

# HEDEF MALİYETLEME UYGULAMALARINDA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇOK BOYUTLU NEDENLERİ ÜZERİNE BİR TARTIŞMA\*

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet TERZİ<sup>a</sup>

Teorik İnceleme  
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi*  
Mart 2021; 14 (1): 363-395

## ÖZ

Bu çalışma Türkiye'deki Hedef Maliyetleme Yöntemi uygulamalarında yaşanan aksaklıkları ve bu aksaklıkların nedenlerini tartışmayı amaçlamaktadır. Çalışmanın temel amacı, yaşanan sorunların nedeninin yalnızca kültürel farklılıklar, örgüt kültürünün yöntem için elverişsiz oluşu, iş etiği ile ilgili sorunlar, niteliksiz iş gücü gibi bilinen ve üzerinde çok tartışılan iddiaların olmadığı, tüm bunların yanı sıra, ülkelerin ekonomik durumlarının (enflasyon ve faiz oranı, döviz kuru, ekonomideki belirsizlik düzeyi vs.) üretim biçimlerinin, üretilen ürünlerin niteliğinin, iş gücünün sektörel dağılımı gibi faktörlerin de en az kültürel farklılıklar kadar önem arz ettiği yorumu üzerinden akademik bir tartışma yapmaktır. Çalışmada, ekonomik büyüklükleri ve coğrafi konumları da gözönünde bulundurularak belirlenen 7 ülke tablo yardımı ile karşılaştırılmıştır. Bunun dışında da 10 farklı ülkenin (Irak, Ürdün, Nijerya, Macaristan, Hollanda, Hindistan, İrlanda, Birleşik Krallık, Yeni Zelanda ve Avustralya) ekonomik yapıları ve üretim biçimleri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Yapılan tartışma sonucunda, yöntemin uygulanmasında başarı elde eden ülkelerin ekonomilerinin ve üretimlerinin, uygulamada başarı sağlamakta zorlanan ülkelerinin ekonomik yapılarından ve üretim biçimlerinden farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Hedef Maliyetleme, Japon Yönetim Felsefesi, Muhasebe Kültürü.

**JEL Kodları:** M41, M49, M14.

### APA Stili Kaynak Gösterimi:

Terzi, A. (2021). Hedef Maliyetleme Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar ve Çok Boyutlu Nedenleri Üzerine Bir Tartışma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (1), 363-395.

\* Makalenin gönderim tarihi: 06.11.2019; Kabul tarihi: 19.08.2020, iThenticate benzerlik oranı %5  
<sup>a</sup> Kayseri Üniversitesi, Develi Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi, [ahmetterzi@yandex.com](mailto:ahmetterzi@yandex.com)  
ORCID: [0000-0003-4193-3782](https://orcid.org/0000-0003-4193-3782).

## A DISCUSSION ON THE PROBLEMS AND MULTI-DIMENSIONAL REASONS IN TARGET COSTING APPLICATIONS

### ABSTRACT

This study aims to discuss the failures with the reasons of Target Costing applications in Turkey. The reasons of the failures are not only the well-known claims such as cultural differences, lacking of efficient organizational culture for implementation of the method, problems in business ethics and unskilled labor. It is also the economic conditions of the countries (e.g. inflation and interest rate, exchange rate, level of uncertainty in economy), their production forms, the quality of products produced, the sectoral distribution of labor etc. The latter are as important as cultural differences. In this study, considering the countries' economic sizes and geographic locations, the economic structures of 7 countries are compared by tables. These countries are evaluated according to the success they achieved in implementation of the Target Costing Method. Apart from that, data about the economic structures and production patterns of 10 different countries (Iraq, Jordan, Nigeria, Hungary, Nederland, India, Ireland, United Kingdom, New Zealand and Australia) are also included. Economic structures and production of the countries that successfully implement the method are found to be different from other countries' economic structures and production.

**Keywords:** Target Costing, Japanese Management Philosophy, Accounting Culture.

**JEL Codes:** M41, M49, M14.

### EXTENDED ABSTRACT

#### Introduction

Until almost the third quarter of the 20th century, the primary production regime of manufacturing was Fordism. In this mode of production, the manufacturing process is not flexible. Furthermore, mass production must be done in accordance with the established standards. However, from the 1980s on, information technology has been used more intensively in production. Changes in technology have brought about changes in the production regime. As a result of this change, Post-Fordism, which allows flexible production method, emerged. In this way, it is aimed to increase the market share by producing products according to customer demands and desires. When flexible manufacturing practices become widespread, efforts have been made to develop new cost management systems that can work in harmony with the Post-Fordist production style. As a result of the effort, Target Costing Method has emerged, focusing on customer demands and target price. Target Costing Applications have been successful in some countries. However, in other countries applying the method, the results were contrary to what was expected. This situation brought to mind the Japanese philosophy behind the method. It has been claimed that it is necessary to have a Japanese philosophy for Successful Target Costing and Kaizen Costing Applications. Accordingly, the methods have been evaluated as "made in Japan". In this case, the methods will surely fail in a business

without Japanese philosophy. Thus, the success of the applications (teamwork, organizational culture, qualified personnel, professional senior management staff, etc.) are attributed to a number of factors. This study agrees with those arguments. However, it claims that these elements are not enough for the desired success. The economies and production structures of the countries that successfully implemented the methods and those that failed were compared. This comparison showed that countries with better economies are more successful in applying methods. However, methods have failed in countries with poor economic data. For example, countries that can successfully apply the methods have low inflation rates, the labor force is concentrated in the industry or service sector and produces products that require high technology. However, these data differ negatively in countries that fail to apply the methods. In the study, first, the historical adventure of Target Costing method has been discussed. Then, the expected benefits from the application of the method are listed. The main differences between the cost plus approach of the Traditional Cost Method and the Target Costing method are shown in the table. Then, Target Costing application process is explained with the help of the figure. At the end of the study, the problems encountered in the application of the method are discussed together with their reasons. It has been tried to be proved with different sources that the economic models and production methods of the countries affect the applicability of the method as cultural reasons do.

### **Literature on Research**

Tani et al. (1994) led a poll exploration to discover the utilization of target costing in Japanese Companies in 1991 and found that the transportation hardware industry, the electrical/gadgets industry and machine industry were the most objective costing applied enterprises which had been utilizing or had utilized the objective costing for the main role of cost decrease. The plan division found as the best office in target costing measure and direct material expenses had been the generally engaged cost component of target cost the executives. Cooper and Chew (1996) directed a multi-site contextual investigation at Olympus, Komatsu and quickly Isuzu for their executions of target costing. Cooper and Chew expressed that being first to market and planning the proper heap of item ascribes was insufficient any longer due to weight of lean contenders that responded in an exceptionally brief timeframe. Cooper and Chew inferred that target costing, planned to augment an item's absolute productivity rather that limiting its expenses, was accomplished with an away from of client inclinations, an integrative hierarchical structure with cross-utilitarian methods and overseeing costs from configuration stage forward. They likewise portrayed the advantages anticipated from embracing the objective costing methodology. Cooper and Slagmulder (1999) contemplated seven Japanese firms which had full grown and viable objective costing to archive the strategy they applied. They

portrayed three primary components (market-driven costing, item level objective costing and part level objective costing) of target costing measure and expressed that in a profoundly serious climate; organizations must oversee expenses to endure and three objective cycles guaranteed that solitary beneficial items would be dispatched. Cooper and Slagmulder (1999) underscored that target costing and worth designing gave impressive adjustments to early adopters. Davila and Wouters (2004) distinguished elective practices as opposed to target costing on the grounds that the creators suggested that it introduced a few restrictions when factors, for example, innovation, time-to-market or client needs were additionally squeezing. The creators directed perceptions from a field investigation of item advancement rehearses in high-innovative firms and proof from other field considers and distinguished the practices, for example, equal cost supervisory groups, measured plan for cost, obviously characterized cost the board systems and cost strategies, and item portfolio arranging. The creators showed that the organizations in the example utilized these practices however not target costing during item advancement when cost the executives was best yet the improvement groups actually kept their considerations on the basic achievement variables of time-to-market, innovation and client needs. Dekker and Smidth (2003) reviewed the appropriation and utilization of target costing in Dutch firms among the Dutch firms recorded at the Amsterdam stock trade and found that Nineteen out of 32 assembling firms professed to utilize costing rehearses like objective costing in spite of the fact that those organizations didn't call these practices as target costing. The creators expressed that selection was most noteworthy among amassing firms and was identified with a serious and eccentric climate where cost decrease was the primary target and advantage of these practices. The creators likewise inferred that the objective cost the board cycle was predominantly driven by the item advancement and plan divisions which was essentially acted in group structures.

The difference that makes this article important and distinguishes it from other articles is that it does not focus on the application of target costing and kaizen costing methods. This study emphasizes that economic structures and manufacturing regimes affect the applicability of methods. Data from 17 different countries were used in this comparison. In this way, methods were interpreted through economic data for the first time. No analysis was made by considering only one factory or sector. This study highlights that the minimum conditions needed for the successful implementation of the methods could be determined. In this context, cultural differences are a striking factor. However, this article claims that cultural differences are not the only factor. A new thesis has been put forward based on this claim. This thesis is that economic factors and production regimes are at least as important as culture.

### **Method of The Research**

What are the basic elements needed for the success of target costing applications is the main discussion topic of this article. Many studies have claimed that this element is Japanese culture. In some articles, this claim is not expressed explicitly, but implied. This article attempted to prove that the claim described above is not true. Because having or not having Japanese culture is not enough to explain the applicability of a method alone. For all these reasons, applying the methods in a factory would not be enough to prove the accuracy of the thesis advocated in the article. I chose a different way to prove my thesis. I compared the countries where the methods were applied successfully with those that failed. In other words, I determined the method of the study as "comparative analysis". In the article, the economic data and production methods of the countries are compared. Analyzes are made and results are obtained through the findings obtained as a result of this comparison.

### **Findings of The Research**

As a result, this study determines that the economic structures and production models of the countries that failed in the implementation of the two methods are similar in economic structures. For example, these countries have high inflation rates. The workforce generally works in the agricultural sector. Products that require high technology are not produced. Manufactured, exported and imported products are almost the same. The political stability of these countries is relatively low. Currency fluctuations is high. The data of the countries that are successful in the applications are different from the countries that failed. The inflation rates of countries that apply the methods successfully are low and stable. A large part of the population works in either the industrial sector or the service sector. Although agriculture takes a large place in the economies of these countries, the active population in this sector is low. These countries are politically stable. Currency fluctuations is limited. They produce products that need high technology. Business employees (workers, clerks and managers) are qualified and know how to apply the methods.

The findings support the argument of this study. That is, through the findings obtained, it can be said that Target Costing and Kaizen Costing methods applied as a component of it can be applied in certain economic conditions and production regimes. Of course, the philosophy at the origin of the methods should not be ignored. However, this alone is not enough to explain the success of the methods. The economic and manufacturing structures of the countries where the methods are applied are as important as the philosophy of the origin of the methods. In other words, for the success of the Target Costing application, it is necessary to adopt the philosophy of the method to the employees. In addition, the countries and sectors to be

applied must have the features required by the methods in terms of both economic structure and production style.

### Conclusion

Lack of qualified labor force in Turkey, high inflation, family-run small companies, lacking of professional managers make Target Cost method to success difficult. In addition, if a business does not have a Kaizen philosophy and culture, the expected efficiency cannot be obtained from the Kaizen Costing method. However, it is wrong to define the philosophy or culture belonging to the methods as the only criterion in order to apply the methods and achieve the expected success. In this context, the economies and economic structures of 17 countries are compared. As a result of these comparisons, similarities have been identified in the economic structures (inflation rates, the characteristics of the products exported, the sectoral distribution of the labor force and the production style) in the countries where the methods are successfully applied. It has been determined that the countries having problems in the application of the method have similarities with each other in many aspects (economic structure, inflation rates, the characteristics of the products exported, the sectoral distribution of the labor force and the mode of production). It has been concluded that the economic structure and sectoral compatibility of the country are as important as the philosophical and cultural disposition in order to achieve the expected success from the Target and Kaizen Costing Methods. In other words, the place where a method emerged or the underlying philosophy alone cannot determine whether that method can be successfully applied in some countries. The method can be successfully applied in any country where there is a suitable infrastructure for the method. So, the economic conditions in Turkey (in general terms) the two methods (Kaizen Costing and Target Costing) is not suitable for implementation in an efficient manner. It is very difficult to set a cost target in a country where inflation, interest rates and uncertainties are high. It is almost impossible to reach the determined goals. If inflation and interest rates fall and can be stabilized and uncertainties in the economy are reduced, Target Costing application can give more successful results. In this study, it was refused to show cultural differences as the only reason for the efficient application of methods. However, these differences have never been ignored and shown as insignificant. In order to achieve success in Kaizen Costing applications, which is a component of the Target Costing method, a standard work ethic is required. It is a known situation that morality also contains differences from society to society. In this sense, those working for the successful application of the method in Turkey should be given financial rewards rather than spiritual rewards. As a result of the discussion in this study, it can be said that; target costing method can be applied successfully in countries such as Turkey, Iran and Ireland.

## 1. GİRİŞ

20. yüzyılım neredeyse üçüncü çeyreğine değin, üretim işletmelerinin öncelikli üretim rejimi tercihi Fordizm olmuştur. Bu üretim tarzında imalat süreci esnek değildir ve kitlesel üretimin belirlenen standartlara uygun biçimde yapılmasını gerekli kılmaktadır (Selçuk, 2011). Ancak 80'lerden itibaren üretimde bilişim teknolojisi daha yoğun şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Ayrıca iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmelerle pazar baskısı daha yoğun bir şekilde hissedilmiş, bu baskı işletmelerin müşteri taleplerini üretim odağına yerleştirmesini beraberinde getirmiştir. Tüm bu değişimler üretim rejiminde de değişimi zorunlu kılmış ve standartlara bağlı seri üretim olan Fordizm, yerini esnek üretim biçimine bırakmıştır. Bu sayede müşteri talep ve arzularına uygun üretimler yapılarak pazar payının artırılması hedeflenmiştir. Bu üretim biçimi ise Post-Fordizm ismiyle literatüre girmiştir (Ersoy, 2012). Bahsi geçen Post-Fordist üretim biçimi ile uyumlu yeni maliyet yönetim sistemleri arayışı, özellikle Japon imalat sektöründe başarılı neticeler vermiş, 20. yüzyılım ikinci yarısında, yoğun olarak yeni yüksek teknolojiye dayalı üretim sistemleri ile entegre maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri geliştirilmiş ve etkin bir biçimde kullanılmıştır. Sonuç olarak müşteri taleplerine ve hedef fiyata odaklanan ve uzun vadeli bir kâr planlama sistemi olarak kurgulanan Hedef Maliyetleme Yöntemi doğmuştur (Leahy, 2014).

Hedef Maliyetleme (HM) yöntemi, geleneksel maliyetleme yönteminin (maliyet artı yöntemi) yeni üretim rejimine ve değişen piyasa koşullarına cevap veremediği aşamada ortaya çıkmıştır. Maliyet artı yaklaşımı önce maliyetleri hesaplamakta, hesaplanan maliyete kâr eklemekte ve satış fiyatına ulaşmaktadır. HM (tersine maliyetleme) ise bu süreci tersine çevirmiştir. Yöntem önce müşterinin ödemeye gönüllü olduğu fiyatı öğrenmeyi amaçlamıştır. Bu sayede arzulanan kâr belirlenen fiyattan düşülerek bir maliyet hedefi belirlenmiş olacaktır.

HM ile geleneksel maliyet yönteminin bu çalışmadaki karşılaştırması esasen yukarıda da belirtildiği üzere, maliyetin belirlenme şekli ile ilgilidir. HM yöntemi bir maliyet yönetimi yaklaşımıdır. Yani HM, maliyetlerin hacim ya da faaliyet tabanlı dağıtım anahtarları yardımıyla mamul maliyetlerine yüklenmesi gibi bir alternatif sunmamaktadır. Maliyet artı ise maliyetleri hacim tabanlı dağıtım anahtarları yardımı ile mamullere dağıtan başlı başına bir maliyetleme yöntemidir. Bu bağlamda yöntemlerin birbirlerinin ikamesi olmadıklarını vurgulamak gerekmektedir.

HM yönteminden beklenen başarıya bazı ülkelerde ulaşılırken bazı ülkelerde ise beklenen sonuçlar elde edilememiştir. Bu durum yöntemin arkasındaki Japon felsefesini akıllara getirmiş ve gerek Hedef gerekse Kaizen Maliyetleme yöntemlerinden beklenen başarıların elde edilebilmesi için Japon felsefesinin ve ihtiyaç duyulan örgüt kültürünün işletmelerde

oluşturulması gerektiği, aksi durumda başarısızlığın kaçınılmaz olacağı iddia edilmiştir. Nitekim, yöntemlerle ilgili yapılan çalışmalarda uygulamaların başarısı, takım çalışması, örgüt kültürü, nitelikli personel, profesyonel ve yöntemlerin uygulanmasına tam destek veren üst yönetim kadrosunun varlığı gibi birtakım unsura bağlanmıştır. Ancak bu çalışma, tüm bunları reddetmemekle birlikte, belirtilen unsurların yöntemlerin uygulanmasında istenen başarının elde edilebilmesi için yeterli olmadığını iddia etmektedir. Yöntemleri başarı ile uygulayan ülkeler ile başarısız olan ülkelerin ekonomileri ve üretim yapıları karşılaştırmaya tabi tutulmuştur (bkz. Tablo 2). Bu karşılaştırma, yöntemi başarı ile uygulayan ülkelerin ekonomilerinin diğer ülkelere göre daha iyi durumda olduğu, iş gücünün sektörel dağılımında tarımda faaliyet gösteren nüfusun küçük bir orana tekabül ettiği, enflasyon oranlarının, yöntemi uygulamada istenen başarıyı elde edemeyen ülkelere nispetle, çok daha düşük olduğu ve imâl edilen ürünlerin yüksek teknoloji gerektiren ürünler olduğu görülmüştür.

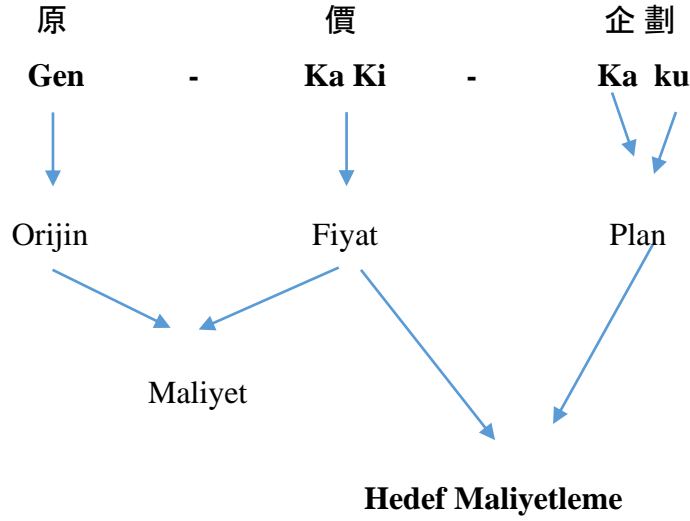
Çalışmada önce HM yönteminin tarihsel serüveni ele alınmış, ardından da farklı tanımlarına yer verilerek yöntemin uygulanmasından beklenen faydalar sıralanmıştır. Geleneksel Maliyet Yöntemi'nin maliyet artı yaklaşımı ile HM yöntemi arasındaki temel farklar tablo ile gösterilmiş ve HM yönteminin uygulanma süreci şekil yardımı ile açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonunda ise yöntemin uygulanmasında yaşanan sorunlar nedenleri ile birlikte ele alınarak, kültürel nedenler kadar ekonomik modelin ve üretim biçimlerinin de yöntemin uygulanabilirliğini etkilediği Tablo 2 yardımıyla ve metin içerisinde farklı ülkelerde yapılan çalışmalara ve o ülkelerin ekonomik verilerine atıflar yapılarak ispatlanmaya çalışılmıştır. Çalışmada verilen tüm makro ekonomik göstergelere, çalışmanın savını destekleyen tüm parametrelere ve atıf yapılan tüm çalışmalara rağmen varılan sonucun farklı parametreler kullanılarak yanlışlanabileceği gerçeği gözardı edilmemelidir. Tablo 2'de kullanılan makro ekonomik göstergeler sınırlıdır ve çalışmanın da kısıtını oluşturmaktadır. Sonucu destekleyecek veri analizi bu çalışmada yapılmamıştır. Veri analizine dayalı yapılacak yeni çalışmalarla bu sav desteklenebilir ya da çürütülebilir. Çalışma, metindeki tartışma sonucunda ulaşılan savın verilmesi ve önerilerin sunulması ile tamamlanmıştır.

## 2. HEDEF MALİYETLEMENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

HM yönteminin ilk olarak ortaya çıkışını 20. yüzyılın başına kadar götüren çalışmalar literatürde mevcuttur (Okpala, 2016). Sarokolae, Taghizade ve Ebrati'ye (2012) göre bir Amerika Birleşik Devletleri firması olan Ford'da ve 1930'larda Alman otomotiv firması Volkswagen'in Beetle modelinin geliştirilmesi sürecinde, bugünkü anlamda bir maliyet sisteminden bahsetmek güç olsa da, HM sisteminin nüvelerini görmek mümkündür.



Okano'ya göre (2005) ise HM yönteminin atası Değer Mühendisliği yöntemidir. II. Dünya Savaşı'ndan yeni çıkmış olan Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük bir kıtlık ve kuraklık baş göstermiştir. Amerikalı firmalar, bu büyük kıtlıktan çıkmak için kaynakların daha etkin kullanımını sağlayacak, yani daha az hata ile daha fonksiyonel ancak daha düşük maliyetli ürünler üretilmesinin yolunu açacak yeni bir yöntem üzerinde yoğunlaşmışlar ve buldukları bu kırtarıcı yöntemde Değer Mühendisliği (Value Engineering) adını vermişlerdir. Japonlar da bu kavramı 1960'larda benimsemişler, ancak yöntemi geliştirmeyi de ihmal etmemişlerdir. Bu gayretin neticesinde de müşteri ve fiyat odaklı, uzun vadeli bir kâr planlama sistemi olan HM yöntemi ortaya çıkmıştır (Leahy, 2014). HM uygulamalarında Japon firmaları oldukça başarılı olmuşlardır. Öyle ki, HM için literatürde "Japon şirketlerinin rekabet aracı" ifadesini kullananlar dahi olmuştur (Baharudin ve Jusoh, 2015). Günümüzde Japon montaj şirketlerinin yaklaşık %80'i, Tokyo Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerin ise %70,3'ü HM yöntemini kullanmaktadırlar. Bu oran Çin'de zirve yaparak yaklaşık %90'a ulaşmıştır (Omar, Sulaiman, Hui, Abdurrahman, ve Hamood, 2015). Bu büyük başarının altında yatan temel neden olarak –ki çalışmanın temel itiraz noktası tam da bu görüşedir– Japon yönetim felsefesi ile HM sistemi arasındaki benzerlikler gösterilmiştir (Karcıoğlu, 2000). HM her zaman çok disiplinli çalışma takımları tarafından gerçekleştirilen bir uygulama ya da süreç olarak ifade edilir. Jorissen (2000) yaptığı çalışmada, Japonya'da uygulanan HM çalışmalarının daima bir ekip çalışması olduğunu vurgulamaktadır. Gerek kültürel gerekse felsefi açıdan bakıldığında HM yönteminin, her ne kadar kökleri Amerika'ya dayansa da, Japonya'ya özgü bir "ürün maliyetlerinin pazara yönelik yönetim biçimi" olduğu iddiaları literatürde yer almaktadır. Aslına bakıldığında Toyota firmasının yöntemi uygulamaya başladığı yıl olan 1963 yılından 1978 yılına değin yöntemin ismi HM şeklinde değil, Genka Kikaku biçiminde kullanılmıştır. Feil, Yook ve Kim (2004), Rösler Weisbaden'in 1996 yılında yaptığı çalışmaya atıfta bulunarak Genka Kikaku'yu bir şema yoluyla açıklamaya çalışmışlardır:



**Şekil 1:** Hedef Maliyetleme Kavramının Kökeni

Şekil 1’de Genka Kikaku ifadesinin Türkçe açılımı verilmiştir. Genka Kikaku; başlangıç noktası olarak kabul edilen müşteriden hareketle fiyatı belirlemeyi ve tüm üretim sürecini hedeflenen netice doğrultusunda planlamayı ifade eder. Bahsi geçen bu planlamanın sonucunda maliyet hedefine ulaşılmaya çalışılır.

### 3. HEDEF MALİYETLEMENİN TANIMI

Tarihsel süreçte ele alındığında HM yöntemi, üreticilerin daha ucuz, fonksiyonel, müşteri isteklerine uygun ve hedeflenen kâra ulaştıracak yeni bir yönteme duydukları ihtiyaç üzerine ortaya çıkmıştır. Geleneksel yöntemlerin, üreticileri yeni üretim biçiminde istenen sonuçlara ulaştırmaktan uzak ve müşteri tatmininin sağlanması konusunda başarısız oluşu, üreticileri yeni arayışlara itmiştir. Lockamy III ve Smith (2000) bu arayışın temel nedeni olarak, geleneksel yöntemlerin müşteri tatminine değil de ürün maliyetlerine ve tasarım sürecine odaklanmasını göstermişlerdir. Bu arayışlar neticesinde ortaya HM yöntemi çıkmıştır. Yöntem ile ilgili literatürde üzerinde ittifak edilebilmiş bir tanım olmamakla birlikte, son derece açık, anlaşılır ve yöntemin temel işleyiş biçimini ve ilkelerini ifade eden birçok benzer tanım mevcuttur. Örneğin Cooper ve Chew (1996), HM’yi, “geliştirme çabalarında tasarımcılardan üretim mühendislerine, pazar araştırmacılarından tedarikçilere kadar farklı paydaşların emeğini uyumlaştıran bir disiplin” olarak tanımlar. Çünkü HM yöntemi, ürün tasarım ekibini piyasadaki gerçek fırsatlara ve nihai tüketicinin taleplerine odaklanmaya zorlar.

Maksimum müşteri tatmininin sağlanması için departmanlar ya da paydaşlar arası iş birliğinin sağlanması şarttır. Maria (2012) ve Ito (1995) farklı

zamanlarda yaptıkları çalışmalarda HM'yi; "yeni üretilecek ürünlerde ya da mevcut ürünlerin modifikasyonunda maliyetlerin azaltılması için kullanılabilir en uygun araç" olarak ifade etmişlerdir. Saleh, Karimi ve Javanmard (2012) ise HM için "sistemik bir maliyet yönetimi süreci ve bir kâr planlaması modeli" tanımını kullanmışlardır. Bir diğer tanıma göre ise HM, önce bir hedef fiyat belirleme, daha sonra ise bu fiyatı karşılayan bir ürün tasarlama sürecidir (Herget, 2002). Hansen ve Mowen (1999) HM'yi, "belirlenen amaca ulaşana veya ulaşılamaz olduğu kesinleşene kadar tekrarlanan interaktif bir süreç" olarak yorumlamışlardır. Onlara göre bir fiyatın tespit edilmesinde uygulanacak en güvenli yol pazarın istediği şeyden işe başlamaktır. Bu tanıma göre yöntem kısaca bir tasarım süreci olarak ifade edilmiş olur. Her ne kadar doğru bir tanım olsa da, HM'nin işletmeler için ifade ettiği değeri açıklaması bakımından kısır bir tanım olarak görülebilir. Doktora tez çalışmasında Terzi (2017) HM'yi; "piyasadan zamanında elde edilen en doğru bilgilerin göz önünde bulundurulması suretiyle mamul tasarım ve geliştirme evrelerinde uygulanan, elde edilen bilgiler ışığında hedef satış fiyatı belirleyen ve belirlenen bu fiyata göre başarılabilecek en düşük maliyet düzeyini gösteren stratejik bir maliyet yönetim aracı" şeklinde tanımlamıştır. Bir başka tanım ise Dekker ve Smidt (2003) tarafından, oldukça sade ve işlevsel olarak kabul edilebilecek bir biçimde yapılmıştır. Onlara göre HM'yi en iyi açıklayan temel kavram "tersine maliyetleme"dir. Bu kavramı kullanmalarının nedeni, HM'nin Geleneksel Maliyetleme (maliyet artı) Yöntemine göre tersine işlemesidir. Buna göre önce müşterinin (nihai tüketici) ödemeye razı olacağı satış fiyatı belirlenir. Buna Hedef Fiyat denir. Daha sonra firma arzu edilen kârı belirler. Bu kâr bir birimlik satıştan geriye kalacak kâr demektir. Bu da Hedef Kâr olarak isimlendirilir. Hedef satış fiyatından hedef kârın çıkarılması suretiyle de maliyet hedefine ulaşılmış olunur (Ellarm, 2006; Okano ve Suzuki, 2007). Seindenschwarz (1993), HM ile ilgili yapılan tanımlamaları, tanımların odak noktalarını dikkate alarak sınıflandırmaya çalışmıştır. Ona göre piyasa odaklı yaklaşımın temsilcisi Hiromoto, mühendislik odaklı yaklaşımın temsilcileri Sakurai ve Monden ve son olarak ürün işlevselliği odaklı bakış açısının temsilcileri de Tanaka ve Yoshikawa'dır. Literatürdeki hangi tanım kabul edilirse edilsin önemli olan yöntemin uygulama biçimi ve elde edilecek faydadır.

#### **4. HEDEF MALİYETLEME UYGULAMASINDAN BEKLENEN FAYDALAR**

HM yönteminin işletmeler açısından beklenen birçok faydası vardır. Literatürde farklı çalışmalarda farklı yararlılardan söz edildiği görülmektedir. Bu çalışmada literatürde yöntemin faydası olarak verilenlerin bir özeti sunulacaktır. HM yönteminin yararları şöyle sıralanabilir;

- HM yöntemi sayesinde işletmeler ürün imalatında daha etkili ve verimli ürünleri daha düşük maliyetle üretebilecek, ürün tasarımında müşterilerin değer attığı özelliklere odaklanılacağı için müşteri arzu ve istekleri yerine getirilebilecek ve bu sayede müşteri tatmini sağlanabilecektir (Joudeh, Al-Attar, ve Alsoboa, 2016).
- Yeni ya da modifiye ürünler olsun, işletmenin arzu edilen kâr marjını elde etmesine yardımcı olur (Joudeh vd., 2016).
- Tasarım, üretim ve pazarlama departmanlarının iş birliği ve koordinasyonu sayesinde her bir ürünün geliştirilmesi için ihtiyaç duyulan sürenin kısaltılmasına olanak tanır (Joudeh vd., 2016).
- Özellikle ekonomik durgunluk zamanlarında olmak üzere her zaman rakiplerin rekabet düzeyinde kalabilmek adına işletmeye önemli bir yardım sağlar (Joudeh vd., 2016).
- Ürün kalitesini düşürmeden, özelliklerini azaltmadan maliyetlerin düşürülmesi amacına hizmet eder (Matarneh ve El-Dalabeeh, 2016).
- Maliyet yaratan ancak, ürüne değer katmayan faaliyetlerin tespit edilmesi ve üretim sürecinden çıkarılması ya da ürün kalitesini düşürmeksizin daha ucuz hammadde tedariki yoluyla maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olur (Matarneh ve El-Dalabeeh, 2016).
- İşletmelere rekabet avantajı sağlayarak pazarda tutunma gücünü ve büyüme hızını artırmada yardımcı olur (Ahmeti, Sahiti ve Ahmeti, 2013).

HM uygulamaları sayesinde 95 ve 96 yıllarında Toyota firması piyasaya 18 yeni model sunabilmiştir. Picnic ve Corolla Spacio gibi modeller yaklaşık 15 ay gibi kısa bir sürede tasarlanıp üretilmiştir. Toyota'nın mühendislik ve dizayn konusundaki başarısının bir başka örneği de 1998 model Corolla motorlarıdır. Toyota 120 beygir gücündeki bu motorlarda bir önceki modele oranla %25 daha az parça kullanarak motor ağırlığında ve benzin kullanımında %10 tasarruf sağlamayı başarmıştır. Üstelik, bu tasarrufları oldukça az bir masrafla gerçekleştirmiştir (Taylor, 1997: 40-43). Bir başka başarı hikayesi de Japan's Seven Eleven mağazasına aittir. Firma, HM'yi uygulaması sayesinde mağaza büyüklüğünü %50 küçültmesine rağmen ABD genelinde rakiplerinden iki kat daha fazla satış yapmayı başarmıştır (Chen ve Chung, 2002).

## 5. MALİYET ARTI YÖNTEMİ İLE HEDEF MALİYET YÖNTEMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

HM yönteminin zamanın şartlarına uygun olarak geliştirildiği yukarıdaki paragraflarda açıklanmıştır. Ancak konunun daha iyi anlaşılabilmesi için

HM yönteminin neleri değiştirdiğinin, yani geleneksel yöntemden onu ayıran en belirleyici farkların neler olduğunun açıklanması gerekmektedir. İki yöntem arasındaki temel fark, Maliyet Artı Yöntemi ürünlerin maliyetini belirlemede ürün tasarımını ve tahmini maliyeti odağa alırken, HM yönteminin ürün maliyetlerini tasarımdan önce belirlemesidir (Sakurai, 1989). Çünkü yapılan araştırmalara göre ürün yaşam döngüsü maliyetlerinin neredeyse %90'ına yakını ürün tasarım ve geliştirme evresinde ortaya çıkmaktadır (Ansari, Bell ve Sewnson, 2009; Davila ve Wouters, 2004). Dolayısıyla HM bütçeleme ve tasarım evresinde proaktif bir maliyet planlaması sunar (Pennanen ve Ballard, 2008). Materneh ve El-Dalabeeh'in (2016) de belirttikleri gibi; HM bir maliyet hesaplama süreci değildir. Rekabetçi fiyatın belirlenmesine yardımcı olan, pazarın isteklerinin ürüne yansıtılmasını sağlayan, ancak kaliteden asla taviz vermeyen, işletmelerin maliyet ve kârlarının stratejik planlamasını içeren bütünleştirici bir yaklaşımdır.

Geleneksel yöntemde beklenenden daha yüksek maliyetlerin ortaya çıkması durumunda tasarım evresine geri dönmelidir. Buna karşın, maliyet hedefini daha baştan belirleyen HM yöntemi, tüm departmanlar üzerinde hem motive edici hem de zorlayıcı bir etki yaratacaktır. Departmanlar arası iş birliğinin ve iletişimin en yüksek düzeye çıkması sağlanmış olacak ve bu sayede hedeflenen maliyet tüm işletmenin ulaşması gereken bir amaç haline alacaktır.

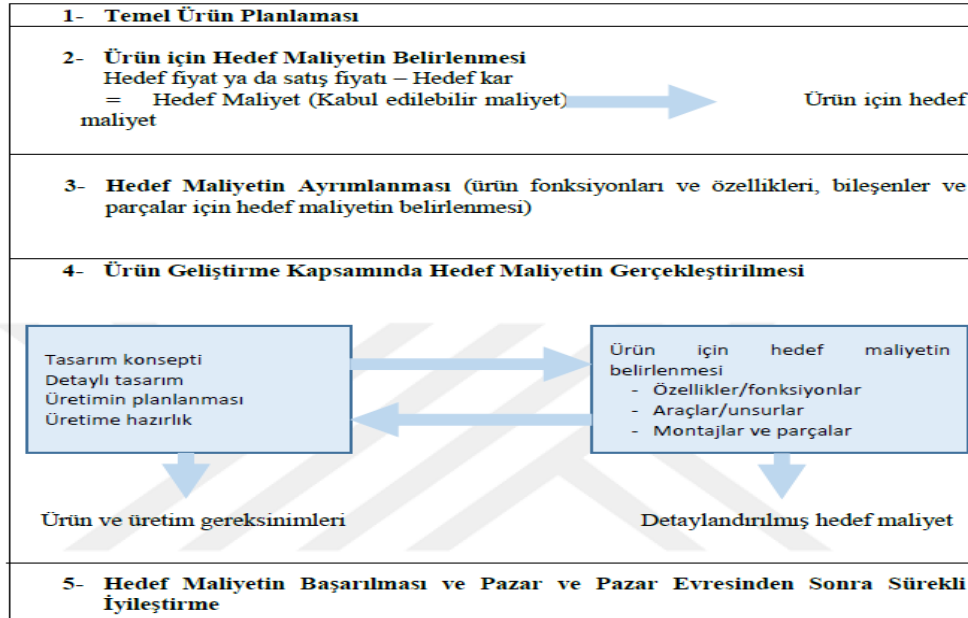
Literatürde Geleneksel Maliyetleme yöntemi, maliyet artı yöntemi olarak da kullanılmıştır. Bu yöntemde pazarın talepleri çok fazla dikkate değer bulunmaz, bu nedenle satış fiyatını ürünün maliyeti belirler. Yani önce ürün üretilir ve maliyeti hesaplanır. Daha sonra arzulanan kâr bu maliyetin üzerine eklenerek satış fiyatı elde edilir (Fiyat = Maliyet + Kâr). Maliyetlerin düşürülmesi için verimsizlik ve kayıplar üretim sürecinde takip edilir. Tespit edilen aksaklıklar giderilmeye çalışılır. HM yöntemi ise (daha önce bahsedildiği gibi) tersine maliyetleme biçiminde de ifade edilmiştir. Bu ifadenin nedeni, geleneksel yöntemin uyguladığı formülün tersine işletilmesidir. Önce müşterilerin ödemeye gönüllü oldukları hedef fiyat belirlenir. Daha sonra arzu edilen kâr hedef fiyattan çıkarılarak Hedef Maliyet tespit edilmiş olur (Hedef Maliyet = Hedef Fiyat – Hedef Kâr) (Terzi, 2017; Pennanen ve Ballard, 2008). Bir diğer farklılık ise, Geleneksel Maliyet yönteminde, maliyet bilgileri fiyatlandırma ve yatırımlarla ilgili kararlar almak için kullanılırken, HM'de maliyetleri kontrol etmek için kullanılır (Tanaka, 1993). Acar (2005) bahsi geçen farklılıkları şu şekilde tablolastırmıştır;

**Tablo 1:** Geleneksel ve Hedef Maliyetleme Yöntemleri Arasındaki Farklar

Geleneksel Maliyetleme Yaklaşımı <i>Maliyet Artı Yöntemi</i>	Hedef Maliyetleme Yaklaşımı <i>Tersine Maliyetleme</i>
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçasıdır.
Maliyetler satış fiyatını belirler.	Satış fiyatları maliyetleri belirler.
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyet düşürme için anahtar, tasarımdır.
Maliyetler müşterilerden gelen bilgi doğrultusunda düşürülmez.	Müşteri verileri, maliyet düşürmede önemli bir belirleyicidir.
Maliyetlerin düşürülmesinden maliyet muhasebecileri sorumludur.	Maliyet düşürmeden çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar sorumludur.
Satıcılar ile mamul/hizmet tasarımından sonra bağlantı kurulur.	Satıcılar ile mamul/hizmet tasarım öncesinde bağlantı kurulur.
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin, toplam sahip olma maliyetlerinin düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değer zinciri ile çok az ilgilenilir ya da hiç ilgilenilmez.	Maliyet planlamasında değer zinciri ön plandadır.

## 6. HEDEF MALİYETLEME SÜRECİ

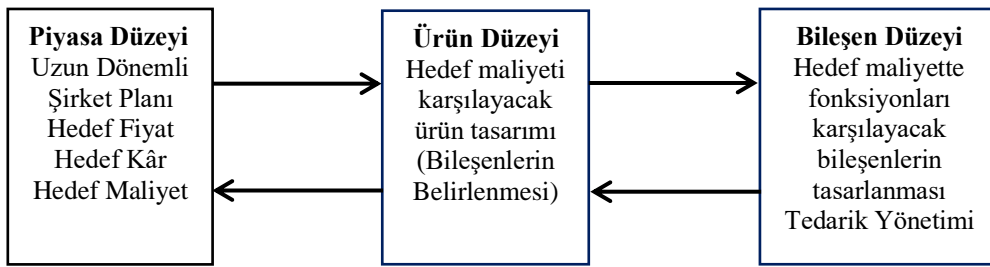
HM sürecinin aşamalarını Bierer ve Götze (2011) tablo ile oldukça anlaşılır bir forma sokmuşlardır;



**Kaynak:** Annet, B. ve Götze, U. (2011). Target Costing For Energy – and Cost – Oriented Product Development. *Spinger eBook*, 436 – 437. Aktaran: Terzi, A., (2017). Hedef Maliyetleme, Değer Mühendisliği ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Çay İşletmelerinde Birlikte Uygulanabilirliğinin Araştırılması, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

### Şekil 2: Hedef Maliyetleme Sürecinin Aşamaları

HM yönteminde ürün geliştirme süreci, pazar ve üretilmesi planlanan ürünün niteliklerinin ve kalitesinin ne olacağını belirlemek için çalışmalar ile başlayacaktır. Daha sonra ise şirket yönetiminin stratejik planları doğrultusunda ürün kârlılığı belirlenmelidir. Cooper ve Slagmulder'a (1999) göre HM sürecinde faaliyetlerin çoğu eşzamanlı ya da paralel olarak ortaya çıkar, bu nedenle sürecin oldukça interaktif olduğu varsayılır. Onlar farklı etkinliklerin birbirleri ile bu denli ilişkili olmalarına rağmen süreci üç temel evre ya da düzey şeklinde açıklamanın yararlı olacağını ifade etmişlerdir. Bu üç düzeyi; Piyasa Düzeyi (Evresi), Ürün Düzeyi (Evresi) ve Bileşen ya da Tamamlayıcı Düzey (Evre) olarak ifade etmişlerdir. Bu üç evreyi şekil yardımıyla şöyle göstermek mümkündür (Cooper ve Slagmulder, 1999);



Şekil 3: Hedef Maliyetlemede Temel Düzeyler

HM, her şeyden önce ürünü pazarın istekleri ile uyumlu hale getirmeye çabalar. Müşterilerin ne istedikleri, bu istenilen ürüne ne kadar ödeyebilecekleri belirlenmelidir. Bu amaca ulaşmak için ilk düzey olan piyasa düzeyinde “kabul edilebilir” fiyat belirlenir. Uzun dönemli şirket planları ile uyumlu olması beklenen bu fiyata hedef fiyat denir. Hedef kâr belirlendikten sonra, belirlenen hedef kâr, hedef fiyattan çıkarılarak maliyet hedefi tespit edilmiş olur. Bu aşamadan sonra ikinci düzey olan üretim düzeyine geçilecektir. Bu düzeyde ürün tasarımcıları, ürünü belirlenen maliyet hedefine uygun şekilde tasarlayabilecekleri yaratıcı fikirler üzerinde çalışırlar. Hedeflerle uyumlu tüm bileşenler bu düzeyde belirlenir. Piyasa düzeyinden ikinci düzey olan ürün düzeyine gelen maliyet baskısı bu sayede tedarikçilere iletilmiş olur. Son evrede, tasarlanan ürünün bileşenleri maliyet hedefi ile uyumlu bir şekilde tedarik edilmelidir. Burada tedarik yönetimi de HM uygulamasından ve elde edilecek sonuçtan sorumludur. Sonuç olarak HM, tedarikçinin yaratıcılığını işletmeye yarar sağlayacak şekilde disipline etmiş olacaktır. Tedarik yönetiminden elde edilecek sonuçlar piyasa düzeyindeki maliyet hedefinin belirlenmesinde yeniden etkin bir rol üstlenecektir ve bu sayede bahsi geçen interaktif süreç devamlı olarak işleyecektir.

## 7. HEDEF MALİYET YÖNTEMİNİN UYGULANMASINDA YAŞANAN SORUNLAR VE NEDENLERİ

HM yöntemi, arzu edilen başarıya ulaşabilmek için bazı yöntemlerden ya da araçlardan yararlanmalıdır. Bunların başında, beyin fırtınası tekniğinin en yoğun şekilde kullanılmasını salık veren Değer Mühendisliği yöntemidir. Bir diğer araç ise israfın ve değersiz işlerin ortadan kaldırılmasını ilke olarak benimseyen Yalın Üretim biçimidir. Tedarik Zinciri Yönetimi de HM yönteminin faydalandığı bir başka araçtır. Bu sayede gerek hammadde tedariki gerekse nihai malın piyasaya ulaşmasında yaşanması muhtemel aksaklıkların önüne geçilecektir. Son olarak başlıca yöntemlerden diğeri ise Kaizen felsefesidir. Kaizen küçük adımlarla sürekli gelişmeyi ifade eder. Kaizen felsefesinin bir işletmede tam anlamıyla uygulanabilmesi için çalışanların bu kültürü benimsemeleri bir zorunluluktur. Çalışanlar ürünün imal edilmesinde ortaya çıkan aksaklıkları en iyi tespit edebilecek gruptur. Bu nedenle onlardan gelecek geri dönüşler üretim sürecini sürekli daha iyi hale getirecek ve mükemmele giden yol ardına kadar açılacaktır. Ancak, bunun için de mutlak suretle iyi yetişmiş ve iyi niyetli personelin varlığı gerekmektedir. Tüm bu unsurların bir işletmede olması durumunda HM beklenen sonuçların elde edilmesinde oldukça etkili olabilecektir. Nitekim Okpala (2016) çalışmasında bu yöntemlerin birlikte kullanılması ile müşteri memnuniyetinin, ürün maliyetinin, verimli mal dağıtımının ve sürekli gelişmenin güvenilir bir şekilde öngörüldüğü sonucuna varmıştır. Yapılan incelemeler neticesinde, Pizza Hut firmasının HM yöntemini başarılı bir şekilde uyguladıktan 2 yıl kadar sonra pizza fiyatlarında büyük bir indirime gidebildiği, buna rağmen kârlılığını koruduğu ve piyasadaki rekabet gücünü arttırdığı gözlenmiştir (Corrigan, 1996).

HM'nin uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan ekonomik düzen, piyasa kuralları, güçlü tedarik zinciri, yüksek iş gücü kalitesi, fiyat istikrarı, çalışma kültürü gibi unsurların eksik olduğu işletmelerde istenilen sonuç asla elde edilemeyecektir. Örneğin Sharafoddin (2016) çalışmasında, İran'da HM uygulamalarında yaşanan sorunların temel nedenlerinden biri olarak rekabetçi bir piyasanın eksikliğini göstermektedir. İran'daki ekonomik durumun ürün planlanmasını imkansız kıldığını ifade etmektedir. Bunun yanı sıra müşteri odaklı bir anlayışın yaygın olmayışı, takım çalışmasına olan düşük düzeyli yatkınlık, nitelikli personel eksikliği, HM'nin ana bileşenlerinden olan Değer Mühendisliği yöntemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin kullanılmıyor olması gibi nedenler HM yönteminin uygulanmasını ve beklenen sonuçların elde edilmesini oldukça zorlaştırdığını iddia atmaktadır. Ancak Sharafoddin çalışmasında İran'ın üretim yapısına değinmemiştir. İran'da enflasyon oranı oldukça yüksek ve tarımda çalışan nüfus fazladır. Ayrıca İran'ın üretimi petrol ve gaz yoğunluktadır. Bu ekonomik şartlarda İran'da HM uygulamasından istenen neticenin alınabileceği sektörler oldukça sınırlı kalmaktadır. Bu bilgilerden



hareketle, İran'da HM uygulamalarının ülkede yaygın olmadığı, İran'daki ekonomik göstergeler değişmediği sürece de HM uygulamalarından istenen ve beklenen verimin elde edilmeyeceği yorumuna ulaşılabilir.

Türkiye ve İran'ın komşusu Irak'taki HM uygulamalarını inceleyen bir çalışmada Sabir ve Sabr (2011), HM uygulamalarının Irak'ta istenen sonucu vermediğini ifade etmişlerdir. Irak'ta çalışan nüfusun yaklaşık olarak %60'ı hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir. Sanayi sektöründe faaliyet gösterenlerin oranı ise %18.7'dir. Irak'ın ihraç ettiği ürünlerin %99'u petrol ürünleridir. Irak'ta 2003 yılından beri devam eden savaş ve yıkım dikkate alındığında ortaya çıkan ekonomik durum anlaşılabilir. Ancak, böyle bir ekonomik yapıda HM uygulamalarının sektörel bazlı kalacağı ve yöntemden beklenen verimin elde edilmesinin zor olacağı yorumuna ulaşmak hatalı olmayacaktır.

Bir Afrika ülkesi olan Nijerya'nın Güney Batı'sındaki 282 imalat işletmesi üzerine yapılan araştırmalarda Irak'ta ve İran'dakine benzer sonuçlara ulaşılmış, yöntemin benimsenmesinde ve uygulanmasında istenen düzeye ulaşamadığı ifade edilmiştir (Imeokparia ve Adebisi, 2014). İran, Irak ve Nijerya'ya benzer durum Türkiye için de söylenebilir.

Nijerya'daki iş gücü verilerine bakıldığında, çalışan nüfusun %70'inin tarım sektöründe olduğu görülecektir. Sanayi sektöründe çalışanların oranı ise yalnızca %10'dur. Ülkenin enflasyon oranları da, maliyet hedefi belirlemeyi neredeyse imkansız kılacak düzeydedir. Nijerya'nın 2016 enflasyon oranı %15.7, 2017 yılı enflasyon oranı ise %16.5'tir. Ülke ekonomisine ilişkin bilgiler ışığında, HM yönteminin, ülke genelinde yaygın olarak kullanılmasının mümkün olamayacağı yorumuna ulaşılabilir.

Andor Pajrok (2014), bir Avrupa ülke olan Macaristan'daki otellerde HM uygulamalarını incelediği çalışmada, yöntemin hizmet sektörü açısından gittikçe artan öneminden bahsettikten sonra, uygulamadan beklenen sonuçların elde edilebilmesi için zamanın gerektiğini belirtmiş ve doğru biçimde uygulandığında önemli bir kârlılık sağlayacağını ifade etmiştir. Macaristan, üretim biçimi ve ekonomik yapı itibari ile Tayvan'a benzetilebilir. Ülkenin enflasyon oranları 2016'da %0,4 ve 2017'de %2,4 olarak gerçekleşmiştir. İş gücünün %4.9'u tarım, %64.5'i hizmet, %30.3'ü ise sanayi sektöründe çalışmaktadır. Macaristan sanayisi, her ne kadar basit ürünlerin üretiminden ibaret olsa da, önemli bir nüfusu bünyesinde barındırmaktadır. Yukarıda sıralanan bilgiler dikkate alınıp yorumlandığında, Macaristan Tablo 2'deki 2. grup ülkelere "**Hedef Maliyetlemenin Başarıyla Ancak Nispeten Daha Az Uygulandığı Ülkeler**" dahil edilebilir.

Yüksek enflasyon ortamında, gelecekte üretilmesi planlanan ürünler için bir maliyet hedefi belirlemek oldukça zordur. Hedeflerin tutturulamama olasılığı yüksek bir ihtimal olarak dikkate alınmalıdır. Özellikle tarıma

dayalı ekonomilerde HM yönteminin uygulanmasında güçlükler yaşanacaktır. Tarım ürünlerinin fiyatı, mevsimsel şartlara göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu durumda tedarik edilmesi planlanan hammaddenin maliyeti önceden öngörülemezdir. Tarımdan elde edilen gelirlerin ülke ekonomisine katkısı dikkate alındığında, tarım devi olarak kabul edilebilecek Amerika Birleşik Devletleri ve Hollanda gibi ülkelerin uygulamaları bir çelişki olarak görülmemelidir. Tablo 2'ye bakıldığında, ABD'deki iş gücünün yalnızca %1.42'sinin tarım sektöründe çalıştığı görülecektir. Bir tarım ülkesi olarak bilinen Hollanda'da çalışan nüfusun yalnızca %1,2'si tarım sektöründe faaliyet göstermektedir. Buna mukabil sanayi sektöründe çalışanların oranı %17,2 iken, hizmet sektöründe çalışanların oranı %81,6'dır. Görüldüğü üzere, gerek ABD'de gerekse Hollanda'da tarım sektöründe çalışan nüfusun, iş gücüne oranı oldukça düşüktür. Bu çalışmada tartışılan konu, tarım gelirleri yüksek olan ülkelerde HM uygulamalarında sorunlar yaşanacağı ya da yaşandığı değildir. Çalışmanın odağındaki tartışma, HM uygulamasının başarılı olabilmesi için kültürel ya da coğrafi yatkınlığın tek başına yeterli bir unsur olmadığı, üretim biçimi ve ekonomik yapının da başat bir unsur olduğuna ilişkindir. Buradan hareketle, yalnızca tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelire ya da tarımsal faaliyetlerde çalışan nüfusun sayısına bakılarak bir sonuca varılamaz. İktisadi göstergeler, üretim biçimi, kültürel yatkınlık ve coğrafi uyum birlikte göz önünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla, ABD'de ve Hollanda'daki veriler, belirtilen tartışma ve argüman ile çelişmemektedir. Aksine, belirtilen argümanı destekler niteliktedir. Tarımsal verim, doğrudan doğruya iklim şartları ile ilgili bir durumdur. Beklenenden çok farklı, başka bir deyişle, normalin çok üzerinde veya altında gerçekleşecek hava sıcaklıkları ya da yağışlar ürün verimini de büyük ölçüde etkileyecektir. Böyle bir durumda bir maliyet hedefi belirlemek neredeyse imkansız hale gelecektir. Nitekim Terzi (2017), doktora tez çalışmasında, iklim değişikliklerinin tarımsal ürün verimini etkilediğini ve maliyet hedefi belirlemenin son derece güç olduğunu belirtmiştir. Bu gibi iklimsel değişimlerin keskin olduğu durumlarda, işletmeler tarafından tahmini maliyet yöntemi tercih edilecektir.

HM yönteminden beklenen faydaların başında, rekabet avantajı yaratması ve işletmelerin piyasadaki payını arttırması gelmektedir. Ancak, Ahmeti vd., (2013)'nin belirttikleri gibi, bunun başarılması üst yönetimin bilgi ve becerileri ile doğru orantılıdır. Türkiye'de ise işletme sahip ve yöneticilerinin eğitim düzeyleri genel itibari ile oldukça düşüktür. Terzi (2017) çay üreten 90 işletme ile yaptığı çalışmada, çay işletmeleri sahiplerinin %73,9'unun ilköğretim mezunu olduğunu belirtmiştir. Bu işletmelerde müdür pozisyonunda çalışan ve profesyonel olmaları beklenen çalışanların yalnızca %11.1'i lisansüstü eğitim düzeyine sahiptir. HM yönteminin uygulanabilirliğini test eden soruya katılımcıların %50'si ya karmaşık olduğu için uygulanmasının zor olduğunu yahut da imkansız

olduğunu ifade etmişlerdir. Mevsimsel faktörlerin hammadde maliyetlerinin öngörülmesinde engel teşkil ettiği, niteliksiz iş gücünün ve yönetim alışkanlıklarının da yöntemin uygulanmasında büyük bir sorun olarak ortaya çıktığı sonuçlar arasında verilmiştir. Acar ve Şenol (2014) konaklama işletmeleri üzerine yaptıkları çalışmada, HM yönteminin işletmelerde uygulanamamasının başlıca nedeni olarak, yöntemin konaklama işletmeleri için uygun olmamasını ve sistemin yeterince bilinmemesini göstermişlerdir. Yöntemin dünya genelinde en fazla uygulandığı sektör otomotiv sektörüdür. Bozdemir ve Orhan (2011) tarafından yapılan araştırmada, Türkiye’deki otomotiv saniyinde HM yönteminin kullanımının oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Çalışmada 249 işletmeye anket uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre; yeni bir mamulün fiyatını belirlemede maliyet + kâr yöntemi kullanan işletmelerin oranı %55,8, kâr marjını satışlar üzerinden belirli bir getiri oranına göre belirleyen işletmelerin oranı %41,8’dir. Ankete katılanlara HM yönteminin otomotiv sektöründe uygulanıp uygulanmadığı sorulmuş ve katılımcıların %64,3’ü yöntem konusunda hiçbir fikrinin olmadığını ifade etmişlerdir. Yöntemi uyguladığını ifade eden katılımcı oranı yalnızca %2 düzeyindedir. 2006 İSO500 içerisindeki 451 firma ile yapılan çalışmanın neticesi de pek farklı görülmemektedir. Bu işletmeler içerisinde yöntemi kullananların oranı %15,6 olarak tespit edilmiştir. Neden uygulanmadığı konusuna verilen en popüler cevap ise (%69,9) yöntemin işletmenin yapısına uygun olmamasıdır. Katılımcıların %55’i yöntem hakkında bilgilerinin olmadıklarını ifade ederlerken, %50,8’i ise yöntemin işleyişi ile ilgili eğitimlerinin olmadıklarını belirtmişlerdir (Bayazıtlı ve Koçsoy, 2006). Görüldüğü üzere ankete katılanların yöntem ile ilgili bilgilerinin olmayışı uygulamanın başarısını da engellemiştir. HM yönteminin başarılı olabilmesi için yalnızca bir departmanın ya da yönetici grubunun nitelikli olması ve uygulamaya inanması yeterli kabul edilmemektedir. Başarılı bir uygulama için tüm departmanlarda çalışan (pazarlama, muhasebe, mühendislik, tasarım, satış vb.) kişilerin de üst yönetim ile birlikte uygulamayı sahiplenmesi ve elde edilecek kazanımlara inanması gerekmektedir. Bunun için temel sorun, yöntem hakkında yeterli bilgiye sahibi olunmaması ve bunlarla ilgili eğitimlerin işletmelerde verilmemesi, hatta bu eğitimlerin zaman kaybı olarak görülmesidir.

HM’nin uygulandığı ve uygulanmadığı ülkelerin bir karşılaştırması Tablo 2’de verilmiştir. Bu tablo CIA Fact Book sitesinden derlenen bilgilerle yazar tarafından oluşturulmuştur. Tabloda gösterilen sınıflandırma, PWC tarafından hazırlanan “2050’ye Kadar Küresel Ekonomik Lig: Satın Alma Gücü Paritesi (SGP) Bazında GSYİH” başlıklı çalışmaya göre yapılmıştır.<sup>1</sup> Ayrıca Demiray Erol (2013) tarafından yapılan “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Düzeylerinin Karşılaştırmalı Analizi” çalışmasından hareketle de Türkiye’nin yeri dikkate alınmış ve

<sup>1</sup> Bkz: <https://www.pwc.com.tr/tr/yayinlar/aramalar/2050-dunya.html>

sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Ekonomik göstergeler açısından en gelişmiş üç ülke olan ABD, Çin ve Japonya aynı kategoride değerlendirilmiştir. Ekonomik gelişmişlik açısından birbirlerine daha yakın olan ülkeler ise (Türkiye, İran, Tayvan ve Malezya) hem ekonomik göstergeleri hem de coğrafi yakınlıkları dikkate alınarak tabloya dahil edilmişlerdir.

Tablo 2 analiz edildiğinde, HM yönteminin başarılı bir biçimde uygulanabilmesinin tek ve biricik şartının, yöntemin uygulanması için gerekli duyulan örgüt kültürüne ya da Japon felsefesine sahip olmak olduğuna ilişkin kesin kanının yeniden sorgulanmasının gerekliliği ortaya çıkacaktır. Çin'de ve Japonya'da başarı ile uygulanan yöntem ABD'deki uygulamalarında da başarılı sonuçlar vermiştir. Buna karşın, Çin ve Japonya ile aynı coğrafyada bulunan Tayvan ve Malezya'da yöntemin uygulanması daha sınırlı kalmıştır. Türkiye ve İran gibi ülkelerde başarılı HM uygulamaları oldukça azdır. Ülkeler arasındaki farkın kültürel nedenleri göz önünde bulundurulurken, ekonomik nedenler göz ardı edilmemelidir. Tablo 2, bu ekonomik farklılıkları gösterebilmek adına düzenlenmiştir.

**Tablo 2: Hedef Maliyet Yöntemini Uygulayan Ülkelerin Ekonomilerine Dair Bilgiler**

	Hedef Maliyetlemenin Başarıyla Uygulandığı Ülkeler			Hedef Maliyetlemenin Başarıyla Ancak Nispeten Daha Az Uygulandığı Ülkeler		Hedef Maliyetlemenin Çok Az ve Başarısız Uygulandığı Ülkeler	
	ÇİN	ABD	Japonya	Tayvan	Malezya	Türkiye	İran
Nüfus (2018)	1.384.688.986	329.256.465	126.168.156	23.545.963	31.809.660	81.257.239	83.024.745
GSYH (\$) (2017)	23.210 trilyon	19.490 trilyon	5.443 trilyon	1.189 milyar	933.3 milyar	2.186 trilyon	1.640 trilyon
Kişi başı GSYH (2017)	16.700 \$	59.800 \$	42.900 \$	50.500 \$	29.100 \$	27.000 \$	20.100 \$
Eğitime Ayrılan Pay (GSYH'ya oranı)	Bilinmiyor	%5	%3,6	Bilinmiyor	%4,8	%4,4	%3,4 (2016)
<b>İş gücü toplam</b>	<b>806.7 milyon</b>	<b>160.4 milyon</b>	<b>65.01 milyon</b>	<b>11.78 milyon</b>	<b>14.94 milyon</b>	<b>31.3 milyon</b>	<b>30.5 milyon</b>
-Tarım	%27,7	%1,42	% 2,9	% 4,9	%11	%18,4	%16,3
-Sanayi	%28,8	%19,44	%26,2	%35,9	%36	%26,6	%35,1
-Hizmet	%43,5	%79,14	%70,9	%59,2	%53	%54,9	%48,6
<b>Enflasyon Oranı</b>							
2016	%2,0	%1,3	%0,1	%1,0	%2,1	%7,8	%9,1
2017	%1,6	%2,1	%0,5	%1,1	%3,8	%11,1	%9,6
<b>İhracat Tutarı \$</b> <b>İhraç Edilenler \$</b>	<b>2.216 trilyon</b> Bilgisayar ve telekomünikasyon ekipmanları, konfeksiyon, mobilya, tekstil	<b>1.553 trilyon</b> %49,0 Sermaye malları (uçak, motorlu taşıtlar, bilgisayar, telefon), %26,8 endüstriyel mallar, %15 tüketim malları, %9,2 tarım ürünleri	<b>688.9 milyon</b> %14,9 motorlu taşıtlar, %5,4 demir çelik ürünleri, %5 yarı iletkenler, %4,8 otomotiv parçaları	<b>349.8 milyon</b> Yarı iletkenler, petrokimya, otomobil ve parçaları, gemiler, kablosuz iletişim ekipmanları, düz ekranlar, çelik, plastik, bilgisayar	<b>187.9 milyon</b> Yarı iletken ve elektronik ekipman, palm yağı, petrol ve doğalgaz	<b>166.2 milyon</b> tekstil, gıda maddesi, giyim eşyası, nakliye ekipmanları, metal ürünler	<b>101.4 milyon</b> %60 petrol; petrokimya ürünleri, içecek
<b>İthalat Tutarı \$</b> <b>İthal Edilenler \$</b>	<b>1.740 trilyon</b> entegre devreler vd. bilgisayar bileşenleri, yağ ve mineral yakıtlar dahil olmak üzere elektrikli ve diğer makineler; optik ve tıbbi teçhizat, metal cevherleri, motorlu taşıtlar	<b>2.361 trilyon</b> %32,9 endüstriyel mallar, %30,4 sermaye malları, %31,8 tüketim malları, %4,9 tarım ürünleri	<b>644.7 milyon</b> %16,1 petrol, %9,1 doğalgaz, %3,8 giyim, %2,4 kömür	<b>269.0 milyon</b> Petrol, yarı iletkenler, doğalgaz, kömür, çelik, otomobil, tekstil, ince kimyasallar, bilgisayar	<b>160.7 milyon</b> Petrol ürünleri, elektronik, demir çelik ürünleri ve plastik	<b>225.1 milyon</b> makinalar, kimyasallar, yakıt, nakliye ekipmanları, yarı mamuller	<b>76.39 milyon</b> Endüstriyel malzemeler, sermaye malları, gıda maddeleri ve diğer tüketim malları, teknik hizmetler

Tabloda özellikle ülkelerin sahip oldukları iş gücünün sektörel dağılımı, iki yılın (2016 – 2017) enflasyon oranları ve ithalat – ihracat kalemleri dikkatle incelendiğinde çalışmanın odağındaki tartışmayı doğuran yoruma ulaşılmıştır. Bu yorum; HM yönteminin uygulanıp uygulanmamasındaki temel etkenin yalnızca kültürel farklılık olamayacağı; ülkelerin iktisadi yapılarının da yöntemin uygulanabilirliğini etkileme potansiyeline sahip olabileceği, iktisadi yapı ve üretim biçimi ile HM yönteminin uygulanabilirliği arasında bir korelasyon olabileceğidir. Yöntemi başarı ile uygulayan 3 ülkenin (ABD, Çin ve Japonya) 2016 ve 2017 yıllarına ait enflasyon oranları ile uygulamada sorunlar yaşayan 2 ülkenin (Türkiye ve İran) enflasyon oranları karşılaştırıldığında aradaki büyük fark dikkat çekmektedir. Hammadde ve emtia fiyatlarındaki büyük dalgalanmalar nedeniyle üreticinin geleceği öngörerek bir maliyet hedefi belirlemesi oldukça güçtür. Belirlenen maliyet hedefine ulaşılması ise neredeyse imkansızdır. Buna karşın fiyat istikrarının sağlanabildiği ülkelerde planlama yapmak, maliyet hedefi belirlemek ve hedefleri tutturmak, yüksek enflasyon yaşayan ülkelere kıyasla, çok daha kolay olabilecektir. İş gücünün sektörel dağılımları dikkate alındığında da (Çin bir istisna olmakla birlikte) tarım sektöründe çalışan iş gücünün 4 ülkede (ABD, Japonya, Tayvan ve Malezya) daha düşük Türkiye ve İran’da ise yüksek olduğu görülecektir. Tarımsal ürünlerin fiyatları mevsimsel faktörler ile doğrudan ilişkilidir. Dolayısıyla tarım sektörünün büyüklüğü HM yönteminin uygulanabilirliğini ya da maliyet hedefinin doğru verilerle belirlenebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu oran ABD’de %1.42; Japonya’da %2.9; Tayvan’da %4.9 ve Malezya’da %11.0 iken Türkiye’de %18.4; İran’da ise %16.3’tür. Ülkelerin ithalat – ihracat rakamları ve ithalata – ihracata konu olan malların nitelikleri dikkate alındığında da ortaya önemli bir fark çıkmaktadır. Çin, ABD ve Japonya; bilgisayar, uçak, otomobil, demir-çelik, telekomünikasyon, kablosuz iletişim ekipmanları, motorlu taşıtlar gibi endüstriyel ve yüksek teknoloji gerektiren ürünlerin ihracatını yaparken, Türkiye; tekstil, gıda, giyim eşyası ve metal ürünler; İran ise petrol ve petrokimya ürünlerini ihraç edebilmektedir. İran’a dair bilgiler Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2’den de anlaşılacağı üzere, HM yöntemini yoğunlukla ve başarı ile uygulayan ülkelerde üretim, yüksek teknoloji ve daha karmaşık ürünlerin imalatına yönelik iken, Türkiye ve İran’da düşük yoğunluklu teknoloji gerektiren ürünler imal edilmektedir. Tablo 2 incelendiğinde, HM yönteminin uygulanabilirliğinin yalnızca, işletmelerin kültürel ya da felsefi yatkınlıklarına bağlı olmadığı, ülkelerin üretim biçimlerinin ve ekonomik yapılarının da yöntemin uygulanabilirliğine elverişli olmasıyla doğrudan ilişkili olduğu yorumuna ulaşılabilir. Ülkelerin üretim biçimleri ve ekonomik yapıları göz ardı edilerek, yalnızca coğrafi konumları ile yöntemlerin uygulanabilirliğini açıklamaya çalışmak “ekonomik

oryantalizm<sup>2</sup>” kavramıyla ifade edilebilecektir. Örneğin Forsman ve Lindgren (2006) tarafından yazılan ve HM’yi Japonya ve İsveç ideolojileri ışığında karşılaştıran yüksek lisans tezlerinde, HM yönteminin İsveç ideolojisi ile doğrudan çelişen yanlarının olduğunu, kendi yaptıkları çalışmanın uygulamasında HM’nin hiçbir major ilkesinin kullanılmadığını, dolayısıyla bahsi geçen yöntemin İsveç’te popüler olamayacağını iddia etmişlerdir. İsveç’te uygulanan HM yöntemlerinin tamamını, kültürel farklılıklardan dolayı farklı bir isimle adlandırma yolunu seçmişlerdir. Bu tezin, yukarıda bahsi geçen “ekonomik oryantalizm”in bir örneğini temsil ettiğini söylemek çok da hatalı ve abartılı bir yorum olmayacaktır. Öyle ki, ulaşılan sonucun İsveç’te yapılan diğer araştırma sonuçlarıyla çeliştiği de yapılan çalışmada açıkça ifade edilmiştir. Yöntemin başarısının yalnızca kültüre ve ideolojiye hasredilmesi, oldukça iddialı ve diğer tüm etkenleri göz ardı etme eğilimi taşıdığından indirgemeci bakış açısının bir sonucu olarak kabul edilebilir. Yöntemin uygulanabilirliğinin yalnızca kültürel ve coğrafi faktörlere bağlı olmadığı savını destekleyen bir çalışma Hollanda’da Dekker ve Smidt (2003) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada Hollanda’daki imalat firmaları incelenmiştir. Anket çalışmasına katılan 32 firmanın 22’si HM’ye benzeyen uygulamaları kullandıklarını belirtmişlerdir. Çalışmada, yöntemin benimsendiğine ve özellikle ürün geliştirme ve tasarım departmanlarında kullanıldığına değinilmiştir. Hollanda’nın ekonomik göstergeleri incelendiğinde; kişi başı milli gelirin 53.900 dolar seviyesinde olduğu, bir tarım ülkesi olarak bilinen Hollanda’nın nüfusunun yalnızca %1,2’sinin tarım sektöründe çalıştığı görülecektir. Hizmet sektöründe ise %81,6’lık bir oran göze çarpmaktadır. Sanayi sektöründe çalışanların oranı da %17,2’dir. Hollanda’nın 2016 yılı enflasyon oranı %0,1 iken 2017 yılı enflasyonu %1,3 olarak gerçekleşmiştir. İhraç ürünleri genellikle makine ve nakliye ekipmanları, gıda ve hayvancılık ile ilgili ürünler ve kimyasallar ile mineral yakıtlardır. Bu veriler dikkate alındığında, Hollanda’da HM uygulamalarının başarılı olması beklenen bir durumdur. İndirgemeci bakış açısını reddeden bir başka araştırma Swenson (2003) tarafından yapılmıştır. Swenson ABD’de 4 farklı firmada (Boeing, Caterpillar, DiamlerChrysler, Continental Teves) vaka çalışması yaptığı araştırmasında, Amerika’da yapılan HM uygulamalarının, çapraz fonksiyonel ekipler kullanmayı, müşteri talebini dinlemeyi, yeni ürün geliştirme maliyetlerini azaltmayı ve tedarik zincirindeki atıkları ortadan kaldırmayı vurgulayan Japonya’daki uygulamalarla tutarlı olduğunu ifade etmiştir. Ellarm (2006), bilgisayar çevre birimleri, yarı iletkenler ve telekom hizmetleri sektörlerindeki ABD şirketleri arasındaki teorik ve fiili HM uygulamalarını karşılaştırmasını yaptığı çalışmada da HM uygulamasının bazı ayırt edici özellikler göstermesi ile birlikte önemli sonuçlara ulaşıldığını göstermiştir.

<sup>2</sup> Ünlü düşünür Edward W. Said’e (2016) göre oryantalizm, Batı’nın Doğu’ya ilişkin çarpıtılmış, ayrımcılık içeren, Doğu’nun Batı tarafından sömürülmesine hizmet eden ve bu sömürüyü meşrulaştıran bilgisidir.

Bir batılı ülke olan ABD’de başarı ile uygulanabilen HM yöntemi, bir başka batılı ülkede aynı başarılı sonuçları veremeyebilir. Örneğin, İrlanda’da 2002 yılında yapılan bir çalışmada (Pierce), İrlanda üretim işletmelerinde HM yönteminin en az kullanılan yöntemlerden biri olduğu ifade edilmiştir. 2002 yılı İrlanda ekonomisindeki veriler incelendiğinde; tarım ile ilgilenenlerin oranının %8, endüstri ile ilgilenenlerin nüfusa oranının %29 ve hizmet sektörü ile ilgilenenlerin oranının da %64 olduğu görülecektir. İrlanda’nın sanayisi incelendiğinde ise üretilen ürünler; çelik, kurşun, çinko, gümüş, alüminyum, alçı madenciliği işlemleri; gıda ürünleri, biracılık, tekstil, giyim; kimyasallar, farmasötikler; makine, demiryolu taşıma ekipmanları, yolcu ve ticari araçlar, gemi yapımı ve tadilatı; cam ve kristal; yazılım olduğu görülmektedir. (Economy of The Republic of Ireland, <http://www.bovinetb.info/docs/economy-of-the-republic-of-ireland.pdf>).

Görüldüğü gibi İrlanda’nın 2002’deki ekonomik yapısı Türkiye ile benzerlik göstermektedir. İrlanda örneğinde de görüldüğü üzere, HM yönteminin uygulanabilirliği yalnızca bir ülkenin Batı’da ya da Doğu’da olması ile ilişkili değildir. Bu veriler kadar önemli olan, o ülkenin ekonomik yapısının ve üretim biçiminin, yöntemin uygulanabilmesi için elverişli olmasıdır.

Aladwan, Alsinglawi ve Alhawtmeh (2018), bir Orta Doğu ülkesi olan Ürdün’deki otellerde HM uygulamalarını konu alan çalışmada, otel çalışanlarıyla görüşme yaparak bir sonuca varmaya çalışmışlardır. Çalışmanın sonucunda çalışanların HM’nin önemini iyi bildikleri ve uygulama yapıldığı takdirde otellerin rekabet edebilirliğini yükselteceği tespitine yer verilmiştir. Ürdün ekonomisine bakıldığında, çalışan nüfusun yaklaşık %68’inin hizmet sektöründe, %4,5’inin tarım sektöründe, %22’sinin de sanayi sektöründe olduğu görülecektir. Enflasyon oranları 2016 için %-0,8 ve 2017 için %3,3 olarak gerçekleşmiştir. Üretilen ürünler ise turizm, bilgi teknolojisi, giyim, gübre, potas ve fosfat madenciliği, ilaçlar, petrol arıtma, çimento, inorganik kimyasallar, hafif imalat olarak tespit edilmiştir. Ürdün’ün İrdip şehrinde Al Hassan sanayi bölgesinde HM yöntemini uygulayan 51 işletmeden 35’inin incelendiği çalışmalarında Al-Khasawneh, Jrairah, Endut ve Nik Mohd Rashid (2019) HM’nin başarı ile uygulandığı ve HM uygulamasının ürün gelişimine de katkı sağladığını iddia etmiştir. Benzer bir çalışma yine, Ürdün’deki halka açık sanayi işletmelerinde maliyeti azaltmada ve ürün geliştirmede HM’nin rolünün araştırılmasıdır (Matarneh ve El-Dalabeeh, 2016). Çalışmada 60 işletmeden 51’inde yapılan anket sonuçları analize tabi tutulmuştur. Sonuçlar göstermiştir ki, bu işletmeler maliyet azaltımı ve yeni ürün geliştirme çalışmalarında HM yöntemini kullanmayı tercih etmişlerdir. Ürdün’ün ekonomik yapısı kısmen Japonya ile benzerlik arz etmektedir. Özellikle hizmet üretiminde çalışan nüfusun az oluşu ve enflasyon oranlarındaki düşük seviye HM yönteminin uygulanması için nispeten elverişli bir ortam yaratmaktadır. Ürdün’deki çalışmalar da, HM uygulamasındaki başarının yalnızca kültürel koşullara bağlı olmadığı yorumunu kuvvetlendirmektedir.



Bu çalışma, kültür ve felsefeyi bir kenara iterek yok saymamaktadır. Örneğin; HM yönteminin temel araçlarından biri olan Kaizen Maliyetleme yöntemi, bir felsefenin ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Bu felsefe ise Japon çalışma kültürü ile yoğrulmuş bir felsefedir. O kadar ki Macpherson, Lockhart, Kavan ve Laguinto (2015) çalışmalarında Kaizen'i anlatırlarken "Japon Malı" (Made in Japan) ifadesini kullanmışlardır. Macpherson (2008), "Japonlar Kaizeni Nasıl Yorumluyor: Japon Ruhunun Keşfi" (How the Japanese Interpret Kaizen: An Exploration of Japanese Spirit) isimli çalışmasında Batı'daki Kaizen algısı ile Japonya'daki Kaizen algısını karşılaştırarak; Batı'da Kaizen'in, yalın üretim ve kalite yönetim tekniklerini, özellikle de işletmenin faaliyet süreçlerini yaratan sürekli iyileştirme araçlarının ve süreçlerinin sistemleştirilmesinden ibaret görüldüğü, buna karşın Japon bakış açısının Kaizen'i işletme içinde ya da dışında, hem maddi hem de manevi şartlarda yarar sağlayan ve kişisel (insani) kaizene kadar genişleyen bir faaliyet olarak kabul ettiğini ifade etmiştir. Bir başka çalışmada Tani vd. (1994) belirlenen 180 üretim işletmesinin %60,6'sının HM'yi bir şekilde kullandığını ifade etmişlerdir. Wijewardena ve De Zoysa tarafından 1999'da yapılan ve 209 Japon imalat işletmesini inceleyen çalışmalarında HM uygulamasının en önem verilen uygulama olduğu tespiti yer almaktadır. Anlaşılacağı üzere Kaizen, onu var eden kültürü ve altında yatan felsefeyi yok sayarak uygulanabilecek bir yöntem değildir. Türkiye'deki çalışma kültürü açısından bakıldığında HM'nin önemli bir bileşeni olan Kaizen Maliyetleme pek de uygulanabilir görülmemektedir. Yücesan Özdemir (2000) tarafınan yapılan bir çalışmada, çalışanların Kaizen uygulamalarına oldukça beklenmedik tepkiler verdikleri görülmektedir. Kaizen uygulamasına katılan işçilerin çalışma arkadaşları tarafından alaya alındıkları da çalışmada ifade edilmektedir<sup>3</sup>. Kaizen uygulamalarının yapıldığı bir başka fabrikada ise çalışanlardan, kendi motivasyonlarını artıracığı düşünülen "Kalite!" ya da "Sıfır Hata!" gibi sloganların yüksek sesle söylenmesinin tavsiye edildiği, ancak çalışanların "Fenerbahçe!" veya "Cim Bom Bom!" diye bağırdukları da çalışmada belirtilmektedir. Ayrıca, işçilerin zaman tasarrufu sağlayacak bir şey bulduklarında bunu yöneticilerle paylaşmalarının istendiği, fakat işçilerin; "ancak bir aptal bunu yapar. Çünkü bu bizim için daha çok çalışma, daha çok iş anlamına gelir" şeklinde düşüncelerini ifade ettikleri de aktarılmaktadır. Bir başka çalışmada Gülsen (2012), Anadolu Cam Fabrikası'nda öneri sisteminin gerek işveren gerekse işçilerden kaynaklanan aksaklıklarını gözler önüne sermektedir. Uygulandıklarında beklenen başarının elde edilebilmesi için çalışanların iş etiğine bağlılığı önemli bir unsur olan yöntemlerin, HM ve Kaizen Maliyetleme gibi, ihtiyaç duyulan etik ilkeler çalışanlar tarafından benimseninceye ve arzu edilen örgüt

<sup>3</sup> Bahsi geçen cümlelerden biri şöyle ifade edilmiş; "Hiç kimse onları durduramaz. Allah onlara Kaizen gücü vermiş", Kalite çemberi çalışmalarına giden işçilerin kullandıkları alay belirten ifadeler şöyle verilmiştir; "Çember çevirmeye gidiyoruz. Siz de katılın bize".

kültürü oluşturuluncaya kadar uygulayıcılarına hayal kırıklıkları yaşatmaları kaçınılmaz bir durum olacaktır. Böyle bir riskin ortadan kaldırılması küresel bir etik anlayışın tüm dünyada hakim kılınmasını gerekli kılar ki, en azından kısa ve orta vadede bu ihtimal pek mümkün görülmemektedir (Bektaş ve Köseoğlu, 2008).

HM uygulamasının başarısı ne Forsman ve Lindgren'in (2006) iddia ettiği gibi yalnızca ideoloji ve felsefe ile ne de salt ekonomik yapı ve üretim biçimi ile açıklanacak kadar basittir. Toplumların çalışma hayatına ve disiplinine bakış açılarından, ülkelerin ekonomik durumlarına, üretim biçimlerinden, üretilen ürünlerin çeşidine, işletme yönetim tarzlarından işçilerin niteliklerine kadar birçok değişken uygulamanın başarısı için belirleyici olmaktadır.

## 8. SONUÇ

Türkiye'de düşük sayıdaki nitelikli iş gücü, yüksek enflasyon, genellikle aile şirketi olarak yönetilen KOBİ'ler, işletmelerde var olan kurumsallaşma eksikliği, yönetimde profesyonellerin istihdam edilmemesi gibi gerçekler göz önünde bulundurulduğunda, HM yönteminin gerçek anlamda uygulanabilmesinin oldukça zor olacağı söylenebilir. Ayrıca tarıma dayalı ekonomilerde ürün fiyatlarının mevsimsel değişimlere bağlı olarak farklılık arz etmesi de HM yönteminin uygulanmasında önemli bir engel olarak görülmelidir. Ek olarak HM yönteminin en önemli araçlarından biri olan Kaizen Maliyetlemenin içerisinde barındırdığı felsefenin ve kültürün olmadığı ya da oluşturulmadığı bir işletmede bu yöntem ile sonuç elde etmek işletmeler için gerçekleştirilmesi zor bir amaç olarak ifade edilmektedir. Buna mukabil, gerek HM'nin gerekse yöntemin başarısı için önemli bir araç olan Kaizen Maliyetlemenin uygulanabilmesinde, Hedef ve Kaizen kültürünün çalışanlar tarafından benimsenmesini yegane kriter olarak belirlemek tek taraflı bir bakış açısı sunacağından dolayı hatalı veya eksik kabul edilmelidir. Bu bağlamda Çin, ABD, Japonya, Tayvan, Malezya, Türkiye ve İran ekonomileri bir tablo yardımı ile karşılaştırılmıştır. Ayrıca, metin içerisinde farklı ülkelerin (Ürdün, Macaristan, İrlanda, Irak, Nijerya, Hollanda, Hindistan, Birleşik Krallık, Yeni Zelanda, Avustralya) ekonomik yapıları ile ilgili bilgiler de verilmiştir ve bu ekonomiler üzerinden de karşılaştırmalara gidilmiştir. Bu karşılaştırmalar sonucunda, yöntemlerin başarı ile uygulandığı ülkelerde (Çin, ABD ve Japonya) ekonomik yapı, enflasyon oranları, ihraç edilen ürünlerin nitelikleri, iş gücünün sektörel dağılımı ve üretim biçimlerinin benzer olduğu görülmüş, yöntemin uygulanmasında sorunlar yaşayan ülkelerin de (Türkiye ve İran) ekonomik yapıları, enflasyon oranları, ihraç edilen ürünlerin nitelikleri, iş gücünün sektörel dağılımı ve üretim biçimlerinin kendi aralarında bir benzerliğe sahip olduğu tespit edilmiştir. Tablonun incelenmesi neticesinde,

bir yöntemin, menşei, felsefesi ya da altında yatan ideoloji ne olursa olsun, farklı coğrafyalarda da başarı ile uygulanabileceği (örneğin ABD), arzulanan başarının yakalanabilmesi için yapılması gereken tek şeyin örgüt kültürünü yöntemin gereklerine göre dönüştürmek olmadığı, nitelikli ve yöntemin inceliklerine vakıf çalışanlar kadar ülkenin ekonomik yapısının ve sektörel uyumluluğun da önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunun için Birleşik Krallık, Yeni Zelanda ve Avusturalya önemli örneklerdir. HM uygulamasının bu üç ülkede benimsenme oranı sırası ile %16,7, %18,3 ve %17,9'dur (Yazdifar ve Askarany, 2012). Adaptasyon oranının düşük olması kültürel direnci işaret ederken, elde edilen başarı farklı bir parametreyi göstermektedir. Bir Asya ülkesi olan Hindistan'da HM uygulaması Tata Motor'un çabalarına kadar neredeyse bilinmeyen bir yöntemdir (Khan, 2014: 80). Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, Hedef ya da Kaizen Maliyetleme yöntemlerini Uzak Doğu ülkeleri kadar başarılı bir şekilde uygulayabilmek için hem örgüt kültürünün yeniden oluşturulması, hem nitelikli personel istihdamı ve üst yönetimin desteği, hem ülkedeki ekonomik belirsizliklerin azaltılması, hem de işletmenin faaliyette olduğu sektörün yöntemin uygulanabilmesi için elverişli olması gerekmektedir. Bahsi geçen zorunluluklardan birinin ya da birkaçının eksik olması durumunda yöntemlerden istenen ve beklenen sonuçların elde edilemeyeceği iddia edilebilir.

Türkiye'de Hedef ve Kaizen Maliyetleme yöntemlerinin uygulamalarından istenen başarının elde edilebilmesi için iktisadi şartların (genel anlamda) elverişli olmadığı söylenebilir. Enflasyon ve faiz oranlarının yüksek ve belirsizliklerin fazla olduğu bir ülkede maliyet hedefi belirlemek oldukça güçtür. Belirlenen hedeflere ulaşmak ise neredeyse imkansızdır. Enflasyon ve faiz oranlarının gelişmiş ülkeler seviyesine çekilmesi ve ekonomideki belirsizliklerin ortadan kaldırılması durumunda HM uygulaması daha başarılı sonuçlar verebilir. Bunun yanı sıra tarım sektöründe HM yönteminin uygulanmasının da zorluklarından çalışmada bahsedilmiştir. Tarım sektörünün mevsimsel şartlara ziyadesiyle bağlı olması, maliyetlerdeki değişimin öngörülemediği anlamına gelmektedir. Bu durumda da sağlıklı bir maliyet hedefi belirlemede zorluklar yaşanabilecektir. Bu zorluğun aşılmasında Ticaret Borsalarının yetkilendirilmesi ve yöreklendirilmesi gerekmektedir. Ticaret Borsaları üzerinden gerçekleştirilecek Opsiyon Sözleşmeleri sayesinde mevsimin neden olduğu rekolte değişimlerinin etkisi sınırlandırılabilir. Bu sayede tarım sektöründeki belirsizlik ve risk azaltılabilir. Ayrıca örgüt kültürünün de yöntemlerin felsefesiyle uyumlu olması gerekmektedir. Bunun başarılabilmesi için ise nitelikli işçi kadar nitelikli üst yönetim de gereklidir. Yöntemleri bilen ve çalışanlara bu anlamda destek veren yönetim, yöntemlerin uygulanabilmesi açısından olmazsa olmazdır. Son olarak bu çalışma, her ne kadar kültürel farklılıkların tek neden olmadığını ifade etse de, bu farklılıkları asla yok saymamaktadır. Özellikle HM yönteminin bir

bileşeni olan Kaizen uygulamalarında başarı sağlanabilmesi için standart bir iş ahlakına ihtiyaç vardır. Ahlakın da toplumdan topluma farklılıklar içerdiği bilinen bir durumdur. Bu anlamda Türkiye’de yöntemin başarı sağlayabilmesi için çalışanlara manevi ödül kadar maddi ödüller de verilmelidir. Örneğin, maliyetlerin azaltılmasını ve kârın artırılmasını sağlayacak bir öneri geliştiren çalışan yalnızca bir ikramiye ile değil, sebep olduğu kârın belirli bir yüzdesiyle, o iş yerinde çalışmaya devam ettiği sürece ödüllendirilebilir. Bu sayede Türkiye’deki çalışanların öneri sayısı artırılabilir ve çok olumlu sonuçlar elde edilebilir. Tüm bunlarla birlikte bu çalışmada yapılmaya çalışılan tartışma neticesinde ulaşılabilecek yorum; Türkiye, İran, İrlanda vb. ülkelerde HM yönteminin uygulanamayacağı değil, istenen verimin elde edilemeyecek olmasıdır. Kısmi ya da sektörel başarılar ülkelerin ekonomik yapılarından bağımsız olarak elde edilebilir. Ancak Japonya’da ya da Amerika Birleşik Devletlerinde olduğu gibi sürekli ve kapsamlı bir başarı için kültürel öğeler kadar ekonomik yapı da önem arz etmektedir. Çalışmada ekonomik verileri ve üretim biçimleri tablolastırılan yedi (7) ülkenin kıyaslanarak yorumlanması ile yetinilmemiş, aynı zamanda metin içerisinde ekonomik yapılarına dair bilgiler verilen on (10) ülkenin (Irak, Ürdün, Nijerya, Macaristan, İrlanda, Hindistan, Hollanda, Birleşik Krallık, Avustralya ve Yeni Zelanda) verilerinin de incelenmesi suretiyle sav güçlendirilmeye çalışılmıştır. Çalışmada yapılan tartışmalar neticesinde; gerek HM gerekse Kaizen Maliyetleme yöntemlerinin başarıyla uygulanabilmesi için yalnızca kültürel yatkınlık ve iş ahlakı gibi unsurların tek başlarına yeterli olmadığı, ülkelerin hem iş ahlakı ve kültürel farkındalıklarını hem de ekonomik yapı ve üretim biçimlerini bahsi geçen yöntemlerin ihtiyaç duydukları asgari düzeye taşımaları gerektiği sonucuna ulaşıldığı söylenebilir. Ancak, farklı ülkelerdeki verileri daha detaylı bir şekilde ele alacak bir çalışma sonucunda, bu çalışmada savunulan argümanlardan çok daha farklı sonuçların ortaya çıkma olasılığı da göz ardı edilmemelidir.

### KAYNAKÇA

- Acar, D. (2005). *Küresel rekabette maliyet yönetimi ve yaklaşımları: tekstil sektörü ile ilgili bir araştırma*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Acar, D. & Şenol, H. (2014). Konaklama işletmelerinde hedef maliyetleme uygulamazdüzeylerinin tespitine yönelik araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2 (20), 1 – 25.
- Ahmeti, S., Sahiti, A. & Ahmeti, Y. (2013). Application of target costing and its impact on the businesses. *Anglisticum Journal (IJLLIS)*, 2 (4), 272 – 277.

- Aladwan, M., Alsinglawi, O., & Alhawatmeh, O. (2018) The Applicability of Target Costing in Jordanian Hotels Industry, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22 (3).
- AL-Khasawneh, S. M., Jrairah, T. S., Endut, W. A. & Nik Mohd Rashid, N.M.N. (2019). The Relationship between Target Costing Method and Pricing -Development of Products in Industrial Companies, *International Business and Accounting Research Journal*, 3 (2), 107 – 118.
- Ansari, S. L., Bell, J. E. & Sewnson, D. (2009). Strategies for training in target costing. *Cost Management*, 23, 18 – 26.
- Baharudin, N. & Jusoh, R. (2015). Target cost management (TCM): a case study of an automotive company. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172, 525 – 532.
- Bayazıtlı, E. & Koçsoy, M. (2006). Hedef maliyetlemenin türk imalat işletmelerinde (iso500) uygulama düzeyi ve uygulanabilirliğinin tespitine ilişkin bir araştırma 1. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 1 – 25.
- Bektaş, Ç. & Köseoğlu, M. A. (2008). İş etiği ve iş etiğinin yayılım süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1), 145 – 158.
- Bierer A. & Götze, U. (2011). *Target costing for energy – and cost – oriented product development*. Springer eBook, 435 – 450.
- Bozdemir, E. & Orhan, M. S. (2011). Maliyet kontrol aracı olarak hedef maliyetleme yönteminin türk otomotiv sanayinde uygulanabilirlik düzeyinin incelenmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25 (2), 163 – 179.
- Chen, C.R. and Chung, H.C. (2002) " Cause-Effect Analysis for Target Costing." *Management Accounting Quarterly* Vol. 3 No. 2, pp. 1-9.
- Cia Factbook, (<https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/>), Erişim: 02.02.2019
- Cooper, R. & Chew, W. (1996). Control tomorrow's costs through today's designs. *Harvard Business Review*, 88 - 97.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *Sloan Management Review*, Summer, 23 – 33.
- Corrigan, J. (1996). Target costin: a new approach. *Intheblack*, 66 (3), 54-54.
- Davila A. & Wouters, M. (2004). Designing cost-competitive technology products through cost management. *Accounting Horizons*, 18 (1), 13 – 26.

Dekker, H. & Smidt, P. (2003). A Survey of the adoption and use of target costing in dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84 (3), 293 – 320.

Demiray Erol, E. (2013). Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Düzeylerinin Karşılaştırmalı Analizi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 5 (1), 198 – 208.

Economy of Ireland, <http://www.bovinetb.info/docs/economy-of-the-republic-of-ireland.pdf>; Erişim: 03.01.2020

Ellarm, L. M. (2006). The implementation of target costing in the united states: theory versus practice. *Journal of Supply Chain Management*, 42 (1), 13 – 26.

Ersoy, D. (2012). *Post-Fordizm ve yerel yönetimler: türk yerel yönetim sisteminde yaşanan değişim*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Feil, P., Yook, K. H. & Kim, I. W. (2004). Japanese Target costing: a historical perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 2 (4), 10 – 19.

Forsman, E. & Lindgren, P. (2006). *Target costing in the light of an ideological comparison between japan and sweden*. Master Thesis, Jönköping University, Sweden.

Gülşen, E. (2012). Toplam kalite yönetimi ve türkiye'deki uygulamaları. *Toplumve Demokrasi*, 6 (13-14), Ocak - Aralık, 93 – 109.

Hansen, D. ve Mowen, M. (1999). Cost management: accounting and control. *South-Western College Publishing*, pp. 554-569.

Hergert, H. (2002). Target costing in the textile complex. *Journal of Textile and Apparel, Technology and Management*, 2 (15), 1 – 10.

Imeokparia, L. & Adebisi, S. (2014). Target costing and performance of manufacturing industry in south-western nigeria. *Global Journal of Management and Business Research*, 14 (4), 50 – 58.

Ito, Y. (1995). Strategic goals of quality costing in japanese companies. *Management Accounting Research*, 6, 383 – 397.

Jorissen, A. (2000). The impact of target costing on cost, quality and development time of new products conflicting evidence from lab experiments: a comment, *Tijdschrift voor Economie en Management*. 45 (3), 303 – 308.

Joudeh, A. M., Al-Attar, A. A. & Alsoboa, S. (2016). The extent of using the target costing technique by jordanian industrial shareholding companies. *European Journal of Business and Management*. 8 (8), 85 – 93.

- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayın Evi.
- Khan, G. S. (2014). Target Costing and Competitive Advantage – An Indian Perspective. *The Institute of Cost Accountants os Indian*, 74 – 82.
- Leahy, T. (2014). The target costing bull’s eye. *Comtroller Magazine*. January and February, 1 – 2.
- Lockamy III, A. & Smith, W. I. (2000). Target costing for supply chain management: criteria and selection. *Industrial Management & Data Systems*. 100 (5/6), 210-219.
- Macpherson, W. (2008). How the japanese interpret kaizen: an exploration of japanese spirit, 22 Nisan 2019 tarihinde <https://www.researchgate.net/publication/264861360> How the Japanese Interpret Kaizen An Exploration of Japanese Spirit adresinden erişildi.
- Macpherson, W., Lockhart, J. C., Kavan, H. & Laguinto, A. (2015). Kaizen: a japanese philosophy and system for business excellence. *Journal of Business Strategy*. 36 (5), 3-9.
- Maria, M. A. (2012). Cost measurement and cost management in target costing. *Annals of The University of Oradea – Economic Science Series*. 21 (1), 533 – 547.
- Matarneh, G. F. & El-Dalabeeh, A.R.Kh. (2016). The role of target costing in reducing costs and developing products in the jordanian public shareholding industrial companies. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6 (4), 301 – 312.
- Netherlands: Distribution of The Workforce Across Economic Sectors From 2008 to 2018; <https://www.statista.com/statistics/276716/distribution-of-the-workforce-across-economic-sectors-in-the-netherlands/>, Erişim: 26.01.2020.
- Okano, H. (2005), Japanese management accounting and recent changes of target costing at toyota. “*Paper Presented at The Proceeding of International Conference on Management Accounting*”, 219 – 248.
- Okano, H. & Suzuki, T. (2007). A History of japanese management accounting. In C. Chapman, S, A., Hopwood, G., & Shields, M. D. (Edit.), *Handbook of Management Accounting Research*, 2, 1119 – 1137.
- Omar, N., Sulaiman, S., Hui, W.S., Abdurrahman, İ.K. & Hamood, H.H. (2015). Target costing implementation and organizational capabilities: an empirical evidence of selected asian countries. *Journal of Economics, Business and Management*, 3 (2), 201 – 206.

- Okpala, E. E. (2016). Target costing implementation and competition: a case study of breweries industry, *European Journal of Applied Business Management*, 2 (2), 18-35.
- Pajrok, A. (2014). Application of Target Costing Method in The Hospitality Industry. *Journal of Education Culture and Society*, 2, 154 – 165.
- Pennanen, A. & Ballard, G. (2008). *Determining expected cost in the target costing process*. 16th annual conference of the international group for lean construction. Manchester, U.K.
- Pierce, B. 2002. Target cost management: comprehensive benchmarking for a competitive market. *Accountancy Ireland*, 34(2): 30-32.
- PWC Türkiye, 2050'de Dünya. <https://www.pwc.com.tr/tr/yayinlar/arastirmalar/2050-dunya.html>
- Sabir, R.A., Xiping, X. & Sabr, S.A. (2011). Using target costing to investigate competitive price. *International Journal of Mechanical and Industrial Engineering*, 5 (11), 1397 – 1404.
- Said, E.W. (2016). *Şarkiyatçılık* (9.b). Çev. Belna Ülner, İstanbul: Metis Yayınları.
- Sakurai, M. (1989). Target costing and how to use it. *Journal of Cost Management*, 39-50.
- Saleh, F., Karimi, F. & Javanmard, H. (2012). Selecting the optimum cost management method by fahp and doa technique, *Proceedings of the 2012 International Conference on Industrial Engineering and Operations Management*, Istanbul, 2422 – 2430.
- Sarokolae, M. A., Taghizadeh, V. & Ebrati, M. (2012). The relationship between target costing and value-based pricing and presenting an aggregate model based on customers' expectations. *Social and Behavioral Sciences*, 41, 74 – 83.
- Selçuk, G. (2011). Fordist birikim rejimi ve kitle kültürü. *Journal of Yasar University*, 24 (6), 4130 – 4152.
- Sharafoddin, S. (2016). The utilization of target costing and its implementation method in iran. *Procedia Economics and Finance*, 36, 123 – 127.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., & Kim, I.-W. 2003. Best practices in target costing. *Management Accounting Quarterly*, 4.2: 12-21.
- Tanaka, T. (1993). Target Costing at Toyota. *Journal of Cost Management* (Spring), 4-11.



Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., Cooray, S., 1994. Target cost management in Japanese companies: Current state of the art. *Management Accounting Research*, 4, 67–81.

Taylor, A. (1999). How Toyota Defies Gravity. *Fortune*, 8, 40-43.

Terzi, A. (2017). *Hedef maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin çay işletmelerinde birlikte uygulanabilirliğinin araştırılması*. Yayınlanmamış doktora tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Yazdifar, H., Askarany, D. (2012). A Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*, 135 (1), 382 – 392.

Yücesan-Özdemir, G. (2000). Başkaldırı, onay ya da boyun eğme?: hegemonik fabrika rejiminde mavi yakalı işçilerin hikâyesi. *Toplum ve Bilim*, 86, 241 – 259.

Wijewardena, H., De Zoysa, A., 1999. A Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, 34, 49–70.

