. Bu ise ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir. Ayrıca hedef maliyetleme kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında belirlenen temel ilkeler açısından farklılık olup olmadığının test edilmesinde yararlanılan soruların güvenilirlik testinin sonucuna göre Cronbach Alpha katsayısı; fiyata göre maliyetleme

için 0,728, müşteri odaklılık için 0,7663, tasarım odaklılık için 0,797, geniş kapsamlı katılım için 0,910, ürün yaşam dönemine odaklanma için 0,724 ve değer zincirine odaklanma için ise 0,794'tür.

#### **3.4.1.4.2. Analiz Yöntemi**

İnşaat sektöründe hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğini belirlemeye yönelik gerçekleştirilen çalışmada öncelikle genel bilgiler verilerek araştırmaya ait ana hatlar belirlenmeye çalışılmıştır. Elde edilen veriler tanımlayıcı istatistik yöntemleri kullanılarak (frekans, yüzde) tablolar halinde sunulmuştur. Ayrıca, detaylı analizlere başvurulmuş parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis testi kullanılmış ve hedef maliyetlemeyi kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığı belirlenmiştir.

İstatistiksel analiz yapılmadan önce, verilerin kategorik (nominal, ordinal) ya da sürekli (aralıklı, oransal) olup olmadığına bakılmalıdır. Kategorik verilerde parametrik olmayan istatistikler kullanılırken, sürekli verilerde ise parametrik istatistikler kullanılır. Parametrik olmayan testler daha az koşulun varlığında uygulanabilen testlerken, parametrik testler verilerin normal dağılıma uyduğu, varyansların homojen olduğu ve her testte farklı olmak üzere başka koşulların da sağlanması gerektiği durumlarda uygulanabilmektedir (Kalaycı, 2006, s.85). Parametrik olmayan testlerin uygulanmasının nedeni hedef maliyetleme kullanan işletme sayısının az olması ve verilerin normal dağılıma uygunluk göstermemesidir.

Elde edilen veriler SPSS 17 (Statistical Package for Social Sciences) istatistiksel paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analizler %95 güven aralığında %5 hata payı ile gerçekleştirilmiştir.

#### **3.4.2. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi**

Çalışmanın bu kesiminde araştırma bulgularına ait tanımlayıcı tablolar sunulmuştur.

### 3.4.2.1. İşletme Profili

Araştırmanın bu bölümünde ankete cevap veren işletmelere ait genel bilgiler yer almaktadır. İşletmelerin kaç yıldır bu sektörde faaliyette oldukları, çalışan sayıları, verdikleri hizmetler, yıllık ciroları, faaliyet gösterdikleri pazarlar, gerçekleştirdikleri projelere ilişkin bilgiler ve gerçekleştirdikleri projelerin m<sup>2</sup> ölçeği bakımından dağılımları tablolar aracılığı ile gösterilmiştir.

**Tablo 24. Anketi Cevaplayan İşletmelerin Sektördeki Faaliyet Süreleri**

	Frekans	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
3yıldan az	6	3,9	3,9	3,9
3-5 yıl	10	6,5	6,5	10,3
5-10 yıl	37	23,9	23,9	34,2
10-20 yıl	45	29,0	29,0	63,2
20 yıldan fazla	57	36,8	36,8	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

Tablo 24'te anketi cevaplayan;

- 6 işletmenin (%3,9) 3 yıldan az,
- 10 işletmenin (%6,5) 3-5 yıl arasında,
- 37 işletmenin (%23,9) 5-10 yıl arasında,
- 45 işletmenin (%29,0) 10-20 yıl arasında,

- 57 işletmenin (%36,8) 20 yıldan uzun süredir inşaat sektöründe faaliyette bulunduğu görülmektedir. İşletmelerin büyük bir bölümünün sektörde 20 yıldan uzun bir süredir varlıklarını sürdürmüş olmaları onların rekabet ve ekonomik krizler açısından doğru kararları vermiş olduklarının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

**Tablo 25. İşletmede Çalışan Personel Sayısı**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-50	81	52,3	52,3	52,3
51-100	35	22,6	22,6	74,8
101-250	31	20,0	20,0	94,8
251-500	5	3,2	3,2	98,1
501 ve üzeri	3	1,9	1,9	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

İşletmelerde çalışan personel sayısının gösterildiği Tablo 25'e baktığımızda;

- 1-50 çalışana sahip işletme sayısı 81 (%52,3) ile ilk sırada yer alırken,
- 51-100 çalışana sahip 35 (%22,6) işletme,
- 101-250 arası çalışana sahip 31 (%20) işletme,
- 251-500 çalışana sahip 5 (%3,2) işletme,

- 501'den fazla çalışana sahip 3 (% 1,9) işletme olduğu görülmektedir. İnşaat sektöründe işletmelerin projelerini gerçekleştirirken önemli düzeyde alt yüklenicilerle çalıştığı, onların uzmanlıklarından, makine ve teçhizatlarından, işgüçlerinden yararlandıkları bilinmektedir. Bu tablo Türk inşaat işletmelerinin küçük ölçekli işletmeler olduğunu, projelerinde alt yüklenicilerle birlikte çalıştığını doğrular niteliktedir.

**Tablo 26. İşletmelerin Ortalama Yıllık Ciro su**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1.000.000 TL'den az	7	4,5	4,5	4,5
1.000.000 -10.000.000 TL	16	10,3	10,3	14,8
10.000.000 -20.000.000 TL	33	21,3	21,3	36,1
10.000.000 -20.000.000 TL	65	41,9	41,9	78,1
50.000.000 TL üzeri	34	21,9	21,9	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	



İşletmelerin yıllık ciro rakamlarının gösterildiği Tablo 26'ya bakıldığında ise;

- 7 işletmenin (%4,5) 1.000.000 TL'den az,
- 16 işletmenin (%10,3) 1.000.000-10.000.000 TL arasında,
- 33 işletmenin (%21,3) 10.000.000-20.000.000 TL arasında,
- 65 işletmenin (%41,9) 10.000.000-20.000.000 TL arasında,
- 34 işletme (%21,9) 50.000.000 TL üzerinde yıllık ciroya sahip olduğu belirlenmiştir. Bu rakamlara göre işletmelerin önemli yıllık cirolara sahip oldukları görülmektedir.

**Tablo 27. İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Pazar**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Ulusal	118	76,1	76,1	76,1
Uluslararası	2	1,3	1,3	77,4
Hem ulusal hem de uluslararası	35	22,6	22,6	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

Anketi cevaplayan işletmeler faaliyet gösterdikleri pazarlar açısından incelendiğinde;

- 118 işletme (%76,1) sadece ulusal pazarda,
- 2 işletme (%1,3) uluslararası pazarda,

- 35 işletme ise (%22,6) hem ulusal hem de uluslararası pazarlarda faaliyet göstermektedir. Bu bilgiler Tablo 27'de verilmiştir. 70'li yıllardan itibaren yurtdışında projeler üstlenmeye başlayan işletmeler her geçen yıl üstlendikleri proje sayısını ve faaliyet gösterdikleri ülke sayısını artırmışlardır. Araştırmamıza katılan işletmelerin halen %76,1'i sadece ulusal sınırlarda faaliyet gösterse de %22,6'sının yurtdışı projelerde de yer alması gelecek vaat etmektedir.

**Tablo 28. Anketi Cevaplayan Kişilerin İnşaat Sektöründe Çalışma Süreleri**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
2 yıldan az	17	11,0	11,0	11,0
2-5 yıl	27	17,4	17,4	28,4
6-10 yıl	65	41,9	41,9	70,3
11-19 yıl	29	18,7	18,7	89,0
20 yıldan fazla	17	11,0	11,0	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

İşletmeler için anketi cevaplayan kişilerin sektördeki çalışma sürelerine ait Tablo 28'e bakıldığında;

- 17 kişinin (%11,0) 2 yıldan az süredir,
- 27 kişinin (%17,4) 2-5 yıl arasında,
- 65 kişinin (%41,9) 6-10 yıldır,
- 29 kişinin (%18,7) 11-19 yıl arasında,

-17 kişinin (%11,0) ise 20 yıldan uzun süredir sektörde çalıştıkları görülmektedir. Ülkemizin istihdam rakamlarında önemli yer tutan inşaat sektöründe çalışma sürelerine baktığımızda uzun süreli çalışma süresine sahip olduğu görülmektedir. Anketi cevaplayan kişilerin işletmedeki pozisyonlarının gösterildiği Tablo 29'da;

- Muhasebe yöneticilerinin 73 kişi (%47,10) ile ilk sırada yer aldığı,
- 7 kişinin (%4,52) pazarlama/satış bölümünde,
- 45 kişinin (%29,03) işletme yetkilisi,
- 14 kişinin (%9,03) finans bölümünde
- 8 kişinin (%5,16) proje danışmanı,
- 6 kişinin (%3,87) mimar

- 2 kişinin de (%1,29) ihale koordinatörü olduğu görülmektedir. Çalışma esnasında ankete cevap veren önemli sayıda işletme yetkilisinin (işletme sahibi, genel müdür, bölüm müdürü) olduğu, işletme yetkililerinin maliyet yönetimi ile yakından ilgilendikleri ve çalışanlarına gerekli desteği verdikleri görüşü sonuçlarla doğrulanmıştır.

**Tablo 29. Ankete Cevap Veren Kişilerin İşletmedeki Pozisyonları**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Muhasebe	73	47,10	47,10	47,10
Pazarlama/Satış	7	4,52	4,52	51,62
Finans	14	9,03	9,03	60,65
İşletme yetkilisi	45	29,03	29,03	89,68
Proje danışmanı	8	5,16	5,16	94,84
Mimar	6	3,87	3,87	98,71
İhale koordinatörü	2	1,29	1,29	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

**Tablo 30. İşletmelerin Projelerinin m<sup>2</sup> Ölçeklerinin Sıklık Dereceleri**

		1 Her zaman	2 Genellikle	3 Bazen	4 Nadiren	5 Hiçbir zaman	Toplam
1.000 m <sup>2</sup> den az	Frekans	2	33	24	59	37	155
	%	1,3	21,3	15,5	38,1	23,9	100
1.000-10.000 m <sup>2</sup> arası	Frekans	3	38	39	57	18	155
	%	1,9	24,5	25,2	36,8	11,6	100
10.000- 25.000 m <sup>2</sup> arası	Frekans	7	35	62	40	11	155
	%	4,5	22,6	40,0	25,8	7,1	100
25.000- 50.000 m <sup>2</sup> arası	Frekans	11	48	52	31	13	155
	%	7,1	31,0	33,5	20,0	8,4	100
50.000- 200.000 m <sup>2</sup> arası	Frekans	14	65	20	37	19	155
	%	9,0	41,9	12,9	23,9	12,3	100
200.000 m <sup>2</sup> den fazla	Frekans	12	57	23	34	29	155
	%	7,7	36,8	14,8	21,9	18,7	100

Tablo 30'da işletmelerin gerçekleştirdikleri projelerin m<sup>2</sup> ölçekleri ayrıntılı olarak verilmiştir. Bu tabloya göre;

- 1.000 m<sup>2</sup> den az projelerde yer alan işletme sayısı 35 (%22,6)
- 1.000- 10.000 m<sup>2</sup> arası projelerde yer alan işletme sayısı 41 (%26,4)
- 10.000-25.000 m<sup>2</sup> arası projelerde yer alan işletme sayısı 42 (%27,1)
- 25.000-50.000 m<sup>2</sup> arası projelerde yer alan işletme sayısı 59 (%38,1)
- 50.000-200.000 m<sup>2</sup> arası projelerde yer alan işletme sayısı 79 (% 50,9)
- 200.000 m<sup>2</sup> den fazla projelerde yer alan işletme sayısı 69 (% 44,5)

olarak belirlenmiştir<sup>1</sup>. Veriler işletmelerin oldukça büyük çaplı projelerde yer aldıkları göstermektedir.

İnşaat işletmelerinin faaliyet gösterdikleri piyasadaki rekabet koşulları, maliyet yönetimi anlamında ne gibi uygulamalar yaptıkları, fiyatlama kararları ve tedarikçileri ile olan ilişkilerini ortaya koymak bu işletmelerin hedef maliyetleme kullanma kararlarını nasıl etkileyebileceğini ortaya koymak açısından oldukça önemlidir.

Diğer tüm sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de rekabet giderek artmakta, işletmelerin ise bu rekabete cevap verebilmeleri gittikçe zorlaşmaktadır. İnşaat sektöründe farklı müşteri istek ve ihtiyaçları ile birlikte artan talebi karşılayabilmek için işletmelerin öncelikle müşterilerine, daha sonra rakiplerine odaklanmaları ve sonrasında ise işletmeleri ile ilgili düzenlemeleri yapmaları gerekmektedir.

**Tablo 31. İşletmelerce Faaliyet Gösterdikleri Piyasanın Rekabet Seviyesinin Tanımlanması**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Rekabet yok	1	,6	,6	,6
Rekabet az	1	,6	,6	1,3
Orta derecede rekabet	37	23,9	23,9	25,2
Rekabet çok	47	30,3	30,3	55,5
Aşırı derecede rekabet var	69	44,5	44,5	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

<sup>1</sup> Yüzdeler her zaman ve genellikle seçeneklerini ifade etmektedir.

Tablo 31’de Türk inşaat işletmelerinin faaliyette buldukları piyasanın rekabet seviyesini tanımlamaları istenmiş ve sonuç olarak;

- 1’er işletmenin (%0,6) piyasayı “rekabet yok ve rekabet az” olarak tanımladıkları,

- 37 işletmenin (%23,9) “orta derecede rekabetin” bulunduğunu belirttiği,

- 47 işletmenin (%30,3) “rekabet çok” olarak tanımladığı,

- 69 işletmenin ise (%44,5) piyasada “aşırı derecede rekabet” olduğunu belirttikleri görülmektedir. Tüm sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de rekabetin fazla olduğu, bu rekabetin özellikle ülkemizde de kullanılmaya başlanan mortgage sistemi ile doruk noktasına ulaştığı söylenebilir.

**Tablo 32. Rekabet Üstünlüğü Sağlama Açısından Yapım, Maliyet, Hız, Hizmet Ve Kalitenin Önem Dereceleri**

	Az önemli		Önemli		Çok önemli		En önemli		Toplam	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
Kalite	-	-	22	14,2	86	55,5	47	30,3	155	100
Hız	-	-	28	18,1	86	55,5	41	26,5	155	100
Hizmet	1	0,6	28	18,1	88	56,8	38	24,5	155	100
Maliyet	-	-	35	22,6	73	47,1	47	30,3	155	100
Yapım işleri	1	0,6	41	26,5	76	49,0	37	23,9	155	100

Maliyet, hız(zamanlama) ve kalite tüm işletmeler için olduğu gibi inşaat işletmeleri için de rekabette en önemli üç unsurdur. Cooper ve Slagmulder’in da belirttiği üzere, bu unsurlar işletmelerin yaşamları ve faaliyetlerinin sürdürebilmelerini sağlayacak temel unsurlardır. Araştırmaya katılan işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için bahsedilen unsurlara verdikleri önem derecelerini belirleyebilmek

için yöneltilen soruya cevapları Tablo 32’de gösterilmektedir. 133 işletmenin (%85,8) “kaliteye”, 127 işletmenin (%82) “hıza (zamanlama)”, 126 işletmenin (81,3) “hizmete”, 120 işletmenin (%77,4) “maliyete” ve son olarak da 113 işletmenin (%72,9) “yapım işlerine” önem verdikleri görülmektedir <sup>2</sup>. Verilen cevaplar dikkate alındığında işletmeler için önemlilik derecesi bakımından unsurlar arasında önemli farklılıklar bulunmadığı, neredeyse hepsinin önem düzeyinin aynı olduğu rahatça dile getirilebilir. Rekabetin yoğun yaşandığı günümüzde işletmelerin rekabette başarılı olabilmek için tüm şartları yerine getirmeye zorlandıkları bu tablodan açıkça görülmektedir. Aynı zamanda bu sonuç Cooper ve Slagmulder’ın rekabetin üç sacayağı olarak tanımladığı maliyet, kalite ve hızın işletmelerimiz açısından da önemli olduğunu göstermektedir.

**Tablo 33. İşletmelerin Uyguladıkları Rekabet Stratejileri**

		Önemsiz	Az önemli	Önemli	Çok önemli	En önemli	Toplam
Daha düşük maliyetle bina üretip daha düşük fiyatla satmak	Frekans	6	31	48	66	4	155
	%	3,8	20,0	31,0	42,6	2,6	100
Belirli bir müşteri grubunu hedefleyerek, kaliteli ve müşteriye tatmin edici binalar sunmak	Frekans	3	6	53	88	5	155
	%	1,9	3,9	34,2	56,8	3,2	100
Yüksek kaliteli, standart olmayan yenilikçi binalar inşa ederek rekabet etmek	Frekans	5	4	54	85	7	155
	%	3,2	2,6	34,8	54,8	4,5	100

İşletmeler gerek pazara girişte gerekse faaliyetlerine devam ederken hedeflerine ulaşabilmek için belirledikleri rekabet stratejileri doğrultusunda stratejiler geliştirirler ve uygularlar. Porter’ın geliştirdiği rekabet stratejilerden ilki daha düşük maliyetle üretim yapıp, daha düşük fiyatla satmak olan maliyet liderliğidir. Diğer rekabet stratejisi belirli bir müşteri grubunun seçilerek o grubun istediği kalite ve özellikte ürünleri sunmayı amaçlayan farklılaşma stratejisidir. Son strateji ise, işletmelerin belirli bir üretim alanında değişim mühendisliği veya farklılaşma tekniklerini kullanarak rekabet etmesidir. İnşaat işletmeleri için bu stratejilerin önem derecesini belirleyebilmek

<sup>2</sup> Yüzdeler çok önemli ve en önemli seçeneklerinin toplamını ifade etmektedir. Bu soruda önemsiz seçeneğini işaretleyen işletme olmamıştır.

amacıyla yönelttiğimiz bu soruya verilen cevaplar doğrultusunda hazırlanan Tablo 33, işletmelerin % 94,2’i için öncelikle belirli bir müşteri grubunu hedefleyerek, kaliteli ve müşteriye tatmin eden binalar sunmak yani farklılaşma stratejisinin önemli olduğu, % 94.1’si için ise yüksek kaliteli, standart olmayan yenilikçi binalar inşa ederek rekabet etmenin yani odaklanma stratejisinin, % 76,2’si için ise daha düşük maliyetle bina üretip daha düşük fiyatla satmak olan maliyet liderliği stratejisini tercih ettikleri belirlenmiştir<sup>3</sup>.

**Tablo 34. İşletmelerin İnşaat Birimlerinin Fiyatlarını Belirlerken Kullandıkları Yöntemlerin Sıklık Dereceleri**

		Hiçbir zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her zaman	Toplam
Maliyet + Kar	Frekans	-	-	22	87	46	155
	%	-	-	14,2	56,1	29,7	100
Rakiplerin belirledikleri fiyat	Frekans	6	12	54	72	11	155
	%	3,9	7,7	34,8	46,5	7,1	100
Müşterilerce arzulanan fiyat	Frekans	2	7	56	81	9	155
	%	1,3	4,5	36,1	52,3	5,8	100
Benzer projelerin fiyatları	Frekans	--	9	43	91	12	155
	%	-	5,8	27,7	58,7	7,7	100
Geçmiş deneyimler	Frekans	-	4	32	94	25	155
	%	-	2,6	20,6	60,6	16,1	100

İşletmelerin fiyatlarını belirlerken kullandıkları yöntemi belirlemeye yönelik soruya verdikleri cevaplar Tablo 34’te gösterilmektedir. Buna göre işletmelerin belirtilen yöntemleri kullanmadaki sıklık dereceleri şöyle sıralanmaktadır; “maliyet + kar” %85,8, “geçmiş deneyimler” %76,7, “benzer projelerin fiyatları” % 66,4, “müşterilerce arzulanan fiyat” % 58,1, “rakiplerin belirledikleri fiyat” % 53,6’dır<sup>4</sup>. Bu oranlar dikkate alındığında işletmelerin oldukça önemli bir kısmının hala maliyet + kar yöntemini ilk seçenek olarak kullandığı görülmektedir.

<sup>3</sup> Yüzdeler önemli, çok önemli ve en önemli seçeneklerini ifade etmektedir.

<sup>4</sup> Yüzdeler genellikle ve her zaman seçeneklerini ifade etmektedir.

**Tablo 35. Yeni Bir Proje Üretmeden Önce İşletmelerin Pazar Araştırması Yapma Düzeyleri**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yeterli düzeyde yapıyoruz	90	58,1	58,1	58,1
Kısmen yapıyoruz	54	34,8	34,8	92,9
Hiç yapmıyoruz	11	7,1	7,1	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

Tablo 35'e göre, 90 işletme (%58,1) yeni bir proje üretmeden önce yeterli düzeyde pazar araştırması yaptıkları, 54 işletmenin (%34,8) kısmen pazar araştırması yaptıkları, 11 işletmenin ise (%7,1) hiçbir şekilde pazar araştırması yapmadıkları belirlenmiştir. İnşaat sektöründe özellikle ülkelerin gelişme seviyeleri ile bağlantılı olarak talep edilen projelerin de türü ve özellikleri değişmektedir. Özellikle konut projelerinde son yıllarda yaşanan gelişmelerle birlikte müşterilerin ihtiyaç ve isteklerinin belirlenmesi ve bunlar için ödemeyi düşündükleri bütçenin belirlenmesi ilk ve en önemli adım haline gelmiştir. Bu sayede geliştirilen projeler müşterilerce kabul görmekte, işletmeler ise satış kısmında sorun yaşamamaktadırlar.

**Tablo 36. İşletmelerin Yeni Bir Proje İle İlgili Maliyet Düşürme Çalışmalarını Hangi Aşamada Gerçekleştirdikleri**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Proje fikri oluştuktan hemen sonra	43	27,7	27,7	27,7
Proje tasarımı ve geliştirilmesi aşamasında	62	40,0	40,0	67,7
Proje esnasında	41	26,5	26,5	94,2
Proje tamamlandıktan sonra	8	5,2	5,2	99,4
Hiçbir aşamada maliyet tahmini ve düşürme çalışması yapılmamaktadır.	1	,6	,6	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

İşletmelerin yeni bir proje ile ilgili maliyet düşürme çalışmalarını hangi aşamada gerçekleştirdiklerine ilişkin bilgilere ait Tablo 36'ya baktığımızda 43 işletme (%27,7) proje fikri oluştuktan hemen sonra, 62 işletme (%40,0) proje tasarımı ve geliştirilmesi



aşamasında, 41 işletme (%26,5) proje esnasında, 8 işletme (%5,2) proje tamamlandıktan sonra 1 işletme (%0,6) ise hiçbir aşamada maliyet tahmini ve düşürme çalışması yapmadıklarını belirtmişlerdir. İşletmeler için maliyet düşürme çabalarının en verimli şekilde yapılabileceği dönem olarak proje tasarımı aşaması ve hatta proje fikrinin oluşması aşamasının olduğu çeşitli çalışmalarda belirtilmiş bu nedenle de işletmelerin bu aşamalarda maliyet düşürme çabalarına odaklanmaları önerilmiştir. Sonuçlara göre işletmeler projenin fikir aşamasında ve tasarım aşamasında maliyet düşürme çabalarına odaklanarak bu avantajdan yararlanmaktadırlar. Bunun yanı sıra 41 işletme ise (%26,5) proje esnasında maliyet düşürme faaliyetlerini gerçekleştirdiğini belirterek aslında maliyetlerinde istenilen düşüşü gerçekleştiremeyeceklerinin sinyalinin vermektedirler.

**Tablo 37. İşletmelerin Projelerde Alt Yüklenicilerle Çalışma Yüzdeleri**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
%0-20	26	16,8	16,8	16,8
%21-40	23	14,8	14,8	31,6
%41-60	33	21,3	21,3	52,9
%61-80	38	24,5	24,5	77,4
%81-100	35	22,6	22,6	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

İnşaat işletmelerinde alt yüklenicilerle çalışma oldukça sık rastlanan bir durumdur. İşletmelerin “Projelerinizde alt yüklenicilerle çalışma yüzdeniz nedir?” sorusuna verdikleri cevaplara baktığımızda 26 İşletmenin (%16,8) % 0-20 arasında, 23 işletmenin (%14,8) % 21-40 arasında, 33 işletmenin (%21,3) %41-60 arasında, 38 işletmenin (%24,5) (%61-80) arasında, 35 işletmenin (%22,6) %81-100 arasındaki projesinde alt yükleniciler ile çalıştıklarını belirtmişlerdir. Bu soruya ait veriler Tablo 37’de yer almaktadır. İşletmeler alt yüklenicilerle çalışarak daha fazla projeyi aynı zaman diliminde gerçekleştirirken, alt yüklenicilerin işgücü, makine, alet-teçhizat, uzmanlık ve deneyimlerinden de yararlanmaktadırlar.

**Tablo 38. İşletmelerin Herhangi Bir Projede Yerli veya Yabancı Ortakla Çalışma Yüzdeleri**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	54	34,8	34,8	34,8
Hayır	101	65,2	65,2	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

Tablo 38'e göre, işletmelerin % 65,2'si yani 101 işletme herhangi bir projede yerli veya yabancı ortakla çalışmadığını, % 34,8'i 54 işletme ise çalıştığını belirtmiştir. İnşaat alanında işletmelerin özellikle büyük çaplı (hem m<sup>2</sup> hem de finansal anlamda) projelerde birlikte çalışmalarını son yıllarda yaygınlaştırmıştır. Birlikte çalışmak işletmelere özellikle ihalelerde ve pazarlama alanında rekabet avantajı sağlamaktadır.

**Tablo 39. İşletmelerin Maliyet Azaltma Faaliyetlerinin Sebepleri Ve Önem Düzeyleri**

		Kesinlikle Önemli	Önemli	Ne önemli ne önemli	Önemli	Kesinlikle önemli	Toplam
Düşük maliyet sayesinde düşük satış fiyatı ile pazara girebilmek	Frekans	4	6	22	114	9	155
	%	2,6	3,9	14,2	73,5	5,8	100
Düşük maliyet sayesinde daha yüksek kar elde edebilmek	Frekans	2	-	9	119	25	155
	%	1,3	-	5,8	76,8	16,1	100
Hedef kar'a ve hedef maliyete ulaşabilmek	Frekans	-	-	3	117	35	155
	%	-	-	1,9	75,5	22,6	100
Rekabet gücünü korumak	Frekans	-	-	1	111	43	155
	%	-	-	,6	71,6	27,7	100
Pazar payını artırmak	Frekans	-	-	4	105	46	155
	%	-	-	2,6	67,7	29,7	100

İşletmelerin maliyet azaltma faaliyetlerini yapma nedenleri ve bunların işletmeler için önem düzeylerinin belirlenmesine yönelik soru sonucunda hazırlanan Tablo 39'a göre, işletmelerin sırasıyla düşük maliyet seviyesinde daha yüksek kar elde etmek (%92,9), hedef kar'a ve hedef maliyete ulaşabilmek (%98,1), düşük maliyet sayesinde düşük satış fiyatı ile pazara girebilmek (%79,3), rekabet gücünü korumak ve

pazar payını artırmak (%97,4) amaçlarına yüzdelerle belirtilen önem dereceleri ile sahip oldukları belirlenmiştir <sup>5</sup>.

**Tablo 40. İşletmelerin Maliyet Tahmini Yaparken Karşılaştıkları Zorlukların Sıklık Derecesi**

		Hiçbir zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her zaman	Toplam
Projelerin birbirinden farklı olması, seri üretim olmaması	<b>Frekans</b>	3	13	62	70	7	155
	<b>%</b>	1,9	8,4	40,0	45,2	4,5	100
Gerçekleşen maliyetlerin geri bildirim eksikliği	<b>Frekans</b>	3	38	70	41	3	155
	<b>%</b>	1,9	24,5	45,2	26,5	1,9	100
Bayındırlık Bakanlığı, İller Bankası vb. fiyat analizlerinin gerçeği yansıtmaması	<b>Frekans</b>	3	45	66	38	3	155
	<b>%</b>	1,9	29,0	42,6	24,5	1,9	100
Kaynak (malzeme, makine, personel) fiyatlarının enflasyon oranından bağımsız artış ve azalışları	<b>Frekans</b>	-	36	73	40	6	155
	<b>%</b>	-	23,2	47,1	25,8	3,9	100
Tahmin çalışması yapanların saha bilgisi ve inşaat süreci ile ilgili tecrübe eksiklikleri	<b>Frekans</b>	12	54	50	33	6	155
	<b>%</b>	7,7	34,8	32,3	21,3	3,9	100
Proje dokümanlarındaki (Teknik/İdari şartnameler) yetersizlikler	<b>Frekans</b>	14	54	50	31	6	155
	<b>%</b>	9,0	34,8	32,3	20,0	3,9	100
Projenin gerçekleştirilmesi esnasında çıkabilecek öngörülemeyen işler	<b>Frekans</b>	1	30	77	43	4	155
	<b>%</b>	0,6	19,4	49,7	27,7	2,6	100
Şirkete ait verimlilik değerlerinin bulunmaması	<b>Frekans</b>	11	56	57	30	1	155
	<b>%</b>	7,1	36,1	36,8	19,4	0,6	100
Muhasebenin tuttuğu kayıtların maliyet kalemleri açısından ayrıştırılmış olmaması	<b>Frekans</b>	15	50	61	27	2	155
	<b>%</b>	9,7	32,3	39,4	17,4	1,3	100
Proje yöneticilerinin maliyet yönetimi odaklı olmayışı	<b>Frekans</b>	19	50	52	28	6	155
	<b>%</b>	12,3	32,3	33,5	18,1	3,9	100
Şantiye genel giderlerinin öngörülememesi	<b>Frekans</b>	2	42	72	36	3	155
	<b>%</b>	1,3	27,1	46,5	23,2	1,9	100
Öngörülemeyen zemin ve alt yapı işleri	<b>Frekans</b>	1	33	85	33	3	155
	<b>%</b>	0,6	21,3	54,8	21,3	1,9	100
Disiplinler arası (elektrik, mekanik, mimari) koordinasyon eksikliği nedeniyle atlanan maliyet kalemleri	<b>Frekans</b>	8	64	49	31	3	155
	<b>%</b>	5,2	41,3	31,6	20,0	1,9	100
Proje belirsizliği, konsept değişiklikleri	<b>Frekans</b>	9	60	55	31	-	155
	<b>%</b>	5,8	38,7	35,5	20,0	-	100
Projenin ilerleyen safhalarında idarenin ihtiyaç ve beklentilerini değiştirmesi	<b>Frekans</b>	7	49	69	29	1	155
	<b>%</b>	4,5	31,6	44,5	18,7	0,6	100

<sup>5</sup> Yüzdeler önemli ve kesinlikle önemli seçeneklerini ifade etmektedir.

İşletmelerin maliyet tahmini yaparken karşılaştıkları zorlukların sıklık derecesini belirlemeye yönelik hazırlanan Tablo 40’da işletmelerin genellikle inşaat projelerinin farklı olması yani seri üretim olmaması nedeniyle, projenin gerçekleştirilmesi esnasında çıkabilecek öngörülemeyen işletme giderleri, kaynak (malzeme, makine, personel) fiyatlarının enflasyon oranından bağımsız artış ve azalışları, Bayındırlık Bakanlığı, İller Bankası vb. fiyat analizlerinin gerçeği yansıtmaması ve gerçekleşen maliyetlerin geri bildirim eksiklikleri gibi nedenlerle zorlandıkları belirlenmiştir.

**Tablo 41. İşletmelerin Ürün Maliyetlerini Azaltmak İçin Uyguladıkları Faaliyetler**

		Hiçbir zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her zaman	Toplam
Kaliteli fakat ucuz hammadde ve malzeme sağlamak için az sayıda tedarikçi ile uzun süreli çalışmak	Frekans	1	2	44	89	19	155
	%	0,6	1,3	28,4	57,4	12,3	100
Farklı kalitede ucuz hammadde malzeme sağlamak	Frekans	9	22	55	63	6	155
	%	5,8	14,2	35,5	40,6	3,9	100
İnşaat süreçlerini gözden geçirmek	Frekans	1	5	52	74	23	155
	%	0,6	3,2	33,5	47,7	14,8	100
İnşaat maliyetini artıran özellikleri çıkartarak sadeliğe gitmek	Frekans	4	11	71	65	4	155
	%	2,6	7,1	45,8	41,9	2,6	100
İşletme genelindeki tüm faaliyetlerde verimliliği artırmak	Frekans	2	13	45	69	26	155
	%	1,3	8,4	29,0	44,5	16,8	100

İşletmelerin ürün maliyetlerini azaltmak için gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sıklık dereceleri Tablo 41’de verilmiştir. Buna göre işletmeler az sayıda tedarikçi ile uzun süreli çalışarak, kaliteli fakat ucuz hammadde ve malzeme sağlamayı amaçladıkları, inşaat süreçlerini gözden geçirdikleri, işletme genelindeki tüm faaliyetlerde verimliliği artırmaya çalıştıkları, inşaat maliyetlerini artıran özellikleri çıkartarak sadeliğe gittikleri ve farklı kalitede ucuz hammadde malzeme sağlamayı amaçladıkları belirtilmiştir.

**Tablo 42. İşletmelerde Yer Alan Bölümlerin Ürün Maliyetinin Belirlenmesi ve Azaltımı Çalışmalarına Katılma Dereceleri**

		Hiçbir zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her zaman	Toplam
Mali işler	Frekans	2	2	8	122	21	155
	%	1,3	1,3	5,2	78,7	13,5	100
Satış/pazarlama	Frekans	3	4	28	105	15	155
	%	1,9	2,6	18,1	67,7	9,7	100
Planlama	Frekans	1	4	29	89	32	155
	%	0,6	2,6	18,7	57,4	20,6	100
Satın alma	Frekans	-	2	20	109	24	155
	%	-	1,3	12,9	70,3	15,5	100
Mühendislik	Frekans	5	19	49	52	30	155
	%	3,2	12,3	31,6	33,5	19,4	100
Makine/donanım	Frekans	16	38	45	45	11	155
	%	10,3	24,5	29,0	29,0	7,1	100
Lojistik	Frekans	42	39	30	34	10	155
	%	27,1	25,2	19,4	21,9	6,5	100
Tedarikçiler	Frekans	6	26	55	55	13	155
	%	3,9	16,8	35,5	35,5	8,4	100
İnsan kaynakları	Frekans	46	44	21	31	13	155
	%	29,7	28,4	13,5	20,0	8,4	100
Mimarlık	Frekans	4	16	70	41	24	155
	%	2,6	10,3	45,2	26,5	15,5	100

İşletmelerin ürün maliyetlerini belirleme ve azaltma çabalarına katılma derecesi açısından bölümleri incelendiğinde genellikle cevabına ait bilgiler göz önüne alındığında sırasıyla, mali işler, satın alma, satış/pazarlama, planlama, tedarikçiler, mühendislik, makine donanım, mimarlık, lojistik ve insan kaynaklarının etkili oldukları belirlenmiştir.

**Tablo 43. İşletmelerin Müşterilerin Projeleri İle İlgili Beklentilerini Belirleme Şekilleri**

		Hiçbir zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her zaman	Toplam
Tasarımı öncesi Pazar araştırması yaparak	Frekans	8	6	26	97	18	155
	%	5,2	3,9	16,8	62,6	11,6	100
Tasarım aşamasında yapılan sürekli pazar araştırmasıyla	Frekans	7	24	31	77	16	155
	%	4,5	15,5	20,0	49,7	10,3	100
Tedarikçi ve satışa aracılık edenlerden geri bildirim alarak	Frekans	7	18	48	65	17	155
	%	4,5	11,6	31,0	41,9	11,0	100
İnşaat sonrasında yapılan pazar araştırmasıyla	Frekans	12	29	31	75	8	155
	%	7,7	18,7	20,0	48,4	5,2	100
Sistematik yöntemlerle (anket, yüzyüze görüşme)	Frekans	17	62	43	30	3	155
	%	11,0	40,0	27,7	19,4	1,9	100

Anketi cevaplayan işletmelerin müşterilerin proje ile ilgili beklentilerini nasıl belirlediklerine yönelik soruya verdikleri cevaplar sırasıyla; tasarım öncesi pazar araştırması yaparak (% 74,2), tasarım aşamasında yapılan sürekli pazar araştırmasıyla (%60), inşaat sonrasında yapılan pazar araştırmasıyla (%53,6), tedarikçi ve satışa aracılık edenlerden geri bildirim alarak (%52,9), sistematik yöntemlerle (% 21,3)'dir<sup>6</sup>, Bu cevaplar Tablo 43' de gösterilmiştir.

**Tablo 44. Yeni Bir Projenin Tasarımı Aşamasında Öngörülen Maliyetlerin Aşılması Durumunda İşletmelerin Başvurduğu Eylemlerin Sıklık Dereceleri**

		Hiçbir zaman	Nadiren	Bazen	Genellikle	Her zaman	Toplam
Projenin hedeflenen satış fiyatı artırılır	Frekans	6	7	67	73	2	155
	%	3,9	4,5	43,2	47,1	1,3	100
Projeden beklenen kar marjı azaltılır	Frekans	8	33	7	42	2	155
	%	5,2	21,3	4,5	27,1	1,3	100
Projenin özellikleri azaltılır	Frekans	13	26	78	35	3	155
	%	8,4	16,8	50,3	22,6	1,9	100
Projenin dizaynı değiştirilir	Frekans	9	43	69	32	2	155
	%	5,8	27,7	44,5	20,6	1,3	100
Projede kullanılacak girdilerde değişiklik yapılır	Frekans	14	21	82	35	3	155
	%	9,0	13,5	52,9	22,6	1,9	100
Projenin maliyet hedefleri artırılır	Frekans	10	24	86	32	3	155
	%	6,5	15,5	55,5	20,6	1,9	100
Projeden vazgeçilir	Frekans	27	76	22	30	-	155
	%	17,4	49,0	14,2	19,4	-	100
Tedarikçiler ve altyüklenicilerle uzun dönemli anlaşmalar yapılır	Frekans	4	23	69	56	3	155
	%	2,6	14,8	44,5	36,1	1,9	100

İşletmelerin yeni bir projenin tasarımı aşamasında yaptıkları çalışmalarla öngörülen maliyet hedeflerinin aşıldığını fark etmeleri durumunda başvurdukları eylemlerin sıklık dereceleri sırasıyla; projenin hedeflenen satış fiyatı artırılır (%48,4), tedarikçiler ve altyüklenicilerle uzun dönemli anlaşmalar yapılır (% 38,0), projeden beklenen kar marjı azaltılır (%28,4), projenin özellikleri azaltılır (%24,5), projede

<sup>6</sup> Yüzdeler genellikle ve her zaman seçeneklerini ifade etmektedir.

kullanılacak girdilerde değişiklik yapılır (%24,5), projenin maliyet hedefleri artırılır (%22,5), projenin dizaynı değiştirilir (% 21,9) ve projeden vazgeçilir (% 19,4)'tür<sup>7</sup>.

**Tablo 45. İşletmelerin Alt Yüklenicilerle Ve Tedarikçilerle Olan İlişkilerine İlişkin İfadelere Katılma Dereceleri**

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
İnşaat ile ilgili tüm konularda alt yüklenicilerle/tedarikçilerle sürekli koordinasyon halindeyiz	Frekans	2	3	1	131	18	155
	%	1,3	1,9	,6	84,5	11,6	100
Maliyet hedeflerine ulaşmak için alt yüklenicileri/tedarikçileri kontrol altında tutar ve onlara maliyet hedefleri belirleriz	Frekans	2	15	5	124	9	155
	%	1,3	9,7	3,2	80,0	5,8	100
Alt yüklenicilerimiz/tedarikçilerimiz iş için bize çok bağımlıdır	Frekans	2	15	9	120	9	155
	%	1,3	9,7	5,8	77,4	5,8	100
Alt yüklenicilerimize eğitim ve destek veririz	Frekans	3	24	11	110	7	155
	%	1,9	15,5	7,1	71,0	4,5	100
Alt yüklenici yaptığı faaliyetler nedeniyle maliyetleri düşürürse, elde edilen tasarrufun onun olacağını bilir.	Frekans	3	15	12	114	11	155
	%	1,9	9,7	7,7	73,5	7,1	100

İşletmelerin alt yüklenici ve tedarikçileri ile olan ilişkilerini ortaya koyabilmek ve anlayabilmek için verilen ifadelere katılma derecelerinin verildiği Tablo 45'de, işletmelerin (%96,1) inşaat ile ilgili tüm konularda alt yüklenici ve tedarikçilerle sürekli koordinasyon halinde olduklarını, (%85,8) maliyet hedeflerine ulaşmak için alt yüklenicileri/tedarikçileri kontrol altında tutar ve onlara maliyet hedefleri belirlediklerini, (% 83,2) alt yüklenicilerin/tedarikçilerin kendilerine çok bağımlı olduğunu, (% 80,6) alt yüklenici yaptığı faaliyetler nedeniyle maliyetleri düşürürse elde edilen tasarrufun onların olacağını bildiklerini, (% 75,5) alt yüklenicilere eğitim ve destek verdiklerini belirtmişlerdir<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Yüzdeler genellikle ve her zaman seçeneklerini ifade etmektedir.

<sup>8</sup> Yüzdeler katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum seçeneklerini ifade etmektedir.

**Tablo 46. İşletmeleri Yeni Bir Maliyet Yönetim Tekniğini Kullanmaya Yönelten Nedenlerin Önem Dereceleri**

		Önemsiz	Az önemli	Önemli	Çok önemli	En önemli	Toplam
Rakiplerin sayısı	Frekans	2	6	51	87	9	155
	%	1,3	3,9	32,9	56,1	5,8	100
Maliyet odaklılığa verdiğimiz önem	Frekans	-	-	48	95	12	155
	%	-	-	31,0	61,3	7,7	100
Rekabetin yoğunluğu	Frekans	-	3	45	91	16	155
	%	-	1,9	29,0	58,7	10,3	100
Çevresel değişimler	Frekans	1	11	41	94	8	155
	%	,6	7,1	26,5	60,6	5,2	100
Teknolojik gelişmeler	Frekans	1	1	45	96	12	155
	%	,6	,6	29,0	61,9	7,7	100

İşletmelere yeni bir yönetim tekniğini kullanmalarına nelerin neden olabileceğini belirlemek amacıyla hazırlanan Tablo 46’de işletmelerin; (%98,6) teknolojik gelişmeler, (% 100) maliyet odaklılığa verilen önem, (% 98) rekabetin yoğunluğu, (%92,3) çevresel değişimler ve (%94,8) rakiplerin sayısı seçeneklerini seçtikleri görülmüştür<sup>9</sup>.

İşletmelerin Hedef Maliyetleme kullanım düzeylerini belirlemek üzere sorulan soruya verilen cevaplar doğrultusunda işletmelerden 35 işletmenin (%22,6) yöntemi iyi bir şekilde kullandığı, 9 işletmenin (%5,8) kullanmaya başladıkları fakat tam olarak uygulamaya geçemedikleri, 2 işletmenin (%1,3) gelecekte kullanmayı planladığı, 4 işletmenin (%2,6) hedef maliyetleme adı altında olmasa da benzer bir yöntem kullandıkları, 80 işletmenin (%51,6) kullanmadığı ve 25 işletmenin de (%16,1) bu yöntem hakkında bir bilgisinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

<sup>9</sup> Yüzdeler önemli, çok önemli ve en önemli seçeneklerini ifade etmektedir.



**Tablo 47. İşletmelerin Hedef Maliyetleme Kullanım Düzeyi 1**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
İyi bir şekilde uygulamaktayız	35	22,6	22,6	22,6
Kullanmaya başladık fakat tam olarak uygulamaya geçemedik	9	5,8	5,8	28,4
Gelecekte kullanmayı planlıyoruz	2	1,3	1,3	29,7
Hedef maliyetleme adı altında olmasa da benzer bir yöntem uygulamaktayız	4	2,6	2,6	32,3
Kullanmıyoruz	80	51,6	51,6	83,9
Bu yöntem hakkında bir bilgimiz yok	25	16,1	16,1	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

Araştırmamızda diğer analizlere geçmeden önce işletmeleri hedef maliyetleme kullanan ve kullanmayan işletmeler olarak gruplandırma yapmak karşılaştırmalı analizleri kolaylaştıracaktır. Bu grupta hedef maliyetlemeyi iyi bir şekilde kullanan işletmelere, kullanmaya başlayan fakat tam olarak uygulamaya geçemeyen işletmeleri ekleyerek kullanan işletme sayısını 44 olarak belirlenmiştir. Kullanmayan işletme sayısı ise 111 dir.

**Tablo 48. İşletmelerin Hedef Maliyetleme Kullanım Düzeyi 2**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
HM kullanan	44	28,4	28,4	28,4
HM kullanmayan	111	71,6	71,6	100,0
Toplam	155	100,0	100,0	

İşletmelerin hedef maliyetleme kullanmamalarına hangi faktörlerin etki ettiğine dair yöneltilen soruya işletmelerin verdikleri cevaplar Tablo 49’da sunulmuştur.

**Tablo 49. İşletmelerin Hedef Maliyetleme Kullanmamalarına Neden Olan Faktörler ve Önem Düzeyleri**

		Önemsiz	Az önemli	Önemli	Çok önemli	En önemli	Toplam
Hedef maliyetlemenin yeterince bilinmemesi	<b>Frekans</b>	3	17	61	25	5	111
	<b>%</b>	2,7	15,3	55,0	22,5	4,5	100
Öngörülen faydanın sağlanamayacağı geçici bir yöntem olduğu yönündeki düşünceler	<b>Frekans</b>	5	27	64	15	-	111
	<b>%</b>	4,5	24,3	57,7	13,5	-	100
Üst yönetim desteğinin eksikliği	<b>Frekans</b>	10	16	61	20	4	111
	<b>%</b>	9,0	14,4	55,0	18,0	3,6	100
İşletme yapımıza uygun olmaması	<b>Frekans</b>	8	30	53	17	3	111
	<b>%</b>	7,2	27,0	47,7	15,3	2,7	100
Bölümler arası çalışmayı ve işbirliğini zorunlu kılması	<b>Frekans</b>	9	33	54	13	2	111
	<b>%</b>	8,1	29,7	48,6	11,7	1,8	100
Çalışanların yeni yöntemleri uygulamadaki isteksizliği	<b>Frekans</b>	18	41	36	13	3	111
	<b>%</b>	16,2	36,9	32,4	11,7	2,7	100
Hedef maliyetlemenin bilinmesi fakat yeterli eğitimin olmaması	<b>Frekans</b>	11	34	47	16	3	111
	<b>%</b>	9,9	30,6	42,3	14,4	2,7	100
Muhasebe bilgi sistemlerinin hedef maliyetlemeyi desteklememesi	<b>Frekans</b>	13	27	58	9	4	111
	<b>%</b>	11,7	24,3	52,3	8,1	3,6	100
Çevresel belirsizliklerin olması	<b>Frekans</b>	11	41	47	10	2	111
	<b>%</b>	9,9	36,9	42,3	9,0	1,8	100
Müşteriye ilişkin bilgileri toplamanın uzun zaman alması	<b>Frekans</b>	11	36	52	11	1	111
	<b>%</b>	9,9	32,4	46,8	9,9	0,9	100

İşletmelerin hedef maliyetlemeyi kullanmamalarına neden olan faktörlerin önem derecelerinin belirlenmesine yönelik hazırlanan Tablo 49'da işletmelerce hedef maliyetlemenin yeterince bilinmemesi (%82), üst yönetim desteğinin olmaması (%76,6), öngörülen faydanın sağlanamayacağı geçici bir yöntem olduğu yönündeki düşünceler (%71,2), işletme yapılarına uygun olmadığını düşünme (%65,7), muhasebe bilgi sistemlerinin hedef maliyetlemeyi desteklememesi (%64), bölümler arası çalışmayı ve işbirliğini zorunlu kılması (%62,1), hedef maliyetlemenin bilinmesi fakat yeterli eğitimin olmaması (%59,4), müşteriye ilişkin bilgileri toplamanın uzun zaman alması (% 57,6), çevresel belirsizliklerin olması (% 55,1) ve çalışanların yeni yöntemleri uygulamakta isteksiz olmaları (% 47,6) sırasıyla işletmelerin ileri sürdükleri nedenleri oluşturmaktadır<sup>10</sup>. Bunlardan özellikle ilk üç sırada yer alan nedenler, hedef

<sup>10</sup> Yüzdeler önemli, çok önemli ve en önemli seçeneklerini ifade etmektedir.

maliyetlemenin imalat, hizmet ve diğer sektörlerde de uygulanmasının önündeki engeller arasında yer almaktadır. İnşaat sektörüne ait bu tablodaki bilgiler de bunu destekler yöndedir.

### 3.4.2.2. Hedef Maliyetleme Kullanan ve Kullanmayan İşletmelere Ait Veriler

Analizin bu kısmında öncelikle anket çalışmamız sonucunda hedef maliyetleme kullandığını belirten işletmelere ait tanımlayıcı istatistiklere ait tablolar ve açıklamalar verilecek, ayrıca işletmelerin yöntemden bekledikleri faydaların önem dereceleri belirtilecektir.

İşletmelerin hedef maliyetlemeyi kullanım sürelerine ilişkin bilgiler Tablo 50’de verilmiştir.

**Tablo 50. İşletmelerin Hedef Maliyetlemeyi Kullanma Süreleri**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1 yıldan az	3	6,8	6,8	6,8
1-2 yıl	11	25,0	25,0	31,8
2-3 yıl	7	15,9	15,9	47,7
3-4 yıl	5	11,4	11,4	59,1
5 yıl ve üzeri	18	40,9	40,9	100,0
Toplam	44	100,0	100,0	

Anketi cevaplayan işletmelerin %40,9’u (18) işletmelerinde hedef maliyetlemeyi 5 yıldan uzun süredir kullandıklarını, %25’inin (11) 1-2 yıl arasında, %15,9’unun (7) 2-3 yıl arasında, %11,4’ünün (5) 3-4 yıl arasında ve % 6,8’inin (8) ise 1 yıldan az süredir kullandıkları belirlenmiştir.

İşletmelerin hedef maliyetlemeyi kaç defa kullandıklarını belirlemeye yönelik soruya verdikleri cevaplara göre hazırlanan Tablo 51’de 19 işletmenin (%43,2) hedef maliyetlemeyi 4’den fazla projede kullandığı, 15 işletmenin (%34,1) 1-2 projesinde 10 işletmenin (%22,7) ise 3-4 projesinde hedef maliyetlemeyi kullandığı belirlenmiştir.

**Tablo 51. İşletmelerin Hedef Maliyet Tipi Sözleşmeleri Projelerinde Kaç Defa Kullandıkları**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-2	15	34,1	34,1	34,1
3-4	10	22,7	22,7	56,8
4 'den fazla	19	43,2	43,2	100,0
Toplam	44	100,0	100,0	

**Tablo 52. İşletmelerin Hedef Maliyetleme Yöntemi İle Başarmak İstediklerinin Önem Derecesi**

		Önemsiz	Az Önemli	Önemli	Çok önemli	En önemli	Toplam
İnşaat maliyetlerini azaltmak	Frekans	-	2	16	19	7	44
	%	-	4,5	36,4	43,2	15,9	100
Müşteri istekleri belirleyerek memnuniyetini artırmak	Frekans	-	4	19	17	4	44
	%	-	9,1	43,2	38,6	9,1	100
Kaliteyi artırmak ve devamlılığını sağlamak	Frekans	-	1	12	21	10	44
	%	-	2,3	27,3	47,7	22,7	100
Pazar payını artırmak	Frekans	-	-	13	18	13	44
	%	-	-	29,5	40,9	29,5	100
Kar marjını artırmak	Frekans	-	-	14	16	14	44
	%	-	-	31,8	36,4	31,8	100
Doğru fiyatlama yapmak	Frekans	-	-	10	20	14	44
	%	-	-	22,7	45,5	31,8	100
İşletmenin uzun dönemli sürekliliğini sağlamak	Frekans	-	-	13	19	12	44
	%	-	-	29,5	43,2	27,3	100
Gereksiz faaliyetleri önlemek	Frekans	-	2	13	24	5	44
	%	-	4,5	29,5	54,5	11,4	100
İnşaat başladıktan sonra yapılan tasarım değişikliklerini azaltmak	Frekans	1	1	16	23	3	44
	%	2,3	2,3	36,4	52,3	6,8	100
Tedarikçilerden sağlanan her türlü malzeme maliyetini azaltmak	Frekans	-	1	15	25	3	44
	%	-	2,3	34,1	56,8	6,8	100
Karlılığı artırmak	Frekans	-	-	8	21	15	44
	%	-	-	18,2	47,7	34,1	100

Tablo 52’de işletmenin hedef maliyetleme yöntemini kullanarak başarmak istediklerinin önem derecesi frekans ve yüzde olarak verilmiştir. Buna göre en fazla önem düzeyine sahip olandan başlayarak işletmeler; (% 81,8) ile karlılığı artırmak, (%77,3) ile doğru fiyatlama yapmak, (% 70,5) ile işletmenin uzun dönemli sürekliliğini sağlamak, (%70,4) ile Pazar payını artırmak ve kaliteyi artırmak ve devamlılığını

sağlamak, (%68,2) ile kar marjını artırmak, (%65,9) ile gereksiz faaliyetleri önlemek, (%63,6) ile tedarikçilerden sağlanan her türlü malzeme maliyetini azaltmak, (% 59,1) ile inşaat maliyetlerini azaltmak, (%47,7) ile müşteri isteklerini belirleyerek memnuniyetlerini artırmayı amaçlamaktadırlar <sup>11</sup>

**Tablo 53. İşletmelerin Hedef Maliyet Tipi Sözleşmelerin Yurtiçi Projelerde mi Yoksa Çok Uluslu Projelerde mi Kullanımının Uygunluğu Hakkındaki Düşünceleri**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yurtiçi	39	88,6	88,6	88,6
Yurt dışı	5	11,4	11,4	100,0
Toplam	44	100,0	100,0	

Tablo 53'e göre, işletmelerin büyük bir çoğunluğu (%88,6) olan 39 işletme hedef maliyet tipi sözleşmelerin yurtiçi projeler için uygun olduğunu düşünürken (%11,4), 5 işletme yurtdışı projeler için daha uygun olduğunu düşünmektedir.

### **3.4.2.3. Hedef maliyetleme kullanan ve kullanmayan işletmelere ait karşılaştırmalı analizler**

Bu bölümde HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında HM'nin ilkeleri temel alınarak oluşturulan hipotezler test edilecektir. Bu hipotezler;

- $H_0$ : Fiyata göre maliyetleme açısından HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.  
 $H_1$ : Fiyata göre maliyetleme açısından HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- $H_0$ : Müşteri odaklılık açısından HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.  
 $H_1$ : Müşteri odaklılık açısından HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

<sup>11</sup> Yüzdeler çok önemli ve en önemli seçeneklerini ifade etmektedir.

- H<sub>0</sub>: Tasarımla odaklılık açısından HM kullanan ve kullananmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.  
H<sub>1</sub>: Tasarımla odaklılık açısından HM kullanan ve kullananmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır
- H<sub>0</sub>: Geniş kapsamlı katılım açısından HM kullanan ve kullananmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.  
H<sub>1</sub>: Geniş kapsamlı katılım açısından HM kullanan ve kullananmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H<sub>0</sub>: Ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı açısından HM kullanan ve kullananmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.  
H<sub>1</sub>: Ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı açısından HM kullanan ve kullananmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.
- H<sub>0</sub>: Değer zincirine odaklanma açısından HM kullanan ve kullananmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.  
H<sub>1</sub>: Değer zincirine odaklanma açısından HM kullanan ve kullananmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Bu hipotezlerin test edilmesinde kullanılan sorular anketin ilk bölümünde yer alan sorular arasından seçilmiştir. Bu soruların her bir hipotez testi için gruplandırılmış hali şu şekildedir;

#### 1. Fiyata göre maliyetleme

- Yeni bir inşaat biriminin satış fiyatı belirlenirken maliyet + kar yöntemi kullanılır
- Yeni bir inşaat biriminin satış fiyatı belirlenirken rakiplerin belirledikleri fiyat esas alınır
- Yeni bir inşaat biriminin satış fiyatı belirlenirken müşterilerce arzulanan fiyat esas alınır
- Yeni bir inşaat biriminin satış fiyatı belirlenirken geçmiş deneyimlerden yararlanılır

- İşletmemiz rekabet üstünlüğü sağlamak için daha düşük maliyetle bina üretip daha düşük fiyatla satmayı hedefler
- İşletmemizde maliyet azaltma faaliyetlerinin sebeplerinden birisi de düşük satış fiyatı ile pazara girebilmektir.

## 2. Müşteri odaklılık

- Müşterilerce arzulanan fiyat işletmemizin satış fiyatını belirlemede kullanılır
- İşletmemiz, müşterilerin proje ile ilgili beklentilerini tasarım öncesi pazar araştırması yaparak tespit eder
- İşletmemiz belirli bir müşteri grubunu hedefleyerek, kaliteli ve müşteriye tatmin edici binalar sunarak rekabet eder
- Müşteriye ilişkin bilgilerin toplanması uzun zaman alır

## 3. Tasarım odaklılık

- Proje maliyetlerinin belirlenmesi ve azaltımı çalışmalarına planlama bölümü katılmaktadır
- Proje maliyetlerinin belirlenmesi ve azaltımı çalışmalarına mühendislik bölümü katılmaktadır
- Proje maliyetlerinin belirlenmesi ve azaltımı çalışmalarına mimarlar katılmaktadır
- Proje maliyetlerini azaltmak için kaliteli fakat ucuz hammadde ve malzeme sağlamak için az sayıda tedarikçi ile uzun süreli çalışmak
- Proje maliyetlerini azaltmak için farklı kalitede ucuz hammadde sağlamak
- Proje maliyetlerini azaltmak için inşaat süreçlerini gözden geçirmek
- Proje maliyetlerini azaltmak için işletme genelindeki tüm faaliyetlerde verimliliği artırmak

## 4. Geniş kapsamlı katılım

- Proje maliyetlerinin belirlenmesi ve azaltımı çalışmalarına satış-pazarlama, planlama, satın alma, mühendislik, makine-donanım, lojistik, tedarikçilerin katılımı
- Bölümler arası çalışma ve işbirliğini zorunlu kılmak
- Çalışanların yeni yöntemleri uygulamada isteksiz olmaları

#### 5. Ürün yaşam dönemince maliyet azaltımı

- İşletme genelindeki tüm faaliyetlerde verimliliği artırmak
- İnşaat süreçlerini gözden geçirmek
- Maliyet azaltım çalışmalarına lojistik bölümünün de eklenmesi
- İnşaat ile ilgili tüm konularda alt yüklenicilerle sürekli koordinasyon halindeyiz

#### 6. Değer zincirine odaklanma

- Maliyetleri azaltmak için işletme genelindeki tüm faaliyetlerde verimliliği artırmak
- Alt yüklenicilerle sürekli koordinasyon halinde olmak
- Tedarikçi ve alt yüklenicilerle öngörülen maliyetlerin aşılmaması için uzun dönemli anlaşmalar yapmak
- Tedarikçi ve satışa aracılık edenlerden geri bildirim almak

### 3.4.2.4. Hipotez Testleri

HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını belirleyebilmek için hedef maliyetlemenin altı temel ilkesine dayanarak hazırlanan hipotez testleri çalışmanın bu bölümünde yer almaktadır

Hedef maliyetlemenin başlangıç noktasını, satış fiyatının belirlenmesi oluşturmaktadır. Bu aşamada işletmeler, benzer projelerin satış fiyatları ve müşterilerin bu proje için ödeyebilecekleri fiyatı belirleyebilmek için çalışırlar.

H<sub>0</sub>: Fiyata göre maliyetleme açısından HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H<sub>1</sub>: Fiyata göre maliyetleme açısından HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Hipotezlerinin test edildiği bu aşamada yapılan Kruskal-Wallis testine ait sonuçlar Tablo 54'de verilmiştir. Buna göre fiyata göre maliyetleme ile işletmelerin hedef maliyetleme kullanımları arasında  $\alpha = 0,05$  anlamlılık düzeyinde  $0,18 > 0,05$  olduğundan anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Bu sonuç, hedef maliyetleme kullanan



işletmelerin fiyata göre maliyetleme yapma anlayışına sahip olmaları beklentisini karşılamamıştır. Gerek literatür taramasında, gerekse başarılı hedef maliyetleme uygulamalarına baktığımızda bu tekniği başarıyla uygulayabilmek ve beklenen sonuçları elde edebilmek için ilk adım olan fiyata odaklanma aşamasının Türk inşaat işletmelerinde henüz gerektiği gibi yerine getirilemediği görülmektedir.

**Tablo 54. Fiyata Göre Maliyetleme İlkesi Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları**

	N	Ortalama uzaklık
<b>Hedef maliyetleme kullanan</b>	44	70,43
<b>Hedef maliyetleme kullanmayan</b>	111	81,00
<b>Ki kare</b>		1,781
<b>Serbestlik derecesi</b>		1
<b>Anlamlılık düzeyi</b>		<b>0,182</b>

İkinci olarak ankete katılan işletmelerin müşteri odaklılıkları arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla  $H_0$  ve  $H_1$  hipotezleri test edilmiştir.

$H_0$ : Müşteri odaklılık açısından HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_1$ : Müşteri odaklılık açısından HM kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Yapılan Kruskal- Wallis testinin Tablo 55’de gösterilen sonuçlarına göre hedef maliyetlemeyi kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında  $\alpha = 0,05$  anlamlılık düzeyinde  $0,351 > 0,05$  olduğunda istatistiki açıdan fark olmadığı belirlenmiştir. Bu sonuca göre kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında müşterilerine daha çok odaklanma anlamında bir farklılık olmadığı, hedef maliyetlemenin ikinci ilkesinin de bu yöntemi kullanan işletmelerce tam anlamıyla yerine getirilmediği rahatlıkla söylenebilir.

**Tablo 55. Müşteri Odaklılık Açısından Hm Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskall-Wallis Testi Sonuçları**

	N	Ortalama uzaklık
Hedef maliyetleme kullanan	44	72,72
Hedef maliyetleme kullanmayan	111	80,09
Ki kare		0,872
Serbestlik derecesi		1
Anlamlılık düzeyi		<b>0,351</b>

Hedef maliyetlemenin bir diğer ilkesi olan tasarım odaklılık ilkesinin kullanan ve kullanmayan işletmeler açısından kullanımında farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan  $H_0$  ve  $H_1$  hipotezlerini test etmek için yapılan Kruskall-Wallis testine göre  $\alpha = 0,05$  anlamlılık düzeyinde  $0,003 < 0,05$  olduğu için kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında istatistiki olarak fark bulunmaktadır. Teste ilişkin veriler Tablo 56'da verilmiştir. Buna göre hedef maliyetleme kullanan işletmeler kullanmayan işletmelere göre daha fazla tasarım odaklıdırlar.

**Tablo 56. Tasarım Odaklılık Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskall-Wallis Testi Sonuçları**

	N	Ortalama uzaklık
Hedef maliyetleme kullanan	44	94,84
Hedef maliyetleme kullanmayan	111	71,32
Ki kare		8,697
Serbestlik derecesi		1
Anlamlılık düzeyi		<b>0,003</b>

Hedef maliyetlemenin ilkelerinden bir diğeri geniş kapsamlı katılımdır. Bu ilke işletme içinde yer alan tüm bölümlerin hedef maliyetleme sürecine katılmasını amaçlamaktadır. Geniş kapsamlı katılımın hedef maliyetlemeyi kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında farklılık gösterip göstermediği  $H_0$  ve  $H_1$  hipotezleri ile test edilmiştir. Bu hipotezler için yapılan Kruskall-Wallis testinin sonuçları Tablo 57'de verilmiştir. Tablodan da görüleceği gibi  $\alpha = 0,05$  anlamlılık düzeyinde  $0,002 < 0,05$

olduğu için hedef maliyetleme kullanan ve kullanmayan işletmelerin geniş kapsamlı katılım anlayışında istatistiki olarak fark olduğu belirlenmiştir. Bu sonuçlara göre hedef maliyetleme kullanan işletmeler, kullanmayan işletmelere göre daha fazla geniş kapsamlı katılım anlayışına sahip oldukları söylenebilir.

**Tablo 57. Geniş Kapsamlı Katılım Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları**

	N	Ortalama uzaklık
Hedef maliyetleme kullanan	44	95,83
Hedef maliyetleme kullanmayan	111	70,93
Ki kare		9,735
Serbestlik derecesi		1
Anlamlılık düzeyi		<b>0,002</b>

Hedef maliyetlemenin bir diğer ilkesi ise ürün yaşam döneminde maliyetlerin azaltılmasıdır. Bu amaçla işletmeler süreçlerini ve faaliyetlerini gözden geçirmekte çalışanlarına eğitim ve bilgi vermekte ve ürünün yaşamı boyunca en düşük maliyetle müşterilere ulaşmasını sağlamaya çalışmaktadır. Ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı ile hedef maliyetleme kullanımı arasında farklılık olup olmadığı  $H_0$  ve  $H_1$  hipotezleri ile Kruskal-Wallis testi ile test edilmiştir. Teste ilişkin sonuçlar Tablo 58’de verilmiştir. Sonuçlara göre  $\alpha = 0,05$  anlamlılık düzeyinde  $0,000 < 0,05$  olduğu için hedef maliyetleme kullanan ve kullanmayan işletmelerin ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı açısından aralarında istatistiki bakımdan farklılık bulunduğu belirlenmiştir. Kullanan işletmelerin ürün yaşam döneminde maliyetleri azaltmaya, kullanmayanlara göre daha fazla önem verdiği söylenebilir.

**Tablo 58. Ürün Yaşam Dönemince Maliyet Azaltımı Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskall-Wallis Testi Sonuçları**

	N	Ortalama uzaklık
Hedef maliyetleme kullanan	44	101,90
Hedef maliyetleme kullanmayan	111	68,53
Ki kare		17,706
Serbestlik derecesi		1
Anlamlılık düzeyi		<b>0,000</b>

Hedef maliyetlemenin son ilkesi olan değer zincirine odaklanma, işletmelerin tedarikçilerini, satıcılarını, dağıtıcılarını ve müşterilerini hedef maliyetleme sürecine dahil etmesidir. Değer zincirine odaklanma ile hedef maliyetleme kullanımı arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla  $H_0$  ve  $H_1$  hipotezleri Kruskall-Wallis testi ile test edilmiştir. Bu teste ait veriler Tablo 59’da gösterilmektedir.  $\alpha = 0,05$  anlamlılık düzeyinde  $0,001 < 0,05$  olduğu için hedef maliyetleme kullanılıp kullanılmaması ile değer zincirine odaklanma arasında istatistiki fark bulunduğu belirlenmiştir. Yani kullanan işletmeler değer zinciri üyelerine daha fazla odaklanmaktadır.

**Tablo 59. Değer Zincirine Odaklanma Açısından HM Kullanan Ve Kullanmayan İşletmeler Arasında Farklılık Olup Olmadığına Yönelik Kruskall-Wallis Testi Sonuçları**

	N	Ortalama uzaklık
Hedef maliyetleme kullanan	44	96,15
Hedef maliyetleme kullanmayan	111	70,81
Ki kare		10,213
Serbestlik derecesi		1
Anlamlılık düzeyi		<b>0,001</b>

## SONUÇ

Geçtiğimiz yüzyılda hız kazanan teknolojik ve ekonomik gelişmeler, işletmeler için ürün, süreç ve yönetim açısından yeni yaklaşımları da beraberinde getirmiştir. İşletmeler kitlesel üretimden küçük partiler halinde, sürekli değişen özellikte ve kısa yaşam sürelerine sahip ürünler üretmeye başlarken, pazardaki rekabet iyice hızlanmıştır. İşletmeler sadece etraflarındaki rakipleri ile değil kilometrelerce uzaklıktaki rakipleri ile de rekabet etmek zorunda kalmışlardır. Buna bağlı olarak müşteri istek ve ihtiyaçlarında meydana gelen değişiklikler daha da önem kazanmış hayatta kalabilmek için müşteri odaklı üretim ve pazarlama anlayışı önem kazanmıştır. İşletmelerde sabit maliyetler ve araştırma geliştirme giderleri artarken kar marjları önemli derecede azalmıştır. Bu noktada geleneksel maliyet sistemleri, gerekli ve önemli bilgileri üretmede yetersiz kalmış bu ise işletmeler için önemli sorunlara yol açmıştır. Bu sorunların üstesinden gelinebilmesi için ortaya çıkan maliyet yönetimi ve modern maliyet yönetimi yaklaşımları işletmelerin son yıllarda önem verdikleri konular arasında yer almaya başlamıştır.

Geçmişte işletmelerin “ne üretirsem istediğim fiyattan satarım” anlayışı günümüzde oldukça değişmiş “müşterilerin istediklerini onların istedikleri fiyattan üretebilirim satabilirim” anlayışına gelinmiştir. İşletmeler için fiyat piyasanın belirlediği ve kabul etmek zorunda kaldıkları bir konuma yerleşmiştir. İşletmeler için kilit nokta, fiyatın belirli olduğu piyasada istenilen kar’a ulaşabilmek için maliyetlerinin ne olması gerektiğidir. Artık işletmeler için faaliyetlerine devam edebilmelerinin yolu istenilen kalitede, piyasadaki fiyattan ve en düşük maliyetle ürün üretebilmekten geçmektedir.

İşletmelerin bu gerçeği kabul etmeleri sonucunda maliyete verdikleri önem artmış, maliyetlerin yönetilmesinin dışında planlanması da yapılmaya başlanmıştır. Bu amaçla geliştirilen yöntemlerden birisi olan Hedef Maliyetlemenin ilk uygulamaları pek çok yöntem gibi Japonya’da görülmüştür. Hedef maliyetleme diğer tekniklerden bir adım ileri giderek, maliyetlerin doğru hesaplanmasının yanısıra yönetilmesi ve kar planlamasını da içeren kapsamlı bir yaklaşım sergilemektedir.

Doksanlı yıllarda ülkemiz literatürüne giren Hedef Maliyetleme kavramı öncelikle teorik olarak anlaşılmaya çalışılmış ve bu amaçla pek çok makaleye konu olmuştur. Uygulanması ile ilgili çalışmalara ise özellikle son 10 yıldır rastlanmaktadır. Bu amaçla Hedef Maliyetleme'nin ülkemiz inşaat sektöründe uygulanabilirliği ile ilgili gerçekleştirdiğimiz çalışmamızda, hem hedef maliyetleme ile ilgili teorik bilgi vermek hem de inşaat sektöründe uygulanabilirliğine yönelik ilk araştırmanın yapılması amaçlanmıştır.

Bağlantılı olduğu sektörlerle birlikte önemli bir ekonomik büyüklüğe sahip olan inşaat sektörü son yıllarda yaşanan mortgage krizi ve siyasal krizler nedeniyle işletmelerin varlıklarını sürdürmede zorlandıkları bir noktaya gelmiştir. Bu nedenle, işletmelerin yeni yönetim tekniklerini kullanmaya başladıkları bilinmektedir. Bu tekniklerden olan hedef maliyetleme ile ilgili gerçekleştirdiğimiz anket çalışması sonuçlarına göre sektör ile ilgili genel değerlendirmeler şu şekilde yapılabilir;

İşletmeler sektördeki rekabet düzeyinin oldukça şiddetli olduğunu belirtirken, rakiplerine karşı ağırlıklı olarak yüksek kaliteli, standart olmayan yenilikçi binalar inşa ederek rekabet etmeyi, ikinci olarak ise belirli bir müşteri grubunu hedefleyerek, kaliteli ve müşteriye tatmin edici binalar sunmayı tercih ettikleri belirlenmiştir. Bu noktada rekabet stratejisi olarak işletmelerin düşük maliyetle bina üretip daha düşük fiyatla satmak olan maliyet liderliğini tercih etmedikleri dikkat çekmektedir.

İşletmeler için rekabet üstünlüğü sağlamada maliyet, yapım işleri, hız, hizmet ve kalite için önem derecelerine bakıldığında, bu unsurların tamamı için önem derecelerinin birbirine çok yakın olduğu görülmüştür. Bu sonuç hedef maliyetlemenin ortaya çıkış düşüncesini doğrular niteliktedir.

İşletmelerin büyük bir bölümü projelerinin satış fiyatını belirlerken hala klasik maliyet + kar yöntemini kullanmaktadır, daha sonra ise geçmiş deneyimlerinden yararlanmaktadır. Bu noktada işletmelerin günümüzün zorunlu kıldığı rakipleri takip etme ve müşterilerin isteklerini dikkate alma gibi konulara hala önem göstermediği söylenebilir. Satış fiyatının hatalı belirlenmesi işletmeler için satış yapamama, satış için uzun süre bekleme, dolayısıyla gelir sağlayamama, gelir-gider dengesinin ciddi şekilde

bozulması gibi olumsuzluklara yol açabileceği için işletmelerimizin bu konuya daha dikkatli yaklaşımları gerekmektedir.

Hedef maliyetlemenin uygulanmasında önemli olan bir diğer unsur ise, müşteri istek ve ihtiyaçlarının pazar araştırması ile belirlenmesidir. İşletmeler yeterli düzeyde pazar araştırması yaptıklarını belirtirken, bu araştırmayı da projenin tasarımı başlamadan önce gerçekleştirdiklerini belirtmişlerdir. Ayrıca işletmeler tedarikçi ve satışa aracılık eden pazarlama kuruluşlarından da geri bildirimler alarak projelerinin tasarımında bu bilgileri kullandıklarına dikkat çekmişlerdir.

Hedef maliyetleme sürecinde projelerin tasarım aşamasından başlanarak müşteriye teslimine, hatta tesliminden sonra bile maliyetlerin azaltılmasına çalışılmaktadır. Araştırmalar ürün maliyetlerinin %70-80'inin ürünün henüz tasarım aşamasında oluştuğunu ve üretim başladıktan sonra maliyet azaltma çabalarının işletmeler için yeterli düzeyde getiri sağlamayacağını belirtmiştir. Bu doğrultuda işletmeler projenin fikir ve tasarım aşamasında maliyet düşürme faaliyetlerinde bulduklarının belirtirken, önemli bir kısımda proje esnasında maliyetleri düşürmeye çalıştıklarını belirtmiştir. Özellikle hedef maliyetleme kullanan işletmelerin tasarım ve fikir oluşturma aşamasında maliyet düşürme çabalarına odaklandıkları belirlenmiştir.

Hedef maliyetleme kullanan işletmelerde, maliyet aşımının projenin tasarımı aşamasında belirlenmesi girdilerde ve dizaynda değişiklik yapılması, özelliklerin azaltılması, tedarikçi ve alt yüklenicilerle uzun vadeli anlaşmalar yapılarak hedef maliyete ulaşmayı sağlayacaktır. Fakat araştırmamız sonucunda işletmelerin önemli bir bölümünün maliyetlerin artması sonucu ilk seçenek olarak satış fiyatlarının artırmayı seçtikleri belirlenmiştir. Yine işletmelerin önemli bir bölümü maliyetlerin aşılması durumunda kar marjlarını azaltmayı bile kabul etmektedirler. Bu seçenekler ise hedef maliyetleme anlayışına uygun değildir.

İşletmelerde yer alan tüm bölümlerin maliyetlerin belirlenmesi ve azaltımı çabalarına katılımı hedef maliyetlemenin geniş kapsamlı katılım ilkesini ifade etmektedir. Hedef maliyetlemeyi kullanan işletmelerin çeşitli bölümlerden gelen kişilerden oluşan takımları daha etkin kullandıkları ve tedarikçileri de bu takımlara katmayı başardıkları görülmektedir. Mühendis, mimar ve lojistik işlerinde çalışan

elemanların da sürece katılmaları hedef maliyetlemenin işletme çapında kolayca yürütülebileceğini gösteren göstergelerden biridir.

İşletmelerin ürün maliyetlerini azaltmak için gerçekleştirdikleri faaliyetlerde dikkati çeken unsur, hedef maliyetleme kullanan işletmelerin öncelikle işletme genelindeki tüm faaliyetlerde verimliliği artırmaya, sonrasında süreçlerini gözden geçirmeye ve kaliteli fakat ucuz hammadde malzeme sağlamak için az sayıda tedarikçi ile uzun süreli çalışmayı hedeflediklerini belirtmeleridir. Bu seçimler hedef maliyetleme sürecinin aşamalarına tamamıyla uyarken, işletmelerin hedef maliyetleme anlayışına uygun hareket ettikleri görülmektedir.

İnşaat sektöründe alt yüklenicilerle çalışmak oldukça yaygındır. İşletmeler yüksek oranlarda alt yüklenicileri ve tedarikçileri ile sürekli koordinasyon halinde olduklarını, onlara maliyet hedefleri verdiklerini, yaptıkları faaliyetler nedeniyle maliyetlerde düşme yaşanırsa bunu onlarla paylaştıkları ve alt yüklenicilere eğitim verdiklerini belirtmişlerdir.

İnşaat sektöründe maliyet tahmini yapmakta karşılaşılan zorluklar arasında, önem derecesine göre projelerin birbirinden farklı olması, seri üretim olmaması, projenin gerçekleştirilmesi esnasında çıkabilen öngörülemeyen işler bulunması, kaynak (malzeme, makine, personel) fiyatlarının enflasyon oranından bağımsız artması, gerçekleşen maliyetlerin geri bildirim eksikliği, Bayındırlık Bakanlığı, İller Bankası vb. fiyat analizlerinin gerçeği yansıtmaması, tahmin çalışması yapanların saha bilgisi ve inşaat süreci ile ilgili tecrübelerinin olmaması, proje dokümanlarındaki yetersizlikler, öngörülemeyen zemin ve alt yapı işlerinin ortaya çıkması, disiplinlerarası koordinasyon eksikliği nedeniyle artan maliyet kalemleri, proje yöneticilerinin maliyet yönetimi odaklı olmamaları, şirkete ait verimlilik değerlerinin bulunmaması, proje belirsizlikleri ve konsept değişiklikleri, projenin ilerleyen safhalarında yönetimin ihtiyaç ve beklentilerinin değişmesi, muhasebenin tuttuğu kayıtların maliyet kalemleri açısından ayrıştırılmış olmaması gelmektedir.

İşletmelerin yeni bir maliyet yönetim tekniğini kullanmalarında öncelikle teknolojik gelişmeler, ikinci olarak maliyet odaklı olmaları ve rekabetin şiddeti, daha sonra ise çevresel değişimler ile rakiplerin sayısı gelmektedir.



İşletmelerin hedef maliyetleme kullanmama kararlarını etkileyen nedenler ise, yöntemin yeterince bilinmemesi, üst yönetimin desteğinin olmaması, öngörülen faydanın sağlanamayacağı geçici bir yöntem olduğu düşüncesi, işletme yapısına uygun olmadığı düşünülmesi, muhasebe bilgi sistemlerinin hedef maliyetlemeyi desteklememesi, bölümler arası çalışmayı ve işbirliğini zorunlu kılması, hedef maliyetin bilinmesi fakat yeterli eğitimin olmaması, müşteriye ilişkin bilgileri toplamanın uzun zaman alması, çevresel belirsizliklerin bulunması ve çalışanların yeni yöntemleri uygulamada isteksiz olmalarıdır.

Araştırma sonucuna göre Hedef maliyetleme kullanan işletmelerin çoğunluğun bu tekniği 5 yıldan uzun süredir kullandığı görülmektedir. Bu açıdan sektörde kullanımının yeni olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Hedef maliyetleme kullanan işletmeler bu tekniği kullanarak;

- karlılıklarını artırmayı
- doğru fiyatlama yapabilmeyi
- kaliteyi artırmak ve devamlılıklarını sağlamayı
- Pazar paylarını artırmayı
- Kar marjlarını artırmayı
- Sürekliliklerini sağlamayı
- Gereksiz faaliyetlerinden kurtulmayı
- Malzeme maliyetlerini azaltmayı
- İnşaat toplam maliyetlerini azaltmayı
- İnşaat başladıktan sonra tasarım değişikliklerini azaltmayı
- Müşteri memnuniyetini artırmayı amaçlamaktadırlar.

Hedef maliyetlemeyi kullanan işletmeler, bu yöntem sayesinde karlılıklarının artacağını düşünmekte ve çoğunluğu ulusal sınırlarda faaliyet gösteren işletmeler olması nedeniyle, hedef maliyet tipi inşaat sözleşmelerinin yurtiçi projelerde kullanımının uygun olduğunu belirtmektedirler.

Çalışmamızın son kısmında hedef maliyetle kullanan ve kullanmayan işletmelerin hedef maliyetlemenin altı ilkesi olan fiyat odaklılık, müşteri odaklılık, tasarım odaklılık, geniş kapsamlı katılım, ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı ve değer zincirine odaklanma ilkeleri açısından farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla hipotez testleri gerçekleştirilmiştir. Ortaya çıkan test sonuçlarına göre hedef maliyetleme kullanan işletmelerin kullanmayan işletmelere göre daha fazla fiyat odaklı olmaları, öncelikle piyasadaki fiyatı belirlemeleri ve buna göre tüm faaliyetlerini ve süreçlerini organize etmeleri gerekirken, durumun böyle olmadığı ortaya çıkmıştır. Kullanan işletmeler kullanmayanlarla karşılaştırıldıklarında fiyata daha fazla önem vermemektedirler.

Bir diğer ilke olan müşteri odaklılık işletmelerin müşteri ihtiyaç ve isteklerini ayrıca ürün için ödemek isteyecekleri fiyatı pazar araştırmaları yoluyla öğrenmelerini ve ürün tasarımında bu bilgileri kullanmalarını öngörmektedir. Hedef maliyetleme kullanan işletmelerin daha fazla pazar araştırmalarına önem vermeleri, müşterileri ile iletişim kurmaları beklenmektedir. Oysa analiz sonuçlarında kullanan işletmeler ile kullanmayan işletmeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Üçüncü ilke olan tasarım odaklılık işletmelerin maliyetlerini azaltabilmelerinin yolunun tasarım aşamasına hatta tasarım aşamasının da öncesinde fikir aşamasına odaklanmaları ile mümkün olabileceğini savunmaktadır. Gerçekleştirdiğimiz test sonucunda hedef maliyetleme kullanan işletmelerin kullanmayan işletmeler göre daha fazla tasarım aşamasına odaklandıkları ve maliyetlerini bu aşamada azaltmaya çalıştıklarını ortaya çıkarmıştır.

Dördüncü ilke olan geniş kapsamlı katılım, maliyet azaltma faaliyetlerine işletmede yer alan tüm bölümlerden çalışanların katılımını ifade etmektedir. Hedef maliyetleme kullanan işletmelerin araştırmamız sonucunda, maliyet azaltım çabalarına daha fazla bölümden çalışanı katarak bu ilkeyi gerçekleştirdikleri belirlenmiştir.

Beşinci ilke olan ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı, ürünün fikir aşamasından müşteriye sunulması ve hatta müşteriden tekrar alınıp yok edilmesine

kadar tüm yaşamında maliyetlerinin azaltılması çabasıdır. Bu amaçla tüm süreç ve faaliyetlerin iyileştirilmesini hedefler. Gerçekleştirdiğimiz test sonucunda hedef maliyetleme kullanan işletmelerin kullanmayan işletmelere göre daha fazla maliyetlerin azaltılmasına ürünün yaşam dönemi boyunca önem vermektedir.

Hedef maliyetlemenin son ilkesi olan değer zincirine odaklanma işletmelerin tüm faaliyetlerini gerçekleştirirken değer zincirlerinde yer alan diğer işletmeleri de göz önünde bulundurması ve onlarla iletişim halinde bulunmasını ifade eder. Gerçekleştirdiğimiz test sonucunda hedef maliyetleme kullanan işletmelerin kullanmayan işletmelere göre daha fazla değer zinciri üyeleri ile iletişim ve işbirliği halinde oldukları saptanmıştır.

Hipotez testleri sonucunda hedef maliyetleme kullanan işletmelerin temel ilkelerden yukarıda açıkladığımız dört tanesini uygulama sürecinde yerine getirdikleri belirlenmiştir. Bununla birlikte, hedef maliyetlemenin önemli iki ilkesi olan fiyata göre maliyetleme ve müşteri odaklılık ilkesini işletmelerin uygulayamadıkları saptanmıştır. Yöntemin beklenen başarılı sonuçları verebilmesi için bu ilkelerin de uygulamada yerine getirilmesi zorunludur. Bu ilkelerin ülkemizde uygulanamama nedenleri arasında varolan yüksek talep, işletme ölçeklerinin küçük olması dolayısıyla geleneksel yönetim anlayışına sahip işletmelerin ne üretirsem satarım anlayışı ve müşterilerin beklenti düzeylerinin düşük olması sayılabilir.

Gerçekleştirdiğimiz çalışma inşaat sektöründe maliyet yönetimi ve hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği ile ilgili yapılan ilk çalışma olup, literatüre sektöre ait genel durumun sunulması ve bundan sonraki çalışmalara yön vermesi açısından katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Acar, D., 1998, “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 3, S. 81-95.
- Acar, D., 2005, Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi Ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma, Isparta, Asil Yayın Dağıtım
- Adiloğlu, B., 2006, “İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme Ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Afonso, P., Nunes, M., Paisana, A., Braga, A., 2008, “ The Influence Of Time To Market And Target Costing In The New Product Development Success”, International Journal Of Production Economics, S. 115, S. 559-568
- Agrawal, S.P., Mehra, S., 1998, “Cost Management System: An Operational Overview”, Managerial Finance, Volume: 24, N: 1
- Ahmadov, T., 2006, Stratejik Maliyet Yönetiminin Bir Enstrümanı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Mobilya Sektöründe Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma, Niğde Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde
- Akbaba, A., 2000, “Kalite Fonksiyon Göçerimi Ve Hizmet İşletmelerine Uyarlanması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 2, S.1-18
- Akdoğan, N., 1994, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara, İ.S.M.M. Odası Yayınları
- Akdoğan, N., 2009, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, Ankara.
- Akgül, B.A., Akay, H., 2004, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine Yönelik Bir Araştırma”, İstanbul, Türkmen Kitabevi
- Akgün, M., 2004, “ Tedarik Zinciri Yönetiminde Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Hedef Maliyetleme Yaklaşımı”, Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, S.1, S. 67-87

- Aksoylu S., Dursun Y., 2001, "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 11, S.357-371
- Aktaş, R., 2003 "Sistem Yaklaşımı Çerçevesinde Hedef Maliyet Sistemi", Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, S:1, S. 118-132
- Alagöz A., Yılmaz B., Ay M., 2005, "Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma", V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, S.47-51
- Alagöz, A., Ceran, Y., 2006, "Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yöntemi (Target Cost Management)", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 15, S. 61-83
- Alkan, H., 2001, "İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar", Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, S.2, S. 177-192
- Alkan, H., 2003, "Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği", Süleyman Demirel Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta
- Altınbay, A., 2006, "Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı ve Bir Uygulama", Dumlupınar Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü , Kütahya
- Altınbay, A., 2006, "Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 16, S.141-164
- Alp, G., 2010, İnşaat İşletmelerinde Stratejik Planlama ve Kaynak Tabanlı Bakış Açısına Uygunluk Üzerine Anket Çalışması, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Ansari, S., Bell, J., Swenson, D., 2006, "A Template For Implementing Target Costing", Cost Management, S. 20, S. 20-27

Apak, S., Erol, M., Elagöz, İ., Atmaca, M., 2012, “The Use Of Contemporary Developments In Cost Accounting In Strategic Cost Management”, Social And Behavioral Sciences, S. 41, S. 528-534

Ax, C., Greve, J., Nilsson, U., 2008, “ The Impact Of Competition And Uncertainty On The Adoption Of Target Costing”, International Journal Of Production Economics, S. 115, S. 92-103

Bahşi G., Can A.V., 2001, “Hedef Maliyetleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S. 4, S. 47-70

Ballard, G., Reiser, P., 2002, “ The St Olaf Collage Fieldhouse Project: a case study in designing to target cost”, Proceedings of the 12th Annual Conference of the International Group of Lean Construction, Elsinor Denmark

Barfield, J.T., Raiborn, C.A., Kinney, M.R., 2000, Cost Accounting, Ohio, South Western College Publishing Co.

Basık, F. O., 2012, Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi, İstanbul, Türkmen Kitabevi

Basık, F.O., Türker, İ., 2005, “Stratejik Maliyet Analizi Ve Yönetimi”, V. Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, S. 53-58

Bayazıtlı E., Koçsoy M., 2009, “Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İso 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma-1”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.42, S.58-75

Bayazıtlı E., Koçsoy M., 2009, “Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma-2 ”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.43, S.24-40

Bayou, M.E.,Reinstein, A., 1998, “Three Routes For Target Costing”, Managerial Finance, S. 24, S. 28-45

Bekçi, İ., Negiz, N., 2011, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 2, S. 119-136

- Bekçi, İ., Özal, H., 2010, “Stratejik Maliyet Yönteminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, S. 3, S. 78-97
- Bekçioğlu, S., Köroğlu, Ç., 2013, “20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yönetimi”, Mufitad Dergisi, S. 50-72
- Benligiray, Y., 1981, İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları
- Berliner, C., Brimson, J.A., 1988, Cost Management For Today’s Advanced Manufacturing, Harvard Business School Press, Boston.
- Bilginoğlu, F., 1994, “İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi”, Yönetim Dergisi, S. 19, S. 3-5
- Bilginoğlu, F., 1995, “Hedef Maliyetleme: Yeni Bir Yönetim Aracı”, Yönetim Dergisi, Yıl:6, Sayı: 21, s: 13-15.
- Boer, G., Ettlje, J., 1999, “Target Costing Can Boost Your Bottom Line”, Strategic Finance, S. 49-52
- Boyar, Ö., 2010, Türkiye’de Konut Projelerinin Yönetiminde Dış Kaynak Kullanımının Değerlendirilmesi, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Bozdemir E., Orhan M. S., 2011, “Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi”, Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, S. 2, S.163-179
- Brausch, John M., 1994, “Beyond ABC: Target Costing For Profit Enhancement”, Management Accounting, S. 76, S. 45-49
- Brethauer, D., 2000, The Power Of Strategic Costing, New York, Amacom
- Brimson, J.A., 1991, Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach, New York, John Wiley And Sons

Bursal, N., Ercan, Y., 1994, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, Der Yayınları

Büyükmirza, H.K., 2007, Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Ankara, Gazi Kitabevi

Can, A.V., 2004, Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama, Adapazarı, Sakarya Kitabevi

Cantürk, G., 2003, “Avrupa Birliği’ne Aday En Dinamik Yeni Yıldız Türkiye”, Yapı 2003 İzmir Fuarı, Dünya Eki, S.6

Chan, D.W.M., Chan, A.P.C., Lam, P.T.I., Wong, J.M.W., 2010, “Empirical Study Of The Risks And Difficulties In Implementing Guaranteed Maximum Price And Target Cost Contracts In Construction”, Journal Of Construction Engineering And Management, S.136, S. 495-505

Chan, D.W.M., Chan, A.P.C., Lam, P.T.I., Wong, J.M.W., 2010, “ Identifying The Critical Success Factors For Target Cost Contracts In The Construction Industry”, Journal Of Facilities Management, S. 8, S. 179-201

Chan, D.W.M., Chan, A.P.C., Lam, P.T.I., Wong, J.M.W., 2011, “ An Empirical Survey Of The Motives And Benefits Of Adopting Guaranteed Maximum Price And Target Cost Contracts In Construction, International Journal Of Project Management, S. 29, S. 577-590

Chan, D.W.M., Lam, P. T.I.Lam, Chan, J. H. L., Ma, T., Perkin, T., 2012, “ A Comparative Study Of The Benefits Of Applying Target Cost Contracts Between South Australia And Hong Kong” , Project Management Journal, S. 43, S. 4-20

Chan, J.H.L., Chan, W.M., Chan, A.P.C., Lam, P.T.I., 2012, “ Risk Mitigation Strategies For Guaranteed Maximum Price And Target Cost Contracts In Construction”, Journal Of Facilities Management, S. 10, S. 6-25

Chen, Y.A., Zuckerman, G.J., Zering, K., 2008, “ Applying Target Costing In The Development Of Marketable And Environmentally Friendly Products From Swine Waste”, The Engineering Economist, S. 53, S. 156-170



- Chenhall, R., Langfield, S.K., 1998, "Adoption And Benefits Of Management Accounting Practices: An Australian Study", *Management Accounting Research*, S. 9, S.1-19
- Cooper, R., 1987, "The Two-Stage Procedure In Cost Management Accounting: Part One", *Journal Of Cost Management*, S. 43-51
- Cooper, R., Kaplan, R.S., 1999, *The Design Of Cost Management*, Usa, Prentice Hall
- Cooper, R., Slagmulder, R., 1997, *Target And Value Engineering*, Oregon, Productivity Press
- Cooper, R., Slagmulder, R., 1999, "Develop Profitable New Products With Target Costing", *Sloan Management Review*, S. 4, S.29
- Coşkun,A., 2002-2003, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Akademik Araştırmalar Dergisi*, S.15, S. 25-34
- Coşkun, A., 2008, *Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*, AfyonKocatepe Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar
- Çakmur, H., 2012, "Araştırmalarda Ölçme- Güvenirlilik – Geçerlilik, *TAF Preventive Medicine Bull*, Vol: 11/3, s. 339-344
- Çankaya, İ., 2003, *İnşaat Muhasebesi*, Ankara, Meslek Yapıtları
- Çelik, Ş., 2007, *Türk İnşaat Sektörü Ve İnşaat Sektörünün Ülke Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması*, Beykent Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Çetin, A., Atmaca, M., 2009, "Hedef Ve Standart Maliyetleme Sistemleri'nin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 1, S. 313-329
- Dekker, H., Smidt, P., 2003, "A Survey Of The Adoption And Use Of Target Costing In Dutch Firms", *International Journal Of Production Economics*, S. 84, S. 293-305

- Demir, F., 1997, “Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri”, Yaklaşım Dergisi, S. 57, S. 17
- Dinçer, Ö., 1992, Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, İstanbul, Timaş Basım Ticaret ve Sanayii A.Ş.
- Doğan Z., Hatipoğlu, A., 2004, “Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe Finansman Dergisi, S. 21, S. 101-109
- Doğan, Z., 1998, “Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme” Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.1-2, S197-208
- Doğan, Z., 2000, “Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi”, Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, S. 1, S. 91-102
- Ekinci, M.B., 2006, “Türkiye’nin Mukayeseli Üstünlüğe Sahip Olduğu Hizmet Alt Sektörlerinden İnşaat: Sorunlar ve İmkanlar”, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, S. 1, S. 61-78
- Elitaş C., Eleren A., 2007, “Hedef Maliyetlemede Hata Türü Ve Etkileri Analizi Yöntemi İle Risklerin Değerlendirilmesi”, Muhasebe Finansman Dergisi, S. 36, S. 114-124
- Ellram, L. M., 2006, “The Implementation Of Target Costing In The United States: Theory Versus Practice”, The Journal Of Supply Management, S.13-26
- Ellram, L.M., 2000, “ Purchasing And Supply Management’s Participation In The Target Costing Process”, Journal Of Supply Chain Management, S. 36, S. 39-51
- Ellram, L.M., 2002, “Supply Management’s Involvement In The Target Costing Process”, European Journal Of Purchasing& Supply Management, S. 8, S. 235-244
- Ellram, L.M., Stanley, L.L., 2008, “Integrating Strategic Cost Management With Environment: Strategies, Practices And Benefits”, Journal Of Purchasing Supply Management, S. 14, S. 180-191
- Erden, S. A., 2004, Üretim Ortamları Ve Maliyet Yönetim Sistemleri Stratejik Maliyet Yönetimi, İstanbul, Türkmen Kitabevi

- Erden, S.A., 1997, İnşaat Taahhüt İşleri Ve Muhasebesi, Isparta
- Erdoğan, N., 2002, Maliyet Muhasebesi, İzmir, Fakülteler Kitabevi
- Erdoğan, N., Saban, N., 2010, Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Eren, E., 2002, Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım
- Eren, F., 1996, “Borçlar Kanununun Açısından İnşaat Sözleşmeleri”, İnşaat Sözleşmeleri/Yönetici, İşletmeci, Mühendis Ve Hukukçular İçin Ortak Seminer, Ankara
- Ergun, Ü., 2002, “Ürün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:6, s:33-48
- Ertaş, F. C., 1998 “Yeni Ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi”, Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 1-2, S. 181-196
- Eşkinat, R., Tepecik, F., 2012, “İnşaat Sektörüne Küresel Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 1, S. 25-41
- Ewert, R., Ernst, C., 1999, “Target Costing, Co-Ordination And Strategic Cost Management”, The European Accounting Review, S.8-1, S. 23-49
- Feil, P., Yook, K., Kim, Ii-Woon, 2004, “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, International Journal Of Strategic Cost Management”, s.10-19
- Filomena, T.P., Neto, F.J.K., Duffey, M.R., 2009, “Target Costing Operationalization During Product Development: Model And Application”, International Journal Of Production Economics, S. 118, S. 398-409
- Garrison, H.R., Noreen, E., 1994, Managerial Accounting, Concepts For Planning, Control, Decision Making, Irwin Publication

- Gemici, Ş.A., 2008, Gayrimenkul Değerlemesi, Maliyet Yaklaşımına Dayalı Bina Değer Tahmin Yöntemi Ve İstanbul İli İçin Bir Uygulama, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Gerşil, A., 2006, “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönteminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması”, Ankara Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Gopalakrishnan, M., Samuels, J., Swenson, D., 2007, “Target Costing At A Consumer Products Company”, Strategic Finance, S. 37-41
- Gökçen, G., 2003, “Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, S. 20, S.79-86
- Gökdeniz, Ü., 2004, “Etkin Bir Maliyet Yönetiminde Prensipler ve Performans Ölçümlenmesinin Rolü”, Mali Çözüm Dergisi, S. 68, S. 60-72
- Göktürk, İ., 2007, İnşaat Sektöründe Fizibilite Aşamasında Maliyet Tahmini Yapmakta Karşılaşılan Zorluklar ve Çözüm Önerileri Üzerine Bir Değerlendirme, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Granja, A.D., Picchi, F.A., Robert, G.T., 2005, “Target And Kaizen Costing In Construction”, 13th Annual Conference On Lean Construction, S.13, S. 45-51
- Grundy, T., 1996, Strategic Business Finance Using Finance For Strategic Advantage, London
- Guinding, C., Cravens, K.S., Tayles, M., 2000, “An International Comparison Of Strategic Management Accounting Practices”, Management Accounting Research, S.11,S.113-135
- Gündüz, H.E.,1997, Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama, Ankara, Tisamat Basım Sanayi
- Gürdal, K., 2007, Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, Ankara, Siyasal Kitabevi
- Gürsoy, C.T., 1997, Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları

- Hacıüstemoğlu, R., 2000, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, Türkmen Kitabevi
- Hacıüstemoğlu, R., Şakrak, M., 2002, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, İstanbul, Türkmen Kitabevi
- Hansen, D.R., Mowen M.M., Cost Management: Accounting And Control, New York, Mc Graw Hill
- Hansen, D.R., Mowen, M.M., Accounting And Control Cost Management, 1997, Ohio, South Western College Publishing
- Harvey, D.F., 1988, Strategic Management And Business Policy, Ohio, Merrill Publishing Company
- Helms, M.M., Ettikın, L.P., Baxter, J.T., Gordon, M.W., 2005, “Managerial Implications Of Target Costing”, Competitiveness Review, S. 15, S.49
- Hibbets, R. A., Albright, T., Funk, W., 2003, “The Competitive Environment And Strategy Of Target Costing Implementers: Evidence From The Field”, Journal Of Managerial Issues, S. 15, S. 65-81
- Hosking, G., 1993, “Strategic Management Of Costs”, Planning Review, S.21, S.51-56
- Ibusuki, U., Kaminski, P. C., 2007, “Product Development Process With Focus On Value Engineering And Target Costing: A Case Study In An Automotive Company”, International Journal Of Economics, S. 105, S. 459-474
- Jacomit, A.M., Granja, A.D., 2011, “An Investigation Into The Adoption Of Target Costing On Brazilian Public Social Housing Projects”, Architectural Engineering And Design Management, S. 7, S. 113-127
- Jacomit, A.M., Granja, A.D., Picchi, F.A., 2008, “Target Costing Research Analysis: Reflections For Construction Industry Implementation”, 16th Annual Conference Of The International Group For Lean Construction, S. 601-611
- Joshi, P.L., 2001, “The International Diffusion Of New Management Accounting Practices: The Case Of India”, Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation, S.10, S.85-109

- Juhmani, O. I. H., 2010, "Adoption And Benefits Of Target Costing In Bahraini Manufacturing Companies", Journal Of Academy Of Business And Economics, S. 10, S. 113-122
- Kalaycı, Ş., 2006, SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik teknikleri, Asil Yayın Dağıtım
- Karcıoğlu, R., 2000, Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, İstanbul, Aktif Yayınevi
- Karğın, S., 2013, "Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yükselişi Ve Düşüşü", Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan, S.21-40
- Kato, Y., 1993, "Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies", Management Accounting Research, S. 4, S.28-47
- Kato, Y., Yoshida, E., 1998, "Target Cost Management And Organizational Theories", Management Accounting Workshop At Kobe University, S. 1-38
- Kaya, G.,A., 2010, "Hedef Maliyetleme", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 1, S. 313-332
- Kee, R., 2010, "The Sufficiency Of Target Costing For Evaluating Production-Related Decisions", International Journal Of Production Economics, S. 126, S. 204-211
- Kırlı, M., Kayalı, N., 2010, "Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisi: Bir Uygulama", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2010, S. 2, S. 93-114
- Koçsoy, M., Hedef Maliyetleme ve Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanması, Ankara Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Koşan L., Geçgin E., 2011, "Müşteri Beklentisi ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi Ve Örnek Bir Uygulama", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, S. 53-67
- Kurtuluş, K., 1985, Pazarlama Araştırmaları, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3289, Venüs Ofset

Kutay, N., Akkaya, G. C., 2000, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 2, S. 1-15

Küçükşavaş, N., Tanış, V.N., Ünal, E.N., 2006, “Kısıtlar Teorisi Ve Değişken Maliyet Sistemi”, Marmara Üniversitesi Muhasebe Finansman Araştırma Ve Uygulama Merkezi, S.15, S.17-28

Lin, T. W., Merchant, K.A., Yang, Y., Yu, Z., 2005, “Target Costing And Incentive Compensation”, Cost Management, S.19, S. 29-42

Lucey, T., 2000, Management Accounting, UK, Continuum London

Monden, Y., Akter, M., Kubo, N., 1997, “Target Costing Performance Based On Alternative Participation And Evaluation Methods: A Laboratory Experiment”, Managerial And Decision Economics, S. 18, S. 113-129

Monden, Y., Lee, J.Y., 1993, “How A Japanese Auto Maker Reduces Costs”, Management Accounting, S.75

Newman, R. G., Mckeller, J.M., 1995, “Target Pricing- A Challenge For Purchasing”, International Journal Of Purchasing And Materials Management, S. 31, S. 13-20

Nicolini, D., Tomkins, C., Holti, R., Oldman, A., Smalley, M., 2000, “Can Target Costing And Whole Life Costing Be Applied In The Construction Industry?: Evidence From Two Case Studies”, British Journal Of Management, S. 11, S. 303-324

Nixon, B., Burns, J., 2012, “The Paradox Of Strategic Management Accounting”, Management Accounting Research, S.23, S. 229-244

Ocakçı, A., 2007, İnşaat İşletmelerinde Maliyet Kontrol Aracı Olarak Esnek Bütçeleme Ve Bir Uygulama, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul

Öcal, F., Erden, S.A., Işıklar, S., 2003, İnşaat Muhasebesi, İstanbul, Türkmen Kitabevi

Öncü, S., 1999, “ Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Pazarlama Maliyetleri”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs, S. 98-104

- Öndeş, T., Ardıç, M., Öztürk, A., Kayacan, B., 2010, “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği”, III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi, S.1, S. 247-258
- Örnek, A.Ş., 2003, “Bir Yönetim Tekniği Olarak Değer Mühendisliği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S.2, S.213-230
- Özen, İ., Özkan, Ö., 2011, “İşletmelerin maliyet Yönetim Sistemlerinde Çağdaş Maliyet Yaklaşımları ve Bu Yaklaşımların Amaçları Üzerine Değerlendirmeler”, E-Yaklaşım Dergisi, Eylül, Sayı: 225
- Özer G., Savaş O., 2002, “Türk Hazır Giyim Sektöründe Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi Ve Çeşitli Firma Özelliklerinin Bu Düzey Üzerindeki Etkileri”, Uludağ Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.1, S. 219-235
- Pennanen, A., Ballard, G., Haahtela, Y., 2011, “Target Costing And Designing To Targets In Construction”, Journal Of Financial Management Of Property And Construction, S. 16, S. 52-63
- Porter, M.E., 1980, Competitive Strategy: Techniques For Analyzing Industries And Competitors, New York, Free Press
- Rattray, C., Lord, B.R., Shanahan, Y.P., 2007, “Target Costing In New Zealand Manufacturing Firms”, Pacific Accounting Review, S. 19, S. 68-83
- Robert, G.T., Granja, A.D., 2006, “ Target and Kaizen Costing Implementation In Construction”, Annual Conference of the International Group for Lean Construction, Vol: 14
- Sakurai, M., 1996, Integrated Cost Management, Oregon, Productivity Press
- Sarıkaya, B., 2008, “4 Ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın



- Savaş O., 2003, "Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma", Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 20, S. 183-201
- Saygılı A. T., 2007, "Hedef Maliyetleme ve Diğer Stratejik Yönetim Araçları", E-Akademi Hukuk, Ekonomi Ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, S.60, S.1-12
- Saygılı T. A., 2008, "Hedef Maliyetleme: Sisteme İlişkin Bir Değerleme", MODAV: Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, S. 4, S. 167-183
- Schmelze, G., Geier, R., Buttross, T.F., 1996, "Target Costing At ITT Automotive", Management Accounting, S. 78, S. 26-30
- Schwarz, H. J. A., 2007, Cost Accounting: A Historical Perspective, Proceedings Of The Academy Of Accounting and Financial Studies, S. 12
- Shank, J. K., 1996, "Analysing Technology Investments-From Npv To Strategic Cost Management", Management Accounting Research, S.7, S. 185,197
- Shank, J.K, Govindarajan, V., 1992, "Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective", Journal Of Management Accounting Research, S.4, S.179
- Shank, J.K., Fisher, J., 1999, "Case Study Target Costing As A Strategic Tool", Sloan Management Review, S. 41, S. 73-82
- Smith, W.I., Lockamy III, A., 2000, "Target Costing For Supply Chain Management: An Economic Framework", John Wiley & Sons , S. 67-77
- Sobotka, A., Czarnigowska, A., 2007, "Target Costing In Public Construction Projects", 9th International Conference On Modern Building Materials, Structures, And Techniques, Vilnius
- Souissi, M., Ito, K., 2004, "Integrating Target Costing And The Balanced Scorecard", Journal Of Corporate Accounting And Finance, S. 15, S. 57-62
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., Kim, L., 2003, "Best Practices In Target Costing", Management Accounting Research, S. 5, S. 67-81

Şakrak, M., 1997, Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, İstanbul, Yasa Yayınları

Şenlik, M., 2005, İnşaat Muhasebesi, Ankara, Detay Yayıncılık

Şimşek, Z., Ayrıçay, Y., 1998, “Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Yaklaşımı”, İktisat, İşletme Ve Finans Dergisi, S.66-78

Tanış, V.N., Tuan, A.K., 1993, “Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, Çukurova Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.1

Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., Cooray, S., 1994, “Target Cost Management In Japanese Companies Current State Of The Art”, Management Accounting Research, S.4, S. 67-82

Türk, Z., 1999, “Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Ve Kaizen Maliyetleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 1, S. 199-214

Türk, Z., 2004, “Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Analizi”, Ankara Üniversitesi Yönetim Ekonomi Dergisi, S.4, S. 21-54

Usul, H., 2003, İnşaat Muhasebesi, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları

Wijewardena, H., De Zoysa, A., 1999, “A Comparative Analysis Of Management Accounting Practices In Australia And Japan: An Empirical Investigation” International Journal Of Accounting, S. 34, S. 49-70

Wong, M., 1996, “Strategic Cost Management”, Management Accounting, S. 74, S. 30-31

Woods, M., Taylor, L., Fang, G.C.G., 2012, “Electronics: A Case Study Of Economic Value Added In Target Costing”, Management Accounting Research, S. 23, S. 261-277

Wright, D., 1994, A Practical Foundation In Costing, Routledge Publishing, London.

- Wu, C., Huang, P., Brown, D., 2012, "Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real-Estate Investment Industry", African Journal Of Business Management, S. 7, S. 641-648
- Yalçın, S., 2006, "Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.15, S.15-34
- Yalçın, S., 2009, "Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 23, S. 289-301
- Yasa, A.B., 2010, Hedef Maliyet Tipi Sözleşmeler Ve Türk İnşaat Sektörü İçin Değerlendirilmesi, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Yıldıztekin, İ., 2009, "Hedef Maliyetlemede Ürün Fiyatını Belirleme", Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, S. 2, S. 29-51
- Yook, K., Ii-Woon, K., Yoshikawa, T., 2005, "Target Costing In The Construction Industry: Evidence From Japan", Construction Accounting And Taxation, S. 15,S. 5-18
- Yükçü S., Gönen S., 2008, "Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, S.40, S.71-83
- Yükçü, S., 1999, "Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak "Hedef Maliyetleme"", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S.3, S.1-10
- Yükçü, S., 1999, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, Cem Ofset
- Yükçü, S., Atağan, G., 2012, "20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi", Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, S. 2, S. 39-67
- Yüzbaşıoğlu, N., 2004, "İşletmelerde Stratejik Yönetim Ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 12, S. 387- 411
- Zengin, Y., Ada, E., 2009, "Cost Management Through Product Design: Target Costing Approach", International Journal Of Production Research, S. 48-19, S. 5593-5611

Zımına, D., Ballard, G., Pasquire, C., 2012, “Target Value Design: Using Collaboration And A Lean Approach To Reduce Construction Cost”, Construction Management And Economics, S. 30, S. 383-398

3194 Sayılı İmar Kanunu,

[Http://Mevzuat.Basbakanlik.Gov.Tr/Metin1.aspx?Mevzuatkod=1.5.3194&Mevzuatilis ki=0&Sourcexmlsearch=&Tur=1&Tertip=5&No=3194](http://Mevzuat.Basbakanlik.Gov.Tr/Metin1.aspx?Mevzuatkod=1.5.3194&Mevzuatilis ki=0&Sourcexmlsearch=&Tur=1&Tertip=5&No=3194) ( Erişim Tarihi 10.11.2013)

4721 Sayılı Medeni Kanun,

[Http://Mevzuat.Basbakanlik.Gov.Tr/Metin1.aspx?Mevzuatkod=1.5.4721&Sourcexmlsearch=&Mevzuatilis ki=0&Tertip=5&Tur=1&No=4721](http://Mevzuat.Basbakanlik.Gov.Tr/Metin1.aspx?Mevzuatkod=1.5.4721&Sourcexmlsearch=&Mevzuatilis ki=0&Tertip=5&Tur=1&No=4721) (Erişim Tarihi 10.11.2013)

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu,

[Http://Mevzuat.Basbakanlik.Gov.Tr/Aramasonuc.aspx?Searchtext=4734](http://Mevzuat.Basbakanlik.Gov.Tr/Aramasonuc.aspx?Searchtext=4734) (Erişim Tarihi 10.11.2013)

83/6686 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,

[Http://Mevzuat.Basbakanlik.Gov.Tr/Aramasonuc.aspx?Searchtext=83/6686](http://Mevzuat.Basbakanlik.Gov.Tr/Aramasonuc.aspx?Searchtext=83/6686) (Erişim Tarihi 10.11.2013)

<http://enr.construction.com/toplists/Internationalcontractors> ( Erişim tarihi 28.12.2013)

[www.intes.org.tr/content/Rapor2014120155233.pdf](http://www.intes.org.tr/content/Rapor2014120155233.pdf) (Erişim tarihi 15.12.1013)

[www.imsad.org/docs/sv\\_1ceyrek\\_insaat\\_sektor\\_veri.pdf](http://www.imsad.org/docs/sv_1ceyrek_insaat_sektor_veri.pdf) (Erişim tarihi 16.12.2013)

[http://www.tmb.org.tr/arastirma\\_yayinlar/TMB\\_insaat\\_sektoru\\_2023\\_vizyonu.pdf](http://www.tmb.org.tr/arastirma_yayinlar/TMB_insaat_sektoru_2023_vizyonu.pdf) (Erişim tarihi 28.12.2013)

## EK 1. ANKET FORMU

Geleneksel yöntemde işletmeler için projelerinin satış fiyatı maliyetlerine eklenen kar ile bulunmaktadır. Oysa rekabetin yoğun olduğu diğer sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de müşterilerin herhangi bir inşaat projesi için ödeyecekleri fiyat piyasa koşullarınca belirlenmektedir. İşletmeler bu fiyattan ulaşmak istedikleri kar'ı çıkartarak projenin hedef maliyetine ulaşmakta ve bu hedef maliyeti gerçekleştirebilmek için henüz fikir aşamasından başlayarak tasarım ve yapım aşamasında da çalışanlar ve projeye dışarıdan katılanlarla birlikte çalışmaktadırlar. Bu sayede işletmeler satabilecekleri fiyattaki ve istedikleri kar'a ulaşabilecekleri projeleri üretebilmektedirler. Hedef maliyetleme olarak adlandırılan bu yöntemin Türk İnşaat sektöründe uygulanabilirliğini ortaya koymak için yapılan bu çalışmaya cevaplarınızla vereceğiniz destek için çok teşekkür ederiz.

Geleneksel Yöntem: İnşaat Maliyeti + Hedeflenen Kar = Projenin Satış Fiyatı

Hedef Maliyetleme Yöntemi: Projenin Satış Fiyatı – Hedeflenen Kar = İnşaat Maliyeti

Arş. Gör. Fatma İZMİRLİ ATA

Prof. Dr. Semra ÖNCÜ

1. İşletmenizin faaliyet gösterdiği piyasanın rekabet seviyesini hangi derecede tanımlarsınız?

Rekabet yok	
Rekabet az	
Orta derecede rekabet	
Rekabet çok	
Aşırı derecede rekabet var	

2. Rekabet üstünlüğü sağlama açısından aşağıdakilerden hangisinin işletmeniz için ne derece önemli olduğunu belirtiniz.

(1. Önemsiz 2. Az önemli 3. Önemli 4. Çok önemli 5. En önemli)

Yapım işleri	Maliyet	Hız (zamanlama)	Hizmet	Kalite

3. İşletmenizin rekabet üstünlüğü sağlamak için rakiplerine karşı aşağıdaki rekabet stratejilerinden hangilerini uyguladığını önem derecelerine göre belirtiniz.

	1 (Önemsiz)	2 (Az önemli)	3 (Önemli)	4 (Çok önemli)	5 (En önemli)
Daha düşük maliyetle bina üretip daha düşük fiyatla satmak					
Belirli bir müşteri grubunu hedefleyerek, kaliteli ve müşteriye tatmin edici binalar sunmak					
Yüksek kaliteli, standart olmayan yenilikçi binalar inşa ederek rekabet etmek					

4. İşletmeniz yeni bir inşaat biriminizin (konut, işyeri, fabrika vb) satış fiyatını belirlemede aşağıdaki yöntemleri hangi sıklıkla kullanır?

	1 (Hiçbir zaman)	2 (Nadiren)	3 (Bazen)	4 (Genellikle)	5 (Her zaman)
Maliyet + Kar					
Rakiplerin belirledikleri fiyat					
Müşterilerce arzulanan fiyat					
Benzer projelerin fiyatları					
Geçmiş deneyimler					
Kullanılan teknolojiye bağlı fiyat					
Varsa diğerlerini lütfen belirtiniz.					

5. Yeni bir proje üretmeden önce işletmeniz ürünle ilgili pazar araştırması yapıyor mu?

Yeterli düzeyde yapıyoruz  Kısmen yapıyoruz  Hiç yapmıyoruz

6. İşletmeniz müşterilerinizin proje ile ilgili beklentilerini nasıl tespit eder?

	(Hiçbir zaman)	(Nadiren)	(Bazen)	(Genellikle)	(Her zaman)
Tasarımı öncesi Pazar araştırması yaparak					
Tasarım aşamasında yapılan sürekli pazar araştırmasıyla					
Tedarikçi ve satışa aracılık edenlerden geri bildirim olarak					
İnşaat sonrasında yapılan pazar araştırmasıyla					
Sistemik yöntemlerle (anket, yüzyüze görüşme)					

7. İşletmeniz yeni bir proje ile ilgili maliyet düşürme çalışmalarını hangi aşamada yapar?

Proje fikri oluştuktan hemen sonra	
Proje tasarımı ve geliştirilmesi aşamasında	
Proje esnasında	
Proje tamamlandıktan sonra	
Hiçbir aşamada maliyet tahmini ve düşürme çalışması yapılmamaktadır.	

8. Yeni bir projenin tasarımı aşamasında öngörülen maliyetler aşılabacak ise işletmeniz aşağıdaki eylemlere hangi sıklıkla başvurur?

	(Hiçbir zaman)	(Nadiren)	(Bazen)	Genellikle	(Her zaman)
Projenin hedeflenen satış fiyatı artırılır					
Projeden beklenen kar marjı azaltılır					
Projenin özellikleri azaltılır					
Projenin dizaynı değiştirilir					
Projede kullanılacak girdilerde değişiklik yapılır					
Projenin maliyet hedefleri artırılır					
Projeden vazgeçilir					
Tedarikçiler ve altyüklenicilerle uzun dönemli anlaşmalar yapılır					
Varsa diğerlerinin belirtiniz					

9. İşletmenizde yer alan bölümlerin ürün maliyetlerinin belirlenmesi ve azaltımı çalışmalarına katılma derecelerini belirtiniz.

	1 (Hiçbir zaman)	2 (Nadiren)	3 (Bazen)	4 (Genellikle)	5 (Her zaman)
Mali işler					
Satış/pazarlama					
Planlama					
Satınalma					
Mühendislik					
Makine/donanım					
Lojistik					
Tedarikçiler					
İnsan kaynakları					
Mimarlık					



10. İşletmenizde ürün maliyetlerini azaltmak için aşağıdaki faaliyetler hangi sıklıkla uygulanmaktadır?

	Hiçbir zaman)	(Nadiren)	(Bazen)	(Genellikle)	(Her zaman)
Kaliteli fakat ucuz hammadde ve malzeme sağlamak için <b>az sayıda</b> tedarikçi ile <b>uzun süreli</b> çalışmak					
Farklı kalitede ucuz hammadde malzeme sağlamak					
İnşaat süreçlerini gözden geçirmek					
İnşaat maliyetini artıran özellikleri çıkartarak sadeliğe gitmek					
İşletme genelindeki tüm faaliyetlerde verimliliği artırmak					
Varsa diğerlerini lütfen belirtiniz.					

11. Projelerinizin yüzde kaçında alt yüklenicilerle çalışıyorsunuz?

%0-20  %20-40  %40-60  %60-80  %80-100

12. İşletmenizin alt yüklenicilerle ve tedarikçilerle olan ilişkilerini nasıl tanımlarsınız

	(Kesinlikle katılmıyorum)	(Katılmıyorum)	(Kararsızım)	(Katılıyorum)	(Kesinlikle katılıyorum)
İnşaat ile ilgili tüm konularda alt yüklenicilerle/tedarikçilerle sürekli koordinasyon halindeyiz					
Maliyet hedeflerine ulaşmak için alt yüklenicileri/tedarikçileri kontrol altında tutar ve onlara maliyet hedefleri belirleriz					
Alt yüklenicilerimiz/tedarikçilerimiz iş için bize çok bağımlıdır					
Alt yüklenicilerimize eğitim ve destek veririz					
Alt yüklenici yaptığı faaliyetler nedeniyle maliyetleri düşürürse, elde edilen tasarrufun onun olacağını bilir.					

13.Maliyet tahmini yaparken karşılaştığımız zorlukları sıklık derecesine göre belirtiniz.

	(Hiçbir zaman)	(Nadiren)	(Bazen)	(Genellikle)	(Her zaman)
Projelerin birbirinden farklı olması, seri üretim olmaması					
Gerçekleşen maliyetlerin geri bildirim eksikliği					
Bayındırlık Bakanlığı, İller Bankası vb. fiyat analizlerinin gerçeği yansıtmaması					
Kaynak (malzeme, makine, personel) fiyatlarının enflasyon oranından bağımsız artış ve azalışları					
Tahmin çalışması yapanların saha bilgisi ve inşaat süreci ile ilgili tecrübe eksiklikleri					
Proje dokümanlarındaki (Teknik/idari şartnameler) yetersizlikler					
Projenin gerçekleştirilmesi esnasında çıkabilecek öngörülemeyen işler					
Şirkete ait verimlilik değerlerinin bulunmaması					
Muhasebenin tuttuğu kayıtların maliyet kalemleri açısından ayrıştırılmış olmaması					
Proje yöneticilerinin maliyet yönetimi odaklı olmayışı					
Şantiye genel giderlerinin öngörülememesi					
Öngörülemeyen zemin ve alt yapı işleri					
Disiplinlerarası (elektrik, mekanik, mimari) koordinasyon eksikliği nedeniyle atlanan maliyet kalemleri					
Proje belirsizliği, konsept değişiklikleri					
Projenin ilerleyen safhalarında idarenin ihtiyaç ve beklentilerini değiştirmesi					

14. İşletmenizde uygulanan maliyet azaltma faaliyetlerinin sebeplerini önemlilik düzeyine göre belirtiniz.

	(Kesinlikle Önemsiz)	(Önemsiz)	(Ne önemli ne önemsiz)	(Önemli)	(Kesinlikle önemli)
Düşük maliyet sayesinde düşük satış fiyatı ile pazara girebilmek					
Düşük maliyet sayesinde daha yüksek kar elde edebilmek					
Hedef kar'a ve hedef maliyete ulaşabilmek					
Rekabet gücünü korumak					
Pazar payını artırmak					
Varsa diğerlerini lütfen belirtiniz.					

15. İşletmenizi yeni bir maliyet yönetim tekniğini (Örneğin Tam zamanında üretim, Faaliyet tabanlı maliyetleme, Hedef maliyetleme) kullanmaya yönelten nedenleri önem derecesine göre sıralayınız.

	(Önemsiz)	(Az önemli)	(Önemli)	(Çok önemli)	(En önemli)
Rakiplerin sayısı					
Maliyet odaklılığa verdiğimiz önem					
Rekabetin yoğunluğu					
Çevresel değişimler					
Teknolojik gelişmeler					

16. İşletmenizde Hedef Maliyetleme (Targetcosting) yöntemini kullanıyor musunuz?

İyi bir şekilde uygulamaktayız	
Kullanmaya başladık fakat tam olarak uygulamaya geçemedik	
Gelecekte kullanmayı planlıyoruz	
Hedef maliyetleme adı altında olmasa da benzer bir yöntem uygulamaktayız	
Kullanmıyoruz	
Bu yöntem hakkında bir bilgimiz yok	

17. Hedef maliyetleme yöntemini kullanmıyorsanız, aşağıdaki faktörlerin kullanmama kararınızı etkileme düzeyini belirtiniz.

	(Önemsiz)	(Az önemli)	(Önemli)	(Çok önemli)	(En önemli)
Hedef maliyetlemenin yeterince bilinmemesi					
Öngürülen faydanın sağlanamayacağı geçici bir yöntem olduğu yönündeki düşünceler					
Üst yönetim desteğinin eksikliği					
İşletme yapımıza uygun olmaması					
Bölümler arası çalışmayı ve işbirliğini zorunlu kılması					
Çalışanların yeni yöntemleri uygulamadaki isteksizliği					
Hedef maliyetlemenin bilinmesi fakat yeterli eğitimin olmaması					
Muhasebe bilgi sistemlerinin hedef maliyetlemeyi desteklememesi					
Çevresel belirsizliklerin olması					
Müşteriye ilişkin bilgileri toplamanın uzun zaman alması					
Varsa diğerlerini lütfen belirtiniz.					

\*\*\* Eğer işletmeniz Hedef Maliyetleme yöntemini kullanmıyor ve bu yöntem hakkında bilgisi yok ise diğer soruları cevaplamayınız.\*\*\*

18. İşletmenizin Hedef Maliyetlemeyi kullanma süresi nedir?

1 yıldan az  1-2 yıl  2-3 yıl  3-4 yıl  5 yıl ve üzeri

19. İşletmenizde Hedef Maliyetlemeyi (Hedef maliyet tipi sözleşmeleri) kaç defa kullandınız?

1-2  3-4  4'den fazla

20. İşletmenizin Hedef Maliyetleme yöntemi ile başarmak istediği amaçların önem derecelerine göre belirtiniz.

	1 (Önemsiz)	2 (Az Önemli)	3 (Önemli)	4 (Çok önemli)	5 (En önemli)
İnşaat maliyetlerini azaltmak					
Müşteri istekleri belirleyerek memnuniyetini artırmak					
Kaliteyi artırmak ve devamlılığını sağlamak					
Pazar payını artırmak					
Kar marjını artırmak					
Doğru fiyatlama yapmak					
İşletmenin uzun dönemli sürekliliğini sağlamak					
Gereksiz faaliyetleri önlemek					
İnşaat başladıktan sonra yapılan tasarım değişikliklerini azaltmak					
Tedarikçilerden sağlanan her türlü malzeme maliyetini azaltmak					
Karlılığı artırmak					

21. Hedef maliyet tipi sözleşmelerin yurtiçi projelerde mi yoksa çok uluslu projelerde mi kullanılması daha uygundur?

Yurtiçi

Yurt dışı

22. Hedef maliyet tipi sözleşmeler daha önce kullandığınız hangi tip sözleşme ile benzerlik gösterir?

Maliyet + Kar	
Götürü bedelli	
Birim fiyat usulü	
Garantili maksimumu fiyat	
Gelir paylaşımı tipi projeler	

23. Sizce hangi tip projelerde Hedef Maliyet tipi sözleşmeleri kullanmak doğru olur?

Alt yapı işleri	
Fabrika ve endüstriyel tesis projeleri	
İnovasyona açık teknolojik projelerde	
Toplu konut projelerinde	
Büyük çaplı projelerde (baraj, köprü vb)	
Diğer (belirtiniz)	

24. Hedef maliyetleme kullanımı sonucu karlılığınız arttığını düşünüyor musunuz?

Hayır kesinlikle düşünmüyorum	
Hayır düşünmüyorum	
Kararsızım	
Düşünüyorum	
Kesinlikle artıracığımı düşünüyorum	

25. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını etkileyen faktörlere katılma düzeyinizi belirtiniz.

	1(Kesinlikle katılmıyorum)	2(Katılmıyorum)	3(Kararsızım)	4(Katılıyorum)	5(Kesinlikle katılıyorum)
Ürünlerde maliyet düşürmede en iyi dönem ürün tasarımı ve üretim aşamasıdır					
Sektörümüzde yeni bir yapının satış fiyatının proje tamamlanmadan önce belirlenmesi mümkündür					
İşletmemizde hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkanlardan sıkça yararlanılır.					
İşletmemizde yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri ile bölümlerarası işbirliği hakkında çalışanlara gerekli her türlü bilgi ve eğitim sağlanır					
hedefmaliyetleme yönteminde işletmeler üretebildiklerini değil satabileceklerini üretmeye zorlanırlar					
Pazar karmaşıklığı, müşteri beklentilerinin tam anlamıyla belirlenmemesi, işgören ve tedarikçilere yapılan baskılar nedeniyle Hedef maliyet yönteminin uygulanması çok güçtür.					
Hedef maliyetleme ile işletmeler düşük maliyeti sağlayarak Pazar paylarını artırarak yüksek kar elde etmeyi amaçlarlar.					



## İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER

26. İşletme Adı:

27. Telefon numarası:

28. İşletmeniz kaç yıldır bu sektörde faaliyet gösteriyor?

3 yıldan az  3-5 yıl  5-10 yıl  10-20 yıl  20 yıldan fazla

29. İşletmede çalışan personel sayısı:

1-50  51-100  101-250  251-500  501 ve üzeri

30. İşletmenin verdiği hizmetler (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)

Girişim yatırım  Tasarım  Yapım/taahhüt  Danışmanlık

Yapı denetim  Proje yönetimi/müşavirlik  Diğer .....

31. İşletmenizin ortalama yıllık cirosu :

1.000.000 TL'den az  1.000.000 -10.000.000 TL  10.000.000 -20.000.000 TL

20.000.000-50.000.000 TL  50.000.000 TL üzeri

32. İşletmenizin faaliyet gösterdiği Pazar

Ulusal  Uluslararası  Hem ulusal hem de uluslararası

## ANKETİ CEVAPLAYAN KİŞİ HAKKINDA BİLGİLER

33. İşletmedeki pozisyonunuz :

34. Kaç yıldır inşaat sektöründe çalışmaktasınız?

2 yıldan az  2-5 yıl  6-10 yıl  11-19 yıl  20 yıldan fazla

## GERÇEKLEŞTİRİLEN PROJELER İLE İLGİLİ BİLGİLER

35. İşletmeniz herhangi bir projede yerli veya yabancı ortakla çalıştı mı?

Evet  Hayır

36. Çalıştıysanız sebepleri nelerdir?

Proje bütçesinin büyük olması	
Danışmanlık alabilmek	
Deneyim	
Tamamlayıcı kaynaklardan yararlanma (İşgücü, finansal)	
Diğer	

37. Sözleşme tipiniz nedir? (Birden fazla kullanıyorsanız kullanma sıklığınıza göre 1,2,3 şeklinde işaretleyebilirsiniz)

Maliyet + Sabit kar	
Maliyet + Sabit kar + Tasarruf bölüşümü	
Anahtar teslimi	
Maliyet + Yüzde kar	
Birim fiyat usulü	
Maliyet + Azami maliyet tavanı	
Maliyet + Tasarruf oranına göre değişken kar	
Diğer (belirtiniz)	

38. Hangi tip projeleri gerçekleştirdiniz?

Alt yapı işleri (Su, kanalizasyon, isale hattı)	
Fabrika ve endüstriyel tesis projeleri	
Ticari yapılar (ofis, alışveriş merkezleri)	
Özel yapılar (hastane, okul)	
Konut/toplu konut projeleri	
Büyük çaplı projeler (Baraj, köprü,tünel, metro vb.)	
Havaalanı projesi	
Liman projesi	
Yol projesi	

39.Projelerinizin m<sup>2</sup>ölçeğini sıklık derecelerine göre belirtiniz

(1. Her zaman 2. Genellikle 3. Bazen 4. Nadiren 5. Hiçbir zaman)

1.000 m <sup>2</sup> den az	
1.000-10.000 m <sup>2</sup> arası	
10.000- 25.000 m <sup>2</sup> arası	
25.000- 50.000 m <sup>2</sup> arası	
50.000- 200.000 m <sup>2</sup> arası	
200.000 m <sup>2</sup> den fazla	

