



## HEDEF MALİYETLEMENİN KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERE UYGULANABİLİRLİĞİ: İSTANBUL İKİTELLİ ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

*Applicability of Target Costing Among Small and Medium Enterprises A survey in Istanbul Ikitelli Organized Industrial Zone*

Dr. NABİ KÜÇÜKGERGERLİ  
İstanbul Üniversitesi, nabii@hotmail.com.tr

Küçükgergerli, N. (2017). Hedef Maliyetlemenin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere Uygulanabilirliği: İstanbul İkitelli Organize Sanayi Bölgesinde Yapılan Bir Araştırma, International Journal of Academic Value Studies, Vol: 3, Issue:8, pp:1-15 (ISSN:2149-8598)

### ARTICLE INFO

#### Article History

Makale Geliş Tarihi  
Article Arrival Date  
17/01/2017  
Makale Yayınlanma Tarihi  
The Published Date  
31/01/2017

#### Anahtar Kelimeler

Maliyet Yönetimi, Hedef  
Maliyetleme, Küçük ve Orta  
Büyüklükteki İşletmeler

#### Keywords

Cost Accounting  
Management, Target  
Costing, Small and Medium  
Enterprises

JEL Kodları: M41, M10

### ÖZ

Hedef maliyetleme tekniği 1990'lı yılların ortalarında literatürümüze girmesine karşın üzerinde yoğun tartışılan konulardan biri olmuştur. Fakat bu tartışmalar genel olarak kavramsal ve teorik düzeyde gerçekleşmiş ve yapılan araştırmalar büyük sanayi kuruluşlarını kapsamıştır. Rekabet ve teknolojik gelişmeler sadece büyük firmaları etkilememekte, istihdam ve ekonominin temel taşlarından biri olan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeleri de (KOBİ) etkilemektedir. Bu bakımdan KOBİ'lerin rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri için, hedef maliyetleme gibi stratejik maliyet yönetimlerini uygulamaları gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı, KOBİ'ler arasında hedef maliyetleme tekniğinin uygulanabilirliği ile hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasındaki temel farkları ortaya koyarak hedef maliyetleme tekniğinin KOBİ'lere uygulanabilirliğini araştırmaktır. Çalışmamızda, İstanbul İkitelli Organize Sanayi Bölgesi'nde imalat alanında faaliyet gösteren KOBİ'ler araştırma kapsamına alınmıştır. Sonuç olarak, KOBİ'lerin hedef maliyetleme tekniğini yeterince bilmemelerine karşın, hedef maliyetlemenin bazı ilkelerinin bütün KOBİ'ler tarafından uygulandığı tespit edilmiştir. Bu bakımdan, KOBİ yönetimi ve çalışanların muhasebe ve maliyet bilgi düzeylerinin artırılması ile birlikte hedef maliyetleme tekniği KOBİ'ler arasında hızla yayılacaktır.

### ABSTRACT

Despite target costing technique entered the literatures in the mid-1990s, it has been one of the contradictive topic. However, discussions related to target costing technique have been realized at the conceptual and theoretical level and the studies that have been done, have covered large industrial firms. Competition and technological developments do not only affect large firms besides it effects Small and Medium Enterprises (SMEs) that are one of the cornerstones of employment and economy. In this respect, it is necessity for SMEs to implement strategic cost management such as target costing to survive in competitive environment. The aim of the study is to determine the basic differences between those SMEs which apply target costing and those which do not apply, in terms of applicability and application degree and to analyze applicability of the technique. In our study, SMEs that operate in manufacturing sector in Istanbul İkitelli Organize Sanayi Bölgesi has been included in the scope of the research. Consequently, target costs are not known enough among the SMEs despite some of the principles of the target costing technique has been implemented by SMEs. In this respect, target costing technique will be implemented many SMEs with the increase of accounting and cost knowledge levels of SMEs managers and employees.

## 1. GİRİŞ

Günümüz koşullarında rekabetin çok fazla yaşanması, küreselleşen dünya ile birlikte ürünlerdeki alternatiflerin artması, tüketicilerin artan yeni ve değişik mamul beklentileri, kısalan mamul yaşam dönemleri, teknolojinin hızla gelişmesiyle birlikte üretimde otomasyonun artırılması gibi değişiklikler, mamul yaşam döneminin üretim aşamasındaki

maliyet kontrolünü vurgulayan geleneksel standart maliyet sisteminin artık etkili olmadığını göstermektedir. İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi ve sürdürülebilir bir büyüme gerçekleştirebilmeleri için, ürettikleri ürünlere yönelik maliyet, zaman, kalite ve fonksiyonellik hedeflerini aynı düzeyde gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Buna, rekabet artışı ile beraber, fiyatın işletme tarafından değil, pazar tarafından belirlenmesi de eklenince, mamullerin pazar odaklı olarak geliştirilmesini ve maliyetlerin stratejik olarak yönetimini gerçekleştirmek için çeşitli yöntem ve teknikler ortaya çıkmıştır. Bu tekniklerden biri de "Hedef Maliyetleme" tekniğidir.

Türkiye'de faaliyette bulunan KOBİ'ler analiz edildiğinde ise ekonomide ve istihdamda önemli bir yer tuttıkları görülmektedir. Küreselleşmeyle birlikte sınırların ortadan kalkması, ürün çeşitliliğini fazlaştırmış ve büyük ölçekli işletmelerin piyasaya girmesi rekabeti de beraberinde getirmiştir. Buna bağlı olarak KOBİ'lerin rekabet etme gücü zayıflamıştır. KOBİ'lerin hem büyük işletmelerle rekabet edebilmeleri hem de müşteri odaklı ürün çeşitliliği sağlamaları için stratejik maliyet tekniklerini uygulamaları gerekmektedir. Bu çalışmanın temel amacı; stratejik maliyet tekniklerinden biri olan hedef maliyetleme tekniğinin KOBİ'ler tarafından uygulanabilirlik düzeyini incelemektir. Bu amaca yönelik olarak öncelikle yöntemin başarısını etkileyen temel faktörler analiz edilmiştir. Daha sonra, İstanbul İkitelli Organize Sanayi Bölgesi'nde imalat sektöründe faaliyet gösteren KOBİ'lerin hedef maliyeti uygulayıp, uygulamadığı, hedef maliyetin ilkelerine verilen önem derecesi ve bu ilkeler arasında hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında bir fark olup olmadığı, hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'lerin hedef maliyeti uygulamama sebepleri ile uygulayan KOBİ'lerin uygulama düzeyleri belirlenmiş ve analiz edilmiştir.

## 2. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI

En temel anlamda hedef maliyet bir ürünün veya hizmetin satıldığı zaman hedef karı elde etmesini sağlayacak olan uzun dönemli maliyet tahminidir (Horngren, Foster ve Datar, 1994, 454). Başka bir tanıma göre ise, hedef maliyetleme; müşteri beklentileri ve pazarda ortaya çıkan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme yönetimi olup, stratejik kar ve maliyet yönetim süreci olarak tanımlanmaktadır (Yükçü, 1999, 924). Hedef maliyetler çoğu kez müşteri gereksinimleri ve rekabetçi pazar fiyatları gibi dış piyasa faktörleri tarafından belirlenir (Acar, 1998, 82).

Hedef maliyetlemenin Japonlar tarafından geliştirildiğine inanılmasına rağmen bazı kaynaklarda, hedef maliyetlemenin ilk uygulamalarının Japon kaynaklı olmadığı, bu tekniğin 1900'lerde Amerika Birleşik Devletleri'nde Ford Motor tarafından ve 1930'larda Almanya'da Volkswagen Beetle'in geliştirilmesinde ilk olarak kullanıldığı belirtilmektedir (Shank ve Fisher, 1999, 73). Hedef maliyet birim ve toplam olarak en basit şekilde aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Can, 2001,11):

Hedef Birim Maliyet = Hedef Birim Satış Fiyatı – Hedef Birim Kar

Toplam Hedef Maliyet = Toplam Hedef Satış Tutarı – Toplam Hedef Kar

Hedef maliyetlemede dört kavram kullanılmaktadır, bunlar Hedef Satış Karı, Hedef Kar marjı, Hedef Maliyet, Hedef Satış Karıdır.

En temel anlamda hedef maliyet bir ürünün veya hizmetin satıldığı zaman hedef karı elde etmesini sağlayacak olan uzun dönemli maliyet tahminidir (Horngren vd, 1994:454). Başka bir tanıma göre ise, hedef maliyetleme; müşteri beklentileri ve pazarda ortaya çıkan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme yönetimi olup, stratejik kar ve maliyet yönetim süreci olarak tanımlanmaktadır (Yükçü, 1999:924). Hedef maliyetler çoğu kez müşteri gereksinimleri ve rekabetçi pazar fiyatları gibi dış piyasa faktörleri tarafından belirlenir (Acar, 1998:82).

Hedef maliyetlemenin Japonlar tarafından geliştirildiğine inanılmasına rağmen bazı kaynaklarda, hedef maliyetlemenin ilk uygulamalarının Japon kaynaklı olmadığı, bu tekniğin 1900'lerde Amerika Birleşik Devletleri'nde Ford Motor tarafından ve 1930'larda Almanya'da Volkswagen Beetle'in geliştirilmesinde ilk olarak kullanıldığı belirtilmektedir (Shank ve Fisher, 1999:73).

Hedef maliyet birim ve toplam olarak en basit şekilde aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Can, 2001:11):

Hedef Birim Maliyet = Hedef Birim Satış Fiyatı – Hedef Birim Kar

Toplam Hedef Maliyet = Toplam Hedef Satış Tutarı – Toplam Hedef Kar

### **2.1. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri**

Hedef maliyetleme tekniği altı temel ilkedен oluşmaktadır. Bu ilkeler maliyet ve kar planlamasına geleneksel maliyet yaklaşımından farklı bir bakış açısıyla bakmaktadır (Swenson vd, 2003:12). Hedef maliyetleme sürecinde bahsedilen altı kavramsal ilke aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

*Fiyata Göre Maliyetleme:* Hedef maliyetleme tekniğinde ilk olarak arzulan satış fiyatı tespit edilir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü fiyatı ifade etmektedir. Belirlenen bu fiyattan hedeflenen kar marjı indirilerek ulaşılmak istenen hedef maliyet belirlenir. Fiyatı piyasanın belirlemesine karşın; hedef kar, işletmenin finansal ihtiyaçlarına ve içinde bulunduğu sektörün finansal durumuna göre değişiklik göstermektedir (Aksoylu ve Dursun, 2000:363).

*Müşteriye Odaklanma:* Hedef maliyetleme tekniğinde tüketicilere ve tüketici ihtiyaçlarına ne kadar önem verilir ise o derecede başarı elde edilecektir. Kalite, maliyet ve zaman açısından müşteri ihtiyaçları; mamul ve süreç kararlarına dahil edilir daha sonra bu karar yapılacak maliyet analizlerine öncü olur. Mamule herhangi bir fonksiyon eklenmesi tüketiciye göre belirlenmekte olup, eklenen fonksiyonun maliyeti, tüketicinin fonksiyona verdiği değerden daha fazla olmamalıdır (Altınbay, 2006:145).

*Tasarım Merkezli Olma:* Geleneksel maliyet yöntemleri tasarımdan ziyade ölçek ekonomilerine ve verimliliğe önem verirken hedef maliyetleme tekniği ise tasarım merkezli olmaya teşvik etmekte ve tasarım sürecinde daha fazla zaman kullanılarak pazarda daha sonradan ortaya çıkacak maliyetli ve zaman alıcı değişikliklere engel olmaya çalışmaktadır (Kutay ve Akaya, 2000:3-4).

*Yaşam Dönemi Yaklaşımı:* Üretim maliyetlerinin oluştuğu büyük bir süreci kapsamı sebebiyle, hedef maliyetleme yöntemi stratejik planlama süreciyle yakından ilişkilidir. Bu sebeple, hedef maliyetlemenin geleceğe yönelik olması ve bir ürünün yaşamı boyunca doğru bir planlama yapılması önem arz etmektedir (Şimşek ve Ayrıçay,1998:72-73).

*Geniş Kapsamlı Katılım:* Hedef maliyetleme, ürün tasarımını, hammadde gereksinimlerini ve imalat süreçlerini analiz ederek bir ürünü hedef maliyetinde veya hedef maliyetinin altında üretmek için maliyet tasarrufu fırsatlarını araştırarak işletme içi ve dışından farklı fonksiyonlardan insanların katılımını gerektirir (Kutay ve Akkaya, 2000:5).

*Değer Zinciri Oryantasyonu:* Hedef maliyetleme, ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve işletmeyle ilgili tüm tarafları kapsayan, değerler zinciri perspektifine dayalı bir çalışmadır (Aksoylu ve Dursun, 2001:365). Değer zinciri ise, işletmenin alımlarını karşılayan, endüstriyel

satıcıların hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan ürünlerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda, değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlı bütünüdür (Şakrak, 1998:297).

## **2.2. Hedef Maliyetlemenin Amaçları**

Hedef maliyetleme tekniğinin en temel amacı uygun kalitenin devamlılığını sağlarken toplam maliyetleri azaltmaktır. Fakat birçok işletme hedef maliyetlemeyi, stratejik kar planlaması olarak da kullanmaktadır (Sakurai, 1989:44). Hedef maliyetleme yönteminin bu iki temel amacının yanı sıra diğer amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Karcıoğlu, 2000:180):

- ✓ İşletmenin tamamının, özellikle maliyetlerin pazar ile uyumunu sağlamak.
- ✓ Bir mamule, ilk proje safhasında maliyet yönetim desteği sağlamak.
- ✓ Dinamik bir maliyet yönetimi için maliyet hedeflerinin sürekli olarak kontrolünü sağlamak.
- ✓ İşletme stratejisinin pazarın ihtiyaçlarından etkilenmesine yardımcı olmak.

## **3. ARAŞTIRMA**

Bu çalışmada, dünyada birçok işletme tarafından kullanılan hedef maliyetleme tekniğinin, Türk Ekonomisinin temel taşlarından biri olan KOBİ'ler tarafından uygulanıp uygulanmadığının ve hedef maliyeti uygulayan KOBİ'lerin hedef maliyetin ilkelerini ne derece uyguladıkları ile birlikte hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'lerin, hedef maliyetin hangi ilkelerine uygun hareket ettiklerinin belirlenmesi ve bu tür KOBİ'lerde hedef maliyetin uygulanabilirlik düzeyinin araştırılması amaçlanmıştır.

Hedef maliyetleme ile ilgili literatür çalışmalarının çoğu teoriden öteye gidememiş ve uygulamada sadece büyük ölçekli işletmelere yönelik araştırmalar yapılmıştır. Türk ekonomisinin temel taşlarından biri olan ve iş gücüne büyük katkı yapan KOBİ'lerin artan rekabet ortamındaki değişmelere karşı dinamik olması gerekmektedir. Fiyatı piyasanın belirlediği, maliyetin önemli olduğu günümüz koşullarında, KOBİ'lerin maliyet planlaması hakkında yeni teknikleri takip edip uyum sağlaması son derece önemlidir. Bu tekniklerden en önemlilerinden biri de hedef maliyetleme tekniğidir. Bu bakımdan hedef maliyetin bu tür işletmelere uygulanması ve uygulanabilirliğini araştırmak önem arz etmektedir.

### **3.1. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları**

Bu çalışmanın ana kütlesi olarak, İstanbul İli Küçükçekmece ve Başakşehir İlçelerin'in sınırları içinde bulunan, değişik sektörlerde irili ufaklı birçok firmanın faaliyette bulunduğu İkitelli Organize Sanayi Bölgesi'nde bulunan imalat alanında faaliyet gösteren KOBİ'ler seçilmiştir. Küçük ve Orta ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı'nın (KOSGEB) KOBİ tanımına göre, satışlarının ya da mali bilançosunun 40 milyon TL'nin üstünde olmaması ve 250 işçiden az çalışanı olması kuralı KOBİ'lerin tanımı olarak baz alınmıştır. Fakat bu tür işletmelerin dışarıya satış ve mali bilanço hakkında bilgi vermemeleri dolayısı ile satış rakamı ve mali bilanço göz ardı edilmiş, 250'den az işçi çalıştıran işletmeler KOBİ olarak araştırma kapsamına dahil edilmiştir. Böylelikle, İstanbul Sanayi Odası ve İkitelli Organize Sanayi Bölgesi Başkanlığı'ndan alınan bilgiler ışığında, İstanbul Sanayi Odası'na üye, İkitelli Organize Sanayi Bölgesi'ne bağlı 37 kooperatifte imalat alanında faaliyette bulunan ve 250 işçiden az çalışanı olan 960 firma çalışmanın ana kütesini oluşturmuştur.

Araştırma kapsamının KOBİ'ler olması sebebiyle önemli ölçüde iletişim güçlükleriyle karşı karşıya kalınmış, firma yöneticilerine ulaşmakta ve ulaşılan firma yöneticilerini de anketi cevaplandırmaya ikna etme konusunda güçlüklerle karşılaşmıştır. Bunun en önemli sebebi, firmaların dışarıya bilgi vermek istememesi ve aşırı yoğunluk dolayısı ile anketi cevaplamama istekleridir. Araştırma kapsamında olan bütün firmalara ulaşmak istenmiş olmasına karşın

sadece 169 firma, yani araştırma kapsamındaki firmalardan yaklaşık yüzde 18'i anketimize cevap vermiştir.

### 3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anket uygulaması yüz yüze görüşme ve kâğıt ortamında anket sorularının yöneticilere ulaştırılması ile gerçekleştirilmiştir.

### 3.3. Araştırmaya İlişkin Verilerin Analizi

Anket formu üç kısımdan oluşmaktadır. Anketin ilk kısmında firmanın faaliyette bulunduğu sektör, çalışan sayısı ve büyüklüğü ile ilgili sorular yer almaktadır. Anketin ikinci kısmında hedef maliyetlemenin temel ilkeleri ve uygulamaları açısından mevcut uygulamaların düzeyi ile uygulanabilirliğinin tespitine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu bölümde hazırlanan sorular 5'li likert ölçeğinde hazırlanan "(1) çok düşük - (5) çok yüksek" arasında derecelendirilen sorulardan oluşmaktadır. Hedef maliyetlemenin mevcut uygulamaları ve uygulanabilirliğinin tespitine yönelik 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan sorular arasında bir korelasyon olup olmadığını belirlemek için yapılan güvenilirlik testine göre alfa (Cronbach's Alpha) katsayısı 0,892'dir. Cronbach alfa katsayısı ile yapılan güvenilirlik testinde ölçeğin yüksek derecede (%89,2) güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilir. Aynı zamanda, bu bölümdeki sorulardan oluşturulan bir veri seti yardımıyla hedef maliyetlemenin altı temel ilkesini içeren araştırma modeli test edilmiştir.

Analizlerde yüzde, frekans, ortalama gibi istatistik yöntemler kullanılmıştır. Buna ek olarak, KOBİ'lerin bulunduğu sektör ve KOBİ büyüklüğü ile hedef maliyetin kullanımı arasında bir bağ olup olmadığını ölçmek ve ilkelere verdikleri önem derecelerini tespit amacıyla yapılan istatistiksel analizlerde Ki-Kare bağımsızlık ve Kruskal-Wallis testleri kullanılmıştır.

## 4. VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İkitelli Organize Sanayi Bölgesi'nde araştırma kapsamındaki 960 KOBİ'den araştırmaya katılan 169 KOBİ'ye hedef maliyeti uygulayıp uygulamadıklarına ilişkin soruya verdikleri cevaplar Tablo 1' de görülmektedir. Anketi cevaplandıran yöneticilere, daha sağlıklı bir sonuç elde etmek ve başka bir ad altında hedef maliyeti uygulayıp uygulamadıklarını belirlemek amacı ile direkt olarak hedef maliyeti uygulayıp uygulamadıkları yerine, ankette hedef maliyetin geniş bir açıklamasına yer verilerek bu yöntemi kullanıp kullanmadıkları sorulmuştur.

Tablo 1. Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeyi

	Frekans	Yüzde
<b>Uygulamıyoruz</b>	158	93,5%
<b>Uyguluyoruz</b>	11	6.5%

Hedef maliyetleme tanımına göre; araştırmaya katılan 169 KOBİ'den 158'i yani yaklaşık %93,5'i hedef maliyetleme yöntemini uygulamadıklarını ve 11 KOBİ yani yaklaşık %6,5'i hedef maliyeti uyguladıklarını ifade etmişlerdir.

### 4.1. Verilerin Ki-Kare Sonuçlarının Değerlendirmesi

Hedef maliyetin uygulanmasının KOBİ'nin bulunduğu sektöre ve KOBİ'nin büyüklüğüne bağlı olup olmadığını araştırılması amacı ile Ki-Kare bağımsızlık testleri uygulanmıştır. İlk hipotezimiz işletmenin içinde bulunduğu sektör ile hedef maliyetleme uygulayıp uygulamadığı arasında istatistiksel olarak bir ilişki olup olmadığıdır. Hipotezler aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

H0: Hedef maliyetleme uygulanması KOBİ'nin yer aldığı sektöre göre farklılık göstermez.

H1: Hedef maliyetleme uygulanması KOBİ'nin yer aldığı sektöre göre farklılık gösterir.

Tablo 2. Hedef Maliyetleme Kullanımının Sektörlere Dağılımı

		Hedef Maliyet		Toplam
		Uygulamayan	Uygulayan	
Sektör	Plastik ürünlerin İmalatı	Sayı 17	2	19
	% Sektör içerisinde	89,5 %	10,5%	100
	Elektrik/Elektronik	Sayı 15	2	17
	% Sektör içerisinde	88,2%	11,8%	100
	Tıbbi/Optik Ekipmanları	Sayı 4	0	4
	% Sektör içerisinde	100,0%	0,0	100
	Tekstil	Sayı 34	2	36
	% Sektör içerisinde	94,4%	5,6%	100
	Gıda	Sayı 8	2	10
	% Sektör içerisinde	80,0%	20,0%	100
	Demir Dışı Metaller	Sayı 28	0	28
	% Sektör içerisinde	100,0%	0,0	100
	Kimya	Sayı 10	0	10
% Sektör içerisinde	100,0%	0,0	100	
Orman Ürünleri	Sayı 12,0	0,0	12	
% Sektör içerisinde	100,0%	0,0	100	
Mobilya	Sayı 9	2	11	
% Sektör içerisinde	81,8%	18,2%	100	
Makine İmalatı	Sayı 15,0	1,0	16	
% Sektör içerisinde	93,8%	6,3%	100	
Otomotiv Yedek Parça	Sayı 6	0	6	
% Sektör içerisinde	100%	0	100	
<b>Toplam</b>	Sayı 158	11	169	
% Sektör içerisinde	93,5%	6,5%	100	

Tablo 2'ye göre, gıda sektöründe faaliyet gösteren ve ankete cevap veren 10 KOBİ'den 2'sinin hedef maliyetleme yöntemini uyguladıkları ve aynı zamanda en fazla uygulayan sektörün de %20 oranla gıda sektörü olduğu görülmektedir. Gıda sektörünü sırasıyla %18,2 uygulama oranıyla mobilya sektörü, %11,8 ile elektrik elektronik imalatı, %10,5 ile plastik ürünlerin imalatı, % 6,3 ile makine imalatı ve %5,6'yla tekstil sektörü izlemektedir. Tıbbi/optik ekipmanları, demir dışı metaller, kimya, orman ürünleri ve otomotiv yedek parça imalatında bulunan KOBİ'lerin hiçbiri hedef maliyetlemeyi uygulamamaktadır.

Tablo 3. Ki-Kare Test sonuçları

Test Sonuçları			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,96	10	0,36
Likelihood Ratio	12,90	10	0,23
Linear-by-Linear Association	0,68	1	0,41
N of Valid Cases	169,00		

a 12 cells (54,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,26.

Tablo 3'e göre faaliyette bulunan sektör ile hedef maliyetleme arasındaki Ki-Kare sonuçları değerlendirildiğinde, anlamlılık düzeyinin 0,36 olduğu görülmektedir. Bu değer 0,05 değerinden büyük olduğu için Ho hipotezi kabul edilir. Yani hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler ile KOBİ'lerin içinde bulunduğu sektöre göre farklılık göstermez.

İkinci hipotez, hedef maliyetlemeyi kullanımı ile KOBİ'nin büyüklüğü arasında bir bağlantı olup olmadığıdır. KOSGEB KOBİ tanımına istinaden:

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

Böylelikle hipotezler aşağıdaki şekilde oluşturulabilir.

H0: Hedef maliyetleme uygulanması KOBİ'nin büyüklüğüne göre farklılık göstermez.

H1: Hedef maliyetleme uygulanması KOBİ'nin büyüklüğüne göre farklılık gösterir.

Tablo 4. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı

		Hedef Maliyet		Toplam
		Uygulamayan	Uygulayan	
Çalışan Sayısı	9 ve aşağısı	63	0	63
	10--49 Çalışan	84	2	86
	50-250 Çalışan	11	9	20
Toplam		158	11	169

Tablo 4' göre hedef maliyetlemeyi, mikro işletmeler hiç uygulamazken, küçük ölçekli iki işletme ve orta büyüklükteki dokuz işletme uygulamaktadır.

Tablo 5. Hedef Maliyetleme ve Sektör Ki-Kare Test sonuçları

Test sonuçları			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	55,5532	2	0,000
Likelihood Ratio	34,84856	2	0,000
Linear-by-Linear Association	31,55977	1	0,000
N of Valid Cases	169		

*a 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,30.*

Tablo 5'e göre KOBİ büyüklüğü ile hedef maliyetleme arasındaki Ki-Kare sonuçları değerlendirildiğinde, anlamlılık düzeyinin 0,00 olduğu görülmektedir. Bu değer 0,05 değerinde küçük olduğu için  $H_0$  reddedilir. Yani KOBİ büyüklüğü ile hedef maliyet uygulama işletme büyüklüğüne göre farklılık gösterir. KOBİ büyüklüğü ile hedef maliyet kullanımı arasında pozitif yönde bir ilişki vardır.

#### 4.2. KOBİ'lerin Hedef Maliyetin İlkelerine Verdikleri Önem Derecesinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamındaki KOBİ'lerde hedef maliyetin ilkeleri ile hedef maliyetin uygulanması arasında bir fark olup olmadığını Kruskal-Wallis testleri ile test edilmiştir. Ayrıca hedef maliyetin ilkelerinin KOBİ'ler tarafından uygulanmasına verilen önem dereceleri analiz edilmiştir.

##### 4.2.1. Fiyata Göre Maliyetleme İlkesine Verilen Önem Derecesinin Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında yer alan KOBİ'lerde fiyata göre maliyetleme ile hedef maliyetleme uygulaması arasında bir farklılık olup olmadığını istatistiksel manada araştırmak üzere Kruskal-Wallis testleri uygulanmıştır. Hipotezler aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

$H_0$ : Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında fiyata göre maliyetleme bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.

$H_1$ : Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında fiyata göre maliyetleme bakımından anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 6. Fiyata Göre Maliyetleme Açısından HM (Hedef Maliyetleme) Uygulayan ve Uygulamayan KOBİ'ler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi) ve Önem Derecesi

	Hedef Maliyet	N	Mean Rank
Fiyata Göre Maliyetleme	Uygulamayan	158	84,82
	Uygulayan	11	87,64
	Toplam	169	
Önem Derecesi			
Fiyata Göre Maliyetleme	Uygulamayan	158	4.01
	Uygulayan	11	4.01
	Toplam	169	4.01
Test istatistikleri			
Chi-Square		,046	
Df		1	
Asymp. Sig.		,831	

a Önem Derecesi “(1)çok düşük – (5)çok yüksek” b Kruskal Wallis Testi  
c Gruplama değişkeni : Hedef Maliyetleme

Tablo 6’da görüldüğü Kruskal-Wallis testi sonucunda; fiyata göre maliyetleme ile KOBİ’lerin hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde ( $0.05 < 0,831$  olduğundan) istatistiki bakımdan fark olmadığı belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, Kruskal-Wallis test sonuçlarından ortalama uzaklık (mean rank) değerlerine göre hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ’ler (87.64) hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ’lerle (84,82) yaklaşık olarak aynı değere sahip oldukları görülmektedir. Ayrıca hedef maliyetleme uygulayan ve uygulamayan KOBİ’lerin fiyata göre maliyetleme ilkesine verdikleri ortalama önem dereceleri de hesaplanmıştır. Bu değer, hedef maliyeti uygulayan KOBİ’ler ve uygulamayan KOBİ’ler için, 4.01 (çok yüksek) olarak bulunmuştur. Sonuç olarak, hem hedef maliyeti uygulayan KOBİ’lerin hem de uygulamayan KOBİ’lerin bu ilkeye çok yüksek derecede önem verdikleri tespit edilmiştir.

#### 4.2.2. Müşteri Odaklılık İlkesine Verilen Önem Derecesinin Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında yer alan KOBİ’lerin müşteri odaklılık anlayışı ile hedef maliyetleme uygulaması arasında bir farklılık olup olmadığı aşağıdaki H0 ve H1 hipotezlerine göre Kruskal-Wallis testi ile test edilmiştir.

H0: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ’ler ile uygulamayan KOBİ’ler arasında müşteri odaklılık bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.

H1: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ’ler ile uygulamayan KOBİ’ler arasında müşteri odaklılık bakımından anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 7. Müşteri Odaklılık Bakımından HM (Hedef Maliyetleme) Uygulayan ve Uygulamayan KOBİ’ler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi) ve Önem derecesi

	Hedef Maliyet	N	Mean Rank
Müşteri Odaklılık	<b>Uygulamayan</b>	158	81,50
	<b>Uygulayan</b>	11	135.32
	Toplam	169	
<b>Önem Derecesi<sup>a</sup></b>			
	Hedef Maliyet	N	Ortalama
Müşteri Odaklılık	<b>Uygulamayan</b>	158	2.72
	<b>Uygulayan</b>	11	3.09
	Toplam	169	2.74
<b>Test istatistikleri<sup>b,c</sup></b>			
Chi-Square			13.012
Df			1
Asymp. Sig.			,000

a Önem Derecesi “(1)çok düşük – (5)çok yüksek”

b Kruskal Wallis Testi

c Gruplama değişkeni : Hedef Maliyetleme

Tablo 7’de görüldüğü gibi Kruskal-Wallis testi sonucunda; müşteri odaklılık ile KOBİ’lerin hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde ( $0,000 < 0.05$  olduğundan) istatistiki bakımdan fark olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, Kruskal-Wallis test sonuçlarından ortalama uzaklık değerlerine göre hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ’ler (135,32) hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ’lerden (81,50) daha fazla müşteri odaklılık anlayışına sahip oldukları sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca hedef maliyetleme uygulayan ve uygulamayan KOBİ’lerin müşteri odaklılık ilkesine verdikleri ortalama önem dereceleri de hesaplanmıştır. Bu değer, hedef maliyeti uygulayan KOBİ’ler için, 3.09 (normal), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ’ler için ise 2.72 (yaklaşık olarak normal) olarak bulunmuştur. Bu sonuçlar değerlendirildiğinde hedef maliyeti uygulayan KOBİ’lerin müşteri odaklılığına



normal önem verdikleri, hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'lerin de müşteri odaklılığına normale yakın önem verdikleri sonucuna varılmaktadır.

#### 4.2.3. Tasarım Odaklılık İlkesine Verilen Önem Derecesinin Değerlendirilmesi

Hedef maliyetlemenin ilkelerinden tasarım odaklılık ilkesinin uygulanmasını ve önem derecesini hem hedef maliyetleme uygulayan hem de hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ'lerde belirlemek amacı ile, 5'li likert ölçeğine göre (1.Çok düşük 2.Düşük 3.Normal 4.Yüksek 5.Çok yüksek) hazırlanmış ve ankette bu ilke ile alakalı sorduğumuz dokuz soru ile bir veri seti oluşturulmuştur.

Araştırma kapsamında yer alan KOBİ'lerin tasarım odaklılık anlayışı ile hedef maliyetleme uygulaması arasında bir farklılık olup olmadığı aşağıdaki H0 ve H1 hipotezlerine göre Kruskal-Wallis testi ile test edilmiştir.

H0: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında tasarım odaklılık bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.

H1: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında tasarım odaklılık bakımından anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 8.Tasarım Odaklılık Bakımından HM (Hedef Maliyetleme) Uygulayan ve Uygulamayan KOBİ'ler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi) ve Önem derecesi

	Hedef Maliyet	N	Mean Rank
Tasarım Odaklılık	<b>Uygulamayan</b>	158	80,02
	<b>Uygulayan</b>	11	156,59
	Total	169	
<b>Önem Derecesi<sup>a</sup></b>			
	Hedef Maliyet	N	Ortalama
Tasarım Odaklılık	<b>Uygulamayan</b>	158	2.91
	<b>Uygulayan</b>	11	3.63
	Toplam	169	2.96
<b>Test istatistikleri<sup>b,c</sup></b>			
Chi-Square			25.967
Df			1
Asymp. Sig.			,000

a Önem Derecesi "(1)çok düşük - (5)çok yüksek"

b Kruskal Wallis Testi

c Gruplama değişkeni : Hedef Maliyetleme

Tablo 8'de görüldüğü gibi Kruskal-Wallis testi sonucunda; tasarım odaklılık ile KOBİ'lerin hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde ( $0,000 < 0,05$  olduğundan) istatistiki bakımdan fark olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, Kruskal-Wallis test sonuçlarından ortalama uzaklık değerlerine göre hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler (156,59) hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ'lerden (80,02) daha fazla tasarım odaklı bir anlayışa sahip oldukları görülmektedir. Ayrıca hedef maliyetleme uygulayan ve uygulamayan KOBİ'lerin tasarım odaklılık ilkesine verdikleri önem dereceleri de hesaplanmış ve bu değer, hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 3.63(yüksek öneme daha yakın), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'ler için ise 2.91 (yaklaşık olarak normal) olarak bulunmuştur. Sonuç olarak, hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'ler tasarım odaklılığı normal önemli olarak gördükleri, hedef maliyetleme uygulayan KOBİ'lerin ise bu ilkeyi yüksek derecede önemli gördükleri söylenebilir.

#### 4.2.4. Geniş Kapsamlı Katılım İlkesine Verilen Önem Derecesinin Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında yer alan KOBİ'lerin maliyetlerin belirlenmesi ve maliyet azaltma faaliyetlerine işletme bölümlerinin geniş kapsamlı katılımı ile hedef maliyetleme uygulaması

arasında bir farklılık olup olmadığı aşağıdaki H0 ve H1 hipotezlerine göre Kruskal-Wallis testi ile test edilmiştir.

H0: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında Geniş kapsamlı katılım bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.

H1: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında Geniş kapsamlı katılım bakımından anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 9. Geniş Kapsamlı Katılım Bakımından HM (Hedef Maliyetleme) Uygulayan ve Uygulamayan KOBİ'ler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi) ve Önem derecesi

Hedef Maliyet		N	Mean Rank
Geniş Kapsamlı Katılım	<b>Uygulamayan</b>	158	80.95
	<b>Uygulayan</b>	11	143.18
	Total	169	
Önem Derecesi <sup>a</sup>			
Hedef Maliyet		N	Ortalama
Geniş Kapsamlı Katılım	<b>Uygulamayan</b>	158	2.02
	<b>Uygulayan</b>	11	2.27
	Toplam	169	2.04
Test istatistikleri <sup>b,c</sup>			
Chi-Square			18.484
Df			1
Asymp. Sig.			,000

a Önem Derecesi ( 1 çok düşük, 5 çok yüksek arasında)

b Kruskal Wallis Testi

c Gruplama değişkeni : Hedef Maliyetleme

Tablo 9'da görüldüğü gibi Kruskal-Wallis testi sonucunda; geniş kapsamlı katılım ile KOBİ'lerin hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde ( $0,000 < 0,05$  olduğundan) istatistiki bakımdan fark olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, Kruskal-Wallis test sonuçlarından ortalama uzaklık değerlerine göre hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler (143,18) hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ'lerden (80,95) daha fazla geniş kapsamlı katılım anlayışına sahip oldukları söylenebilir. Ayrıca, hedef maliyetleme uygulayan ve uygulamayan KOBİ'lerin geniş kapsamlı katılım ilkesine verilen ortalama önem dereceleri de hesaplanmış ve bu değer, hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 2.27 (düşükten biraz fazla), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'ler için ise 2.02 (düşük) olarak bulunmuştur. Sonuç olarak, hedef maliyeti uygulayan KOBİ'lerin geniş kapsamlı katılım ilkesini düşük önemli olarak gördükleri ve bu ilkeye yeteri kadar önem vermedikleri görülmektedir.

#### 4.2.5. Ürün yaşam Döneminde Maliyet Azaltımı İlkesine Verilen Önem Derecesinin Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında yer alan KOBİ'lerin ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı ile hedef maliyetleme uygulaması arasında bir farklılık olup olmadığı aşağıdaki H0 ve H1 hipotezlerine göre Kruskal-Wallis testi ile test edilmiştir.

H0: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.

H1: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı bakımından anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 10. Ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı bakımından HM (Hedef Maliyetleme) Uygulayan ve Uygulamayan KOBİ'ler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi)

	Hedef Maliyet	N	Mean Rank
Ürün Yaşam Döneminde maliyet Azaltımı	<b>Uygulamayan</b>	158	79,54
	<b>Uygulayan</b>	11	163.45
	<b>Toplam</b>	169	
<b>Önem Derecesi<sup>a</sup></b>			
	Hedef Maliyet	N	Ortalama
Ürün yaşam Döneminde Maliyet Azaltımı	<b>Uygulamayan</b>	158	1.01
	<b>Uygulayan</b>	11	2.18
	<b>Toplam</b>	169	1.08
<b>Test istatistikleri<sup>b,c</sup></b>			
Chi-Square	124.353		
Df	1		
Asymp. Sig.	,000		

Tablo 10'da görüldüğü gibi Kruskal-Wallis testi sonucunda; ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı ile KOBİ'lerin hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde ( $0,000 < 0,05$  olduğundan) istatistiki bakımdan fark olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, Kruskal-Wallis test sonuçlarından ortalama uzaklık değerlerine göre hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler (163.45) hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ'lerden (79,54) daha fazla ürün yaşam döneminde maliyet azaltım anlayışına sahip oldukları söylenebilir. Ayrıca hedef maliyetleme uygulayan ve uygulamayan KOBİ'lerin ürün yaşam döneminde maliyet azaltımı ilkesine verilen ortalama önem dereceleri de hesaplanmış ve bu değer, hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 2.18 (düşük), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'lerin ise 1.01 (çok düşük) olarak hesaplanmıştır. Sonuç olarak hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler ürün yaşam döneminde maliyetlemeyi az önemli olarak gördükleri ve bu ilkeye yeteri kadar önem vermedikleri görülmektedir. Ayrıca hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'lerin bu ilkeye hiç önem vermedikleri görülmektedir.

#### 4.2.6. Değer Zinciri Oryantasyonu İlkesine Verilen Önem Derecesinin Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında yer alan KOBİ'lerin değer zinciri oryantasyonu ile hedef maliyetleme uygulaması arasında bir farklılık olup olmadığı aşağıda ki H0 ve H1 hipotezlerine göre Kruskal-Wallis testi ile test edilmiştir.

H0: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında Değer zinciri oryantasyonu bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.

H1: Hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'ler ile uygulamayan KOBİ'ler arasında Değer zinciri oryantasyonu bakımından anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 11. Değer zinciri oryantasyonu bakımından HM (Hedef Maliyetleme) Uygulayan ve Uygulamayan KOBİ'ler Arasındaki Farklılık (Kruskal-Wallis Testi) ve Önem derecesi

	Hedef Maliyet	N	Mean Rank
Değer Zinciri Oryantasyonu	<b>Uygulamayan</b>	158	81.21
	<b>Uygulayan</b>	11	139.41
	<b>Toplam</b>	169	
<b>Önem Derecesi<sup>a</sup></b>			
	Hedef Maliyet	N	Ortalama
Değer Zinciri Oryantasyonu	<b>Uygulamayan</b>	158	1.85
	<b>Uygulayan</b>	11	2.23
	<b>Toplam</b>	169	1.87
<b>Test istatistikleri<sup>b,c</sup></b>			
Chi-Square	15,168		
Df	1		
Asymp. Sig.	,000		

- a Önem Derecesi ( 1 çok düşük, 5 çok yüksek arasında)  
 b Kruskal Wallis Testi  
 c Gruplama değişkeni : Hedef Maliyetleme

Tablo 11’de görüldüğü Kruskal-Wallis testi sonucunda; değer zinciri oryantasyonu ile KOBİ’lerin hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında 0.05 anlamlılık düzeyinde (0,00 <0,05 olduğundan) istatistiki bakımdan fark olduğu belirlenmiştir. Yani hedef maliyeti uygulayanlar daha fazla değer zinciri oryantasyonu anlayışına sahip oldukları söylenebilir. Ayrıca hedef maliyetleme uygulayan ve uygulamayan KOBİ’lerin değer zinciri oryantasyonu ilkesi verilen önem dereceleri de hesaplanmış ve bu değer, hedef maliyeti uygulayan KOBİ’ler için, 2.23(düşük), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ’lerin ise 1.85 (çok düşük-düşük arası) olarak hesaplanmıştır. Sonuç olarak, hedef maliyeti uygulayan KOBİ’ler değer zinciri oryantasyonunu az önemli olarak gördükleri ve bu ilkenin hedef maliyeti uygulayan KOBİ’ler tarafından yeteri kadar önemsenmediği söylenebilir.

#### 4.2.7. Araştırma Kapsamındaki KOBİ’lerde Hedef Maliyet Uygulamayan KOBİ’lerin Hedef Maliyet Kullanmama Nedenleri

Hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ’lerin uygulamama nedenlerine verdikleri cevaplar ve yüzdesel dağılımları Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12. Hedef Maliyeti Uygulamama Nedenleri

	N	Yüzde
Hedef Maliyetin Yeterince Bilinmemesi	48	30.38%
Hedef Maliyetin İşletme Yapısına Uymaması	39	24.68%
Uygulama için yeterli Kaynak Olmayışı	23	14.56%
Hedef Maliyetleme ile Yeterli Eğitim Olmayışı	12	7.59%
Muhasebe Bilgi Sistemi Eksikliği	13	8.23%
Hedef Maliyetten Herhangi bir Yarar Elde Etmeme Düşüncesi	5	3.16%
Takımlar Arası İş Birliği Sağlama Zorluğu	18	11.40%
<b>Toplam</b>	<b>158</b>	<b>100%</b>

Tablo 12’ ye göre araştırma kapsamındaki KOBİ’lerden hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ’ler tarafından hedef maliyetleme uygulamama sebebi olarak en yüksek oranda (%30,38) hedef maliyetleme tekniğinin yeterince bilinmemesi seçilmiştir. İkinci olarak hedef maliyetlemenin işletme yapısına uymaması (%24.68) ve onu sırayla uygulama için yeterli kaynak olmayışı (%14.56), takımlar arası işbirliği sağlama zorluğu (%11.40), muhasebe bilgi sistemi eksikliği (%8.23), hedef maliyetleme ile ilgili yeterli eğitim olmayışı (% 7.59), ve en düşük oranla hedef maliyetlemeden herhangi bir yarar elde etmeme düşüncesi takip etmiştir.

Hedef maliyetlemenin uygulanmaması sebebi olarak en yüksek oranda hedef maliyetin yeteri kadar bilinmemesinin seçilmesi KOBİ’lere hedef maliyet konusunda yeterince eğitimin verilmediğinin göstergesidir. İkinci sebep olarak da işletme yapımıza uygun değildir gibi bir ifadenin seçilmesi dikkat çekicidir. Zira hedef maliyetleme en iyi şekilde imalat işletmelerinde uygulanan bir yöntemdir. Bununla birlikte hedef maliyetleme süreç odaklı işletmelerden çok, imalat ve montaj ağırlıklı işletmelerde daha kolay uygulanabilir. Genel olarak KOBİ’lerin yapısı göz önüne alınırsa, imalat ve montajların işleriyle uğraştıkları ve ürünleri tasarım aşamasına kadar birçok farklı tedarikçiden temin ederek küçük miktarlar halinde ürettiği görülmektedir. Dolayısı ile, işletme yapımıza uymuyor yanıtından çok hedef maliyetlemeyi hakkında yeterince bilgimiz yok cevabının verilmesi yerinde olacaktır.

#### SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde gerek teknolojide meydana gelen hızlı gelişmeler gerekse artan küresel rekabet ile birlikte tüketici zevk ve tercihlerindeki değişiklikler sonucu, geçmişte geçerli olan “ne üretirsem üreteyim satırım” anlayışı geçerliliğini kaybetmiştir. Bu gelişmeler ile birlikte

müşteri odaklı modern pazarlama anlayışı, ürün ve hizmetlerin yaşam süresini de son derece kısaltmıştır.

Bugünkü yoğun rekabet ortamında ürünün satış fiyatına müdahale edilemeyeceğine göre birçok işletme için geçerli olan soru; “Maliyetim bu kadar olacağına göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu değil, “Ancak bu fiyattan satabileceğime göre kar edebilmem için maliyetim ne olmalıdır? sorusudur. Bu nedenle günümüzde ürün geliştirme ve tasarımı ile tasarlanan ürünün maliyet yönetimi işletmeler açısından çok kritik bir duruma gelmiştir. Bu durum, mamullerin pazar odaklı olarak geliştirilmesini ve maliyetlerin stratejik olarak yönetimini gerçekleştirmek için çeşitli yöntem ve teknikler ortaya çıkmıştır. Bu tekniklerde biri de “Hedef Maliyetleme” tekniğidir.

Hedef maliyetleme tekniğine yönelik tartışmalar genel olarak kavramsal ve teorik düzeyde kalmış ve yapılan çalışmalar da büyük sanayi kuruluşlarını kapsamıştır. Fakat rekabet ve teknolojik gelişmeler sadece büyük firmaları etkilememektedir. Özellikle Türkiye’de ekonominin temel taşlarından biri olan KOBİ’lerin hedef maliyeti uygulayıp uygulamadığının ve bu yöneme bakışlarının değerlendirilmesi lazımdır. Bu bakımdan, Türkiye’de imalat sektöründe önemli bir yer tutan, İkitelli Organize Sanayi Bölgesinde yer alan imalat sektöründe faaliyet gösteren firmalara tanımlayıcı araştırmalar yapılmıştır.

Araştırmanın amacı doğrultusunda, hedef maliyetin KOBİ’ler tarafından uygulanıp uygulanmadığının belirlenmesi ve uygulayan KOBİ’lerin ilkeleri ne derece uyguladıkları ve hedef maliyeti uygulamayan KOBİ’lerin hedef maliyetin ilkeleri olan fiyata göre maliyetleme, müşteri odaklılık, tasarım odaklılık, geniş kapsamlı katılım, ürün yaşam dönemi boyunca maliyet azaltımı, ve değer zinciri oryantasyonunu ne derecede uyguladıkları, hedef maliyetin bu altı ilkesi bakımından, hedef maliyeti uygulayan KOBİ’lerle hedef maliyeti uygulamayan KOBİ’ler arasında anlamlı bir fark olup olmadığı ve bu ilkelere verilen önem derecesinin tespit edilmesi, hedef maliyet uygulamayan KOBİ’lerin, hedef maliyeti neden kullanmadıklarını belirlenmesi ve uygulanabilirliği araştırılmaya çalışılmıştır.

Araştırmamıza katılan 169 KOBİ’den sadece 11 KOBİ yani % 6.5’i hedef maliyetin tanımına istinaden hedef maliyetlemeyi kullandıklarını belirtmişlerdir. Bu son derece düşük bir orandır. Artan pazar rekabeti ve müşterinin birçok ürüne rahat ulaşması sebebiyle, fiyatlama firmaya göre değil, müşterinin beklentisine göre yapılmaktadır. Yani kar etmenin tek yolu maliyeti düşürmektir. Bu tekniği çok iyi uygulayan yabancı ve büyük firmalar piyasaya girmekte ve Türkiye’de hem istihdamda hem de ekonomide önemli bir yer tutan KOBİ’lere rekabet şansı vermemektedir. Bu bakımdan imalat sanayisinde faaliyet gösteren KOBİ’ler bu tekniği uyguladıkları zaman daha fazla rekabet etme şansı bulacaklardır.

Hedef maliyet kullanımının faaliyette bulunan sektörler ile anlamlı bir ilişkisinin olmadığını belirlemek amacı ile yapılan Ki Kare test sonuçları değerlendirildiğinde, %5 anlamlılık düzeyinde hedef maliyeti uygulayan KOBİ’ler ile KOBİ’lerin içinde bulunduğu sektöre göre farklılık göstermemektedir. Hedef maliyetleme en fazla uygulayan sektör %20 ile gıda sektörüdür. Onu %18,2 ile mobilya ve %11,8 ile elektrik elektronik sektörleri takip etmektedir. Bununla birlikte araştırmamıza katılan işletmeler KOSGEB’in çalışan sayısına göre belirttiği, mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmış ve hedef maliyetin işletme büyüklüğü ile anlamlı bir ilişkisinin olup olmadığını test edilmiştir. Ki-Kare test sonuçlarına göre, %5 anlamlılık düzeyinde, işletme büyüklüğü ile hedef maliyetleme uygulaması arasında pozitif yönde bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Hedef maliyetlemenin işletme büyüklüğüne göre dağılımına baktığımız zaman en fazla orta büyüklükteki işletmelerde uygulandığı görülmektedir. Mikro işletmelerde hedef maliyet uygulanmamaktadır. Hedef maliyetin araştırma kapsamındaki orta büyüklükteki işletmelerde daha fazla uygulanmasının en önemli sebebi işletme yapısını büyümesi ile birlikte, kalifiye

eleman sayısı ve muhasebe bilgi düzeyinin artmasına paralel olarak hedef maliyetleme gibi bir sistemin daha kolay kavranmasına olanak sağlanmasıdır.

Hedef maliyetleme teorik temellerini oluşturan ve sürece ilişkin uygulamalara yön veren altı temel ilke bakımından hedef maliyetlemeyi uygulayan ve uygulamayan KOBİ'ler arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla oluşturulan modele ilişkin hipotezler Kruskal-Wallis Testi ile test edilmiştir. Araştırma kapsamında yer alan KOBİ'lerde fiyata göre maliyetleme bakımından %5 anlamlılık düzeyinde hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında istatistiksel anlamda bir fark olmadığı ve müşteri odaklılık, tasarım odaklılık, geniş kapsamlı katılım, ürün yaşam dönemince maliyet azaltımı anlayışı ve değer zinciri oryantasyonu bakımından, KOBİ'lerin hedef maliyetleme uygulayıp uygulamaması arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki bakımdan anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'lerin hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ'lerden daha fazla, müşteri odaklılık, tasarım odaklılık, geniş kapsamlı katılım, ürün yaşam dönemince maliyet azaltımı ve değer zinciri oryantasyonu anlayışına sahip oldukları söylenebilirken hedef maliyetlemeyi uygulayan KOBİ'lerin hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ'lerden daha fazla fiyata göre maliyetleme anlayışına sahip oldukları söylenemez.

Araştırmamızda ayrıca, hedef maliyeti uygulayan ve uygulamayan KOBİ'lerin hedef maliyetlemenin ilkelerine verdikleri önem dereceleri de hesaplanmıştır. Buna göre, fiyata göre maliyetleme ilkesine verilen ortalama önem derecesi hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler ve uygulamayan KOBİ'ler için, 4.01 (çok yüksek), müşteri odaklılık ilkesine verilen ortalama önem dereceleri hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 3.09 (normal), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'ler için ise 2.72 (yaklaşık olarak normal), tasarım odaklılık ilkesine verilen önem dereceleri hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 3.63(yüksek öneme daha yakın), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'ler için ise 2.91 (yaklaşık olarak normal), geniş kapsamlı katılım ilkesine verilen ortalama önem derecesi hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 2.27 (düşükten biraz fazla), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'ler için ise 2.02 (düşük), ürün yaşam dönemince maliyet azaltımı ilkesine verilen ortalama önem dereceleri hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 2.18 (düşük), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'lerin ise 1.01(çok düşük), ürün yaşam dönemince maliyet azaltımı ilkesine verilen ortalama önem dereceleri, hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 2.18 (düşük), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'lerin ise 1.01(çok düşük), değer zinciri oryantasyonu ilkesine verilen önem dereceleri hedef maliyeti uygulayan KOBİ'ler için, 2.23(düşük), hedef maliyeti uygulamayan KOBİ'lerin ise 1.85 (çok düşük-düşük arası) olarak bulunmuştur. Hedef maliyeti uygulayan KOBİ'lerin, hedef maliyet ilkelerinden, fiyata göre maliyetleme, müşteri odaklılık ve tasarım odaklılığa gereken önemi verdikleri fakat, geniş kapsamlı katılım, ürün yaşam dönemince maliyet azaltımı ve değer zinciri oryantasyonuna gereken önemi vermedikleri görülmektedir. Bu sebeple, araştırma kapsamındaki KOBİ'lerden 11 tanesi hedef maliyeti kullandıklarını belirtmelerine rağmen, bu üç ilkeye yeterince önem vermemeleri nedeniyle, hedef maliyeti tam anlamıyla kullandıklarından söz edilemez.

Araştırma kapsamındaki KOBİ'lerden hedef maliyetlemeyi uygulamayan KOBİ'ler tarafından hedef maliyetleme uygulamama sebebi olarak en yüksek oranda (%30,38) hedef maliyetleme tekniğinin yeterince bilinmemesi seçilmiştir. İkinci olarak hedef maliyetlemenin işletme yapısına uymaması (%24,68) ve onu sırayla uygulama için yeterli kaynak olmayışı (%14,56), takımlar arası işbirliği sağlama zorluğu (%11,40), muhasebe bilgi sistemi eksikliği (%8,23), hedef maliyetleme ile ilgili yeterli eğitim olmayışı (% 7,59), ve en düşük oranla hedef maliyetlemeden herhangi bir yarar elde etmeme düşüncesi takip etmiştir. Hedef maliyetlemenin uygulanmaması sebebi olarak en yüksek oranda hedef maliyetin yeteri kadar bilinmemesinin seçilmesi KOBİ'lere hedef maliyet konusunda yeterince eğitimin verilmediğinin göstergesidir. İkinci sebep olarak da işletme yapımıza uygun değildir gibi bir

ifadenin seçilmesi dikkat çekicidir. Zira hedef maliyetleme en iyi şekilde imalat işletmelerinde uygulanan bir yöntemdir. Bununla birlikte hedef maliyetleme süreç odaklı işletmelerden çok, imalat ve montaj ağırlıklı işletmelerde daha kolay uygulanabilir. Genel olarak KOBİ'lerin yapısı göz önüne alınırsa, imalat ve montajların işleriyle uğraştıkları ve ürünleri tasarım aşamasına kadar birçok farklı tedarikçiden temin ederek küçük miktarlar halinde ürettiği görülmektedir. Dolayısı ile, işletme yapımıza uymuyor yanıtından çok hedef maliyetlemeyi hakkında yeterince bilgimiz yok cevabının verilmesi yerinde olacaktır.

Araştırma kapsamındaki KOBİ'lerin hedef maliyetlemeyi çok fazla uygulamaması ve bu tekniği yeterince bilmemelerine karşın, yaptığımız araştırmada hedef maliyetlemenin bazı ilkelerinin bütün KOBİ'ler tarafından kullanıldığı sonucunu elde edilmiştir. Bu bakımdan, KOBİ yönetici ve çalışanların muhasebe ve maliyet bilgi düzeylerinin artırılması için, devlet veya özel sektör kuruluşlarınca eğitimlerin organize edilmesi gerekmektedir. Muhasebe ve maliyet bilgi düzeyinin artması ile birlikte, gelecekte bu sistem KOBİ'ler arasında hızla yayılacaktır. Böylelikle, KOBİ'ler rekabet koşullarının zorlu olduğu günümüz koşullarında varlıklarını sürdürebileceklerdir. Araştırma Türkiye'de yapılmış olup, Bundan sonraki çalışmalarda, farklı ülkelerdeki KOBİ'lerin hedef maliyetleme uygulama seviyesine bakılarak ülkeler arasındaki farklar tespit edilebilir. Ayrıca, KOBİ'lerin finansal performansı ile hedef maliyetleme uygulama düzeyi analiz edilip, hedef maliyetin firma performansına etkisi araştırılarak konu genişletilebilir.

#### **KAYNAKÇA**

- Acar, D. (1998). "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", Süleyman Demirel Üniversitesi İ.B.F. Dergisi, 3, 81-95.
- Aksoylu S. ve Dursun Y. (2001) "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, 27, 360-375
- Altınbay, A. (2006) "Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT" Dumlu Pınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 16, 141-164
- Can, A.V. (2001) "Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Denetime Bakış 21, 5-12
- Horngren, C. T., George F. ve Srikant M.D (1994) "Cost Accounting", Prentice Hall Englewood Cliffs
- Karcıoğlu, R. (2000) "Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar", Aktif Yayınevi
- Kutay, N. ve Akkaya C. G. (2000) "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 15, 1-15
- Sakurai, M. (1989) "Target Costing and How to Use it", Journal of Cost Management, 3(2), 40-62
- Shank, J. K ve Fisher, J. (1999) "Target Costing as a Strategic Tool", Sloan Management Review, 12, 70-85
- Swenson, D.; Ansari, S.; Bell, J. ve Kim, Il-W. (2003), "Best Practices in Target Costing" Management Accounting Quarterly, 4(2), 12-17
- Şimşek, Z. ve Ayriçay, Y., (1998), "Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Yaklaşımı", İktisat, İşletme ve Finans (IEF-World Banking Abstracts), 66-78
- Şakrak, M. (1998) "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye: Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi Bildiri Kitabı, Akdeniz Üniversitesi İ.B.B.F., 293-303
- Yükçü, S. (1999) "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi" Cem Ofset.