

## MALİYET KONTROL ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN TÜRK OTOMOTİV SANAYİNDE UYGULANABİLİRLİK DÜZEYİNİN İNCELENMESİ

Enver BOZDEMİR<sup>(\*)</sup>

M. Suphi ORHAN<sup>(\*\*)</sup>

**Özet:** Geleneksel maliyet yönetim muhasebesi ilerleyen teknolojik yenilikler karşısında işletme yönetimine önemli bilgiler verme özelliğini kaybetmesi nedeniyle yeni maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Stratejik maliyet yönetim sistemleri arasında Hedef Maliyetleme yöntemi en önemli maliyet yönetim yaklaşımlarından biridir. Hedef Maliyetleme, mamule tasarım ve geliştirme aşamasında uygulanmakta ve böylece mamulün ilk aşamasında maliyet azaltımı hedeflenmektedir.

Bu çalışmanın amacı Hedef Maliyetleme Yöntemini inceleyerek Türk Otomotiv sektöründe uygulanma düzeyinin analiz edilmesidir. Çalışmamızda Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv işletmeleri açısından uygulanma düzeyi 249 işletmede yapılan anketle araştırılmıştır. Bu araştırma sonucunda işletmelerin Hedef Maliyetleme Yöntemini tam anlamıyla uygulamadıkları ancak bu yöntemin uygulanmasını gerekli kılan bazı şartları yerine getirdikleri görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Yönetimi, Hedef Maliyetleme, Türk Otomotiv Sanayi.

**Abstract:** Traditional cost management accounting in front of advancing technological innovations, because of losing its feature of giving important information to business management, the improving and applying systems of new cost and management accounting become compulsory. Target Costing System among strategic cost management systems is one of the most important cost management approaches.

Target Costing is applied at the phase of design and development and thus the cost reduction is aimed at the first phase of product. The purpose of this study is to analyze level of application in Turkish automotive sector by examining Target Costing System. In our study, level of application of Target Costing System in terms of Turkish automotive companies was researched by the survey made in 249 companies. As a result of this research, companies did'nt apply Target costing systems literally but it is seen that they have fulfilled some conditions which necessitate the applying this system.

**Key Words:** Cost Management, Target Costing, Turkish Automotive Industry.

### I. Giriş

Dünyada ekonomik ve teknolojik çevrelerde yaşanan hızlı değişim, üretim teknolojilerini önemli ölçüde etkilemiş ve bu da işletme yönetimlerinde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi sürecini başlatmıştır. Özellikle

---

<sup>(\*)</sup>Dr. Muhasebe-Finansman Bilimi Doktoru- S.M. Mali Müşavir

<sup>(\*\*)</sup>Prof. Dr. Atatürk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

teknolojide meydana gelen hızlı değişim ve küreselleşen pazar olgusu işletmeleri rekabete zorlamıştır.

Teknolojik gelişmeler, bilgisayar destekli üretim, üretimde otomasyonun artırılması, işletmelerde özellikle 1980'li yıllardan başlayarak ileri üretim teknolojilerinin kullanılmasına, yeni yönetim ve üretim yaklaşımlarının uygulanmasına neden olmuştur. Ayrıca, Japon işletmelerinin etkisiyle maliyetlerin düşürülmesi ve kalitenin yükseltilmesiyle ilgili olarak işletmeler arasındaki rekabetin yoğunlaşması yeni bir üretim ortamının oluşmasına neden olmuştur.

Bu nedenle, işletme bilgi sistemleri ve bu sistem içerisinde çok büyük bir paya sahip olan maliyetleme yöntemleri işletmeler açısından stratejik bir öneme sahiptir. Bu yöntemlerin, yüksek kalite ve işlevsellikteki ürünleri müşterinin istediği zamanda ve fiyatta tasarlamak ve üretmek için firma genelinde bir disiplin sağlaması beklenir. Maliyet yönetim sistemleri içerisinde yer alan 1960'lı yıllarda özellikle yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan Japon firmaları tarafından Hedef Maliyetleme olarak adlandırılan bir yöntem geliştirilmiş ve yoğun bir şekilde kullanılmıştır.

Bu yöntem, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerinin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadır. Geleneksel Maliyetleme Yönteminde üretilecek ürünün maliyeti, tasarım ve geliştirme aşamasından sonra belli olurken, Hedef Maliyetleme Yönteminde maliyetler, daha ar-ge ve tasarım aşamasında belli olmaktadır.

Çalışmamızın amacı, Geleneksel Maliyet Muhasebesinin küresel rekabet ortamında ürün maliyetlerinin belirlenmesinde ve maliyet azaltımı konusundaki yetersizliklerinin ortaya konulması, yeni bir stratejik maliyet yaklaşımı olarak Hedef Maliyetleme Yöntemini inceleyerek Türk Otomotiv sektöründe uygulanma düzeyinin analiz edilmesidir. Hedef Maliyetlemenin uygulanabilirlik düzeyi çalışması, Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren Otomotiv ana ve yan sanayi dalında üretim yapan işletmelerle yüz yüze görüşülüp anket yöntemi kullanılarak bilgi alınmış ve değerlendirilmiştir.

## **II.Hedef Maliyetleme Yöntemi**

### *A. Hedef Maliyetleme Kavramı*

Hedef Maliyetleme terimi, Japonca “genka kikaku” teriminin bir çevirisi olarak Batı literatüründe kullanılmaktadır. Pek çok Japon yazar, “Hedef Maliyetleme” terimini çok üstü kapalı olduğu ve “genka kikaku” teriminin gerçek anlamını ifade etmediği iddiasıyla eşleştirmektedirler. 1995 yılında Japon Maliyet Topluluğu'nun yıllık toplantısında kavramın “Hedef Maliyet Yöntemi” olarak ifade edilmesine karar verilmiştir. (Feil vd., 2004: 10-11)

Hedef Maliyetleme kavramı çoğunlukla maliyetlere ilişkin basit bir değer oluşumu veya hedeflerin basit olarak belirlenmesi şeklinde yanlış

anlaşılmalıdır. Hedef Maliyetleme, işletme stratejilerine ilişkin maliyet bilgilerinin pazara dayalı yönetimini ifade etmekte olup, açık ve kesin bir maliyet yönetimi yaklaşımı sergilemektedir. Ancak hareket noktası işletme değil pazardır. (Can, 2004: 8) Başka bir ifadeyle, ürün maliyetlerinin belirlenmesinde pazara yönelik bir yönetimi ifade etmektedir.

İşletme dışı pazar faktörlerine göre belirlenen ve birçok işletme tarafından üzerinde anahtar bir kavram olarak durulan Hedef Maliyetlemenin dünyaca kabul edilmiş bir tanımı olmamakla birlikte belirli bir işletme bu kavramı, muhtemel rakiplerin ve onların ürünlerini araştırır ve daha sonra söz konusu pazarda rekabet edebilecek bir giriş olabilmesi için gerekli olan birim ürün maliyeti belirler. İşte bu maliyet Hedef Maliyet olarak isimlendirilir. (Karcıoğlu, 1997: 5)

Hedef Maliyetleme; yeni mamuller için doğrudan planlama ve tasarlama faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir teknik ve metotlar seti sunan, böylece zincirleme safhalar boyunca mamullerin verilen kârlılık hedeflerini tutturmasını sağlayan bir sistem olarak da tanımlanabilir. (Shank ve Fisher, 1999: 73) Başka bir ifadeyle Hedef Maliyetleme, bir ürünün planlama, tasarım ve üretim hazırlık aşamaları boyunca ulaşılabilecek bir maliyettir.

Hedef Maliyeti hesaplamada kullanılan formül ise şu şekilde ifade edilmektedir.

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

Hedef Satış Fiyatı; Hedef Maliyetlemede hedef satış fiyatı, bir ürün veya hizmet için potansiyel müşterilerin ödemeye gönüllü oldukları tahmini fiyattır. Bu tahmin bir ürün için müşterilerin algıladıkları değer kavranmasına ve rakiplerin fiyatına ve fiyat tepkilerine dayanır. (Gürdal, 2007: 97) Hedef fiyat, ürüne alıcıların algılamalarına göre verdikleri değere dayalı olarak belirlenen satış fiyatıdır. Yani, yeni veya mevcut bir ürün için bir müşterinin ödemek istediği fiyattır. Hedef fiyatı belirlemek için çok iyi bir şekilde pazar analizleri yapılmalıdır.

Hedef kar marjı; Beklenen mamul maliyetine bağlı olarak bu maliyetin bir yüzdesi olarak hesaplanan bir unsurdur. Hedef kar belirlenirken satışların karlılığı ölçüsü kullanılabilirdiği gibi yatırım karlılığı ölçüsü de kullanılabilir.

Hedef maliyet; Hedef maliyet istenen hedef satış hacmini elde etmek için satış fiyatından istenen kar marjı çıkartılarak hesaplanır. Kısaca hedef maliyet, geleneksel maliyet artı yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonudur. (Schmelze vd., 1996: 26)

#### *B. Hedef Maliyetlemenin İşletmelerce Kullanımı*

Hedef Maliyetleme 1960'lı yıllarda Toyota firmasında bir kavram olarak geliştirilmiştir. Bu açıdan Hedef Maliyetleme dünyanın diğer yerlerinden Japonya'daki firmalar daha fazla kullanılmıştır. 1990'lı yılların başlarında Lockamy ve Smith, raporlarında Japonya'da montaj imalatı yapan

firmaların %80'inde Hedef Maliyetlemenin kullanıldığını ifade etmektedirler. (Lockamy III ve Smith, 2000: 212) Dünyanın geri kalanı Hedef Maliyetlemeye kolayca uyum sağlayamamıştır. Her ne kadar da çoğu Japon menşeli şirket Hedef Maliyetlemeye uyum sağlamış olmasına rağmen özellikle ABD'de uygulanması çok yavaş olmuştur. Banham'ın raporuna göre ise, 2000'li yıllarda ABD'deki firmaların sadece %65'inde Hedef Maliyetleme kullanılmaya başlanılmıştır. Bunlardan %85'i parça –montaj- ürünlerinde üretim yapan firmalardır. Bu firmalardan bazıları ise, Boeing, Eastman Kodak, Caterpillar, and Daimler-Chrysler'dir. (Kocakulah ve Austill, 2006: 62) Bununla beraber Hedef Maliyetleme Yöntemi ağırlıklı olarak otomotiv, bilgisayar, elektronik ve makine araçları gibi yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan endüstrilerde yaygın bir şekilde uygulandığı görülmektedir.

### C. Hedef Maliyetlemenin Ortaya Çıkma Nedenleri

Hedef Maliyetleme yaklaşımının gelişmesinde, piyasa ve maliyetlerle ilgili kabul edilen iki önemli özellik rol oynamıştır. İlki, birçok firmanın fiyatları düşündüklerinden daha az kontrol altında tutabilmeleridir. Gerçekte, fiyatları belirleyen piyasadır ve bu durumu ihmal eden işletmeler önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilirler. Bundan dolayı, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınır.

İkinci neden ise, ürün maliyetlerinin çoğunun planlama ve tasarım aşamasında belirlenmesidir. Bir ürün tasarlanıp üretime gönderildikten sonra maliyeti önemli ölçüde değiştirecek çalışmalar yapılamaz.

Küresel rekabet koşulları altında birçok işletme için geçerli olan sorgu artık “maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu değil, “ancak bu fiyattan satabileceğime göre kar edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?” (Gürsoy,1997, 482) sorusu ister istemez Hedef Maliyetleme kavramını ortaya koymakta ve hedef maliyete ne kadar ihtiyaç olduğunu arz etmektedir.

### D. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler

Hedef Maliyetlemenin hedeflerinden birincisi; ürünün işlevselliğini yönetmek ve ürünün hedef maliyetinde üretilmesini sağlamaktır. İkinci hedef ise, işletmenin tedarikçilerine yönelik bir fiyat indirme baskısı uygulamak ve maliyet azaltımı olanaklarını zorlamaktır.

İşlevselliğin sürekli attığı buna karşın fiyatların düştüğü ve yerinde kaldığı bir piyasada rekabet, sürekli değişken tüketici tercihleriyle birleştiğinde, ürünlerin karmaşık yapısı işletmeleri müşterilerin gereksinim duyduğu fonksiyonelliği belirlemeye zorlamaktadır. Hedef satış fiyatı öncelikle ürünün fonksiyonelliği ve müşteri beklentileri ile belirlenmektedir. (Acar, 2005: 85) Hedef Maliyetlemeyi etkileyen en önemli faktörler arasında ürün yapısı, müşteri türü, genel yönetim düşünce tarzı ve üretim koşulları gibi etkenleri sıralayabiliriz.

#### E. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları

Hedef Maliyetlemenin uygulama sürecini iyi takip ederek, gerekli aşamaları gerçekleştirirken, tekniklerin uygulamasında Hedef Maliyetlemeden istenilen başarıyı elde edebilmek için aşağıdaki şartların da sağlanması gerekmektedir.

1. Tedarikçilerin katılımı: Çoğu büyük işletme üretimde kullandığı parçaları, ara ürünleri, yarı mamülleri, hammadde ve malzemeyi tedarikçilerden almaktadır. Bu açıdan Hedef Maliyetlemede tedarikçiler, sürece dahil edilerek stratejik ortaklar olarak değerlendirilmelidir. Girdi maliyetlerinin ürün maliyetine direkt etki etmesi nedeniyle tedarikçilerle iyi ilişkilerin kurulması ve mümkünse daha az sayıda tedarikçi ile çalışılması stratejik öneme sahiptir.

2. Eş zamanlı dizayn: Ürünlerin eş zamanlı olarak tasarlanması zorunludur. İlk önce ürün özelliği tasarlanarak onun üretilebilirliğinin araştırılması yerine, zaman kaybını da ortadan kaldıran, mamul dizaynı ile eşzamanlı olarak üretim süreçlerinin de hazır hale getirilmesi öngörülmelidir.

3. Müşteri beklentileri: Hedef Maliyetlemede fiyat, müşterinin istekleri ve ödemek isteyeceği miktara göre ayarlandığından, maliyet azaltma çalışmalarının da müşteriden elde edilen bilgiler ışığında yapılması gerekir. Tabii ki, bu da işletmenin bilgi sağlama sisteminin iyi olmasını gerektirir.(Coşkun, 2003: 33) Ürün tasarımı yapılırken, eklenen her ilave parçanın ek bir maliyet getirdiği düşünülerek, tasarımda sadeliğe ve müşteri isteklerine tam olarak uymasına dikkat edilmelidir. Ayrıca, aynı işi görebilecek parçalardan, daha düşük maliyetli olanı tercih edilmelidir.

Müşterilerin tasarım ekibine dahil edilmesi veya fikirlerini pazar araştırmalarıyla, sistematik değişik yöntemlerle elde edilerek tasarımın bu fikirler dikkate alınarak gerçekleştirilmesi, pazar da karşılaşılabilecek olumsuz durumların önceden fark edilerek önlenmesine imkan verecektir.

4. Tasarım basitliği ve ölçümü: Hedef Maliyetleme sisteminin başarısı için diğer bir koşul da, tasarımların mümkün olduğunca basitleştirilmesidir. Bir mamuldeki parçaların sayısı minimize edilerek mamul karmaşıklığından kaçınılmalıdır. Bazı durumlarda mamul dizaynı değişebilir, üretimde kullanılan materyaller başkaları ile değiştirilebilir ya da üretim sürecinin yeniden dizayn edilmesi gerekebilir.(Altınbay, 2006: 147)

5. Hedef maliyetleme ekibinin oluşturulması: Hedef Maliyetleme Yönteminin başarılı olabilmesi en önemli etkenlerden biridir. Bir işletmede hedef maliyetleme ekibinin iyi oluşturulması ve oluşturulan ekibe, ürün geliştirme, ürün mühendisliği, satın alma, satış ve maliyet kontrol bölümleri gibi işletmenin diğer departmanlarından çalışanlar dahil edilmelidir. İyi oluşturulan bu ekip, hem çok işlevsel olabileceği gibi hem de karar alma sürecine katkı sağlayacaktır.

6. Örgüt kültürü: Sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürü oluşturulmalıdır. Hedef Maliyetlemeyi etkin bir şekilde uygulayan işletmelerin temel prensiplerini değiştirmemekle beraber sürekli kendisini yenilemektedir.

Örneğin Toyota firması, hatalarından dersler çıkararak aynı hatayı ikinci kez tekrarlamamakta ve rakiplerine göre çok daha kısa sürede otomobil geliştirebilmektedir.(Yükçü, 1999: 7)

7. Diğer tekniklerden yararlanılması: Hedef Maliyetleme uygulamalarında bazı teknik ve uygulamalardan yararlanılması gereği ortaya çıkabilir. Uygulamanın başarısı bu anlamda, bu yöntem veya tekniklerden yararlanma derecesine bağlıdır. Hedef Maliyetlemenin ana bileşenleri olarak ifade edilen bu yöntemler ise, maliyet tabloları, değer zinciri analizi, eşzamanlı maliyetleme, kıyaslama, (Benchmarking) faaliyete dayalı maliyetleme, tam zamanında üretim, karşılaştırmalı analiz, toplam kalite yönetimi, demontaj analizi, değer mühendisliği, ürün yaşam seyri maliyetleme, balanced scorecard (denge skor kartı) ve kaizen maliyetlemedir.

Bir işletmede maliyet azaltımında sadece Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanması olumlu sonuç getirmeyebilir. Hedef Maliyetlemenin başarılı olabilmesi için yukarıda sayılan ana bileşenlerden yararlanılması zorunludur.

#### *F. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri*

Hedef Maliyetleme sürecinin kavramsal dayanaklarını altı temel ilke oluşturmaktadır. Söz konusu ilkeler maliyet yönetimi açısından kapsamlı bir yaklaşım şeklini temsil ettiği gibi aynı zamanda maliyet ve kar planlamasına geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır. Hedef Maliyetleme 6 temel prensibe dayanmaktadır. Hedef Maliyetleme sürecinin kavramsal temellerini oluşturan altı ilkeyi şu şekilde izah edebiliriz.(Swenson vd., 2003: 12)

1. Fiyata göre maliyetleme (fiyat odaklı maliyetleme): Hedef Maliyetleme yönteminde öncelikle pazar analizleri ile müşteri beklentileri de dikkate alınarak hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü fiyattır. Bu fiyattan, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir. Burada ürünün satış fiyatı pazarın kontrolünde iken; hedef kâr, işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir.

2. Müşteri üzerinde yoğunlaşma (müşteri odaklılık): Hedef Maliyetleme müşteri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bilindiği gibi, bu yöntemde hedef maliyet pazar tarafından yönlendirilmektedir. Müşterilerin düşünceleri çok önemlidir ve maliyetleme sürecinde devamlı olarak göz önünde bulundurulmaktadır. Müşterilerin ne istediğini ve işletmenin buna yönelik ne yaptığı ve yapabileceklerini belirlemek çok önemlidir. (Doğan ve Hatipoğlu, 2004: 101)

3. Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma (tasarım odaklılık): Hedef Maliyetleme Yöntemi, maliyetlerin ortaya çıkmadan önceki yönetim ilkesine dayanır. Ürün maliyetlerinin yaklaşık % 80-85'i tasarım aşamasında verilen kararlarla belirlenmektedir. Bu nedenle, Hedef Maliyetleme sürecinde tasarım aşaması hayati önem taşımaktadır. Ürünün üretimi aşamasında maliyet azaltım

çalışmalarının çok zor olması ve bu maliyet azaltım sürecinde ürünün kullanım özelliklerinde de değişikliklere neden olacağı kaygısının olması nedeniyle ürünün maliyetinin oluşturulmasında yada hedeflenen maliyete ulaşılmasında ürünün tasarım aşaması üzerinde yoğunlaşılması önem arz etmektedir.

4. Geniş kapsamlı katılım (çok fonksiyonlu ilişkiler): Hedef Maliyetleme Yöntemi uygulanırken, tasarım ve imalat mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve diğer yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılır. Ayrıca, ekip içerisine satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve gruplar da katılır.

5. Yaşam dönemince maliyet düşürme (yaşam seyrini ön plana çıkarma): Hedef Maliyetlemede hedef, üretici ve müşteri açısından mamul yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesini sağlamaktır. Mamul yaşamı dikkate alındığında maliyetler, tasarımdan satışa kadar işletme maliyetleri ile satıştan mamulün müşteri tarafından hurdaya ayrılmasına kadar katlandığı maliyetler olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. Müşteri açısından satın alma ile başlayan mamul yaşam dönemi, üretici açısından ürün fikrinin doğuşuyla başlar. Bu nedenle, üreticinin bakış açısından Yaşam Dönemince Maliyetlemenin anlamı bir ürünün tasarımından nihai kullanımına kadar katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesidir. İşte bu noktada Hedef Maliyetleme, her iki taraf açısından bunu hedeflemektedir.(Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 123)

6. Değer zinciriyle ilgilenme (değer zinciriyle ilişkilendirme): Hedef Maliyetleme çalışmaları işletmede fonksiyonlararası ve ürünün tüm yaşamı boyunca süren ve şirketle ilgili tüm yanları içine alan bir “değer zinciri” perspektifine dayalıdır. Tedarikçilere yapılan fiyat düşürme baskıları da bu anlamda ele alınmalıdır. Hedef Maliyetleme, satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmeti sunanlara kadar, değer zincirinin bütün üyelerini dikkate alır. (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 124)

### **III. Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sektörü Açısından Değerlendirilmesi**

#### **A. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı, geleneksel maliyet muhasebesinin küresel rekabet ortamında ürün maliyetlerinin belirlenmesinde ve maliyet azaltımı konusundaki yetersizliklerini ortaya koyarak yüksek teknolojik, üretim ve istihdam gücüne sahip etkileşim içinde olduğu diğer sanayi kollarıyla ülke ekonomisindeki öncü sektörlerden biri olması nedeniyle ülkenin lokomotif sektörlerinden biri olarak kabul edilen Türk Otomotiv sektörünün maliyet azaltımında önemli bir etken olan Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanabilirlik düzeyini analiz etmektir.

### B. Veri Toplama Yöntemi ve Kullanılan Analiz

Çalışmanın amacını gerçekleştirmeye yönelik veri toplama aracı birincil kaynaklardan oluşturulan anket formu ile sağlanmıştır. Uygulamanın amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde ilgili yerli ve yabancı literatür ile bu konuda daha önce farklı sektörlerde gerçekleştirilen çalışmalar dikkate alınmıştır.

### C. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklem Seçimi

Araştırmada uygulamaya dahil edilen işletmeler, Türkiye’de Otomotiv sektöründeki ana ve yan sanayi dallarında faaliyette bulunan tüm işletmeleri kapsamaktadır. Uygulamanın amacına yönelik olarak bu işletmeler arasından yalnızca üretim dalında faaliyette bulunanlar seçilmiştir. Bu amaçla ana kütleyi temsil eden yan sanayi üretim dalında faaliyet gösteren firmaları da kapsayan ve ülkemizde üretim yapan ana sanayi firmalarına yedek parça imalatçısı olarak sanayicilik yapan yaklaşık toplam 925 adet firmayı kapsamaktadır. Anket gerek ana kütleyi temsil gücünü gerekse istatistikî gücünü artırmak amacıyla, 300 firmaya uygulanmıştır. Ancak firma cevaplarındaki tutarsızlık ve hatalar nedeniyle bazı anketler elimine edilmiş ve çalışmada 249 anket formu dikkate alınmıştır.

### D. Verilerin Analizi ve Değerlendirilmesi

Tablo 1: Anketi Cevaplayanların İşletmedeki Pozisyonları

İşletmedeki Pozisyonu	Sayı	%
Üst yönetici	127	51,0
Fabrika yöneticisi	14	5,6
Danışman	3	1,2
Muhasebe/ Finansman Sorumlusu	20	8,0
Departman Sorumlusu	54	21,7
Diğer	31	12,4
Toplam	249	100

Buna göre, işletmelerde üst yöneticilerin 127’si %51’lik bir oranla ilk sırayı aldığı görülmektedir. İkinci olarak departman sorumlusu 31’i %12,4’lük bir oranla yer almaktadır. Bu tabloda önemli olan anketimizi cevaplayanların %51’lik yüksek bir oranla işletmelerinde üst düzey bir yönetici olarak çalışan kişilerden oluşmasıdır. Bu da anketin ne kadar geçerli olduğunu ve ilgili kişilerle yüz yüze yapıldığını göstermektedir.



Tablo 2: İşletmelerin Sanayi Dalına Göre Dağılımı

Sanayi Dalı	Sayı	%
Ana sanayi	4	1,6
Yan sanayi	237	95,2
Hem ana hem yan sanayi	8	3,2
Toplam	249	100

Buna göre, işletmelerin 4'ü %1,6'lık bir oranla ana sanayi dalında, 237'si %95,2'lik bir oranla yan sanayi dalında ve 8'i %3,2'lik bir oranla hem ana hem yan sanayi dalında üretim yaptıkları görülmektedir.

Tablo 3: İşletmelerin Ürettikleri Bir Mamulün Maliyetinin Belirlendiği Aşama Düzeyi

Mamul Maliyetinin Belirlendiği Aşama	Sayı	%
Ürün tasarım ve geliştirme aşaması	39	15,7
Üretim esnası	91	36,5
Üretimi tamamladıktan sonra	34	13,7
Üretimin tüm aşamaları (tasarım ve üretim)	85	34,1
Toplam	249	100

Buna göre, bir mamulün maliyetini işletmelerin 39'u %15,7'lik bir oranla ürün tasarım ve geliştirme aşamasında, 91'i %36,5'lik bir oranla üretim esnasında, 34'ü %13,7'lik bir oranla üretimi tamamladıktan sonra, 85'i %34,1'lik bir oranla üretimin tüm aşamalarında (tasarım ve üretim aşamaları) belirledikleri görülmektedir.

Hedef Maliyetleme Yöntemi açısından bir ürünün maliyetinin belirlenmesi aşamasının ürün tasarım ve geliştirme aşaması olması gerekmektedir. Tabloda otomotiv sanayi dalında faaliyet gösteren işletmelerin ürünlerinin maliyetini daha çok %36,5'lik bir oranla üretim esnasında belirledikleri, %34,1'lik bir oranla ise üretimin tüm aşamalarında belirledikleri görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir durum ise işletmelerin mamul maliyetini belirlenmesini %13,7'lik bir oranla üretimin tamamlanmasından sonra olmasıdır. İşletmeler bu oranı daha da düşürme yollarına gitmelidirler. Rekabet üstünlüğü açısından bir ürünün maliyetinin üretimi tamamladıktan sonra belirlenmesi maliyetlerin düşürülmesine hiçbir şekilde müdahale edilemeyeceği için ürünün yüksek piyasa fiyatı ile rekabet gücü kaybedilecektir.

Tablo 4: İşletmelerin Yeni veya Mevcut Mamuller ile İlgili Maliyet Düşürme Çalışmalarının Belirlendiği Aşama Düzeyi

Maliyet Düşürme Aşaması	Sayı	%
Ürün tasarım ve geliştirme aşaması	49	19,7
Üretim esnası	93	37,3
Üretim tamamlandıktan sonra	23	9,2
Hem ürün tasarım hem de üretim aşamasında	66	26,5
Hiçbir aşamada maliyet düşürme çalışması yapılmamaktadır	18	7,2
Toplam	249	100

Buna göre, Hedef Maliyetleme Yöntemlerinin uygulanması açısından işletmelerin %19,7'lik bir oranla ürün tasarım ve geliştirme aşamasında maliyet düşürme çalışması yaptıkları, ayrıca işletmeler maliyet düşürme çalışmalarını %26,5'lik bir oranla hem ürün tasarım hem de üretim aşamasında yaptıkları görülmektedir.

Tablo 5: İşletmelerin Maliyet Azaltım Çalışmalarında Uyguladıkları Ana Bileşenlerin Düzeyi

Maliyet Azaltım Ana Bileşenleri	Her zaman		Genellikle		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Maliyet Tabloları	64	25,7	113	45,4	41	16,5	14	5,6	17	6,8	249	100
Değer Analizi	32	12,9	67	26,9	107	43,0	27	10,8	16	6,4	249	100
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	27	10,8	84	33,7	82	32,9	31	12,4	25	10,0	249	100
Benchmarking (Kıyaslama)	51	20,5	83	33,3	63	25,3	32	12,9	20	8,0	249	100
Tam Zamanında Üretim (JIT)	66	26,5	87	34,9	54	21,7	27	10,8	15	6,0	249	100
Toplam Kalite Yönetimi	54	21,7	79	31,7	64	25,7	35	14,1	17	6,8	249	100
Değer Mühendisliği	23	9,2	67	26,9	81	32,5	43	17,3	35	14,1	249	100
Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme	31	12,4	54	21,7	78	31,3	49	19,7	37	14,9	249	100
Kaizen Maliyetleme	18	7,2	40	19,1	71	28,5	61	24,5	59	23,7	249	100
Balanced Scorecard (Dengeli Ölçüm Kartı)	7	2,8	35	14,1	67	26,9	73	29,3	67	26,9	249	100

Buna göre araştırmaya katılan işletmelerin, maliyet tablolarından %45,4'lük bir oranla genellikle, değer analizinden %43,0'lık bir oranla bazen,

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeden işletmelerin maliyet azaltımında %33,7'lik bir oranla genellikle, Kıyaslama (Benchmarking) yönteminden %33,3'lük bir oranla genellikle, Tam Zamanında Üretimini (JIT) %31,7'lik bir oranla genellikle, Toplam Kalite Yönetimini % 31,7'lik bir oranla genellikle, Değer Mühendisliğini %32,5'lik bir oranla bazen, Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme yöntemini %31,3'lük bir oranla bazen, Kaizen Maliyetlemeyi %28,5'lik bir oranla bazen ve Balanced Scorecardı (Dengeli Ölçüm Kartı) maliyet azaltım ana bileşeni olarak %29,3'lük bir oranla nadiren uyguladıkları görülmektedir.

İşletmeler Hedef Maliyetleme Yöntemini yeteri düzeyde uygulayabilmeleri için belirlenen hedef maliyete ürün tasarım aşamasında ulaşamayabilir. Bir ürünün üretimine başlamadan önce maliyet azaltım çalışmalarını gerçekleştirmek zorundadır. Bu azaltım çalışmalarını yukarıda sıralanan maliyet azaltım araçlarından yararlanılması gerekmektedir.

Tablo 6: İşletmelerin Yeni Bir Mamulün Satış Fiyatını Belirleme Düzeyi

Yeni Bir Mamulün Satış Fiyatını Belirleme Durumu	Sayı	%
Maliyet + Kar	139	55,8
Rakiplerin belirledikleri fiyat	11	4,4
Pazar araştırması	45	18,1
Benzer ürünlerin fiyatları	15	6,0
Müşterilerce arzulanan fiyat	20	8,0
Kabiliyetler ve deneyimler	3	1,2
Ürünün üretim teknolojisine bağlı olarak tasarım ve üretim özelliklerine göre fiyat	16	6,4
Toplam	249	100

Buna göre, işletmelerin 139'u %55,8'lik bir oranla maliyet+kar yöntemini kullanarak yeni bir mamulün satış fiyatını belirledikleri görülmektedir. Bu da otomotiv sanayi işletmelerinin ürün fiyat belirlemede geleneksel maliyet yönetim sistemini uyguladıkları görülmektedir. İşletmelerin bir an önce bu yöntemden vazgeçip fiyat belirlemede Hedef Maliyetleme Yöntemi olan pazar araştırmalarıyla, rakiplerin belirledikleri fiyatları ve benzer ürünlerin piyasa fiyatlarını da dikkate alan yeni bir ürüne müşterilerce arzu edilen piyasa satış fiyatını dikkate almaları gerekmektedir.

Tablo 7: İşletmelerin Yeni Bir Ürünün Kar Marjını (Oranını) Belirleme Düzeyi

Yeni Bir Ürünün Kar Marjını Belirleme Durumu	Sayı	%
Satışlar üzerinden belli bir getiri oranına göre	104	41,8
Ürün için yapılan yatırımın beklenen karlılık oranına göre	61	24,5
Ürünün tahmini maliyetinin bir yüzdesi olarak	74	29,7
Ürün hattındaki toplam ürünlerin karlılığına göre	10	4,0
Toplam	249	100

Buna göre uygulamaya katılan işletmelerin %41,8'i yeni bir ürünün kar marjını satışlar üzerinden belli bir getiri oranına göre belirlediklerini ifade etmektedirler. Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanması açısından tabloya bacak olursak, işletmelerin kar marjlarını işletmenin stratejik kararları doğrultusunda satışlar üzerinden belli bir getiri oranına göre seçmeleri yöntem açısından uygun bir durum olduğu söylenebilir.

Tablo 8: İşletmelerin Hedef Maliyetleme Yöntemini Uygulama Düzeyi

Hedef Maliyetleme Yöntemini Uygulama Düzeyi	Sayı	%
Bu yöntem hakkında bir bilgim yok	160	64,3
Epeyce karışık uygulanması zor bir yöntemdir	46	18,5
İşletme yapımıza uygun bir yöntem değildir	26	10,4
İşletmemiz tarafından uygulanan bir yöntemdir	5	2,0
Farklı bir isim altında Hedef Maliyetlemeye benzer başka bir yöntem uygulamaktayız	12	4,8
Toplam	249	100

Buna göre araştırmaya katılan işletmelerin %64,3'ü Hedef Maliyetleme Yöntemi hakkında bir bilgileri olmadıkları kanısını taşımaktadırlar. Bu yöntemi işletmelerinde uygulayanlar ise %2,0'lik bir orana sahiptirler. Hedef Maliyetleme Yönteminin genel ilkeleri, özellikleri, uygulama düzeylerine benzer soru örnekleri araştırmamızda sorulmaktadır. Bu soru tipleriyle direkt Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanması yanında Hedef Maliyetleme Yönteminin özellikleriyle de bağdaşan sorulara ne kadar olumlu ve uygulama düzeyine yaklaştıkları araştırılacaktır.

Tablo 9: İşletmelerde Değer Zinciri Üyelerinin Maliyet Tahminine ve Maliyet Azaltım Sürecine Katılma Durumu

Değer Zinciri Üyeleri	Her zaman		Genellikle		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman		Toplam	
	N	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Muhasebe/Finansman	50	20,1	101	40,6	49	19,7	18	7,2	31	12,4	249	100
Satış/Pazarlama	43	17,3	66	26,5	57	22,9	38	15,3	45	18,1	249	100
Ürün P.Tasarım Müh.-Ar-Ge	27	10,8	55	22,1	51	20,5	31	12,4	85	34,1	249	100
Satınalma	54	21,7	77	30,9	56	22,5	33	13,3	29	11,6	249	100
Üretim	34	13,7	62	24,9	45	18,1	27	10,8	81	32,5	249	100
Kalite Kontrol	39	15,7	74	29,7	55	22,1	40	16,1	71	28,5	249	100
Dağıtım/Lojistik	18	7,2	53	21,3	69	27,7	46	18,5	63	25,3	249	100
Tedarikçiler	20	8,0	53	21,3	91	36,5	54	21,7	31	12,4	249	100

Buna göre uygulamaya katılan işletmeler, değer zinciri üyelerinin maliyet tahminine ve maliyet azaltım sürecine muhasebe-finansman departmanından %40,6'lık bir oranla genellikle katıldıklarını, satış ve pazarlama departmanından %26,5'lik bir oranda genellikle katıldıklarını, ürün planlama-tasarım mühendisliği ve araştırma ve geliştirme bölümünden %34,1'lik bir oranda hiçbir zaman katılmadıklarını, satınalma servisinden %30,9'luk bir oranda genellikle katıldıklarını, üretim kısmından %32,5'lik bir oranda hiçbir zaman katılmadıklarını, kalite kontrol kısmından %29,7'lik bir oranda genellikle katıldıklarını, dağıtım ve lojistik kısmından %27,7'lik bir oranla bazen katıldıklarını ve tedarikçilerin %36,5'lik bir oranla bazen katıldıklarını izah etmektedirler.

Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanabilmesi için hedef maliyetlerin belirlenmesinde ve ilk etapta ulaşılamayan hedef maliyetin azaltımında yukarıda izah edilen değer zinciri üyelerinin yardımına ihtiyaç vardır. Uygulamaya katılan işletmelerin genellikle bu üyelerden yardım aldıkları söylenebilir. Ancak Hedef Maliyetlemenin en önemli kısmını oluşturan ürün planlama, tasarım mühendisliği, araştırma ve geliştirmeden yararlanmadıkları görülmektedir. İşletmelerin hedef maliyete ulaşabilmeleri için işletme içinde ve hatta işletme dışındakilerle geniş kapsamlı bir katılımın yapılması gerekmektedir.

Tablo 10: İşletmelerin Müşteri Beklentilerini Belirleme Düzeyi

Müşteri Beklentilerini Belirleme Düzeyi	Her zaman		Genellikle		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman		Toplam	
	N	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Tasarım öncesi pazar araştırmasıyla	55	22,1	105	42,2	42	16,9	12	4,8	35	14,1	249	100
Ürünün tasarım aşamasında devamlı pazar araştırması	40	16,1	47	18,9	68	27,3	48	19,3	46	18,5	249	100
Üretim sonrası (ürün kullanıldıktan sonra) pazar araştırması	30	12,0	48	19,3	62	24,9	35	14,1	74	29,7	249	100
Sistemik yöntemler (anket, yüzyüze görüşme vb.)	22	8,8	66	26,5	79	31,7	51	20,5	31	12,4	249	100
Tedarikçilerden ve satıcılardan geri bildirimlerin alınması	19	7,6	74	29,7	71	28,5	53	21,3	32	12,9	249	100

Buna göre, işletmeler müşteri beklentilerini tasarım öncesi pazar araştırmasıyla, ürün tasarım aşamasında devamlı pazar araştırmasıyla, sistemik yöntemler (anket, yüzyüze görüşme vb.) ve tedarikçilerden ve satıcılardan geri bildirimlerin alınması yöntemlerini genellikle uyguladıkları görülmektedir. Buda Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanma düzeyini artırmaktadır. Hedef Maliyetleme de müşteri beklentilerinin belirlenmesi özellikle ürün tasarım öncesinde ve tasarım aşamasında tedarikçi ve satıcıları da içine alan bir araştırma yapmaları gerekmektedir.

Tablo 11: İşletmelerin Hedef Maliyetleme ile Başarmak İstedikleri Amacın Düzeyi

İşletmelerin Amacı	Önemsiz		Az önemli		Önemli		Çok önemli		En önemli		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Maliyet azaltımı	14	5,6	6	2,4	48	19,3	122	49,0	59	23,7	249	100
Müşteri memnuniyeti	3	1,2	5	2,0	29	11,9	77	30,9	135	54,2	249	100
Kaliteyi artırmak	4	1,6	7	2,8	32	12,9	97	39,0	109	43,8	249	100
Pazar payını artırmak	2	0,8	13	5,2	31	12,4	117	47,0	86	34,5	249	100
Kar marjını artırmak	2	0,8	14	5,6	48	19,3	83	33,3	102	41,0	249	100
Yeni ürünleri en uygun zamanda tanıtmak	6	2,4	39	15,7	69	27,7	75	30,1	60	24,0	249	100

Buna göre, işletmelerde maliyet azaltımı %49,0'lık bir oranla çok önemli, müşteri memnuniyeti %30,9'luk bir oranla çok önemli, kalitenin artırılması %43,8'lik bir oranla en önemli, pazar payının artırılması %47,0'lık bir oranla çok önemli, kar marjının artırılması %43,8'lik bir oranla en önemli, yeni ürünlerin en uygun zamanda tanıtılması %30,1'lik bir oranla çok önemli olduğu belirtilmiştir. Nihayetinde işletmelerin Hedef Maliyetleme Yöntemlerini uygulamalarının bir amacı olmalıdır. Uygulamaya katılan işletmelerin çoğunluğu bu amaçlara ulaşılmasının çok önemli olduğunu vurgulamaktadırlar.

Tablo 12: İşletmelerin Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanmasını Etkileyen Faktörlere Katılma Düzeyleri

Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanmasını Etkileyen Faktörler	Sayı	Min.	Max.	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Ürünlerde maliyet düşürmede en iyi dönem ürün tasarımı ve üretim aşamasıdır.	249	1	5	3,26	1,30
Sektörümüzde yeni bir ürünün satış fiyatının üretim yapılmadan önce belirlenmesi mümkündür.	249	1	5	2,91	1,21
Firmamızda hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkânlardan sıkça yararlanılır.	249	1	5	3,26	1,02
İşletmemizde yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri ile bölümlerarası işbirliği hakkında çalışanlara gerekli her türlü bilgi ve eğitim sağlanır.	249	1	5	3,53	2,13
Hedef Maliyetleme ile işletmeler rekabet edebilecekleri düşük maliyetle pazar payını artırarak yüksek kar marjı sağlamayı amaçlamaktadır.	249	1	5	3,08	1,05
Hedef Maliyetleme Yönteminde işletmeler, ürettiklerini satmayı değil satabildiklerini üretmeye zorlanır.	249	1	5	3,13	1,09
Pazar karmaşıklığı, müşteri beklentilerinin tam anlamıyla belirlenememesi, işgören ve tedarikçilere Hedef Maliyetlemeye ulaşmak için yapılan baskılar nedeniyle Hedef Maliyetlemenin uygulanması çok güçtür.	249	1	5	3,03	1,19

Hedef Maliyetleme Yönteminin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlere işletmelerin katılım seviyelerini anket uygulaması kapsamında 5'li likert ölçeği bakımından ölçülen değerlendirmeleri yansıtmaktadır. Rakamlar 5'e yaklaştıkça mükemmelliği, 1'e yaklaştıkça olumsuzluğu temsil etmektedir. Tablodan genel olarak aşağıdaki sonuçları çıkarmak mümkündür.

Tüm faktörler açısından amaç 5'e yaklaşmak olduğuna göre, sektörde başarılı Hedef Maliyetleme Yöntemi uygulamaları için tüm faktörler bakımından genel iyileştirme gerekmektedir. Tablo verileri göz önünde

bulundurulduğunda, otomotiv sanayi dalında Hedef Maliyetleme yönteminin uygulanmasını en olumsuz yönde etkileyecek faktör “Sektörde yeni bir ürünün satış fiyatının üretim yapılmadan önce belirlenmesinin mümkün olmadığı” (ortalama=2,91) dir. Diğer yandan, en olumlu yönde etkileyecek faktör ise “İşletmelerde yapılan maliyet azaltım ve yönetim faaliyetleri ile bölümlerarası işbirliği hakkında çalışanlara gerekli her türlü bilgi ve eğitim sağlandığı” (ortalama=3,53)’dür.

#### IV. Sonuç ve Öneriler

Hedef Maliyetleme Yönteminde piyasa koşullarına göre belirlenen piyasa fiyatından arzulanan kar marjının çıkarılarak (hedef maliyet=satış fiyatı-kar marjı) ulaşılması gereken maliyet düzeyi belirlenmektedir. Ürünün tasarım aşamasında geliştirilen Hedef Maliyetlemenin odak noktasında işletmenin mevcut imkânları ile ulaşabildiği maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkın kapatılması sorunu vardır. Maliyetlerin büyük bir kısmı tasarım aşamasında belirlenebildiğinden dolayı, bu farkın kapatılması için tasarım aşamasında müşteri beklentileri ve kaliteden taviz vermeden yapılan maliyet analizleri önem kazanmaktadır.

Anketin uygulanması sonucu elde edilen bilgiler ışığında otomotiv ana ve yan sanayi dalında faaliyet gösteren işletmelerin Hedef Maliyetleme Yöntemini uygulayarak ulusal ve özellikle uluslararası pazarlarda rekabet üstünlüğü elde edebilmesi için şu öneriler geliştirilmiştir.

İşletmelerin Hedef Maliyetleme Yöntemi hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıkları için bu yöntemin maliyet kontrol aracı olarak bir an önce Ülkemizde faaliyet gösteren Otomotiv Sanayi kuruluşları tarafından uygulanmasının gerekli olduğunu,

İşletmelerin her ne kadar da bu yöntemi uygulamadıkları görülse bile bu yöntemlerin uygulanmasını gerekli kılan ana bileşenlerden yararlanmaya devam etmelerini,

Yeni bir ürünün satış fiyatının geleneksel yöntem olan maliyet+kar yöntemiyle değil de müşterilerce istenen ve pazarda belirlenen fiyat yöntemini kullanmalarının gerekli olduğunu,

Üretilen bir mamulün maliyetinin ürün tasarım ve geliştirme aşamasında belirlenmesi gerekliliğine karşın yeni veya mevcut mamuller ile ilgili maliyet düşürme çalışmalarının hem ürün tasarım hem de üretim aşamasında yapılmasının gerektiğini,

Yeni bir ürünün kar marjının satışlar üzerinden belli bir getiri oranına göre belirlendiğinin tespit edilmiş olmasının yararlı olduğunu,

Müşteri beklentilerini ürünün tasarım aşamasında devamlı pazar araştırmasıyla yapılmasının uygun bir yöntem olduğunu önerebiliriz.

Sonuç olarak; işletmelerin Hedef Maliyetleme Yöntemini bilinçli bir yöntem olarak uygulamadıkları ancak bu yöntemlerin uygulanmasını gerekli kılan bazı şartları yerine getirdikleri görülmektedir. İşletmelerin küresel rekabette varlıklarını koruyabilmeleri için maliyetlerin müdahale edilebilir tek



değişken unsur olduğunun farkına varmaları gerekmektedir. Rekabet üstünlüğü ve maliyet kontrolü açısından müşteri beklenti ve önerilerinin dikkate alınması gerektiğinin bilinmesi zorunludur.

#### Kaynaklar

- Acar, D. (2005), Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma, Asil Yayınları, Isparta.
- Altınbay, A. (2006), “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık, (16), ss.141-164.
- Can, A.V. (2004), Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama, Sakarya Kitapevi, Mart.
- Coşkun, A. (2003), “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, *Akademik Araştırmalar Dergisi*, Kasım, 4 (15),ss.25-34
- Doğan, Z ve Hatipoğlu, A. (2004) “Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, ss.101-109.
- Feil, P.- Yook, K-H. ve Kim, Il-W. (2004), “Japoneze Target Costing: A Historical Perspective”, *International Journal of Strategic Cost Management*, Spring, ss. 10-19.
- Gürdal K. (2007), Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Gürsoy, C. T. (1997), Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Yayınları, İstanbul.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002), Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Karcıoğlu, R. (1997), “Yeni Bir Yönetim Aracı Olarak Hedef Fiyata Göre Maliyetleme Yöntemi”, *Pazarlama Dünyası*, Temmuz/Ağustos, 11(64) ss.4-8.
- Kocakulah, M.C. ve Austill, A. D. (2006), “Product Development And Cost Management Using Target Costing: A Discussion And Case Analysis”, *Journal of Business & Economics Research* - February, 4(2) ss.61-71.
- Lockamy III, A. ve Smith, W.I (2000), “Target Costing for Supply Chain Management: Criteria and Selection Industrial Management”, *Industrial Management- Data Systems*, 100(5), ss. 210-218.
- Schelze, G., Geier, R. ve Buttross, T. E. (1996), “Target Costing at ITT Automotive”, *Management Accounting*, December, 78, ss.26-30.
- Shank, J. K. ve Fisher, J. (1999), “Target Costing as a Strategic Tool”, *Sloan Management Review*, 41 (1), ss.73-83.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J. ve Kim, Il-W. (2003), “Best Practices İn Target Costing” *Management Accounting Quarterly*, Winter, 4(2), ss.12-17.
- Yükçü, S. (1999), “Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, *MÖDAV, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül, 1(3), ss.1-10.