

ARAŞTIRMA MAKALESİ

TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ KAPSAMINDA HEDEF MALİYETLEMENİN TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİMİ VE DEĞER ZİNCİRİ ANALİZİ YÖNTEMİ İLE BİRLİKTE KULLANIMI: BİR İNŞAAT İŞLETMESİNDE UYGULAMA***USE OF TARGET COSTING WITH SUPPLY CHAIN MANAGEMENT AND VALUE CHAIN ANALYSIS METHOD WITHIN THE SCOPE OF TOTAL QUALITY MANAGEMENT: IMPLEMENTATION IN A CONSTRUCTION ENTERPRISE***

İbrahim YILDIRIM*
Prof. Dr. Adnan DÖNMEZ**

ÖZ

Günümüz gelişen rekabet ortamı, kalite olgusunu tek bir alanla sınırlı olmaktan çıkarmış işletme içi ve dışı mecralarda tüm yönleri ile yönetilmesi gereken bir süreç olarak karşımıza çıkarmıştır. Bu bağlamda toplam kalite yönetimi rekabetçiliğin ve ekonomik hayatta var oluşun devamı açısından işletmeler için önem arz etmektedir. Kalite yönetim süreçlerinden biri olarak değerlendirilebilecek bir alan da çağdaş maliyet yönetim teknikleridir. Çağdaş maliyet yönetim tekniklerinden biri olan hedef maliyetleme; 1960'lı yıllarda Japonya'da geliştirildiği günlerden beri uygulanagelmektedir. Hedef maliyetleme; salt bir maliyet azaltma tekniği olmayıp, kaizen maliyetleme, tedarik zinciri yönetimi, değer zinciri analizi, değer mühendisliği gibi diğer pek çok maliyet yönetim tekniği ile entegre olarak başvurulan stratejik bir maliyet ve kâr yönetim sürecidir. Hedef maliyetlemede amaç; piyasa tarafından sunulan satış fiyatı üzerinden hedeflenen kârı ve dolayısı ile hedef maliyeti belirlemek, işletmenin mevcut maliyeti ile hedef maliyet arasındaki farkı diğer maliyet yönetim tekniklerine başvurarak kapatmak ve bu sayede stratejik olarak belirlenen bir noktada ekonomik faaliyete devam edip etmeme kararı vermektir.

* Doktora Öğrencisi, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E., ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8514-8471>

** Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8632-8290>

Bu çalışmanın amacı işletmelerin gelecekte de var olabilme stratejilerinin en önemlilerinden biri olan toplam kalite yönetimi kapsamında çağdaş maliyet yönetim tekniklerinden hedef maliyetlemenin tedarik zinciri yönetimi ve değer zinciri analizi yöntemi ile birlikte bir inşaat işletmesinde uygulanabilirliğini araştırmaktır. Çalışmada bir inşaat işletmesinin; gerçekleşen muhasebe kayıtları, bütçe rakamları ve işletme yöneticilerinden yarı yapılandırılmış mülakat tekniği ile elde edilen bilgilerinden yararlanılarak bir vaka analizi gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda işletmede maliyet yönetim tekniklerinden hedef maliyetleme, tedarik zinciri yönetimi ve değer zinciri analizi tekniklerinin ne derecede uygulandığı ve beklentileri ne düzeyde karşıladığı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca gözlemlenen eksiklikler ve potansiyel iyileştirmeler konusunda da işletme yöneticilerine önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Toplam kalite yönetimi, Maliyet yönetimi, Çağdaş maliyet yönetim teknikleri, Hedef maliyetleme, Tedarik zinciri yönetimi, Değer zinciri analizi.

ABSTRACT

Today's developing competitive environment has brought the concept of quality out of being limited to a single field and presented it as a process that must be managed with all aspects in internal and external channels. In this context, total quality management is important for businesses in terms of the continuation of competitiveness and existence in economic life. Another area that can be considered as one of the quality management processes is contemporary cost management techniques. Target costing, which is one of the contemporary cost management techniques; It has been applied since the days it was developed in Japan in the 1960s. Target costing; It is not just a cost reduction technique, it is a strategic cost and profit management process that is applied in integration with many other cost management techniques such as kaizen costing, supply chain management, value chain analysis, value engineering. Target costing purpose; It is to determine the targeted profit and therefore the target cost over the sales price offered by the market, to close the difference between the current cost of the enterprise and the target cost by applying other cost management techniques and thus to decide whether to continue economic activity at a strategically determined point.

The aim of this study is to investigate the applicability of target costing, one of the contemporary cost management techniques, in a construction company, together with the supply chain management and value chain analysis method, within the scope of total quality management, which is one of the most important strategies for companies to exist in the future. In the study, a construction company; A case study was conducted using the realized accounting records, budget figures and information obtained from the business managers through a semi-structured interview technique. As a result of the research, it has been tried to reveal to what extent target costing, supply chain management and value chain analysis techniques, which are among the cost management techniques, are applied and to what extent they meet the expectations. In addition, recommendations were made to business managers about observed deficiencies and potential improvements.

Keywords: Total quality management, Cost management, Contemporary cost management techniques, Target costing, Supply chain management, Value chain analysis.

1. GİRİŞ

Hane içi ekonomi modelinden üretim fazlasına geçilmesinden bu yana mal ve hizmetlerin mübadelesinde rekabet var olagelmiştir. Kalite, miktar, erişilebilirlik gibi unsurlarda kendini gösteren rekabet olgusu; özellikle günümüz yirmi birinci yüzyıl dünyasında, alıcı ve satıcıların neredeyse sonsuz sayıda olması, küreselleşmenin ortadan kaldırdığı bir takım ekonomik kısıtların azalması, piyasalara giriş çıkışlardaki serbestleşme, sermayenin uluslararası dolaşım serbestisi, bilgi teknolojilerindeki ilerleme sonrası tüketicilerin bilinçlenmesi gibi pek çok nedene bağlı olarak kendini giderek artan bir oranda “fiyat” unsuru üzerinde göstermekte, işletmeleri fiyat belirleyici olmaktan ziyade fiyat kabullenici bir pozisyona sokmaktadır. Bu da amaçları kâr etmek vasıtası ile ekonomik hayattaki varlığını sürdürmek olan işletmeleri maliyetlerini daha bilinçli ve stratejik yönetmeye zorlamaktadır.

Tüketim alışkanlıklarında ortaya çıkan değişim beraberinde alım satım konu olan ürün ve hizmetlerin yaşam ömrünü kısaltmış, ölçek ekonomilerinden faydalanma imkânı azalmış, özellikle toplam ürün maliyetleri içindeki genel üretim giderlerinin payı giderek artmıştır. Bu durum işletmeler arasındaki rekabetin boyut değiştirmesine ve hatta tüketici beklentilerine cevap verebilme noktasında artmasına neden olmuştur. Artık işletmeler ürün ve

hizmetlerde tüketicinin algıladığı şekilde kaliteyi arttırırken, rakiplerine karşı stratejik avantajlar elde edebilmek için maliyetlerini de daha doğru yönetmek zorundadır (Taylor, 2000, s.9).

Herhangi bir ekonomik organizasyonda temel amaç, ekonomik hayattaki sürekliliğini sağlayacak olan kârı elde etmek ve bunu maksimize etmektir. Bu amaca ulaşmadaki en belirgin kısıt ise maliyetlerdir. İşletmeler dürtüsel bir davranış olarak satışlarını artırma eğiliminde olduklarından; artan satışlar ile birlikte değişken ya da sabit girdi miktarları da artacak ve sonuç olarak maliyetlerin artmasına neden olacaktır. Peki bu yeni maliyet pozisyonu eskisine kıyasla işletme için her zaman daha yüksek bir kâr maksimizasyonunu mu ifade eder? Bu noktada rekabetçi piyasalarda varlığını devam ettirmek isteyen işletmelerin “maliyet düşürme” ya da daha kapsayıcı bir ifade ile “maliyet kontrolü” ihtiyacının doğduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Maliyeti azaltma; ürün yahut hizmet kalitesinden ödün verilmeden maliyetlerin önceden belirlenmiş parasal eşikler dahilinde tutulma çabasıdır. Bu parasal eşikler işletmelerin bütçe süreçlerinde planlanmış bir standart ya da hedef maliyetler olarak belirlenir. Daha kapsayıcı bir kavram olarak maliyet kontrolü ise işletmenin sahip olduğu kaynakların verimsiz kullanılmasını engelleme, yine kaynak kullanımında etkinliği arttırmayı amaçlayan bir yönetim sürecidir (Akeem, 2017, s.20).

Globalleşmenin neden olduğu artan rekabet işletmeleri kendilerini revize etmek, hedef mecralarında meydana gelen değişimlere uyum sağlayarak içselleştirmek, müşteri beklentileri doğrultusunda yüksek kalitede ve düşük fiyatta birbirinden farklı mal ve hizmeti arz etmek mecburiyetinde bırakmıştır (Yükçü ve Gönen, 2008, s.71). Günümüzde işletmelerin yüzleştiği temel zorluk, kaçınılmaz olarak artan maliyetler karşısında etkin alanda faaliyet gösterebilme adına maliyetleri kontrol etmektir. Ekonomik hayattaki varlığını devam ettirmek ve pazar payını kaybetmemek isteyen her işletmenin doğal refleksi ürün ya da hizmetini geliştirmektir. İşletmelerin bu tutumu mevcut maliyet yapılarında yukarı yönlü bir baskı oluşturmaktadır. Gelineen noktada işletmelerin ürün ve hizmet kalitesini düşürmeden planlanan bütçe sınırlarını aşmamak ve etkin olmayan alanda faaliyet göstermemek için maliyetlerini kontrol etmesi ve mümkün olduğu ölçüde azaltması gerekmektedir (Akeem, 2017, s.20).

Son yıllardaki yönetsel trendler incelendiğinde maliyet yönetiminde çağdaş yaklaşım ve uygulamaların kendine daha fazla yer bulduğu söylenebilir. Halen geleneksel maliyet yönetim uygulamalarını tatbik edenlerin yanı sıra pek çok işletme de çağdaş maliyet yönetim tekniklerini benimsemeye başlamıştır. Gerek maliyet gerek yönetim muhasebesi alanında git gide daha çok yer edinen bu yeni yöntem ve teknikler, özellikle gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerde stratejik planlama ve karar verme sürecinin bir parçası haline almıştır (Srbinoska, Stojanova, Hristova, ve Mrsik, 2020, s.66).

Bu çalışmada öncelikle çağdaş maliyet yönetim tekniklerine kısaca değinildikten sonra hedef maliyetleme, değer zinciri analizi ve tedarik zinciri yönetimi konularına açıklık getirilecektir. Daha sonra ise hedef maliyetleme yönteminin tedarik zinciri analizi ve değer zinciri analizi yöntemleri ile birlikte kullanılarak gerçekleştirildiği bir inşaat işletmesi uygulamasının sonuçlarına ve sonuçların değerlendirilmesine yer verilecektir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde; öncelikle toplam kalite yönetimi ile çağdaş maliyet yönetim tekniklerinden hedef maliyetleme, değer zinciri analizi ve tedarik zinciri yönetimi teknikleri hakkında teorik bilgi aktarılmaya çalışılmış, ardından konu ile ilgili olarak Türkiye özelinde literatürde yer alan çalışmalara yer verilmiştir.

2.1. Toplam Kalite Yönetimi

Toplam kalite yönetimi; işletme tarafından ortaya konan uzun vadeli hedefler çerçevesinde hedef tüketici kitlesinin ihtiyaçlarına cevap verebilmeyi hem işletme içi hem de işletme dışı paydaşlar açısından katma değer oluşturmayı amaçlayan, yönetimden ziyade yönetişimi felsefe edinerek işletmedeki tüm çalışan ve kaynakları kalite çalışmalarına dahil eden, değer odağının “kalite” üzerine kurgulandığı bir yönetim anlayışıdır. Ortak hedef olan kalite algısı tüm departman ve çalışanlara benimseten, ekip çalışmasını arttıran, inovasyonu destekleyen ve başarıyı ödüllendiren, amacı satış öncesi ve sonrasında tüm süreçlerde en iyiye ulaşmak olan ve sorumluluğun tüm unsurlarca paylaşıldığı bir yönetim tarzıdır (Çoban, 2004, s.86).

Toplam kalite yönetimi klasik yönetim anlayışına nazaran verimlilik, maliyet ve kar olgularına proaktif bir yaklaşım sergilemektedir. Kalite iyileştirmesi amacı ile yürütülen çalışmalar sayesinde gereksiz harcamalar engellenmekte, ürün ve hizmet üretiminde verimlilik sağlanmakta ve bu

sayede işletme maliyetlerinin mümkün olan en düşük seviyeye yönelmesi arzulanmaktadır. Bunun yanında elde edilen yüksek kaliteli ürün ve hizmetler piyasada rakiplere nazaran daha düşük fiyatlarda tüketiciye sunulabilmekte, bu sayede rekabet avantajı sağlanarak işletmenin pazar payı ve dolayısı ile karlılığı artmaktadır (Peker, 1996, s.48).

Toplam kalite yönetiminde ana unsur kalite algı ve hassasiyetini tüm işletme tabanına yaymak ve gerek karar alma gerekse uygulamada bu ekseninde hareket etmektir. Toplam kalite yönetiminde gaye; işletme tabanının katılımı ile kalitenin sürekli artırılması ve bununla birlikte maliyetlerin düşürülmesidir. Bu yönetim anlayışında müşteri odaklılık, sürekli geliştirme, çalışan ve yönetim katılımı gibi kavramlar özellikle öne çıkmaktadır (Yayla ve Ungan, 2019, s.2-4).

Toplam kalite yönetimi, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde aktarılabilecek olan çağdaş maliyet yönetim teknikleri söz konusu olduğunda bir çatı olarak değerlendirilebilir. Günümüz modern maliyet yönetim teknikleri olan kaizen maliyetleme, hedef maliyetleme, tedarik zinciri yönetimi, değer zinciri analizi gibi maliyet yönetim yaklaşımlarının altında yatan amaç; müşterilere daha kaliteli ürün ve hizmet sunarken maliyetleri de mümkün olan en düşük seviyede tutmaktır. Bu bağlamda söz konusu maliyet yönetim tekniklerinin her birinden elde edilen değer, toplam kalite olgusunda pozitif bir etki yaratacaktır.

2.2. Çağdaş Maliyet Yönetim Teknikleri

Günümüzde ekonomi ve teknoloji alanındaki gelişmeler oldukça ivme kazanmıştır. Bunun bir sonucu olarak çok sayıda kavram ve teknik değişime uğramış, işletmeler açısından değerlendirdiğimizde rekabet küresel bir düzeye ulaşmıştır. Bununla beraber bilgi teknolojileri ve üretim sistemindeki gelişmeler de işlemlere yeni ufuklar açmıştır. İşletmelerin mevcut Pazar paylarını korumak ve genişletmek için artık yaratıcı ve sürdürülebilir rekabet avantajlarına sahip olması bir gerekliliktir. Hem kısa hem de uzun vadede rakiplerin bir adım önüne geçebilmek de stratejik yönetimle mümkündür (Gamble, Thompson Jr, ve Peteraf, 2019, s.78).

Çağdaş maliyet yönetim teknikleri temelde stratejik maliyet yönetim süreçleridir. Ürün ve hizmetlerin yaşam döngülerindeki kısaltmaya bağlı olarak teknolojik yeniliklerin artması ve tüketicilerin beklentilerine rekabetçi fiyatlar ile cevap verebilme istekliliği birleşince, işletmeler yönetimin her bir kademesinde olduğu gibi maliyet yönetiminde de stratejik davranmak

durumunda kalmıştır. Literatürde sıkça karşılaşılan hedef maliyetleme, ürün yaşam döngüsü maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, kaizen maliyetleme, değer zinciri analizi, tedarik zinciri yönetimi gibi kavramlar işte bu aslında tamamen farklı bir teknik ve kavram olmayıp, mevcutların bir kombinasyonu olan muhasebe yaklaşımının birer çıktılarıdır (Srbinoska v.d., 2020, s.68). Aşağıda, çalışmanın uygulama kısmında da yararlanılmış olan hedef maliyetleme, tedarik zinciri yönetimi ve değer zinciri analizi konuları açıklanmaya çalışılacaktır.

2.2.1. Hedef Maliyetleme

İşletmeler kâr edebilmek ve küresel rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmek için ürün ve hizmetlerini doğru fiyatlarla arz etmeli, bunun için de maliyetlerini doğru yönetmelidirler. Hedef maliyetleme bu amaca ulaşmak amacı ile geliştirilen çağdaş maliyet yönetim tekniklerinden birisidir. Hedef maliyetleme uygulamaları ürün veya hizmetin, tasarım aşamasından itibaren tüketici beklentilerine uygunluğunu amaçlarken, işletmelerin bekledikleri kâr hadlerine ulaşmalarına olanak sağlar (Baharudin ve Jusoh, 2015, s.525).

Hedef maliyetleme ürün veya hizmetin fiyat, kalite, fonksiyonellik ve diğer subjektif faktörler açısından tüketici beklentilerini karşılamasını sağlarken, işletmeler açısından da gerekli fon akışını koruyan bir kâr planlama ve maliyet yönetim tekniğidir (Al-Qady ve El-Helbawy, 2016, s.39).

Hedef maliyetleme ürün veya hizmetin tasarım aşamasından başlayarak bütün yaşam döngüsü boyunca tüm maliyetleri kontrol etmeyi amaçlayan bir sistem olmakla birlikte, üretime konu olan yeni ürün veya hizmetin üretimini haklı kılmak için beklenen düzeyde karlı olmasını sağlayan bir kâr yönetim tekniğidir (Kee and Matherly, 2013, s.139).

Hedef maliyetleme bağımsız olarak başvurulabilen benzersiz bir teknik veya araç olmayıp, kalite fonksiyon dağıtımı, kaizen maliyetleme, değer mühendisliği gibi gerek tasarım gerekse üretim aşamasında hedef maliyetleme sürecini destekleyen bir takım unsurla birlikte uygulanmaktadır (Waldmann ve Ratnatunga, 2003, s.30).

Bir ürün veya hizmet için hedef maliyetleme sürecinin tetikleyicisi tüketici beklentileridir. Tüketiciler işletmenin ürün veya hizmetlerini değerlendirmede oldukça geniş bir skalada yer aldıklarından onların tercihleri daha sonra işletme için özellikle tasarım ve üretim departmanına veri olabilecek gereksinim ve standartlar olarak algılanmalıdır. Kalite fonksiyon dağıtımı

tüketici beklentilerini tasarım ve üretimde ölçülebilir teknik özelliklere dönüştürmede başvurulan bir tekniktir (Jariri ve Zegordi, 2008, s.406).

Değer mühendisliği, ürün veya hizmetin sağladığı fonksiyonlar ile maliyeti arasındaki ilişkiyi incelemek için kullanılır. Amaç ürün veya hizmet tarafından tüketicilere sağlanan değeri korumak ve çoğu zaman da arttırmak için en uygun bileşene ulaşmaktır. Değer mühendisliği genelde tasarım ya da ar-ge departmanlarınca uygulanır. Öncelikle sağlanan fonksiyonlar tanımlanır ve her biri için bir değer belirlenerek fonksiyonların toplam maliyet içindeki payları ile mukayese edilir. Maliyeti izin verilen maliyet sınırını yani ilgili fonksiyonun görece değerini aşan her bir ürün veya hizmet için bileşen maliyetlerini azaltmak adına gerek tasarım gerekse tedarik, üretim, pazarlama gibi süreç iyileştirmeleri üzerinde çalışılır. Gereksiz özellik bulunup bulunmadığı, bileşen sayılarını azaltmanın mümkün olup olmadığı, benzer fonksiyonlara hizmet eden bileşenleri birbiri yerine ikame edilebilirliği bu aşamada değerlendirilir. Burada işletme açısından temel motivasyon her bir fonksiyonun görece maliyetini hedef maliyet endeksinin altında tutmaktır (Al-Qady ve El-Helbawy, 2016, s.42-43).

Tüketici beklentileri ve ürün yahut hizmetin sağladığı fonksiyonlar belirlendikten sonra hedef satış fiyatı belirlenir. Hedef satış fiyatının belirlenmesinde dikkate alınması gereken temel unsur elbette tüketici ve tüketicinin o ürün veya hizmete atfettiği değerdir. İşletme tarafından piyasaya sunulan yeni bir ürünün tüketiciler tarafından benimsenerek eskisine ya da ikamesine göre satın alınmaya değer bulunması algılanan değerinin büyüklüğü ile mümkündür. Bu bakımdan ürün ya da hizmetin değeri, tüketicinin o ürün veya hizmet için ödeme yapmaya ne kadar istekli olduğu ile ölçülebilir (Cannon ve Morgan, 1990, s.22-23).

Hedef satış fiyatı belirlendikten sonra işletmenin ekonomik varlığını sürdürmek için ihtiyaç duyduğu fon akış miktarı uyarınca hedef kâr marjı belirlenir. Daha sonra hedef satış fiyatı ve hedef kâr marjı arasındaki fark hesaplanarak izin verilen üretim maliyetine ulaşılır. İzin verilen maliyet hedef maliyet olup, işletmenin hedeflediği kâr marjına ulaşmada katlanacağı üretim maliyetlerinin tavanını temsil eder (Al-Qady ve El-Helbawy, 2016, s.41). Bu doğrultuda hedef maliyet aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Yazıcı, 2012, s.34):

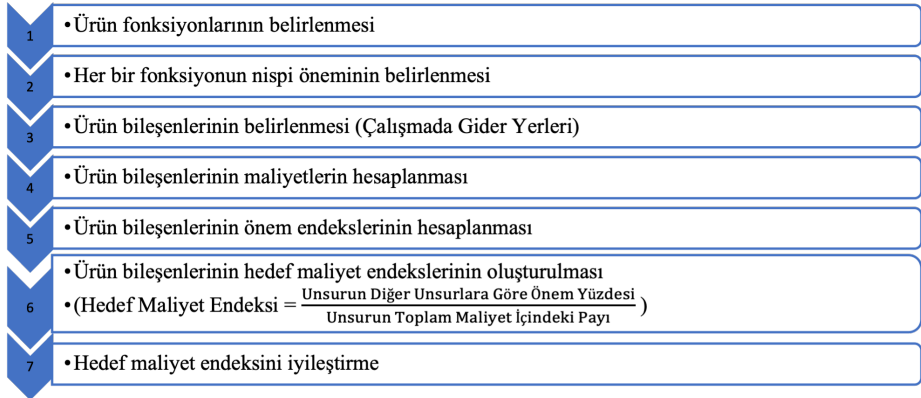
$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar}$$

Denklemden hedef satış fiyatı ve hatta çoğu zaman hedef kâr bağımsız değişken olarak yer alır. Küresel ekonomik konjonktür ve yoğun rekabet

ortamının varlığı günümüzde pek çok sektörde satış fiyatlarını kontrol dışı değişken olarak tanımlamaya zorlamaktadır. Bağımlı değişken olan hedef maliyet ise işletmeler tarafından kontrol edilebilen tek değişken olup, söz konusu küresel baskı altında rakiplerle mücadele edebilmek için işletmeler tarafından yönetilmesi gereken maliyeti ifade eder.

Hedef maliyete ulaşmanın birinci basamağı işletmenin mevcut maliyet bilgisine vakıf olmaktır. Bu sayede mevcut tasarım ile yeni üretim tasarımı arasındaki maliyet farkı tahmin edilebilir. İzin verilen maliyet ve maliyet farkı belirlendikten sonra işletme yöneticileri izin verile maliyet düzeyine ulaşip ulaşamayacaklarını ve nasıl ulaşacaklarını belirlemelidir. Azaltılması hedeflenen maliyet farkı işletmenin mevcut üretim maliyeti ile izin verilen maliyet arasındadır. Firmanın bu noktadaki başarısı; dahili bileşenleri daha düşük bir maliyetle üretme konusundaki yeteneklerini ve harici kaynaklı bileşenlere daha düşük bir maliyetle ulaşabilme yeteneklerini yansıtır (Cokins, 2002, s.16).

Hedef maliyetleme yönteminin aşamaları aşağıdaki şekilde olduğu gibi gösterilebilir (Yılmaz ve Atabey, 2004, s.22-23)



Şekil 1. Hedef Maliyetleme Yöntemi Aşamaları

Maliyet yönetimine ilişkin geleneksel yaklaşımlar kaynak kullanımının doğal bir sonucu olan maliyetlere odaklanır. Söz konusu maliyetlere belli bir kâr marjının eklenmesi ile de satış fiyatı oluşturulur. Ancak piyasa bu satış fiyatını benimsemez ise işletme yöneticilerinin maliyetleri azaltabilme esnekliğine sahip olması gerekir. Hedef maliyetleme satış fiyatı ve hedef kâr marjının belirlenmesi ile başlar ve ancak bu şekilde hedef maliyeti belirlemek

mümkün olur. Hedef maliyetleme tedarik, tasarım, üretim, muhasebe ve pazarlama alanlarında yeni teknikler geliştirmeyi arttıran bir süreç yönetimi olarak benimsenmiştir. Hedef maliyetleme süreci tüketici beklentilerini dikkate alarak tedarik, tasarım, üretim, muhasebe ve pazarlama fonksiyonlarını eşanlı olarak kullanır. Bu sayede tüketiciler için kabul edilebilir fiyatlı ürün ve hizmetleri sunarken işletmelerinde de kârlı ve sürdürülebilir mal veya hizmet üretmelerini sağlar (Paksoy, Atabey, ve Yılmaz, 2020, s.328).

Hedef maliyetleme, hedef satış fiyatı ve hedef kâr tahminlerinden elde edilen finansal bir hedeftir. Hedef maliyetlemede ürün veya hizmetin satış fiyatı piyasa tarafından belirlenir. İşletme yöneticileri stratejik hedefler yahut mali olanaklar çerçevesinde hedef kâr marjını belirler. Geleneksel maliyet yönetiminde hedef kârlılık, istenen varlık getirisine veya hasılat tutarına bağlıdır. Oysa hedef maliyetlemede maliyete dayalı fiyatlandırmanın aksine maliyet hedef satış fiyatını belirlemede rol oynamaz. Hedef maliyet işletmenin stratejik hedeflerine ulaşmak için ulaşması gereken bir amaçtır (Shank ve Fisher, 1999, s.73).

Hedef maliyetleme tekniği yalnızca bir maliyet azaltma ya da kontrol süreci değil aynı zamanda değer mühendisliği, değer zinciri analizi ve tedarik zinciri yönetimi yöntemleri ile entegre bir stratejik kâr yönetim sistemidir. Hedef maliyetlemenin söz konusu süreçlerde uygulanması geleneksel maliyet yönetim yöntemlerine kıyasla daha fazla disiplin gerektirir. Tedarik zincirinin her bir halkası için tasarım, üretim ve pazarlamada maliyetleri azaltmanın bir yolu bulunmalıdır. Hedef satış fiyatı belirlendikten sonra gerek üretim gerek tedarik aşamasında maliyetler düşürülmeli ve nihai hedef maliyetler ürün veya hizmetteki tüm bileşenler için belirlenmelidir. Hedef maliyete ulaşmak tüm tedarik ve üretim zincirinin ortak bir çabası sonucunda mümkün olabileceğinden bilgi paylaşımı ve ekip çalışması gerektirir. Geleneksel anlamda tedarikçilerden anlık indirim talepleri ya da üretim sürecindeki maliyet baskıları günümüzde geçerliliğini büyük ölçüde yitirmiş uygulamalardır. Çağdaş maliyet yönetim anlayışı; maliyet kontrolünü uzun vadeli çerçevede tüm paydaşlar ile paylaşmayı gerekli kılmaktadır (Helms, Etkin, Baxter, ve Gordon, 2005, s.49).

2.2.2. Değer Zinciri Analizi

Bir işlemenin ifade ettiği değer; işletmenin stratejik öneme sahip ve birbiri ile bağlantılı faaliyetleri nihayetinde ulaştığı kardır. İşletmenin rakiplerine

nazaran bir rekabet avantajı yakalayabilmesi için katma değer üretim sürecinde ya rakiplerine göre daha düşük bir maliyet yapısına sahip olması ya da piyasaya sunduğu ürün veya hizmet açısından bir farklılık meydana getirmesi gerekir. Bu noktada değer zinciri analizi; işletmeyi söz konusu farklılaşmanın getireceği kaynak kullanımı ve değişen maliyet davranışlarını anlamak için, tedarik aşamasından satış sonrası hizmetlere kadar birbiri ile ilişkili stratejik faaliyetlere ayırarak yaratılan katma değer açısından analiz eder (Porter, 1985, s.33).

Değer zinciri analizi, işletmenin rekabet edebilir pozisyonunu koruması için katma değer yaratan her bir faaliyeti ve bunların arasındaki korelasyonu açıklayarak, işletmelerin daha düşük maliyet seviyelerine ulaşmasını sağlayan ve arz ettiği ürün ve hizmetler açısından farklılık meydana getiren stratejik bir maliyet yönetim tekniğidir (Porter, 1985, s.33).

Değer zinciri analizinde incelenen katma değer yaratan faaliyetler, tasarım sürecinden başlayarak, tedarik ve üretim süreci, satış ve hatta satış sonrası hizmetleri içeren faaliyetlerin tamamıdır. Bunlar iç ve dış lojistik, operasyon, stok, pazarlama, bakım onarım gibi temel faaliyetler olabileceği gibi; tedarik, ar-ge, altyapı, insan kaynakları gibi temel faaliyetleri destekleyici diğer faaliyetler olarak da sınıflandırılabilir (Kuyucak ve Şengür, 2009, s.135-136).

Özetle değer zinciri analizi, bir işletmenin piyasaya sunduğu ürün ve hizmetlerin tasarımından satış sonrasına kadar tüm yaşam döngüsü sürecinde birbiri ile ilişkili olan katma değer üreten faaliyetlerinin güçlü ve zayıf yönleri sistematik olarak ortaya çıkarmak, tanımlamak ve analiz etmek için kullanılan bir yöntemidir. Söz konusu yöntemde değer artışının nasıl sağlanabileceği, bunun için hangi kritik faaliyetlerin ve faktörlerin göz önüne alınması gerektiği, düşük maliyet ve farklılaşmanın nasıl gerçekleşeceği analiz edilerek açıklanmaya çalışılır.

2.2.3. Tedarik Zinciri Yönetimi

İşletmelerin maliyetlerini düşürerek küresel rekabet ortamında varlığını devam ettirme ve pazar payını arttırma hedeflerine ulaşmada başvurabileceği çağdaş maliyet yönetim tekniklerinden birisi de tedarik zinciri yönetimidir. Günümüz ekonomik şartlarında rekabet artık işletmelerin karşı karşıya geldikleri sınırlı mecralarda değil tedarikçileri de kapsayan çok daha geniş bir alana yayılmıştır. Tedarik zinciri ilk üreticiden başlayarak tedarikçi ve dağıtıcıya kadar, yani hammaddeden nihai ürüne kadarki süreçlerin tamamında

katılan paydaşların her birinden meydana gelir (Savić, Vasiljević ve Đorđević, 2014, s.1012).

Rekabet avantajı elde etme noktasında maliyetleri düşürme dürtüsünü taşınması gereken üretici işletmedir. Diğer bir ifade ile işletmenin amacı maliyetleri tedarik zincirindeki bir sonraki halkaya aktarmak değil, maliyetleri hem tedarikçi her bir işletme bazında hem de daha geniş bir tedarik zinciri içerisinde etkili şekilde kontrol ederek verim artışı sağlamak ve hedef tüketici kitlesi için katma değer oluşturmaktır. Elbette bunu başarabilmek ayrıntılı bir analize, tedarik zincirinin stratejik olarak segmentlere ayrılarak maliyetlerin düşürülebileceği ve katma değer atışının sağlanabileceği alanların doğru tespit edilebilmesine ve maliyet yapılarının doğru ve güvenilir biçimde tanımlanabilmesine bağlıdır (Savić v.d., 2014, s.1014)

İşletme ile tedarikçileri arasındaki ilişki bir nevi iş ortaklığıdır. Bu iş ortakları arasındaki güven çalışma ahengi gerek iş geliştirmede gerekse maliyetleri azaltmada başarıya ulaşmak için önem arz eden bir unsurdur. İşletme ve tedarikçileri arasındaki iş birliği; maliyet paylaşımı, pazar payını arttırma, yeni pazarlara daha hızlı girme, tasarım ve teknoloji açığını kapatma, daha düşük stokla çalışma gibi daha pek çok fayda sağlar (Bititci, Martinez, Albores, ve Parung, 2004, s.258).

2.3. Literatür Taraması

Yereli, Doğan ve Şahin (2012), beyaz eşya üreten bir işletme üzerinde yaptıkları çalışmada hedef maliyet yöntemini kullanarak mamul geliştirme süreci için maliyet parametreleri oluşturmayı amaçlamıştır. Vaka analizinde işletmenin ilgili mamulü için tahmin edilen maliyetleri hesaplanan maliyet parametreleri ile kıyaslanmış, tahmini maliyetler parametreleri aştığında maliyeti azaltmak için bileşenlerde daha düşük maliyetli parçalar kullanmak gibi alternatif çözüm önerileri sunulmuştur.

Hacıhasanoğlu (2014) tarafından Kayseri’de mobilya üretim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede üretim maliyetlerinin düşürülmesinde kaizen maliyetleme tekniğinin uygulanabilirliği üzerine vaka analizi yapılmıştır. Çalışma sonucunda üretim miktarında %29’lık bir iyileştirmenin yanı sıra, çalışma koşulları ve üretim maliyetleri konusunda iyileştirmeler sağlanmıştır.

Yükçü ve Koçakoğlu (2015) tarafından yapılan çalışmada tedarik zinciri yönetiminde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği bir şaft üretim şirketi üzerinde vaka analizi yolu ile araştırılmıştır. Çalışmada hedef maliyetlemenin

hem odak işletmenin hem de tedarikçilerinin karşılıklı çıkarlarını koruyan bir maliyet yönetim süreci olduğu üzerinde durulmuştur. Araştırma sonucunda işletmenin üç farklı tedarikçiden yaptığı alımlar incelenmiş, hedef maliyetlemenin tedarik zinciri boyunca maliyetleri belirleyici olduğu sonucuna varılmıştır.

Karahan (2018) tarafından bir halı üretim işletmesinde hedef maliyetlemenin uygulanmasının araştırıldığı çalışmada, yöntemin işletme için uygulanabilir olduğu, işletmenin maliyet azaltımı yaparken rekabeti, müşteri yapısını ve tedarikçi fiyatlarını da dikkate alması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Demircioğlu ve Adıgüzel (2019) tarafından hedef maliyetleme yönteminin çelik boru üreten bir işletmede uygulanabilirliği üzerine vaka analiz çalışması yapılmış, araştırma sonucunda işletmenin ürettiği ürünler için halihazırda kullanılan geleneksel maliyet yöntemi sonucu elde edilen ürün maliyetleri ile hedef maliyetleme yöntemi sonucunda elde edilen ürün maliyetleri kıyaslanmıştır. Çalışmada ürün maliyetlerinin hedef maliyetlerin üzerinde olduğu tespit edilmiş ve hangi üretim birimlerinde maliyetlerin düşürülmesi gerektiği belirlenmiştir.

Köroğlu, Dendeş ve Dendeş (2019) tarafından yapılan çalışmada; elektrikli sofben üreten bir işletmede hedef maliyetleme yönteminin uygulanması üzerine vaka analizi yapılmıştır. Araştırmada gider yerlerine ilişkin hedef maliyet endeksleri hesaplanarak bu doğrultuda hangi gider yerinin maliyetlerinin azaltılması gerektiği tespit edilmiştir.

Dalğar, Ögünç ve Kocaman (2019) tarafından yapılan çalışmada; hedef maliyetleme yönteminin süt ürünleri üreten bir işletmede uygulanabilirliği işletmeden alınan veriler baz alınarak değerlendirilmiş ve araştırma sonucunda hangi üretim giderlerinin kontrol altına alınması gerektiği tespit edilmiştir.

Paksoy v.d. (2020) tarafından denim kumaş üreten bir işletmede hedef maliyetleme yönteminin uygulanması üzerinde inceleme yapılmıştır. Çalışmada öncelikle tanımlayıcı vaka analizi yapılarak işletmenin mevcut maliyet sistemi incelenmiş, ardından keşifsel vaka çalışması yapılarak işletmede hedef maliyetleme yöntemi uygulanmıştır. Araştırma sonucunda işletmenin hangi maliyetleri kontrol altına alınarak azaltılması gerektiği tespit edilmiştir.

3. ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNETİM TEKNİKLERİNİN BİR İNŞAAT İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle inşaat işletmelerinin genel özellikleri hakkında bilgi verilmeye çalışılmış, akabinde çağdaş maliyet yönetim tekniklerinden “hedef maliyetleme”, “değer zinciri analizi” ve “tedarik zinciri yönetimi” yöntemlerinin, bir inşaat işletmesinin halihazırda yürütmekte olduğu bir projeye ait verileri yardımı ile birlikte uygulanabilirlikleri araştırılmıştır.

3.1. İnşaat İşletmelerinin Özellikleri

İnşai faaliyet, bir arazi üzerine malzeme ve işçilik kullanılarak bina yerleştirilmesi işi ile gerçekleşen bir üretim faaliyeti olup, sürecin sonunda ortaya bir mamul veya hizmet çıkmaktadır. İnşaat işlerinde üretime konu olan her bir ürünün bir öncekinden farklı olması, kullanılan makine, teçhizat ve hammaddenin farklı özellikler taşıması, ve her yeni inşaat işinin ayrı bir planlama ve yönetim süreci gerektirmesi nedeni ile sektör, diğer üretim süreçlerinden farklılık arz etmektedir (Coşkuş ve Güngörmüş, 2008, s.214).

İnşaat işletmeleri; bir projeyi başka bir işleme, kişi ya da kurum tarafından önceden belirlenen sözleşme koşulları içinde yüklenen ve bu sorumluluğunu proje sahibinin gözetim ve denetimi altında tamamlayarak kendisine teslim eden “inşaat taahhüt işletmeleri” (Kızılot, 2010, s.45) ve ticari kâr elde etme saiki ile münferiden kendi adına faaliyet gösteren özel inşaat (yap-sat) işletmeleri (Ertürk, 2017, s.7) olarak ikiye ayrılabilir.

Özel inşaat işletmelerindeki faaliyet bir üretim faaliyeti olarak kabul edilir ve işletmeler kendi nam ve hesaplarına üretim gerçekleştirir. Özel inşaat işletmeleri söz konusu rollerinin bir sonucu olarak üretim maliyetlerini “Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “Direkt İşçilik Giderleri” ve “Genel Üretim Giderleri” hesaplarında kayıt altına alarak takip ederler. Bununla beraber işin bir kısmının işletme dışı firmalara taşere edilmesi durumunda oluşan giderler; yine dolaysız işçilik, genel üretim giderleri veya işçilik ve malzeme giderleri hesaplarında birlikte de izlenebilmektedir (Coşkuş ve Güngörmüş, 2008, s.216).

İnşaat sektörü kendisine bağlı iki yüzün üzerinde alt sektörden oluşan bir konumda olup, yarattığı hammadde ve iş gücü talebi dolayısı ile ekonomiler için tetikleyici bir özelliğe sahiptir. Sektörün yerli sanayiden beslenmesi, ithalat bağımlılığının düşük oluşu, yan ve alt sektörler üzerinde oluşturduğu talep baskısı, sektörde üretilen yüksek katma değer, nitelikli ve çeşitli istihdam potansiyeli ve ihracat esnekliğinin yüksek olması nedeni ile ülkeye döviz

girişi sağlayıcı nitelikleri bu özelliğini desteklemektedir (Ekinci, 2006, s.14).

İnşaat işletmeleri rekabetçi bir endüstride karmaşık, farklı uzmanlık alanları gerektiren; planlama, yönetim ve denetimi zor; zaman, fon ve maliyet sınırları keskin olan pek çok faaliyeti koordine eden işletmelerdir. İşletmelerin bu nitelikleri nedeni ile maçıları olan kâr edebilmek ve daha önemlisi ticari hayatta varlığını sürdürebilmek için etkin bir maliyet yönetim sistemine sahip olmaları bir gerekliliktir (Ata ve Semra, 2017, s.4).

3.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı toplam kalite yönetimi kapsamında çağdaş maliyet yönetim tekniklerinden hedef maliyetlemenin, tedarik zinciri yönetimi ve değer zinciri analizi yöntemleri ile birlikte bir inşaat işletmesinde uygulanabilirliğini araştırmaktır. Bu bağlamda işletmenin halihazırda yürütmekte olduğu bir projeye ait verilerden yararlanılarak; “hedef maliyetleme”, “değer zinciri analizi” ve “tedarik zinciri yönetimi” yöntemlerinin vakaya elverişliliği sınanmış ve uygulama sonucunda beklenen düzeyde bir başarı sağlanıp sağlanmadığı ortaya konmaya çalışılmıştır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada veri analiz yöntemlerinden vaka analizi ve yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi seçilmiştir. Bu bağlamda işletmenin halihazırda yürütmekte olduğu bir inşaat projesine ait gerçekleşmiş ve planlanmış maliyet tutarları temin edilerek analiz edilmiş, ayrıca işletme yetkilisi, finans, muhasebe, üretim ve pazarlama departman yetkilileri ile yüz yüze görüşülmüştür. İşletmenin yürütmüş olduğu projeye ait maliyet tutarları esas alınarak çalışmada konu edilen maliyet yönetim tekniklerinin uygulanma esasları gösterilmeye çalışılmıştır.

3.4. İşletme ve Proje Hakkında Bilgiler

Analiz edilen işletme; Antalya’da kurulmuş olup, inşaat sektöründe otuz yılın üzerinde faaliyet göstermektedir. 2019 yılı satış rakamları üzerinden değerlendirildiğinde; işletmenin pazar payı %8,5’tir. İşletme ticari ve mali mahremiyet gereği unvanının açıklanmamasını talep etmiştir.

Proje; Antalya ili sınırları içinde bir kentsel dönüşüm projesi olup; 05 ve 08 parsellerden oluşmaktadır. 05 parsel, evvelce bölgede ikamet eden arsa sahiplerine tahsis edilecek 121 adet 3+1 daireden oluşmakta, söz konusu

dairelerin yapım ve teslimi, 24 ay boyunca arsa sahiplerine yapılacak kira ödemesi ve teknik şartnameye bağlı kalınarak yapılacak ihaleyi alan işletmeye 65.000 m²'lik inşaat yapım hakkına sahip 08 parselin teslimini öngörmektedir. İhale öncesinde projeye ilişkin ilgili kamu idaresince hazırlanan imar planı şu şekildedir:

<u>Tip:</u>	<u>Adet:</u>	
1+1 Daire	292 adet	
2+1 Daire	153 adet	
Ticari Bölüm	16 adet	Toplam Satılabilir İnşaat Alanı: 65.000 m ²

İşletme ihaleyi 49.500.000□ bedel ile almış ve 05 parseldeki 121 adet malik konutunu 24 aylık sürede teslim etme taahhüdü ile inşaatla başlamıştır. İşletmeye ilişkin maliyet verilerinin incelendiği sırada inşaat %40 oranında tamamlanmıştır. Yetkililer ile yapılan görüşmede gerçekleşen maliyetlerin planlanan maliyetlerden %3 oranında saptığı belirtildiğinden, inşaatın tamamlanmayan %60'lık kısmında bu oran dikkate alınmıştır.

3.5. Proje Maliyet Analizi

Yürütülen projeye ilişkin olarak; işletme yetkilileri ile yapılan görüşmeler ve işletmeye ait defter ve belgelerin incelememesi neticesinde mali verilerden elde edilen maliyetler aşağıdaki gibidir:

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Direkt İşçilik Giderleri
- Genel Üretim Giderleri
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- Genel Yönetim Giderleri
- Pazarlama. Satış ve Dağıtım Giderleri

İşletme defter maliyetlerinin açıklanmamasını talep etmiştir. İşletme yetkilileri genel giderlerin m², makine ve işçilik saatleri baz alınarak esas üretim gider yerlerine dağıtıldığını ve fonksiyonel maliyet takibi yaptıklarını belirtmişlerdir. Projenin esas üretim gider yerleri ve bunlara ilişkin maliyet unsurları aşağıdaki gibidir:

- **Arsa:** İhale bedeli, 05 parselde inşa edilecek 121 adet konutun inşaat maliyeti, arsa sahipleri için ödenecek 24 aylık kira yardımı ve vergilerden oluşmaktadır.

- **Hafriyat. Altyapı ve Tesisat:** Temel kazma ve çıkan hafriyatın nakledilmesi maliyeti ile, elektrik, su, doğalgaz, internet altyapılarına ana şantiyeden bağlanma ile bağımsız bölümlerdeki malzeme (boru, kablo v.b.) ve işçilik giderlerinden oluşmaktadır.
- **Kaba İnşaat:** Karkas tabir edilen kısma tekabül eden demir, beton, tuğla, yalıtım malzemesi, kaba sıva ve bunlara ait işçilik giderlerinden oluşmaktadır.
- **İnce İnşaat:** İnce sıva, cephe kaplama ve boyası, iç mekân alçı, sıva ve tavan, seramik işleri, zemin-parke işlerine ait malzeme ve işçilik giderlerinden oluşmaktadır.
- **Demirbaş:** Her bir bağımsız bölüme ait olan kapı, pencere, batarya, lavabo, küvet, duş kabin, elektrik dış tesisatı, mobilya, panjur, klima üniteleri, doğalgaz tesisatı, ankastre v,b, işlere ait malzeme ve işçilik giderlerinden oluşmaktadır.
- **Ortak Alan ve Peyzaj:** Her bir bağımsız bölümün ortak kullanımına sunulmuş olan havuz, bahçe ve yeşillendirme işlerine ait malzeme ve işçilik giderlerinden oluşmaktadır.
- **İdari İşler:** Statik, imar ve diğer proje bedelleri, satış ofisi giderleri, işçilerin konaklama ve iâşe giderleri, yapı denetim ve iş sağlığı güvenliği faaliyetlerine ilişkin giderler ile yönetim pozisyonunda çalışan sürekli nitelikteki personel ücretlerinden oluşmaktadır.

İhale öncesinde planlanan keşif bedeli baz alınarak planlanan esas üretim gider yerlerinde tahmin giderler ve bunların toplam proje maliyeti içindeki payı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1. Keşif Bedeli Esas Üretim Gider Yerlerine Ait Planlanan Giderler

Gider Yeri	Tutar (tl)	Oran (%)
Arsa	117.285.000	28
Hafriyat. Altyapı ve Tesisat	26.340.000	6
Kaba İnşaat	73.500.000	18
İnce İnşaat	56.450.000	14
Demirbaş	92.720.000	22
Ortak Alan ve Peyzaj	43.650.000	10
İdari İşler	7.180.000	2
TOPLAM	417.125.000	100

NOT: Giderler ve yüzdeler yuvarlanmıştır.

3.6. Hedef Maliyetleme Aşamaları

Çalışmanın bu kısmında hedef maliyetleme yönteminin uygulama aşamaları ve maliyet azaltma girişimleri sırasında değer zinciri analizi ve tedarik zinciri yönetiminin uygulamaya yansımaları gösterilmeye çalışılmıştır.

3.6.1. Hedef Maliyetin Belirlenmesi

İşletme yetkilileri ile yapılan görüşmede konut tipi bazında satış fiyatlarının piyasa tarafından belirlendiğini ve müşterilerin satış fiyatı algısının nispeten katı olduğunu, maliyetlerde meydana gelen özellikle artış yönlü değişimlerin tüketiciye fayda sağlayacak olsa dahi fiyatlara tam olarak yansıtılmadığını belirtmişlerdir. Fiyat oluşumunu işletmenin sektörde temsil ettiği yer, rakip işletmelerin stratejileri ve hedef tüketici grubunun algısı belirlemektedir. İşletmenin satış fiyatları, birim metrekare satış ve maliyet tutarları ile kâr marjına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

<u>Tip:</u>	<u>Adet:</u>	<u>Satış Fiyatı:</u>	<u>Hasılat:</u>
1+1 Daire	292 adet	700.000	204.400.000
2+1 Daire	153 adet	1.100.000	168.300.000
Ticari Bölüm	16 adet	17.500.000	280.000.000
Toplam Hasılat:			652.700.000
Toplam Satılabilir İnşaat Alanı:			65.000 m ²
Birim m ² satış fiyatı:			10.042
Toplam Maliyet:			417.125.000
Birim m ² maliyet:			6.417
Kâr Marjı:			%36

İşletmenin satış fiyatlarının ikame işletmeler ile kıyaslandığında benzer olduğu anlaşılmıştır. Ancak işletme yetkilileri gerek rakiplerin stratejik pozisyonları gerek proje için yatırılan sermayenin büyüklüğünün taşıdığı risk ve gerekse alternatif maliyetler göz önünde bulundurulduğunda sektörde kabul edilebilir kâr marjının %50 ve üzeri olduğunu ifade etmişler ve işletmelerinin de yürüttükleri projelerde bu oranı hedeflediğini belirtmişlerdir. Bu durumda projeye ait hedef maliyet, planlanan maliyet ve maliyet açığı şu şekildedir:

<i>Hedef Maliyet</i>	= <i>Satış Fiyatı – Hedef Kar</i>
<i>Hedef Maliyet</i>	= $10.042 - (10.042 \times 0.5)$
<i>Hedef Maliyet</i>	= $5.021t/m^2$
<i>Planlanan Maliyet</i>	= $6.417t/m^2$
<i>Maliyet Açığı</i>	= <i>Hedef Maliyet – Planlanan Maliyet</i>
<i>Maliyet Açığı</i>	= $6.417 - 5.021$
<i>Maliyet Açığı</i>	= $1.396t/m^2$

3.6.2. Beklenti Analizi ve Değer Mühendisliği

Çalışmanın önceki kısımlarında daha önce de belirtildiği üzere; hedef maliyetleme yöntemi, tüketici beklentilerini dikkate alan müşteri odaklı bir maliyet yönetim tekniğidir. Bu bağlamda işletme yetkilileri ve özellikle pazarlama satış departmanı ile yapılan görüşmede; işletmenin geçmiş satışları ve mevcut proje göz önüne alındığında elde edilen geri dönüşlerden müşterilerin ilgili işletme veya projeyi tercih etmesini sağlayan 5 fonksiyonun varlığını ifade etmişlerdir. Müşterilerin işletmeyi tercih ederken beklentileri ve bunların önem ağırlıkları yine işletmenin geçmiş satış deneyimleri sonucu müşterilerden elde edilen geri dönüşler sonucu oluşturulan işletme istatistikleri baz alınarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2. Beklenti Analizi Sonuçları

Fonksiyon	Oran (%)
Genişlik	25
Kalite	20
Lokasyon	15
Güvenlik ve Mahremiyet	15
Ortak ve Sosyal Alanlar	15
Estetik	10
TOPLAM	100

Müşteri beklentilerine ilişkin fonksiyonların üretim gider yerleri ile ilgisi ve bunların arasındaki korelasyonu gösteren değer matrisi aşağıdaki tabloda verilmiştir. Gider yerlerinin fonksiyon üzerindeki ağırlıklı etkileri, işletmenin geçmiş iş tecrübeleri doğrultusunda işletme yöneticilerince belirlenmiş ve yarı yapılandırılmış mülakat tekniğinden elde edilen bilgiler doğrultusunda aşağıdaki şekilde çalışmaya dahil edilmiştir:

Tablo 3. Değer Matrisi

Fonksiyon	Arsa	H. A. T.	K. İ.	İ. İ.	Dmrbs.	O. A. P.	İdari İ.	TOPLAM
Genişlik	40%	0%	20%	10%	10%	10%	10%	100%
Kalite	0%	15%	20%	25%	30%	5%	5%	100%
Lokasyon	70%	10%	0%	0%	0%	10%	10%	100%
Güvenlik. Mahremiyet	10%	5%	20%	15%	30%	10%	10%	100%
Ortak ve Sosyal Alanlar	35%	0%	20%	10%	0%	30%	5%	100%
Estetik	5%	5%	25%	30%	20%	10%	5%	100%

Kısaltmalar : H. A. T.; Hafriyat. Altyapı ve Tesisat. K. İ.; Kaba İnşaat. İ. İ.; İnce İnşaat. Dmrbs.; Demirbaş. O. A. P.; Ortak Alan ve Peyzaj. İdari İ.; İdari İşler.

3.6.3. Önem Endeksi ve Hedef Maliyet Endeksinin Belirlenmesi

Hedef maliyetleme yönteminin bu safhasında müşteri beklenti analizindeki fonksiyonların ağırlıkları (Tablo 2) ile değer matrisi (Tablo 3) kıyaslanarak her bir gider yerine ilişkin önem endeksinde ulaşılr. Örneğin arsa gider yerinin genişlik fonksiyonu bakımından önem endeksi; beklenti analizine göre fonksiyon yüzdesi olan %25'in, arsa gider yerinin bu fonksiyon içindeki göreceli değeri olan %40'a oranlanması ile elde edilmiştir ($0.25/0.40=0.10$). Gider yerlerine ilişkin önem endeksi hesaplama sonuçları aşağıda Tablo 4'te sunulmuştur:

Tablo 4. Önem Endeksi

Fonksiyon	Arsa	H. A. T.	K. İ.	İ. İ.	Dmrbs.	O. A. P.	İdari İ.	TOPLAM
Genişlik	0,1000 ^a	0,0000	0,0500	0,0250	0,0250	0,0250	0,0250	0,25
Kalite	0,0000	0,0300	0,0400	0,0500	0,0600	0,0100	0,0100	0,2
Lokasyon	0,1050	0,0150	0,0000	0,0000	0,0000	0,0150	0,0150	0,15
Güvenlik. Mahremiyet	0,0150	0,0075	0,0300	0,0225	0,0450	0,0150	0,0150	0,15
Ortak ve Sosyal Alanlar	0,0525	0,0000	0,0300	0,0150	0,0000	0,0450	0,0075	0,15
Estetik	0,0050	0,0050	0,0250	0,0300	0,0200	0,0100	0,0050	0,1
TOPLAM	0,2775	0,0575	0,1750	0,1425	0,1500	0,1200	0,0775	1,0000

Kısaltmalar : H. A. T.; Hafriyat, Altyapı ve Tesisat. K. İ.; Kaba İnşaat. İ. İ.; İnce İnşaat. Dmrbs.; Demirbaş. O. A. P.; Ortak Alan ve Peyzaj. İdari İ.; İdari İşler.

Tablodan da anlaşılacağı üzere; arsa gider yeri %27,75, hafriyat, altyapı ve tesisat gider yeri %5,75, kaba inşaat gider yeri %17,50, ince inşaat gider yeri %14,25, demirbaş gider yeri %15,00, ortak alan ve peyzaj gider yeri %12,00 ve idari işler gider yeri %7,75 önem endeksine sahiptir.

Hedef maliyet endeksi ise; gider yerleri için belirlenen önem endeksi ile bu gider yerlerinin toplam maliyet içindeki paylarının nispi olarak kıyaslanması ile hesaplanır. Önem endeksinin maliyet oranına bölünmesi ile hesaplanan hedef maliyet endeksinin “1” olması aranan bir durumdur. Yani ilgili gider yerinin toplam maliyetten aldığı payın işletme için attığı öneme denk olması beklenir. Hedef maliyet endeksinin 1’in altında olması demek; gider yerinde arz ettiği önemden daha fazla maliyet yüklediği yani gereğinden fazla harcama yapıldığı anlamına gelir ve maliyet azaltma aşamasında bu gider yerlerine yoğunlaşılır (Dalğar, v.d., 2019, s.392). Örneğin arsa gider yerinin önem endeksi 0,2775 ve toplam maliyet içindeki yüzdesi 0,28’dir. Buna göre söz konusu gider yeri için hedef maliyet endeksi 0,99 olarak hesaplanmıştır ($0,2775/0,28=0,99$). Her bir gider yerine ilişkin olarak hesaplanan hedef maliyet endeksleri aşağıda Tablo 5’te sunulmuştur:

Tablo 5. Keşif Hedef Maliyet Endeksi

Gider Yeri	Arsa	H. A. T.	K. İ.	İ. İ.	Dmrbaş.	O. A. P.	İdari İ.
Önem Endeksi	0,2775	0,0575	0,1750	0,1425	0,1500	0,1200	0,0775
Maliyet Yüzdesi	0,28	0,06	0,18	0,14	0,22	0,10	0,02
Hedef Maliyet Endeksi	0,99	0,96	0,97	1,02	0,68	1,20	3,88

Tablodan da anlaşılacağı üzere hedef maliyet endeksi 1’in altında olan gider yerlerinin işletme veya proje açısından atfedilen öneme nazaran daha yüksek tutarda maliyet yükledikleri, yani verimsiz oldukları söylenebilir. Özellikle demirbaş gider yerinin hedef maliyet endeksi dikkate alındığında, maliyet düşürme çabalarının bu alana odaklanması gerektiği ortadadır.

3.6.4. Maliyet Düşürme Çalışmaları

Çalışmanın bu bölümünde; işletmenin hedeflediği maliyet tutarına ulaşmak için değer zinciri analizi ve tedarik zinciri yönetimi kapsamında değerlendirilebilecek maliyetleri azaltmaya yönelik uygulamaları aktarılmaya çalışılmıştır.

i. Değer Zinciri Analizi Kapsamındaki Uygulamalar: Yapılan görüşmede işletme yetkilileri; işletmenin hedef müşteri kitlesinin A ve B segmentinde yer alan tüketiciler olduğunu, söz konusu tüketicilerin 1+1 veya 2+1 tipi konutlar yerine daha geniş olan 3+1 ve 4+1 tipi konutları tercih ettiğini, işletmenin satışa sunduğu konutlara olan talebin fiyat esnekliğinin yüksek olup, fiyatın piyasa tarafından belirlendiğini ve kendilerinin de fiyat kabullenici olduklarını, bu nedenle ilgili kamu idaresi tarafından ihale öncesindeki mimari projenin işletmenin ürün gamı ile uyumlu olmadığını ve toplam satılabilir inşaat alanı sabit kalmak üzere mimari, statik ve teknik projelerde tadilat yapıldığını belirtmişlerdir. Proje tadilatı ile birlikte;

- 1+1 ve 2+1 tipi konutların sayısı azaltılmış, yerlerine 3+1 ve 4+1 tipi konutlar ile ofisler eklenmiş, satılabilir inşaat alanı sabit kalmakla birlikte satılabilir bağımsız bölüm sayısı düşmüştür. Bu sayede toplam satış hasılatı arttırılmış olmakla birlikte, bağımsız bölümleri birbirinden ayıran ünite sayıları azaldığından kaba ve ince inşaat gider yerlerinde yer alan malzeme ve işçilik giderleri ile demirbaş malzeme ve işçilik giderlerinden de tasarruf edilmiştir. ^(a)
- İlk hali ile tamamı yekpare olan otopark ve yüzme havuzu; ticari bölümler ve 1+1 tipi konutların bulunduğu binalar ile diğerlerinin münferit kullanımı amaçlanarak birbirlerinden izole edilmiştir. Bahse konu uygulama nedeni ile ortak alan gider yerinde kullanılan malzeme ve işçilik giderlerinde artış olmuştur. ^(b)
- Yeni mimari, statik ve teknik projeler çizdirilmiş ve bedeli olan 1.500.00tl idari işler gider yerine aktarılmıştır. ^(c)

ii. Tedarik Zinciri Yönetimi Kapsamındaki Uygulamalar: İşletmeye ait mali kayıtların incelenmesi neticesinde işletmenin tedarikçilerle çalışma oranının %70'in üzerinde olduğu tespit edilmiştir. İşletme yetkilileri çalıştıkları tedarikçiler ile uzun vadeli iş sözleşmeleri yaptıklarını, en yeni tedarikçi ile dahi 8 yılın üzerinde bile stratejik ortaklıklarının olduğunu, yapılan uzun vadeli sözleşmeler ile tedarik zincirinde yer alan işletmelerin birim başı ortalama maliyetlerini düşürmeyi ve bu sayede mümkün olan en düşük satış fiyatı teklifini alabildiklerini, işletme sermayesi elverdiği ölçüde opsiyon alımı yaparak gelecekteki fiyat hareketliliklerinden korunmaya çalıştıklarını beyan etmişlerdir. Bu bağlamda;

- İşletme piyasada kendisine duyulan güven sayesinde 08 parseldeki konutların bir kısmını henüz proje aşamasında satmış ve %30, %40, %50 oranlarında peşinat tahsil etmiştir. Elde edilen fon 05 parselde inşa edilen arsa sahiplerine ait 121 adet 3+1 dairenin finansmanında kullanılmış, tedarikçilerin tamamına yapılması gerekli işçilik ve malzeme ödemeleri peşin yapılmış, günlük 24 saat ve 3 vardiyalık bir çalışma temposuna ulaşılmıştır. Bu sayede 24 ayda teslim edilmesi planlanan arsa sahibi konutları 13 ayda teslim edilebilmiş, yekünde 11 aylık dönemi kapsamak üzere her bir ayda yapılması gereken kira tutarı olan 79.800tl'lik tutar tasarruf edilerek, arsa gider yeri maliyet kayıtlarına yansıtılmıştır. ^(d)
- İklimlendirme üniteleri tedarikçisi ile alım opsiyon sözleşmesi yapılmış. 387 adetlik bağımsız bölümün her biri için 13.850 tl sabit fiyat (ağırlıklı ortalama fiyat) olarak belirlenmiştir. İklimlendirme ünitelerinin birim fiyatının proje teslim tarihi olan 36 aylık süre sonunda 20.300 tl olması beklenmektedir (Beklenen fiyatın; aynı markanın aynı ürününün geçmiş 36 aylık dönemdeki fiyat hareketliliği baz alınarak belirlendiği beyan edilmiştir). ^(e)

Maliyet düşürme çalışmaları sonrasında esas üretim gider yerlerinde oluşan bütçelenen giderler ve bunların toplam proje maliyeti içindeki payı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 6. Proje Bedeli Esas Üretim Gider Yerleri Bütçelenen Giderler

Gider Yeri	Keşif Bedeli (tl)	(%)	Proje Bedeli (tl)	(%)	Maliyet Farkı (tl)
Arsa	117.285.000	0,28	116.407.000	0,29	- 878.000 ^d
Hafriyat, Altyapı ve Tesisat	26.340.000	0,06	26.340.000	0,07	0
Kaba İnşaat	73.500.000	0,18	69.550.000	0,17	- 3.950.000 ^a
İnce İnşaat	56.450.000	0,14	55.110.000	0,14	-1.340.000 ^a
Demirbaş					- 12.080.000 ^a
	92.720.000	0,22	78.132.000	0,20	- 2.508.000 ^e
Ortak Alan ve Peyzaj	43.650.000	0,10	45.880.000	0,11	2.230.000 ^b
İdari İşler	7.180.000	0,02	8.680.000	0,02	1.500.000 ^c
TOPLAM	417.125.000	1,00	400.099.000	1,00	-17.026.000

NOT: Giderler ve yüzdeler yuvarlanmıştır.

Maliyet düşürme çalışmaları sonrasında projeye ilişkin satış fiyatları, birim metrekare satış ve maliyet tutarları ile kâr marjına ilişkin bilgiler tutar ve rakamlar şu şekilde olmuştur:

<u>Tip:</u>	<u>Adet:</u>	<u>Satış Fiyatı:</u>	<u>Hasılat:</u>
1+1 Daire	102 adet	700.000	71.400.000
2+1 Daire	150 adet	1.100.000	165.000.000
3+1 Daire	98 adet	1.350.000	132.300.000
4+1 Daire	9 adet	1.750.000	15.750.000
Ofis	28 adet	1.750.000	49.000.000
Ticari Bölüm	33 adet	7.500.000	247.500.000
Toplam Hasılat:			680.950.000
Toplam Satılabilir İnşaat Alanı:			65.000 m ²
Birim m ² satış fiyatı:			10.476
Toplam Maliyet:			400.099.000
Birim m ² maliyet:			6.155
Kar Marjı:			%42

Görüleceği üzere işletme bir takım maliyet düşürme girişiminin ardından olumlu sonuç elde etmiş, maliyetlerini %4 azaltıp kâr marjını 6 puan arttırmış olmasına rağmen hedeflediği maliyet seviyesi ve kâr marjına yine de ulaşamamıştır. Son durumda işletmenin hedef maliyet endeksi aşağıdaki gibidir:

Tablo 7. Proje Hedef Maliyet Endeksi

Gider Yeri	Arsa	H. A. T.	K. İ.	İ. İ.	Dmrş.	O. A. P.	İdari İ.
Önem Endeksi	0,2775	0,0575	0,1750	0,1425	0,1500	0,1200	0,0775
Maliyet Yüzdesi	0,29	0,07	0,17	0,14	0,20	0,11	0,02
Hedef Maliyet Endeksi	0,96	0,82	1,03	1,02	0,75	1,09	3,88

İşletme tarafından yürütülen maliyet düşürme çabaları sonrasında öncesine kıyasla demirbaş ve kaba inşaat gider yerlerinin hedef maliyet endeksinde olumlu yönde bir ivme yakalandığı, özellikle kaba inşaat gider yerinin hedef maliyet endeksinin 1'in üzerinde olduğu göz önüne alındığında kendinden beklenen verimi sağladığı söylenebilir. Bununla birlikte arsa, hafriyat, altyapı ve tesisat ve demirbaş gider yerlerinin işletme ya da proje için ifade ettiği

önemden daha fazla oranda maliyet yüklendiği ve verimsiz olduklarını söylemek yanlış olmayacaktır. Özellikle hafriyat, altyapı ve tesisat ile demirbaş gider yerinin işletmeye kattığı performanstan fazla maliyet yüklendiği ve bu gider yerine ilişkin harcamaların kısılması gerektiği işletme yönetimine tavsiye edilmiştir.

İşletme yönetimi ilgili gider yerlerinde harcamaların kısılmasının mümkün olmadığını, buralarda kullanılan malzeme ve ürün ile uygulanan işçilik ve tekniklerin işletmenin alameti farikası olduğunu, taviz verilmesi durumunda işletmenin pazar payını kaybedeceğini belirtmişlerdir. İşletmenin söz konusu itirazının haklı olduğunun varsayılması durumunda, ilgili gider yerleri için müşteri beklenti analizleri ve değer mühendisliği analizlerinin yetkililerce doğru algılanmadığı değerlendirilmiştir.

Genel bir değerlendirme yapılacak olursa; işletme uyguladığı maliyet yönetim teknikleri sonucunda, müşteriler açısından fiyat ve tasarım beklentilerine cevap verebilmiş, işletme açısından değerlendirildiğinde ise maliyet avantajı ve verimlilik artışı elde etmiştir. Bu durum kalite algısının tüm alanlarda yönetilmesi gereken bir süreç olduğu önermesini savunan toplam kalite yönetimi anlayışı ile paralellik göstermektedir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Rekabet literatürde sıkça karşılaşılan bir yanlış olmak üzere günümüzde kendini gösteren yahut artan bir olgu olmaktan öte ekonomik hayatta üretim fazlasının ortaya çıkışıyla beraber var olagelmiş günümüzde ise olsa olsa boyut değiştirmiş bir kavramdır. Boyut değiştiren rekabetle birlikte işletmeler de ekonomik hayatta varlıklarını sürdürebilmek için stratejilerini revize etmek durumunda kalmışlardır. Toplam kalite yönetimi ve çağdaş maliyet yönetim teknikleri de muhasebe alanında söz konusu stratejik revizyonun bir parçası olarak sahip olduğu popüleriteyi artırmakta ve her geçen gün daha fazla işletme tarafından benimsenmektedir. Toplam kalite yönetimi anlayışına paralel olarak çağdaş maliyet yönetim teknikleri, içlerinden biri seçilip uygulanarak işletme maliyetlerini azaltacak bir sihirli değnek olmadığı gibi, tamamının şaşmaz bir disiplin ile bir işletme ya da operasyonda uygulanabilmesi de ekonomik sosyal, operasyonel ve konjonktürel kısıtlar nedeniyle ekseriyetle mümkün olmayabilmektedir. Önemli olan işletmelerin önlerine çıkan fırsatı gerektiği ölçüde değerlendirebilmesi ve ekonomik hayatta rasyonel kararlar alıp uygulayabilmesidir.

Çalışmada inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin hedeflediği maliyete ulaşma noktasında değer zinciri analizi ve tedarik zinciri yönetimi yöntemlerini ne derece ve nasıl uyguladığı aktarılmıştır. Çalışmada ele alınan vaka analizinde işletmenin hedeflediği maliyet düzeyine ve dolayısı ile kâr marjını ulaşamamış olması sözü edilen çağdaş maliyet yönetim tekniklerinin işe yaramaz ve gereksiz oldukları sonucunu doğurmamalıdır. Sonuç olarak ticari etik anlayışının edilen kara bağlı olduğu günümüz ekonomik dünyasında bir şeyin yarısı hiçbir şeyin tamamından iyidir.

İşletmeler açısından maliyetleri her zaman ve istenilen düzeye düşürebilmek mümkün değildir. Şayet mümkün olsa idi ekonomik arenada sıfır maliyetle endüstrilerden başka işletme bulunmazdı. Sosyal bilimlerdeki pek çok teori ve teknikte olduğu gibi belirsizliği yönetebilmenin tek belirleyici olduğu maliyet yönetiminde de çağdaş maliyet yönetim teknikleri işletmelere izlenecek yolu göstermese de en azından sınırları çizen ve potansiyel olanakları gösteren bir argüman olarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

Akeem, L. B. (2017). Effect Of Cost Control And Cost Reduction Techniques In Organizational Performance. *International business and management*, 14(3), 19-26.

Al-Qady, M., and El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1).

Ata, F. İ., and Semra, Ö. (2017). İnşaat İşletmelerinin Maliyet Yönetiminden Beklentileri: Türkiye Uygulaması. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 1-17.

Baharudin, N., and Jusoh, R. (2015). Target Cost Management (TCM): A Case Study Of An Automotive Company. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 525-532.

Bititci, U. S., Martinez, V., Albores, P., and Parung, J. (2004). Creating And Managing Value In Collaborative Networks. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*.

Cannon, H. M., and Morgan, F. W. (1990). A Strategic Pricing Framework. *Journal of Services Marketing*.

Cokins, G. (2002). Integrating Target Costing And Abc. *Journal of Cost Management*, 16(4), 13-22.

Coşkun, A., and Güngörmüş, A. H. (2008). Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması. *World of Accounting Science*, 10(2).

Çoban, S. (2004). Toplam Kalite Perspektifinden İçsel Pazarlama Anlayışı. *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* (22), 85-98.

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

Demircioğlu, E.N. ve Adıgüzel, I. (2019). Hedef Maliyet Sisteminin Çelik Boru İşletmesinde Uygulanması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(2), 101-118.

Ekinci, M. B. (2006). Türkiye'nin Mukayeseli Üstünlüğe Sahip Olduğu Hizmet Alt Sektörlerinden İnşaat; Sorunlar ve İmkânlar.

Ertürk, İ. (2017). *İnşaat Muhasebesinde Ticari Kara Geçiş Ve Mali Tabloların Düzeltilmesi Ve Türk Vergi Uygulama Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisan Tezi) *İstanbul Aydın Üniversitesi, İstanbul*

Gamble, J., Thompson Jr, A., and Peteraf, M. (2019). *Essentials of Strategic Management: The Quest for Competitive Advantage*, 6e.

Hacıhasanoğlu, T. (2014). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yöntemi ve Mobilya Sektöründe Bir Uygulama. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(2), 47-63.

Helms, M. M., Etkin, L. P., Baxter, J. T., and Gordon, M. W. (2005). Managerial Implications Of Target Costing. *Competitiveness Review: An International Business Journal*, 15(1), 49-56.

Jariri, F., and Zegordi, S. (2008). Quality Function Deployment, Value Engineering And Target Costing, An Integrated Framework In Design Cost Management: A Mathematical Programming Approach.

Karahan, M. (2018). Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65), 362-378.

Kee, R., and Matherly, M. (2013). Target Costing in the Presence of Product and Production Interdependencies', *Advances in Management Accounting* (Vol. 22). *Advances in Management Accounting: Emerald Group Publishing Limited*.

Kızılot, Ş. (2010). *İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın-Özel (Yap-Sat) İnşaatlar*. Ankara.

Koroğlu, Ç., Dendeş, E. ve Dendeş, A.E. (2019). Hedef Maliyetleme ve

Hedef Maliyetlemenin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması. *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,12(2), 301-315.

Kuyucak, F., ve Şengür, Y. (2009). Değer Zinciri Analizi. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2009(1), 132-147.

Paksoy, Ö. B., Atabey, N. A., ve Yılmaz, B. (2020). Denim Kumaş Üreten Bir İşletmede Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(44), 327-342.

Peker, Ö. (1996). Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Hizmetinde Kalite. *Çağdaş Yerel Yönetimler* (6), 43-57.

Porter, M. E. (1985). Creating And Sustaining Superior Performance. *Competitive advantage*, 167, 167-206.

Savić, B., Vasiljević, Z., & Đorđević, D. (2014). Strategic Cost Management As Instrument For Improving Competitiveness Of Agribusiness Complex. *Economics of Agriculture*, 61(297-2016-3649), 1005-1020.

Shank, J. K., and Fisher, J. (1999). Case Study: Target Costing As A Strategic Tool. *MIT Sloan Management Review*, 41(1), 73.

Srbinska, D. S., Stojanova, M., Hristova, S., and Mrsik, J. (2020). The Impact Of Organizational Characteristics On The Adoption Of Contemporary Cost Management Techniques By The Textile Industry In North Macedonia. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 19(1), 65-88.

Taylor, T. C. (2000). Current Developments In Cost Accounting And The Dynamics Of Economic Calculation. *The Quarterly Journal of Austrian Economics*, 3(2), 3-19.

Waldmann, E., and Ratnatunga, J. (2003). A Marketing Approach To Service Quality In Accounting: A Case Study. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 2(5).

Yayla, P, ve Ungan, M. (2019). Toplam Kalite Yönetimi ve Tedarik Zinciri Yönetimi Uygulamaları Arasındaki İlişki ve Performans Etkisi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* 6 (1), 1-19.

Yazıcı, N. (2012). Zincirleme Hedef Maliyetleme Tekniği Ve Tekstil Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(3), 29-46.

Yereli, A.N., Doğan, S. ve Şahin, D. (2012). Mamul Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 19(2), 37-52.

Yılmaz, B., ve Atabey, N. A. (2004). Stratejik Maliyet Yönetiminde Bir Araç: Hedef. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 4(1), 17-24.

Yükçü,S., ve Gönen, S. (2008). Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 71-83.

Yükçü,S., ve Koçakoğlu, Ö. (2015). Tedarik Zinciri Yönetiminde Bir Araç Olarak Hedef Maliyet Yaklaşımı ve Bir Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1-29.