

SÜT ÜRÜNLERİ ÜRETEN İŞLETMELERDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI*

Prof. Dr. Hüseyin DALĞAR^a
Öğr. Gör. Dr. Harun ÖĞÜNÇ^b
Gizem KOCAMAN^c

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 377-396*

ÖZ

Yaşanan teknolojik gelişmeler, maliyetlerini yönetebilmek amacıyla rekabetçi iş dünyasındaki işletmeleri geleneksel maliyet belirleme yöntemleri yerine çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarına sevk etmiştir. Söz konusu çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri; tüketici istek ve ihtiyaçları doğrultusunda ürünün tasarım aşamasından itibaren maliyetlerini kontrol etme imkânı veren hedef maliyetleme yöntemidir. Maliyet azaltma tekniklerinden biri olan bu yöntemin süt ürünleri üreten işletmelerde uygulanabilirliği, bir işletmeden alınan verilerle değerlendirilmiş ve sonucunda üretim sırasında hangi giderlerin kontrol altına alınması gerektiği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Maliyet Azaltma, Maliyet Yönetimi.

JEL Kodları: M11, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Dalğar, H., Öğünç, H., Kocaman, G. (2019). Süt Ürünleri Üreten İşletmelerde Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 377-396.

* Makalenin gönderim tarihi: 21.06.2018; Kabul tarihi: 13.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %17

^a Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, hdalgar@mehmetakif.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-9743-3766.

^b Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Hikmet Tolunay MYO, ogunc@mehmetakif.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-7349-0739.

^c Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Doktora Öğrencisi,
gizem.kocaman88@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-6008-7329.

IMPLEMENTATION OF TARGET COSTING METHOD IN MILK PRODUCTS PRODUCING ENTERPRICES

ABSTRACT

Technological developments have led businesses in the competitive business world to contemporary cost management approaches instead of traditional cost determination methods in order to manage their costs. This is one of the contemporary costing methods; is the target costing method which enables to control the costs from the design phase of the product in line with consumer demands and needs. The applicability of this method, which is one of the cost reduction techniques, in milk products producing enterprises, was evaluated with the data obtained from an enterprise and as a result it is determined which costs should be controlled during production.

Keywords: Target Costing, Cost Reduction, Cost Management.

JEL Codes: M11, M41.

1. GİRİŞ

Günümüz üretim endüstrisinin gelişmesi, artan rekabet ortamında geniş ürün yelpazesine sahip olan işletmelerin daha ussal davranmaya zorlanmaktadır. Bu süreç, işletmelerin üretim faaliyetlerini gözden geçirmesine ve satabileceği en düşük fiyata göre maksimum kâr elde edebilmesi için “maliyetimiz en fazla ne kadar olmalı” sorusuna odaklanılmasına yol açmıştır. Bu durum, geleneksel maliyet belirleme sistemlerini yetersiz bırakmış ve yeni maliyet yönetimi yaklaşımlarının gelişmesine neden olmuştur.

Yaşanan bu gelişmeler sonucunda işletmeler rekabet edebilmek, müşteriler tarafından tercih edilmek ve varlığını sürdürmek için daha kaliteli mamulü daha düşük maliyetle üretebilmeyi temel amaç olarak benimsemek zorunda kalmıştır. Söz konusu hedeflere ulaşılabilmesi için geliştirilmiş yaklaşımlardan biri de hedef maliyetleme yöntemidir.

Bu çalışmada; süt ürünleri üreten işletmelerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği araştırılmış ve işletmeden alınan veriler kullanılarak söz konusu yöntemle göre hedef maliyete ulaşma çalışması gerçekleştirilmiştir.

2. HEDEF MALİYETLEME

1970’li yıllardan beri Japonya’da uygulanan (Can, 2004, s.22) ve ürün maliyetlerini belirlemek için geriye dönük bir yaklaşımı benimseyen hedef maliyetleme yöntemi; 1930’lu yıllarda Almanya’da Volkswagen ve Amerika Birleşik Devletleri’nde Ford şirketleri tarafından kullanılmıştır (Feil ve diğerleri, 2004, s.10).

Hedef maliyetleme yaklaşımı; henüz tasarım aşamasındayken, mamul üretim maliyetinin yanında satış sonrası katlanılacak maliyetlerin de

belirlenmesi gerektiği fikrini kabul etmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme kavramı; ürün yaşam dönemi, değer zinciri, faaliyet tabanlı maliyetleme kavramlarıyla bütünleşmiş, maliyet azaltmada etkin rol oynayan bir araçtır ve geleneksel yöntemlerin aksine ürünün tasarım aşamasına odaklanmaktadır (Basık, 2012, s.260). Çünkü bazı işletmelerde ürün için ortaya çıkacak maliyetlerin çok büyük bir bölümü tasarım aşamasında hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bu maliyetlerden kurtulmak için ürünün yeniden tasarlanması gerekebilmektedir (Cooper & Slagmulder, 1997, s.72). Hedef maliyetleme yöntemi; “yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya konulan tüm alternatiflerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam boyu maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet” olarak ifade edilmektedir (Haşasoğlu, 2011, s.35). Dolayısıyla hedef maliyetleme yöntemi, müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre ürünün tasarım aşamasından itibaren maliyetlerini kontrol altına alma, pazardaki duruma göre satış fiyatı tespit etme ve arzulanın kâr marjına ulaşmak için belirlenen hedef maliyete ulaşma süreci olarak tanımlanabilir.

Hedef maliyetin hesaplanabilmesi için hedef satış fiyatı temel alınarak işletmenin uzun dönemli kâr analizlerine göre ortalama kâr marjının belirlenmesi ve birim hedef fiyattan beklenen birim kârın çıkartılması gerekmektedir. Sözü edilen hesaplama ait eşitlik aşağıda sunulmuştur (Çarıkçı, 2014, s.42):

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

Tüm bunların yanında hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler sıralanacak olursa rekabet yoğunluğu, teknolojik belirsizlikler ve piyasa belirsizlikleri, işletme stratejisi, müşteri isteklerinin farklılaşması, ürün yaşam seyrinin kısılması ve üretim miktarındaki düşmeler sayılabilir (Ata, 2014, s.48).

2.1. Hedef Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları

Hedef maliyetleme süreci, tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak ürün ve hizmetlerin tasarımı ve geliştirilmesine hizmet etmektedir. Ancak sadece müşteri beklentilerinin değil, birçok etkenin bir arada değerlendirilmesini gerektiren bu süreç, hedef maliyetin hesaplanmasıyla başlamakta olup sırasıyla aşağıda açıklanmıştır (Alagöz, 2006, ss.70-72; Kutay & Akkaya, 2013, ss.56-58; Karahan, 2018, ss.376-378);

- **Hedef Maliyetin Hesaplanması:** Hedef maliyetin belirlenmesi aşamasında hedef satış fiyatı ve hedef kâr arasındaki fark alınmaktadır. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin ürün için ödemeye razı oldukları fiyattır. Hedef maliyetleme sistemi uygulanırken, ürün

tasarımı aşamasında müşteri istek ve ihtiyaçları göz önünde bulundurulmaktadır.

- **Birim Başına Maliyet Analizinin Yapılması:** İşletmeler hedef maliyeti belirlemelerinin ardından değer zinciri analizi yapmaktadırlar. Mevcut maliyet ile hedef maliyet arasındaki sapmaların analiz edilebilmesi için bir birim mamulün maliyeti, işletmeye ait tüm faaliyetlere dağıtılarak ayrıştırılmaktadır.
- **Fonksiyonel Maliyet Analizinin Yapılması:** Tüketicilerin ürüne yönelik algıladıkları fonksiyonel değerlere göre ürünün esas olarak dikkate alınacak fonksiyonlarının belirlenip hedef maliyetin bu bölümlere göre ayrıştırılmasını içermektedir.
- **Müşteri Beklenti Analizinin Yapılması:** Hedef maliyetleme, tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarına uygun ürün veya hizmet üretimi yapmaya önem vermektedir. Bu aşamada, olası tüketiciler ile yapılan görüşmeler sonucunda, tüketicilerin önem verdiği fonksiyonlar belirlenmekte ve ürünün fonksiyon yapısı oluşturulmaktadır.
- **Fonksiyonel Performans Analizinin Yapılması:** Bu analiz yapılırken üründen beklenen fonksiyonlar amacına uygun bir şekilde sıralanmakta ve söz konusu fonksiyonların gider yerleriyle ilişki düzeyi belirlenmektedir.
- **Önem Endeksinin Oluşturulması:** Önem endeksinin amacı, müşteri beklenti analiziyle fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Analiz sonucunda ürün fonksiyonlarının gider yerleri ile ilişkisi gösterilerek önem endeksi oluşturulmaktadır.
- **Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması:** Hedef maliyet endeksi, ürünün gider yerlerindeki önem endeksleri ile gider yerlerinin maliyet yüzdeleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Bu amaçla, önem endeksi fonksiyonel maliyet analizinde belirlenen maliyetlerin yüzdesine bölünür ve hedef maliyet endeksi bulunur. Hedef maliyet endeksinin 1'den büyük olması, ürüne ait fonksiyonların gözden geçirilmesi gerektiğini, endeksin 1'den küçük olması ise, ürünü oluşturan unsurların tüketiciler açısından pahalı olduğunu ve maliyetlerin azaltılması gerektiğini göstermektedir.
- **Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu:** Fonksiyonlara yönelik olarak gerçekleştirilen hedef maliyetleme çalışması, tüketicilerin talep ettiği performans hedeflerine ulaşılmasını gerektirmektedir. Bu amaçla oluşturulan kontrol diyagramı aracılığıyla ürün bileşenleri belirlenmekte ve gerekli düzeltmeler için önlemler alınması sağlanmaktadır.

2.2. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri

Hedef maliyetleme süreci içerisinde birçok faktörün dikkate alınması gerektiği görülmektedir. Bunlar içerisinde müşteriler önemli bir yer tutarken

şirket çalışanlarının süreci tam olarak anlaması ve katkıda bulunması gibi belirli unsurlar, yöntemin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için önemli konular arasında yer almaktadır ve bunlar altı temel ilke olarak aşağıda açıklanmıştır.

- Fiyata göre maliyetleme; tüketicilerin bir ürüne ödemeyi düşündükleri fiyat üzerinden belirlenen kâr marjının satış fiyatından düşülmesiyle maliyetin belirlenmesidir (Bozdemir & Orhan, 2011, s.167).
- Müşteri üzerinde yoğunlaşma; işletmenin ürününü geliştirme faaliyetlerinde müşterinin istek ve ihtiyaçlarının ön planda tutulmasıdır (Şakrak, 1998, s.295).
- Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma; ürünün maliyetinin oluşturulmasında veya ürün tasarımı aşamasında maliyetlerin yönetilmesidir (Bozdemir & Orhan, 2011, s.169).
- Geniş kapsamlı katılım; ürünün tasarımı aşamasından başlayıp üretim tamamlanana kadar geçen sürede işletme içinden ve dışından katılan grupların (pazar araştırma, pazarlama, satış, üretim, tasarım, mühendislik, tedarik ve muhasebe birimlerinde çalışanlar gibi) hedef maliyetleme uygulamasına katılmasıdır (Şakrak, 1998, s.296).
- Yaşam döneminde maliyet düşürme; ürünün tasarımından satışına ve tüketici tarafından ürünün hurdaya ayrılmasına kadar geçen sürede katılan maliyetlerin azaltılmasıdır (Şakrak, 1998, s.296).
- Değerler zinciri ile ilgilenme; tasarımdan başlayarak, tedarikçilerden hammadde alımı, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası hizmetlere kadar olan tüm süreçleri kapsamaktadır (Şakrak, 1998, s.297).

Maliyetlerin yönetilmesi açısından geniş kapsamlı bir yaklaşım biçimini temsil eden bu ilkeler aynı zamanda geleneksel yöntemlerden daha farklı bir şekilde maliyet ve kâr planlamasına imkân sağlamaktadır (Alagöz, 2006, s.67).

2.3. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetleme süreci gerek başlangıç noktası, gerekse süreç içerisindeki unsurlar ve sürece dâhil olan diğer maliyet yöntemleriyle uyumlu çalışma gerekliliği açısından bazı özelliklere sahiptir ve bunlar aşağıda sıralanmıştır (Monden & Hamada, 1991, s.18);

- Hedef maliyetleme ürün tasarımı aşamasında kullanılır ve üretim aşamasında uygulanan standart maliyet sisteminden farklıdır.
- Hedef maliyetleme sürecinde birçok yönetim bilimi kullanır; çünkü hedef maliyetleme yöntemi ürün tasarımı ve geliştirme tekniklerini içermektedir.
- Hedef maliyetleme, maliyet planlamasıdır.

- Hedef maliyetleme işletmenin bölümleri arasında iş birliğini gerektirmektedir.
- Hedef maliyetleme küçük ölçekli üretim işletmelerinde daha uygundur.

Bu özelliklerinden dolayı hedef maliyetleme muhasebeden çok mühendislik ve yönetim faaliyetlerine yönelik bir çalışmayı gerektirmektedir.

2.4. Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği İlişkisi

Değer mühendisliği, bir ürünün veya hizmetin tüketiciye sağladığı fayda değişmeden, fiyatının ve maliyetlerinin düşürülmesini veya maliyetler sabitlenirken tüketicinin elde edeceği faydanın artırılmasını amaçlayan bir yaklaşımdır (Çarıkçı, 2014, s.74). Hedef maliyetleme yönteminde işletmenin tasarım bölümü tüm bölümlerden elde ettiği bilgileri kullanarak her ürün için bir maliyet hedefi ortaya koymaktadır. Hedef maliyet ile hesaplanan maliyet arasında fark ortaya çıkması durumunda ise değer mühendisliğinden faydalanılması gerekmektedir (Monden & Hamada, 1991, s.23).

Değer mühendisliğinin amacı bir ürüne değer katmayan maliyetleri mümkün olduğunca ortadan kaldırmak ve değer yaratan maliyetlerin ilgili olduğu unsurların etkinliğini arttırmaktır (Basık, 2012, s.264). Ürünün değerini fonksiyon, kalite ve maliyet belirlemektedir. Değerin artırılması için maliyetlerin azaltılması ve işlevlerinin artırılması gerekmektedir ve bu durum, aşağıda sunulan eşitlikle gösterilebilir (Çarıkçı, 2014, s.75):

$$\text{Değer} = \text{İşlev (fonksiyon + kalite)} / \text{Maliyet}$$

2.5. Hedef Maliyetlemenin Geleneksel Maliyet Artı Yönteminden Farklılıkları

Geleneksel maliyet artı yöntemi maliyetleme konusunda yöneticilerin sorumlulukları üzerine odaklanırken hedef maliyetleme yöntemi müşteri ihtiyaçları ve ürün tasarımına odaklanmaktadır. Geleneksel maliyet artı yönteminde üretim sonrasında düzenleyici önlemler alınırken, hedef maliyetleme yönteminde ürünün tasarımı aşamasında iken ortaya çıkabilecek hatalar için önlemler alınmaya çalışılmaktadır (Şakrak, 1997, s.96). Sayılan bu farklılıkları da içerecek şekilde aşağıdaki tabloda geleneksel maliyetleme ile hedef maliyetleme karşılaştırması yapılmıştır.

Tablo-1: Geleneksel Maliyetleme ile Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyet Artı	Hedef Maliyetleme
Pazara ait faktörler, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Pazar faktörleri rekabet nedeniyle maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatların belirleyicisidir.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Maliyetlerin düşürülmesinde yönlendirici güç müşteriler değildir.	Müşteriler, maliyet düşürmede önemli bir konumdadır.
Maliyet düşürme çalışmalarından maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu gruplar, maliyet düşürmede sorumludur.
Satıcılar, mamul tasarımından sonra dikkate alınır.	Satıcılar tasarımdan önce dikkate alınır.
Maliyetlerin düşürülmesinde odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyetlerin düşürülmesi için anahtar unsur, tasarımdır.
Müşterilerin ödeyeceği fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin toplam sahiplik maliyetlerinin düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değerler zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında, değerler zinciri ön planda tutulur.

Kaynak: Hacırüstemoğlu & Şakrak, 2002, s.126

2.6. Literatür Taraması

Hedef maliyetleme yöntemine yönelik olarak gerçekleştirilen araştırma kapsamında birçok çalışmanın yapıldığı görülmüştür. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda incelenmiştir.

Bülbül (2015) çalışmasında, hedef maliyetleme yaklaşımı açısından muhasebe bilgi sistemine ilişkin bir model oluşturmuş ve bu kapsamda model, sistem yaklaşımı açısından girdi-süreçleme-çıkış akışında ele alınarak veri kaynakları açıklanmıştır. İncelenen işletmede, üretim öncesi ve üretim sırasındaki süreçler, işletmenin genel yapısı ve maliyet hesaplama yöntemleri incelenmiş ve hedef maliyetleme yaklaşımı açısından muhasebe bilgi sistemine ilişkin model, işletmenin kullandığı hesap planıyla uygun hale getirilerek uygulamaya koyulmuştur. Araştırma sonucunda, hedef maliyetleme yönteminin maliyetleri düşürürken tasarım, üretim ve pazarlama fonksiyonları ile bütünleşmesi gerektiğine ve bu fonksiyonların, muhasebe bilgi sistemi üzerinden takip edilebilmesi; girdi-süreçleme-çıkış akışında ele alınıp raporlanabilmesi sonucunda işletmenin hedef maliyetlemede amaçlarına ulaşabilmesi ve finansal bilgi kullanıcılarına

kaliteli raporlama yapılabilmesi açılarından büyük kazanımlar sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Ergül (2014), konaklama işletmelerinin yaşanan değişim ve gelişmelere uyum sağlamak amacı ile hedef maliyetleme yönteminin diğer çağdaş maliyet yöntemleri ile birlikte uygulanması gerekliliğini ortaya koymak amacı ile Antalya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde çalışma gerçekleştirmiş ve konaklama işletmelerinin sürdürülebilirlikleri ve kârlılıklarının, çağdaş maliyet yöntemlerini entegre bir şekilde kullanmalarına bağlı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Geçkin (2013) çalışmasında, hedef maliyetleme sisteminin bir yiyecek işletmesinde menü analizi ile beraber uygulanabilirliğini görmek ve sonrasında işletmeye sağlayacağı katkıları belirlemek üzerine odaklanmıştır. Çalışmada anket tekniği ve ayrıca işletmeyi derinlemesine incelemeye olanak veren olay çalışması yöntemi kullanılmıştır. Bu sayede özellikle yiyeceklere ait maliyet hesaplamalarının yapılması ve menü analizinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğinin mümkün olduğu sonucuna varılmıştır.

Alpkan (2012), turizm sektöründe işletme açısından istenen maliyete, kaliteye, verimliliğe ve beklenen kâr marjına ulaşmada hedef maliyetin önemi ve gerekliliğini ortaya koymak amacı ile bir konaklama işletmesinde çalışma gerçekleştirmiş ve hedef maliyetleme sisteminin her işletme için kendine özgü üretim, yönetim ve organizasyon yapısına uyumlu hale getirilip uygulanabileceği sonucuna varmıştır.

Bozdemir ve Orhan’ın (2011) çalışmasında hedef maliyetleme ile ilgili teorik bilgiler verildikten sonra Türk otomotiv sektöründe uygulanabilirliği araştırılmıştır. Sektörde faaliyet gösteren 249 işletme ile anket yoluyla görüşülmüş, anket sonuçlarına göre bu işletmelerin sadece yüzde 2’sinin hedef maliyetleme yöntemini kullandıkları, hedef maliyetleme ile müşteri memnuniyetini artırmayı hedefledikleri ve bu yöntemin bazı şartlarını yerine getirdikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Kaya (2010) çalışmasında, kullanımı yaygınlaşan maliyet azaltma tekniklerinden biri olan hedef maliyetleme yöntemini incelemiştir. Ayrıca hedef maliyetlemenin tanımını, sürecini, özelliklerini belirtmiş ve hedef maliyetlemeyi geleneksel maliyetleme ile karşılaştırmıştır.

Gayret’in (2010) çalışmasında sofracı üretim tesisinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını gerektiren faktörler verilerek bu yöntemin birçok işletme için gerekli hale geldiği gösterilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda kalitede herhangi bir azalma ve müşteri taleplerine aykırı bir durum oluşturulmadan, tasarım ve üretim sürecinde yapılan iyileştirmeler ile birlikte tedarikçilerle yapılan görüşmeler sonucunda maliyetlerin azaltılabileceği gösterilmiştir.

Bayazıtlı ve Koçsoy'un (2009) çalışmasında; 500 sanayi işletmesinde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği araştırılmıştır. İstanbul Sanayi Odası'nın (İSO 500) yayımladığı listedeki 500 işletmenin 451'ine anket formu gönderilmiş, 90 anket değerlendirmeye alınmıştır. Sonuç olarak 27 işletmenin hedef maliyetleme yöntemini kullandığı, diğer işletmelerin söz konusu yöntemi kullanmama nedenleri ile kullanan ve kullanmayan işletmelere ait bilgiler verilmiştir.

Yükçü ve Gönen (2008) çalışmasında Türkiye'de makine üretimi yapan bir işletmede, tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme yönteminin birlikte kullanılması ile gerçekleştirilecek sonuçları araştırmış ve çalışma sonucunda işletmede, tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme kullanılarak işletmenin toplam maliyetinin önemli ölçüde düştüğü belirlenmiştir.

Coşkun (2008) çalışmasında hedef maliyetleme yönteminin Uşak'ta faaliyet gösteren battaniye üretim işletmeleri tarafından uygulanabilirlik düzeyini anket yolu ile belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırma kapsamına alınan işletmelerin büyük bir çoğunluğunun (yüzde 80,77) hedef maliyetleme yönteminden habersiz oldukları ya da yeterli bilgi düzeyine sahip olmadıkları, işletmelerin yüzde 7,69'unun hedef maliyetleme yöntemini daha önce uyguladıkları; fakat başarılı olamadıkları, yüzde 11,54'ünün ise hali hazırda yöntemi uyguladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Kalkancı (2008) çalışmasında Bursa ilinde tekstil alanında faaliyet gösteren, iş eldivenleri ve önlüklerinin üretimini yapan bir işletmede hedef maliyetleme yönteminde bütçe yaklaşımına ilişkin mevcut uygulama ile yöntemin uygulanabilirliği incelenmiş ve araştırma sonuçları göstermiştir ki işletmeler bu sistemi kullanarak üretimde veya sonrasında ortaya çıkabilecek zararları minimum düzeye indirme imkânı bulmaktadırlar.

Nubin'in (2006) çalışmasında, rekabet ortamında hedef maliyetlemeye duyulan gereksinim ve hedef maliyetleme sürecinin aşamaları anlatılmış, sonrasında ise örnekle desteklenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, işletmede takım çalışmasının yerleşmemiş olması vb. nedenlerle hedef maliyetleme yöntemi olması gereken şekilde uygulanamamış, sadece hedeflenen maliyet belirlenmiştir.

3. SÜT ÜRÜNLERİ ÜREten BİR İŞLETMEDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde hedef maliyetleme yönteminin süt ürünleri üreten işletmelerde uygulanabilirliği araştırılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmamız, hedef maliyetleme yönteminin süt ürünleri üreten işletmelerde mevcut mamullerin maliyetlerini yönetmek amacıyla uygulanıp uygulanamayacağını ortaya koyma ve süt ürünleri üreten diğer işletmelere yol gösterme amacı taşımaktadır.

3.2. Araştırmanın Önemi

Farklı sektörlerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini ve uygulama sonuçlarını gösteren birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada ise süt ürünleri üreten işletmelerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak için, belirlenen bir işletmeye ait 2017 yılı verilerinden yararlanılmıştır. Bu çalışmanın yapıldığı işletme, bulunduğu ilde büyük bir pazar payına sahip olduğu için tercih edilmiştir. İşletmeden alınan verilerle yapılan bu çalışma, literatür araştırması aşamasında süt sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ele alındığı herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olması nedeniyle önemlidir ve sektördeki diğer işletmelerin dikkatini çekeceği düşünülmektedir.

3.3. İşletmeye Ait Bilgiler

Sektörde 51 yıldır faaliyet gösteren ve 7620 m² alanı bulunan işletme, günlük 60 ton süt işleme kapasitesine sahiptir ve 30 kişiye istihdam sağlamaktadır. İşletmenin 6 ayrı ürün grubu bulunmaktadır ve bunlar aşağıda sıralanmıştır.

Tablo-2: İşletme Ürün Grupları ve Üretim Miktarları

Ürünler	Üretim Miktarı
Pastörize Süt	122.916 Litre
Ayran	610.880 Litre
Yoğurt	786.100 Kg
Tereyağı	17.180 Kg
Kaşar Peyniri	101.200 Kg
Beyaz Peynir	110.500 Kg

3.4. İşletme Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletmenin 2017 yılında ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerine ait tutarlar aşağıda sunulmuştur.

Tablo-3: İşletmenin Toplam Giderleri

GİDER TÜRLERİ		TUTAR (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG)		3.049.529
Direkt İşçilik Giderleri (DİG)		744.270
Genel Üretim Giderleri (GÜG)		1.368.404
Amortisman Gideri	149.990	
Elektrik Gideri	122.532	
Doğalgaz Yakıt Gideri	101.715	
Üretim Malzemeleri	243.044	
Ambalaj Gideri	625.654	
Bakım Gideri	33.107	
Analiz Gideri	31.356	
Diğer Giderler	61.006	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		677.960
Genel Yönetim Giderleri		93.786

İşletmeden elde edilen veriler, ürünlere ait maliyetlerin belirlenmesinde yetersiz kalmıştır. Bu nedenle süt ürünlerinin üretimine yönelik ortaya çıkan toplam gider içerisinde yoğurt üretimi için yapılan giderin belirlenmesi için Tablo-4'te verilen araştırma sonuçları kullanılmıştır.

Tablo-4: İşletme Ürünlerine Ait Giderlerin Dağılımı

Gider Türleri	Süt (%)	Yoğurt (%)	Tereyağı (%)	Beyaz Peynir (%)	Kaşar Peyniri (%)
Hammadde	43,0	69,6	89,7	70,6	77,3
Personel	3,5	5,4	2,4	7,8	12,0
Amortisman	11,1	3,7	0,9	3,8	3,7
Yakıt-Enerji	3,5	3,9	2,4	6,9	5,0
Ambalaj	37,0	16,4	3,7	8,2	0
Diğer İmalat Giderleri	1,9	1,0	0,9	2,7	2,0
Toplam	100	100	100	100	100

Kaynak: Önen, 1999, s.10'dan uyarlanmıştır.

Tablo-4'e göre yoğurt üretimi için yapılan 100 TL tutarındaki harcamanın örneğin 69,60 TL'lik bölümü hammadde (süt) ve 3,70 TL'lik bölümü amortisman giderinden oluşmaktadır.

İşletmeden alınan bilgiye göre 1 litre süttan 700 gr yoğurt üretilmektedir ve 2017 yılında toplam 3.244.000 litre süt tüketimi gerçekleştirilmiştir.

Buna göre 786.100 kg yoğurt üretimi için kullanılan süt miktarı $786.100 / 0,7 = 1.123.000$ litredir.

Dolayısıyla toplam sütün $1.123.000 / 3.244.000 = \% 34,6$ 'lık bölümü yoğurt üretimi için kullanılmıştır. Toplam süt giderinin (DİMMG) 3.049.529 TL olduğu dikkate alındığında yoğurt üretimi için ortaya çıkan süt gideri $3.049.529 \times \%34,6 = 1.055.137$ TL'dir.

Tablo-4 dikkate alındığında 1.055.137 TL tutarındaki süt gideri yüzde 69,6'ya karşılık gelmektedir ve yoğurt üretimi için ortaya çıkan diğer giderler için de aynı tablodaki veriler esas alınarak hesaplama yapılmış ve sonuçlar Tablo-5'te sunulmuştur.

Tablo-5: Yoğurt Üretimine Ait Gider Yerleri ve Payları

Giderler	Yoğurt Üretim Giderinin Payı (%)	Yoğurt Üretim Giderleri (TL)
DİMMG	69,6	1.055.137
DİG	5,4	81.864
Amortisman Gideri	3,7	56.092
Elektrik-Doğalgaz Gideri	3,9	59.124
Ambalaj Gideri	16,4	248.624
Diğer İmalat Giderleri	1,0	15.160
Toplam	100	1.516.001

Yoğurt üretimi beş faaliyetten geçerek gerçekleştirilmektedir ve bu faaliyetlerde çalışan işçi sayıları ile makine sayıları Tablo-6'da sunulmuştur.

Tablo-6: Gider Yerlerindeki İşçi ve Makine Sayıları

Üretim Gider Yerleri	İşçi Sayısı	Makine Sayısı
Süt taşıma	3	3
Süt tankına alım	3	2
Kaynatma	3	4
Mayalama- Paketleme	6	2
Depolama	15	5
Toplam	30	16

3.5. Maliyetlerin Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması

DİMMG direkt niteliğe sahip olduğu için dağıtımının yapılmayıp doğrudan mamullere yüklenmesi gerekmektedir. Amortisman gideri ve elektrik-doğalgaz giderinin dağıtımında makine sayıları dikkate alınmıştır. Ambalaj

gideri eşit şekilde dağıtılırken işçilik gideri ile diğer imalat giderlerinin dağıtımında ise işçi sayıları dikkate alınmıştır. Söz konusu giderlerin dağıtım sonuçları Tablo-7’de verilmiştir.

Tablo-7: Üretim Gider Yerlerine Ait Giderler

Üretim Gider Yerleri	İşçilik Gideri	Amortisman Gideri	Elektrik ve Doğalgaz Gideri	Ambalaj Gideri	Diğer İmalat Giderleri	Toplam
Süt taşıma	8.186	10.517	11.086	49.725	1.516	81.030
Süt tankına alım	8.186	7.012	7.390	49.725	1.516	73.829
Kaynatma	8.186	14.023	14.781	49.725	1.516	88.231
Mayalama- Paketleme	16.373	7.012	7.390	49.725	3.032	83.532
Depolama	40.932	17.528	18.477	49.725	7.580	134.242
Toplam	81.864	56.092	59.124	248.624	15.160	460.864

Yoğurt üretimi için DİMMG 1.055.137 TL iken bunun dışında kalan diğer giderler ise 460.864 TL olarak belirlenmiştir ve bu durumda yoğurt üretim maliyeti toplamı 1.516.001 TL olmaktadır. Elde edilen sonucu üretim miktarına böldüğümüzde birim maliyet $1.516.001 / 786.100 = 1,93$ TL/kg olarak karşımıza çıkmaktadır. DİMMG faaliyetlere dağıtılmayıp doğrudan mamule yükleneceği için bunun dışında kalan giderler üzerinden hedef maliyet belirleme çalışması gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla $1.055.137 / 786.100 = 1,34$ TL/kg tutarındaki birim DİMMG, hedef maliyet içerisinde dikkate alınmayacaktır.

3.6. Hedef Maliyetleme Aşamaları

Birim maliyet belirleme çalışmasından sonra aşağıda hedef maliyetleme sürecine ait aşamalar sırasıyla incelenmiştir.

3.6.1. Hedef Maliyetin Hesaplanması

İşletme 1 kg yoğurdu 2,50 TL’den satmaktadır ve dolayısıyla satış fiyatı üzerinden hesaplandığında $(2,50 - 1,93) / 2,50 = \%22,8$ kâr ile satış yapılmaktadır. İşletmenin bu satış fiyatı, piyasadaki rakipleriyle ortalama olarak aynıdır; ancak işletmenin kâr oranını yüzde 28’e çıkarması için hedef maliyetin aşağıdaki tutara indirilmesi gerekmektedir.

Hedef Maliyet = Piyasa Fiyatı - Kâr Marjı

Hedef Maliyet = $2,50 - (2,50 \times 0,28)$

Hedef Maliyet = 1,80 TL/kg

3.6.2. Birim Başına Maliyet Analizi

Üretim sürecinde ortaya çıkan birim maliyetlerin hangi faaliyette ne kadar paya sahip olduğunun hesaplanması gerekmektedir. Bunun için üretim gider yerlerinde ortaya çıkan toplam gider, üretim miktarına bölünerek hesaplamalar yapılmıştır. Ancak daha önce belirtildiği gibi, burada dikkate alınan birim maliyet içerisinde DİMMG yer almamaktadır.

Tablo-8: Üretim Gider Yerlerine Ait Birim Maliyetler

Üretim Gider Yerleri	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı (kg)	Birim Maliyetler (TL/kg)
Süt taşıma	81.030	781.100	0,10
Süt tankına alım	73.829	781.100	0,09
Kaynatma	88.231	781.100	0,11
Mayalama- paketleme	83.532	781.100	0,11
Depolama	134.242	781.100	0,17
Toplam	460.864		0,59

3.6.3. Fonksiyonel Maliyet Analizi

Aşağıdaki tabloda işletmenin üretim gider yerlerindeki mevcut maliyetleri ve yüzdeleri yer almaktadır. Üretim başlamadan önce maliyetlerin kontrol edilmesi amacıyla henüz tasarım aşamasında maliyetlerin düşürülmesi, hedef maliyetleme yönteminin temel ilkelerinden olduğu için öncelikle fonksiyonel maliyet analizi çalışması yapılmıştır. Aşağıdaki tabloda, üretim gider yerlerinde ortaya çıkan birim maliyetlerin toplam içindeki payı hesaplanmıştır.

Tablo-9: Üretim Gider Yerlerine Ait Maliyet Payları

Üretim Gider Yerleri	Mevcut Birim Maliyetler (TL/kg)	Birim Maliyet İçindeki Payı
Süt taşıma	0,10	0,18
Süt tankına alım	0,09	0,16
Kaynatma	0,11	0,19
Mayalama- paketleme	0,11	0,18
Depolama	0,17	0,29
Toplam	0,59	1,00

3.6.4. Müşteri Beklenti Analizi

Müşteri istekleri, hedef maliyetleme yönteminde önemli bir konuma sahiptir ve bu nedenle maliyetlerin azaltılması noktasında müşterinin önem verdiği hususlar dikkate alınmaktadır. Müşterinin üründe tat, koku ve kıvam fonksiyonlarına önem verdiği belirlenmiş olup bu fonksiyonların önem derecesinin belirlenmesinde müşteri ile yakın ilişkide bulunan satış bölümündeki personelden bilgi alınmıştır. Buna göre ürün fonksiyonlarının önem dereceleri ve toplam içindeki payı aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo-10: Müşteri Beklenti Analizi

Ürünün Fonksiyonları	Önem Derecesi	Fonksiyonun Payı
Tat	5	0.45
Kıvam	4	0.37
Koku	2	0.18
Toplam	11	1.00

3.6.5. Fonksiyonel Performans Analizi

Bu bölümde ürünün fonksiyonları üzerinde üretim gider yerlerinin hangi ölçüde etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Söz konusu bilgiler, üretim bölümünde çalışan personelden elde edilmiştir.

Tablo-11: Fonksiyonel Performans Analizi

Ürünün Fonksiyonları	Süt Taşıma (%)	Süt Tankına Alım (%)	Kaynatma (%)	Mayalama-Paketleme (%)	Depolama (%)	Toplam
Tat	0.15	0.15	0.20	0.35	0.15	1,00
Kıvam	0.10	0.10	0.15	0.50	0.15	1,00
Koku	0.20	0.20	0.15	0.15	0.30	1,00

3.6.6. Önem Endeksi

Bu aşamada, müşteri beklenti analizinde yer alan ürün fonksiyonlarının önem derecesi içindeki payı ile fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişki dikkate alınmıştır. Örneğin; tat ürün fonksiyonu ile süt taşıma gider yeri arasındaki önem endeksi $0,45 \times 0,15 = 0,0675$ olarak hesaplanmıştır.

Tablo-12: Önem Endeksi

Ürünün Fonksiyonları	Süt Taşıma	Süt Tankına Alım	Kaynatma	Mayalama-Paketleme	Depolama
Tat	0,0675	0,0675	0,0900	0,1575	0,0675
Kıvam	0,0370	0,0370	0,0555	0,1850	0,0555
Koku	0,0360	0,0360	0,0240	0,0240	0,0540
Önem Endeksi	0,1405	0,1405	0,1695	0,3665	0,1770

Yukarıdaki tabloda ürün fonksiyonlarının gider yerleri ile ilişkisi gösterilmiş ve buna bağlı olarak önem endeksi oluşturulmuştur. Süt taşıma 0,1405, süt tankına alım 0,1405, kaynatma 0,1695, mayalama-paketleme 0,3665 ve depolama 0,1770 önem endeksine sahiptir.

3.6.7. Hedef Maliyet Endeksi

Hedef maliyet endeksi, ürün fonksiyonlarına ait önem endeksi ile ürüne ait maliyet yüzdeleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda, önem endeksindeki değer, ürüne ait maliyet yüzdesine bölünür ve hedef maliyet endeksi bulunur. Eğer bir gider yerinin hedef maliyet endeksi 1'in altında ise bu gider yerine yatırımın fazla yapıldığı ve maliyetlerin azaltılması gerektiği anlaşılmalıdır. Eğer bir gider yerinin hedef maliyet endeksi 1'in üstünde ise bu gider yerinin fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği anlaşılmalıdır (Kutay ve Akkaya, 2013, s. 62).

Tablo-13: Hedef Maliyet Endeksi

Ürünün Fonksiyonları	Süt Taşıma	Süt Tankına Alım	Kaynatma	Mayalama-Paketleme	Depolama
Önem Endeksi	0,1405	0,1405	0,1695	0,3665	0,1770
Maliyetlerin Yüzdesi	0,18	0,16	0,19	0,18	0,29
Hedef Maliyet Endeksi	0,78	0,88	0,89	2,04	0,61

Tablo-13 incelendiğinde süt taşıma, süt tankına alım, kaynatma ve depolama bölümlerindeki hedef maliyet endeksinin 1'in altında kaldığı görülmektedir. Buna göre, bu gider yerlerine fazla yatırım yapılmıştır ve maliyetlerin azaltılması gerekmektedir. Mayalama-paketleme bölümünde ise hedef maliyet endeksi 1'in üzerine çıkmıştır. Dolayısıyla bu bölümde faaliyetlerin

geliştirilmesi gerekmekte olup özellikle paketlemeyle ilgili müşterinin ilgisini çekebilecek paket tasarımı yapılabilir ve paket üzerindeki resim veya yazıların daha dikkat çekici hale getirilmesi sağlanabilir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Süt ürünleri üreten işletmelerin temel girdisi olan sütün fiyatı, özellikle yem fiyatlarındaki yükseliş nedeniyle sürekli olarak artış göstermektedir. Dolayısıyla paketli süt, yoğurt, tereyağı ve peynirin üretim maliyeti de yükselmektedir. Bunun bir sonucu olarak ulusal düzeyde satış yapan işletmelerle rekabet etmeye çalışan yerel veya bölgesel işletmelerin işletme içi ve işletme dışı koşulları göz önünde bulundurarak hareket etmesi, özellikle de müşteri beklentilerini daha fazla dikkate alması gerekmektedir. Bu kapsamda hedef maliyetleme yöntemi işletme içinde ve dışındaki koşulları ve müşteri beklentilerini dikkate alması nedeniyle oldukça faydalı bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır ve bu çalışmada, süt ürünleri üreten bir işletmede hedef maliyetleme yönteminin uygulaması yapılmıştır. Bu amaçla öncelikle işletmedeki gider yerleri ve maliyetleri ile ilgili bilgiler elde edilmiş ve analiz edilmiştir. İşletmede üretim aşamasında 5 gider yeri bulunmaktadır ve bunlar; süt taşıma, süt tankına alım, kaynatma, mayalama-paketleme ve depolamadır.

İşletme ürünleri içerisinde yoğurt üretiminin ele alındığı çalışmada mevcut birim maliyet 1,93 TL olarak hesaplanmış ve piyasa fiyatlarına uyumlu bir şekilde 2,50 TL'den satış yaparak yüzde 22,8 kâr elde edildiği belirlenmiştir. Ancak bu düzeydeki kâr marjının yetersiz olduğu ve kârın yüzde 28'e çıkarılmasına yönelik olarak birim maliyetin 1,80 TL'ye düşürülmesi gerektiği belirlenmiştir. Bu işlem hedef maliyet belirleme çalışmasının başlangıcını oluşturmuştur.

İşletmenin her bir üretim gider yeri için birim maliyetleri hesaplanmıştır. Üretim gider yerlerinden en fazla maliyetin depolama üretim gider yerinde ortaya çıktığı belirlenmiştir. Fonksiyonel maliyet analizi ile hesaplanan üretim gider yerlerinin birim maliyet içindeki payına baktığımızda ise sırasıyla depolama ve kaynatma gider yerlerinin en fazla paya sahip olduğu, üçüncü sırayı süt taşıma ve mayalama-paketlemenin aldığı görülmektedir. En düşük pay ise süt tankına alım gider yerinde ortaya çıkmaktadır.

Tüketici istekleri ön planda tutularak müşterilere göre önemli olan ürün fonksiyonları belirlenmiş ve üretim gider yerleri ile ilişkilendirilmiştir. Bunun sonucunda mayalama ve paketleme üretim gider yerinin müşteri isteklerini karşılamada en önemli alan olduğu ortaya çıkmaktadır. Sonrasında ise sırasıyla depolama ve kaynatma gider yerleri gelmekteyken son sırayı süt taşıma ve süt tankına alım gider yerleri paylaşmaktadır.

Hedef maliyet endeksi analizi gerçekleştirilerek, ürün fonksiyonlarına ait önem endeksi ile ürüne ait maliyet yüzdeleri arasındaki ilişki ortaya koyulmaktadır. Bunun sonucunda mayalama-paketleme üretim gider yerinin faaliyet olarak geliştirilmesi gerektiği ve buna yönelik olarak ilgi çekecek paket tasarımı üzerinde durulması gerektiği; süt taşıma, süt tankına alım, kaynatma ve depolama alanlarında ise fazla harcamalar gerçekleştirildiği ve bu alanlarda maliyet azaltma çalışmalarının yapılması gerektiği görülmektedir.

Araştırma sonucunda hedef maliyetleme yönteminin süt ürünleri üreten bir işletmede uygulanabilir olduğu, maliyet azaltma çalışması yapılırken sektördeki diğer işletmelerin, müşterilerin tercih ve taleplerinin ve tesisin durumunun da dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca hedef maliyetleme yönteminin yanında diğer maliyet düşürme veya belirleme yöntemlerinin de aynı sektör için uygulanmasının gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Alagöz, A. (2006). Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management), *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 63-83.

Alpkan, S. (2012). *Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karabük.

Ata, İ. F. (2014). *Hedef Maliyetleme ve İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Analizi*, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Manisa.

Basık, F.O. (2012). *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Bayazıtlı, E. & Koçsoy, M. (2009). Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 42, 58-75.

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*, 25(2), 163-179.

Bülbül, S. (2015). *Hedef Maliyetleme Açısından Muhasebe Bilgi Sistemine İlişkin Bir Model Önerisi ve Bir İşletme Uygulaması*, Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.

Can, A.V. (2004). *Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama*, Sakarya Kitabevi, Adapazarı.

Cooper, R. & Slagmulder, R. (1997). *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland.

Coşkun, A. (2008). *Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.

Çarıkcı, O. (2014). *İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarının Hastane Yöneticileri Tarafından Algılanma Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta.

Ergül, A. (2014). *Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması*, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya.

Feil, P., Yook, K.H., & Kim, I.W. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective, *International Journal of Strategic Cost Management*, Spring, 10-19.

Gayret, A. (2010). *Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat İşletmesinde Uygulanması*, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

Geçgin, E. (2013). *Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama ve Sonuçlar*, Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin.

Hacırüstemoğlu, R. & Şakrak M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Haşaoğlu, U. (2011). *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman.

- Kalkancı, N. (2008). *Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımı, Yöneticilerin Eğitimi ve Bir İşletmede Uygulama*, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Karahan, M. (2018). Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65), 362-378.
- Kaya, G. A. (2010). Hedef Maliyetleme, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(1), 313-332.
- Kutay, N. & Akkaya, G.C. (2013). Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 51-66.
- Monden, Y. & Hamada, K. (1991). Target Costing And Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies, *Journal of Management Accounting Research*, 3, 16-34.
- Nubin, S. (2006). *Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Önen, M.O. (1999). *Süt ve Süt Ürünleri Sektörü*, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Sektörel Araştırmalar, Ankara.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*", Yasa Yayınları, İstanbul.
- Şakrak, M. (1998). Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye "Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", *6. Ulusal İşletmecilik Kongresi, "2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitim" Bildiri Kitabı*, Antalya, 293-303.
- Yükçü, S. & Gönen, S. (2008). Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40, 71-83.