

PAZARLAMA MALİYETLERİNİN YÖNETİMİNDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

CONSIDERATION OF TARGET COSTING METHOD IN MANAGEMENT OF MARKETING COSTS

Öğr. Gör. Gözde BİRCAN*

ÖZ

Hedef maliyetleme yöntemi, klasik maliyet yönetimi yaklaşımlarının yetersizliklerinin karşılanması amacıyla geliştirilen modern maliyet yönetimi yaklaşımlarından biridir. Hedef maliyetleme yöntemi, pazarlama maliyetleriyle üretim maliyetlerinin yakın ilişki içerisinde olduğu, pazarın dinamiklerini dikkate alarak geliştirilen pazara dayalı ve pazar odaklı bir maliyet yönetim sistemidir. Ağırlıklı olarak Japon şirketleri tarafından kullanılmaktadır.

Modern maliyet yönetimi yaklaşımlarından hedef maliyetleme yöntemi ile birlikte üretim maliyetlerinin belirlenmesinde pazarlama maliyetlerinin önemi artmış ve üretim maliyetlerinin kontrol ve yönetimi öncelikle pazarlama maliyetlerinin kontrol ve yönetimi ile başlayan bir süreç haline dönüşmüştür.

Çalışmamızda hedef maliyetleme yönteminin pazarlama maliyetleriyle olan ilişkisinden hareketle pazarlama maliyetlerinin yönetiminde hedef maliyetleme yönteminin gerekliliği değerlendirilmiş ve önemi üzerinde durulmuştur.

Anahtar Sözcükler : Pazarlama, maliyet, pazarlama maliyeti, hedef maliyetleme

ABSTRACT

Target costing method is one of the modern cost management systems which have been developed for fulfilment of inabilities of traditional cost management systems. Target costing method is a kind of cost management system in which production costs and marketing costs are in harmony. It has been developed by considering market dynamics based on market. The method is mainly applied by Japanese Companies.

Through target costing method, market costs have been getting important and the process of control and management of production costs has been turned into a process that starts with control and management of market costs in the determination of production costs.

* T.C İstanbul Kültür Üniversitesi

In this study, the need and importance of target costing method in management of market costs regarding the relationship between target costing method and market costs has been discussed.

Keywords : Marketing, cost, marketing cost, target costing

1. GİRİŞ

Günümüzde artan ve hızla değişen rekabet koşulları maliyet yönetim sistemlerinin ve maliyetleme yöntemlerinin sadece üretim maliyetlerinin hesaplanmasına dayalı geleneksel yaklaşımdan uzaklaşarak artan rekabet koşullarına paralel olacak şekilde, özellikle işletmelerin faaliyette bulunduğu pazarı ve pazarın dinamiklerini de dikkate alan ve üretim maliyetleriyle eş zamanlı olarak ilişkilendiren maliyet yönetim sistemlerine ve maliyetleme yöntemlerine duyulan ihtiyacı arttırmıştır.

Hedef maliyetleme yöntemi, bu ihtiyaçları karşılamak için geliştirilmiş olan pazara dayalı bir maliyet yönetim sistemidir. Pazarlamanın konusuna giren ve pazarlama maliyetlerini oluşturan pek çok unsur hedef maliyetleme yönteminde üretim maliyetlerinin doğru ve zamanında belirlenebilmesi, kontrolü ve yönetimi açısından başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bu nedenle hedef maliyetleme yöntemi üretim maliyetlerini belirlerken aynı zamanda hem pazar dinamiklerinin ve pazarlama maliyetlerinin belirlenmesini sağlamakta hem de pazarlama maliyetlerinin yönetimi açısından etkin bir kontrol sistemi oluşturmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet koşulları ve sürekli olarak üretim, yönetim, pazarlama ve teknolojiye meydana gelen değişimler işletmelerin faaliyette bulunduğu pazarın koşullarını, müşteri ihtiyaçlarını, pazar payını ve bu koşulların neden olacağı pazarlama maliyetlerini dikkate alan, pazarlama maliyetlerini üretim maliyetleriyle eş zamanlı olarak ilişkilendiren, üretim maliyetlerini pazarlama maliyetlerinden ayrı düşünmeyecek şekilde doğru ve zamanında hesaplayan, yönetilmesini ve kontrolünü sağlayan hedef maliyetleme yönteminin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Dünyada özellikle Japon şirketleri tarafından yaygın olarak kullanılan hedef maliyetleme yöntemi son yıllarda Avrupalı şirketler ve Amerikan şirketleri tarafından da kullanılmaya başlamıştır (Acar, 1998, 81).

2. HEDEF MALİYETLEME KAVRAMI

Hedef maliyetleme Dünyada ilk olarak Japon şirketleri tarafından uygulanan Japon menşeli bir maliyetleme yöntemidir. Hedef maliyetleme, bir mal veya ürün yaşam süresi boyunca ürün maliyetlerinin düşürülmesini hedef alan ve satış faaliyetlerinin kontrolüne yönelik olarak geliştirilen stratejik bir kar ve maliyet yönetim sürecidir (Kaya, 2010, 315).

Bilindiği üzere hedef maliyetleme en yalın şekliyle önce satış fiyatının belirlenmesi, satış fiyatının belirlenmesinden sonra satış fiyatından, elde edilmesi istenen karın düşülmesi ve kalan rakamın maliyet olarak belirlenmesini ifade eder. Dolayısıyla hedef maliyetlemede geleneksel yaklaşımda olduğu gibi satış fiyatı ve maliyete göre karlılığın belirlenmesinin aksine maliyet, satış fiyatı ve kara göre belirlenir. Bu maliyetleme yönteminde önce maliyet değil kar belirlenmektedir. Bu kapsamda hedef maliyetleme, bir mal veya hizmet için beklenen kar oranını kazandıracak katlanılabilir maliyet düzeyi şeklinde de tanımlanabilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, 121).

Hedef maliyetleme kavramı temelde pazar odaklı bir maliyetleme yöntemidir ve hedef maliyetleme sisteminin temel özellikleri aşağıdakilerden oluşmaktadır (Doğan, 1998 , 199-201);

*Hedef maliyetleme müşteri üzerinde yoğunlaşan bir maliyet yönetim sistemidir ve bu yöntemde maliyet, pazara göre belirlenmektedir. Ayrıca kalite, maliyet ve zamanla ilgili müşteri gereksinimleri, mamul ve üretim kararlarında bir arada tutulmakta bu unsurlar maliyet analizlerini yönlendirmektedir.

*Hedef maliyetlemede fiyata göre maliyetleme ilkesi esastır. Buna göre hedef maliyetler, hedeflenen pazar payı için gerekli olan satış fiyatından, planlanan kar çıkarılarak hesaplanır.

*Hedef maliyetleme yönteminde maliyetler, tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma vb. gibi departmanların da görüşü alınarak ve bu departmanlarla senkronize olunarak tespit edilir.

*Hedef maliyetleme yöntemi değerler zincirinin en başından en sonuna kadar devam eden bir sistem üzerine kuruludur.

*Hedef maliyetleme yönteminin hedefi, üretici ve müşteri açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir.

*Hedef maliyetleme yöntemi, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetilmesi ilkesine dayanmaktadır.

*Hedef maliyetleme yöntemi ürün tasarım, teknoloji ve geliştirme maliyetlerinin araştırılmasını gerektirir.

*Hedef maliyetleme yöntemi, ürün ve süreç geliştirmede sıralı değil paralel akışı desteklemektedir.

Hedef maliyetleme, Japon maliyet yönetim sistemlerinden biridir ve bu sistem her bir ürün markası için planlanan veya beklenen karın ve ürünlerin yaşam sürecine ilişkin maliyetlerin yönetimi üzerine kuruludur.(Okano, Okada ve Mori, 1999, 8) Her bir ürün markası için karın planlanması ve ürünlerin yaşam sürecine ilişkin maliyetlerin tespit edilmesi ve kontrolü, pazar koşullarının ve dinamiklerinin ve pazar paylarının ayrıntılı olarak değerlendirilmesini dolayısıyla üretim maliyetlerini belirlemeden önce ayrıntılı bir pazar araştırmasıyla pazarlama maliyetlerinin belirlenmesini gerektirmektedir.

Hedef maliyetleme kavramına ilişkin tanımlar ve hedef maliyetleme sisteminin özellikleri incelendiğinde bu kavramın, ürün yaşam süresi, pazar payı, ürün tasarımı, müşteri memnuniyeti, hedef karlılık, satış faaliyetleri ve kontrolü gibi aslında pazarlamayı ve pazarlama maliyetlerini ilgilendiren pek çok konu ile yakın ilişki içerisinde olduğu söylenebilir.

3. PAZARLAMA MALİYETİ KAVRAMI

Günümüzün küreselleşen Dünyasında artan rekabet koşulları ile birlikte pazarlama faaliyetleri ve pazarlama maliyetlerinin önemi giderek artarken işletmeler de kendi maliyet yönetim sistemlerinde pazarı esas alan pazar odaklı yaklaşımlara yönelmektedir. Bu anlamda pazarlama maliyetleri üretim maliyetleriyle birlikte işletmelerin maliyet yönetim sistemlerinin seçiminde belirleyici bir rol üstlenmektedir.

Genel olarak pazarlama kavramı, müşterilerin ihtiyaçları doğrultusunda ürün veya hizmetlerin tasarlanıp oluşturulmasından müşteriye ulaştırılmasına kadar geçen faaliyetlerin bütünü olarak ifade edilebilir. Pazarlama maliyetleri ise işletmenin pazarlama faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla yapmış olduğu parasal fedakarlıkların tümüdür. (Kılıç, 1993, 35) Pazarlama faaliyetleri için katlanılan sözkonusu parasal fedakarlıklar yani pazarlama maliyetleri; ürün tasarım maliyeti, ürün yaşam süreci maliyeti, pazar araştırması maliyeti, ürün marka değeri maliyeti, promosyon ve reklam maliyetleri, dağıtım maliyetleri vb. şekillerde olabilir.

İşletmeler açısından pazarlama maliyetlerinin önemi büyüktür. Sözkonusu maliyetler hem pazarlama faaliyetlerini ilgilendirmesi hem de günümü-

zün rekabet ortamında üretim maliyetleri ile birlikte eş zamanlı olarak ele alınması gereken maliyetler olması sebebiyle üretim maliyetlerinin doğru ve uygun olarak belirlenmesi, kontrolü ve yönetimi açısından stratejik bir önem taşımaktadır. Pazarlama maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenebilmesi ve yönetilmesi için de pazarı ve pazarlama maliyetlerini esas alan üretim maliyet yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir.

4. HEDEF MALİYETLEMENİN PAZARLAMA MALİYETLERİYLE İLİŞKİSİ

Hedef maliyetleme pazar odaklı bir maliyet yönetimi methodudur ve başlangıç noktası müşteri ihtiyaçları ve bu ihtiyaçların karşılanmasına yönelik gerekli özellikleri taşıyan ürün veya hizmetlerin belirlenmesidir. Bu yöntemde müşteri ihtiyaçları karşılanırken aynı zamanda hedef maliyeti de yakalayabilecek bir ürün veya hizmet geliştirilir (Yereli, Doğan, ve Şahin, 2012, 39).

Hedef maliyetleme ile ilgili olan hedef pazar, hedef müşteri, hedef satış fiyatı, hedef kar, hedef maliyet ve hedef ürün gibi kavramlar özünde pazarlama faaliyetleri ve dolayısıyla pazarlama maliyetleri ile doğrudan ilişkilidir.

Hedef satış fiyatı, müşterilerin algılarına göre ürüne verdikleri değere dayalı olarak belirlenen satış fiyatıdır. Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış fiyatının doğru belirlenebilmesi için rakip firmaların ürün fiyatları ve müşterinin ödeme gücü ile birlikte müşterinin ürün hakkındaki algısının ve algısına bağlı olarak şekil alacak olan satın alma isteğinin iyi analiz edilmesi gerekmektedir (Kaya, 2010, 315). Böyle bir analiz ancak detaylı bir pazar araştırması ile mümkün olabilecektir. Pazar araştırmaları ise pazarlama maliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

Hedef kar, hedef maliyetin hesaplanması için müşterilerin veya tüketicilerin işletmelerin ürettikleri mal veya hizmetlere ödemeyi düşündükleri fiyat olan hedef satış fiyatından düşülen tutardır. Hedef kar; şirket kar beklentileri, tarihi sonuçlar, rekabet analizleri ve bazen de bilgisayar simülasyonları ile belirlenmektedir (Suklum, 2014, 15). Sözkonusu belirleyici faktörlerden rekabet analizleri yine doğrudan pazar araştırmalarını ve analizlerini ilgilendirmektedir.

Hedef maliyet, hedef satış fiyatından hedef karın düşülmesiyle hesaplanan tutardır. Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış fiyatı ve hedef kar pazarlama faaliyetleri ve pazar dinamikleri dikkate alınarak belirlendiğinden, hedef maliyetler de pazarlama faaliyetleri bu faaliyetler sonucunda katılan pazarlama maliyetlerine göre değişkenlik göstermektedir.

Hedef ürün, hedeflenen pazarda hedef alınan müşteri kitlesine sunulması planlanan üründür. Hedef maliyetleme yönteminde hedef ürünün maliyetinin belirlenmesi rekabetçi pazar koşullarının dikkate alınarak mühendislik temelli maliyet düşürme teknikleriyle, değer mühendisliği kullanılarak ürünün kalitesinden ve fonksiyonelliğinden ödün verilmeden başarılması esasına dayalıdır (Yükçü ve Koçakoğlu, 2015, 14).

Rekabetçi pazar koşulları doğrudan pazarlama faaliyetlerini bu koşulların değerlendirilmesinde ve analizinde katılan maliyetler ise doğrudan pazarlama maliyetlerini ilgilendirmektedir. Maliyet düşürme tekniklerinin temeli ise pazardaki müşterilere ilişkin verilere dayanmaktadır. Müşteri verileri maliyet düşürme teknikleri için bir rehber olarak kullanılmaktadır (Altınbay, 2006, 144).

Ürünün kalitesinden ve fonksiyonelliğinden ödün vermeyecek bir şekilde tasarlanması ise müşterinin zihnindeki kalite ve fonksiyonellik algısına göre şekillenmektedir. Söz konusu müşteri algısının tespiti de ancak pazar araştırmalarıyla mümkün olabilmektedir.

Hedef müşteri, pazarlama faaliyetlerinde kendisine ulaşmak istenen ve kendisine hitap edilen müşteri kitlesidir. Hedef müşteri, hedef maliyetleme yönteminde göz önünde bulundurulması gereken en önemli pazar faktörlerinden biridir. Hedef alınan pazardaki müşterinin üretilecek olan mal veya hizmetlere ilişkin algı, tutum, ihtiyaç ve beklentileri ile ödeme gücü üretilecek ürün veya hizmetin satış fiyatının ve kar marjının ve dolayısıyla maliyetinin belirlenmesinde belirleyici bir rol oynayacaktır.

Hedef maliyetlemede hizmet verilen müşterinin türü, sistemin işleyişinde önemli bir rol oynamaktadır. Maliyet, fiyat, kalite vb. gibi öğelerden hangisine önem verileceğini belirleyecek olan müşterilerdir (Acar, 1998, 6).

Ayrıca üretilecek mal veya hizmetin sahip olduğu teknik özellikler ve kalitesi müşterinin beklentisine göre şekil alacağından hedef maliyetleme yönteminde ürün tasarım ve kalite maliyetlerinin tespiti öncelikle hedef müşterinin özelliklerinin pazar analiz ve araştırmalarıyla ayrıntılı olarak tespit edilmesiyle başlar.

Müşterinin veya tüketicinin ihtiyaçları kalite, maliyet ve zaman açısından üretilecek ürün veya hizmetin tüm özelliklerini belirlemekte ve maliyet analizlerini yönlendirmektedir. Böylece maliyet çalışmaları müşteri ihtiyaçlarına göre şekil alır ve bu ihtiyaçlar sürekli olarak takip edilir (Aksoylu ve Dursun, 2001, 363-364).

Hedef pazar, hedef müşteri kitlesinin oluşturduğu, hedef satış fiyatı ve kar marjının belirlendiği pazardır. Hedef maliyetleme yönteminde hedef satış fiyatının ve hedef karın ve sonrasında hedef maliyetin belirlenebilmesi için öncelikle hedef pazarın çeşitli pazarlama araştırma ve analiz çalışmalarıyla belirlenmiş olması gerekmektedir.

Buna göre hedef maliyetleme yöntemi kapsamı içerisinde değerlendirilen hedef satış fiyatının, hedef karın ve hedef maliyetin tespiti süreci daha başta pazarlama faaliyetlerini, pazarlama maliyetlerini dikkate alan ve pazarlama maliyetlerinin kontrolü ile yönetilmesine yardımcı olan bir süreçtir.

Hedef satış fiyatının, hedef karın ve hedef maliyetin pazar araştırmasına bağlı olarak hesaplanmasına ilişkin bir örnek aşağıdaki gibi verilebilir (Man ve Fleşer, 2008 , 7);

Pazara yeni bir ürünle girmek isteyen Romanya menşeli bir üretim işletmesinin pazarlama departmanı tarafından yapılan pazar araştırmaları sonucunda yeni ürünün satış fiyatı kg başına Romen para birimiyle 170 Lei olarak tespit edilmiştir. Pazar araştırma ve analizlerine göre ürünün ortalama yaşam süresi 5 yıldır. Yine pazar araştırmalarıyla söz konusu ürünün satış fiyatının benzer ürünlerin pazara girecek olması sebebiyle 2. aşamada %2 ve 3. aşamada %5 azalacağı tahmin edilmiştir. İşletme yönetimi tarafından söz konusu yeni ürüne ilişkin elde edilmek istenen kar ise ilk aşamada satış fiyatının %5'i, ikinci aşamada %10'u ve üçüncü aşamada ise yine %10'dur. Buna göre hedef maliyet aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır;

AŞAMA	TANIM	A1	A2	A3
1	Hedef Satış Fiyatı (Lei/Kg)	170 Lei	166,6 Lei [170-(170x0,02)]	161,5 Lei [170-(170x0,05)]
2	Hedef Kar (Lei/Kg)	8,5 Lei (170x0,05)	16,66 Lei (166,6x0,10)	16,15 Lei (161,5x0,10)
3	Hedef Maliyet (1-2)	161,5 Lei	149,94 Lei	145,35 Lei

Hedef maliyetleme kavramının özünü 6 temel ilke oluşturmaktadır. Bunlar; fiyata göre maliyetleme, müşteri üzerinde yoğunlaşma, ürün tasarımına yoğunlaşma, geniş kapsamlı katılım, ürün yaşam süresince maliyet düşürme ve değer zinciriyle ilgilenme ilkeleridir. Bu ilkelerin tamamı pazarlama faaliyetlerinin konusuna

girmekte ve pazarlama maliyetlerini ilgilendirmektedir. İlgili ilkelere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir (Adnan ve Bülbül, 2015 , 788-789) ;

Fiyata göre maliyetleme ilkesi özünde önce satış fiyatının belirlenip sonra bu satış fiyatından işletme tarafından elde edilmek istenen kar düşüldükten sonra maliyetin belirlenmesini ifade eder. Bu ilke kapsamında kastedilen satış fiyatı hedef satış fiyatıdır ve bu fiyat hedef satış fiyatında belirtildiği üzere pazardaki hedef müşterilere göre belirlenen satış fiyatıdır. Müşteri üzerinde yoğunlaşma ilkesi, hedef satış fiyatının, ürün veya hizmet tasarımının ve müşteri ihtiyaç, beklenti ve tutumlarının belirlenmesi için müşteri üzerinde odaklanmayı ve ayrıntılı çalışmayı ifade eder. Ürün tasarımına yoğunlaşma ilkesi, hedef maliyetlemede maliyetlerin oluşmadan önce yönetilmesi prensibi gereği mamullerin daha tasarımına geçmeden mamulun özelliklerinin ve mamule yönelik müşteri isteklerinin değerlendirilmesini ifade eder. Geniş kapsamlı katılım ilkesi hedef maliyetleme yönteminde maliyetlerin belirlenmesinde başta pazarlama departmanı olmak üzere satın alma, mühendislik ve tasarım gibi ilgili tüm departmanların üretim departmanı ile eş zamanlı olarak senkronize bir şekilde hareket etmesini ifade eder. Ürün yaşam süresince maliyet düşürme ilkesi, ürünün üretilip pazara sunulduğundan müşteriye ulaşmasına ve ardından yaşam süresini tamamlamasına kadar maliyetlerinin düşürülmeye çalışılması ilkesidir. Değer zinciriyle ilgilenme ilkesi ise ürünün üretilip pazara sunulduğundan müşteriye ulaşmasına ve ardından yaşam süresini tamamlanmasına kadar geçen aşamada, değer yaratan tüm faaliyetlerin ve tarafların uzun vadede fayda sağlayacak şekilde değerlendirilmesini ifade eder.

Hedef maliyetlemenin ilişkili olduğu kavramlar ve hedef maliyetleme ilkeleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde, hedef maliyetlemenin doğası gereği pazarlama faaliyetleriyle yakın ilişki içerisinde olması sebebiyle üretim maliyetleriyle birlikte pazarlama maliyetlerinin de tespiti, kontrolü ve yönetilmesine katkı sağladığı söylenebilir.

5. PAZARA DAYALI HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMI

Hedef maliyetleme, modern üretim maliyeti yönetim sistemlerinden biri olmakla birlikte sadece üretim maliyetlerini değil aynı zamanda pazarlama maliyetlerini de ilgilendirmektedir. Özellikle sistemin başlangıç noktasının pazar olması ve temel ilke ile prensiplerinin pazar ve pazarla ilgili faktörler üzerine inşa edilmiş olması bu yöntemin “Hedef Maliyetleme” adı dışında

bazı kaynaklarda “Pazara Dayalı Hedef Maliyetleme Yöntemi” olarak da adlandırılmasını sağlamaktadır.

Hedef maliyetleme temelde; pazar odaklı hedef maliyetleme, ürün düzeyinde hedef maliyetleme ve parça düzeyinde hedef maliyetleme olmak üzere 3 aşamada gerçekleşir. Hedef maliyetlemenin temeli, bu aşamalardan ilki olan pazar odaklı maliyetlemeye dayanır.

Hedef maliyetleme pazarın ve pazar dinamiklerinin araştırılıp analiz edilmesiyle başlar ve hedef satış fiyatı ürün veya hizmetin tasarımından önce belirlenir. İlgili analiz ve araştırmalar tamamlandıktan sonra ise önce planlanan kar yani hedef kar belirlenir ve hedef kar, hedef satış fiyatından düşülerek hedef maliyete ulaşılır (Köse, 2002 , 90).

Hedef maliyetleme yönteminde temel amaç, işletmelere rekabet avantajı sağlamak amacıyla işletmeler tarafından ürün veya hizmetlerin üretilmesine ilişkin faaliyetlerin pazara dayalı ve maliyet odaklı şekilde yönetilmesidir. Hedef maliyetlemede müşteri beklentileri ve pazardaki fırsatlara ilişkin güçlü bir ürün geliştirme stratejisi ile stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci oluşturulmaktadır. Hedef maliyetleme yöntemi öncelikle müşteri ihtiyaç ve isteklerini belirlemekte sonrasında geleceğe yönelik olarak maliyetlerin yönetilmesini sağlamaktadır. Bunun gerçekleştirilebilmesi için hedef maliyetlemede üretim ve pazarlama stratejileri arasında güçlü bir koordinasyonun bulunması şarttır (Alagöz, 2006, 62-63).

Bu koordinasyon çerçevesince pazarlama bölümünün belirleyeceği hedef fiyat ile üretim departmanının belirlediği minimum maliyet arasındaki olumlu farkın, işletmeye istediği ve planladığı karı sağlayıp sağlayamadığının değerlendirilmesi yapılır (Türk, 1999, 200).

Pazara dayalı hedef maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyetlemenin pazar ve pazar dinamikleriyle olan ilişkilerinden hareketle ve yönetim felsefesindeki değişiklikler doğrultusunda hedef maliyetleme yönteminin pazara dayalı şekilde uygulanması yaklaşımıdır.

Pazara dayalı hedef maliyetleme yaklaşımı bütünlük bir yaklaşımdır ve 7 aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Bunlar; müşteri istek ve ihtiyaçlarını tanımlama, hedef ürünün karakteristik özelliklerini belirleme, müşterinin ürün kalitesi ve fiyatına ilişkin algısını araştırma, ürünü tasarlama ve programlama, hedef satış fiyatını belirleme, hedef karı belirleme ve hedef kara göre hedef maliyeti belirlemedir.

Söz konusu sürecin ilk üç adımı doğrudan pazar araştırması ve müşteri ilişkileri yönetimi ile desteklenmektedir. Yapılan pazar araştırmaları ve müşteri ilişkileri yönetim şekline göre ise çeşitli stratejiler oluşturulmaktadır (Sarokolaee, Taghizadeh ve Ebrati, 2012 , 81).

Pazara dayalı hedef maliyetleme yaklaşımının temel özellikleri ise aşağıdakilerden oluşmaktadır (Ceran, 2002, 97-98);

-Sıkı sıkıya pazar odaklı bir sistemdir ve pazara dayalı hedef maliyetlemeyi amaçlamaktadır.

-Maliyet yönetiminin hareket noktasını, ürün veya hizmetin kalitesine ve maliyetine ilişkin pazar beklentileri oluşturmaktadır.

-Pazara dayalı hedef maliyetlemede değerler zincirinin her bir unsuru için pazara dayalı hedef maliyetleme çıkarılmaya çalışılmaktadır ve söz konusu hedef maliyet müşterilerin ihtiyaç ve isteklerine göre belirlenmektedir.

-Bu yöntem, pazara özel ürünler üretme ve çeşitli faaliyetleri bütünleştirme amacına yöneliktir. Ürün veya hizmetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde başta pazarlama olmak üzere tüm departmanların (AR-GE departmanı, üretim departmanı, mühendislik departmanı vb. gibi) geniş bir şekilde katılımını gerektirmektedir.

-Pazara dayalı hedef maliyetlemenin amacı sadece enstrümental olmak değil organizasyonla ilgili olmak ve organizasyonu teşvik etmektir.

6. PAZARLAMA MALİYETLERİ AÇISINDAN HEDEF MALİYETLEMENİN ÖNEMİ

Pazarlama maliyetleri ve üretim maliyetleri arasında birtakım yapısal farklılıklar bulunmaktadır. Pazarlama maliyetlerini üretim maliyetlerinden ayıran en temel iki fark ise aşağıdakilerden oluşmaktadır (Foster ve Gupta, 1994 ,44);

*Üretim maliyetlerinin büyük bir çoğunluğu mal veya hizmet üretimi ya da sermaye üretimi sırasında ortaya çıkarken, pazarlama maliyetleri genellikle ilgili pazarlama faaliyeti daha gerçekleşmeden ihtiyari olarak oluşur.

*Pazarlama maliyetleri, pazarda meydana gelen değişikliklere cevap verebilmek için pazarlama maliyetlerini kısa periyotlara yayma açısından geniş bir esnekliğe sahiptir. Oysaki üretim maliyetlerini kısa süre içerisinde değiştirmek genellikle mümkün değildir.

Pazarlama maliyetleri ve üretim maliyetleri arasında belirtilen bu farklar, üretim maliyetleri için geliştirilen tekniklerin pazarlama maliyetlerini analiz

ederken ve değerlendirirken uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Hedef maliyetleme yöntemi pazarlama maliyetleri ve üretim maliyetleri arasındaki yapısal farklılıkları ortadan kaldırarak maliyetler arasında uyumlaştırma sağlamaktadır. Böylelikle üretim maliyetlerini tespit ederken aynı zamanda pazarlama maliyetlerinin de tespit edilmesi, analiz edilmesi ve değerlendirilmesi sağlanmakta dolayısıyla pazarlama maliyetlerinin yönetimi açısından büyük bir avantaj elde edilmektedir.

Hedef maliyetleme yöntemi stratejik bir maliyet yönetim sistemidir ve bu sistem pazarlama maliyetlerini yakından ilgilendiren değerler zincirinin en başından başlayıp değerler zincirinin en sonunda biten bir sistemdir.

Değer zinciri kavramı ilk olarak stratejik yönetim ve pazarlama alanında önemli çalışmaları bulunan Michael PORTER tarafından kullanılmıştır. Değerler zinciri veya diğer adıyla değer zinciri, işletmelerin kendi müşterilerine sağlanan ürün veya hizmetlere değer ilave eden önemli işletme faaliyetleri serisidir. Daha kısa ifadesiyle ise ürünün oluşturulup nihai tüketiciye ulaştırılmasına kadar geçen süreçteki tüm aşamaları ve unsurları birbirine bağlayan bir bütündür. İşletmelerin değer zinciri yapısı işletmelerin maliyetlerinin yapısını ve müşteri memnuniyeti düzeyini etkilemektedir. Değer zincirindeki her bir unsurun bir bütün olarak düşünülmesi ve en uygun toplam maliyetleri oluşturacak bir unsur karmasının yaratılması pazarlama maliyetlerinin yönetimi açısından büyük önem taşımaktadır (Türk, 2004 , 233-234).

Pazarlama maliyetleri açısından en uygun karmayı sağlayacak değer zincirinin oluşturulabilmesi için ise değer zincirine yönelik maliyet analizinin yapılmış olması gerekmektedir. İşte hedef maliyetleme yöntemi, stratejik bir maliyet yönetim anlayışıyla üretim maliyetlerini analiz ederken aynı zamanda değer zinciri maliyet analizini de yapmış olmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminin kavramsal dayanaklarını oluşturan 6 temel ilkedен biri “değer zinciri ile ilgilenme” ilkesidir. Buna göre hedef maliyetleme yöntemi; maliyetleri tespit etme, analiz etme ve değerlendirme sırasın-da değerler zincirini de dikkate almakta ve satıcılar, tedarikçiler, tüketiciler vb.’den oluşan değerler zincirinin tüm unsurlarıyla ilgilenmektedir (Aksoylu ve Dursun , 2001 , 365).

Modern maliyet yönetim sistemlerinden biri olan hedef maliyetleme yöntemi, pazar odaklı bir maliyet yöntemidir. Hedef maliyetleme, pazar taleplerini daha baştan dikkate alarak pazarlama maliyetlerinin doğru belirlenmesine

yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda uygulamada zaman zaman hedef maliyetleme ile karıştırılan ve geleneksel maliyet yönetim sistemlerinden biri olan maliyet artı yaklaşımı ile elde edilemeyecek ve pazarlama maliyetleri açısından önemli olabilecek pek çok bilgi modern maliyet yönetim yaklaşımlarından hedef maliyetleme sayesinde elde edilebilecektir.

Pazarlama faaliyetleri ve maliyetleri açısından maliyet artı ve hedef maliyetleme yöntemlerini karşılaştırdığımızda aradaki farkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Kutay ve Akkaya, 2000 , 13);

*Geleneksel maliyet yönetim sistemlerinden maliyet artı yönteminde pazar faktörleri maliyet planlamasının bir parçası değildir. Modern maliyet yönetim sistemlerinden hedef maliyetlemede ise maliyetleri planlamada pazar faktörleri dikkate alınmakta ve maliyet planlamasını pazar faktörleri yönlendirmektedir.

* Geleneksel maliyet yönetim sistemlerinden maliyet artı yönteminde maliyetleri düşürmeyi yönlendiren müşteriler değildir. Modern maliyet yönetim sistemlerinden hedef maliyetlemede ise müşteri verileri maliyetleri düşürmede bir rehberdir.

*Geleneksel maliyet yönetim sistemlerinden maliyet artı yönteminde maliyetlerin planlanmasında değer zinciri hiç dikkate alınmamakta veya değer zinciri ile çok az ilgilenilmektedir. Modern maliyet yönetim sistemlerinden hedef maliyetlemede ise maliyetlerin planlanmasında değer zinciri mutlaka dikkate alınmaktadır ve ön planda tutulmaktadır.

Görüldüğü üzere geleneksel yaklaşımda ihmal edilen ve pazarlama maliyetleri açısından büyük önem taşıyabilecek pek çok unsur, hedef maliyetlemede dikkate alınmaktadır. Bu açıdan hedef maliyetleme yöntemi pazarlama maliyetlerinin tespiti, analizi ve değerlendirilmesi açısından önemli avantajlar sunmakta ve pazarlama faaliyetlerinin daha rasyonel gerçekleşmesini sağlayarak pazarlama maliyetlerine olumlu yönde etki etmektedir.

Hedef maliyetleme yöntemi sayesinde işletmelerde üretim maliyetleri tespit edilirken aynı zamanda pazarlama faaliyetleri ve pazarlama faaliyetlerine göre oluşacak pazarlama maliyetlerinin tespit edilmesi de zorlanmaktadır. Diğer bir deyişle hedef maliyetleme yöntemi pazarlama maliyetlerinin tespiti, analizi ve değerlendirilmesi için itici bir güç olmaktadır. Hedef maliyetleme yönteminin özü gereği yapılan çalışmalar ile elde edilen bilgiler, pazarlama maliyetlerinin analizi ve yönetimi için bir rehber oluşturmaktadır.

Ayrıca hedef maliyetleme yöntemi ile işletmeler, aşırı rekabetçi bir pazar ortamında yaşam süreleri gittikçe kısalan ürün veya hizmetlerin pazara mümkün olan en kısa süre içerisinde sunulmasına ve ilgili ürün veya hizmetin pazarda başarılı olacağından emin olunmasına yönelik bilgileri eş zamanlı olarak ve öncesinden elde edebildiğinden, pazar koşulları kaynaklı doğabilecek pazarlama maliyetlerinin önüne geçilebilmektedir (Afonso, Nunes, 2008 , 559-560).

7. PAZARLAMA MALİYETLERİ AÇISINDAN HEDEF MALİYETLEMENİN ÖRNEK BİR UYGULAMA ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ (MALEZYALI BİR OTOMOTİV FİRMASINDA HEDEF MALİYETLEME)

Bilindiği üzere hedef maliyetleme yöntemi Dünyada özellikle Japon otomotiv şirketleri tarafından yaygın olarak kullanılan bir maliyet yöntemidir. Isuzu Motors, Toyota Motor Corporation, Nissan, NEC, Sony ve Sharp şirketleri hedef maliyetleme yöntemini kullanan başlıca Japon şirketleridir. Bu şirketlerden Toyota, hedef maliyetleme yöntemini ilk kullanan şirkettir. Toyota şirketinde “Corolla” ve “Corona” gibi her bir ürün (otomobil) için bir hedef maliyet hesaplanmakta ve bu maliyetler hesaplanırken, üretim maliyetlerinden önce müşterinin istek ve ihtiyaçları başta olmak üzere pazar koşulları dikkate alındığından ve pazarlama faaliyetleri planlandığından pazar koşulları ve faaliyetlerine bağlı olarak şekillenen pazarlama maliyetleri analiz edilmekte ve değerlendirilmektedir.

Çalışmamızda örnek olarak seçilen Malezya’lı bir otomotiv şirketi üzerinde Baharuddin ve Jusoh tarafından 2015 yılında yapılmış hedef maliyetleme çalışmasının sonuçları ve hedef maliyetlemenin pazarlama maliyetleriyle olan ilişkisinden hareketle şirkette gerçekleşen hedef maliyetleme uygulamalarının sonuçlarının pazarlama maliyetleriyle ilişkisi ve pazarlama maliyetlerine olumlu ya da olumsuz etkisi değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Örnek şirkete ve hedef maliyetleme uygulamalarına ilişkin temel bilgiler ise aşağıdaki şekildedir (Baharudin, Jusoh, 2015 , 527-531);

Şirket Hakkında Temel Bilgiler : Uygulamaya konu otomotiv şirketi, Malezya menşei ve Japon menşei şirketler arasında bir iş ortaklığı projesi oluşturmak amacıyla 1990 yılında kurulmuştur. Kuruluşundan itibaren farklı modellerde iç ve dış pazarlara 2 milyonun üzerinde otomobil satmış ve birkaç yıl üst üste Malezya otomotiv pazarının lideri olmuştur. Şirket, büyük ölçekli

bir şirkettir ve son 3 yıldaki toplam geliri 500 milyon dolardan fazladır ve 5.000'in üzerinde çalışanı bulunmaktadır. Şirkette hedef maliyetleme yöntemi kullanılmaktadır ve şirket yapısal özellikleri açısından hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasına oldukça elverişli bir şirkettir.

Şirket Üzerinde Yapılan Hedef Maliyetleme Çalışmasının İçeriği : Şirket üzerinde gerçekleştirilen hedef maliyetlemenin değerlendirilmesine ilişkin çalışma 4 aşamada yapılmıştır.

İlk aşamada hedef maliyetleme yöntemine ilişkin literatür taraması yapılarak çalışmanın teorik çerçevesi oluşturulmuştur.

İkinci aşamada gözlem, mülakat ve belge toplama teknikleriyle farklı kaynaklardan çeşitli veriler toplanmıştır.

Üçüncü aşamada toplanan tüm veriler analiz edilmiş ve kategorize edilmiştir.

Dördüncü aşamada ise tüm bulgular, araştırmaya katılmayan iki uygulayıcı ve iki akademisyen tarafından değerlendirilmiştir.

Hedef Maliyetleme Uygulamaları ve Sonuçları

1) Hedef satış fiyatının belirlenmesi: Şirket içerisindeki hedef maliyetleme uygulaması, hedef maliyetlemenin kavramsal çerçevesinde belirtilen sıralama doğrultusunda hedef satış fiyatının belirlenmesiyle başlamıştır.

Satış fiyatının belirlenmesi için müşteri istek ve beklentileri doğrultusunda üretilecek otomotivlerin özelliklerini ve spesifikasyonlarını tespit etmek amacıyla çok sayıda pazar araştırması yapılmıştır, ancak yeni bir otomotivin pazar araştırması söz konusu otomotivin tasarım planlanması yapıldıktan sonra gerçekleştirilmiştir.

Yeni otomotiv için yapılan bu pazar araştırması müşteri istek ve ihtiyaçlarına yönelik olarak değil sadece önceki pazar araştırmalarına göre önceden belirlenen varsayımları karşılayabilmek için yapılmıştır. Dolayısıyla firma yeni otomotivin sadece bağlı bulunduğu ana şirketinin belirlediği temel otomotiv tasarımının gerekliliklerine uygun bir şekilde üretilmesini hedef almıştır.

Bu durum üretim maliyetleri açısından yeni ürün geliştirmesinde müşteri intibakının sağlanamamasına ve hedef satış fiyatının dolayısıyla da hedef maliyetin doğru belirlenememesine neden olacaktır. Pazarlama maliyetleri açısından ise yeni otomotiv için yapılan pazar araştırması, müşteri istek ve beklentilerini dikkate almadan yapılmış olması sebebiyle firma için gereksiz maliyetlere neden olacak ve hedef müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını belirle-

mek için ekstra pazar araştırma maliyetlerinin oluşmasına yol açacaktır.

2) *Hedef karın belirlenmesi* :Şirket tarafından hedef karın belirlenmesinde uzun dönemli planlar doğrultusunda karlılık ve bütçe analizleri yapılmıştır. Bu planlarda pazarın istek ve beklentileri ile koşulları dikkate alınmamış olduğundan ve pazar analizleri de yapılmadığından sözkonusu planlar hedef maliyetleme kapsamında otomotiv üretim maliyetlerinin yanlış hesaplanması na neden olur iken geleceğe yönelik olarak pazar araştırmaları gibi pazarlama maliyetlerini etkileyen kalemlerin de önceden planlanmasına ve hesaplanmasına yardımcı olamayacaktır.

3) *Hedef maliyetin belirlenmesi* : Şirket tarafından hedef maliyet, ilk aşamada belirlenmiş olan hedef satış fiyatından öngörülen hedef kar düşülerek hesaplanmış ve hesaplanan rakamın üzerinde herhangi bir düzeltme yapılmamıştır.

Belirlenen hedef maliyetin doğruluğunun pazar koşullarına göre tekrardan gözden geçirilmediği için bu durum üretim maliyetleri açısından üretilecek otomotivlerin hedef maliyetlerinin yanlış belirlenmesine, pazarlama maliyetleri açısından ise zamanında katlanılmayan pazarlama maliyetleri sebebiyle gelecek dönemlerde bu ürünlerle ilgili daha yüksek pazarlama maliyetlerine katlanılmasına neden olacaktır.

Ayrıca, bu durum beklenmedik ve önlenemeyen pazarlama maliyetlerinin oluşmasına da sebep olabileceğinden, pazarlama maliyetlerinin kontrol altında tutulması ve yönetimi de güçleşecektir.

8. SONUÇ

Günümüzün artan rekabet koşullarında ve sürekli değişen pazar şartlarında pazarlama faaliyetlerinin ve bu faaliyetleri gerçekleştirebilmek için katlanılan pazarlama maliyetlerinin yönetimi ve kontrolü konusu büyük önem taşımaktadır. Böyle bir atmosfer içerisinde pazarlama maliyetlerinin, üretim maliyetlerinden önce veya en az üretim maliyetlerinin tespiti sırasında aynı anda ve senkronize bir şekilde tespiti edilmesi bir gerekliliktir.

Pazarlama maliyetleri ve üretim maliyetleri doğası gereği birbirinden farklı özelliklere sahip olmakla birlikte işletmelerin içerisinde bulunduğu rekabet ortamı bu farklılıkların uyumlu hale getirilip en az seviyeye indirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu noktada hedef maliyetleme yöntemi, bir üretim maliyeti yönetim sistemi olmasının ötesinde pazarlama maliyetleri ve üretim maliyetleri arasındaki yapısal farklılıkları ortadan kaldırarak söz konusu iki maliyetin uyumlaştırılmasını sağlamaktadır.

Hedef maliyetleme yöntemi sayesinde pazarlama maliyetleri ve üretim maliyetleri arasında bir sinerji yaratılmaktadır. Hedef maliyetleme yönteminde üretim maliyetlerini tespit etmek için uygulanan pazar odaklı yaklaşım ve uygulamalar, pazarlama maliyetlerinin doğru hesaplanmasına, önceden planlanmasına, öngörülemeyen veya beklenmedik pazar koşullarından doğabilecek pazarlama maliyetlerinin önlenmesine veya kontrol altına alınmasına, gereksiz pazarlama maliyetlerinin ortadan kaldırılmasına ve katlanılacak ek pazarlama maliyetlerinin önüne geçilmesine yardımcı olmaktadır.

Diğer yandan yöntem içerisinde hedef satış fiyatı, hedef kar ve hedef maliyeti tespit etmek için yapılan pazar araştırma ve analizleri, pazarlama maliyetlerinin analizlerine de katkı sağlamaktadır.

Pazarlama maliyetleri yapısal olarak gerçekleştikten sonra geri dönülmesi veya değiştirilmesi mümkün olmayan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin gerçekleştikten sonra işletme tarafından tolere edilmesi oldukça zordur. Hedef maliyetleme yöntemi üretim maliyetlerini belirlerken daha başta pazar faktörleri ve koşulları hakkında bir ön bilgi sağladığından pazarlama maliyetlerinin yönetiminde, işletmeleri hedef maliyetleme yöntemini uygulamayan işletmelere kıyasla daha avantajlı duruma getirmektedir. Geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin pazar ve pazar faktörleri hakkında sağlayamayacağı pek çok bilgi hedef maliyetleme yönteminin normal faaliyet kapsamı içerisinde kolay bir şekilde elde edilebilmektedir.

En yalın ve basit şekliyle ürün, fiyat, dağıtım ve tutundurma karmasından oluşan pazarlama kavramındaki her bir unsurun en uygun maliyeti sağlayabilecek şekilde bir araya getirilmesi için pazarla ilgili değer zinciri sürecinin en başından en sonuna kadar analiz edilmesi gerekmektedir.

Hedef maliyetleme yönteminde bu analiz, üretim maliyetlerini analiz ederken aynı zamanda pazarlama maliyetlerinin de analizini gerçekleştirerek yapılmış olmaktadır.

Hedef maliyetleme yönteminin çalışma sistemi ve felsefesi pazarlama faaliyetleri ile yakından ilişkilidir. Bu yüzden hedef maliyetleme sistemi, pazarlama maliyetlerini oluşturan unsurların maliyetlerinin daha doğru ve rasyonel bir şekilde hesaplanmasını, dağıtılmasını ve kontrol edilmesini sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

Acar, Durmuş. (1998). “İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 3 (1998) : 86

Adnan, Sevim ve Bülbül, Samet. (2015) “Hedef Maliyetleme Açısından Muhasebe Bilgi Sistemine İlişkin Bir Model Önerisi ve Bir İşletme Uygulaması” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. (2015) : 788-789

Afonso, Paulo and Nunes, Manuel (2008). “The Influence of Time-To-Market and Target Costing in the New Product Development Success” **International Journal of Production Economics**. 115,2 (2008) : 559-560

Aksoyly, Semra ve Dursun, Yunus (2001). “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme” **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 11 (2001) : 363-364

Alagöz, Ali. (2006). “Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. (2006) : 62-63

Altınbay, Ali (2016). “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması” **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. 16 (2016) : 144

Baharudin, Norhafiza and Jusoh, Ruzita (2015). “Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company” **Social and Behavioral Sciences**. (2015) : 527-532

Doğan, Zeki (1998). **Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım : Hedef Maliyetleme**. [y.y.] : [yayl.y.]

Foster, George and Gupta, Mahendra (1994). “Marketing, Cost Management and Management Accounting” **Journal of Management Accounting Research**. 6 (1994) :44

Hacırustemoğlu, Rüstem ve Şakrak, Münir (2002). **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**. İstanbul : Türkmen Kitabevi

Kaya, Gamze Akça (2010). “Hedef Maliyetleme” **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. 20:1 (2010) : 315

Kılıç, Özcan (1993). “Pazarlama Maliyetlerinin Önemi ve Ayrıştırılması” **İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi**. 16 (1993) : 35

Köse, Tunç (2002). “Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları : Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme” **Osmanгази Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 3:2 (2002) : 90

Kutay, Nilgün ve Akkaya, G.Cenk (2000). “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme” **Dokuz Eylül Üniversitesi Dergisi**. 15: 2 (2000) : 13

Man,Mariana and Fleşer,Alina (2008). “The Use of Target Cost and Target Price by The Company’s Management” **Economics**. 8:2 (2008) :7

Okano,Hiroshi; Okade, Ellie and Mori, Nobuo (1999). “Implementing Brand Management in the Japanese Companies : Related With Target Cost Management” **OECD International Symposium**. (1999) : 8

Sarokolaee, Mehdi Alinezhad; Taghizadeh,Vahid and Ebrati, Muhammed (2012). “The Relationship Between Target Costing and Value-Based Pricing and Presenting An Aggreate Model Based on Customers’ Expectations” **Social and Behavioral Sciences**. (2012) : 81.

Suklum, Nurcan (2014). “An Investigation on Cost Management Using Target Costing Method” **Journal of Economics Finance and Accounting**. (2014) : 15.

Türk, Zeynep (1999). “ Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım : Hedef ve Kaizen Maliyetleme” **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 14:1 (1999) : 200-201.

Türk, Zeynep (2004). “Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı : Değer Zinciri Maliyet Analizi” **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**. 59:3 (2004) : 233-234.

Yereli, Ayşe N.; Doğan, Semra ve Şahin, Damla (2012). “ Mamul Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme” **Yönetim ve Ekonomi**. 19:2 (2012) : 39.

Yükçü, Süleyman ve Koçakoğlu, Özlem (2015). “Tedarik Zinciri Yönetiminde Bir Araç Olarak Hedef Maliyet Yaklaşımı ve Bir Örnek Uygulama” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**.(2015) : 14