



Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: 2019 Cilt-Sayı: 12 (2) ss: 301- 315

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: 2019 Vol-Issue: 12 (2) pp: 301- 315

<http://dergipark.gov.tr/ohuiibf/>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.507497

Geliş Tarihi / Received: 03.01.2019

Kabul Tarihi / Accepted: 15.04.2019

Araştırma Makalesi

Research Article

HEDEF MALİYETLEME VE HEDEF MALİYETLEMENİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Çağrı KÖROĞLU¹
Erkan DENDEŞ²
Aslı ERİNCİK DENDEŞ³

Özet

Günümüzde işletmeler artan rekabet ortamında ve değişen çevre şartlarında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Özellikle 1980 yıllardan sonra müşteri isteklerinin sürekli değiştiği bir ortamda işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri ve büyümeleri, birçok faktörün yanı sıra, hedef pazarın beklediği fiyat ve kalitede özgün ve yeni ürünleri üretme ve pazara sunma kapasitesine de bağlıdır. Hedef pazarın kalite ve fiyat beklentisini karşılamaya yönelik ürünleri üretmek ve pazara sunmak için kullanılan yöntemlerden birisi de hedef maliyetleme yöntemidir. Hedef maliyetleme yöntemi Japon ve Amerikalı işletmeler tarafından uzun yıllardır maliyet yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Yöntemin özü geleneksel maliyetlemeden farklı olarak, işletmeler tarafından üretimi gerçekleştirilecek yeni ürünlerde kaliteyi, verimliliği ve kârlılığı sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu çalışmada hedef maliyetleme yöntemi hem teorik olarak hem de uygulamaya yer verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Yönetimi, Hedef Maliyetleme, Hedef Maliyet, Hedef Kar, Hedef Satış Fiyatı.

Jel Sınıflandırılması : G0

¹ Doç. Dr., Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, cagrikoroglu@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-4073-1847

² Öğr. Gör., Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Karacasu MYO, erkan.dendes@adu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6605-9844

³ Y. Lisans, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, aslerincik@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-7685-9848

TARGET COSTING AND IMPLEMENTATION OF TARGET COSTING IN A PRODUCTION COMPANY

Abstract

At present, business have been maintaining their activity in growing competitive area and changing environmental circumstances. Especially, after 1980s, in consumers' desires area with changing continuously. It depends on capacity of develeopment inventive and new products that expected by target market about the price and quality in order to sustain business' existence and their growth and offering to market besides other factors. Target cost management is one of the method that in order to meet the expectations of target markets' price and quality. This method has used by Japanese and American business as cost management tool by long time. The main purpose of this method is implemented to provide the quality, effectiveness and profitability differ from traditional costing method. In this paper, target cost management is determined as theoretically or practically.

Key Words : Cost Management, Target Costing, Target Cost, Target Profit, Target Price.

Jel Classification : G0

GİRİŞ

Günümüz rekabet koşullarının hızla değişmesi ile birlikte işletmeler yaşamlarını devam ettirebilmeleri için artık ürün yeniliğine daha fazla önem vermeye başlamışlardır. Teknoloji ile birlikte üretim yapısındaki gelişmeler piyasaya yansımış ve artık işletmeler müşteriye ön plana alan piyasa odaklı stratejilerle birlikte maliyet kontrol sistemlerini geliştirmeye başlamışlardır. Bu nedenle ürün yeniliğine önem veren stratejilerin geliştirilmesi işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı açısından hızla yayılmaya başlamıştır. İşletmede bulunan pazarlama elemanları bu sürecin önemli bir parçası olmakla birlikte maliyet muhasebesi bölümü tarafından da desteklenmektedir. Maliyet muhasebesinde kullanılan yöntemler, müşterilerin arzu ve isteklerini en düşük maliyetle karşılayacak yeni ürünlerin yanı sıra atıkları ortadan kaldırarak mevcut ürünlerin maliyetini düşürmeye yardımcı olmaktadır.

Son yıllarda geleneksel maliyet muhasebesi; değişen müşteri talepleri, otomasyonla birlikte değişen üretim koşulları, ürün yaşam süresinin kısılması ve artan rekabet baskısı nedeniyle yetersiz kalmış ve yenilenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle işletme tarafından üretilen yeni ürünlerin başarılı bir şekilde tanıtımını sağlamak ve maliyetleri düşürmek amacıyla yeni maliyet yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden birisi de hedef maliyetleme yöntemidir.

Hedef maliyetleme yöntemi, 1960 yıllarında Japonya'da uygulanmaya başlanmış olsa da uzun yıllar işletmelerin dikkatini çekmemiştir. Ancak, 1980'li yıllarda Japon şirketlerinin üstün rekabet aracı olarak kullandıkları hedef maliyetleme yöntemini Batılı işletmeler fark ederek maliyet yönetimini artırmak ve böylece rekabet güçlerini artırmak amacıyla benimseyerek geliştirmişlerdir.

Bu çalışmada, işletmelerde stratejik maliyetleme ve kâr planlama aracı olarak kullanılan hedef maliyetleme yönteminin tanımı, amacı, özellikleri, ilkeleri, başarı koşulları, yararları ile zararları, süreci ayrıntılı olarak irdelenmiş ve uygulamaya yönelik olarak bir örnek verilerek suretiyle daha önceden yapılan çalışmalara ek olarak yöntem hakkında farklı bir bakış açısı kazandırılmak istenmiştir.

I. HEDEF MALİYETLEMENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Küreselleşmenin de etkisiyle teknolojide meydana gelen gelişmeler, tüketici istek ve ihtiyaçlarının sürekli değişmesi, ürünlerin yaşam sürelerinin devamlı kısılması ve artan rekabet etkisi işletmelerin hayatta kalmasını zorlaştırmıştır. Dolayısıyla işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri ve rekabeti sağlayabilmeleri, ancak minimum maliyet, kısa zaman ve yüksek kalite hedeflerini eş zamanlı ve yüksek seviyede gerçekleştirilmesine bağlıdır. İşletmelerin belirtilen hedeflere ulaşabilmesi için çağdaş yönetim muhasebesi teknikleri kullanılmaktadır. Bu tekniklerden birisi de hedef maliyetleme veya daha kapsamlı bir ifadeyle hedef maliyet yönetimidir (Koçsoy, 2008: 3).

Hedef maliyetleme yönteminin en belirgin özelliklerinden birisi olan ürün maliyetlerinin belirlenmesine yönelik geriye dönük yaklaşım, önce Amerika Birleşik Devletleri'nde Ford'da ve Almanya'da Volkswagen'de uygulansa da II. Dünya Savaşı'ndan sonra işletmelerde yaygın olarak uygulanmıştır. Bu süre zarfında, Amerikalılar tarafından geliştirilen ve arzu edilen ürün özelliklerini en üst düzeye çıkarmanın yanı sıra ürün maliyetlerini asgariye indiren bir kavram olan değer mühendisliği yaklaşımı daha sonra Japon şirketleri tarafından daha iyi şartlarda rekabet edebilmek adına kullanılmıştır. Japonya'da genka kikaku olarak bilinen değer mühendisliği 1963 yılında Toyota tarafından ilk defa kullanılmış, ancak 1978 yılına kadar Japon literatüründe yer almamıştır. Daha sonra genka kikaku anlam olarak hedef maliyetlendirme terimine çevrilse de, terimin çok belirsiz olması ve gerçek anlamını taşıyaması nedeniyle hedef maliyetleme yönetimi olarak değiştirilmiştir (Feil vd., 2004: 10) ve 1980'den sonra Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve diğer Avrupa ülkelerinde kısmen yayılarak kullanılmıştır (Bayazıtlı & Koçsoy, 2009: 59).

Hedef maliyetleme, piyasa ve maliyetlerle ilgili iki durumun varlığının anlaşılması üzerine ortaya çıkmıştır (Menderes & Aydemir, 1999: 387). Bunlar:

- Şirketler aslında piyasada oluşan fiyatlar üzerinde fazla bir etkiye sahip değildir. Dolayısıyla ürünlerin fiyatı piyasa tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme yönteminde piyasa fiyatı veri olarak kabul edilmektedir.

- Ürünlerin maliyetlerinin büyük bir çoğunluğu ürünün tasarımı esnasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle ürünlerin tasarımında üretimi kolay, dayanıklı, güvenilir ve pahalı olmayan parçaların kullanılması maliyetlerin daha iyi kontrol edilmesine neden olmaktadır. Bu nedenle önce hedef maliyet belirlenerek ürün tasarlanmalıdır. Dolayısıyla, tasarım ve geliştirme aşamalarında maliyet azaltma çabalarının yoğunlaştırılması gerekir.

Hedef maliyetleme sadece maliyet azaltma tekniği veya kontrol aracı değil, değer analizini ve değer mühendisliğini de kapsayan stratejik kâr yönetim sisteminin bir parçasıdır (Helms vd., 2005: 49). Bir işletmenin ürün geliştirme sürecine hedef maliyetleri dahil ederek gelecekteki kârlarını yönetmek için kullanılan bir maliyetleme tekniğidir (Dekker & Smidt, 2003: 294). Diğer bir tanıma göre ise, ürünlerin yönetimi ile ürün kârlılığının elde edilmesine yönelik olarak tasarım ve geliştirme sürecinin başlangıcında hedef maliyeti belirleyen, bu süreç boyunca maliyetleri azaltmaya yardımcı olacak maliyet bilgilerinin elde edilmesini destekleyen bir süreç olarak tanımlanır (Everaert vd., 2006: 238).

Hedef maliyetleme; gelecekte üretilmesi düşünülen ürünlerin hedef pazarda satış fiyatını belirledikten sonra hedeflenen kâr marjını, bu satış fiyatından düşmekte ve hedef maliyet düzeyinde ürünlerin üretiminin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Hedef maliyet formülü şu şekilde oluşmaktadır (Çetin & Atmaca, 2009: 315):

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

Denklemdaki bağımsız değişkenler, rekabet güçleri tarafından belirlenen dışsal değişkenler olarak ifade edilen hedef fiyat ve hedef kârdır. Hedef fiyat müşterinin ürüne ödemeye razı olduğu bedel üzerinden tespit edilir. Hedef fiyat belirlenirken rakiplerin ürün fiyatları ile tüketicilerin istekleri ve ödeme gücü iyi analiz edilerek değerlendirilmelidir. Hedef kâr, finansal piyasaların söz

konusu endüstriden getiri olarak beklentileri dikkate alınarak kâr analizleri yapılarak belirlenir. Kâr payı beklentileri ve kâr marjlarının tespit edilmesinde satışların kârlılık oranı (Net Kâr/Satışlar) hesaplanmaktadır. Bağımlı değişkende yer alan hedef maliyet ise, bir firmanın, faaliyet gösterdiği sektörde ürün ve finansal piyasaların dayattığı dış kısıtlamaları karşılamak için maliyetini yönetmesi gerektiğini ima eden maliyettir. Kısaca hedef maliyet, bir ürüne ait arzulan kâr oranını sağlayan minimum maliyet seviyesi şeklinde ifade edilir (Ansari vd., 2006: 507-508; Gürdal, 2007: 98; Kaya, 2010: 318; Şentürk, 2015: 105). Dolayısıyla hedef maliyetleme, üretim için arzulan maliyetlerin belirlendiği geleneksel maliyet artı yaklaşımlarından farklıdır. Geleneksel maliyet yaklaşımında beklenen kâr marjı bağımlı değişken olarak ifade edilir (Acar, 1998: 83).

I.I. Hedef Maliyetlemenin Amaçları

İşletmelerde kullanılan geleneksel maliyet yöntemleri, teknolojinin gelişmesine paralel olarak üretimde kullanılan teknolojilerinin gerektirdiği finansal bilgilerin istenilen zaman ve kalite açısından elde edilmesinde yetersiz kalmıştır. Günümüzde artık işlemler, artan rekabet ortamında, sürekli değişen müşteri istekleri ve çevresel faktörleri tespit ederek hayatta kalabilmek için gerekli önlemleri önceden almaları gerekmektedir. Bu nedenle işletmelerin hedef maliyetleme yöntemini kullanmalarını gerektirecek bir takım faktörler bulunmaktadır (Çetin & Atmaca, 2009: 316). Bunlar:

- Teknolojik yapının hızla değişmesi,
- Müşteri arzu ve isteklerinin sürekli değişmesi,
- Ürünlerin yaşam sürelerinin kısalması,
- Kitlesele üretim miktarındaki değişimler.

Yukarıdaki faktörlere bağlı olarak maliyetlerde meydana gelen artışlara paralel olarak işletmelerde stratejik hedef maliyetleme yönteminin kullanılması yaygınlaşmıştır. Bu nedenle işletmelerde hedef maliyetleme yöntemi bir takım amaçları gerçekleştirmek için kullanılmaya başlanmıştır.

Hedef maliyetlemenin başlıca temel amaçları aşağıdaki gibidir (Alagöz, vd. 2005: 48; Ibusuki & Kaminski, 2007: 460).

- Üretilmesi düşünülen yeni ürünlerin maliyetlerinin düşürülerek işletmenin arzu ettiği kâr seviyesine ulaşmasının sağlanmasına yardımcı olmak,
- Piyasanın talep ettiği kalite, zaman ve fiyat düzeylerinin aynı anda gerçekleştirilmesine olanak sağlamak,
- Yeni ürün geliştirilmesi sürecinde hedeflenen kârı elde etmek için tüm çalışanların katılımını sağlamak,
- Ürünlerin tasarım aşamasında başlayarak maliyetlerin yönetilmesine yardımcı olmak,
- Hedeflenen maliyet hedeflerinin sürekli kontrol edilmesi ile maliyet yönetiminin etkinliğini arttırmak,
- Piyasa şartlarına bağlı olarak işletme stratejilerinin oluşturulmasına yardımcı olmak için çalışanların yaratıcılığını arttırmaktır.

I.II. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

İşletmelerde üretim, mühendislik, araştırma-geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin işbirliği ile maliyetlerin düşürülmesine yönelik maliyet yönetim aracı olarak kullanılan hedef maliyetleme yönteminin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Ergun, 2002: 36):

- Hedef maliyetleme, üretim aşamasından daha önce gerçekleştirilen üretim planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Yöntem, piyasada oluşan fiyatlardan daha düşük maliyetle üretimin gerçekleştirilmesine yönelik ürünlerin çeşitlendirilmesine ve üretim tekniklerinin geliştirilmesine yardımcı olur.

- Hedef maliyetleme, maliyetlerin planlanmasında kullanılan bir yöntem olmakla birlikte asla maliyet kontrolü manasına gelmemektedir. Bir işletmede üretilmesi düşünülen ürünler ve üretim teknikleri tespit edildikten sonra, fiili üretim aşamasında maliyetlerin kontrolüne yönelik olarak standart maliyet yöntemleri uygulanır.

- Hedef maliyetleme, daha çok montaj sanayisinde kullanılır.

- Hedef maliyetleme, ürünlerin tasarım özelliklerini ve üretim tekniklerini kontrol etmek amacıyla kullanılır. Bu nedenle muhasebeden daha çok mühendislik ve yönetim bilimi ile iç içedir. Yöntemin başarılı olabilmesi ancak değer mühendisliğine ve diğer maliyet mühendisliğine ait araçlarının kullanılmasına bağlıdır.

I.III. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri

Maliyet yönetiminin ve kar planlamasının sistematik bir süreci olarak tanımlanan hedef maliyetin altı temel ilkesi vardır (Swenson vd., 2003: 12-13). Bunlar:

Fiyat odaklı maliyetleme: Hedef maliyet, piyasa fiyatından hedeflenen kâr payı çıkarılarak belirlenir. Söz konusu fiyat, firmanın pazar konumunun kontrolü altında iken, hedef kâr, firmanın finansal ihtiyaçlarına ve faaliyette bulunulan sektör şartlarına göre belirlenir. Fiyat odaklı maliyetleme ilkesi iki önemli alt ilkeden meydana gelir (Öndeş vd., 2010: 250): Bu ilkelerden birincisinde, işletmelerde ürün ve kâr planlaması üzerinde piyasada oluşan fiyatların etkili olduğu ifade edilir. İşletme kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde dağılımının gerçekleştirilebilmesi için bu planların analiz edilerek şartlara uygun olarak revize edilmesi gerekir. Diğer önemli ilkeye göre ise, işletmeler rekabet durumlarını analiz ederek hedef maliyetleme sürecini yönlendirmelidirler. Sürdürülebilir rekabet ortamının devam ettirilebilmesi için işletmeler piyasada fiyatın nasıl oluştuğunu iyi analiz etmelidirler.

Müşterilere odaklanma: Müşterilerin kalite, maliyet ve zamana ilişkin ihtiyaçları aynı anda ürün, süreç ve maliyet analizlerine dahil edilir. Müşteri açısından bakıldığında, bir ürünün tüm özellikleri ve işlevselliğinin değeri, bu özelliklerin ve işlevselliğin sağlanmasına yönelik katılan maliyetlerden daha yüksek olmalıdır (Swenson vd., 2003: 12).

Tasarıma odaklanma: İşletmelerde maliyet kontrolü ürün ve sürecin tasarım aşamasında başlar. Bu nedenle, üründe yapılacak değişiklikler, üretim başlamadan önce gerçekleştirilir. Üründe gerekli değişiklikler üretim başlamadan önce yapıldığı için, üretim maliyetlerinin düşürülmesi daha kolay olmakta ve böylece yeni ürünlerin piyasaya çıkış süresi azalmaktadır (Swenson vd., 2003: 12). Dolayısıyla, işletmede bulunan çalışanları üretim teknolojilerinin, ürünlerin ve tasarımların maliyet etkilerini araştırmayı sevk eder (Ceran & Özdemir, 2013:459).

Çapraz fonksiyonel katılım: Hedef maliyetleme yöntemi, çok katımlı bir takım çalışmasını gerektirir. Bu takımın üyeleri oluşturulurken tasarım, üretim mühendisliği, üretim, muhasebe, pazarlama, satın alma, muhasebe ve yardımcı hizmetlerden yararlanılır. İşletme içindeki karşı fonksiyonları temsil eden bu takımlarda aynı zamanda, satıcılar, müşteriler, dağıtıcılar gibi işletme dışı taraflar da yer alır. Her takım, temel tasarımdan başlayıp üretim sonuçlanıncaya kadar, bir üründen sorumludur. Dolayısıyla çok fonksiyonlu bir grup, kendi deneyim ve birikimlerini katan bir uzmanlar grubu olmanın çok ötesinde bir ürünün her şeyinden sorumlu olan bir ekiptir (Hacırüstemoğlu & Şakrak, 2002: 122).

Değer zinciri katılımı: Hedef maliyetleme sürecine sadece işletme çalışanları değil aynı zamanda tedarikçiler, bayiler, distribütörler ve servis sağlayıcılar gibi değer zincirinin önemli üyeleri

de dahil edilir. Bir hedef maliyetleme sistemi, müşteri değeri yaratmak ve maliyetleri en aza indirmek için geniş bir katılımı gerektirir (Ansari vd., 2006: 513:514). Değer zinciri, işletmelerin üretilen ürünlerin hammaddesinden başlayıp, nihai tüketicilere ulaştırılan ürünlerin yaşam dönemi bitinceye kadar uzanan bütün aşamalarda değer yaratan ve birbiri ile bağlantılı faaliyetler bütünü olarak tanımlanır (Öndeş vd., 2010: 251-252)

Mamul yaşam döngüsü: Mamul yaşam dönemi maliyetlerinin, tüketici ve üretici açısından en aza indirilmesini ifade eder. Tüketici açısından, satın alınan ürünün bedeline ilave olarak kullanım maliyeti de söz konusudur. Tüketiciler sadece satın aldıkları malın bedeline değil aynı zamanda kullanım maliyetinin de düşük olduğu malları satın alırlar. Üreticiler açısından mamulün yaşam dönemi boyunca maliyetlerinin azaltımı, üretilecek olan ürünün başlangıcından piyasadan kalkıncaya kadar katlanılan bütün maliyetlerin düşürülmesi anlamına gelmektedir (Yereli vd., 2012: 40). Yaşam döngüsü maliyetleri, satın alma fiyatı, işletme maliyetleri, bakım ve dağıtım maliyetlerini içerir (Swenson vd., 2003: 13).

Bu altı ilke, hedef maliyetleme yöntemini bütçeleme ve maliyet artı fiyatlandırma gibi geleneksel maliyet yönetimi yöntemlerinden ayıran en önemli özelliklerdir (Ansari vd., 2006: 514).

I.IV. İşletmelerde Hedef Maliyetlemenin Başarı Şartları

İşletmelerde hedef maliyetleme yönteminin başarılı olabilmesi için bir takım şartların oluşması gerekmektedir (Bahşi & Can, 2001: 53-54). Bunlar:

- İşletmelerde takım çalışmasına önem verilmelidir,
- İşletmelerde yönetim muhasebesine ağırlık verilmelidir,
- Maliyetlerin tespitine yönelik olarak üretim aşamasında maliyet muhasebe elemanı istihdam edilmelidir,
- İşletmelerde retim odaklı mühendislik kültürü yerine maliyet odaklı üretim kültürü oluşturulmalıdır,
- Üst ve orta yönetimlerde fonksiyonlararası örgüt kültürünün oluşturulmalıdır,
- Ürünlerin geliştirme sürecine tedarikçiler de dâhil edilmelidir,
- Ürün ve süreçler eş zamanlı olarak dizayn edilmelidir,
- Müşteri isteklerine göre maliyet düşürme çalışmaları yapılmalıdır,
 - Ürünlerin tasarımı basit ve ölçülebilir olmalıdır,
- Hedef maliyetleme ekibi oluşturulmalıdır,
- Devamlı gelişme ve değişime açık örgüt kültürü yaratılmalıdır,
- Maliyet düşürme aracı olarak diğer tekniklerden de yararlanılmalıdır.

I.V. Hedef Maliyetlemenin Yararları ve Sakıncaları

Hedef maliyet yönteminin iyi bir şekilde uygulanması, maliyetlerin düşmesine, kalitenin artmasına ve piyasaya giriş süresini azaltmaya yardımcı olarak işletmelere pazarda rekabet açısından bir takım avantajlar yaratır. Bununla birlikte hedef maliyetlemenin işletmelere sağladığı yararları şu şekilde özetlemek mümkündür (Kaya, 2010: 326-327):

- İşletmede maliyet düşürme hedefinin olması çalışanların bu hedefe yoğunlaşmasına neden olur,
- Hedef maliyet doğrultusunda işletmenin tamamının aynı hedefe ulaşmaya çalışması bölümlerarası işbirliğini geliştirir,
- Hedef maliyet, işletme bütçesinin hazırlanmasına ve bütçe ile ilgili hedeflere ulaşmada yardımcı olur.

- Hedef maliyet seviyesi uygun bir şekilde tespit edilirse çalışanları motive eder.
 - Hedef maliyet sisteminde müşterilerin istek ve arzularının önemi vardır,
 - Hedef maliyetin belirlenerek bu hedefe ulaşılmaya çalışılması işletmenin rekabet gücünü arttırır,
 - Hedef maliyet, tüketici istekleri doğrultusunda ürünün fonksiyonları ve hizmet potansiyeli analiz edilerek maliyetlerin düşürülmeye çalışılması girişimciliği ve yeniliği cesaretlendirir. Dolayısıyla maliyet açısından verimli ürünler ortaya çıkarılır.
- Hedef maliyetlemenin işletmelerde kullanılması sırasında, işletme fonksiyonları arasında sorumluluğun paylaştırılmaması ve ürün tasarım aşamasında tedarikçilerin göz ardı edilmesi bazı sakıncalar oluşturur (Doğan, 1998: 206). Bunlar:
- Ürünlerin geliştirilmesinin uzun zaman alması, pazar yapısının karmaşık olması, fonksiyonlar arası çatışmaların meydana gelmesi ve çalışanlar ile tedarikçiler üzerinde hedef maliyete ulaşmak için yapılan baskının yarattığı stres sonucu işten kopma veya ayrılmalara neden olabilir,
 - İşletmelerde bölümlerarası işbirliğinin sağlanamaması nedeniyle işletme içi fonksiyonlar arasında bir çatışma yaratabilir,
 - İşletmelerde üretilen ürünlerin maliyetlerinin, fiyatlarının, üretim hacminin ve diğer faktörlerin tahmininde doğruluk derecesinin düşmesi hedef maliyetlemenin etkinliğini azaltır,
 - Müşteri istek ve arzularının sürekli değişmesi, hedef maliyetlemenin zorunlu olarak uygulanması gereken aşamalarının gerçekleştirilmesinde ve kontrolünde bazı zorlukların yaşanmasına neden olabilir.

I.VI. Hedef Maliyetleme ile Geleneksel Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet artı yöntemi, işletmenin çevresiyle etkileşimini dikkate almayan ve sınırlı sayıda değişkeni dikkate alan kapalı sistem yaklaşımını ifade eder. Bu yaklaşımda; önce ürünün maliyeti tespit edilir ve daha sonra bu maliyete belli oranda kâr payı eklemek suretiyle ürünün satış fiyatı tespit edilir. Tüketiciler tarafından bu fiyat yüksek bulunursa o zaman çeşitli teknikler kullanmak suretiyle maliyetler düşürülmeye çalışılır. Sürecin işleyiş sırası, ürünün özelliği, ürün tasarımı, hesaplanmış maliyet, hedef kâr oranı ve hedef fiyat şeklindedir. Hedef maliyetleme yönteminde ise, önce piyasa fiyatına göre ürün için planlanmış bir kâr payının tespiti ile başlar. Daha sonra düşürülebilir bir maliyet seviyesi belirlenir. Böylece, piyasaya arz edilen ürün fiyatının yüksek olma gibi bir durumu söz konusu olmaz. Ayrıca, hedef maliyetleme, açık bir sistem yaklaşımı olarak ifade edilmekte yani işletmenin içinde bulunduğu çevreyi göz önüne almaktadır (Köse, 2002: 94).

Geleneksel maliyet artı yaklaşımı ile hedef maliyetleme yönteminin karşılaştırılması aşağıda Tablo 1. de gösterilmiştir.

Tablo 1. Geleneksel maliyet artı yaklaşımı ile hedef maliyetleme yönteminin karşılaştırılması

Maliyet Artı	Hedef Maliyetleme
Maliyet planlamasında çevresel faktörler dikkate alınmaz.	Maliyet planlamasında rekabete dayalı çevresel faktörler dikkate alınır.
Ürünün maliyeti fiyatı belirler.	Piyasa fiyatı ürünün fiyatını belirler.
İşletmede meydana gelen kayıplar ve verimsizlik nedeniyle oluşan maliyetler düşürülmeye çalışılır.	İşletmenin tasarım ve geliştirme aşamalarında maliyetler düşürülmeye çalışılır.
Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteriler değildir.	İşletmenin maliyet verileri, maliyet düşürmede öncü olarak kullanılır.

İşletmede bulunan maliyet muhasebesi departmanı maliyetlerin düşürülmesinden sorumludur.	İşletmede bulunan bütün departmanlar maliyetlerin düşürülmesinden sorumludur. Bu durum geniş bir katılımı zorunlu kılar.
Ürünlerin tasarımında ve geliştirilmesinde satıcıların fonksiyonu yoktur.	Ürünlerin tasarımında ve geliştirilmesinde satıcılarda sürece dahil edilir.
Müşterilerce ödenen ürünün fiyatının en aza düşürülmesi hedeflenir.	Müşterilerin, bir ürünü elde edinceye kadar yapılan bütün maliyetlerin düşürülmesi hedeflenir.
Değer zinciri maliyetlerin planlanmasında kısmen veya hiç kullanılmaz.	Değer zinciri maliyetlerin planlanmasında göz önüne alınır.

Kaynak: (Kutay ve Akkaya, 2000: 13)

II. HEDEF MALİYETLEMENİN UYGULAMA AŞAMALARI

Hedef maliyetleme süreci, pazar araştırması yapılarak yeni ürün bir satış fiyatı belirlenerek başlar. Hedef maliyeti belirlemek için hedef satış fiyatından belirlenen kar payı çıkarılır. Belirlenen hedef maliyet işletmenin şu anda üretmiş olduğu ürünün maliyetinden daha düşük olacaktır. Diğer bölümlerden gelen ekipler hedef maliyetine ulaşmak için fonksiyonel maliyet analizi gerçekleştirirler. İşletmenin gerçekleştirdiği üretimin maliyeti hedef maliyetin altında ise üretime karar verilecektir. Aksi takdirde üretim maliyeti hedef maliyetin üstünde ise o zaman maliyet düşürme çalışmalarına veya başka bir maliyet tahmini yapmak için işlevsel maliyet analizi çalışmalarına başlanır. Hedef maliyetleme süreci Şekil 1. de gösterilmiştir (Gagne & Discenza, 1995: 17).



Şekil 1. Hedef maliyetleme süreci

Kaynak: (Elram vd., 2002: 236)

Hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamaları mamul tasarımı ve geliştirme safhasından başlamak üzere, aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Atabey & Yılmaz, 2004: 22):

Ürün fonksiyonlarının belirlenmesi: Üründen beklenen tüm fonksiyonlar tanımlanarak listelenir ve bir form haline getirilir.

Her bir fonksiyonun göreceli öneminin belirlenmesi: Pazar araştırmasına bağlı olarak müşterinin ürünle ilgili sahip olmak isteyeceği fonksiyonların göreceli önemi belirlenerek, ağırlığı tespit edilir.

Ürünü oluşturacak parçaların tespiti: Ürün taslağı üzerinde ürünü oluşturacak olan parçalar tespit edilir.

Ürünü oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmin edilerek maliyetlerin belirlenmesi: Ürünün işletme içinde veya dışında üretilebilme şartları değerlendirilerek ürünün maliyeti belirlenir.

Ürünü oluşturan parçaların göreceli önemlerine göre ağırlıklarının tespit edilmesi: Pazar araştırması sonucu tespit edilen ürün işlevleri ile ürünü meydana getiren parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılır ve aralarındaki bağlantıya göre her bir parçanın bu işlevleri yerine getirmedeki göreceli önemleri belirlenir.

Ürün parçalarının hedef maliyet endekslerinin oluşturulması: Ürünün oluşturan parçaların önemi ve maliyet payları kullanılmak suretiyle hedef maliyet endeksi bulunur. Hedef maliyet endeksleri, parçaların maliyetleriyle önemlilikleri arasında uyumun olup olmadığını belirlemeye yarar. Bu değer 1 olması kabul edilir. Bu değer altında ürünü oluşturan parçanın maliyetinin yüksek, üstünde ise ürünü oluşturan parçanın maliyetinin düşük gerçekleştiği anlaşılır (Bahşi & Can, 2001: 57).

Unsurun Diğer Unsurlara Göre Önem Yüzdesi

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{Unsurun Diğer Unsurlara Göre Önem Yüzdesi}}{\text{Unsurun Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$$

Hedef maliyet endeksini en iyileme: Hedef maliyet endeksine göre önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan parçalar için diğer alternatifler üzerinde durulur ve ürün oluşturan parçalardan hangisinin sorunlu olduğu ve değiştirilmesi gerektiği belirlenir.

Diğer maliyet azaltma girişimlerinin gerçekleştirilmesi: Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu maliyet ve fonksiyonları bir araya getiren bir araç olması yanından bunlarla birlikte ürün tasarım ve geliştirme aşamasında maliyetleri düşürebilecek ve önleyebilecek kararlar söz konusu olabilmektedir.

III. HEDEF MALİYETLEME UYGULAMA ÖRNEĞİ

III.I. Ürüne Ait Genel Bilgiler

Çalışmanın bu bölümünde X üretim işletmesinde hedef maliyetleme yöntemi uygulanmıştır. X üretim işletmesi 2000 yılında elektrikli şofben imalatına başlamış ve o tarihten bu yana piyasada faaliyette bulunan bir işletmedir. X üretim işletmesi kendi ürün yelpazesini sürekli olarak yenileyen, yeni markaları piyasaya sürerek kendi ürünlerine rakip yaratan bir işletmedir.

İşletmede şu anda pazarlama ve satış elemanları da dahil olmak üzere 40 kişi istihdam edilmektedir. İşletme ürünlerini bu satış elemanları ile toptan olarak pazarlarken aynı zamanda çeşitli markalar adıyla başka firmalara da ürün temin etmektedir. İşletmenin ürünleri garanti kapsamında olup arıza anında birebir ürün değişimi yapılmaktadır.

Anılan işletmede 2017 yılında X modelinde yeni bir elektrikli şofben üretilecektir. İşletme, elektrikli banyo şofbeni üreten rakip firmaların fiyatlarını analiz ederek işe başlamıştır. İşletmenin piyasada bulunan rakiplerinin elektrikli banyo şofbeni modelleri ve fiyatları şu şekildedir;

Elektrikli Banyo Şofbeni	Fiyat (TL)
Sunny At570 Sn8sofe03	94,90
Aksu	98,00
Termokig	99,99
Baymak Bt-7000	110,90
Sem Fiora	115,00
Fakir waterfall	116,93
Eminçelik 11111	139,00

İşletme üreteceği şofbenin hedef fiyatını yapılan araştırmalar sonucunda satış bayilerinde 104,00 Lira olarak tespit etmiştir. Şofbenin üretim aşaması bittikten sonra nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar ki aşamalarında tahmini olarak %60'lık bir fiyat artışı olacağını tespit etmiş ve işletme satış fiyatını 65,00 Lira olarak planlamıştır. İşletme belirlenen hedef satış fiyatı üzerinden hedeflediği kâr oranını %35 olarak belirlemiş, ayrıca hedef satış fiyatı üzerinden %13 genel üretim ve genel yönetim giderlerinin pay alacağını hesaplamıştır. İşletme ayda 2.000 adet üretmeyi planladığı elektrikli banyo şofbeni satabileceğini planlamıştır.

İşletme yukarıda verilen verilerden hareketle hedef maliyetini şu şekilde hesaplamıştır:

Hedef Fiyat- Hedeflenen Kâr = Hedef Maliyet + Genel Yönetim ve Genel Üretim Giderleri

Hedef Fiyat- Hedeflenen Kâr - Genel Yönetim ve Genel Üretim Giderleri= Hedef Maliyet

$$65 \text{ Lira} - (65 \text{ Lira} \times 0,35) - (65 \text{ Lira} \times 0,13) = 33,80 \text{ Lira}$$

Tablo 2. Ürünün Hedef Maliyeti

Tahmini Satışlar (2.000 adet x 65 Lira)	130.000,00 Lira
(-) Beklenen Kâr (%35 x 130.000,00 Lira)	(45.500,00 lira)
(-) Genel Yönetim ve Genel Üretim Giderleri (%13x 130.000,00 Lira)	(16.900,00 Lira)
Hedef Maliyet (2.000 adet şofben için)	67.600,00 Lira
Her bir şofben için Hedef Maliyet (67.600,00 Lira/2.000 adet)	33,80 Lira

Hedef maliyet birim başına 33,80 Lira'dır. Bu 33,80 Lira işletmenin üretmeyi planladığı şofbenin piyasa tarafından kabul edilebilir maliyeti yani hedef maliyetidir. İşletme tahmini maliyet rakamlarını tespit edip hedef maliyet ile karşılaştırma yapacaktır.

X üretim işletmesi, rekabetçi bir ortamda satış fiyatına müdahale edemeyeceğine göre en azından devamlılığı için arzu edilen kârdan fedakârlık edemeyeceğine göre, söz konusu ürünü yukarıda belirlenen 33,80 Lira'lık hedef maliyetle üretmesi gerekmektedir. Şayet X üretim işletmesi bu yatırım kararını aldıktan sonra elektrikli banyo şofbeninin üretimi için belirlenen hedef maliyet, katlanılan üretim maliyetlerinin altında ise, maliyet unsurlarına müdahale ederek, rekabet için ürünün yaşamı boyunca, birim maliyetlerini düşürmeye çalışacaktır. Yani, işletme için maliyet yönetimi zorunlu hale gelecektir.

Hedef maliyetin belirlenmesine yönelik şu çalışmalar yapılmıştır:

Piyasa ve tüketici tercihlerinin belirlenmesine yönelik yapılan araştırmalarda, elektrikli banyo şofbeni için tespit edilen özellikler aşağıdaki gibidir:

a. Elektrikli banyo şofbeninin sahip olması gereken temel işlevleri

Pazar araştırması kapsamında müşterilerle yapılan görüşmeler sonucunda müşteri beklentileri şunlardır:

Güvenlik: Ürünlerin kullanım ömrü boyunca kendinden beklenen bütün fonksiyonları yerine getirebilmesidir.

Kalite: Ürün ile ilgili olarak müşterilerin daha önce etmiş olduğu tecrübenin sonucu zihinde oluşan kalite seviyesidir.

Garanti: Ürünlerin satış, tamir ve bakımına yönelik hız ve sağlanan kolaylıklardır.

Tasarruf (enerji): Aylık olarak tüketilen elektrik sarfiyatının minimum seviyede olmasıdır.

Dayanıklılık: Ürünlerin uzun süre kullanılmasına yönelik sağlamlık, güçlülük ve dayanabilme özellikleridir.

Montaj: Ürünün doğru ve uygun bir şekilde elektrik bağlantısının yapılmasıdır.

b. Her bir işlevin diğer işlevlere göre önem derecesinin belirlenmesi

Bu aşamada, müşteri tercihinin göre ürünün tespit edilen işlevlerin önem dereceleri tespit edilmiş ve aşağıda Tablo 3. de gösterilmiştir.

Tablo 3. Ürün İşlevlerinin Önem Dereceleri

Özellikler	Özelliğin Göreceli Önemi %
Güvenlik	30,0
Kalite	25,0
Garanti	15,0
Tasarruf	13,0
Dayanıklılık	10,0
Montaj	7,0

Tablo 3.'e göre işletmenin müşterileri, üretilecek ürünün önce güvenli ve kaliteli olması gerektiğini daha sonra garanti kapsamında bulunması gerektiğini belirtmişlerdir.

c. Ürünü oluşturacak parçaların tespiti, tasarım

Bu aşamada üretilecek ürün taslağı üzerinde çalışma yapılmış ve ürünü oluşturacak parçaların tespiti edilmiştir.

İşletmede ürünün üretimi 3 ayrı ana bölümde gerçekleştirilmektedir. Bunlar; gövde dökümü, montaj ve yönetimidir.

Gövde dökümü; Ürünlerin ön (350 gr, siyah abiyes hammadde, 35 saniyede) ve arka kapakları (270 gr, beyaz abiyes hammadde, 20 saniyede), siyah iç gövde (380 gr, naylon-6 elyaf polimer hammadde, 60 saniyede), lamba bacağı (15 gr, siyah abiyes hammadde, 15 saniyede), anahtar düğmesi (10 gr beyaz abiyes hammadde, 25 saniyede), switch grubu (90 gr abiyes hammadde takım halinde, 20 saniyede) ve conta (10 gr pvs hammadde, 15 saniyede) enjeksiyon makinesinde basılmaktadır.

Şofbenin iç kısmında bulunan gövde grubunun basımı tamamlandıktan sonra içine körleme (pim) denilen 14,5 cm krom boru, tahliye rekoru, yay ve pwc montajı yapılarak ürün montaj bölümüne gönderilmektedir.

Montaj bölümünde ise; Şofbeni oluşturacak diğer tüm parçaların montaj için bu bölümde işlem görmektedir. Buradaki işlem sırası ise şöyledir: Switch grubu parçaları, termostat grubu parçaları ve son olarak flans grubuna ait parçaların montajı yapılmaktadır. Ardından ürün su denemesine sokulup herhangi bir su kaçağının olup olmadığı kontrol edilmektedir. Bu testten geçenlerin anahtar grubu montajı yapılarak ürün elektrik denemesine gönderilmektedir. Elektrik denemesi sonrasında ön ve arka kapak montajı yapılarak üretim aşaması sona ermektedir. Üretimi tamamlanan ürün paketleme servisine gönderilip paketlenmesi yapıldıktan sonra depoya sevki sağlanmak suretiyle satışa hazır hale getirilmektedir.

III.II. Ürünü Oluşturan Parçaların Maliyetlerinin Tahmin Edilerek Maliyetlerin Belirlenmesi:

Elektrikli şofben üretiminde kullanılan parçalar şu şekildedir:

Körleme pimi, krom boru, tahliye rekoru, yay, pwc'den oluşan (gövde grubu)

Şamandıra, yay, diyafram, orlink, göbek, switch, pimi, somun ve civatalardan oluşan (Switch grubu)

Termostat, termostat orlinki, cıvata, vida, kahverengi ve mavi kablolardan oluşan (termostat grubu)

Cıvata, somun, rezistans, topraklama kablolarından oluşan (flansh grubu)

Anahtar, enerji kabloları, anahtar bacağından oluşan (anahtar grubu)

Ön ve arka kapakların oluşturduğu (kapak grubu)

Kutu, koli, duş takımı, poşet, garanti belgesi, etiketler, klemens, elektrik kablosundan oluşan (paketleme grubu)

Yukarıda belirtilen parçaların maliyetleri Tablo 4.'de gösterildiği şekilde tahmin edilmiştir.

Tablo 4. Ürünü Oluşturan Parçaların Maliyeti

Parça Grubu	Parça Maliyet Lira	Toplam Maliyet İçindeki Payı %
(gövde grubu)	2,55	7,7
(Switch grubu)	1,55	4,7
(termostat grubu)	2,34	7,1
(flansh grubu)	11,35	34,4
(anahtar grubu)	3,55	10,8
(kapak grubu)	4,70	14,3
Paketleme	6,94	21,0
Toplam	32,98	100,0

Tablo 4.'de görüldüğü üzere parça gruplarının maliyetleri toplamı, hedef maliyetin altında bir değerdedir. Bu aşamadan sonra, tespit edilen ürün işlevleri ile ürünü oluşturan parçalar bir matris üzerinde karşılaştırılmıştır. Ürünü oluşturan parçalar ile işlevleri arasında ilişki kurularak her bir parçanın diğer parçalara göre bu işlevi yerine getirmedeki göreceli önemi belirlenmiştir.

Tablo 5. Her Bir Parçanın Diğer Parçalara Göre Göreceli Önemi

Parça Grubu	Parçanın diğer parçalara göre Önemi %
(gövde grubu)	7,7
(Switch grubu)	4,8
(termostat grubu)	7,2
(flansh grubu)	33,5
(anahtar grubu)	10,8
(kapak grubu)	14,5
Paketleme	21,5
Toplam	100,0

Tablo 5.'de ürünü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve toplam maliyet içerisindeki payı gösterilmiştir. Daha sonra her bir parçanın hedef maliyet endeksi hesaplanarak maliyeti yüksek olan parça belirlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 6. Parça Grubunun Hedef Maliyet Endeksi

Parça Grubu	Parçanın hedef maliyet endeksi %
(gövde grubu)	$7,7/7,7 = 1$
(Switch grubu)	$4,8/4,7 = 1,02$
(termostat grubu)	$7,2/7,1 = 1,01$
(flans grubu)	$33,5/34,4 = 0,97$
(anahtar grubu)	$10,8/10,8 = 1$
(kapak grubu)	$14,5/14,3 = 1,01$
Paketleme	$21,5/21 = 1,02$

Tablo 6.'da görüldüğü üzere flans grubu hariç tüm parçalar ucuza üretiliyor demektir. Flans grubunun maliyetinin düşürülmesi için gerekli çalışma yapılmalıdır. Bu grubun üretimi işletmede gerçekleştirilmediği ve dışarıdan temin edildiği için kanaatimizce üretim miktarı arttıkça bu grubun maliyetinde de düşüş gözlenecektir.

SONUÇ

Küreselleşme ile birlikte yaşanan teknolojik değişimler neticesinde ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel maliyet uygulamalarının yetersiz kalmıştır. Dolayısıyla işletmeler kalite, zaman ve maliyet hedeflerine ulaşmakta zorlanmışlardır. Bu nedenle ürün maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden birisi de hedef maliyetleme yöntemidir.

Hedef maliyetleme, sadece maliyet azaltma tekniği veya kontrol aracı değil aynı zamanda değer analizini ve değer mühendisliğini de kapsayan stratejik kâr yönetim sistemidir. Hedef maliyetleme gelecekte üretilmesi düşünülen ürünlerin hedef pazarda satış fiyatını belirlemekte ve hedeflenen kâr marjını, bu satış fiyatından düşerek hedef maliyet düzeyinde ürünlerin üretiminin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

İşletmelerde üretilen ürünlerin maliyetlerinin büyük çoğunluğu ürünlerin tasarımında oluşmaktadır. Bu nedenle ürünlerin tasarımında hedef maliyet belirlendiği takdirde maliyetlerin kontrolü daha etkin ve verimli hale gelecektir. İşletmeler üretim maliyetlerine doğru hesaplayabilmeleri için doğru karar alma mekanizmalarına ihtiyaç duyarlar. Eğer bu araçlar içerisinde yer alan hedef maliyetleme yöntemi, işletme hedef ve amaçları doğrultusunda kullanılabilirse işletmelerin rekabet gücü ile birlikte kârlılığı da artacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, D. (1998). İleri maliyet yönetim yaklaşımı olarak hedef maliyetleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3, 81-95.
- Alagöz A., Yılmaz, B. & Ay, M. (2005, Kasım). *Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Hedef Maliyetleme Yönteminin Rolü Ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma*. V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, 47-51.

- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2006). Target costing: Uncharted research territory, *Handbooks of management accounting research*, 2, 507-530.
- Atabey, N. A., Yılmaz, B. (2004). Stratejik maliyet yönetiminde bir araç: hedef maliyetleme. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 4, 1, 17-24.
- Bahşi, G., Can, V. (2001). Hedef maliyetleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 4, 47-64.
- Bayazıtlı, E., Koçsoy, M. (2009). Hedef maliyetlemenin Türk imalat işletmelerinde (ISO 500) uygulanma düzeyi ve uygulanabilirliğinin tespitine ilişkin bir araştırma-1. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 58- 75.
- Ceran, Y., Özdemir, Ş. (2013). Sağlık işletmelerinde paket işlem fiyat uygulamasının hedef maliyetleme yöntemi ve stratejik pazarlama muhasebesi açısından değerlendirilmesi ve özel x diyaliz merkezinde bir uygulama. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 26, 450-478.
- Çetin, A., Atmaca, M. (2009). Hedef ve standart maliyetleme sistemleri'nin karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26, 1, 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*, 84, 3, 293-305.
- Doğan, Z. (1998). Maliyet yönetiminde yeni bir yaklaşım: hedef maliyetleme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 1-2.
- Ellram, L. M. (2002). Supply management's involvement in the target costing process. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8, 4, 235-244.
- Ergun, Ü. (2002). Ürün tasarım aşamasında uygulanan stratejik maliyet yönetimi teknikleri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 6, 33-48.
- Everaert, P., Loosveld, S., Van Acker, T., Schollier, M., & Sarens, G. (2006). Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3, 3, 236-263.
- Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal*, 11, 10-19.
- Gagne, M. L., Discenza, R. (1995). Target costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 10, 1, 16-22.
- Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Hacırustemoğlu, R., Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Helms, M. M., Ettkin, L. P., Baxter, J. T., & Gordon, M. W. (2005). Managerial implications of target costing. *Competitiveness Review: An International Business Journal*, 15, 1, 49-56.
- 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 Production Economics*, 105, 2, 459-474.
- Kaya, G. A. (2010). Hedef maliyetleme (Target Costing). *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20 (1), 313-332.
- Koçsoy, M. (2008). *Hedef maliyetleme ve Türk imalat işletmelerinde uygulanması*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye.
- Köse, T. (2002). Ürün maliyetlerine göre karar alma araçları: ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 2, 77-104.
- Kutay, N., Akkaya, G. C. (2000). Stratejik maliyet yönetimi aracı olarak hedef maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 15, 1-15.
- Menderes, M., Aydemir, M. (1999). Bir maliyet yönetim tekniği olarak hedef maliyetleme. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 3, 385-395.
- Öndeş, T., Ardic, M., Öztürk, A. & Kayacan, B. (2010, Mayıs). Stratejik maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme ve devlet orman işletmelerinde uygulanabilirliği. *III. Ulusal Karadeniz Ormanlık Kongresi*, Bartın, 247-258.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., & Kim, I. W. (2003). Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, 4, 2, 12.
- Şentürk, F. (2015). Bir stratejik maliyet yönetim yaklaşımı olarak hedef maliyetleme ve uygulanabilirliği. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15 2, 99-134.
- Yereli, A., N., Doğan, S. ve Şahin, D. (2012). Mamul geliştirme sürecinde hedef maliyetleme. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 19, 2, 37-52.