

# ZİNCİRLEME HEDEF MALİYETLEME TEKNİĞİ VE TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Yrd. Doç. Dr. Nusret Yazıcı

## ÖZET

Genel olarak bir çok işletme, maliyet yönetimi ile ilgili çalışmalarını işletme içindeki fonksiyonel gruplar üzerinde yapmaktadır. Oysaki stratejik maliyet yönetiminin temeli işletme maliyetlerinin dışsal çevre ve pazar faktörleri göz önüne alınarak belirlenmesi ve performans ölçümüne dayanmasıdır.

Tedarik zinciri yönetimi ise tüm tedarik zinciri boyunca zincire katılan ortakların üretim maliyetlerini en aza indirmek amacıyla tüm tedarik kanalının performansını etkileyen süreçlerin tasarımı ve yönetilmesini kapsamaktadır.

Bu çalışmanın amacı; maliyet kontrolünde etkin bir yöntem olan ve tüm mamul yaşamını dikkate alan Hedef Maliyetleme yönetiminin tedarik zinciri yönetiminde maliyetler üzerindeki etkisi ölçülmeye çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Tedarik Zinciri, Hedef Maliyetleme

**Jel Kodlar:** M40, M41, M49.

## CHAINED TARGET COSTING TECHNIQUE AND AN APPLICATION IN TEXTILE SECTOR

### Abstract

Generally many business enterprises implement their studies about cost management on the functional groups within the enterprise. However, the basis of strategic cost management is that business costs are determined by taking into account external environment and market factors and depend on performance measurement.

On the other hand, supply chain management comprises the design and management of processes affecting the performance of whole supply

channel to minimize production costs of partners participating in the chain throughout the whole supply chain.

The aim of this study: measuring the effect of Target Costing management on the costs in supply chain management as an effective method for cost control and considers whole product life.

**Key Words:** Supply chain, Target costing

**Jel Codes:** M40, M41, M49.

## I. Giriş

Son yıllarda birçok işletme rekabetin artmasıyla birlikte etkin bir maliyet yönetimi ile eskiye oranla daha fazla ilgilenmeye başlamıştır. Maliyetlere olan ilgideki artış ise dikkatlerin üretimden mamule doğru kaymasına sebep olmuştur. Özellikle mamul tasarım evresinde maliyet yönetim faaliyetlerinin maliyetlerin azaltılması konusunda önemli fırsatlar sunmasına rağmen maliyet yönetim çalışmaları halen daha işletmelerin sınırlarını tam olarak geçememiştir. Bu durum işletmeler arası sinerjiyi etkisiz kılmaktadır. Bu sinerjiden faydalanma adına yapılan çalışmalar ise dikkatleri tedarik zincirine çevirmektedir.

Maliyet yönetim sistemlerinin tedarik zincirinde uygulanmasında hedef maliyetlemenin ayrı bir yeri vardır. Hedef maliyetlemenin tedarik zincirinde yer alan işletmeler tarafından uygulanması nispeten daha uygundur. Çünkü hedef maliyetleme yöntemi maliyet azaltım konusundaki baskıyı diğer işletmelere aktarabilmektedir.

Günümüzde artarak devam eden rekabet ortamında tedarik zinciri yönetiminin öneminin artmasının en önemli nedenlerinden biri rekabetin artık işletmeler arasında değil tedarik zincirleri arasında yaşanıyor olmasındandır. Bundan sonra tedarik zincirinde yer alan işletmelerin karşılaştıkları pazar baskısını zincirin sonuna kadar aktarabilecek araçlara ihtiyaçları vardır.

## II. Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Yöntemi

Dar anlamda sadece üretim girdisi olarak düşünülen tedarik; geniş anlamda başka mal ve hizmetlerin üretimin belirli aşamalarına dâhil edilmesidir. İşletmenin tamamı dikkate alındığında tedarik faaliyeti, maddi girdilerin tedariki, personel tedariki, finansman tedariki ve hizmet tedariki şeklinde gerçekleşebilmektedir. (Türker vd., 2005: 459). Tedarik zinciri ise, çalışanları, faaliyetleri, bilgiyi ve kaynakları bir araya getirerek mamulü üretim

tüketicilere ulaştırılan bir sistemdir (Ketchen vd., 2008: 235).Tedarik zinciri, kapsamı ve düzeyi işletmeler arasında farklılık göstermekle birlikte, tüm işletmelerde mevcuttur. İşletmelerin hayatta kalmaları ve başarılı olmaları ise büyük oranda içinde buldukları tedarik zincirine bağlıdır (Hugos, 2003: 1). Tedarik zinciri tedarikçiler, üreticiler, dağıtıcılar, perakendeciler ve müşterilerden oluşur. Tedarik zincirinin en önemli varoluş sebebi ise müşteri beklentilerini karşılamaktır. Dolayısıyla müşteriler, zincirin en önemli halkasını oluşturmaktadır(Habip, 2010: 80). Tedarik zinciri boyunca mamullerin akışı ile birlikte aynı zamanda para, belge ve bilgi gibi unsurlarında akışı gerçekleşmektedir. Bir tedarik zincirinde tedarikçi ortaklığı, imalatçı işletme ile onun tedarikçileri arasında gerçekleşir. Bu ortaklık ise bilginin, riskin ve faydanın paylaşımını içerir (Cheng, 2011: 837).

Her işletme bir yâda birden fazla tedarik zincirinde yer almakta ve kendine biçilen rolü oynamaktadır. Tedarik zincirinde yer alan işletmelerin birbirleriyle olan ilişkileri dört aşamada incelenebilir. Bunlar; piyasa şartlarına uygunluk, bir işletmenin çıktısının diğerinin direkt girdisi olması, çıkarların karşılıklı korunması ve son olarak tedarik zinciri içinde yer alan işletmelerin birbirlerine güven duyması şeklinde sıralanabilir (Angdal ve Nilsson, 2009: 86).Günümüzde tedarik zinciri yönetimini yönlendiren iki unsur vardır. Bunlardan birincisi, yöneticilerin tedarik zincirini yönetmelerini kolaylaştıran iletişim teknolojilerinin varlığıdır. İkincisi ise müşterilerin artık daha düşük fiyatla daha kaliteli mamul ve hizmetleri talep etmeleridir (Fredendall ve Hill, 2000: 8). Bu nedenle düşük toplam maliyetlere ulaşmak için maliyet yönetim sistemlerinin kullanılması tedarik zinciri yönetiminin başlıca amaçları arasında yer almaktadır (Israelsen ve Jorgensen, 2011: 131). Doğru maliyet bilgileriyle donatılmış yöneticiler, işletmelerinde karlılığı ve verimliliği arttırmada tedarik zincirini etkili bir araç olarak kullanabileceklerdir(Askarany vd., 2010: 238).Maliyetlerin yönetilmesinin gerekliliğinin farkına varılması işletmeleri tedarik zincirini oluşturdukları ortaklarını bir rakip olarak görmek yerine onlarla işbirliği imkânlarını aramaya yöneltmiştir. Çünkü gerçek rekabet günümüzde şirketler arasında değil tedarik zincirleri arasında gerçekleşmektedir (Lambert ve Cooper, 2000: 65). Tedarik zincirinde maliyet yönetimi, tedarikçilerin araştırılması, tedarikçilerin seçimi ve alıcı ile tedarikçiler arasındaki ilişkilerin tesis edilmesi kararlarını içerir (Anderson ve Dekker, 2009: 204).

Birçok işletme maliyet yönetimi ile ilgili çabalarını çoğunlukla işletme içinde bir yâda iki fonksiyonel grup üzerinde odaklamaktadır. Bu durumun en önemli nedeni, daha az çaba ve koordinasyon gerektirmesidir. Bunun-

la birlikte yeni nesil maliyet düşürme çabaları ise sadece işletme içinde oluşan maliyetler ile sınırlı kalmayıp, işletme dışına çıkarak tedarik zinciri boyunca gerçekleşen faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri de kapsamaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin temeli; işletme maliyetlerinin, dışsal çevre ve pazar faktörleri göz önüne alınarak belirlenmesi ve buna bağlı olarak işletme performansının geliştirilmesine dayanır. Dolayısıyla maliyet yönetim çabalarının tedarik zinciri boyunca genişletilmesi ancak stratejik maliyet yönetim uygulamalarının, tedarikçileri ve müşterileri de kapsayacak şekilde işletme dışına yayılması ile mümkün olacaktır (Rena, 2010: 85-86). Tedarik zincirinde yer alan alıcı ve tedarikçi işletmelerin faaliyetlerini koordine ederek maliyetlerini azaltmaya çalışmaları organizasyonlar arası maliyet yönetimi olarak adlandırılmaktadır. İşletmeler arası maliyet yönetim teknikleri ise üç parçaya ayrılabilir. Bunlar; (1) Hedef Maliyetleme, (2) Kaizen Maliyetleme, (3) tedarikçi maliyetleri ile ilgili felsefe ve tekniklerdir (Angdal ve Nilsson, 2009: 85-86)

Hedef maliyetleme, pazar ve maliyetler konusundaki iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda ortaya çıkmış bir stratejik maliyet yönetim sistemidir. Söz konusu gerçeklerden ilki, fiyatın pazar tarafından belirlendiği gerçeğidir. İkincisi ise mamulün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğudur. İşletmeler geçmişte fiyatı kontrol altında tuttuklarını düşünseler de bugün artık düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmışlardır. Bu nedenle hedef maliyetlemede pazar fiyatı önemli bir veri olarak kabul edilir (Bahşi ve Can, 2001: 49). Hedef maliyetleme, ilk olarak Japon yönetim muhasebeciler tarafından mamul geliştirme sürecinde etkili kararların alınabilmesi ve çalışanların uzun dönemli stratejik kararları takip edebilmesi için geliştirilmiştir (Filomena vd.,2009:398).Hedef Maliyetleme Yöntemi (HMY), üretim, mühendislik, ar-ge, pazarlama ve muhasebe departmanlarının eşgüdümüyle maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir maliyet yönetim aracıdır. Geleneksel yöntemler maliyetleme konusunda sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşırken, hedef maliyetleme dikkatleri mamul tasarımı ve müşteri ihtiyaçları üzerine kaydırmıştır. Kavram olarak hedef maliyet; bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan ve satış fiyatına göre hesaplanan pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir (Yükçü, 2000: 26)

Hedef maliyetleme; bir mamule ait arzu edilen kar oranını sağlayacak kabul edilebilir maliyet düzeyi şeklinde tanımlanabileceği gibi pazar araştırması yapılarak belirlenen fiyat ve işletmenin karlılığını riske sokmaksızın üretimini gerçekleştirebileceği maliyet arasındaki boşluğu doldurmaya

çalışan stratejik bir kar ve maliyet yönetme süreci olarak da tanımlanabilir (Souissi ve Ito, 2004: 57) Maliyetleri azaltarak hedeflenen karı garantilemeye çalışan hedef maliyetlemenin, hedef kara ulaşabilmesi işletme bünyesindeki tüm personelin bu sürece katılımının sağlanmasına bağlıdır. Hedef maliyetleme mamulün kalitesinin, fonksiyonelliğinin ve maliyetinin büyük oranda tasarım aşamasında belirlendiği düşüncesine dayanır. Bu yaklaşım sistematik pazar-kar planlamasını ve mamul geliştirme sürecinde proaktif maliyet yönetim faaliyetlerinin geliştirilmesini gerektirmektedir (Ax vd., 2008: 93).

HMY, genellikle maliyetlere ilişkin basit bir değer oluşumu veya hedeflerin basit olarak belirlenmesi şeklinde yanlış anlaşılmaktadır. Oysa tüm mamul yaşamını dikkate alan Hedef Maliyetleme, işletme stratejileriyle alakalı maliyet bilgilerinin pazara dayalı yönetimini ifade etmekte olup, açık ve kesin bir maliyet yönetimi yaklaşımı sergilemektedir (Can, 2004: 8) HMY geleneksel “maliyet artı” yaklaşımının aksine, işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumunu ön planda tutan, sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşim ağını dikkate alan, fiili sonuçlar öncesinde hataları önlemeye yönelik çabaları devreye sokan ve zaman içerisinde sürekli daha iyi standartlara ulaşmayı hedefleyen açık bir sistemdir. (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 125)

Daha öncede ifade edildiği gibi HMY’ de gelecekte ortaya çıkması muhtemel maliyetler önceden planlanmaktadır. Müşteri beklentileri dikkate alınarak belirlenen Hedef maliyete ulaşılması sırasında problemlerle karşılaşılması durumunda gerekirse problemlerin gerekçeleri analiz edilmeli ve duruma göre süreç yeniden başlatılmalıdır (Weiy ve Luming, 2009: 538) Hedef maliyetlere ulaşmada problemlerle karşılaşan işletmelerin uygulayacağı alternatiflerden birincisi mamul tasarım ve/veya üretim süreçlerinin değiştirilerek maliyet azaltımının sağlanmaya çalışılması olacaktır. İkinci alternatif olarak hedeflenen karın azaltılması yolu seçilecektir. Üçüncü alternatif olarak ise işletme sözkonusu mamulün üretiminden vazgeçecektir (Kinney ve Raiborn, 2009: 791). Diğer taraftan Hedef maliyetlerin ulaşılabilir olmasını sağlayacak en önemli stratejilerden bir diğeri işletmenin içinde bulunduğu tedarik zincirinde yer alan diğer işletmeleri hedef maliyetleme sürecine dâhil etmek olacaktır.

Yukarda belirtilen özellikler dikkate alındığında hedef maliyetleme sisteminin başarılı bir şekilde uygulanmasında değer zincirini oluşturan birçok unsurun katılımının ve dolayısıyla birçok faktörün doğru zamanda analizlere ve değerlendirmelere tabi tutulmasının gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır

(Saygılı, 2008: 170).

Geleneksel hedef maliyetleme süreci pazar düzeyinde maliyetleme, mamul düzeyinde maliyetleme ve parça düzeyinde maliyetleme olmak üzere üç aşamada gerçekleşirken çağdaş hedef maliyetleme süreci dört aşamada gerçekleşmektedir. Çağdaş hedef maliyetleme sürecinde, yukarıda belirtilen üç aşamaya ilave olarak zincirleme hedef maliyetleme (ZHM) sistemi dördüncü aşama olarak kabul edilmektedir (Kaplan ve Cooper, 1998: 224)

Pazar düzeyinde maliyetleme hedef maliyetleme sürecinin başlangıcını oluşturmaktadır. Süreç pazarın, müşterilerin ve rakiplerin ayrıntılı bir şekilde araştırılmasıyla başlamaktadır. Süreçte planlanan yeni mamulün, bir strateji dâhilinde gerçekleştirilmesinin gerekliliği ayrıca önem arz etmektedir. İşte bu üç şey yani rakipler, müşteriler ve strateji hedef maliyetleme sürecinde yeni mamulün geliştirilmesinde kullanılacak başlıca verilerdir (Bradford vd., 2004: 15 ) Pazar düzeyinde maliyetleme bu verilerden yola çıkarak olası maliyetleri belirlemekte ve maliyet baskısını mamul tasarımcılarına aktarmaktadır. Pazar düzeyinde maliyetleme beş adımda incelenebilir. İlk adım, uzun dönemli satış ve kâr amaçlarının oluşturulması; ikinci adım, maksimum kârlılığa ulaşabilmek için mamul hatlarının yapılandırılması; üçüncü adım, mamulün hedef satış fiyatının belirlenmesi; dördüncü adım, işletmenin uzun dönemde ulaşması gereken kâr hedefleri doğrultusunda hedef kâr payının belirlenmesi ve son adım ise satış fiyatından hedef kâr marjı çıkarılarak kabul edilebilir maliyetlerin belirlenmesidir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 88).

$$\text{Pazar Satış Fiyatı} - \text{Hedeflenen Kar} = \text{Hedef Maliyet (Kabul Edilebilir Maliyet)}$$

Bu eşitlikte pazar satış fiyatı ile hedeflenen kar bağımsız değişkendir. Burada pazar satış fiyatı ve hedeflenen kar, mamul ve finans piyasalarındaki rekabet baskısı sonucu oluşan sistem dışı değişkenler olarak değerlendirilir. Bağımlı değişken olan hedef maliyet ise mamul ve finans piyasaları tarafından dayatılan dışsal baskıları karşılamak için işletmenin yönetmek zorunda olduğu maliyetleri ifade etmektedir (Ansari vd., 2006: 507-508)

Hedef maliyetleme sürecinin diğer bir aşaması mamul düzeyinde maliyetlemedir. Mamul düzeyine göre hedef maliyetlemede mamul tasarımcıları, işletmenin müşterilerini tatmin edecek maliyetteki mamullerin geliştirilmesinin yollarını aramaktadırlar (Coşkun, 2002-2003: 27) Kabul edilebilir maliyet, mamulün hedef kar payını kazanabilmesi için üretilmek zorunda olduğu maliyettir ve işletmenin görece rekabet gücünün bir göstergesidir

(Cooper ve Slagmulder, 1997: 104). Hedef maliyeti kabul edilebilir maliyete eşitlemeye çalışmak ulaşılamaz hedefler konulmak suretiyle hedef maliyetlemenin etkinliğinin azalmasına neden olabilmektedir. Bu aşamada hedef maliyetleme sürecinin devamını sağlayabilmek için işletmenin maliyet azaltım hedeflerinden ulaşılamayacak olanlarının mamul tasarımcılarının ve tedarikçilerinin kabiliyetleri ölçüsünde ayıklanıp sistematik bir şekilde giderilmesi gerekmektedir. Bu nedenden dolayı bu aşamadaki en önemli amaç pazar düzeyinde maliyetleme aşamasında belirlenen kabul edilebilir maliyete fiilen ulaşıldığını garanti etmektir (Savaş, 2003: 184) Mamul düzeyinde hedef maliyetleme üç aşamaya ayrılabilir (Cooper ve Slagmulder, 1999: 27);

- Mamul düzeyi hedef maliyeti belirlenmek,
- Hedef maliyetin ulaşılabılır seviyede olduğunu garantilemek,
- Mamulün maliyetini değer mühendisliği ve diğer mühendislik esaslı maliyet düşürme teknikleri kullanarak fonksiyonellikten ve kaliteden taviz vermeden hedef maliyete eşitlemek.

Hedef maliyetleme sürecinin üçüncü aşaması olan parça düzeyinde maliyetlemede, mamul düzeyinde maliyet parçalara ayrılmakta ve işletmenin tedarikçilerinden satın aldığı parçalara ödemeye istekli olacağı fiyat rasyonel bir şekilde belirlenmeye çalışılmaktadır. Böylece parça düzeyinde maliyetleme ile işletmeler tedarikçilerinin satış fiyatını belirleme şansına sahip olabilmektedirler (Cooper ve Slagmulder, 1997b: 1). Bu aşamada tedarikçilerle anlaşma temeline dayanarak tedarik zinciri boyunca maliyet baskısı oluşturulmaya çalışılmaktadır (Seuring, 2002: 115). Diğer bir ifadeyle işletmeler parça düzeyinde maliyetleme aşamasında talep ettikleri parçaların maliyetlerinin azaltılması konusunda tedarikçilerin kabiliyetleri üzerinde yoğunlaşmaktadırlar. Parça düzeyinde maliyetlemenin ilk aşaması mamul seviyesinde belirlenen maliyetin temel fonksiyon düzeylerine ayrılması ile ilgilidir. Daha sonra parça düzeyinde maliyetler belirlenmekte ve sonrasında ise tedarikçiler yönetilmektedir (Coşkun, 2002-2003: 29).

### III. Zincirleme Hedef Maliyetleme Tekniği

Son yıllarda tedarik zincirine olan ilgide gözlenen artış dikkatleri hedef maliyetleme gibi mamulün tasarım sürecinde faaliyetleri koordine etmeye yardımcı olan araçlara çekmiştir. Hedef maliyetlemenin iki önemli amacı vardır. Bu amaçlardan ilki, işletmeyi hedeflediği kar marjına ulaştırmaktır. İkinci amaç ise maliyetleri daha tasarım aşamasında parça düzeyinde ayrıştırarak işletmenin hedef maliyetini ve dolayısıyla tedarikçisinin satış

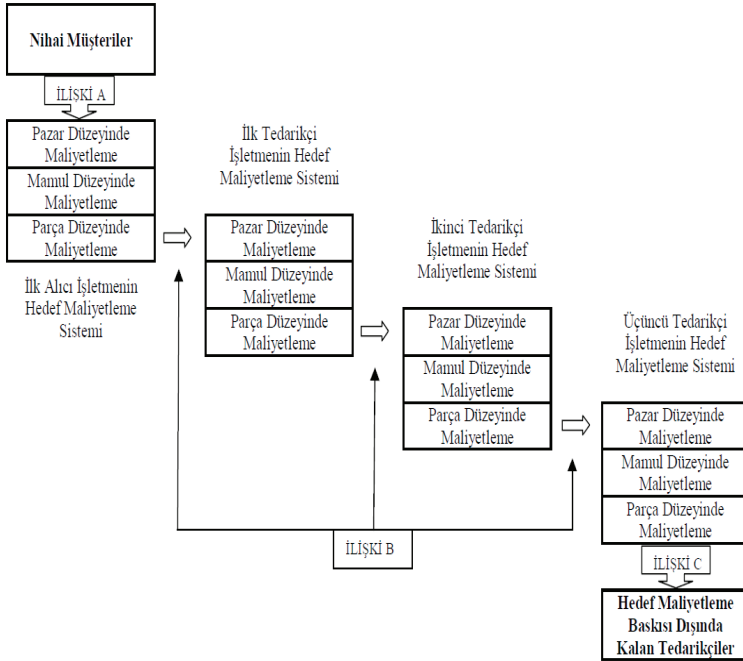
fiyatını belirlemektir. Bu yaklaşım tedarikçileri, alıcı işletme tarafından belirlenen hedef satış fiyatı ile mamullerini satmaları durumunda hayatta kalmanın yollarını araştırmaya zorlamaktadır. Aslında Hedef maliyetleme sistemiyle ulaşılmak istenen maliyetleri azaltmaktan ziyade rasyonelleştirmektir. Bu doğrultuda özellikle müşteri beklentilerinin değişiklik gösterdiği durumlarda hedef maliyetleme sisteminin tedarik zinciri yönetimi için en iyi maliyet yönetim sistemi olacağı söylenebilir (Lockamy ve Smith, 2000: 214).

Literatürde hedef maliyetleme sistemiyle alakalı birçok çalışma olmasına rağmen, sistemi tedarik zinciri ile ilişkilendiren çalışma sayısı oldukça sınırlıdır. Tedarik zincirinde hedef maliyetleme uygulamalarıyla alakalı çalışmalar incelendiğinde; Ansari ve diğerleri (1997) yaptıkları çalışmada hedef maliyetleme yöntemini tedarik zincirinde yer alan işletmelerin karlılığını sürdürmede önemli bir etken olarak görmüşlerdir. Bozdoğan ve diğerleri (1998) ise tedarikçilerin hedef maliyetleme sistemine entegrasyonuna yardımcı olacak faktörleri sıralamışlardır. Başka bir çalışmada Lockamy ve Smith (2000) tedarik zincirinde hedef maliyetleme sisteminin uygulanmasının tedarik zinciri yönetiminin etkinliğini arttıracığından bahsetmiş ve farklı tedarik zincirleri için farklı hedef maliyetleme uygulamalarının gerekli olduğundan söz etmişlerdir. Ayrıca müşteri ihtiyaçlarına göre oluşturulacak tedarik zinciri ilişkilerinin belirlenmesinde hedef maliyetlemenin etkin rol oynayacağından bahsetmişlerdir. Ellram (2002) tedarik zinciri ile hedef maliyetleme arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Ellram yapmış olduğu çalışmada özellikle parça düzeyinde hedef maliyetleme aşamasında tedarik zinciri yönetiminin etkinliğinden bahsetmiştir. Ayrıca hedef maliyetleme sürecinin başarıya ulaşmasında tedarikçileri de kapsayan takım çalışmasının önemine dikkat çekmiştir. Cooper ve Slagmulder (2003) ise yaptıkları çalışmada zincirleme hedef maliyetlemeyi ve tedarikçi seçimini tedarik zinciri boyunca maliyet azaltımının anahtarı olarak görmüşlerdir. Yine Talha ve Raja (2010) maliyetlerin azaltılması, tedarikçilerin maliyet yapılarının anlaşılması ve maliyetlerin hesaplanabilirliğinin sağlanabilmesi için hedef maliyetleme sisteminin tedarik zincirinde uygulanmasının gerekliliğinden bahsetmişlerdir.

Zincirleme hedef maliyetleme sistemi, Cooper ve Slagmulder tarafından geliştirilen tedarik zincirinde hedef maliyetleme uygulamaları ile ilgili bir tekniktir. Hedef maliyetleme sistemi zincirleme bir şekilde uygulandığı takdirde daha etkili olmaktadır. Tedarik zincirinde yer alan işletmelerin tamamının veya bir kısmının mamul geliştirme süreçlerini düzenlemede hedef



maliyetleme sistemini kullanmaları durumunda zincirleme hedef maliyetleme sistemi söz konusu olmaktadır (Stenzel ve Stenzel, 2003: 222). Diğer bir ifadeyle Hedef maliyetleme sistemleri, alıcıların hedef maliyetleme sistemlerinin çıktılarının, tedarikçilerin hedef maliyetleme sistemlerinin satış fiyatlarına dönüştüğü durumlarda zincirleme bir yapıya kavuşmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 2006: 130-131) Zincirleme hedef maliyetleme sisteminde alıcının belirlediği parça düzeyinde hedef maliyetler tedarik zincirinde kendinden sonra gelen işletmenin satış fiyatını belirlemekte ve bu oluşum ilk tedarikçiye kadar zincirleme bir şekilde devam etmektedir. Böylece tedarik zincirinin en tepesinde yer alan işletme zincirde yer alan diğer işletmelere karşılaştığı rekabet baskısını aktarabilmektedir. Bu durum zincirleme hedef maliyetleme sisteminin en önemli avantajı olarak değerlendirilmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003: 12).



**Şekil 1. Zincirleme Hedef Maliyetleme Sistemi**

Bu durumda zincirleme hedef maliyetleme sisteminin başarısı da tedarik zincirinde yer alan işletmelerin karşılaştıkları rekabet baskısını zincirde yer alan diğer işletmelere aktarabilme kabiliyetlerine bağlı olacaktır. Alıcılar söz konusu rekabet baskısını, talep ettikleri parçalarda kalite, fonksiyonellik ve hedef maliyet olarak tedarik zincirinde kendilerinden sonra gelen işletmelere aktarabileceklerdir. (Cooper ve Slagmulder, 2003: 12). Hedef

maliyetleme aynı zamanda burada tedarikçiler tarafından kalite, fonksiyonellik ve maliyet hedeflerine ulaşmada kılavuz olarak kullanılacaktır (Seuring, 2002: 116) Bunun yanında zincirleme hedef maliyetleme sisteminin etkinliğini arttırmak için işletmelerin tedarikçileriyle doğru ve zamanlı bilgi paylaşımından kaçınmamaları gerekmektedir (Ogushi, 2007: 123).

Teorik olarak bir zincirleme hedef maliyetleme sisteminde biri başta diğeri sonda iki işletme olabileceği gibi arada birden fazla işletmede olabilir. Bununla birlikte zincirleme hedef maliyetleme sistemi tedarik zincirinin tamamında veya bir kısmında uygulanabilir. Alıcıların, tedarikçilerinin satış fiyatını belirleme gücü tedarik zincirinde hedef maliyetleme zincirinin sınırlarını belirleyecektir. Satış fiyatını belirleme gücü olmayan işletme tedarik zincirinin en başında yer alacaktır. Bu işletme aynı zamanda hedef maliyetleme sistemini kullanarak sözkonusu satış fiyatını tedarikçilerine yansıtacaktır. İşletmeler, alıcılarının hedef maliyetleme sistemlerinin kendi satış fiyatlarını belirlediği ve hedef maliyetleme sistemleriyle tedarikçilerinin satış fiyatlarını belirledikleri zamanlarda ise tedarik zincirinin ortasında yer alacaklardır. Bununla birlikte işletme, alıcısının hedef maliyetleme sisteminin kendi satış fiyatını belirlediği ve tedarikçisinin satış fiyatını belirleyemediği durumlarda ise tedarik zincirinin en sonunda yer alacaktır. Diğer bir ifadeyle zincirin sonunda yer alan işletme satın aldığı parçaların ve hammaddelerin fiyatlarını belirlemede hedef maliyetleme sistemini kullanamayacaktır. Bu durum tedarikçisinin işletmeden daha güçlü olduğu zamanlarda sözkonusu olacaktır (Cooper ve Slagmulder, 2005: 301). Zincirleme hedef maliyetleme sisteminde alıcı işletmeler, maliyet yönetim çalışmalarına tedarikçileri aktif olarak dâhil etmek yerine, tedarikçilerin hedef satış fiyatlarını belirleyerek yine tedarikçilerin hedef maliyetleme sistemlerine nerelerde maliyet azaltımının gerekli olduğu konularında sinyaller verirler (Cooper ve Slagmulder, 2004: 6).

Zincirleme hedef maliyetleme sistemi iki aşamada gerçekleşmektedir. İlk olarak, tedarikçi ile alıcı arasındaki ilişkinin doğası tanımlanır, ikinci olarak ise tedarik ağının güvenilirliğinin ve istikrarının sağlayan bazı davranış kuralları oluşturulur. Alıcıların ve tedarikçilerin tasarım takımlarının birbirleriyle koordineli çalışması nihai mamulün özelliklerinde herhangi bir azalışa neden olmadan mamulün parçalarının özelliklerinin değiştirilmesi suretiyle üretimi kolaylaştırarak zincirleme hedef maliyetleme sisteminin etkinliğini arttıracaktır. Bu gibi uygulamalar tedarik zincirinde yer alan işletmelerin karlılıklarını koruyabilmeleri açısından oldukça önemlidir (Cooper ve Slagmulder, 2005: 301-302).

Tedarikçiler ile alıcılar arasındaki ilişki ve hedef maliyetleme sürecinin yapısı hedef maliyetleme zincirinde yer alan işletmelerin tutumuna bağlıdır. Hedef maliyetleme zincirinde yer alan tedarikçi ve alıcıların birbirleriyle olan ilişkilerinin yapısı işletmelerin hedef maliyetleme süreçlerini nasıl oluşturduklarından etkilenecektir. Bu durum özellikle Pazar düzeyinde maliyetleme ve parça düzeyinde maliyetleme sürecinde daha belirgin olacaktır. Mamul düzeyinde hedef maliyetleme süreci, Tedarik zincirinde yer alan tüm işletmeler açısından aynıdır. Mamul düzeyinde hedef maliyetleme öncelikle dâhilde yaşanan bir süreçtir ve işletmenin zincir içindeki pozisyonundan çok fazla etkilenmemektedir. Bu süreçte anlamlı farklılık sadece üretim mühendislerinin maliyet azatılımı için fırsatlar aradıkları zamanlarda oluşacaktır. Fakat Pazar düzeyinde hedef maliyetleme ve parça düzeyinde hedef maliyetleme aşamalarında tedarik zincirinde yer alan işletmenin hangi ilişki pozisyonunda bulunduğu uygulamaların etkinliği açısından önemi vardır. Şekilde görüldüğü üzere zincirleme hedef maliyetleme sisteminin en başında, pazar düzeyinde maliyetleme karmaşık bir yapı sergiler ve uzmanlık isterken zincirin sonuna doğru bu durum azalmaktadır. Bu azalışın nedeni, zincirin ortalarında ve sonunda pazar araştırmalarına dayanan satış fiyatı belirleme fonksiyonunun işletmeler tarafından yapılmayıp, alıcının belirlediği satış fiyatlarına ulaşılmaya çalışılmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 1999: 210). Zincirin başında veya ortasında yer alan işletmeler için tedarikçilerle kurulacak kuvvetli ilişkiler maliyet azatılımı açısından önemli fırsatlar sağlarken zincirin sonunda yer alan işletme tedarikçilerin maliyetlerini etkileme şansına sahip olmayacaktır. Bu olumsuzluğun giderilmesi adına, zincirinin sonunda yer alan işletmenin tedarikçisinin diğer alıcılarının tedarikçi üzerinde maliyetlerin azaltılması için kolektif bir baskı oluşturması gerekmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003: 14).

#### IV. Tekstil Sektörü Uygulaması

Uygulama çalışması Adana'da faaliyette bulunan ve hedef maliyetleme sistemini uygulayan bir hazır giyim işletmesinden elde edilen bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Veriler toplanırken işletme sahip ve yöneticileriyle yapılan görüşmelerden faydalanılmıştır.

Lloyd tekstil 2012 yılında yeni bir model pantolon üretecektir. İşletme öncelikle aynı kalite ve modelde pantolon üreten piyasadaki rakiplerin fiyatlarını analiz edecektir. Aynı kalite ve modeldeki pantolonların piyasadaki fiyatları 70\$ ile 80\$ aralığında değişmektedir. Lloyd üreteceği pantolonun fiyatını 70\$ olarak belirlemiştir. Pantolonların piyasadaki kar marjları ise %50 ile %60 arasındadır. Lloyd bu verilerle hedef karının %60 olacağını be-

lirlemiştir. 70\$'lık hedef satış fiyatının %60'ı hesaplandığında bulunan 40\$ hedef kardır. Hedef maliyet ise  $70\$ - 42\$ = 28\$$  olarak bulunacaktır. Pantolonun mevcut koşullarda toplam tahmini maliyeti ise 39\$ olarak hesaplanmıştır.  $39\$ - 28\$ = 11\$$  bu rakam toplam maliyet açığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle hedef maliyete ulaşmak için maliyetlerin 11\$ azaltılması gerekmektedir. Maliyetlerin azaltılmasında dikkate alınacak maliyet unsurları Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1. Üretilen Pantolonun Tahmini ve Hedef Maliyet Payları**

| Pantolon İmalatında Sözkonusu Olan Maliyet Unsurları | Maliyet              |                    |            |
|--|----------------------|--------------------|------------|
|  | Tahmini Maliyet (\$) | Hedef Maliyet (\$) | %          |
| Ana Hammadde, Kumaş                                  | 16,8                 | 12,0               | 43         |
| Yardımcı Madde ve Aksesuar                           | 4,7                  | 3,4                | 12         |
| Direkt İşçilik                                       | 11,3                 | 8,1                | 29         |
| Finansman ve Amortisman Giderleri                    | 1,5                  | 1,1                | 4          |
| Diğer Maliyet Unsurları                              | 4,7                  | 3,4                | 12         |
| <b>Toplam</b>  | <b>39</b>            | <b>28</b>          | <b>100</b> |

Pantolon üretiminde ortaya çıkan maliyetler dikkate alındığında %43'lük payla en fazla maliyet unsuru kumaş giderleridir. Kumaş giderlerindeki maliyet açığı ise 4,8\$'dır. İşletme tüm maliyetlere odaklanarak maliyet açıklarını kapatmaya çalışacaktır. Kumaş maliyetlerinde oluşan açığın kapatılması bu uygulamanın konusunu oluşturmaktadır.

İşletme öncelikle hedef maliyetleme sistemini kullanarak kumaşta sözkonusu olan 12\$'lık maliyet baskısını kendinden sonraki tedarikçi olan kumaş imalatçısına aktaracak ve 4,8\$'lık maliyet açığının tedarikçisi tarafından giderilmesini isteyecektir.

Kumaş imalatçısı olan işletme alıcısı tarafından talep edilen kumaşı 15\$'dan satmaktadır. İşletmenin hedeflediği kar oranı ise %20'dir. Bu durumda 15\$'lık satış fiyatının %20'si hesaplandığında bulunan 3\$ kardır. Kumaşın bu koşullarda mevcut maliyeti  $15\$ - 3\$ = 12\$$  olarak bulunacaktır. Diğer taraftan alıcı işletmenin kumaşa vermeye istekli olduğu fiyat ise 12\$'dır. 12\$'lık satış fiyatından kumaş imalatçısının %20 oranı üzerinden elde edeceği kar ise 2,4\$ olacaktır. Bu durumda hedef maliyet ise  $12\$ - 2,4\$ = 9,6\$$  olarak hesaplanacaktır.  $12\$ - 9,6\$ = 2,4\$$  bu rakam toplam maliyet açığını gösterecektir. Hedef maliyete ulaşmak için mevcut maliyetlerin 2,4\$ azaltılması gerekmektedir. Maliyetlerin azaltılmasında dikkate alınacak maliyet unsurları Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2. Üretilen Kumaşın Mevcut ve Hedef Maliyet Payları**

| Kumaş İmalatında Sözkonusu Olan Maliyet Unsurları | Maliyet             |                    |            |
|---|---------------------|--------------------|------------|
|   | Mevcut Maliyet (\$) | Hedef Maliyet (\$) | %          |
| Ana Hammadde, İplik                               | 6,6                 | 5,3                | 55         |
| Yardımcı Madde ve Aksesuar                        | 0,7                 | 0,6                | 6          |
| Direkt İşçilik                                    | 1,3                 | 1                  | 11         |
| Finansman ve Amortisman Giderleri                 | 1                   | 0,8                | 8          |
| Enerji ve Su                                      | 1,3                 | 1                  | 11         |
| Diğer Maliyet Unsurları                           | 1,1                 | 0,9                | 9          |
| <b>Toplam</b>                                     | <b>12</b>           | <b>9,6</b>         | <b>100</b> |

Kumaş üretiminde ortaya çıkan maliyetler dikkate alındığında %55'lik payla en fazla maliyet unsuru iplik giderleridir. İplik giderlerindeki maliyet açığı ise 1,3\$'dır. İşletme tüm maliyetlere odaklanarak maliyet açıklarını kapatmaya çalışacaktır. İplik maliyetlerinde oluşan açığın kapatılması bu uygulamanın konusunu oluşturmaktadır.

İşletme öncelikle hedef maliyetleme sistemini kullanarak iplikte sözkonusu olan 5,3\$'lık maliyet baskısını kendinden sonraki tedarikçi olan iplik imalatçısına aktaracak ve 1,3\$'lık maliyet açığının tedarikçisi tarafından giderilmesini isteyecektir.

İplik imalatçısı olan işletme alıcısı tarafından talep edilen ipliği 6,7\$'dan satmaktadır. İşletmenin hedeflediği kar oranı ise %15'dir. Bu durumda 6,7\$'lık satış fiyatının %15'i hesaplandığında bulunan 1\$ kardır. Kumaşın bu koşullarda mevcut maliyeti  $6,7\$ - 1\$ = 5,7\$$  olarak bulunacaktır. Diğer taraftan alıcı işletmenin ipliğe vermeye istekli olduğu fiyat ise 5,3\$'dır. 5,3\$'lık satış fiyatından kumaş imalatçısının %15 oranı üzerinden elde edeceği kar ise  $0,8\$$  olacaktır. Bu durumda hedef maliyet ise  $5,3\$ - 0,8\$ = 4,5\$$  olarak hesaplanacaktır.  $5,7\$ - 4,5\$ = 1,2\$$  bu rakam toplam maliyet açığını gösterecektir. Hedef maliyete ulaşmak için mevcut maliyetlerin 1,2\$ azaltılması gerekmektedir. Maliyetlerin azaltılmasında dikkate alınacak maliyet unsurları Tablo 3'de gösterilmiştir<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> İTKİB; "Yeni rekabet ortamında türk tekstil ve hazır giyim sektörü", [http://www.itkib.org.tr/ihracat/Dis-Ticaret/Bilgileri/raporlar/dosyalar/yeni\\_rekabet\\_ortaminda\\_tekstil\\_ve\\_hazirgiyim\\_sektoru.pdf](http://www.itkib.org.tr/ihracat/Dis-Ticaret/Bilgileri/raporlar/dosyalar/yeni_rekabet_ortaminda_tekstil_ve_hazirgiyim_sektoru.pdf) (erişim 06.12.2012)

**Tablo 3. Üretilen İpliğin Mevcut ve Hedef Maliyet Payları**

| İplik İmalatında Sözkonusu Olan Maliyet Unsurları | Maliyet             |                    |            |
|---|---------------------|--------------------|------------|
|   | Mevcut Maliyet (\$) | Hedef Maliyet (\$) | %          |
| Ana Hammadde, Pamuk                               | 4                   | 3,2                | 60         |
| Yardımcı Madde ve Aksesuar                        | 0,29                | 0,2                | 4          |
| Direkt İşçilik                                    | 0,74                | 0,6                | 11         |
| Finansman ve Amortisman Giderleri                 | 0,54                | 0,4                | 8          |
| Enerji ve Su                                      | 0,8                 | 0,6                | 12         |
| Diğer Maliyet Unsurları                           | 0,33                | 0,3                | 5          |
| <b>Toplam</b>                                     | <b>6,7</b>          | <b>5,3</b>         | <b>100</b> |

iplik üretiminde ortaya çıkan maliyetler dikkate alındığında %60'lık payla en fazla maliyet unsuru pamuk giderleridir. Pamuk giderlerindeki maliyet açığı ise 0,8\$'dır. İşletme tüm maliyetlere odaklanarak maliyet açıklarını kapatmaya çalışacaktır. Pamuk maliyetlerinde oluşan açığın kapatılması bu uygulamanın konusunu oluşturmaktadır.

İşletme öncelikle hedef maliyetleme sistemini kullanarak pamukta söz konusu olan 0,8\$'lık maliyet baskısını kendinden sonraki tedarikçi olan pamuk imalatçısına aktaracak ve 0,8\$'lık maliyet açığının tedarikçisi tarafından giderilmesini isteyecektir.

## SONUÇ

Günümüzde ekonomide ve teknolojide gelişim ve değişimler işletmelerin rekabet anlayışını ve yönetim uygulamalarını etkilemiştir. Dinamik bir ortamda faaliyet gösteren işletmeler çevresel değişime duyarlı olmak durumundadır. Önceleri işletmelerin iç süreçlerindeki yetenekler önemli iken, günümüzde tedarik zinciri önem kazanmıştır. Tedarik zinciri, ürünün tedarik edilmesinden nihai tüketiciye sunulmasına kadar bütün aktiviteleri ve süreçleri içine alır.

Birçok işletme maliyet yönetimi ile ilgili çabalarını sadece işletme içinde oluşan maliyetler ile sınırlı tutmaktadır. Oysaki günümüzde maliyetler sadece işletme içi ile sınırlı olmayıp, işletme dışına çıkarak tedarik zinciri boyunca gerçekleşen faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri de kapsamaktadır.

Tüm ürün yaşamını dikkate alan Hedef Maliyetleme, işletme stratejileriyle alakalı maliyet bilgilerinin pazara dayalı yönetimini ifade etmekte olup, açık ve kesin bir maliyet yönetimi yaklaşımı sergilemektedir.

Geleneksel hedef maliyetleme süreci pazar düzeyinde maliyetleme, malul düzeyinde maliyetleme ve parça düzeyinde maliyetleme olmak üzere

üç aşamada gerçekleşirken çağdaş hedef maliyetleme süreci dört aşamada gerçekleşmektedir. Çağdaş hedef maliyetleme sürecinde, yukarıda belirtilen üç aşamaya ilave olarak zincirleme hedef maliyetleme (ZHM) sistemi dördüncü aşama olarak kabul edilmektedir.

Stratejik maliyet yönetimin temeli; işletme maliyetlerinin, dışsal çevre ve pazar faktörleri göz önüne alınarak belirlenmesi ve buna bağlı olarak işletme performansının geliştirilmesine dayanır. Bu nedenle düşük toplam maliyetlere ulaşmak için maliyet yönetim sistemlerinin kullanılması tedarik zinciri yönetiminin başlıca amaçları arasında yer almaktadır.

Doğru maliyet bilgileriyle donatılmış yöneticiler, işletmelerinde karlılığı ve verimliliği arttırmada tedarik zincirini etkili bir araç olarak kullanabilmekte ve maliyetlerin yönetilmesinde tedarik zincirini oluşturdukları ortakları ile işbirliğine yönelmelidirler.

#### **KAYNAKÇA**

Angdal, Hanri ve Ulf Nilsson, 2009, "İnter Organizational Costmanagement In The Exchange Process", Management Accounting Research.

Ansari, Shahid, Belland Hiroshi Okano, 2006, "Target Costing: Uncharted Research Territory", Handbooks of Management Accounting Research, Volume 2, 2006,

Ansari, Shahid, Jan, Belland the CAM-I Target, 1997, Target Costing – The Next Frontier In Strategic Cost Management. New York: Mc Graw Hill.

Archie Lockamyand wilbur I. Smith 2000, Target Costing For Supply Chain Management: Criteria And Selection, Industrial Management and Data Systems.

Askarany, Davood, Yazdifar, Hassan, Askary, Saeed; 2010, "Supply Chain Management, Activity-Based Costing And Organisational Factors", Int. J. Production Economics

Ax, Christian, Jan Greve, Ulf Nilsson, 2008, "The Impact Of Competition And Uncertainty On The Adoption Of Target Costing", International Journal of Production Economics,

Bradford Clifton, M. B. Bird, Robert E. Albano and Wesley P. Townsend; 2004, "Target Costing Market-Driven Product Desing", Marceldekker, Newyork,

Bahşi Gökhan ve Can, Vecdi, 2001, "Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 4, Mayıs

Bozdoğan, Kirkor John Deyst, David Houltand Maleelucas, 1998, "Architect Uralinnovation in Product Development Through Early Supplierintegration", R&D Management, volume: 28, issue: 3, july

Can ,Ahmet Vecdi, 2004, Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama, Sakarya Kitapevi, Mart.

Cheng, Jao-Hong 2011, "İnter-Organizational Relation Ships And Knowledge Sharing In Gren Supply Chains-Moderating by Relational Benefit Sandguanxi", Transportation Research Parte.

Cooper Robin ve Regine slagmulder, 1997,"Target Costing And Valu Eengi-neering", Productivity Press, Portland.

Cooper Robin ve Regine Slagmulder 1999, "Develop Profitable New Pro-ducts With Target Costing", Sloan Management Review, No. 4,Summer

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 1999, "Supply Chain Development For The Lean Enterprise: Inter Organizational Cost Management" Produc-tivity Pres, New Jersey,

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 2003, Inter Organizational Costing, Part 2", Cost Management (november/december).

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 2004, "İnter Organizational Cost Ma-nagement And Relational Context", Accounting, Organizations And Soci-ety,

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 2005, "İnter Organizational Costing", Roman I. Weil Ve Micheal w. Maher (edts.); "Handbook Of Cost Manage-ment", Second Edition, Jhon wiley&sons,

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 2006, "İntegrated Cost Management", Edits Alnoor Bhimani; "Contemporary Issues In Management Accounting", Oxford University Press, New York.

Coşkun, Ali 2002-2003, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme". Akademik Araştırmalar Dergisi. Cilt.4, Sayı.15,

Filomena Tiago Pascoal, Filomena, Francisco, Jos Kliemann Neto, Michael Robert Duffey, 2009, "Target Costing Operationalization During Product Development: Model And Application", International Journal of Producti-on Economics

Fredendall Lawrence D ve Ed Hill, 2000, "B A S I C S O f Supply Chain Ma-nagement", The St. Lucie Press/APICS Series On Resource Management.



Habip, Mamun 2010, "Supply Chain Management: The Oryandits Future Perspectives", International Journal Of Business, vol. 1, no. 1,

Hacıüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak, 2002, "Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar", Türkmen Kitabevi, İstanbul,

Henri Anderson ve C.Dekker, 2009, "Strategic Cost Management In Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", Accounting Horizons, vol. 23, no. 2,

Hugos, Micheal; 2003, "Essentials Of Supply Chain Management", John Wiley&Sons, Inc.,

Kaplan Robert .ve Robin Cooper, 1998, Cost&Effect Using Integrated Cost Systems To Drive Profitability and Performance", Harvard Business Scho-olpres,

Ketchen David J, Ketchen, Jr. William Rebarick b, G. Tomas M. Hult , ve David Meyer; 2008 "Best Value Supply Chains: A Key Competitive Weapon For The 21st Century", Kelly School Of Business, Businesshorizons

Kinneyand, Michael R. Cecily A. Raiborn, 2009, "Cost Accounting Foundati-ons and Evolutions", Eighth Edition, South-Western Cengage Learning, Usa

Lambert Douglas ve Martha C Cooper, 2000, Lambert ve. Cooper. "issues in supplychainmanagement", industrialmarketingmanagement, vol. 29, no: 1,

Lockamy Archie ve Wilbur Smith, 2000, Target Costing For Supply Chain Management: Criteria And Selection, Industrial Management and Data Systems, 2000,Vol. 100 No. 5,

Lisa m. Ellram; 2002, "Supply Management'Sinvolvement in The Target Costing Process", European Journal Of Purchasing&Supplymanagenet.

Ogushi Yoko,2007, "Target Costing Brings Another Competitive Edge: Cre-ation of Capacity Surplus Through Information Capital Readiness by IT",

Poul Israelsen ve Brian Jorgensen, 2011, Decentralizing Decision Making In Modularization Strategies: Over Coming Barriers From Dysfunctional Ac-counting Systems. International Journal of Production Economics

Rena, Başak 2010, Maliyet Yönetim Tekniklerinin Ve Uygulamalarının Te-darik Zinciri Açısından Değerlendirilmesi", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, yıl: 9, sayı: 17, bahar 2010,

Savaş, Orhan,2003, "Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkile-

yen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 20, ocak-haziran 2003,

Saygılı, Arıkan Tarık 2008, “Hedef Maliyetleme: Sisteme İlişkin Bir Değerlendirme”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , 2008/4sayı

Seuring, Stefean, 2002, “Supply Chain Target Costing – An Apparel Industry Case Study”, p. 115.

Seuring Stefan ve Maria Goldbach (editors) 2002, “Cost Management in Supply Chains”, Physica – Verlag, Heidelberg Newyork,

Stenzel Catherineve Joe stenzel; “From Cost To Performance Management, a Blue Print For Organizational Development”, jhon wiley&sons, New jersy,

Souissi, Mohsen, Otito,kazun; 2004, “Integrating Target Costing And The Balanced Scorecard”, The Journal Of Corporate Accounting And Finance, September October

Talha,Mohammad ve John B. Raja ,2010, Role Of Supply Chain Management In Target Costing Journal Of Modern Accounting and Auditing. Volume 6, no: 7 July 210

Türker, Masum vd. 2005, Üretim Sürecinde Tedarik Zincirinin Önemi Ve Maliyet Yönetimi”, v. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 kasım 2005.

Yasuhiro Monden, Masanobu Kosuga, Yoshiyuki Nagasaka, Shufuku Hiraoka and NorikoHoshi (edits),2007, “Japanese Management Accounting Today, Monden Institute of Management and Accounting, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd, Singapore,

Yükçü, Süleyman 2000, “Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 2, Ekim 2000.

Fu, Weiy ve Yang, Luming, 2009,“The Discussion of Target Cost Method in logistics Cost Management”, ISECS International Colloquium on Computing, Communication, Control, and Management.