

Denim Kumaş Üreten Bir İşletmede Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Ömer Burak PAKSOY*
Naim Ata ATABEY**
Baki YILMAZ***

ÖZ

Yirminci yüzyılın başlangıcında yönetim muhasebesinin yükselişi, daha iyi bir iş yönetiminin gerçekleştirilmesi için önemli bir olay olarak yorumlanmaktadır. Yönetim muhasebesi, zamanla işletmelerin giderek karmaşıklaşan ihtiyaçlarına daha iyi hizmet eden birçok teknik sunmuştur. Ayrıca geleneksel maliyet yöntemlerinin mal ve hizmetlerin hesaplanmasında yetersiz kalması çağdaş maliyetleme yöntemlerinin geliştirilmesinde önemli rol oynamıştır. Hedef maliyetleme yöntemi de bu yeni yüzyılda geliştirilen en etkili maliyet yöntemlerinden biridir. Bu yöntem, yararlı ve verimli bir yönetim aracı olarak, maliyetleri yönetmek, ürün planlama ve tasarımının ilk aşamasında ürünlerin ana maliyetlerini azaltmak ve uzun vadeli kâr elde etmek için kapsamlı bir yaklaşıma sahiptir.

Hedef maliyetleme, 1960'larda Japon maliyet yönetiminden geliştirilmiştir. O zamandan beri, hedef maliyetleme yönteminin işletmelerce kullanımı çok daha yaygın hale gelmiştir. Basitçe açıklamak gerekirse, hedef maliyetleme, gelecekteki ürünler için hedef fiyatı ve hedef kârı belirlemektedir, bunlar arasındaki fark ise hedef maliyeti vermektedir. Hedef maliyetin elde edilemediği durumlarda, maliyetleri azaltmak için değer mühendisliği kullanılır. Ürün henüz tasarım aşamasındayken gelecekteki maliyetinin ne olması gerektiği planlanmakta ve tüketici istekleri doğrultusunda maliyetler kontrol altına alınabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, bir denim kumaş üreten tekstil işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmaktır. Çalışmada, verilerin detaylı şekilde analiz edilebilmesi için araştırma yöntemlerinden vaka çalışması tercih edilmiştir. Bu doğrultuda, işletmede öncelikle tanımlayıcı vaka çalışması yapılmış ve bu kapsamda işletmenin mevcut maliyet sistemi ve üretim iş akışı incelenmiştir. İşletmede hali hazırda geleneksel maliyet artı fiyatlama yöntemi kullanılmaktadır ve daha önce hedef maliyetleme ile ilgili herhangi bir çalışma yapılmamıştır. Daha sonra keşifsel vaka çalışması yapılarak işletmede yerinde incelemeler yapılmış ve muhasebe, üretim, satış ve pazarlama sorumlularıyla yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilerek işletmede hedef maliyetleme yöntemi uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, işletmede hedef maliyetleme yönteminin uygulanması ile üretim sürecinde hangi maliyetlerin kontrol altına alınması gerektiği ve hangi maliyetlerin azaltılabileceği tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışmada elde edilen bulgular ile müşteri beklentileri doğrultusunda hangi faaliyetlere fazla yatırım yapıldığı veya hangi faaliyetlerde iyileştirme yapılması gerektiği konusunda da işletmeye bazı tavsiyelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Çağdaş Maliyet Yöntemleri, Hedef Maliyetleme, Maliyet Azaltımı, Maliyet Yönetimi

Implementation of Target Costing Method in A Company Producing Denim Fabric

ABSTRACT

The rise of management accounting at the beginning of the twentieth century is interpreted as an important event for achieving better business management. Management accounting has presented many techniques that better serve the increasingly complex needs of businesses over time. In addition, the inadequacy of traditional cost methods in calculating goods and services has played an important role in the development of modern costing methods. Target costing is one of the most effective cost methods developed in this new century. As a useful and efficient management tool, this method has a comprehensive approach to manage costs, reduce the main costs of products at the initial stage of product planning and design, and make long-term profits.

Target costing was developed from Japanese cost management in the 1960s. Since then, the use of target costing by companies has become much more common. Simply, target costing determines the target price and target profit for future products, and the difference between them gives the target cost. Where target cost cannot be achieved, value engineering is used to reduce costs. While the product is still in the design phase, what its future cost should be is planned and the costs can be controlled in line with consumer demands.

The aim of this study is to investigate the applicability of target costing method in a textile company producing denim fabric. In the study, case study was preferred as a research method in order to analyze the data in detail. In this direction, first a descriptive case study was conducted in the company and within this scope, the existing cost system and production workflow of the company were examined. The traditional cost-plus pricing method is currently used in the company and there has been no previous study on target costing. Afterwards, an exploratory case study was conducted and on-site investigations were made and

* Öğretim Görevlisi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, orcid-no: 0000-0002-1273-5915, omer.paksoy@alanya.edu.tr, (Sorumlu Yazar)

** Prof. Dr. Selçuk Üniversitesi, orcid-no: 0000-0002-7741-3319, natabey@selcuk.edu.tr

*** Prof. Dr. Selçuk Üniversitesi, orcid-no: 0000-0002-5392-2485, byilmaz@selcuk.edu.tr

Makalenin Gönderim Tarihi: 23.05.2020; Makalenin Kabul Tarihi: 15.10.2020

face-to-face meetings were held with accounting, production, sales and marketing managers, and target costing method was applied in the company. As a result of the research, it was determined which costs should be controlled in the production process and which costs could be reduced by applying the target costing method in the company. In addition, some recommendations were made to the company on which activities were over-invested or in which activities should be improved in line with the findings of the study and customer expectations.

Keywords: Contemporary Cost Methods, Target Costing, Cost Reduction, Cost Management.

1. Giriş

Artan küresel rekabetle karşı karşıya kalan birçok işletme, maliyete dayalı fiyatlandırmanın geçmişin bir kalıntısı haline geldiğini düşünürken, fiyat temelli veya hedef maliyetleme yönteminin önemli bir stratejik araç olarak ortaya çıktığını düşünmektedir. Fiyat tabanlı maliyet kavramına uygun olarak, bazı yazarlar, hedef maliyetleme yönteminin tipik standart maliyet sistemlerine kıyasla maliyet azaltma ve kontrol için üstün bir yaklaşım olduğunu savunmuşlardır (Shank and Fisher, 1999; 73).

Hedef maliyetleme yöntemi ilk olarak Japon otomobil üreticisi “Toyota” tarafından uygulanmış ve elde edilen başarı sonucunda model hızla Japon şirketleri ve ardından da tüm batılı ülkeler arasında yayılmıştır. Yöntemin orijinal Japonca adı, planlama ve maliyet yönetimi süreci anlamına gelen “Gence Kikaku”dur (Pajrok, 2014; 155).

Dünyada sınırların kalkması ve yoğun rakabet, üreticiler için bir ikilem oluşturmuştur. Bu ikilem, küresel rekabetin daha düşük fiyatlarına uymak ve yine de müşterilerin talep ettiği en kaliteli ürünleri sunmaktır. Hedef maliyetleme yöntemi, yeni ürünler geliştirilirken bir çözüm görevi görebilir ve tüm tedarik zinciri boyunca tüm kaynakların optimum kullanımı yoluyla maliyetleri en aza indirebilir (Helms et al., 2005; 49).

Maliyetleri yönetmeye yönelik geleneksel yaklaşımlar, işletmedeki mevcut yeteneklerin ve kaynakların sonucu olan maliyetlere dayanmaktadır. Bu maliyetlere belirli bir marj veya kâr eklenmesi satış fiyatına yol açar. Piyasa böyle bir satış fiyatını kabul etmeye hazır değilse, yöneticilerin rasyonelizasyon ve maliyet azaltma fırsatları bulması gerekir. Hedef maliyet yönetimi, satış fiyatının ve piyasanın kabul edebileceği planlanan kârı yönetme sürecine başlar ve ancak o zaman ürünün maliyetini belirlemek mümkün hale gelmektedir. Hedef maliyetleme, muhasebe, mühendislik, operasyon yönetimi ve satın alma literatüründe yeni ürün geliştirme sonuçlarını önemli ölçüde artırabilecek bir süreç olarak ortaya konmuştur. Hedef maliyetleme süreci, müşterinin istek ve ihtiyaçlarını göz önüne alır, daha önceki tedarikçi katılımını ve eşzamanlı mühendisliği içerir, multi fonksiyonel ekipleri kullanır ve müşteri için arzu edilen ve uygun fiyatlı ve üretici kuruluş için ise uygun bir mal veya hizmet yaratmaya odaklanır.

2. Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme yöntemi, ürün kârlılığını en üst düzeye çıkarmak için ürün yaşam döngüsünün başlangıcında (planlama ve tasarımın erken safhasında) uygulanan maliyetleri azaltmak için bir ürünün ana maliyetinin yönetiminde stratejik bir süreçtir. Hedef maliyetleme yönteminin çeşitli tanımları mevcuttur. Bunların çoğu, hedef maliyetleme yönteminin, rekabetçi bir pazarda ana maliyetleri en aza indirmek ve istenen kâr marjına ulaşmak için kullanılan bir süreç olduğunu göstermektedir. Daha genel bir tanımda ise hedef maliyetleme yönteminin, belirli bir kalite ve işlevsellik özellikleri ile istenen bir ürünün hangi maliyette üretileceğini belirlemek için sistematik bir yaklaşım olduğu söylenebilir, böylece öngörülen satış fiyatından beklenen kâr elde edilir (Sharafoddin, 2015; 124). Hedef maliyetleme yönteminin farklı tanımlarından bağımsız olarak, pazarın yönelimini temsil ettiği sonucuna varılabilir ve hesaplamaların yaşam döngüsü boyunca ürünün veya hizmetin tüm maliyetlerini hesaba katacak şekilde maliyet rekabetçiliği teşvik edilebilir (Pajrok, 2014; 156).

Hedef maliyetleme yöntemi, öncelikle bir işletmenin gelecekteki kârını stratejik olarak yönetme tekniğidir. Bu hedefe, ürünün öngörülen satış fiyatından kârlı olması durumunda, işletmenin belirtilen işlevsellik ve kalitede önerilen bir ürünü üretmesi gereken yaşam döngüsü maliyetini belirleyerek ulaşılabilir. Hedef maliyetleme yöntemi, maliyeti, ürünün bir sonucu olarak değil de ürün geliştirme sürecine bir girdi olarak görür. Önerilen bir ürünün beklenen satış fiyatını tahmin ederek ve istenen kâr marjını bu satış fiyatından çıkararak hedef maliyet belirlenebilir (Cooper and Slugmulder, 1999; 23). Bu kapsamda hedef maliyet için aşağıdaki gibi bir denklem kurulabilir (Cooper and Slugmulder, 1999; Yazıcı,

2012; Demircioğlu ve Adıgüzel, 2019; Dalğar vd., 2019; Ceran ve Özdemir; Çetin ve Atmaca, 2009; Köroğlu vd., 2019; Karahan, 2018):

Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kâr = Hedef Maliyet

Bu denklemde hedef satış ve hedef kâr bağımsız değişken olup hedef maliyet bağımlı değişkendir. Bağımsız değişkenler, reel ve finans piyasalarında yaşanan yoğun rekabet dolayısıyla oluşan sistem dışı değişkenlerdir. Bağımlı değişken ise bu piyasalar tarafından oluşan baskıyı önlemek ve rekabet edebilmek için işletme içi yönetilmesi ve kontrol edilmesi gereken maliyeti ifade etmektedir (Yazıcı, 2012; 34).

Hedef maliyetleme yönteminin mantığı basittir. Hedef maliyet, satış fiyatı ve istenen kâr tahminlerinden elde edilen bir ürünün tam maliyeti için finansal bir hedeftir. Hedef maliyetlendirme çerçevesinde, ürün satış fiyatı pazar tarafından sınırlandırılır ve tüm endüstri değer zinciri boyunca ve işletmedeki tüm fonksiyonlar üzerinde analiz yapılarak belirlenir. Üst yönetim, işletme stratejisi ve finansal hedefler temelinde istenen kâr seviyesini belirler. Çoğu durumda hedef kârlılık, istenen varlık getirisine veya satış getirisine dayanır. Maliyete dayalı fiyatlandırmanın aksine ürün maliyeti, tahmini satış fiyatını etkilemez. Bunun yerine, hedef maliyet, bir firmanın stratejik hedeflerine ulaşmak için başarması gereken hedeftir (Shank and Fisher, 1999; 74).

2.1. Hedef Maliyetleme Yönteminin Temel Amaçları

Hedef maliyetleme yönteminin temel amacı; yönetimin, maliyetlerin tasarım ve geliştirme aşamasının henüz başlarında işlerin planlanıp yönetileceği proaktif maliyet planlama, maliyet yönetimi ve maliyet azaltma uygulamalarını kullanmasını sağlamaktır. İşletmeler, yeni ürünleri için somut ve oldukça görünür maliyet hedefleri oluşturmak için hedef maliyetleme yöntemini kullanırlar. Ürün geliştirme süreci; düşük maliyet, yüksek kalite, müşteri memnuniyeti ve zamanında ürün tanıtımı gibi çoklu ve muhtemelen çatışan hedeflerle karakterizedir. Disiplin mekanizması olarak hedef maliyetleme yöntemi, ürün tasarımcılarının aralarında belirgin ödünler vermesini sağlayarak bu farklı hedeflerin gerçekleştirilmesine katkıda bulunur. Hedef maliyetleme yönteminin genel amaçları, pazara kâr amaçlı ürünlerin tanıtılmasını sağlamak ve maliyet, işlevsellik ve kalite arasında en uygun dengeyi sağlamaktır (El Baradie, 2008; 84).

2.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Temel İlkeleri

Hedef maliyetleme yöntemi ile geleneksel batı yaklaşımları arasındaki en büyük fark, ürün geliştirme aşaması öncesinde ve sırasında maliyetleri kontrol etme çabalarının derecesidir. Hedef maliyetleme sürecinin önemli bir parçası, üretim maliyetlerini düşürmek ve ürün kalitesini sağlamak için ürün tasarımı ve planlaması sırasında iç departmanların dış tedarikçilerle koordinasyonu ve entegrasyonunu içerir. Hedef maliyet, fiyatın nihai olarak pazarda kabul edilmesini ve amaçlanan kâr seviyelerinin elde edilmesini sağlamak için önemli pazar araştırmalarına ve veri analizlerine dayanmaktadır. Bu kapsamda hedef maliyetleme yönteminin altı temel ilkesi bulunmaktadır (Huang et al., 2012; 324):

- **Fiyat Odaklı Maliyetleme:** Piyasa fiyatları, kabul edilebilir veya hedeflenen maliyetleri belirlemek için kullanılır. Hedef maliyetleme yönteminde ilk olarak hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, müşterilerin ürünlere talep ettiği ve ödemeye razı olduğu bedeli temsil eder. Bu satış fiyatından işletmenin hedeflediği kâr marjı düşülerek hedef maliyet tespit edilir. Fiyatı, pazar belirlerken hedef kâr marjını işletme kendi belirlemektedir (Ceran ve Özdemir, 2013; 459).
- **Müşterilere Odaklanma:** Kalite, maliyet ve zaman için müşteri gereksinimleri aynı anda ürün ve süreç kararlarına dahil edilir ve maliyet analizine kılavuzluk eder. Ürüne yerleştirilmiş olan herhangi bir özellik ve işlevselliğin müşteriye olan değeri, bu özellikleri ve işlevselliği sağlama maliyetinden daha büyük olmalıdır (Swenson et al., 2003; Köroğlu vd., 2019).
- **Tasarıma Odaklanma:** Maliyet kontrolü, ürün ve süreç tasarımı aşamasında başlamaktadır. Bu nedenle üretim başlamadan önce mühendislik değişiklikleri yapılmalıdır. Bu da yeni ürünler için daha düşük maliyetlere ve pazara çıkış sürecinin kısılmasına neden olacaktır (Swenson et al., 2003; 12).
- **Çapraz Fonksiyonel Katılım:** İşletmenin üretim, muhasebe, satın alma, tasarım, pazarlama ve diğer bütün fonksiyonel birimlerin oluşturmuş olduğu çapraz fonksiyonel ürün ve süreç ekipleri, ilk konseptten nihai üretime kadar tüm ürün için sorumludur. Bu ekip sadece işletme içi ekiplerden

oluşmaz, aynı zamanda müşteriler, tedarikçiler, satıcılar vb. gibi diğer işletme dışı taraflar da bu ekibe dahil olurlar (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; 122).

- **Değer Zinciri Katılımı:** Değer zinciri, belirli bir sektörde faaliyet gösteren bir firmanın pazar için değerli bir ürün sunmak için gerçekleştirdiği bir dizi faaliyettir. Değer zincirinin tüm üyeleri –ör. tedarikçiler, distribütörler, servis sağlayıcıları ve müşteriler- hedef maliyetleme sürecine dahil edilir (Swenson et al., 2003; 12).
- **Yaşam Döngüsü Yönelimi:** Toplam yaşam döngüsü maliyetleri hem üretici hem de müşteri için en aza indirilmeye çalışılır. Yaşam döngüsü maliyetleri satın alma fiyatı, işletme maliyetleri, bakım ve dağıtım maliyetlerini içerir (Swenson et al., 2003; 13).

2.3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Özellikleri

Genel olarak, hedef maliyetleme yöntemi aşağıdaki özelliklere sahiptir (Monden and Hamada, 1991; 18):

- Hedef maliyetleme yöntemi, geliştirme ve tasarım aşamasında uygulanır ve üretim aşamasında uygulanan maliyet kontrol sisteminden farklıdır.
- Hedef maliyetleme yöntemi, geleneksel anlamda maliyet kontrolü için bir yönetim yöntemi değildir, fakat maliyetleri düşürmeyi amaçlayan bir yöntemdir.
- Hedef maliyetleme sürecinde yönetim biliminin birçok yöntemi kullanılır, çünkü hedef maliyetleme yöntemi, yönetsel nesnelere geliştirme ve ürün tasarımı tekniklerini içermektedir.
- Hedef maliyetleme yönteminin yürütülmesinde birçok fonksiyonel birimlerin işbirliği gerekmektedir.
- Hedef maliyetleme yöntemi, ürün çeşidi az büyük üretim işletmelerinden ziyade birçok ürün çeşidi olan küçük üretim şirketlerinde uygulanması daha kolaydır.

2.4. Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Değer Mühendisliği

Hedef maliyetleme yöntemi sadece bir maliyet azaltma tekniği veya kontrol çerçevesi değil, aynı zamanda değer analizi ve değer mühendisliği dahil kapsamlı bir stratejik kâr yönetim sisteminin bir parçasıdır. Hedef maliyetleme yönteminin tedarik zinciri içinde uygulanması, standart maliyetlendirmeden çok daha fazla çaba ve disiplin gerektirir. Tüm tedarik zinciri ortakları, bileşenleri tasarlarken, üretirken ve dağıtırken maliyetleri azaltmanın yollarını bulmalıdır. Satış fiyatı belirlendikten sonra üretici ve tedarik zinciri kâr marjlarını düşürmeli ve nihai ürünün maliyetlerini belirlemelidir. Tüm bileşenler için hedef maliyetler de belirlenecektir. Hedef maliyete ulaşmak, tüm tedarik zincirinin ortak bir çabası olduğundan hedef maliyete ulaşma baskısı zincir boyunca anlaşılmalı ve iletilmelidir. Hedef maliyet belirlemek için gereken koordinasyon miktarı çok zaman alır ve bilgi paylaşımı, ekip çalışması gerektirir. Tedarikçileri acil maliyet tasarrufları için sıkma süreci, güvenilirliğini yitirmektedir ve günümüzün kabul edilebilir uygulaması maliyet indirimlerini uzun vadeli bir çerçevede paylaşmaktır. (Helms et al., 2005; 49-50).

Değer kavramı, istenen işlevleri istenilen zamanda ve yerde güvenilir bir şekilde sağlamak için gerekli kalite ve kullanıcı gereksinimlerini karşılamak için diğer performans faktörleri ile mümkün olan en düşük maliyet olarak tanımlanabilir. Bu nedenle, bir ürün, kullanıcıların gereksinimlerini en düşük fiyatla karşılıyorsa, o ürün değerli sayılır. İşlevsellik ve maliyet böylece bir ürüne hangi değer verilebileceğini tanımlar. İşlev, kalite ve maliyet, müşteriye neyin değer verdiğini belirler. Bu kapsamda, değer aşağıdaki şekilde formülize edilebilir (Sperling, 2001; 46):

$$\text{Değer} = (\text{Fonksiyon} + \text{Kalite}) / \text{Maliyet}$$

2.5. Hedef Maliyetleme Yönteminin Geleneksel Maliyet Artı Yönteminden Farklılıkları

Hedef maliyetleme yönteminin mantığı her ne kadar basit olsa da daha önce maliyet artı yaklaşımının benimsenmiş bir ortamda uygulamak daha zor olabilmektedir. Maliyet artı yaklaşımı genellikle daha hızlıdır ve hedef maliyetleme yönteminde olduğu gibi mevcut maliyetler ve hedef maliyet arasındaki boşluğu azaltmak için tekrarlamalı, kapsayıcı bir yaklaşım içermez. Maliyet artı yaklaşımı aynı zamanda hedef maliyetleme yönteminin ön şartı olan güçlü bir pazar odaklılığa sahip değildir. “Maliyet artı” teriminin de

muhasabe alanı ile sınırlı olduğu görülmektedir ve geleneksel olarak muhasebeciler maliyet verilerine erişebilmelerine rağmen üretim değişikliklerini uygulamak için kullanılmamıştır.

Maliyetlere ek olarak, firmalar tüketicilerin gerçekte ne istediğini ve ne ödemek istediğini anlamalıdır. Geleneksel ürün geliştirme ve maliyet artı fiyatlandırma yaklaşımında, müşterinin ihtiyaçlarını karşılayamayan ve yanlış fiyatlandırılan bir dizi mühendislik ürünleri sonuç olarak ortaya çıkabilmektedir. Bu kusurlu sürece “içten dışa” bir yaklaşım denmekte ve nihai ürünün piyasaya sürülmeye hazır olana kadar ürünün maliyetinin belirlenemeyeceği savunulmaktadır. Hedef maliyetleme yönteminin daha iyi anlaşılması için ürün geliştirmenin ilk aşamalarında uygulanan değişikliklerin daha kolay ve daha ucuz yapılabileceği belirtilmelidir (Helms et al., 2005; 51-52).

Hedef maliyetleme yöntemi ile geleneksel maliyet artı yöntemi arasındaki farklar aşağıdaki tabloda özetlenmektedir (Sharafoddin, 2016; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Dalğar vd., 2019):

Tablo 1. Geleneksel Maliyet Artı Yöntemi ile Hedef Maliyetleme Yöntemi Arasındaki Farklar

Geleneksel Maliyet Artı Yöntemi	Hedef Maliyetleme Yöntemi
Piyasa fiyatı, temel maliyet planlamasının bir parçası olarak değerlendirilmez.	Rekabetçi fiyat, temel maliyet planlamasının bir parçası olarak kabul edilir.
Maliyetler satış fiyatını belirler.	Maliyetleri belirleyen satış fiyatıdır.
Maliyetleri azaltmak için kayıplar ve verimsizlik göz önünde bulundurulur.	Tasarım, maliyetleri düşürmede önemli bir faktördür.
Müşteriler, maliyet azaltımına dahil değildir.	Müşteri verileri, maliyet düşürme için bir rehber olarak kabul edilir.
Takım çalışması ve çoklu yetenekler dikkate alınmaz.	Takım çalışması ve çoklu yetenekler dikkate alınır.
Ana maliyet ve karın bir kısmı kapalı sistemden kaynaklanır.	Açık bir yöntemdir ve değişkenlerin yöntem üzerindeki etkileşimli işlevini veya dış etkisini dikkate alır.
Ürün tasarlandıktan sonra malzeme ve ekipman tedarikçileri yer alır.	Ürün tasarımından önce malzeme ve ekipman tedarikçileri yer alır.
Değer mühendisliği kullanmaz.	Değer mühendisliği bu yöntemde ön koşul olarak kullanılmaktadır.

Kaynak: Hacırüstemoğlu & Şakrak, 2002; Sharafoddin, 2016.

2.6. Hedef Maliyetleme Yöntemi Uygulama Aşamaları

Hedef maliyetleme yöntemi süreci, yeni ürün için pazar araştırmasına dayalı bir satış fiyatı belirlenerek başlar. Bu hedef satış fiyatından hedef maliyeti belirlemek için hedef kâr çıkarılır. Büyük olasılıkla, bu hedef, işletmenin mevcut üretim maliyetinin altındadır. Daha sonra birçok departmandan ekipler, hedef maliyete ulaşmak için fonksiyonel maliyet analizi yaparlar. Mevcut maliyet tahmini hedefte ise, işletme yeni ürünü uygulamaya alıp almayacağına karar vermelidir. Mevcut maliyet tahmini hedefin üzerindeyse değişiklik yapmak ve başka bir maliyet tahmini hazırlamak için fonksiyonel maliyet analizi kullanılır. Anlaşılması açısından hedef maliyet süreci aşamaları aşağıda sırasıyla açıklanmaktadır (Hematfar et al., 2013; 3):

- **Ürün için Hedef Kâr Tespit Edilmesi:** Hedef kâr marjı, kâr planlama çabaları sonucunda uzun vadede işletmenin stratejik ve finansal hedeflerinden kaynaklanmaktadır (Bobescu and Rakoş, 2015; 170). Araştırmalar, yeni ürünler için hedef maliyetleme sürecindeki ilk adımın bir pazar yeri ihtiyacının ve bu ihtiyacı karşılayacak ürün ve hizmet özelliklerinin belirlenmesi olduğunu göstermiştir (Ellram, 2006; 17). Perakende fiyatları ve satış hacimleri, araştırmaya ve işletmenin istediği pazar payına dayalı olarak pazarlama fonksiyonu tarafından önerilmektedir. Artık her yeni ürünün ömrü boyunca toplam satış geliri tahmin edilebilir. Genellikle satış getirisi kullanılarak belirlenen hedef kâr, toplam satış gelirinden çıkarılır (Hematfar et al., 2013; 3-4).
- **Hedef Maliyetin Hesaplanması:** Hedef maliyet, hedef satış fiyatı ile hedef kâr marjı arasındaki fark şeklinde tanımlanmaktadır. Bir ürünün hedef satış fiyatı, piyasanın isteklerine ve yönüne bağlı olarak tahmin edilir. Bu da bir ürünün, müşteri istek ve ihtiyaçlarının göz önünde bulundurularak tasarlanmasını gerektirmektedir (Dalğar vd., 2019; Ellram, 2006). Hedef maliyete ulaşmak için fonksiyonel maliyet analizi kullanılır. Fonksiyonel maliyet analizi, tipik olarak farklı departmanlardan (pazarlama, tasarım, mühendislik, üretim, satın alma ve muhasabe gibi) çalışanları kapsayan bir grup faaliyetidir ve toplam ürün maliyetini azaltmak için alternatifler sunmayı

amaçlamaktadır. Bu ekip odaklı yaklaşım, farklı departmanlardaki çalışanların, maliyet azaltma sürecine katkıda bulunmak için organizasyondaki bilgi ve deneyimlerini bir araya getirmelerini gerektirir. Ürün tasarımcılarıyla çalışmak, motivasyonlarını sadece parça sayısını azaltmak değil, aynı zamanda ürünlere daha düşük maliyetle istenen işlevleri veren tasarımlarda standart parçaların kullanımına yönelik çalışmaktır (Hematfar et al., 2013; 5).

- **Fonksiyonel Maliyet Analizinin Yapılması:** Fonksiyonel maliyet analizi, ürünün her bir fonksiyonu için mantıksal bir diyagramın hazırlanmasını gerektirir. Her bir fonksiyonun nispi öneminin belirlenerek ürün maliyetinde ne kadar ağırlığı olduğu tespit edilmeye çalışılır. Fonksiyonel analiz, değer mühendisliği ile yakından bağlantılıdır. Fonksiyonel analiz, her ürünün çeşitli işlevlerine odaklanan bir maliyet yönetim sistemidir (Koroğlu vd., 2019; 309). Değer mühendisliği, müşterilerin ihtiyaç duyduğu işlevleri gözden geçirerek bir ürünü farklı açılardan daha düşük maliyetle tasarlamayı içerir. Değer mühendisliği, işletme genelinde satın alma, planlama, tasarım, üretim ve diğer süreçler için kullanılır. Değer mühendisliği yapmak için çeşitli yöntemler bulunmaktadır. İşlem, genellikle test parçalarındaki performans kontrolleriyle başlar. Tasarımlar, her parçaya belirli bir performans derecesi verecek şekilde değiştirilir. Daha sonra performans yürütülürken maliyetleri düşürmenin yolları aranır. Amaç, fonksiyonel analiz tarafından sağlanan bilgileri, maliyetleri iyileştirmek için alternatifler önermek için kullanmaktır (Koroğlu vd., 2019; El Baradie, 2008).
- **Müşteri Beklenti Analizinin Yapılması:** Hedef maliyetleme yöntemi, müşteri odaklı bir yöntemdir. Hedef maliyetleme yönteminde başarılı olabilmek için müşterilerin dinlenmesi gerekmektedir. Müşteriler hangi ürünleri hangi özelliklerde istiyor, özelliklerden hangisi daha önemli, belli bir ürün kalitesi için ne kadar ödemeye hazırlar gibi sorulara yanıtların bulunması gerekir. Ürünler, müşteri beklentilerine göre tasarlanır ve en uygun satış fiyatı belirlenir (Dalğar vd., 2019; 380).
- **Önem Endeksinin Belirlenmesi:** Önem endeksi, müşteri beklenti analizi ile fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi inceler. Müşteri beklenti analizi sonucu belirlenen ürün fonksiyonları ile ürünü meydana getiren parçalar bir matris şeklinde incelenerek arasındaki bağıntıya bakılır. İlgili parçaların nispi önemleri belirlenir (Koroğlu vd., 2019; 309).
- **Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi:** Her bir işleve ayrılan toplam maliyetin yüzdesidir. Birçok işletme, önem derecesini maliyet yüzdesine göre ölçebilecekleri değer endeksi olarak da adlandırılan bir oran kullanır. 1'den küçük veya 1'e eşit bir değer endeksinde sahip olduğu ortaya çıkan herhangi bir fonksiyon veya bileşen, değer mühendisliğinin bir konusunu oluşturur (Ahn et al., 2018; 333-334).
- **Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu ve Diğer Maliyet Düşürmelerinin Yapılması:** Hedef maliyet endeksi sonucunda maliyetleri ile önem dereceleri arasında uyum bulunmayan parçaların tespit edilmesi, başka alternatiflerin değerlendirilmesi ve değiştirilmesi gerekiyorsa bu parçaların tespit edilmesi gerekir (Demircioğlu ve Adıgüzel, 2019; 103).

2.7. Literatür Taraması

Hedef maliyetleme ile ilgili literatür incelendiğinde ulusal ve uluslararası birçok çalışmaların yapıldığı gözlemlenmektedir. Bu çalışmaların çoğunda hedef maliyetlemenin faydalarına değinilmiştir. Ürün tasarım ve geliştirme aşamasının maliyet düşürme için önemli fırsatlar sunduğu yaygın bir bulgudur çünkü tasarım aşamasından sonra ürün maliyetinin %70 ila %80'i değişmeden kalır. Yapılan çalışmaların çoğu bu gerçeğin önemini ortaya koymaktadır (Cengiz ve Ersoy, 2010; 3147). Hedef maliyetleme ile ilgili yapılan bazı çalışmaları inceleyecek olursak:

Kato (1993), çalışmasında hedef maliyetlemenin Japon işletmelerinin maliyet düşürme faaliyetlerine yaptığı katkıyı araştırmış ve hedef maliyet felsefesini desteklemek için gerekli olan bilgi sistemlerini tanımlamıştır. Yazar, hedef maliyetleme destek sistemlerinin ürün fonksiyonlarını çeşitli kriterlere göre alt fonksiyonlara ayırma becerisine, fonksiyonların değerini fiyata dönüştürme olanaklarına, çeşitli tahmin tekniklerine sahip bir pazar araştırması araç kutusuna sahip olması gerektiğini belirtmektedir.

Shank ve Fisher (1999), Montclair Paper Mill'de bir vaka çalışması gerçekleştirmiş ve hedef maliyetleme uygulamasının, işletmelerin önemli maliyet düşürme fırsatlarına sahip olmasını sağladığını belirtmişlerdir. Yazarlar, hedef maliyetlemenin çok dar bir şekilde tanımlandığını ve bunun da yöneticilerin bunun işleriyle ilgili olmadığını düşünmesine neden olduğunu vurgulamaktadır.

Cooper ve Slagmulder (1999), uyguladıkları prosedürü belgelemek için olgun ve etkili hedef maliyetlemeye sahip yedi Japon işletmesini incelemiştir. Hedef maliyetleme sürecinin üç ana unsurunu (pazar odaklı maliyetleme, ürün düzeyinde hedef maliyetleme ve bileşen düzeyinde hedef maliyetleme) tanımladılar ve oldukça rekabetçi bir ortamda; işletmelerin hayatta kalmak için maliyetleri yönetmesi gerektiğini ve üç hedef süreç ile yalnızca kârlı ürünlerin piyasaya sürülmesini sağladığını vurguladılar. Cooper ve Slagmulder (1999), hedef maliyetleme ve değer mühendisliğinin erken benimseyenlere önemli kazançlar sağladığını vurgulamışlardır.

Gheorghe (2007), çalışmasında hedef maliyetleme metodolojisinin aşamalarını dört aşamada incelemiştir. Çalışmada, ürünün müşteriler tarafından dikkate alınacak bireysel fonksiyonlarına ayrıştırılması, ürünün her bir teknik bileşeni için katkı derecesinin belirlenmesi, fonksiyonların performansı için her bileşen için yüzde öneminin ve maliyetlerin korelasyon analizinin ve her bileşene ilişkin yüzde öneminin belirlenmesi şeklinde ele alınmıştır.

Bozdemir ve Orhan (2011), çalışmalarında hedef maliyetleme yönteminin Türk otomotiv sektöründe uygulanma seviyelerini araştırmışlardır. Bu kapsamda 249 işletmeye anket uygulayarak veri toplamışlardır. Araştırma sonucunda, anket uyguladıkları işletmelerde, hedef maliyetleme yönteminin tam olarak anlaşılmadığı ve uygulayamadıkları sonucuna varmışlardır.

Alpkan (2012), turizm sektöründe faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde bir çalışma gerçekleştirmiş ve hedef maliyetleme yönteminin maliyetleri azaltmada, kalite, verimlilik ve hedeflenen kâr marjına ulaşmada önemini vurgulamıştır.

Karahan (2018), çalışmasında hedef maliyetleme yöntemini bir halı işletmesinde uygulamış ve araştırma sonucunda, yöntemin halı işletmesinde uygulanabilir olduğunu, maliyet azaltımı yapılırken, firmanın rekabeti, müşteri yapısı ve tedarikçi zincirlerinin fiyat indirimi yapılması tekliflerine tepkilerinin de dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.

Dalğar vd. (2019), çalışmalarında hedef maliyetleme yöntemini süt ürünleri üreten bir işletmede uygulamış ve araştırma sonucunda, yöntemin uygulanabilir olduğu, bir işletmeden alınan verilerle değerlendirilmiş ve sonucunda üretim sırasında hangi giderlerin kontrol altına alınması gerektiği belirlenmiştir.

Demircioğlu ve Adıgüzel (2019), çalışmada hedef maliyetleme yönteminin çelik boru sektöründe faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde uygulanabilirliğini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, işletmeye hedef maliyetleme yöntemini kullanması önerilmekte ve işletmenin bu yöntem ile müşteri beklentilerini de dikkate alarak maliyetlerini düşürebilmesi ve bu sayede kârlılıklarında artış sağlayabilmesinin mümkün olabileceği belirtilmektedir.

3. Denim Kumaş Üreten Bir İşletmede Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Çalışmanın bu bölümünde hedef maliyetleme yönteminin denim kumaş üreten bir işletmede uygulanabilirliği araştırılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı, denim kumaş üretim fabrikasında hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmaktır. Bu kapsamda, işletmenin cari dönem ve gelecek yıl bütçe verilerinden yola çıkılarak işletmede hedef maliyetleme yönteminin uygulanması durumunda üretime başlamadan önce hangi maliyetlerin kontrol altına alınabileceği ve hangi maliyetlerin azaltılabileceği araştırılmıştır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, verilerin detaylı şekilde analiz edilebilmesi için araştırma yöntemlerinden vaka çalışması tercih edilmiştir. Bu doğrultuda, işletmede öncelikle tanımlayıcı vaka çalışması yapılmış ve bu kapsamda işletmenin mevcut maliyet sistemi ve üretim iş akışı incelenmiştir. Daha sonra keşifsel vaka çalışması

yapılarak işletmede yerinde incelemeler yapılmış ve muhasebe, üretim, satış ve pazarlama sorumlularıyla yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir. İşletmenin 2019 yılı muhasebe, üretim verileri ve 2020 yılı tahmini bütçe verilerinden yola çıkılarak hedef maliyetleme yöntemi uygulanmıştır.

3.3. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Uygulama yapılan işletme, Kahramanmaraş'ta kurulmuş ve Türkiye'de ilk 500 firma arasında yer alan bir holding şirketidir. İşletme üretiminin birçoğunu ihraç etmektedir. İşletme, ülke ve bulunduğu ilde büyük bir pazar payına sahiptir. İşletme sektörde yaklaşık 30 yıldır faaliyet göstermektedir. Fabrika arazisi işletme mülkiyetinde olup toplam 44.000 m² üzerine kurulu ve 24.000 m² kapalı saha alanına sahiptir. İşletme, 200 işçi, 30 makine ile birlikte 24 saat üretim yapmaktadır. İşçiler günde 3 vardiya şeklinde çalışmaktadır. Üretim, yılda 3 kere makinelerin bakım onarım zamanlarında ve yıllık resmi tatillerde yapılmamaktadır. İşletmede tek çeşit ürün ve yılda toplam 17 milyon metre kumaş üretilmektedir. Alınan bilgilere ve işletmedeki iş akış şemasına göre işletmede toplam altı adet esas üretim gider yeri bulunmaktadır. Bunlar, halat sarma, halat boyama, halat açma, haşıl, dokuma ve terbiye faaliyetlerinden oluşmaktadır. Dokuma faaliyeti ise yatırım maliyetinin yüksek olması ve makinelerin çok büyük olması nedeniyle dışarıdan başka bir firmaya fason üretim yaptırılmaktadır.

3.4. İşletme Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletmenin muhasebe sorumlusu ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda ve 2019 yılında işletme muhasebe verilerinden elde edilen toplam maliyet bilgileri aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 2. İşletme Toplam Giderleri ve Gider Türlerinin Toplam Giderler Arasındaki Oranı

Gider Türleri	Tutar (TL)	Toplam Gider İçindeki Oranı (%)
İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	195.950.267,33	80,11
Hammadde Giderleri	170.466.387,38	
Boya ve Kimyevi Malzeme Giderleri	22.988.934,96	
İşletme Malzemeleri	2.494.944,99	
İŞÇİLİK GİDERLERİ	28.519.568,58	11,66
İşçi Maaş ve Diğer Giderleri	10.385.052,16	
Fason İşçilik	18.134.516,42	
ENERJİ GİDERLERİ	11.566.085,71	4,73
Elektrik Giderleri	1.931.006,81	
Doğalgaz Giderleri	7.489.623,49	
Su Giderleri	116.956,60	
Akaryakıt Giderleri	346.649,33	
Buhar, Sıcak Su, Yumuşak Su	1.681.849,48	
BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	2.253.445,63	0,92
Bina Bakım ve Onarım Giderleri	136.319,85	
Araç Bakım ve Onarım Giderleri	136.097,29	
Demirbaş Bakım ve Onarım Giderleri	1.981.028,49	
AMORTİSMAN GİDERLERİ	3.370.654,96	1,38
Maddi Duran Varlık Amortisman Giderleri	488.751,66	
Maddi Olm. Duran Varlık Amortisman Giderleri	2.881.903,30	
DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	2.945.760,24	1,20
Vergi ve Diğer Çeşitli Giderler	2.945.760,24	
GENEL TOPLAM	244.605.782,45	100,00

İşletmede toplam 200 işçi ve 30 makine çalışmaktadır. İşletmede altı adet üretim bölümü bulunmaktadır. Çalışan işçi sayıları ve makine sayıları bölüm bazında aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Ancak dokuma gider yeri için dışarıdan bir firmaya fason üretim yaptırıldığından dolayı işçi ve makine sayısı bulunmamaktadır.

Tablo 3. Gider Yerlerinde Çalışan İşçi ve Makine Sayıları

Gider Yeri	İşçi Sayısı	Makine Sayısı
Halat Sarma	39	5
Halat Boyama	43	9
Halat Açma	47	10
Haşıl	33	3
Dokuma (Fason Üretim)	0	0
Terbiye	38	3
TOPLAM	200	30

3.5. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması ve Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması

İşletmenin 2019 yılı maliyet verilerinden yola çıkılarak giderlerin esas gider yerlerine dağıtılabilmesi için ilk olarak maliyet havuzları oluşturulmuştur. İlk madde ve malzeme giderleri direkt niteliğe sahip olduğundan dolayı mamullere direkt yüklenecektir, böylece esas üretim gider yerlerine dağıtımı yapılmamıştır. Maliyet havuzları aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

- İşçilik Maliyet Havuzu
- Enerji Kaynak Havuzu
- Bakım ve Onarım Kaynak Havuzu
- Amortisman Kaynak Havuzu
- Diğer Çeşitli Giderler Kaynak Havuzu

3.5.1. İşçilik Maliyet Havuzu Gider Yerlerine Dağıtımı

İşçilik maliyet havuzu, direkt işçilik giderleri ve dokuma faaliyeti için dışarıya yaptırılan fason işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Fason işçilik gideri sadece dokuma faaliyeti ile ilgili olduğundan bu gider direkt dokuma gider yerine atanmıştır. Direkt ve endirekt işçilik giderleri için ise dağıtım anahtarı olarak işçilik saatleri esas alınmıştır. Buna göre yükleme oranı aşağıdaki denklem ile hesaplanmaktadır.

$$\text{İşçilik Saati Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam İşçilik Gideri}}{\text{Toplam İşçilik Saati}}$$

İşletmede çalışan toplam 200 işçi haftada 5 gün günde 9 saat ayda 22 gün çalışmaktadır. Buna göre yıllık toplam işçilik saati = 200 işçi x 9 saat/gün x 22 gün/ay x 12 ay/yıl = 475.200 saat/yıl şeklinde hesaplanmıştır. İşçi başına yıllık işçilik saati ise 475.200 / 200 = 2.376 saattir. Buna göre;

$$\text{İşçilik Saati Yükleme Oranı} = 10.385.052,16 \text{ TL} / 475.200 \text{ saat} = 21,85 \text{ TL/DİS}$$

İşçilik kaynak havuzundaki giderlerin dağıtımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

$$\text{Halat Sarma} = 21,85 \times (39 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 2.025.085,17 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Boyama} = 21,85 \times (43 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 2.232.786,22 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Açma} = 21,85 \times (47 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 2.440.487,26 \text{ TL}$$

$$\text{Haşıl} = 21,85 \times (33 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 1.713.533,60 \text{ TL}$$

$$\text{Terbiye} = 21,85 \times (38 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 1.973.159,91 \text{ TL}$$

$$\text{Dokuma (Fason İşçilik)} = 18.134.516,42 \text{ TL (Direkt yükleme yapılmıştır)}$$

3.5.2. Enerji Kaynak Havuzu Gider Yerlerine Dağıtımı

Enerji kaynak havuzu, elektrik, su, doğalgaz, akaryakıt ve buhar giderlerinden oluşmaktadır. Enerji giderleri, yüksek oranda makinelerin çalıştırılması ve enerji üretebilmeleri için harcanan giderler olduğundan dolayı dağıtım anahtarı olarak makine saati esas alınmıştır. Buna göre yükleme oranı aşağıdaki denklem ile hesaplanmaktadır.

$$\text{Makine Saati Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam Enerji Gideri}}{\text{Toplam Makine Saati}}$$

İşletmede çalışan toplam 30 makine haftada 7 gün, günde 24 saat, ayda 30 gün çalışmaktadır. Buna göre yıllık toplam makine saati = 30 makine x 24 saat/gün x 30 gün/ay x 12 ay/yıl = 259.200 makine saati/yıl

şeklinde hesaplanmıştır. Makine başına yıllık makine saati ise $259.200 / 30 = 8.640$ makine saattir (MS). Buna göre;

$$\text{Makine Saati Yükleme Oranı} = 11.566.085,71 \text{ TL} / 259.200 \text{ saat} = 44,62 \text{ TL/MS}$$

Enerji kaynak havuzundaki giderlerin dağıtımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

$$\text{Halat Sarma} = 44,62 \times (5 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 1.927.680,95 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Boyama} = 44,62 \times (9 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 3.469.825,70 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Açma} = 44,62 \times (10 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 3.855.361,90 \text{ TL}$$

$$\text{Haşıl} = 44,62 \times (3 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 1.156.608,58 \text{ TL}$$

$$\text{Terbiye} = 44,62 \times (3 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 1.156.608,58 \text{ TL}$$

3.5.3. Bakım ve Onarım Kaynak Havuzu Gider Yerlerine Dağıtımı

Bakım ve onarım kaynak havuzunda bulunan toplam 2.253.445,63 TL'lik gider makine saati dağıtım anahtarı esas alınarak gider yerlerine aktarılmıştır.

$$\text{Makine Saati Yükleme Oranı} = \text{Toplam Bakım ve Onarım Gideri} / \text{Toplam Makine Saati}$$

$$\text{Makine Saati Yükleme Oranı} = 2.253.445,63 \text{ TL} / 259.200 \text{ saat} = 8,69 \text{ TL/MS}$$

Bakım ve onarım kaynak havuzundaki giderlerin dağıtımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

$$\text{Halat Sarma} = 8,69 \times (5 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 375.574,28 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Boyama} = 8,69 \times (9 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 676.033,69 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Açma} = 8,69 \times (10 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 751.148,54 \text{ TL}$$

$$\text{Haşıl} = 8,69 \times (3 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 225.344,56 \text{ TL}$$

$$\text{Terbiye} = 8,69 \times (3 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 225.344,56 \text{ TL}$$

3.5.4. Amortisman Kaynak Havuzu Gider Yerlerine Dağıtımı

Amortisman kaynak havuzunda bulunan toplam 3.370.654,96 TL'lik gider makine saati dağıtım anahtarı esas alınarak gider yerlerine aktarılmıştır.

$$\text{Makine Saati Yükleme Oranı} = \text{Toplam Amortisman Gideri} / \text{Toplam Makine Saati}$$

$$\text{Makine Saati Yükleme Oranı} = 3.370.654,96 \text{ TL} / 259.200 \text{ saat} = 13,00 \text{ TL/MS}$$

Amortisman kaynak havuzundaki giderlerin dağıtımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

$$\text{Halat Sarma} = 13,00 \times (5 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 561.775,83 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Boyama} = 13,00 \times (9 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 1.011.196,48 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Açma} = 13,00 \times (10 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 1.123.551,65 \text{ TL}$$

$$\text{Haşıl} = 13,00 \times (3 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 337.065,50 \text{ TL}$$

$$\text{Terbiye} = 13,00 \times (3 \text{ makine} \times 8.640 \text{ saat}) = 337.065,50 \text{ TL}$$

3.5.5. Diğer Çeşitli Giderler Kaynak Havuzu Gider Yerlerine Dağıtımı

Diğer çeşitli giderler kaynak havuzunda bulunan toplam 2.945.760,24 TL'lik gider işçilik saati dağıtım anahtarı esas alınarak gider yerlerine aktarılmıştır.

$$\text{İşçilik Saati Yükleme Oranı} = \text{Toplam Diğer Çeşitli Giderler} / \text{Toplam İşçilik Saati}$$

$$\text{İşçilik Saati Yükleme Oranı} = 2.945.760,24 \text{ TL} / 475.200 \text{ saat} = 6,19 \text{ TL/DİS}$$

Diğer çeşitli giderler kaynak havuzundaki giderlerin dağıtımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

$$\text{Halat Sarma} = 6,19 \times (39 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 574.423,25 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Boyama} = 6,19 \times (43 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 633.338,45 \text{ TL}$$

$$\text{Halat Açma} = 6,19 \times (47 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 692.253,65 \text{ TL}$$

$$\text{Haşıl} = 6,19 \times (33 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 486.050,44 \text{ TL}$$

$$\text{Terbiye} = 6,19 \times (38 \text{ işçi} \times 2.376 \text{ saat}) = 559.694,45 \text{ TL}$$

Kaynak havuzlarında biriken giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımları aşağıdaki tabloda toplu şekilde gösterilmektedir.

Tablo 4. Esas Üretim Gider Yerlerinde Biriken Giderler

Gider Yeri	İşçilik Kaynak Havuzu (TL)	Enerji Kaynak Havuzu (TL)	Bakım ve Onarım Kaynak Havuzu (TL)	Amortisman Kaynak Havuzu (TL)	Diğer Çeşitli Giderler Kaynak Havuzu (TL)	Toplam (TL)
Halat Sarma	2.025.085,17	1.927.680,95	375.574,28	561.775,83	574.423,25	5.464.539,48
Halat Boyama	2.232.786,22	3.469.825,70	676.033,69	1.011.196,48	633.338,45	8.023.180,54
Halat Açma	2.440.487,26	3.855.361,90	751.148,54	1.123.551,65	692.253,65	8.862.803,00
Haşıl	1.713.533,60	1.156.608,58	225.344,56	337.065,50	486.050,44	3.918.602,68
Dokuma (Fason Üretim)	18.134.516,42	0,00	0,00	0,00	0,00	18.134.516,42
Terbiye	1.973.159,91	1.156.608,58	225.344,56	337.065,50	559.694,45	4.251.873,00
TOPLAM	28.519.568,58	11.566.085,71	2.253.445,63	3.370.654,96	2.945.760,24	48.655.515,12

İşletmede 2019 yılında üretim için toplam 244.605.782,45 TL (Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri dahil) maliyete katlanılmıştır. Maliyet havuzlarında biriken giderlerin mamullere yüklenebilmesi için öncelikle maliyet sürücüsü/sürücülerinin belirlenmesi gerekmektedir. Çalışmada, maliyet sürücüsü olarak toplam üretim miktarı esas alınmıştır. Bu durumda 244.605.782,45 TL / 17.000.000 metre = 14,39 TL/mt. birim maliyet hesaplanmaktadır. Ancak direkt ilk madde ve malzeme giderinin esas üretim gider yerlerine dağıtılmayıp direk mamule yüklendiğinden dolayı hedef maliyet çalışması DİMMG hariç incelenmesi gerekmektedir. Böylece 195.950.267,33 TL / 17.000.000 metre = 11,53 TL/mt birim DİMMG hedef maliyetleme hesaplamalarının içinde yer almayacaktır.

3.6. Hedef Maliyet Uygulama Aşamaları

Aşağıda sırasıyla hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamaları incelenmiştir.

3.6.1. Hedef Maliyetin Hesaplanması

İşletme 1 metre denim kumaşı 20 TL'ye satmaktadır. Böylece işletmenin kâr marjı = (20,00 TL/mt – 14,39 TL/mt) / 20,00 TL/mt = %28,05 kâr marjı ile satış yaptığı anlaşılmaktadır. İşletmenin uyguladığı satış fiyatı, sektördeki denim kumaş üreten işletmeler ile kıyaslandığında yaklaşık olarak benzer olduğu tespit edilmiştir. Ancak işletme, kâr marjını %35'e çıkarmak istemektedir. Bu durumda hedef maliyet aşağıdaki şekilde hesaplanmalıdır:

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

$$\text{Hedef Maliyet} = 20,00 - (20,00 \times \%35)$$

$$\text{Hedef Maliyet} = 13 \text{ TL/metre}$$

3.6.2. Birim Başına Maliyet Analizi

Üretim gider yerlerinde biriken giderlerin üretim miktarına bölünmesiyle gider yeri bazında birim maliyetlerin hesaplanması gerekmektedir. Ancak DİMMG bu hesaplamaların içine dahil edilmeyecektir. Aşağıda gider yerlerine ait birim maliyetler özetlenmektedir.

Tablo 5. Esas Üretim Gider Yerlerine Ait Birim Maliyetler

Gider Yeri	Toplam Giderler (TL)	Üretim Miktarı (Metre)	Birim Maliyet (TL/mt)
Halat Sarma	5.464.539,48	17.000.000	0,32
Halat Boyama	8.023.180,54	17.000.000	0,47
Halat Açma	8.862.803,00	17.000.000	0,52
Haşıl	3.918.602,68	17.000.000	0,23
Dokuma (Fason Üretim)	18.134.516,42	17.000.000	1,07
Terbiye	4.251.873,00	17.000.000	0,25
TOPLAM	48.655.515,12		2,86

3.6.3. Fonksiyonel Maliyet Analizi

Hedef maliyetleme yönteminin temel özelliklerinden biri olan maliyetlerin henüz tasarım aşamasındayken düşürülmesi amacı taşımasıdır. Bu kapsamda üretim başlamadan maliyetlerin kontrol edilmesi ve faaliyet bazında birim maliyetlerin tespit edilerek analiz edilmesi gerekmektedir. Fonksiyonel maliyet analizi, ürünün her bir fonksiyonu için mantıksal bir diyagramın hazırlanmasını gerektirir. Her bir fonksiyonun nispi öneminin belirlenerek ürün maliyetinde ne kadar ağırlığı olduğu tespit edilmeye çalışılır. Aşağıdaki tabloda esas üretim gider yerlerinde hesaplanmış olan birim maliyetler ve toplam içindeki yüzde payları verilmektedir.

Tablo 6. Esas Üretim Gider Yerlerine Ait Birim Maliyetlerin Yüzde Payları

Gider Yeri	Birim Maliyet (TL/mt)	Toplam İçindeki Birim Maliyet Yüzdesi (%)
Halat Sarma	0,32	11,23
Halat Boyama	0,47	16,49
Halat Açma	0,52	18,22
Haşıl	0,23	8,05
Dokuma (Fason Üretim)	1,07	37,27
Terbiye	0,25	8,74
TOPLAM	2,86	100,00

3.6.4. Müşteri Beklenti Analizi

Hedef maliyetleme yöntemi, müşteri odaklıdır. Müşterilerin beklentileri, ürün henüz tasarım aşamasındayken karşılanması için aksiyon alınır. Çalışmada, denim kumaş üreten işletme satış personelinin aldığı verilere göre müşteriler, denim kumaştan renk, esneklik, mukavemet, kumaş kalınlığı ve fiyat gibi ürün fonksiyonlarını beklemektedirler. Aşağıdaki tabloda ürün fonksiyonlarının önem dereceleri ve yüzdeleri gösterilmektedir.

Tablo 7. Müşteri Beklenti Analizi

Ürün Fonksiyonları	Önem Derecesi	Fonksiyon Payı (%)
Kumaş Kalınlığı	5	33,33
Renk	4	26,67
Mukavemet	3	20,00
Esneklik	2	13,33
Fiyat	1	6,67
TOPLAM	15	100,00

3.6.5. Fonksiyonel Performans Analizi

Fonksiyonel performans analizi, ürün fonksiyonlarının üretim gider yerleri ile ne derece ilgili ve ilişkili olduğu tespit edilmeye çalışılır. Aşağıdaki tabloda fonksiyonel performans analizi sonuçları listelenmektedir.

Tablo 8. Fonksiyonel Performans Analizi

Ürün Fonksiyonları	Halat Sarma	Halat Boyama	Halat Açma	Haşıl	Dokuma	Terbiye	Toplam
Kumaş Kalınlığı	5%	15%	5%	30%	35%	10%	100%
Renk	2%	80%	0%	16%	0%	2%	100%
Mukavemet	5%	10%	5%	60%	10%	10%	100%
Esneklik	10%	2%	10%	25%	25%	28%	100%
Fiyat	20%	15%	0%	0%	25%	40%	100%

3.6.6. Önem Endeksi

Bu adımda, müşteri beklenti analizinde yer alan ürün fonksiyonlarının önem derecesi içindeki payı ile fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişki incelenir. Müşteri beklentisi analizindeki fonksiyonun yüzdeleri ile fonksiyonel performans analizinde ürün gider yerlerinde yer alan yüzdeleri paylar çarpılarak ürün gider yeri bazında önem endeksleri oluşturulur. Örneğin, kumaş kalınlığı fonksiyonu ile halat sarma gider yeri arasındaki önem endeksi $0,33,33 \times 0,05 = 0,02$ olarak hesaplanmıştır. Aşağıdaki tabloda önem endeks hesaplamaları gösterilmektedir.

Tablo 9. Önem Endeksi

Ürün Fonksiyonları	Halat Sarma	Halat Boyama	Halat Açma	Haşıl	Dokuma	Terbiye
Kumaş Kalınlığı	0,02	0,05	0,02	0,10	0,12	0,03
Renk	0,01	0,21	0,00	0,04	0,00	0,01
Mukavemet	0,01	0,02	0,01	0,12	0,02	0,02
Esneklik	0,01	0,00	0,01	0,03	0,03	0,04
Fiyat	0,01	0,01	0,00	0,00	0,02	0,03
TOPLAM	0,06	0,30	0,04	0,30	0,19	0,12

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere halat sarma gider yeri %6, halat boyama gider yeri %30, halat açma gider yeri %4, haşıl gider yeri %30, dokuma gider yeri %19 ve terbiye gider yeri ise %12 önem endeksine sahiptir.

3.6.7. Hedef Maliyet Endeksi

Hedef maliyet endeksi, üretim gider yerleri için belirlenen önem endeksleri ile gider yerlerinin maliyet yüzdeleri arasındaki ilişkiyi belirler. Önem endeksi maliyetlerin yüzdesine bölünerek hesaplanır. Eğer gider yerinin hedef maliyet endeksi 1'in altında ise bu gider yerine gerektiğinden fazla yatırım yapıldığı ve maliyetlerin kontrol edilerek azaltılması gerektiği şeklinde yorumlanır. Eğer hedef maliyet endeksi 1'in üstünde ise bu gider yerinin fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Kutay ve Akkaya, 2013; Dalğar vd., 2019; Karahan, 2018). Örneğin, halat sarma gider yeri önem endeksi 0,06 ve maliyetlerin yüzdesi 0,11'dir. Buna göre halat sarma için hedef maliyet endeksi $0,06/0,11 = 0,52$ 'dir. Aşağıdaki tabloda gider yerleri için belirlenen hedef maliyet endeksleri yer almaktadır.

Tablo 10. Hedef Maliyet Endeksi

Ürün Fonksiyonları	Halat Sarma	Halat Boyama	Halat Açma	Haşıl	Dokuma	Terbiye
Önem Endeksi	0,06	0,30	0,04	0,30	0,19	0,12
Maliyetlerin Yüzdesi	0,11	0,16	0,18	0,08	0,37	0,09
Hedef Maliyet Endeksi	0,52	1,80	0,22	3,68	0,50	1,40

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere hedef maliyet endeksi 1'in altında olan gider yerleri olan halat sarma, halat açma ve dokuma gider yerlerine fazla yatırım yapıldığı ve maliyetlerin azaltılması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin, dokuma faaliyeti fason üretim yaptırıldığı için rekabet yaratmak ve maliyeti düşürebilmek için farklı işletmelerden de teklif alınabilir. Hedef maliyet endeksi 1'in üzerinde olan gider yerleri olan halat boyama, haşıl ve terbiye faaliyetlerinde iyileştirme yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Özellikle haşıl faaliyetinde kullanılan çözeltilerin içeriğinin biraz değiştirilerek mukavemetin artırılması sağlanabilir.

4. Sonuç ve Öneriler

Tekstil ürünlerinin üretimine artmasına bağlı olarak elyaf ve iplik üretim miktarları da aynı oranda artmaktadır. Denim kumaş üretimi yapan işletmelerin de temel hammaddesi ipliktir ve ipliğin fiyatı, pamuğun ve sentetik suni liflerin fiyatının sürekli artması nedeniyle artmaktadır. İplik fiyatındaki artış dolayısıyla denim kumaş fiyatının da hem ulusal hem uluslararası alanda artmasına neden olmaktadır.

Türkiye’de tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, genelde teşviklerin olması ve ihracat potansiyelinin yüksek olması nedeniyle genellikle iplik ve elyaf üretimine yatırım yapmak istemektedir. Türkiye’nin tekstil alanında uluslararası ihracat yeteneğinin bir hayli artması denim kumaş üreten işletmeleri de olumlu yönde etkilemektedir. Bu kapsamda hedef maliyetleme yöntemi, hem işletme içi hem işletme dışı faktörleri göz önüne alarak müşterileri ön planda tuttuğu ve tedarik zincirinin tüm üyeleri ile koordineli çalışılmak zorunda olunan bir yöntem olduğundan dolayı işletmeler için faydalı bir yöntemdir.

Uygulama yapılan işletmede 1 metre denim kumaş birim maliyeti 14,39 TL olarak hesaplanmış ve piyasa ile orantılı olarak satış fiyatı 20 TL olarak belirlenmiştir. 20 TL’den satılan ürünün kâr marjı %28,05 olarak hesaplanmıştır. Ancak işletme üst yöneticilerinin isteği ve girdi maliyetlerinin çok artması nedeniyle kâr marjının %35’e çıkarılması ve böylece hedef maliyetin 13 TL/mt birim maliyete düşürülmesi gerektiği düşünülmektedir. Hedef maliyetin tespit edilmesi ile birlikte hedef maliyetleme sürecinin ilk aşaması tamamlanmıştır.

Buna göre, işletmede belirlenen altı adet esas üretim gider yerleri için ayrı ayrı birim maliyetler hesaplanmış ve 1,07 TL/mt ile dokuma gider yerinde en fazla birim maliyetin ortaya çıktığı belirlenmiştir. Fonksiyonel maliyet analizi ile hesaplanan esas üretim gider yerlerinin birim maliyet içindeki payı incelendiğinde ise dokuma faaliyetinin gerçekleştirildiği gider yeri en fazla paya sahip olmakla birlikte sırasıyla halat açma, halat boyama, halat sarma, terbiye ve haşıl gider yerleri takip etmektedir.

Hedef maliyetleme yöntemi, ürün henüz tasarım aşamasındayken maliyetlerin azaltılması için geliştirilen bir yöntemdir. Bu amaçla, müşterilerin beklentilerinin analizinden yola çıkılarak ürün fonksiyonları müşterilerin tercihlerine göre önem derecesine göre sıralanmıştır. Müşteri talepleri göz önünde bulundurulduğunda ilk sırada kumaş kalınlığı gelmekte, daha sonra sırasıyla renk, mukavemet, esneklik ve fiyat gelmektedir. Fonksiyonel performans analizi yapıp daha sonra önem endeksi hesaplanmış ve sonucunda müşteri beklentilerinin en iyi derecede karşılanması için en önemli gider yerinin halat boyama ve haşıl gider yerleri olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra ise sırasıyla dokuma, terbiye, halat sarma ve halat açma gider yerleri gelmektedir.

En son aşamada ise hedef maliyet endeksi hesaplanarak hangi faaliyetlerde maliyet azaltılması gerektiği, hangi faaliyetlerde fazla yatırım yapıldığı, hangi özelliklerin geliştirilmesi gerektiği belirlenmelidir. Hedef maliyet endeksi 1’in altında olan gider yerleri olan halat sarma, halat açma ve dokuma gider yerlerine fazla yatırım yapıldığı ve maliyetlerin azaltılması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin, dokuma faaliyeti fason üretim yaptırıldığı için rekabet yaratmak ve maliyeti düşürebilmek için farklı firmalardan da teklif alınabilir. Halat açma gider yerinde çalıştırılan işçi sayısı azaltılarak maliyetlerin biraz düşürülmesi düşünülebilir. Hedef maliyet endeksi 1’in üzerinde olan gider yerleri olan halat boyama, haşıl ve terbiye faaliyetlerinde ise iyileştirme yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Özellikle haşıl faaliyetinde kullanılan çözeltilerin içeriğinin biraz değiştirilerek mukavemetin artırılması sağlanabilir.

Literatür taraması aşamasında da belirtildiği üzere ulusal düzeyde yapılan bazı çalışmalarda, hedef maliyetleme yöntemini çoğu işletmenin tam olarak uygulamadıkları ve hedef maliyetleme yöntemi ile ilgili bazı koşulların yerine getirilmediği tespit edilmiştir. Uygulama yapılan çalışmalarda, hedef maliyetlemenin işletmelerde uygulanabilir olduğu ancak uygulama süreçlerinin farklılık gösterdiği ve yöntemin ilke ve süreçlerinin tam olarak uygulanması ile başarıya ulaşılabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Hedef maliyetlemenin tek başına önemli bir fonksiyona sahip olmadığı aynı zamanda satın alma ve tedarik yönetiminin de kritik öneme sahip olduğu görülmüştür. Bu kapsamda, çalışmadan elde edilen bulgular ile literatürde incelenen çalışmalardaki bulgular benzerlikler göstermektedir.

Literatür araştırması aşamasında denim kumaş üreten bir tekstil işletmesinde faaliyet gösteren işletmelerin incelendiği herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle çalışmanın literatüre katkı yapabileceği ve diğer benzer işletmelere de örnek olabileceği düşünülmektedir.

Araştırma sonucunda hedef maliyetleme yönteminin, denim kumaş üreten bir işletme için uygun ve uygulanabilir olduğu, maliyet azaltımı ve faaliyet geliştirilmesi gerektiren işlemler için rakip işletmelerin, tedarik zinciri üyelerinin ve müşterilerin de tepkileri alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Tesisin durumu ve kapasitesi göz önünde bulundurularak belirlenen faaliyetlerde geliştirmeler yapılabilir. Ayrıca dokuma faaliyeti için sektördeki farklı işletmelerden de rekabetçi fiyat teklifleri alınarak maliyet azaltımına gidilebileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

- Ahn, H., Clermont, M. and Schwetschke, S. (2018). “*Research on Target Costing: past, present and future*”, *Manag Rev Q*, sayı: 68, s. 321–354.
- Alpkan, S. (2012). “*Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*”. Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Bobescu, A.T. and Rakoş, I.S. (2015). “*Implementing Target Costing Method In A Construction Project*”, *Knowledge Horizons – Economics*, 7 (3): 168–175.
- Bozdemir, E. ve Orhan M.S. (2011). “*Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi*”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25 (2): 163-179.
- Cengiz, E. ve Ersoy, A. (2010). “*A Literature Review of Target Costing In SSCI and SCI&SCI-Expanded Indexes*”, *Journal of Yasar University*, sayı: 19, s. 3131-3154.
- Ceran, Y. ve Özdemir, Ş. (2013). “*Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem 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*, sayı:26, s. 450-478.
- Cooper, R. and Slagmulder, R. (1999). “*Develop Profitable New Products with Target Costing*”, *Sloan Management Review*, 40 (4): 23-33.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). “*Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemleri'nin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26 (1): 313-329.
- Dalğar, H., Ögünç, H. ve Kocaman, G. (2019). “*Süt Ürünleri Üreten İşletmelerde Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması*”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (2): 377-396.
- Demircioğlu, E.N. ve Adıgüzel, I. (2019). “*Hedef Maliyet Sisteminin Çelik Boru İşletmesinde Uygulanması*”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28 (2): 101-118.
- El-Baradie, M.O. (2008). “*Target Costing Application in Egypt an Institutional Perspective*”, PhD theses, Durham University. Available at Durham E-Theses Online: <<http://etheses.dur.ac.uk/1952>>, [Erişim Tarihi: 18.05.2020].
- Ellram, L.M. (2006). “*The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice*”, *The Journal of Supply Chain Management*, 42 (1): 13-26.
- Gheorghe, L. V. (2007). “*The Target Costing*”, *Metalurgia International*, 7(9): 33-37.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak, Münir. *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2002.
- Helms, M.M., Etkin, L. P., Baxter, L T., and Gordon, M. W. (2005). “*Managerial Implications of Target Costing*”, *Competitiveness Review: An International Business Journal*, 15 (1): 49-56.
- Hematfar, M., Sanati-Arasteh, A. and Nooryan, S. (2013). “*The Steps of Implementing Target Costing*”, [Online] Available at: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1455184>>, [Erişim Tarihi: 18.05.2020].
- Huang, H., Lai, M., Kao, M. and Chen, Y. (2012). “*Target Costing, Business Model Innovation, and Firm Performance: An Empirical Analysis of Chinese Firms*”, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 29(4): 322-335.
- Karahan, M. (2018). “*Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama*”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17 (65): 362-378.
- Kato, Y. (1993). “*Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies*”, *Management Accounting Research*, sayı: 4, s. 33-47.
- Koroğlu, Ç., Dendeş, E. ve Dendeş, A.E. (2019). “*Hedef Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması*”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (2): 301-315.
- Kutay, N., ve Akkaya, C. (2013). “*Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması*”, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2 (1): 51-66.
- Monden, Y. and Hamada, K. (1991). “*Target Costing and Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies*”, *Journal of Management Accounting Research*, sayı: 3, s. 16-34.

- Pajrok, A. (2014). “*Application of Target Costing Method in the Hospitality Industry*”, Journal of Education Culture and Society, sayı: 2, s. 154-166.
- Shank, J.K. and Fisher, J. (1999). “*Case Study- Target Costing as a Strategic Tool*”, Sloan Management Review, 41 (1): 73-85.
- Sharafoddin, S. (2016). “*The Utilization of Target Costing and Its Implementation Method in Iran*”, Procedia Economics and Finance, sayı: 36, s. 123-127.
- Sperling, R.B. (2001). “*Understanding Value Engineering- It's Much More Than a Set of Cost-Cutting Measure*”, IIE Solutions, 33 (8): 45-52.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J, and Kim, I. W. (2003). “*Best Practices in Target Costing*”, Management Accounting Quarterly, 4 (2): 12-19.
- Yazıcı, N. (2012). “*Zincirleme Hedef Maliyetleme Tekniği ve Tekstil Sektöründe Bir Uygulama*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, sayı: 3, s. 29-47.