



HEDEF MALİYETLEME: HALI İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA

TARGET COSTING: AN APPLICATION IN CARPET TEXTILE ADMINISTRATION

Murat KARAHAN¹ 

Öz

Küreselleşen dünya ile birlikte artan rekabet, farklılaşan ürün, gelişen teknoloji ve önemli hale gelen çevre koşullarındaki gelişmeler, geleneksel maliyet yöntemleri ile mal ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanmasının yeterli olmadığını çağdaş maliyet yöntemlerine yönelmesi gerektiğini göstermiştir. Bu çağdaş yöntemlerden biri de hedef maliyetlemedir. Hedef maliyetleme, ürün tasarım aşamasındayken, gelecekteki maliyetinin ne olması gerektiği planlanmakta ve üretilmesi hedeflenen mamulün maliyeti tasarım aşamasında kontrol altına alınmaktadır. Bu nedenle hedef maliyetleme uzun vadeli bir maliyetleme yöntemidir. Bu çalışma, halı üretim işletmesinde hedef maliyetleme yönteminde hedef fiyatları belirledikten sonra, elde edilecek kara göre üretime geçilmeden hangi bölümlerde giderlerin kontrol altına alınacağı belirlenmesi amaçlanmaktadır. Araştırma sonucunda hedef maliyetlemenin halı işletmesinde uygulanabilir olduğu, maliyet azaltımı yapılırken, firmanın rekabeti, müşteri yapısı ve tedarikçi zincirlerinin fiyat indirimi yapılması tekliflerine tepkilerinin de dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet, Geleneksel Maliyet, Hedef Maliyet, Maliyet Yöntemleri

Abstract

Traditional cost calculation systems had to be revised and new methods had to be developed and applied as the rising competition environment on a global scale has changed the product ranges and services. . One of the revised cost calculation methods is the target cost. target costing method begins at the product design stage and calculates all planned costs for the items to be manufactured. The aim of this study is to determine in which sections the expenses will be controlled before production is achieved according to the profit to be obtained after determining the target prices in the target costing method in the carpet manufacturing operation. The research has proved that target costing method is applicable in the carpet business, cost reduction, while the company's competition, customer structure and to consider their response to the offer made by the sale price of the supply chain to the conclusion that should have been reached.

Keywords: Cost, Traditional Cost, Target Cost, Cost Methods

¹Yrd.Doç.Dr., Gaziantep Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, karahan@gantep.edu.tr

1.GİRİŞ

İlerleyen teknolojik yenilikler karşısında işletmelere önemli bilgiler sağlama özelliğini kaybeden geleneksel maliyet yöntemleri, yeni yöntemlerin geliştirilmesine ve uygulanmasına neden olmuştur (Bozdemir ve Orhan, 2011b:163). Günümüzde yeni üretim sistemlerinde insan gücü yerine makine gücüne ağırlık verilmesi maliyet muhasebesini de doğrudan etkilemekte ve bu durum işletmeleri mal ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplamada bazı yöntemleri kullanmasını zorunlu kılmaktadır. Bunlar; tam zamanında üretim sistemi maliyetlemesi, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, hedef maliyetleme ve deneyim eğrisi maliyetlemesidir (Papatya, 1997:201).

1960'lı yıllarda Japonya'da Toyota işletmesi tarafından geliştirilen hedef maliyetleme yöntemi ile mal ve hizmetlerin maliyetleri üretime başlamadan tasarım aşamasındayken belirlenmekte ve mal ve hizmetin maliyeti üretim öncesinde kontrol altına alınmaktadır. Böylece, işletmeler hedef maliyetlemeyi, kar planlaması ve maliyet düşürme yöntemi olarak kullanmaktadırlar (Okutmuş & Ergül, 2015, s. 99). İşletmelerin faaliyetlerinde sürekliliği sağlamak için kar elde etmeleri ve piyasadaki rekabete uygun stratejiler geliştirmesi gerekmektedir. Sonuç olarak; işletmelerin, daha düşük fiyatlı ve daha kaliteli mamulleri üretmeleri için hedef maliyetleme tekniğini uygulamaları gerekmektedir (Kaya, 2010:314).

Bu çalışmanın amacı, halı üretim işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmaktır. Bu amaçla, Gaziantep'te halı üreten bir işletmede vaka analizi yöntemi kullanılarak, halı üretim sürecinde hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur. Hedef maliyetleme sisteminin halı üreten işletmelerde uygulanması ile maliyetler üretime geçilmeden kontrol altına alınacaktır. Bu amaçla, ilk olarak hedef maliyetleme ile ilgili bilgi verilmiş, daha sonra Gaziantep'te faaliyet gösteren bir halı üretiminde yapılan uygulamalar ve sonuçlar açıklanmaktadır.

2.LİTERATÜR TARAMASI

2.1.Hedef Maliyetleme

Teknolojideki hızlı gelişme, müşteri beklentilerindeki değişim, ürün yaşamının kısa olması ve küresel rekabetteki artış işletmeleri, düşük fiyat, kısa zaman ve yüksek kalite hedefine yönlendirmiştir. Bu nedenle işletmeler bu hedeflerine ulaşmak için modern teknikler kullanmaya başlamışlardır. Bu tekniklerden en önemlilerinden biri de hedef maliyetlemedir (Kocsoy vd.,2009: 197). Hedef maliyetleme de; ürün tasarım aşamasındayken, gelecekteki maliyetinin ne olması gerektiği planlanmakta ve üretilmesi hedeflenen mamulün maliyeti tasarım aşamasında kontrol altına alınmaktadır. Bu nedenle hedef maliyetleme uzun vadeli bir maliyetleme yöntemidir (Türk, 1999:206). Hedef maliyetleme; mühendislik, üretim, ar-ge, muhasebe, pazarlama gibi bölümler aracılığıyla maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir yöntemdir (Yıldıztekin, 2009, s. 31). Hedef maliyetleme, pazarda oluşan fırsatlara odaklanan ve müşteri beklentilerini dikkate alan ürün geliştirme stratejisi olarak da tanımlanabilir (Kutay & Akkaya, 2000, s. 1). Bu yöntemde ürünün pazarda hedeflenen fiyat ve ele edilebilecek kar marjına göre hedef maliyetinin ne olması gerektiği, ürün tasarımı ve tedarikçi fiyatları baz alınarak üretim aşamasından önce belirlemek imkanı olacaktır. (Feil, Yook & Kim, 2004:14). Hedef maliyetleme 1960'lı yıllarda Japonya'da Toyota tarafından geliştirilen bir kavramdır (Aksoylu & Dursun, 2001:362). Ancak, 20 yüzyılın başlarında Ford tarafından model T denen bir ürünün gelişim sürecinde hedef maliyetleme ilk olarak kullanılmaya başlanmıştır (Jacomit & Granja, 2011: 115).

Hedef maliyetleme de aşağıdaki formül kullanılır.

Hedef maliyet=Hedef Satış Fiyatı-Hedef Kar

Hedef satış fiyatı, bir ürün ya da hizmete sahip olabilmek için potansiyel müşterilerin ödemeye hazır oldukları tahmini fiyattır. Hedef kar marjı; gelecekte üretilmesi düşünülen mamulün maliyetine bağlı olarak işletmenin ulaşmak istediği kardan oluşur. Hedef Maliyet ise; işletmenin pazarda istediği satış hacmine ulaşabilmesi için hedef satış fiyatından kar marjı çıkarılarak bulunan değerdir (Bozdemir, 2010:40).

Hedef Maliyetlemenin temel amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kaya, 2010:316):

- -İşletmenin tamamının pazarla uyumlaşmasını sağlamak,
- -Pazarın talep ettiği kaliteyi gerçekleştirmek,
- -Yeni ürünleri tam zamanında piyasaya sunmak,
- -Maliyet, kalite ve işlevsellik arasında optimal bileşim sağlayarak ürünleri piyasaya sunmaktır.

Hedef maliyetleme de önemli olan üretici işletme ve müşteri açısından ürün yaşamı dönemi boyunca oluşan maliyetleri en aza indirmektir (Doğan, 1998:200). Hedef maliyetleme üç temel unsuru bütünleştirmektedir Bunlar maliyet, kalite ve zamandır. Hedef maliyetin amacı, maliyetleri azaltmaktır. Hedef maliyetleme de geleneksel yöntemlerdeki gibi maliyeti azaltmak için üretimin başlaması beklenmez. Maliyet planı yapılarak müşteri tercihleri dikkate alınır ve maliyet ortaya çıkmadan belirlenir. Hedef maliyetleme de ürünler ve süreçler aynı anda tasarladığı için ürünlerin pazarlanmasındaki zaman azalır (Köse, 2002: 87).

Hedef maliyetleme, maliyetler ve pazarlama ile ilgili iki önemli gerçeğin farkına varılmasını sağlamıştır. Bunlardan birincisi, çoğu işletmenin fiyatlar üzerinde çok fazla kontrole sahip olmadıklarının farkına varmasıdır. Yani, fiyatı pazarın belirlediği gerçeği göz ardı edilmesidir. İkincisi ise bir mamulün maliyetinin büyük bir bölümünün mamul tasarım aşamasındayken oluşmasıdır (Kurşunel vd., 2005:59).

2.2.Hedef Maliyetleme Uygulaması

Hedef maliyetleme uygulaması, bir mamulün ya da ürünün bir bütün olarak hedef maliyetle tanımlanması demektir. Bu şekilde ürünü oluşturan her bir unsur ve parçanın envanter ve değerlendirmesi yapılır. Ürün fonksiyonları müşteri isteklerine göre belirlenir ve buna bağlı olarak meydana gelen ürün parçaları bütünleştirilir. Son olarak yapılan değer analizi ile maliyetler ürünün fonksiyonuna göre azaltılır. Hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamaları aşağıdaki gibidir (Ertaş, 1998: 190-191).

- Ürün fonksiyonlarının saptanması,
- Fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi,
- Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi,
- Ürün parçalarının maliyetlerinin tahmin edilmesi,
- Ürün parçalarının ağırlıklarının belirlenmesi,
- Parçaların hedef maliyet endekslerinin oluşturulması,
- Hedef maliyet endeksinin iyileştirilmesi,
- Diğer maliyet tasarruflarının gerçekleştirilmesidir.

Konu ile ilgili literatür çalışmalarından bazıları şunlardır:

Monden vd. (1997), tarafından yapılan çalışmada, alternatif katılım ve değerlendirme yöntemlerine dayanan hedef maliyetlemeden bahsedilmiş ve bir laboratuvar deneyi yapılmıştır. Laboratuvar ortamındaki tasarımcılar hedef maliyet belirleme sürecine katılmışlar ve her bir

ürünün performansı ve maliyetini ayrı ayrı hesaplamışlardır. Bu şekilde, gerçek durum laboratuvar ortamında oluşturularak ürün tasarımında hedef maliyetleme süreci belirlenmeye çalışılmıştır.

Nicolini vd. (2000), tarafından yapılan bu çalışmada amaç, İngiltere'deki bir inşaat sektöründe hedef maliyetleme ile ilgili çeşitli projeler oluşturularak proje sonuçlarını tartışmak ve proje için geniş kapsamlı bir araştırma yapmaktır. Ayrıca, inşaat sektöründeki bazı konuları açıkladıktan sonra, endüstrideki karlılık ve iyileşmeleri sağlamak için hedef maliyetlemenin kullanılmasını açıklamaktır. Araştırma sonucunda, inşaat sektöründe iki pilot uygulama ile hedef maliyetlemenin bu alanda da uygulanabilir olduğu kanıtlanmıştır.

Ellram (2002), tarafından yapılan bu çalışmada amaç; hedef maliyetleme sürecinde satın alma veya tedarik yönetiminin önemini araştırmaktır ve satın almada tedarikçinin önemini belirlemektir. Bu çalışmada, hedef maliyetleme yöntemini kullanan 11 firmada vaka analizi yöntemi kullanılarak inceleme yapılmıştır. Araştırma sonucunda, tedarik yönetiminin hedef maliyetleme süreci boyunca önemli bir rolünün olduğu görülmüştür. Ayrıca, hedef maliyetleme faaliyetleri oluştuğunda, hedef maliyetleme de ilk oluşumların özellikle gelişme aşamasında önemli olduğu ve tedarik yönetiminin aynı zamanda maliyetlerin izlenmesi ve iyileştirilmesinde yol gösterici bir rol oynadığı görülmüştür. Bu nedenle, hedef maliyetlemenin tek başına önemli bir fonksiyona sahip olmadığı ve hedef maliyetlemenin uzun vadeli başarısında tedarikçilerin de kritik bir öneme sahip olduğu görülmüştür.

Alagöz vd. (2005), Konya'da faaliyet gösteren, otomotiv, tarım makineleri, endüstriyel tesis makineleri ve değirmen makineleri sanayinde ileri teknoloji ile üretim yapan 55 işletme ile anket yöntemi kullanılarak hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini ortaya koymak amacıyla bu araştırmayı yapmışlardır. Araştırma sonucunda, hedef maliyetleme yönteminin araştırmaya katılan işletmeler tarafından uygulanmasının kolay olduğu, fakat hedef maliyetleme ile ilgili bazı ilke ve süreçlerin tam olarak uygulanmadığı sonucuna varılmıştır.

Modarress vd. (2005), tarafından yapılan çalışmada, son yıllarda artan rekabetle birlikte firmaların bir takım teknikler benimsediği ve bunlardan bazılarının şunlar olduğu belirtilmiştir: Tam zamanlı üretim, toplam kalite yönetimi, yalın üretim, esnek üretim sistemleri, süreç iyileştirme ve tasarımdır. Tüm bunların amacının, kaliteyi artırmak ve maliyeti azaltmayı hedeflediği belirtilmektedir. Bu amaçla, makalede bir uçak şirketi vaka analizi ile incelenmiş ve kaizen maliyetlemenin yalın üretim kararı için faydalı olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Ax vd. (2008), tarafından yapılan bu çalışmada, işletmelerin çevreye uyum sağlamak ve rekabet avantajı kazanmak amacıyla hedef maliyetleme yöntemini uyguladığını varsaymaktadır. Bu amaçla, işletmelerin rekabet ortamının nedeni olarak ortaya çıkan çevresel belirsizliğin işletmelerin hedef maliyetleme uygulamalarını nasıl etkilediğini araştırmak amacıyla bir uygulama yapılmıştır. Bu amaçla hipotezler oluşturularak İsviçreli üretici firmaların web sitelerinden anket yöntemi kullanılarak veri sağlanmıştır. Araştırma elektronik, iletişim, ulaşım vb. sektörlerde faaliyet gösteren 57 işletmeden anket tekniği kullanılarak bilgi toplanmıştır. Bu firmaların çoğu orta ölçeklidir. Sonuçlara göre; hedef maliyet, çevresel belirsizlik durumunda rekabet durumunu olumlu olarak etkilemektedir. Hedef maliyetin benimsenmesinde, algılanan çevre arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Araştırma sonucunda firma yöneticilerinin ve araştırmacıların hedef maliyetlemeye uyum süreçlerinin tartışılabilir olduğunu ve rekabet yoğunluğunu dinamizmin etkilediği sonucuna varılmıştır.

Filomena vd. (2009), tarafından yapılan çalışmada, hedef maliyetlemenin ürün geliştirme esnasında, maliyetlerin yönetimi için çok geniş bir şekilde kullanıldığını, ürün fiyatının üretim esnasında oluştuğunu, üretimde ürün geliştirilirken dikkatli olunması gerektiği üzerinde durulmuştur. Bu amaçla Brezilya faaliyet gösteren orta ölçekli işletmelere hedef maliyetleme modeli önerilmiş ve uygulanması sağlanmaya çalışılmıştır.

Bozdemir ve Orhan (2011), tarafından yapılan bu çalışmada amaç, hedef maliyetleme yöntemini incelemek ve hedef maliyetlemenin Türk otomotiv sektöründe uygulanma seviyesini ölçmektir. Bu amaçla 249 işletme ile anket yöntemi kullanılarak bilgi alınmıştır. Araştırma sonucunda, bu işletmelerin hedef maliyetlemeyi tam olarak uygulamadıkları ve hedef maliyetleme yöntemi ilgili bazı koşulları yerine getirmediği sonucuna varılmıştır.

Yazdifar ve Askarany (2012), tarafından yapılan bu çalışmada; Avusturya, Yeni Zelanda ve İngiltere’de yer alan Yeminli Mali Muhasebeciler Birliğine üye olan kişilere hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği ile ilgili anket tekniği kullanılarak bilgi toplanmıştır. Araştırma sonucunda 132 ankete ulaşılmıştır. Araştırma sonuçlarında ankete katılan kişiler hedef maliyetleme yöntemini işletmelerin uygulamaları gerektiğini söylemişlerdir. Ayrıca, üretim ve hizmet işletmelerinin hedef maliyetleme yönteminin kullanması durumunda uygulama sürecinin farklı olduğu fakat faaliyetlerdeki iyileşmenin aynı düzeyde olduğu sonucuna varılmıştır.

Yereli vd. (2012), tarafından yazılan makalede amaç, beyaz eşya şirketinde hedef maliyetlemeyi uygulamak ve mamul geliştirme süreçleri için maliyet parametreleri oluşturmaktır. Diğer amaç ise mamulü parçalar ayırarak maliyet kontrolü için model oluşturmaktır. Bu çalışmada öncelikle tahmini mamul maliyetleri maliyet parametreleri ile karşılaştırılmış ve tahmini maliyetler, maliyet parametrelerini aştığı zaman mamulün maliyetini azaltmak için daha düşük maliyetli olan parçalar kullanılmıştır.

Koşan ve Geçgin (2013), tarafından Mersin ilinde faaliyet gösteren bir yiyecek içecek işletmesinde vaka analizi yöntemi ve anket tekniği kullanılarak bir araştırma yapılmıştır. Bu makalede amaç, hedef maliyetleme sisteminin menü analizi ile birlikte uygulanabilirliğini görmektir. Bu yüzden işletme ile önce menü analizi yapılmış ve hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Makalede müşteri memnuniyetini etkileyen unsurları belirlemek için müşterilere anket uygulanmış anket sonuçlarına göre müşteri için yemeğin tadının ve fiyatının önemli olduğu porsiyon büyüklüğünün ise önemli olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca araştırma sonucunda, müşterilere sunulan yemeklerde porsiyon miktarının azaltılarak hedef maliyetleme sisteminin uygulanabileceği görülmüştür.

Koşan ve Geçgin (2013), tarafından yapılan çalışmada, hedef maliyetleme yönteminin ilkeleri, amaçları, kapsamı ve uygulama süreçleri ile ilgili bilgiler sunulmuş ve yiyecek üreten bir işletmeye örnek uygulama yapılmıştır. Araştırma sonucunda, işletmedeki her bir bileşimin maliyetinin ne olması gerektiği hesaplanarak, maliyet iyileştirmenin hangi gruplara yapılması gerektiği saptanmıştır.

Acar ve Şenol (2014) tarafından Antalya ilinde faaliyet göstermekte olan 118 beş yıldızlı otel işletmeleri ve tatil köylerine yönelik yüz yüze anket tekniği kullanılarak araştırma yapılmıştır. Bu çalışmada amaç, hedef maliyetleme yöntemini kullanan ve kullanmayan işletmelerin farkını ortaya koymaktır. Araştırma sonucunda 118 işletmeden 72’si hedef maliyetlemeyi uygularken, 46’sı uygulamamaktadır. Ayrıca, işletmelerin sunacağı yeni bir hizmetin satış fiyatının belirlenmesinde, hedef kar belirlemede, yeni bir hizmetin maliyet tahmininin hizmet sunumu yapılmadan önce yapılmasında, yeni bir hizmetin maliyetinin tahmin edilmesinde hedef maliyetin önemli olduğu sonucuna ulaşılmış ve hedef maliyetleme uygulayan işletme ile hedef maliyetleme uygulamayan işletme arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Tandoğan ve Şahin (2014), Muğla’da faaliyet gösteren bir yiyecek içecek işletmesinde, stratejik reçeteler kullanılarak hedef maliyetleme yönteminin nasıl uygulanacağını belirlemek amacıyla vaka analizi çalışması yapılmıştır. Çalışma sonucunda, bu işletmenin standart reçeteler sayesinde hedef maliyetlerini kontrol ettiği ve hedef maliyetlerin stratejik kararlarda uygulanabileceği ortaya konmuştur.

Hacıhasanoğlu (2014), bu makale kaizen maliyetleme yönteminin mobilya sektöründe uygulanması araştırmak ve bu konuda farkındalık yaratmak amacıyla yazılmıştır. Bu amaçla; Kayseri’de 107 kişi istihdam eden bir mobilya işletmesinde çalışma yapılmıştır. Araştırma sonucunda bu işletmede uygulanan kaizen maliyetleme yöntemi ile işletmenin üretim miktarında %29 iyileşme sağlanmıştır. Ayrıca; çalışma koşulları, yerleşme düzeni ve üretim maliyetleri ile ilgili iyileşmeler de sağlanmıştır.

Köse ve İrak (2015), tarafından yapılan çalışmada amaç; proje maliyet yönetiminde faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme yöntemlerinin birlikte kullanılmasını incelemektir. Bu amaçla gemi inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir tersanede bu iki yöntem birlikte kullanılmıştır. Bu amaçla, FTM yöntemi ile tersanedeki maliyetler faaliyet aracılığıyla hesaplanmış ve müşteri istekleri, piyasa araştırması ve şirketin durumu göz önünde bulundurularak işletmenin gelecekte inşa edeceği sözleşme fiyatı belirlenmiştir. Bu sözleşme fiyatından hedef kar marjı çıkartılarak hedef maliyete ulaşılmıştır. İşletmenin daha önce yaptığı geminin FTM yöntemi ile hesaplanmış maliyeti, işletmenin yeni projesinin tahmini maliyetini belirlemede kullanılmıştır.

Karcioğlu ve Öztürk (2015), tarafından yapılan çalışmada BİST (Borsa İstanbul)’e kayıtlı olan işletmelerin, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme yöntemlerinden hangisini uyguladıklarını belirlemektir. Bu işletmelerden 87 ‘sine anket yöntemi ile bilgi toplanmış ve bu işletmelerden %28,7’sinin hedef maliyetlemeyi, %36,8’inin kaizen maliyetlemeyi, %18,4’ünün ise hem hedef maliyetlemeyi hem de kaizen maliyetlemeyi uyguladığı sonucuna varılmıştır.

Okutmuş ve Ergül (2015), bu makale; hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme ve değer analizi yöntemlerini bütünleştirmek ve hizmet maliyetlerinin ortaya çıkmadan önce belirlenmesini sağlamak amacıyla yazılmıştır. Antalya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesinde konaklayan 382 kişiye anket yapılmıştır. Araştırma sonucunda; konaklama işletmesinin hangi ürünlerde ne kadar maliyet düşürebileceği ve bu ürünlerin hangi özelliklerinin geliştirebileceği saptanmıştır.

3.ARAŞTIRMA

3.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu halı işletmesi Gaziantep’te 1985 yılında faaliyete başlayarak hem yurt içinde hem yurt dışında ticaret yapmaktadır. Bu işletme 50.000 m² kapalı alanda faaliyet göstermekte ve yıllık 10.000.000 m² parça halı üretimi gerçekleştirmektedir. İşletme ayrıca halı için gerekli olan iplikleri yıllık 13.000 ton olarak üreterek hammaddede dışa bağımlılığını azaltmaktadır. Bu çalışmanın amacı, halı üretim işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmaktır. Bu amaçla, Gaziantep’te halı üreten bir işletmede vaka analizi yöntemi kullanılarak, halı üretim sürecinde hedef maliyetleme sisteminin uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur. Hedef maliyetleme sisteminin halı üreten işletmelerde uygulanması ile maliyetler üretime geçilmeden kontrol altına alınacaktır. Bu çalışmada bir halı işletmesinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak için işletmede vaka analizi yöntemi kullanılarak işletmedeki 2016 yılı maliyet kayıtlarından yararlanılmıştır. Bu çalışmada halı işletmesinin seçilmesinin nedeni daha önce halı işletmesinde hedef maliyetleme ile ilgili bir çalışmanın yapılmamış olmasıdır. Bu işletme, bulunduğu ilde büyük bir pazar payına sahip olduğu için tercih edilmiştir. Bu işletmenin halı üretim sürecindeki giderleri aşağıdaki Tablo 1’deki gibidir.

4.ARAŞTIRMANIN BULGULARI

4.1.İşletme Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletmenin 2016 Nisan ayına ait giderleri Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1.İşletmenin Toplam Giderleri

GİDERLER	GİDER TÜRLERİ	TUTAR
	DİMMG	
	-Hammadde Giderleri	2.243.932
	-Fason İplik Üretim	200.182
	DİG	
	-İşçi Maaş ve Diğer Giderleri	6.493.773
	GÜG	
	-Amortisman	
	-Ciro Prim ve Bağlantı	1.098.616
	-Çeşitli Üretim Yeri Giderleri	171.956
ÜRETİM GİDERLERİ	-Danga Vergisi	80.192
	-Diğer Malzeme Gideri	93
	-ERP Bakım Destek	175.634
	-Forklift Bakım Onarım	815
	-Desen Çizim Atölyesi	3.535
	-Desen Tasarım Ve Çizim	6.750
	-Halı Test İşlem	445
	-Küçük Demirbaş	7.732
	-Makine Bakım Onarım	21.804
	-Kıdem Tazminatı	371.179
	-Malzeme Gideri	444.554
	-İhbar Tazminatı	32.931
	-Kıdem Tazminatı Farkı	57.472
		227.743
PAZARLAMA GİDERLERİ		973.953
GENEL YÖN. VE DİĞ. GİDERLER		519.063
FİNANSMAN GİDERLERİ		0
	TOPLAM GİDERLER	13.132.354

Kaynak: İşletme Maliyet Bilgileri (Aylık Detaylı Mizan), 2016.

İşletmede çalışan işçi sayısı toplam 977’dir. İşletme üç üretim bölümünden oluşmaktadır. İplik bölümünde çalışan 190 işçi, dokuma bölümünde çalışan 390 işçi ve konfeksiyon bölümünde çalışan 165 işçi çalışmaktadır.

Tablo 2.İş İstasyonlarında Çalışan Sayısı

İŞ İSTASYONU	ÇALIŞAN SAYISI
Apreleme	60
Kalite	32
İplik	190
Dokuma	370
Konfeksiyon	165
Yardımcı Gider	52
Dokuma Hazırlık	20
Yangın	8
Depo	43
Makine-Enerji	15
Oyma	22
TOPLAM	977

Kaynak: İşletme Sosyal Güvenlik Kurumu Aylık Çalışan Bildirgesi.

4.2.Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Maliyetler belirlendikten sonra maliyetlerin maliyetlere yüklenebilmesi için her bir faaliyet ile ilgili maliyet havuzlarının oluşturulması gerekmektedir. Maliyet havuzları aşağıdaki gibidir.

- Direkt ilk madde ve malzeme maliyet havuzu
- Direkt işçilik maliyet havuzu
- Amortisman maliyet havuzu
- Makine bakım onarım maliyet havuzu
- Ciro prim ve bağlantı maliyet havuzu
- Diğer giderler maliyet havuzu

4.2.1.DİMM Maliyet Havuzu

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri (DİMM) fason iplik üretim ve hammadde alımı tutarlarından oluşmaktadır.

İlk madde ve malzeme tüketimi direkt işçilik saati baz alınarak üretim bölümüne dağıtılmıştır.

DİMMG Toplamı /Toplam İşçilik Saati= $2.444.114 / (576 \text{ saat} * 745 \text{ işçi}) = 5,69 \text{ TL/ DİS}$

İşletmede çalışılan toplam işçilik süresinin hesaplanmasında haftada 6 gün günde 8 saatten 3 vardiya çalışması dikkate alınarak 4 haftalık süre dikkate alınmıştır.

Daha sonra işçilik başına yükleme oranı ile üretim için harcanan direkt işçilik süresi çarpılarak havuz maliyeti hesaplanmıştır.

-DİMMG maliyet havuzu

İplik= $5,69 * (190 \text{ işçi} * 576 \text{ saat}) = 622.714 \text{ TL}$

Dokuma= $5,69 * (390 \text{ işçi} * 576 \text{ saat}) = 1.278.202 \text{ TL}$

Konfeksiyon= $5,69 * (165 \text{ işçi} * 576 \text{ saat}) = 543.198 \text{ TL}$

4.2.2.DİG Maliyet Havuzu

İşçilik maliyet havuzu, direkt işçilik giderleri (DİG) tutarından oluşmaktadır. Üretim için harcanan işçilik tutarının bulunması için birim işçilik başına yükleme oranı belirlenir.

Toplam İşçilik Gideri/ Toplam İşçilik Saati= $6.493.773 / (576 \text{ saat} * 977 \text{ işçi}) = 11,54 \text{ TL/ DİS}$

İşletmede çalışılan toplam işçilik süresinin hesaplanmasında haftada 6 gün günde 8 saatten 3 vardiya çalışması dikkate alınarak 4 haftalık süre dikkate alınmıştır.

Daha sonra işçilik başına yükleme oranı ile üretim için harcanan direkt işçilik süresi çarpılarak havuz maliyeti hesaplanmıştır.

-DİG maliyet havuzu

İplik= $11,54 * (190 \text{ işçi} * 576 \text{ saat}) = 1.262.937 \text{ TL}$

Dokuma= $11,54 * (390 \text{ işçi} * 576 \text{ saat}) = 2.590.099$

Konfeksiyon= $11,54 * (165 \text{ işçi} * 576 \text{ saat}) = 1.096.761$

- Endirekt İşçilik $11,54 * (232 * 576 \text{ saat}) = 1.543.976$

4.2.3.Amortisman Maliyet Havuzu

İşletmede toplam amortisman maliyeti 1.098.616 TL'dir. İşletmede bir aylık sürede tüm makinelerin çalışma saati 27.560 saat ve işletmede toplam 53 makine vardır.

Toplam Amortisman/Çalışma Saati=1.098.616/(520 saat *53 makine sayısı)=39,86 TL /ms

-Amortisman maliyet havuzu

İplik= 39,86 * (520 saat*3 makine)= 62.181 TL

Dokuma=39,86 *(520 saat* 43 makine)= 891.270 TL

Konfeksiyon=39,86 *(520 saat*7 makine)= 145.165 TL

4.2.4.Ciro Prim ve Bağlantı Maliyet Havuzu

İşletmede ciro prim ve bağlantı maliyetlerinin hesaplanmasında toplam satış miktarı dikkate alınmıştır.

Toplam Ciro Prim ve Bağlantı/Toplam Satış Miktarı =171.956/27.560 makine saati= 6,3TL/ms

-Ciro prim ve bağlantı maliyet havuzu

İplik= 6,3*(520 saat*3 makine)= 9.828 TL

Dokuma=6,3*(520 saat*43 makine)= 140.868 TL

Konfeksiyon=6,3*(520 saat*7 makine)= 21.260 TL

4.2.5.Makine Bakım Onarım Maliyet Havuzu

Makine bakım ve onarım maliyetinin belirlenmesinde makinelerin toplam çalışma saati dikkate alınmıştır.

Toplam Makine Bakım Onarım Maliyeti/Toplam Makine Sayısı=371.179/(27.560 makine saati)=13,46 TL/ms

-Makine bakım onarım maliyet havuzu

İplik= 13,46*(520 saat*3 makine)= 20.998 TL

Dokuma=13,46*(520 saat*43 makine)= 300.966 TL

Konfeksiyon=13,46*(520 saat*7 makine) = 49.215 TL

4.4.6.Diğer Giderler Maliyet Havuzu

Diğer giderlerin tamamı işçilik saatine göre maliyetlere yüklendiğinden, önce giderler toplanmış ve işçilik saatine bölünmüştür.

Tablo 3. Diğer Giderler

Diğer Giderler	Gider Tutarı (TL)
-Çeşitli Üretim Yeri Giderleri	80.192
-Damga Vergisi	93
-Diğer Malzeme Gideri	175.634
-ERP Bakım Destek	815
-Forklift Bakım Onarım	3.535
-Halı Test İşlem	7.732
-Küçük Demirbaş	21.804
-Kıdem Tazminatı	444.554
-Malzeme Gideri	32.931
-İhbar Tazminatı	57.472
-Kıdem Tazminatı Farkı	227.743
- Desen Çizim Atölyesi	6.750
- Desen Tasarım Ve Çizim	445
- Endirekt işçilik	1.543.976
TOPLAM	2.603.676

Kaynak: İşletme Maliyet Bilgileri (Aylık Detaylı Mizan).

İşletmedeki diğer giderlerin maliyet havuzlarının oluşturulmasında işçilik saati dikkate alınmıştır.

Toplam Diğer Giderler Maliyet Toplamı/Direkt İşçilik Saat = 2.603.676 TL/ (576 saat*745 işçi)=6,06 TL/DİS

-Diğer giderler maliyet havuzu

İplik= 6,06*(190 işçi *576 saat)= 663.206 TL

Dokuma=6,06*(390 işçi *576 saat)= 1.364.528 TL

Konfeksiyon=6,06*(165 işçi *576 saat)= 575.942 TL

Tablo 4'te direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti, amortisman maliyeti, ciro prim ve bağlantı maliyeti, makine bakım, onarım maliyeti, ve diğer giderler maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin dağılımları gösterilmektedir.

Tablo 4.Maliyet Havuzlarında Toplanan Maliyetler

	İPLİK	DOKUMA	KONFEKSİYON
-Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	622.714	1.278.202	543.198
-Direkt işçilik maliyeti	1.262.937	2.590.099	1.096.761
-Amortisman maliyeti	62.181	891.270	145.165
-Ciro prim ve bağlantı maliyeti	9.828	140.868	21.260
-Makine bakım onarım maliyeti	20.998	300.966	49.215
-Diğer giderler maliyeti	663.206	1.364.528	575.942
TOPLAM	2.641.864	6.565.931	2.431.541

Kaynak: İşletme Maliyet Bilgileri (Aylık Detaylı Mizan).

4.3.Maliyet Etkenlerinin Seçilmesi ve Maliyet Havuzları Yükleme Oranlarının Belirlenmesi

Maliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin mamullere yüklenebilmesi için, maliyet havuzu yükleme oranlarının bilinmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle maliyet etkenlerinin belirlenmesi gerekmekte ve daha sonra maliyet havuzlarında toplanan maliyetlerin, maliyet etkeni miktarına bölünerek maliyet havuzu yükleme oranı bulunur.

Maliyet havuzu yükleme oranı=Toplam Maliyet Havuzu Maliyeti/Maliyet Etkeni Miktarı

Mamulün maliyet havuzundan alacağı pay=Maliyet Havuzu Yükleme Oranı x Maliyet Etkeni Kullanım Miktarı

Aşağıda her maliyet havuzu için maliyet havuzu yükleme oranları hesaplanmıştır.

Tablo 5. Maliyet Etkenleri ve Maliyet Havuzu Yükleme Oranları

MALİYET HAVUZLARI	MALİYET ETKENLERİ	MALİYET HAVUZU YÜKLEME ORANLARI
-DİMMM	Direkt İşçilik Saati (DİS)	5,69 /DİS
-DİM	Direkt İşçilik Saati	11,54/DİS
-Amortisman maliyeti	Makine Çalışma Saati	39,86/makine saati
-Ciro prim ve bağlantı maliyeti	Toplam Satışlar	3,42/satış miktarı
-Makine bakım onarım maliyeti	Makine Çalışma Saati	13,46/makine saati
-Diğer giderler maliyeti	Direkt İşçilik Saati	6,06/DİS

Kaynak: İşletme Maliyet Havuzları Yükleme Oranları.

4.4.Hedef Maliyetin Hesaplanması

Hedef Maliyet=Piyasa Fiyatı- Kar Marjı

İşletmenin 2016 Nisan ayı sektörde ortalama m² satış fiyatının 50 TL olduğu sektör temsilcilerinden öğrenilmiştir.

Satış fiyatı (m2)= 50 TL

Hedef maliyet = 50-12,4= 37,6 TL olarak hesaplanacaktır.

Akrilik 6 m² halının piyasa fiyatı 300 TL Halının m² fiyatı 50 TL'dir. İşletmenin %33 kar elde etmesi için işletmenin m² halı hedef maliyeti 37,6 TL olmalıdır.

4.5. Birim Başına Maliyet Analizi

Hedef maliyetleme hesaplanırken değer zincirinden yararlanılmaktadır. Değer zinciri, ürünün tasarım aşamasından başlayıp, ürün, pazarlama, satış ve satış sonrası gibi aşamaları kapsayan faaliyetlerdir. Bu bölümde halı işletmesinin bölümlerindeki maliyetler birim bazında gösterilmiştir.

Tablo 6.Değer Zinciri Analizi

Üretim Gider Yerleri	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı	Birim Maliyetler
İPLİK	2.641.864	352.824 m ²	7,49
DOKUMA	6.565.931	352.824 m ²	18,61
KONFEKSİYON	2.431.541	352.824 m ²	6,89
TOPLAM	11.639.338		32,99

Kaynak: İşletme Maliyet Bilgileri, Aylık Ayrıntılı Mizan, Üretim Bilgileri.

Üretim gider yerleri halının m2 birim maliyeti 32,99 TL bulunmuştur. İşletmenin pazarlama gider yeri maliyeti 973.953 TL, yönetim gider yeri maliyeti ise 519.063 TL olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin toplam maliyeti 13.131.338 TL olarak hesaplanmıştır.

Birim maliyet: 13.131.338 TL / 352.824 m2 = 37,21 TL/m2 olarak bulunacaktır.

İşletmenin mevcut durumunda %33 karlılık hedefine uygun bir hedef maliyet ile çalıştığını söyleyebiliriz.

4.6. Fonksiyonel Maliyet Analizi

Aşağıdaki tabloda işletmenin üretim gider yerlerindeki mevcut maliyetleri ve yüzdeleri yer almaktadır. Fonksiyonel maliyet analizinde üretim maliyetinin alınmasının nedeni, hedef maliyetlemenin uygulanması için üretim başlamadan önceki maliyetlerin kontrol altına alınması ve ürün tasarım aşamasındayken maliyetlerinin düşürülmek istenmesidir.

Tablo 7.Fonksiyonel Maliyet Analizi

Gider Yerleri	Mevcut Maliyetler (TL)	%
İplik	7,49	0,23
Dokuma	18,61	0,56
Konfeksiyon	6,89	0,21
Toplam	32,99	1,00

Kaynak: İşletme İplik, Dokuma, Konfeksiyon Birim Maliyetleri, 2016.

4.7. Müşteri Beklenti Analizi

Hedef maliyetleme de maliyetlerin azalmasında müşteri istekleri göz önünde bulundurulmaktadır. Bu aşamada halı işletmesinde satış bölümünde çalışan personelden alınan ürün fonksiyonları şunlardır: Renk, desen, ergonomi, farklılık ve fiyattır. Bu ürün fonksiyonlarının önem derecesinin belirlenmesinde yine müşteri ile daha yakın ilişkide bulunan satış bölümündeki personelden bilgi alınmıştır. Buna göre ürün fonksiyonlarının önem dereceleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 8.Müşteri Beklenti Analizi

Ürünün Fonksiyonları	Önem Derecesi	%
Renk	5	0,33
Desen	4	0,27
Ergonomi	3	0,20
Farklılık	2	0,13
Fiyat	1	0,07
TOPLAM	15	1,00

Kaynak: İşletme Satış Bölümü, 2016.

4.8. Fonksiyonel Performans Analizi

Bu bölümde ürünün fonksiyonlarının önem derecesindeki oranlardan hareketle, bu fonksiyonların hangi gider yerleri ile ne oranda ilişki içinde olduğu belirlenmiştir. Buna göre ürünün renk kalitesi; %50 iplik , %45 dokuma ve %5 konfeksiyon gider yeri ile ilgilidir. Ürünün desen kalitesi; %40 iplik, %50 dokuma ve %10 konfeksiyon gider yeri ile ilgilidir. Ürünün ergonomisi; %10 iplik, %70 dokuma ve %20 konfeksiyon gider yeri ile ilgilidir. Ürünün farklılığı; %30 iplik , %50 dokuma ve %20 konfeksiyon gider yeri ile ilgilidir. Ürünün fiyatı, %50 iplik , %50 dokuma ve %20 konfeksiyon gider yeri ile ilgilidir.

Tablo 9. Fonksiyonel Performans Analizi

Ürünün Fonksiyonları	İplik	Dokuma	Konfeksiyon	Toplam
Renk	0,50	0,45	0,05	1
Desen	0,40	0,50	0,10	1
Ergonomi	0,10	0,70	0,20	1
Farklılık	0,30	0,50	0,20	1
Fiyat	0,30	0,50	0,20	1

Kaynak: İşletme Üretim Bölümü, 2016.

4.9. Önem Endeksi

Aşağıdaki tabloda müşteri beklenti analizi ile fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için önem endeksi oluşturulmuştur. Buna göre; renk %33 önem derecesine sahiptir. Bu önem derecesinin %50 (0,165) iplik, %45(0,148) dokuma ve %5(0,0165) konfeksiyona aittir. Desen %27 önem derecesine sahiptir ve bu önem derecesinin %40 (0,108)iplik, %50 (0,135)dokuma ve %10(0,027) konfeksiyona aittir. Ergonomi %20 önem derecesine sahiptir ve bu önem derecesinin %10(0,02) iplik, %70(0,14)dokuma ve %20(0,04) konfeksiyona aittir. Farklılık %13 önem derecesine sahiptir ve bu önem derecesinin; %30(0,039) iplik , %50(0,065) dokuma ve %20(0,026) konfeksiyona aittir. Fiyat %7 önem derecesine sahiptir ve bu önem derecesinin %30(0,021)iplik, %50(0,035)dokuma ve %20(0,014) konfeksiyona aittir.

Tablo 10. Önem Endeksi

Ürünün Fonksiyonları	İplik	Dokuma	Konfeksiyon
Renk	0,165	0,148	0,0165
Desen	0,108	0,135	0,027
Ergonomi	0,020	0,14	0,04
Farklılık	0,039	0,065	0,026
Fiyat	0,021	0,035	0,014
Önem Endeksi	0,353	0,523	0,124

Kaynak: İşletme Müşteri Beklenti Analizi, Fonksiyonel Performans Analizi.

Yukarıdaki tabloda ürün fonksiyonlarının gider yerleri ile ilişkisi gösterilmiş ve buna bağlı olarak önem endeksi oluşturulmuştur. İplik 0,353, dokuma 0,523 ve konfeksiyon 0,124 önem endeksine sahiptir.

4.10. Hedef Maliyet Endeksi

Hedef maliyet endeksinde ürünün gider yerlerindeki önem endeksleri ile gider yerlerinin maliyet yüzdeleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla yapılmaktadır. Bu amaçla, önem endeksi maliyetleri yüzdesine bölünür ve hedef maliyet endeksi bulunur. Eğer bir gider yerinin hedef maliyet endeksi 1'in altında ise bu gider yerine fazla yatırım yapıldığı ve maliyetlerde azalmanın yapılması gerektiği anlaşılmalıdır. Eğer bir gider yerinin hedef maliyet endeksi 1'in üstünde ise bu gider yerinin fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği anlaşılmalıdır (Kutay & Akkaya, 2013, s. 62).

Tablo 11.Hedef Maliyet Endeksi

Ürünün Fonksiyonları	İplik	Dokuma	Konfeksiyon
Önem Endeksi	0,353	0,523	0,124
Maliyetlerin Yüzdesi	0,230	0,560	0,210
Hedef Maliyet Endeksi	1,53	0,93	0,59

Kaynak: İşletme Önem Endeksi ve Maliyetlerin Yüzdesi

Hedef maliyet endeksi sonucunda iplik bölümünün sonucu 1'in üzerinde çıkmıştır. Buna göre bu bölümde faaliyetlerin geliştirilmesi gerekmektedir. Konfeksiyon ve dokuma bölümlerinde hedef maliyet endeksi 1'in altındadır. Buna göre, bu gider yerlerine fazla yatırım yapılmıştır ve maliyetlerin azaltılması gerekmektedir.

İşletmenin satış fiyatı olarak piyasa rekabet koşullarına göre indirim yapmak zorunda olduğu durumda örneğin satış fiyatınının 40 TL düşürmek zorunda kalırsa, aynı karlılık oranını (%33) muhafaza etmek isterse yapması gereken bölümlere göre maliyet azaltımı yapmaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, halı işletmesinde hedef maliyetlemenin uygulaması yapılmıştır. Bu amaçla işletmedeki gider yerleri, hammadde alışları ve maliyetleri ile ilgili bilgiler alınmış ve analiz edilmiştir. İşletmede, her bölümdeki gider yerleri belirlenmiş ve üretim gider yerlerindeki maliyetlerde azaltma sağlanmak istenmiştir. İşletmede 3 gider yerini, iplik, dokuma ve konfeksiyon bölümleri oluşturmaktadır. Müşteri istekleri göz önünde bulundurularak ürün fonksiyonlarından müşterinin daha az önem verdiği özellikler belirlenmiştir. Daha sonra ürün üzerinde değer yaratmayan faaliyetlerdeki maliyetlerin düşürülmesi sağlanmak istenmiştir.

Hedef maliyet yönteminde, mamul üretilmeden tasarım aşamasındayken maliyetleri azaltmak amaçlanmaktadır. Bu amaçla önce müşteri beklentileri dikkate alınarak ürünün fonksiyonları önem derecesine göre sıralanmıştır. Ürün fonksiyonları gider yerleri ile ilişkilendirilerek ve hedef maliyet endeksi oluşturulmuştur. Ürüne değer katmayan faaliyetlerdeki konfeksiyon ve dokuma bölümlerindeki maliyetlerde azaltmaya gidilmesi, iplik bölümünde ise faaliyetlerin geliştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. İşletmenin satış fiyatı olarak piyasa rekabet koşullarına göre indirim yapmak zorunda olduğu durumda, örneğin satış fiyatını düşürmek zorunda kalırsa, aynı karlılık oranını muhafaza etmek isterse bölümlere göre maliyet azaltımı yapması gerekmektedir. Araştırma sonucunda hedef maliyetlemenin halı işletmesinde uygulanabilir olduğu, maliyet azaltımı yapılırken, firmanın rekabeti, müşteri yapısı ve tedarikçi zincirlerinin fiyat indirimi yapılması tekliflerine tepkilerinin de dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın, birim bazında hangi bölümlerde maliyet azaltımı yapılması ve tutarlarının ne olması gerektiği üzerine geliştirilebileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. (1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 81-95.
- Acar, D., & Şenol, H. (2014/2). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı:20* , 1-25.
- Afonso, P., Nunes, M., Paisana, A. n., & Braga, A. (2008). The Influence Of Time-To-Market And Target Costing In The New Product Development Success. *Int. J. Production Economics 115* , 559-568.
- Aksoylu, S., & Dursun, Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı : 11* , 357-371.
- Alagöz, A., Yılmaz, B., & Ay, M. (2005). Üretim Maliyetlerinin Dönüştürülmesinde Hedef maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi* , 47-51.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü Ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi,Seri: A, Sayı: 2* , 177-192.
- Altınbay, A. (2006). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.VIII ,S.1,)* , 103-121.
- Ax, C., Greve, J., & Nilsson, U. (2008). The Impact Of Competition And Uncertainty On The Adoption Of Target Costing. *Int. J. Production Economics 115* , 92-103.

- Bozdemir, E., (2010), “Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Otomotiv Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi” Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.
- Bozdemir, E., & Orhan, M.S. (2011). Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2* , 163-179.
- Castellano, J. F., & Youngb, S. (2003). Speed Splasher: An İnteractive, Team-Based Target Costing Exercise. *Journal Of Accounting Education* , 149-155.
- Çetin, A., & Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* , 313-329.
- Doğan, Z. (1998). Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 12, Sayı:1-2* , 197-208.
- Ellram, L. M. (2002). Supply Management’s İnvolve ment İ n The Target Costing Process. *European Journal of Purchasing & Supply Management* 8 , 235-244.
- Ellram, L. M. (2006). The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice. *The Journal of Supply Chain Management* , 13-26.
- Ertaş, F. C. (1998). Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi. *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 12, Sayı 1-2* , 181-196.
- Filomena, T. P., Neto, F. K., & Duffey, M. R. (2009). Target Costing Operationalization During Product Development : Model And Application. *Int. J.ProductionEconomics118* , 398-409.
- Feil, P., Yook, K-H.ve Kim Il W. (2004) “Japanese target costing: A historical perspective” *International Journal of Strategic Cost Management. (Spring 2004)* : 10-19.
- Hacıhasanoğlu, T. (2014). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yöntemi Ve Mobilya Sektöründe Bir Uygulama. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 2* , 47-63.
- Jacomit, A. M., & Granja, A. D. (2011). An Investigation into the Adoption of Target Costing on Brazilian Public Social Housing Projects. *Architectural Engineering And Design Management* , 113-127.
- Karcıoğlu, R., & Öztürk, M. (2015). BİST’e Kayıtlı Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetlemenin Uygulanma Düzeyinin Belirlenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 19 (1)* , 307-328.
- Kaya, G. A. (2010). Hedef Maliyetleme. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 1* , 313-332.
- Kee, R. (2010). The Sufficiency Of Target Costing For Evaluating Production-Related Decisions. *Int. J.Production Economics126* , 204-211.
- Kocsoy, M., Gurdal, K., & Karabayir, M. E. (2009). Target Costing İ n Turkish Manufacturing Enterprises. *Problems and Perspectives in Management, Volume 7, Issue 1* , 197-207.
- Koşan, L., & Geçgin, E. (2013). Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama Ve Sonuçları. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 22, Sayı 2* , 391-410.

- Koşan, L., & Geçgin, E. (2011). Müşteri Beklentisi Ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi Ve Örnek Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi* , 53-68.
- Köse, T. (2002). Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme Ve Kaizen Maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 3 Sayı: 2* , 77-104.
- Köse, Y., & İrak, G. (2015). Proje Maliyet Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Hedef Maliyetleme Süreci: Örnek Uygulama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 11, Sayı 24* , 249-276.
- Kurşunel, F., Alkan, A. T., & Şalvarcı, A. B. (2005). Maliyet Yönetiminde Çağdaş Bir Yaklaşım:Hedef Maliyetleme. *Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi* , 57-74.
- Kutay, N., & Akkaya, C. (2013). Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Cilt 2, Sayı 1* , 51-66.
- Kutay, N., & Akkaya, G. (2000). Stratejik Yönetim Maliyet Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *D.E.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi,Cilt 15,Sayı 12* , 1-15.
- Lockamy, A., & I.Smith, W. (2000). Target Costing For Supply Chain Manegament: Criteria and Selection. 210-218.
- Modarress, B., Ansari, A., & Lockwood, D. L. (2005). Kaizen Costing For Lean Manufacturing: A Case Study. *International Journal of Production Research,Vol. 43, No. 9* , 1751-1760.
- Monden, Y., M. A., & Kubo, N. (1997). Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment. *Managerial And Decision Economics, Vol. 18* , 113-129.
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C. Ø. (2001). Inter-Organizational Controls And Organizational Competencies: Episodes Around Target Cost Management/Functional Analysis And Open Book Accounting. *Management Accounting Research* , 221-244.
- Nicolini, D., Tomkins, C., Holti, R., Oldman, A., & Smalley, M. (2000). Can Target Costing and Whole Life Costing be Applied in the Construction Industry?: Evidence from Two Case Studies1. *British Journal of Management, Vol. 11* , 303-324.
- Okutmuş, E., & Ergül, A. (2015). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 97-116.
- Öndeş, T., Ardiç, M., Öztürk, A., & Kayacan, B. (2010). Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği. *III: Karadeniz Ormancılık Kongresi, Cilt 1* , 247-258.
- Papatya, N. (1997). Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi* , 197-208.
- Reinstein, M. E. (1998). Three Routes for Target Costing. *Managerial Finance Vol. 24 Iss 1* , 28 - 45.
- Souissi, M., & Ito, K. (2004). Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard. *The Journal of Corporate Accounting & Finance* , 57-62.

- Tandoğan, U., & Şahin, Ö. (2014). Yiyecek - İçecek İşletmelerinde Standart Reçetelerin Ve Hedef Maliyetlemenin Stratejik Kararlarda Kullanılmasına Yönelik Bir Uygulama. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1* , 242-259.
- Titiz, İ., & Temiz, C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yöntemi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Statejik Maliyet Yöntemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, C.5,S 2* , 121-138.
- Topçu, M. K. (2013). Güncel Maliyetleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir İnceleme. *Akademik Bakış Dergisi, Sayı:34* , 1-18.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Ve Kaizen Maliyetleme. *D.E.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi Cilt:14, Sayı:1* , 199-214.
- Woodsa, M., Taylorb, L., & Fangc, G. C. (2012). Electronics: A Case Study Of Economic Value Added İn Target Costing. *Management Accounting Research 23* , 261-277.
- Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in theUK,Australia and New Zealand. *Int. J.ProductionEconomics135* , 382-392.
- Yereli, A. N., Doğan, S., & Şahin, D. (2012). Mamul Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme. *Yönetim ve Ekonomi, Cilt:19 Sayı:2* , 37-52.
- Yıldıztekin, İ. (2009). Hedef Maliyetlemede Ürün Fiyatını Belirleme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 2* , 29-51.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). Stratejik Yönetimin Bir Enstrumanı Olarak Hedef Maliyetleme Uygulaması. *Sosyal Bilimler Meslek Yükserk Okulu Dergisi* , 75-88.
- Zengin, Y., & Ada, E. (2010). Cost Management Through Product Design: Target Mcosting Approach. *International Journal of Production ResearchVol. 48, No. 19* , 5593–5611.