

İŞLETMELERDE MALİYET DÜŞÜRME YAKLAŞIMI OLARAK HEDEF MALİYETLEME

*Öğr. Grv. Dr. Ali Rıza KAYMAZ**

ÖZET

İşletmeler tarafından çağdaş üretim teknolojilerinin kullanılması, yeni maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinin geliştirilmesine ve uygulamasına neden olmuştur. Japon elektronik ve araç üreticileri tarafından yoğun olarak kullanılan ve son yıllarda Avrupa ve Amerika ülkelerinde de yaygınlaşmaya başlayan hedef maliyetleme, işletmelerin ürünlerini uygun bir fiyatla müşterinin isteklerine göre üretmelerine ve mümkün olan en kısa zamanda pazarda satışına olanak tanımaktadır. Hedef maliyetleme, işletmelerde maliyet kontrolü ve kar planlaması aracı olarak kullanılmaktadır.

ABSTRACT

The usage, by companies, of modern production technologies has caused development and application of new cost and managerial accounting methods. Target costing, which is used intensively by Japanese electronic and automotive producers and also recently becoming widespread in European and American countries, gives change to companies to produce their goods in a way to fully meet their costumers needs with a reasoable price and to sell them in the market in the shortest possible time. Target costing is used as a tool for cost control and profit planning in companies.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

GİRİŞ

Günümüzde işletmeler global pazarların ortaya çıkması, müşterilerin tercihlerinde meydana gelen değişimler ve rekabetin giderek arttığı bir ortamda başarılı olabilmek için, değişmek ve bu doğrultuda da çağdaş mamül ve üretim çevresine hizmet edecek bilgileri gereken yerde ve zamanda sağlamak amacıyla bir takım yenilikleri başlatmak zorunda kalmışlardır. Bu yeni uygulama ve yaklaşımlar :

- Toplam kalite yönetimi
- JIT üretim ve dağıtım sistemleri
- Zaman bazlı rekabet
- Müşteri odaklı organizasyon oluşturma
- Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi
- Çalışanların yetkilendirilmesi
- Yeniden yapılanma

biçiminde sıralanabilmektedir¹.

Yukarıda belirtilen yeni muhasebe teknikleri ve sistem modelleri, maliyet yönetimi kavramı ile birlikte maliyet ve yönetim muhasebesine yeni bir bakış açısı getirmiştir².

Bu çalışmada, özellikle Japon elektronik ve araç üreticileri tarafından yoğun olarak kullanılan ve son yıllarda Avrupa ve Amerika ülkelerinde de yaygınlaşmaya başlayan maliyet kontrol ve kar planlaması aracı olan Hedef Maliyetleme üzerinde durulacaktır.

¹ Münir ŞAKRAK, "Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme ve Örnek Olay Analizi", M.Ü.İ.İ.B.F Dergisi, Prof. Dr. Kenan ERKURAL' a Armağan, Yıl:1998, Cilt:XIV, Sayı: 2, S. 311;

Osman ALTUĞ, *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 436

² ŞAKRAK, S. 311

II. HEDEF MALİYETLEME

A) HEDEF MALİYET KAVRAMI

Pazara dayalı fiyatlamamanın önemli bir şekli hedef fiyatlamadır. Hedef fiyatlama, potansiyel müşterilerin ödemek isteyecekleri ürünlerin ya da hizmetlerin tahmini fiyatıdır. Bu tahmin, müşterilerin bir ürün için anladığı fiyatın kavranmasına ve rakiplerin cevaplarına dayalıdır. Hedef fiyatlama, hedef maliyetlemeye yol gösterir³.

Kavram olarak hedef maliyet; bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan ve satış fiyatına göre hesaplanan pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir⁴.

Hedef maliyetleme, yeni üretilecek bir ürün için katlanılabilir en yüksek maliyetin belirlenerek bu hedef maliyete uygun olarak karlı bir şekilde üretilip sunulabilecek bir prototipin geliştirildiği süreçtir. Hedef maliyetleme, bir ürünün düşünce aşamasıyla ilgilenmektir. Yönetim tekniği olarak hedef maliyetleme, yeni üretilecek bir ürün için müşterilerin ne kadar ödemeyi düşündüklerinin belirlenmesinde ve ürünün bu fiyat dilimleri içerisinde dizayn edilerek karlı bir şekilde satılması konusunda yardımcı olmaktadır⁵.

Diğer bir ifade ile hedef maliyetleme, önceden belirlenen pazar payını ele geçirebilmek için gerekli olan satış fiyatı ile birim başına arzu edilen kar arasındaki farktır⁶.

Hedef maliyetlemenin uygulanabilmesi için, bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanınması gerekmektedir. Uygulamada, ürünün oluşturan her bir ana parça ya da bir kısmın dökümü ve değerlemesi

³ Charles HORNGREN, George FOSTER-Scikant M. DATAR, Cost Accounting A Managerial Emphasis, Eighth Edition, Prentice Hall Englewood Cliffs, 1994, s. 438

⁴ Süleyman YÜKÇÜ, "Maliyet Düşürmede Sistematiik Yaklaşımlar", Muhasebe ve Denetim Bakış, Yıl: 1, Sayı:2, Ekim-2000, S.26. ;Colin DRURY, Management and Cost Accounting, Third Edition, Chapman & Hall, London, 1992, s. 305

⁵ Münevver MENDERES- Muzaffer AYDEMİR, "Bir Maliyet Yönetim Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme (Target Costing)", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 3, 1999, s.386, ;Ray H. GARRISON- Eric W. NOREEN, Managerial Accounting Concepts for Planning, Control, Decision Making, Seventh Edition, Richard D. Irwin Inc., 1994, s. 894.

⁶ Don R. HANSEN- Maryenne M. MOWEN, Management Accounting, Second Edition, South-Western Publishing Co. , Cincinnati Ohio, 1992, s.923.

yapılarak, pazarda müşteri tarafından tanımlanan ürün işlevi ve buna bağlı olarak oluşan ürün ana parçaları üst üste getirilmektedir. Bu tür değer analizi ya da değer mühendisliği, ürünün işleviyle orantılı maliyet düşürülmesine ve ürünü oluşturan ana parçaların pazar isteklerine uygun fiyatlama kararına neden olmaktadır⁷.

Hedef maliyetleme değişik ülkelerdeki endüstrilerde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Otomobil endüstrisinde Mercedes, Toyota, Nissan ve Daihatsu; elektronik endüstrisinde Matsushita, Panasonic, ve Sharp; kişisel bilgisayar endüstrisinde ise Apple, Compag ve Toshiba hedef fiyatlama ve hedef maliyetlemeyi kullanmaktadırlar.

1965 yılında Japon otomobil üreticisi Toyota tarafından geliştirilen ve bu tarihten sonra diğer otomobil üreticileri tarafından da kullanılmaya başlanan hedef maliyetlemede işletmeler öncelikle pazar araştırmalarına dayanarak hedef satış fiyatı belirlemektedirler. Hedef fiyat, işletmenin stratejik planlarının, finansal tahminlerinin gerektirdiği ve yansıttığı kar marjı ile birleştirilmektedir. Bu iki veri arasındaki fark her bir araba için kabul edilebilir maliyeti vermektedir. Kabul edilebilir maliyet rakamı genellikle standart maliyet arasında ortada bir yerde hedef maliyeti belirlemektedir. Örneğin, işletme üründen %20 oranında bir kar elde etmeyi planlıyorsa ve ürünün satış fiyatı 120.000 \$ ise, ürünün kabul edilebilir maliyeti 100.000\$ olacaktır. İşletme hedef maliyeti, 100.000 \$ ve standart maliyet arasında bir yerde belirleyecektir⁸.

Ürün geliştirme arasında ise, tasarımcılar, mühendisler, pazarlama ve üretim departmanlarındaki yöneticiler, çalışanlar, yönetim muhasebecisi ve işletme dışındaki satıcılar ürünün her bir parçası ile ilgili çalışmalar yapmaktadırlar. Ürün geliştirme çalışmaları ilerledikçe tahmin edilen maliyetler hedef maliyetlerle karşılaştırılarak, ileriye dönük kontroller yapılmaktadır. Farklar meydana geldiğinde, ürün geliştirme aşamasına geri dönülerek süreç yeniden işlemeye başlamaktadır. Tüm bu işlemler, istenen özellikte ve

⁷ Nurhan PAPATYA, "Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler", Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl:1992, Sayı:2(Güz), s.205.

⁸ Zeynep TÜRK, "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme", Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt :14, Sayı:1, Yıl: 1999, s.202.

mümkün olan en düşük maliyette ürün dizaynının yapılması ile sona ermektedir⁹.

B) HEDEF MALİYETLEMENİN ÖZELLİKLERİ

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁰

- Hedef maliyetleme, planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır. Üretim aşamasında kullanılan standart maliyetlerin¹¹ aksine, hedef maliyetleme planlama ve tasarım aşamalarında kullanılır.

- Hedef maliyetleme , montaj endüstrisinde diğer endüstrilere oranla daha yaygın olarak kullanılır.

- Hedef maliyetleme,tasarım spesifikasyonlarının ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanıldığı için, muhasebeden ziyade mühendislik ve yönetime daha yakındır. Hedef maliyetlemenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, değer mühendisliği ve diğer maliyet mühendisliği araçlarının birlikte kullanılması gerekir.

C) HEDEF MALİYETLEMENİN AŞAMALARI

Hedef maliyetleme aşağıdaki adımlardan oluşur¹²:

1. Ürünün Sahip Olacağı İşlevlerin Belirlenmesi

Yoğun olarak pazar araştırması ve tüketicilerin tercihlerinin tespitine dayanan bu aşamada, üründen beklenen tüm işlevler tanımlanarak listelenmekte ve bir form haline getirilmektedir. Ürünün başarısı, ürünün yerine getireceği işlevlerle belirlenmektedir.

2. Her Bir İşlevin Göreceli Öneminin Belirlenmesi

Bu aşamada, pazar araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde ürünün sahip olacağı her bir işlevin değerlendirilmesi yapılmaktadır.

⁹ TÜRK, s.202.

¹⁰ YÜKÇÜ, s.28-29.

¹¹ Standart Maliyetler, bilimsel ve teknik temellere dayanılarak hesaplanan ve belirli koşullar altında gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir.

¹² TÜRK, s.204-205.; YÜKÇÜ, s.29.;PAPATYA, s.205.

3. Ürünü Oluşturan Parçaların Belirlenmesi

Belirlenen işlevlerin, ürün tarafından yerine getirilmesi amacıyla ürün taslağı üzerinde çalışılarak, ürünü oluşturan parçalar belirlenir. Bu aşamada ürünün prototipi oluşturulmaktadır.

4. Ürünü Oluşturan Her Parçanın Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Ürünün parçalarının ve prototipinin belirlenmesi, ürün oluşturan parçaların maliyetlerinin tahmininde esas alınmaktadır. Ürünü oluşturan parça işletmece üretiliyorsa üretimin birim maliyeti bulunmakta; parçanın işletme dışından sağlanması durumunda ise piyasa araştırması yapılarak parçanın maliyeti tespit edilmektedir.

5. Ürünü Oluşturan Parçaların Göreceli Önemlerinin Belirlenmesi

Ürünün pazar araştırmalarına dayanılarak oluşturulan işlevleri ve ürünün parçaları karşılaştırılarak, aralarında ilişki kurulmakta ve böylece her bir parçanın işlevlerini yerine getirmekteki göreceli önemleri belirlenmektedir.

6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Bu aşamada, ürünü oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların ürün içindeki maliyet payları kullanılarak, parçaların hedef maliyet endeksi elde edilmektedir.

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{Parçanın Diğer Parçalara Göre Önem Yüzdesi}}{\text{Parçanın Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$$

En uygun koşullarda bu endeks değerinin 1 olması beklenmekle birlikte, bazı sektörler için 1' den sapmalar normal kabul edilmektedir.

7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleriyle önemliliklerinin birbiriyle uyum içinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ve maliyetleri uyum içinde olmayan parçalar saptandıktan sonra, bu parçalar için diğer seçenekler üzerinde durulacaktır. Ürünün bir işlevinin şekillendirilmesinin pahalı yada ucuz olduğunu gösteren bu endeks, ürün yapısında nelerin

değiştirilmesi gerektiği ve hangi parçaların sorunlu olduğunu göstermektedir. Hedef maliyet endeksinin 1'den büyük olması durumunda parça ucuz, 1'den küçük olması durumunda ise parça pahalı olarak kabul edilmektedir.

8. Diğer Maliyet Düşürme Girişimleri

Hedef maliyet endeksinin optimizasyonu, maliyet ile ürünün sahip olduğu işlevleri karşılaştıran önemli bir araçtır. Bununla birlikte, ürün geliştirme aşamasında maliyetleri düşürecek diğer kararlar da söz konusu olmaktadır.

D) HEDEF MALİYETLEMENİN BAŞARI KOŞULLARI

Hedef maliyetleme, başarıya ulaşma sırasında değer analizi yanında diğer bazı teknik ve uygulamalardan yararlanmakta ve bunları vazgeçilmez koşullar olarak kabul etmektedir. Bunlardan bazıları şunlardır¹³:

- Tedarikçiler ürün geliştirme sürecine yada ekibine dahil edilmelidir.
- Ürünler ve süreçler eş zamanlı olarak dizayn edilmelidir.
- Tüm maliyet azaltma çabaları müşterilerin isteklerine göre yönlendirilmelidir.
- Tasarım basitliğine ulaşılmaya çalışmalı ve bu ölçülmelidir.
- Hedef maliyetlemede farklı departmanların temsilcilerinden oluşan ekiplerden yararlanılmalıdır.
- Sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürü oluşturulmalıdır.
- Hedef maliyetlemede bazı tekniklerden (kalite fonksiyon yayılımı, çok-yıllı kar planlaması, balık kılıcı diyagramları, rekabet analizleri ve değer zinciri analizleri gibi) yararlanmak durumundadır.

¹³ MENDERES-AYDEMİR, s.390-392.; YÜKÇÜ, s.28.

III. HEDEF MALİYETLEME VE GELENEKSEL MALİYETLEME YÖNTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Geleneksel maliyetleme yönteminde, pazar araştırması ile müşteri ihtiyaçları belirlendikten sonra ürünün özellikleri üzerinde durulur. Bu nedenle işletmeler ürünün tasarımı ve mühendislik faaliyetleriyle sürekli olarak ilgilenirler. Tasarımcılar ve mühendisler ürünün tasarımı belirlendikten sonra, ürünün maliyetini tahmin ederler. Tahmin edilen maliyetin yüksek bulunması durumunda, mamulün tasarımında bazı düzeltmeler yapılabilir. Beklenen kar marjını bulabilmek için, tahmin edilen maliyetin beklenen satış fiyatından çıkarılması gerekir¹⁴. Bu ilişki şu şekilde gösterilebilir:

Beklenen Kar Marjı = Beklenen Satış Fiyatı - Tahmin Edilen Maliyet

Yoğun olarak kullanılan diğer bir geleneksel maliyetleme yöntemi de, maliyet-artı yöntemidir. Bu yöntemde, beklenen kar marjı beklenen ürün maliyetine eklenerek satış fiyatı bulunur¹⁵. Bu ilişki şu şekilde gösterilebilir:

Satış Fiyatı = Beklenen Ürün Maliyeti + Beklenen Kar Marjı

Hedef maliyetleme gerek mamül maliyetini belirtmek için izlenen adımlar ve gerekse düşünce şekli açısından geleneksel maliyetleme yaklaşımından büyük ölçüde farklılıklar göstermektedir. Geleneksel maliyetleme yaklaşımında ürünü tasarlayanlar belirli bir hedef maliyete ulaşmak için açıkça bir gayret göstermezler. Geleneksel maliyetleme yaklaşımında olduğu gibi hedef maliyetlemede de, müşteri ihtiyacını belirlemek için pazar araştırmasının yapılması ve ürün özelliklerinin belirlenmesi söz konusudur. Bu aşamalardan sonra süreç oldukça farklı bir boyut kazanmaktadır. Hedef satış fiyatı ve hedef ürün hacmi müşterinin işletmenin ürünlerine verdikleri değerle orantılı olarak belirlenmeye çalışılır. Satışlar üründen getiri (net gelir/ satışlar) kriterinde kullanıldığı üzere, hedef kar marjı uzun dönemli kar analizleri sonucunda belirlenir. Hedef maliyet, hedef satış fiyatı ile hedef kar marjı arasındaki farktır. Bu ilişki şu şekilde gösterilebilir¹⁶:

¹⁴ MENDERES-AYDEMİR, s.388; YÜKÇÜ, s.27.

¹⁵ MENDERES-AYDEMİR, s.388; YÜKÇÜ, s.27.

¹⁶ MENDERES – AYDEMİR, s. 388; YÜKÇÜ, s.28.

Hedef Maliyet= Hedef Satış Fiyatı- Hedef Kar Marjı

İşletme, hedef maliyeti belirlendikten sonra; ürünü oluşturan her bir parça içinde ayrı ayrı hedef maliyeti tespit etmek zorundadır. Bu parçaların maliyetlerinin ve spesifikasyonların belirlenerek, hedeflenen ürün tasarımına uygun bir biçimde gerçekleştirilmesinde değer mühendisliğinden yararlanılmaktadır¹⁷.

IV. HEDEF MALİYETLEMeye İLİŞKİN BİR ÖRNEK

Astel bilgisayar örneği kullanılarak hedef fiyatlama ve hedef maliyetlemedeki dört adım aşağıda verilmektedir¹⁸.

ADIM 1: PROVALUE* İÇİN ÜRÜN PLANLAMASI

Astel, bireylere ve küçük organizasyonlara satmak amacıyla ürettiği en düşük fiyatlı kişisel bilgisayar (pc) olan Provalue için ürün planlaması ve değişikliklerini bu süreçte tasarlamaktadır. Astel'in aynı sektörde çalışan rakiplerinin yoğun fiyat rekabeti hakkında ciddi boyutlara varan endişeleri vardır.

ADIM 2: PROVALUE' DA HEDEF FİYATLAMA

Astel, rakiplerinin Provalue'ya karşı rekabet eden kişisel bilgisayarlarının fiyatını %15 oranında düşüreceğini beklemektedir. Astel yönetimi Provalue'nın fiyatını %20 düşürerek (birim fiyatını \$ 1000'dan \$ 800'a indirerek) etkin bir şekilde cevap vermek zorunda olduklarına inanmaktadır. Astel pazarlama müdürü yeni uygulanacak bu düşük fiyatla, yıllık satışların 150.000 birimden 200.000 birime yükseleceğini tahmin etmektedir.

ADIM 3: PROVALUE'NİN HEDEF MALİYETİ

Astel'in yönetimi satış gelirleri üzerinden % 10 hedef faaliyet geliri elde etmeyi amaçlamaktadır.

Toplam hedef satış gelirleri = \$ 800 * 200.000 birim = \$ 160 milyon

¹⁷ Değer mühendisliği, ürünün müşteri tarafından istenilen özelliklerden taviz vermeden ve ürünün geliştirme sürecini uzatmadan maliyet azaltıcı fikirler üretme tekniğidir.

¹⁸ HORNGREN- FOSTER-DATAR, s. 438-439.

* Provalue bir marka adıdır.

Toplam hedef faaliyet geliri = % 10 * \$ 160 milyon = \$ 16 milyon

Birim başına hedef faaliyet geliri = \$ 16 milyon / 200.000 birim = \$ 80/birim

Birim başına hedef maliyet = Hedef satış fiyatı – birim başına hedef faaliyet geliri = \$ 800 - \$ 80 = \$ 720

Provalue'nın şimdiki toplam faaliyet maliyetleri = \$ 135 milyon (veri)

Provalue'nın birim başına şimdiki faaliyet maliyetleri = \$ 135 milyon / 150.000 birim = \$ 900 / birim

Aslında hedef maliyet, Provalue'nın mevcut ürün maliyetinden daha düşüktür. Amaç, Provalue'nın birim başına maliyetini \$ 180'a (\$ 900'dan \$ 720'a) düşürmek için yollar bulmaktır. Dördüncü adımda, değer mühendisliğince hedef maliyeti elde etmek amaçlanmıştır.

ADIM 4: PROVALUE İÇİN DEĞER MÜHENDİSLİĞİ

Astel'in değer mühendisliğinin önemli bir elemanı, potansiyel müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayacak en düşük fiyatlı kişisel bilgisayar çeşidini belirlemektir. Örneğin, Provalue'nın şimdiki tasarımı, kişisel bilgisayarı daha hızlı ve hesaplamaları daha çabuk yapabilecek çeşitli iyileştirmeleri karşılamaktadır. Bu özel ses özellikleri ile sağlanmaktadır. Değer mühendisliği sürecinde önemli bir ilk adım, bu yenilikler için potansiyel müşterilerin fiyat ödemek için gönüllü olup olmadıklarını değerlendirmektir. Müşterilerin tepkisi, Provalue'nın extra yeniliklerine değer vermedikleri yönündedir. Müşteriler, Astel'den Provalue'yı daha basite indirgeyerek tekrar tasarımlarını ve daha düşük bir fiyatla satmalarını istemektedirler. Astel'de değer mühendisliği, dizayn gelişimleri ve yöntem değişikliklerinde önerilerde bulunan pazarlama müdürlerinin, ürün tasarımcılarının, imalat mühendislerinin, ve üretim danışmanlarının oluşturduğu ekiple girişimde bulunmaktadırlar. Maliyet muhasebecileri de , önerilen değişiklikler nedeniyle işletmede oluşacak maliyetlerdeki tasarrufları tahmin etmektedirler.

Değer mühendisliğinde maliyet ilişkili iki önemli kavram, maliyet oluşumu ve zorunlu maliyetler olmaktadır. Başarılı bir değer

mühendisliği, maliyetlerin oluştuğu ve sabitlendiği zaman arasında dikkatli bir ayırımı gerekli kılmaktadır.

SONUÇ

Günümüzde global pazarların ortaya çıkması, müşteri tercihlerinde meydana gelen değişmeler, rekabetin giderek artması ve üretim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler maliyet muhasebesinin gelişimine yol açmıştır. Bu gelişim, geleneksel maliyetleme yöntemlerini destekleyecek bir takım maliyet sistemlerinin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan “hedef maliyetleme tekniği” Japon işletmeleri tarafından kullanılan ve son yıllarda da Amerika Birleşik Devletleri’ndeki işletmelerde de yaygın olarak kullanılmaya başlayan maliyet kontrol ve kar planlaması aracıdır. Teknik olarak basit bir kavramsal yapıya sahip olmakla birlikte, karmaşık ve çok yönlü bir süreçtir. Hedef maliyetleme, rekabetin söz konusu olduğu bir çevrede faaliyet gösteren işletmelerde; diğer maliyet yönetim tekniklerinin de kullanılması durumunda başarılı sonuçlar ortaya koyabilmektedir.

KAYNAKÇA

ŞAKRAK, Münir, “ *Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme ve Örnek Olay Analizi*”, M.Ü.İ.İ.B.F Dergisi, Prof. Dr. Kenan ERKURAL’ a Armağan , Yıl :1998, Cilt:XIV, Sayı:2.

ALTUĞ, Osman, *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.

HORNGREN, Charles George FOSTER- Scııkant M. DATAR, *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, Eighth Edison, Prentice Hall Englewood Cliffs, 1994.

YÜKÇÜ, Süleyman, “*Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar*”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:1, Sayı:2, Ekim-2000.

DRURY, Colin, *Management and Cost Accounting*, Third Editon, Chapman & Hall, London, 1992.

MENDERES, Münevver- Muzaffer AYDEMİR, “*Bir Maliyet Yönetim Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme (Target Costing)*”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:3, 1999.

GARRISON, Ray H. – Eric W. NOREEN, *Managerial Accounting, Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Seventh Edition, Richard D. Irwin Inc., 1994.

HANSEN, Don R.- Maryanne M. MOWEN, *Management Accounting*, Second Edition, South- Western Publishing Co., Cincinnati Ohio, 1992

PAPATYA, Nurhan, “*Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl:1992, Sayı:2 (Güz).

TÜRK, Zeynep, “*Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme*” , Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:14, Sayı:1, Yıl:1999.