

TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİMİNDE BİR ARAÇ OLARAK HEDEF MALİYET YAKLAŞIMI VE BİR ÖRNEK UYGULAMA

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ*

Öğr. Gör. Özlem KOÇAKOĞLU**

ÖZET

Tedarik zinciri yönetimi zincirin başında yer alan odak işletmelere karlılıklarını maksimize edecek yöntemler sunmaktadır. Bu yöntemlerin temelinde tedarikçilerin maliyet yapılarının ortaya çıkarılması yatmaktadır. Bu şekilde odak işletmeler kendileri dışındaki işletmelerin maliyet ve karlılıklarını yöneterek kendi karlılıklarını maksimize etmektedir. Hedef maliyetleme hem odak işletmenin hem de tedarikçilerin karşılıklı menfaatlerini koruyabilecekleri bir yönetim muhasebesi aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı zincir boyunca hedef maliyetleme yöntemi kullanarak her iki tarafın da karlılıklarını maksimize edebileceğini göstermektir. Bu amaçla bir saft şirketinin üç farklı ülkeden yapmış oldukları alımlar incelenmiş ve hedef maliyetlemenin tedarik zinciri boyunca ilişkileri ve maliyetleri belirleyici olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Tedarik Zinciri Yönetimi, SCOR Modeli, Değer Zinciri, Zincirleme Hedef Maliyetleme

ABSTRACT

TARGET COSTING APPROACH AS A TOOL OF SUPPLY CHAIN MANAGEMENT AND A MODEL IMPLEMENTATION

Supply Chain Management offers methods for the focus companies on the head of chain to maximize their profits. These methods are based on revealing the supplier's cost structures. In that way, focus companies maximize their profits by managing costs and profits of the suppliers out of them. Target costing comes up as a management accounting instrument which can save both mutual benefits of focus managements and suppliers. The aim of this study is to demonstrate that both sides can maximize the profits through the chain by using target costing instruments. For this reason, purchases of an axle company from three different countries have been examined and concluded that target costing determines relationships and costs through the supply chain.

Key words: Target Costing, Supply Chain Management, SCOR model, Value Chain, Chained Target Costing.

* Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, suleyman.yukcu@deu.edu.tr

** Harran Üniversitesi Öğretim Görevlisi, ozlemkocak@harran.edu.tr

1. GİRİŞ

Tedarik zinciri yönetimi son yıllarda işletme bilim dalının hemen her konusuyla ilişkilendirilmeye çalışılarak incelenmektedir. Uygulamanın içinde yer alanlar için yanıtlanması gereken en önemli soru tedarik zincirinin neresinde yer aldığımızdır. Başında mı? Başının dışında herhangi bir yerinde mi? Tedarik zincirinin başında bulunuyorsanız tedarik zinciri yönetimi konusunu çok iyi öğrenmeniz ve uygulamanız gerekmektedir. Zincirin başında bulunup başarılı olmanın tek şartı zinciri başarıyla yönetiyor olmaktır. Tedarik zincirini başarıyla yönettiğiniz sürece karlarınızı en yüksek noktaya ulaştırabilirsiniz. Ancak tedarik zincirinin ortasında bir yerde olduğunuzda çok titiz hesaplamalar ve yaklaşımlar içinde olmanız gerekmektedir. Çünkü yukarıdaki tedarikçi sizi bilimsel yöntemler ile yöneterek karınızı maksimize etmeye çalışmaktadır. Onun karının maksimum olması sizin karınızın minimum olması anlamını doğurabilir.

Batılı ülkelerde üç milyon battaniye ve benzeri gibi büyük alım yapan tedarikçilerin yöneticileri (ismi bizde saklı) tedarikçi yönetimini şu öz-lü söylem ile dile getirirler “ Biz tedarikçilerin gırtlığını sıkırız, çok az nefes alabilirler. Tam nefessiz kalmak üzerelerken hafifçe boğazlarını gevşetip nefes almalarını sağlarız, tamamen ölmelerini istemeyiz.” Bu anlatım tedarik zinciri-

rinde yer almanın zaman zaman boğaz tokluğuna çalışmak anlamına geldiğini çok iyi anlatıyor. Hele Çin gibi tamamen tedarik için çalışan ucuz ülke ekonomileri varken daha dikkatli olmalılar.

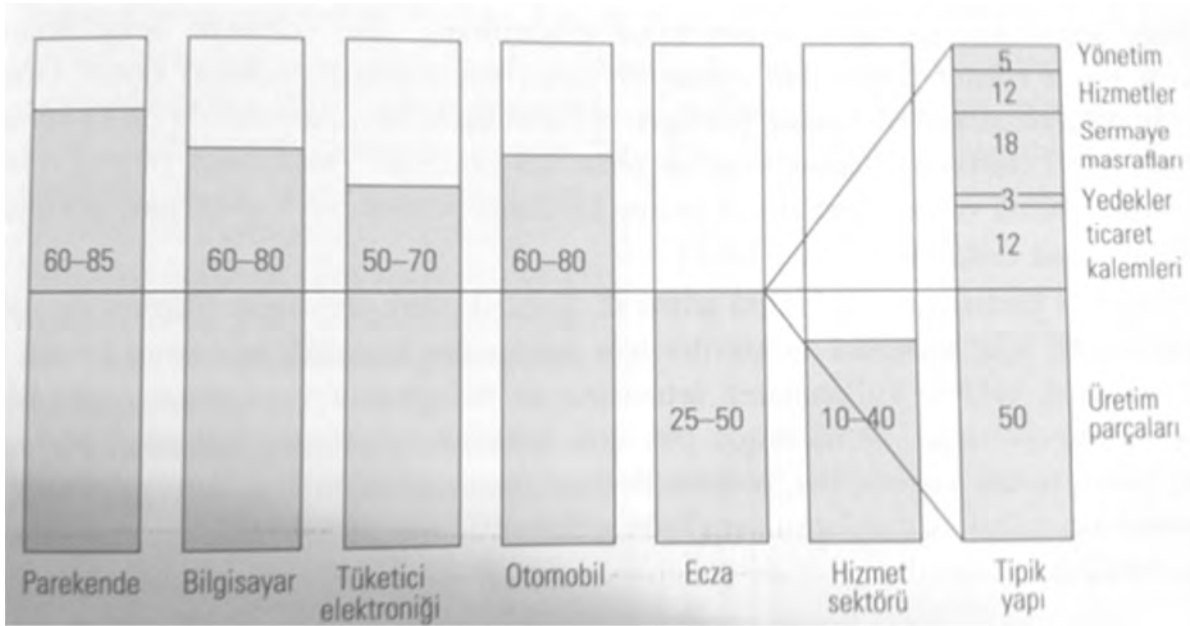
Bu makalenin amacı çok yoğun yapılan “ tedarik zinciri yönetimi” ve “ hedef maliyetleme” konularını birlikte kullanımına ilişkin bir yaklaşımda bulunarak ekonomide gerçek anlamda neler olup bittiğini yönetim muhasebesi açısından ortaya koyabilmektir.

2. TEDARİK ZİNCİRİNİN MALİYET BİLEŞENLERİ

Son yıllarda işletmeler kendi öz yetenekleri üzerine odaklanarak içsel kaynaklarını rekabetçi stratejiler geliştirebilmek için kullanmaktadır. Bu yaklaşım işletmeleri kendi öz yetenekleri dışındaki faaliyetleri bu konuda uzmanlaşmış tedarikçilere devrederek ana faaliyet konularını daha iyi yapabilmelerine zemin hazırlamaktadır. Ancak işletmelerin katma değerinin yüksek bir yüzdesi dış kaynak kullanımı ile gerçekleştirildiğinde, işletmenin başarısı artan oranda tedarik zinciri ağının etkinliğine bağlı olmaktadır.¹ Üretim işletmelerinin maliyet yapısı üzerine yapılan bir analiz, satılan mallar maliyetinin büyük kısmını oluşturan yada satış gelirlerinin en büyük kısmını sağlayan, satın alınan malzeme yada hizmetlerdir. Şekil 1.'de satılan mallar maliyetine ilişkin ortalama satın alma değerinin yaklaşık %50 olduğunu göstermektedir.²

¹ Windolph M., Moeller. K. , “Open- book accounting: Reason for failure of inter- firm cooperations”, Management Accounting Research, 2012: 47-60, S.47

² Weele J.A , Satın Alma ve Tedarik Zinciri Yönetimi, Literatür Yayınları,2014, S.12



Şekil 1. Satılan Malların Maliyetini Oluşturan ve Dışarıdan Satın Alınan Mal ve Hizmetler (Satılan Malın Maliyetinin Yüzdesi Olarak)

Kaynak: Weele J.A, Satın Alma ve Tedarik Zinciri Yönetimi, Literatür Yayınları,2014, S.13

3.TEDARİK ZİNCİRİNİN TEDARİKÇİYE KATKISI

İş dünyası her geçen gün daha rekabetçi yapıya büründükçe, üst düzey yöneticiler satın alma ve tedarik yönetimlerini giderek anahtar iş süreçleri olarak algılamaktadır.³

İşletmelerin yönetim anlayışının kendi sınırları dışına çıkarak tedarikçileri ve müşterilerini kapsayacak şekilde genişlemesi ile işbirliğine dayalı ilişkiler kurulmasının faydalarının görülmesi “Tedarik Zinciri Yönetimi” yaklaşımının ortaya çıkmasına neden olmuştur. 1980’lerden sonra lojistik ve üretim yönetimi literatüründe geniş bir yer alan Tedarik Zinciri Yönetimi’nin konusunu; müşteriye doğru ürünün, doğru za-

manda, doğru yerde, doğru fiyata tüm tedarik zinciri için mümkün olan en düşük maliyetle ulaşmasını sağlayan malzeme, bilgi ve para akışının entegrasyonu oluşturmaktadır. Tedarik zinciri yönetimi ile maliyetler azaltılarak, kârlılık arttırılmakta ve böylece güçlü bir rekabet avantajı sağlanmaktadır.⁴

Tedarik zinciri, müşteri isteklerinin yerine getirilmesinde direkt yada dolaylı tüm tarafları içermektedir. Zincir sadece üretici ve tedarikçileri kapsamamakta yanı zamanda nakliyecileri, depo sahiplerini, perakendecileri ve hatta müşterilerin kendisini içermektedir.⁵

Du pont analiz yöntemi ile yapılan bir çalışma şirketin satın alma kaynaklı harcamalarında %2

³ Weele J.A, a.g.e., 2014, S.3

⁴ Rena B.E. , “Maliyet yönetimi tekniklerinin ve uygulamalarının tedarik zinciri açısından değerlendirilmesi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 17 Bahar 2010: 83-104, S.84

⁵ Chopra S., Meindl. P. (2010), Supply Chain Management, Pearson Education Inc., 2010, S.20

lik bir tasarrufun şirketin net aktif getirisinde (RONA-Return On Asset) %90 luk bir iyileşmeye yol açabileceğini göstermektedir.⁶

Tedarik zincirinin işletmenin stratejileriyle uyumlu olarak biçimlendirilmesi ve etkin yönetimi işletmelere karşılıklı olarak aşağıdaki yararları sağlamaktadır.⁷

1. Maliyetlerin minimize edilmesi
2. Müşteri taleplerine hızlı cevap verme esnekliği
3. Kaliteden ödün verilmemesi
4. Aşırı kapasitenin daha kolay sağlanması
5. Daha yeni teknoloji
6. Daha geniş uzmanlık
7. Daha iyi pazar bilgisi
8. Temel yetenekler üzerine odaklaşma
9. Daha geniş bakış açısı
10. Basitleştirilmiş süreçler

4. TEDARİK ZİNCİRİ UYGULAMALARINDA KURUMSAL YAKLAŞIMLAR

Tedarik zinciri aktivitelerinin tam olarak ne olduğu neyi içerdiği konusunda tedarik zinciri konseyi tarafından Supply –Chain Operations Reference Model (SCOR)/ Tedarik Zinciri Operasyonları Referans Modeli adı altında bir model geliştirilmiştir.

Tedarik zinciri konseyi kar amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluş olarak tedarik zinciri işlem (süreç) modelleri geliştirmek amacıyla 1996 yılında kurulmuştur. Günümüzde 750 kurumsal üyesi ile varlığını sürdürmekte bünyesinde 6 endüstriyel çıkar grubunu barındırmaktadır (Bunlar

yalın 6 sigma, uzay- hava, savunma, otomotiv, elektronik ve kimyadır).

5. SCOR MODELİ

SCOR modeli tedarik zinciri konseyi tarafından desteklenen ve geliştirilen, tedarik zinciri olarak tanımlanan ilişkilerin standartların ve ölçümlerinin tanımlanmasını sağlayan genel bir çerçevedir. SCOR modeline göre tedarik zinciri yönetimi beş geniş alanı kapsamaktadır.⁸

1. Planlama Aktiviteleri: Talebin gerekliliklerine karşılık kaynakların dengelenmesine çalışır ve bu planların çeşitli katılımcılara aktarılmasıdır.
2. Satın Alma Aktiviteleri: Tedarikçilerin tanımlanması, geliştirilmesi ve kontratların yapılmasını içerir ve gelen mal ve hizmetlerin teslimatının programlanmasıdır.
3. Yapma ya da Üretme Aktiviteleri: Mal veya hizmetlerin gerçek anlamda üretilmesini içerir.
4. Dağıtım Aktiviteleri: Müşteri siparişlerinin girilmesi ve teslim zamanına karar verilmesinden malların depolanması ve son destinasyonlarına taşınmasına kadar her faaliyeti kapsamaktadır.
5. Dönüş-İade Aktiviteleri: Fazla ürün ve materyallerin veya süreç kusurlu ürünlerin iadesi ve dönüş yapması zorunlu aktiviteleri içerir.

SCOR modeli, Şekil 2’de görüldüğü gibi, planlama, tedarik, üretim, dağıtım ve iade olmak üzere beş süreç üzerine kurulmuştur. Bu süreç-

⁶ Weele J.A, a.g.e., 2014, S.12

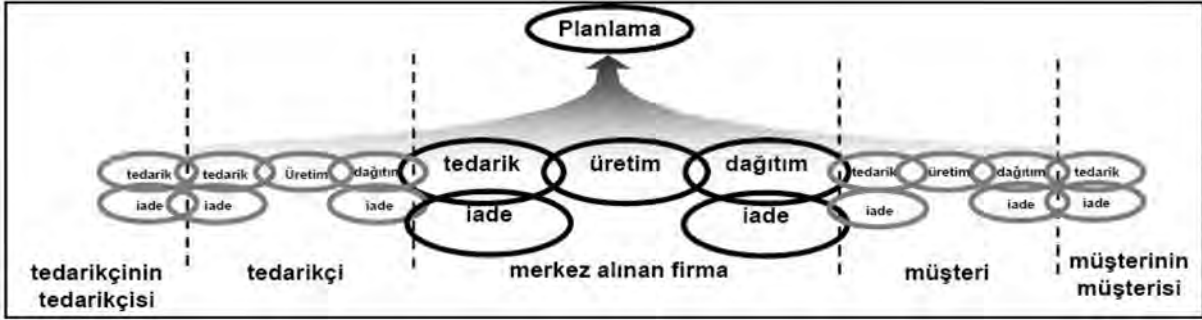
⁷ Yükü S., Gönen S. (2008), “Tedarik zinciri yönetimi ile hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 40, Ekim 2008: 71-83, S.73-74

⁸ Bozarth C.C., Handfield R. B., Introduction to operations and supply chain management, Pearson Prentice Hall, 2008, S.8

ler tedarik zinciri boyunca, baştan sona düzenlendiğinde, tedarik zinciri ortakları arasındaki etkileşim artmaktadır. Bu beş süreç kendi içerisinde, süreç elemanlarına, görevlere ve faaliyetlere ayrılmaktadır. En basit bir tedarik zincirinde bile, tedarik, üretim, dağıtım ve iade uygulama süreçleri bulunmaktadır. Bu süreçlerden iki sürecin birbirleri ile kesişimleri sonucunda bağlantılar oluşmaktadır. Planlama süreci ise bu bağlantıların tepesinde oturmakta ve bunları yönetmektedir.⁹

lastik, çelik gibi sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin rekabet güçleriyle başa çıkabilmek ve diğer rakipleri devre dışı bırakmak için potansiyel olarak başarılı olacak üç genel strateji yaklaşımı vardır.¹¹

- 1 Toplam maliyet liderliği
- 2 Farklılaştırma
- 3 Odaklanma



Şekil 2. Tedarik Zinciri Operasyonları Referans Modeli (SCOR)

Kaynak: Rena E.R., 2009, Tedarik zinciri maliyet yönetimi ve Türkiye'deki otomotiv inşaat sektörü uygulamalarının değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Marmara Ün. Sos.Bil. Ens., 2009, S.14

6. DEĞER ZİNCİRİ- TEDARİK ZİNCİRİ İLİŞKİSİ

Rekabet stratejileri konusunda çalışmalarıyla bilinen Porter'a göre¹⁰, bir sektördeki rekabet gücü, ikame mal ve pazara giriş tehdidi, tedarikçilerin ve müşterilerin pazarlık güçleri ile mevcut işletmeler arasındaki rekabete bağlıdır. Bu farklı rekabet güçlerinin oluşturduğu kolektif güç, bir sektördeki kar potansiyelini ve nihai karı belirlemektedir. Örneğin, rekabetin yoğun olduğu

Bu stratejileri kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

Maliyet liderliği düşük maliyet stratejisine odaklanmıştır. Rakiplerine bağlı olarak olabildiğince daha düşük maliyetlere ulaşmaya çalışır. Ölçek ekonomileri, sıkı maliyet kontrolü, öğrenme eğrileri, Ar-Ge, hizmet, satış yada reklam gibi alanlarda maliyetlerini minimize etmek gibi konulara odaklanır. Farklılaştırma stratejisinde

⁹ Rena E.R., 2009, Tedarik zinciri maliyet yönetimi ve Türkiye'deki otomotiv inşaat sektörü uygulamalarının değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Marmara Ün. Sos.Bil. Ens., 2009, S.15

¹⁰ Porter M. (2008), Rekabet stratejisi sektör ve rakip analiz teknikleri, Sistem Yayıncılık, S.4

¹¹ Bayrı O. (2005), "Maliyet Liderliği Stratejisi Açısından Maliyet-Hacim Analizleri", Muhasebe ve Finansman Dergisi, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/532/20.pdf>, E.T. 26.11.14

ise öncelikle müşteriler tarafından eşsiz olarak algılanan bir değer yaratılarak ürünü farklı kılmak üzerine odaklanılmıştır. Ürün farklılaştırma; marka bağımlılığı (Coca Cola), üstün seviyede müşteri hizmetleri (IBM), bayi ağları ile satış (CATERPILLAR), farklı ürün tasarımı ve özellikleri (HEWLETT PACKARD) ve/veya ürün teknolojisi (COLEMAN- Kamp Ekipmanları) gibi yaklaşımları içinde barındırır.¹²

Maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri sektör genelinde uygulanırken, odaklanma bu stratejilerin belli bir coğrafi bölgede yada özellikleri belirlenmiş bir hedef kitleye uygulanarak rekabet avantajı elde edilmesine dayanır. Alıcının yada tedarikçisinin uyguladığı rekabet stratejileri işletmenin tedarik planlarını, hedeflerini, tedarik ve fiyat politikalarını, alacağı taktik kararları ve değer zincirinin konumlandırılmasını yakından etkiler.

Değer zinciri kavramı ilk olarak stratejik yönetimin önemli düşünürlerinden biri olan Micheal Porter tarafından ortaya atılmıştır. Porter değer zinciri kavramı ile girdileri çıktılara dönüştüren işletme faaliyetlerinin veya aşamalarının her birinin tanımlanmasını ifade etmektedir. Shank ve Govindarajan, Porter tarafından ortaya atılan değer zinciri kavramına işletmenin tedarikçilerinin ve müşterilerinin değer zincirlerini de ekleyerek endüstri değer zinciri kavramını geliştirmişlerdir.¹³

Değer zinciri bu açıdan; işletmenin rekabet avantajının anlaşılması, değer zincirinin hangi

aşamasında sunulan değer artırılabilirliğinin veya maliyetlerin düşürülebilirliğinin belirlenmesi ve işletmenin tedarikçileriyle, müşterileriyle ve sektördeki diğer işletmelerle olan ilişkilerin daha iyi bir şekilde anlaşılması amacıyla kullanılan stratejik bir teknik olarak tanımlanmaktadır.¹⁴

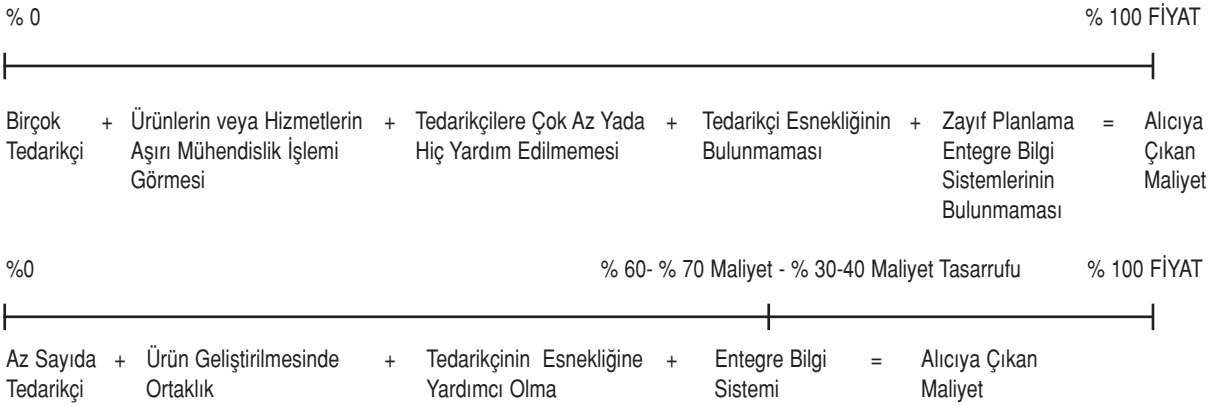
İşletmelerin tek başına varolduğu geleneksel varsayımdan farklı olarak işletme ile doğrudan yada dolaylı tüm faaliyetler işletmenin değer zincirini oluşturur. Tedarik zinciri de bunlardan biridir. Değer zinciri analizi ile işletme, yarattığı değer artırılması amacıyla hangi kritik faaliyetler ve faktörler üzerinde odaklanılması gerektiğini stratejik olarak üstünlüğün hangi yollarla elde edilebileceğini görür. Japonların yaptığı gibi hem maliyet liderliği hem de farklılaştırma stratejisini başarıyla yöneten az sayıda firma bu başarısını, kendi üretim öncesi ve üretim sonrası değer zincirlerini göreceli olarak rakiplerinden daha iyi yönetebilmelerine borçludur. Fiyat mekanizması ve piyasa şartları tarafından belirlenen fiyatlara rağmen günümüzde alıcı ve satıcıların ortaklık anlayışıyla etkin bir biçimde hareket etmeleri tedarik zinciri boyunca gereksiz maliyetleri elimine etmekte ve karları arttırmaktadır. Bu amaçla tedarik zincirindeki tedarikçilerin sayısının azaltılması, yeni ürünlerin geliştirilmesinde ortaklık, hızlı tepki veren tedarikçiler, bütünleşik bir bilgi sistemi ve anahtar durumdaki tedarikçilerin asiste edilmesi zincir boyunca gereksiz maliyetlerin çıkarılmasını sağlamaktadır.¹⁵

¹² Shank J., Govindarajan V., 1993, Strategic cost management: The new tool for competitive advantage, The Free Press, New York, S.95

¹³ Akbaş H.E. (2009), "Endüstri işletmelerinde maliyet yönetimine dışsal bir bakış açısı: Değer zinciri analizi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2009/Vol.11/1: 85-122, S.86-87

¹⁴ Blocher E., Chen K., Lin T. (2002), Cost Management: A strategic Emphasis, Second Edition 2002, S.44

¹⁵ Baily P., Farmer D., Jessop D., Jones D. (2005), Purchasing Principles and Management, FT Prentice Hall, 9. Baskı, 2005, S.209



Şekil 3. Tedarikçi ve Alıcının Gereksiz Maliyetleri Elimine Etmek İçin Beraber Çalışması

Kaynak: Baily P., Farmer D., Jessop D., Jones D. (2005), Purchasing Principles and Management, FT Prentice Hall, 9. Baskı, 2005, S.209

Birçok alıcı ve satıcıdan oluşan tedarik zinciri boyunca koordinasyonun, işbirliğinin sağlanması işletmelerin tutum ve davranışlarında birtakım stratejilere uygun davranmalarını gerektirir. Başarılı işletmelerin çoğu genel iş stratejilerini satın alma ve tedarikçi stratejileri ile uyumlu hale getirmişlerdir. Böylelikle tedarikçiler müşterilerinin iş stratejilerini destekleyecek şekilde yönetilir ve organize edilirler. Örneğin bir işletme zinciri yönetebilmek ve kontrol edebilmek için anahtar pozisyonundan yararlanarak tedarikçilerinin üstünde egemenlik kurma amacına uygun olarak kendi ölçeğine göre daha küçük işletmelerle çalışmayı yeğlerken diğer bir işletme tam tersi bir strateji ile amacına ulaşmaya çalışabilir. Bu konuda sıklıkla Amerikan otomotiv sektörü ile Japon otomotiv sektörü gösterilmektedir. Amerikalılar tedarikçileri ile piyasa işlem fiyatları üzerinden (arm's length) mesafeli bir ilişkiyi benimserken, Japonlar meseleye daha uzun vadeli stratejik işbirlikleri geliştirme açısından yaklaşmışlardır. Son yıllarda uygulamacıların ve akademisyenlerin bu konuda yaptığı

ğı birçok çalışma vardır. Ortaklık tipi ya da tam tersine, karşılıklı çekişmeli ve bir tarafın kazandığı diğerinin kaybettiği ilişki tipi meselenin iki ucunu oluşturmakta ve genellikle ilişkiler en iyi ile en kötü arasındaki bir yerde durmaktadır. Güç (tedarikçinin yada alıcının), işletmelerin teknolojik olarak birbiriyle uyumlulukları yada kültürel uyumluk vb. birçok faktör tedarikçi ilişkilerinin düzeyini ve derinliğini belirlemektedir. Sadece güç yada sadece fiyat ve tedarikçinin hızlığı gibi öncelikler üzerine kurulu ilişkiler uzun dönemli sağlıklı ilişkilerin kurulmasını engellemekte yada zincirin kopmasına neden olmaktadır.

7. TEDARİK ZİNCİRİNDEKİ İŞLETMELERİN MALİYETLERİNİN TAHMİN EDİLMESİ

İşletmelerin her geçen gün dış kaynak kullanımını arttırmaları maliyet muhasebesinin kapsamını tek bir işletmenin sınırlarının ötesine taşımıştır. İşletmenin sınırları ötesindeki maliyetleri etkin biçimde yönetebilmesi için tedarikçilerin-

de maliyetleri dahil olmak üzere üretim maliyetlerinin her bir bileşeninin bilinmesine ihtiyaç vardır.¹⁶ Odak işletmeler için tedarikçilerinin maliyet yapılarının ortaya çıkarılması hem tedarik zincirinin yönetilebilmesi hem de kendi maliyetleri üzerinde kontrol sağlayabilmeleri için şarttır. Satın alınan işletme için kalite boyutu, lojistik boyutu, performans boyutu gibi birçok önceliği bulunsa da satın alınan maliyet boyutu ile işletme karlılığı ilişkisi çok daha fazla önem taşımaktadır. Bu nedenle tedarikçiler pazarlık güçlerini korumak için maliyet bilgilerini gizlerken, alıcılar bu bilgileri ortaya çıkarmak için uğraşırlar. Odak işletme birden fazla tedarikçiyle çalışmanın avantajı ile birçok imalat tipi ve maliyet yapısı hakkında geniş bilgi sahibidir ve bu bilgiye dayanarak tedarikçisinin fiyatını tahminleyebilir. Bazı durumlarda ise sadece tedarikçinin imalat yapısını ve maliyetlerini tahmin etmek de yetmeyebilir. Örneğin plastik ürünlerde fiyat değişimi neredeyse tamamen maliyet faktörlerindeki bir değişikliğe atfedilebilir. İşçilik maliyetlerinde bir artış bu ürünün fiyatının işgücü maliyetlerinin payıyla orantılı bir şekilde artmasına sebep olur. Bakırda ise fiyat tamamıyla pazar durumuna göre belirlenir ve bireysel satın alıcı buna etkide bulunamaz ya da tahminleyemez. Satın alınan ürün grupları ve fiyat belirleme yöntemleri arasındaki ilişki Tablo 1’de gösterilmiştir.¹⁷ Tedarikçinin fiyat artışlarının ana nedeni öncelikli olarak hangi faktörün etkisinde ise işletme için yapılacak olası fiyat tahminleri de bu değişkenlerin ışığında yapılmalıdır.

Tablo 1. Satın Alınan Ürün Grupları ve Fiyat Belirleme Yöntemleri Arasındaki İlişki

FİYAT BELİRLEME YÖNTEMLERİ					
Satın Alınan Ürün Grubu	Öncelikli Olarak Maliyet Fak. Dayanan	Hem Pazar Hem de Maliyet Fak. Dayanan			Öncelikli Olarak Pazar Fak. Dayanan
		Maliyet Faktörlerinin Öne Çıktığı	İki Faktöründe Etkili Olduğu (% 50/% 50)	Pazar Fak. Öne Çıktığı	
Hammaddeler				x	x
Yarı Mamüller			x	x	
Komponentler					
-Standart		x	x	x	
-Standart Olmayan	x	x	x		
Bitmiş Ürünler	x	x	x		
Bakım, Onarım, Operasyonlar		x	x	x	
Hizmetler	x	x	x	x	x

Kaynak: Weele J.A (2014), Satın Alma ve Tedarik Zinciri Yönetimi, Literatür Yayınları, 2014, S.349

¹⁶ Windolph M., Moeller. K., a.g.e., 2012, S. 48

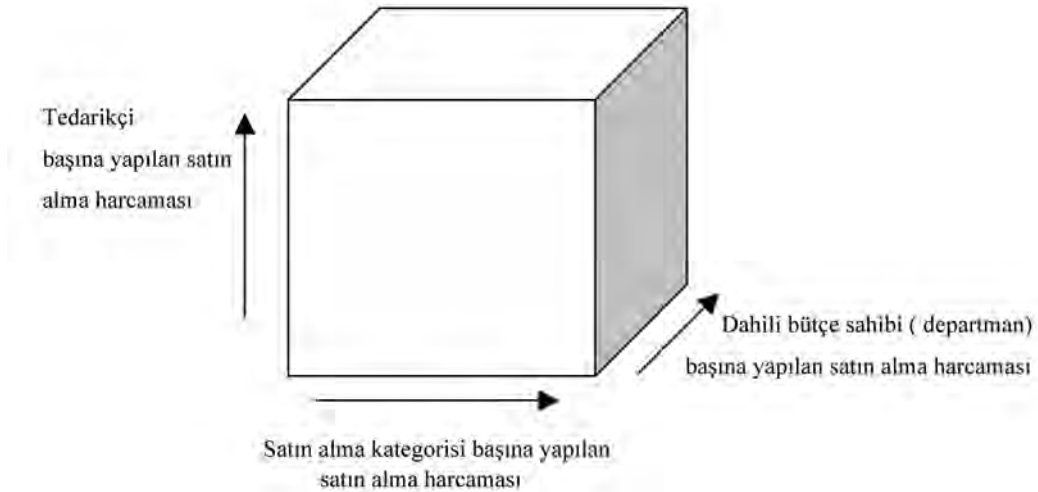
¹⁷ Weele J.A, a.g.e, 2014, S.348

Yukarıda görüldüğü gibi hizmetler ve bakım-onarım- operasyonlar en heterojen gruplar olup bu durum satıcının maliyetler ve fiyat konusunda tahmin yapabilmesini zorlaştırmaktadır. Hammaddelerin ve yarı mamüllerin ise alım satımı büyük miktarlarda yapılmakta ve genellikle o andaki pazar arz ve talebine göre fiyatlandırılmaktadır. Maliyet ve imalat yapılarının araştırılması, fiyat belirlemede kullanılan yöntemlerin açığa çıkarılması için işletmeler aşağıdaki yöntemleri kullanmaktadırlar.

7.1. Harcama Küpü

ABD’ de Purchasing Magazine tarafından 2004 yılında yapılan bir araştırmaya göre büyük Amerikan şirketlerinin % 71’i resmi tedarikçi kaynak programları geliştirmiştir. Araştırmaya ce-

vap verenlerin % 24’ü de bu tür tedarikçi kaynak programlarının hazırlık aşamasında olduğunu bildirmiştir. Tedarikçi kaynak programlarının en önemli hedefleri maliyet düşürme, standartlaştırma, piyasa bilgisi oluşturma ve tedarikçi teslim sürelerini kısaltmadır. Tedarikçi kaynak stratejisinin en zor kısmı ayrıntılı harcama yönetim bilgisine ulaşmak olarak gözükmektedir. Bu nedenle harcama yönetimi ana sorun haline gelmiştir. Günümüzde uluslararası danışmanlar ve IT sağlayıcıları (SAP, ORACLE, PEOPLE-SOFTVE 12 gibi) satın alma harcamalarını detaylı grafikler haline getirmek amacıyla yazılım uygulamaları sağlamaktadır. Bu grafiklerde satın alma harcamaları “harcama küpü” şeklinde sunulur. Aşağıda şekil 4’ de satın alma harcama küpü örneği sunulmuştur.¹⁸



Şekil 4. Harcama Küpü

Kaynak: Weele J.A (2014), Satın Alma ve Tedarik Zinciri Yönetimi, Literatür Yayınları, 2014, S.15

¹⁸ Weele J.A, a.g.e, 2014, S.15

Harcama kúpünde satın alma harcamaları üç değişik açıdan değerlendirilmekte, bu şekilde her tedarikçi için yada her parça için hazır veri tabanları oluşturulmaktadır. Tedarikçi başına yapılan satın alma, satın alma kategorisi başına yapılan harcama miktarı ve şirket içinde departman başına ayrılan fon miktarı bilgileri her üç açıdan farklı tedarikçiler için kaydedilmekte ve karşılaştırılmaktadır.

7.2. Maliyet Modelleri

Maliyet modelleme çok ayrıntılı bir yaklaşımdır. Satın alma yapan şirketteki uzmanlar gölge hesaplama yaparak tedarikçinin şu anda kullandığı üretim teknolojisine dayanarak onun birim maliyetini hesaplar. Tedarikçinin doğrudan ve dolaylı maliyetlerine ilişkin ayrıntılı analiz yapar. Bu bilgiye dayanarak bazı profesyonel satın alıcılar bir adım daha ileri giderek gelişmiş bir üretim teknolojisi ile belli bir parçanın maliyet fiyatının aslında ne olması gerektiğini de hesaplarlar.¹⁹ Buradaki amaç tedarikçi ile geliştirilen ortaklık ilişkisinin bir sonucu olarak üretim ve mevcut maliyet yapısındaki aksaklıklar konusunda tedarikçiyi yönlendirmektir.

Maliyet modelleri satın alınmış bir parçanın toplam sahip olma maliyetinin açık bir tablosunu sağlamalıdır. Bu modeller, çok fazla analiz ve veri gerektirdiğinden, yaygın bir şekilde kullanılmamaktadır. Bazı önde gelen işletmeler bu tekniği uygulamaktadır ama popülaritesi her geçen gün artmaktadır. Maliyet modelleri en az üç unsuru açığa çıkarmalıdır: Malzeme satın alma fiyatları, işletmenin malzeme satın alırken karşılaştığı gerçek edinme maliyetleri ve kullanım maliyeti.²⁰

7.3. Open Book Accounting Uygulamaları

İşletmeler arası maliyet yönetimini güçlü bir şekilde destekleyen open book accounting , partner işletmeden maliyet bilgilerinin talep edilmesidir.²¹ Bilgi paylaşımı tedarik zincirinin etkinliği için kritik başarı faktörü olarak tanımlanırken, hangi bilginin ne düzeyde ve kimler arasında paylaşılması gerektiği farklı OBA (open book accounting) tanımlamalarının doğmasına yol açmıştır. Bu nedenle OBA uygulamaları 3 farklı açıdan değerlendirilebilir. Tablo 2’de open book accounting’ in boyutları gösterilmektedir.²²

¹⁹ Weele J.A, a.g.e, 2014, S.356

²⁰ Weele J.A, a.g.e, 2014, S.356

²¹ Windolph M., Moeller. K., 2012, S.47

²² Windolph M., Moeller. K., 2012, S.48

Tablo 2. Open Book Accounting Boyutları

OBA Boyutları	Açıklama	Kaynak
Değişimi yapılan bilginin yönü	Tek Yönlü (Sadece tedarikçinin maliyet bilgisini ifşa ettiği). Çift Yönlü.	Lamming (1996), Lamming et al. (2004), McIvor (2001)
Açıklığın derecesi ve kalitesi	Bilginin Tipi (Güncel maliyet verisi vs., maliyet ile ilgili bilgiler) Detay Derecesi (Kesin ve açık olmayan maliyet verisi vs., içsel muhasebe verileri)	Axelsson et al. (2002), Munday (1992)
Açıklığın sınırları	İki Taraflı Açıklama vs. Tüm Ağ Düzeyinde Açıklama	Kajueter and Kulmala (2005), Kulmala (2002)

Kaynak: Windolph M., Moeller. K. (2012), Open- book accounting: Reason for failure of inter- firm cooperations, Management Accounting Research, 2012: 47-60, S.48

Maliyet verilerinin ifşa edilmesi iki yönlü ve tek yönlü olarak kabul edilse de, tedarikçiler genellikle tek yönlü olarak (one way OBA) maliyet bilgilerini açıklamaktadır. Tek yönlü bilgi paylaşımı araştırmacılar tarafından, açıklanan bilginin suistimal edilmesi potansiyeli ve artan anlaşmazlıklara neden olduğundan eleştirilmektedir. Ne yazık ki, bilginin tek yönlü olarak tedarikçiler tarafından ifşa edilmesinin uygulamaya hakim olduğu görülmektedir.²³

7.4. Öğrenme Eğrileri

Üretim sistemlerinde aynı veya benzer faaliyetlerin sürekli olarak tekrarlanması sonucu üretim işleminde gelişme kaydedilmesiyle üretim zamanında bir kısalma meydana gelir. Bu olgu literatürde öğrenme etkisi olarak bilinmektedir. Öğrenme eğrisi, aynı işin tekrarlanmasının bir

fonksiyonu olarak performansının gelişim grafiğidir. Öğrenme eğrisi ilk kez Wright tarafından tanımlanmıştır. Wright uçakların üretiminde üretilen uçak sayısı artarken direk işçilik maliyetlerinde nasıl bir azalma olduğunu tespit etmiştir. Bu gözlem ve gelişme oranı, birçok uçak imalatçısı tarafından tutarlı ve doğru kabul edilmiştir. Heizer ve Render, işgücü tahmininde, maliyet ve bütçe hesaplarında, dışarıdan satın alımlarda, şirket performansının stratejik gelişiminin tespitinde vb. birçok uygulamalarda öğrenme eğrilerinin yararlı olduğunu ifade etmişlerdir. Araştırmacılar ayrıca, farklı organizasyonlarda farklı ürünlerin, farklı öğrenme eğrilerine sahip olduklarını ve yönetim kalitesi ile ürün prosesinin potansiyeline bağlı olarak öğrenme oranlarının değiştiğini göstermişlerdir.²⁴

²³ Windolph M., Moeller. K., a.g.e, 2012, S.48

²⁴ Eren T., Güner E., “Öğrenme Etkili Çizelgeleme Probleminde Maksimum Gecikmenin En Küçükleme İçin Çözüm Yaklaşımları”, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım 2005: 243- 248, S.243

Bu bilginin satın alıcı için çok önemli olduğu açıktır. İşletmeler tedarikçinin öğrenme deneyimini tahmin ederek gelecekte fiyat indirimleri sağlayabilirler. Öğrenme eğrisi alıcı tarafından tercihen aşağıdaki durumlarda kullanılır.²⁵

- Müşterinin isteği doğrultusunda tedarikçi tarafından müşterinin şartnamelerine göre yapılmış parçalarda
- Büyük miktarda para söz konusuysa (Böylece ilgili teknoloji uygulandığında ortaya çıkan maliyetler geriye kazanılabilir)
- Doğrudan işgücü maliyetleri üretilecek ürünün maliyet fiyatının önemli bir kısmını oluşturduğunda

8. HEDEF MALİYETLEME

Hedef maliyetleme yaklaşımı, pazar ve maliyetlerin iki önemli özelliği göz önünde bulundurularak geliştirilmiştir. Bu özelliklerden birincisi, işletmelerin çoğunun fiyatlar üzerinde sahip olmayı istediklerinden (fiyat belirleyici olma) çok daha az bir kontrole sahip olmalarıdır. Gerçekten de fiyatlar pazar tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme de tahmini pazar fiyatı bir veri olarak ele alınır. Özelliklerden ikincisi ise bir mamulün maliyetinin çoğunluğunun mamulün tasarımı aşamasında belirleniyor olmasıdır. Mamul tasarlanıp üretime başlandıktan sonra maliyetleri düşürmek için yapılabilecek önemli bir şey kalmamaktadır. Bu nedenle hedef maliyetleme yaklaşımı, mamulü tasarlayıp

sonra kaç mal olduğunu öğrenmek yerine; bir hedef maliyet belirlenerek mamulün ona göre tasarlanması ve böylece hedeflenen maliyete ulaşılmasını amaçlar.²⁶

Hedef maliyetleme işletmenin gelecekteki karlılığını stratejik olarak yönetebilmek için de kullanılabilen bir araçtır. Tahmin edilen satış fiyatından karlı olarak kabul edilen ürünün, mevcut yaşam dönemi için öngörülen maliyetteki fonksiyonellik ve kalitede üretilebilmesini sağlar. Hedef maliyetleme, maliyet unsurunu ürün geliştirme sürecinde bir çıktı olarak değil bir girdi olarak kabul eder. Sunulan ürünün tahminlenen satış fiyatından arzu edilen kar çıkarılarak işletmenin hedef maliyeti oluşturulur. Bundan sonraki anahtar konu, müşteriye tatmin edecek ürünü dizayn etmek ve hedef maliyette bunu üretebilmektir.²⁷ Diğer bir ifadeyle hedef maliyetleme fiyata dayalı, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve geniş kapsamlı katılımlı stratejik bir karar ve maliyet yönetim sürecidir.²⁸

Çağdaş hedef maliyetleme süreci dört temel adımdan oluşmaktadır. Bunlar pazar odaklı maliyetleme, ürün düzeyinde maliyetleme, parça düzeyinde maliyetleme ve zincirleme hedef maliyetlemedir.²⁹

8.1. Pazar Odaklı Maliyetleme

Çağdaş hedef maliyetleme sürecinin ilk adımı pazar odaklı maliyetlemedir ve aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır. İlk iki adım işletmenin mevcut tüm ürünlerini kapsarken, daha sonraki

²⁵ Weele J.A., a.g.e, 2014, S.354

²⁶ Erden, Selman Aziz; Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, 2004, S.207

²⁷ Cooper R., Sluğmulder R. (1999), Develop Profitable New Products with Target Costing, Sloan Management Review, Summer 1999: 23-33, S.23

²⁸ Yükçü S., Herkes İçin Yönetim Muhasebesi, Altın Nokta Yayınevi, 2.Baskı, 2014, S.382

²⁹ Kaplan S.R., Cooper R., Cost & Effect : Using İntegrated Cost Systems To Drive Profitability and Performance, Harward Bussiness School Press, 1998, S.224

üç adım yeni ürünlerin her biri için uygulanmaktadır.³⁰

- 1) İşletmenin uzun dönemli satışlarının belirlenmesi, karlılık yönetiminde bir teknik olarak hedef maliyetlemenin ana rolünün belirlenmesi
- 2) Ürün türlerinin maksimum karlılık sağlayacak şekilde yapılandırılması
- 3) Ürünün hedef satış fiyatının belirlenmesi
- 4) İşletmenin uzun dönemli kar hedefini ürün üzerinden kazanmasını sağlayacak hedef kar marjının belirlenmesi
- 5) Hedef satış fiyatından hedef kar marjının çıkarılmasıyla “azami maliyet”(allowable cost) in hesaplanması

Hedef maliyetleme, işletmenin uzun dönemli satış ve kar hedefleriyle başlar. İşletme için her bir ürününün yaşam dönemi boyunca sağladığı getirinin işletmenin uzun dönemli kar hedefine olan katkısı birincil önceliktir. Bu nedenle hedef maliyetleme disiplininin işletme içinde oturtulmasında uzun dönemli planların krebilitesi ve üstünlüğü vardır. İkinci adım işletmenin sahip olduğu ürünlerin mümkün olduğunca çok müşteriye tatmin edecek şekilde yapılandırılmasıdır. Fakat ürün portföyü müşterilerin kafasını karıştıracak kadar da çeşitli olmamalıdır. Üçüncü adım hedef satış fiyatının belirlenmesidir. Fiyat belirleme sürecinin kalbin de algılan değer konsepti yatar. Müşterinin bir ürüne daha önce ödediklerinden daha fazla ödeme yapması ancak algılanan değeri yüksekse beklenebilir. İşletmeler hedef satış fiyatının önemi nedeniyle mümkün olan en gerçekçi hedef satış fiyatını belirlemeye çalışırlar. Ürünlerini piyasaya sunduklarında

bekledikleri piyasa koşullarını da fiyat belirlerken göz önünde bulundururlar. Dördüncü adım hedef kar marjının belirlenmesidir. Bir işletme hedef kar marjını iki şekilde belirleyebilir. Birinci yöntem, önceki ürünlerin şimdiki kar marjı ile başlayıp daha sonra piyasadaki değişimlere göre bunu ayarlamaktır. İkinci yöntemde ise işletme ürün grubunun hedef kar marjı ile başlamakta ve piyasanın gerçeklerine bağlı olarak her bir ürünün hedef kar marjını arttırmakta yada azaltmaktadır. Dördüncü aşama yaşam dönemi maliyetlerinin dengelenmesidir. Eğer mamulün piyasaya sunumu yada üretilmemesi yüksek yatırım gerektiriyorsa veya ürünün satış fiyatında, maliyetlerinde yaşam dönemi boyunca önemli değişiklikler bekleniyorsa işletme bu değişimlere bağlı olarak hedef kar marjını ayarlamalıdır. En son aşamada işletme hedef satış fiyatından hedef kar marjını çıkararak azami hedef maliyetini belirlemektedir.³¹

8.2. Ürün Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Ürün düzeyinde hedef maliyetleme süreci sözkonusu ürünün cari maliyetleri ile başlar. Cari maliyetler, yeni ürününün dizaynında ya da mevcut üretim süreçlerinde iyileştirmeler yapmadan üretilip piyasaya sunulması halinde oluşacak olan maliyetlerdir. İlk anda hedef maliyet ile cari maliyetler arasındaki farklılık, proje ekibine hedef maliyeti başarmak için tespit edilmesi gereken maliyet düşürme fırsatlarının büyüklüğü hakkında bir fikir verir. Maliyet düşürme hedefi iki kısma ayrılır, başarılabilecek olanlar ve başarılamayacak olanlar. Hedef maliyetin başarılabilecek olan kısmı, dizayn ekibinin önemli ölçüde çaba göstermesiyle başarılabileceğine inanılan maliyet düşürme seviyesi olarak tanımlanır. Maliyet düşürme hedefinin başarılamayaca-

³⁰ Cooper R., Slugmulder R., a.g.e, 1999, S.25

³¹ Cooper R., Slugmulder R., a.g.e, 1999, S.26-27

cak olan kısmı ise stratejik maliyet düşürme sınaması (strategic cost reduction challenge) olarak adlandırılır. Stratejik maliyet düşürme sınaması işletmenin rekabetçi olma durumundan ne kadar uzakta olduğunu gösterir. Başarılabilen ve başarılabilen hedef maliyetleme hedefinin ayrımı önemli ölçüde yetenek gerektirir. Çünkü ürünün hedef maliyetlerinin çok düşük belirlemek başarılabilen hedef maliyetler nedeniyle sürecin başarısızlığa uğramasına neden olur. Stratejik maliyet düşürme sınamasını çok yüksek belirlemekte işletmenin hedef maliyetlere kolayca ulaşmasına ve rekabetçi pozisyonunu kaybetmesine neden olur.³²

Kısaca ürün düzeyinde hedef maliyetleme süreci üç adımda aşağıdaki gibi özetlenebilir.³³

- 1) Ürün düzeyinde elde edilebilir hedef maliyetin belirlenmesi
- 2) Hedef maliyetin yapılabilişliğinin sağlandığı yerlerde süreci disipline etmek
- 3) Hedef ürün maliyetinin mühendislik temelli maliyet düşürme teknikleriyle, değer mühendisliği kullanılarak kalitesinden ve fonksiyoneliğinden ödün verilmeden başarılması

8.3. Parça Düzeyinde Hedef Maliyetleme

Bu adımda, dizayn ekibi ürünün her bir bileşeni/parçası için bir hedef maliyet belirler. Bu parça düzeyinde hedef maliyetler tedarikçilerin satış fiyatlarını belirlemektedir. Bu sayede işletmenin yüz yüze olduğu rekabet baskısı tedarikçilere iletilmiş olur. Parça düzeyinde hedef maliyetin belirlenmesinde ürün temel fonksiyonlarına ayrılır. Temel fonksiyonlar, ürünün amacını gerçekleştirmesine olanak tanıyan ve söz konusu

fonksiyoneliği sağlayan özelliklerdir. Daha sonra dizayn ekibi her bir fonksiyonu temel bileşenlerine ayırır. Yani her bir fonksiyon için belirlenmiş hedef maliyetler parça düzeyine indirgenir. Kardinal kuralı gereği parça seviyesinde belirlenmiş hedef maliyet toplamı ile o parçanın ilgili olduğu fonksiyon için belirlenmiş hedef maliyet eşit olmalıdır.³⁴ Bu durumda parça düzeyinde hedef maliyetleme üç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar;

- 1) Ürün düzeyinde belirlenmiş hedef maliyetin temel fonksiyonlara ayrıştırılması,
- 2) Parça düzeyinde hedef maliyetlerin belirlenmesi,
- 3) Tedarikçilerin yönetimidir.³⁵

8.4. Zincirleme Hedef Maliyetleme

Günümüzde işletmenin son derece rekabetçi dış çevrede sadece etkin bir oyuncu olması artık yeterli olmamakta etkin bir tedarik zincirinin de parçası olması gerekmektedir. Tedarik zincirinde artan bir etkinlik sağlamanın temel yollarından biri de zincirleme hedef maliyetleme sisteminin kullanılmasıdır. Alıcının hedef maliyetleme çıktısı tedarikçinin hedef maliyetleme sisteminin girdisine dönüştüğünde hedef maliyetleme sistemi zincirleme hale gelir. Böylece hedef maliyetlemenin karakteristik özelliği olan yoğun maliyet azaltma baskısı tedarik zincirinin tümüne nüfuz etmiş olur.³⁶ Zincirleme hedef maliyetleme sisteminde alıcının belirlediği parça düzeyinde hedef maliyetler tedarik zincirinde kendinden sonra gelen işletmenin satış fiyatını belirlemekte ve bu oluşum ilk tedarikçiye kadar zincirleme bir şekilde devam etmektedir. Böyle-

³² Kaplan S.R., Cooper R., a.g.e., 1998, S.226

³³ Cooper R., Slugmulder R., a.g.e., 1999, S.27-28

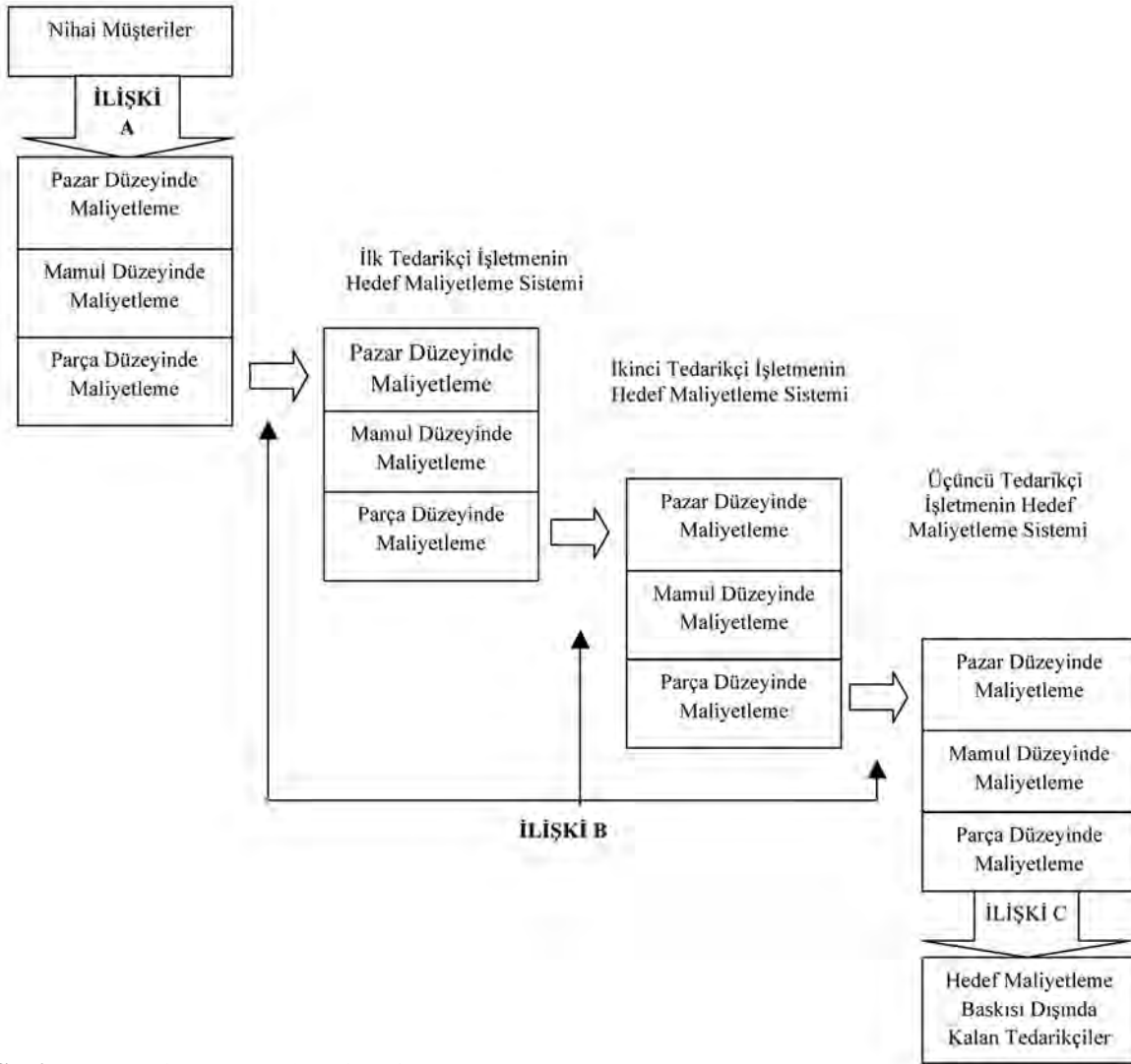
³⁴ Kaplan S.R., Cooper R., a.g.e., 1998, S.227

³⁵ Cooper R., Slugmulder R., a.g.e., 1999, S.30

³⁶ Kaplan S.R., Cooper R., a.g.e., 1998, S.227

ce tedarik zincirinin en tepesinde yer alan işletme zincirde yer alan diğer işletmelere karşılaştığı rekabet baskısını aktarabilmektedir. Bu durum zincirleme hedef maliyetleme sisteminin en önemli avantajı olarak değerlendirilmektedir. Aşağıda Şekil 5’de bu şekilde silsile takip eden zincirleme hedef maliyetleme sistemi gösterilmektedir.³⁷

Zincirleme hedef maliyetleme zincirdeki her işletmeyi yeterli bir karlılığın sürdürülebileceği belli bir orana kadar maliyetlerin düşürülmesine zorlamaktadır. Zincirin hedef maliyetlenmesi, tedarik zincirinin bir bölümünü kapsayacağı gibi tümünü de içerebilir. Hedef maliyetlemenin, zincirin başından sonuna kadar tüm tedarikçilere kabul ettirilebilmesi odak işletmenin yeteneğine bağlıdır.³⁸



Şekil 5. Zincirleme Hedef Maliyetleme Sistemi

Kaynak: YAZICI N., Zincirleme Hedef Maliyetleme Tekniği ve Tekstil Sektöründe Bir Uygulama, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2012- 3: 29-45, S.37

³⁷ YAZICI N., Zincirleme Hedef Maliyetleme Tekniği ve Tekstil Sektöründe Bir Uygulama, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2012- 3: 29-45, S.37

³⁸ Cooper R., Slugmulder R., Interorganizational Costing, Part 2, Cost Management, Nov/Dec 2003: 12- 24, S.12

Hedef maliyetleme tedarikçi-alıcı ilişkisinin doğasını da açıklar. Tedarikçi ağının güvenilirliğini sağlayan davranış kodlarının belirlenmesine yardımcı olur. Tedarik zinciri boyunca üç tip keşim noktasında alıcı-satıcı ilişkileri farklılaşmakta ve hedef maliyetleme sürecini şekillendirmektedir. Zincirin en başındaki (ilişki A) işletme üzerinde müşterilerin kollektif olarak önemli ölçüde gücü varken bireysel olarak hiç veya çok az gücü vardır. Zincirin ortasında (ilişki B), alıcılar işletmeler üzerinde önemli ölçüde güç uygularken bunun karşılığında işletmede tedarikçilerine güç uygulamaktadır. Zincirin sonundaki (ilişki C) işletme ile tedarikçileri, hedef maliyetleme zincirinin bir parçası olarak kabul edilmemektedir. Çünkü zincirin sonundaki işletmenin hem parça bazında hedef maliyetleme yapma hem de satın aldığı hammaddeler için hedef maliyetleme uygulama şansı yoktur bu nedenle yoğun maliyet azaltma baskısını tedarikçilerine yansıtmaya gücünden yoksundur. Zincirin sonundaki işletmenin tıpkı zincirin başındaki müşteri-alıcı ilişkisinde olduğu gibi tedarikçilerine maliyet azaltımı konusunda baskı yapabilmesi için kendisi gibi olan diğer işletmelerle kollektif çaba içine girmesi gerekir.³⁹

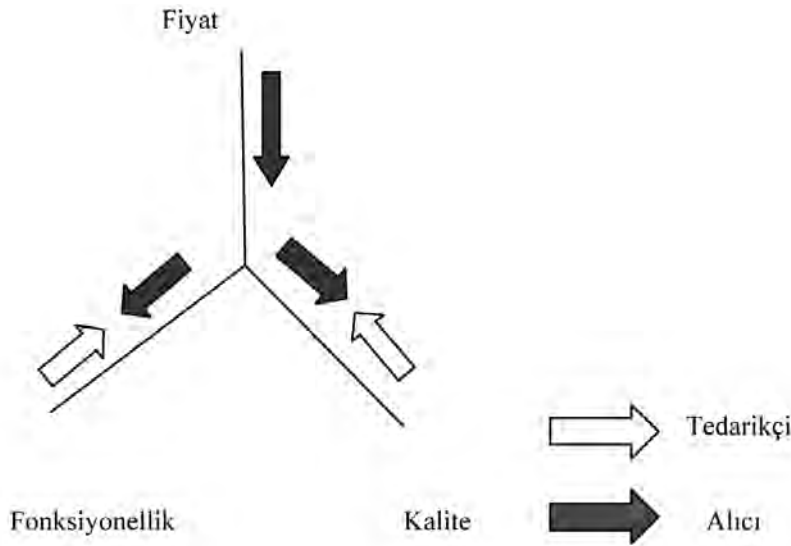
8.4.1. Tedarikçinin Yaşam Üçgeni

Zincirleme hedef maliyetleme sisteminin asıl yararı, zincirin en üstünde yer alan firmanın yüzyüze kaldığı rekabet baskısını tedarik zinciri-

indeki diğer firmalara iletme kabiliyetinde yatmaktadır. Bu baskı alıcı tarafından belirlenen hedef maliyet düzeyinde ve yine kendisi tarafından belirlenen kalite, özellik ve fonksiyon üzerinden tüm zincire iletilmektedir. Bu durumda zincirin en başındaki işletme için hedef maliyetleme süreci çok daha karmaşıkken, ortasında ve sonda bulunan işletmeler için daha az karmaşık bir hal alır. Her ne kadar zincirin ortasındaki işletmeler için satış fiyatı alıcı işletmenin hedef maliyetleme sistemi tarafından belirlense de, tedarikçi tarafından ürünün fonksiyonelliği ve kalitesi değiştirilebilir. Ortadaki ve sondaki işletmelerin hedef maliyetleme zincirinde yaşayabilmeleri yaşam üçgenini (fonksiyonellik-kalite-fiyat yaşamsal üçlüsü) yönetebilmelerine ve pazarlık ederek fonksiyonellik ve kalite konusunda indirim alabilme yeteneklerine bağlıdır. Böyle bir pazarlık son tüketiciye ulaşan mamülde belirgin bir kalite ve fonksiyonellik azalması olmaması halinde başarılı olabilir. Şekil 7’de tedarikçinin yaşam üçgeni gösterilmiştir.⁴⁰ Fiyat-fonksiyonellik- kalite üçlüsünde alıcı işletme tedarikçilerine baskı uyguladıkça onlarda kalite ve fonksiyonellik alanında avantaj elde etmeye çalışırlar. Alıcılar bu durumu bildikleri zaman tedarikçilerinden özellikleri ve fonksiyonları abartılmış parçalar talep ederek pazarlık payı bırakmak isterler. Bazen de işletmeleri bu şekilde davranmaya iten neden yoğun rekabet baskısı da olabilir.

³⁹ Cooper R., Slugmulder R., a.g.e., 2003, S.14-15

⁴⁰ Cooper R., Slugmulder R., a.g.e., 2003, S.16



Şekil 6. Tedarikçinin Yaşam Üçgeni

Kaynak: Cooper R., Slugmulder R. (2003), Interorganizational Costing, Part 2, Cost Management, Nov/Dec 2003: 12- 24, S.16

Bu fiyat, fonksiyon ve kalite yaşamsal üçlüsünü tedarikçinin aleyhine aşırı zorlama durumu ancak tedarikçinin maliyetlerinin tam olarak bilinmediği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Karşılıklı işbirliği ile yürütülen ilişkiler tedarikçi lehine bir parça başarılı pazarlık sonucunda sürdürülebilir hale gelmektedir. Bazen de yaşamsal üçlüdeki bu değiş tokuş tedarikçinin parçaya ek bir değer eklemesi ve alıcının parça düzeyindeki hedef maliyetini arttırması şeklinde de kullanılabilir. Arttırılmış fonksiyonellik veya kalite alıcı için yüksek fiyatlar demektir. Alternatif olarak alıcının birbirini takip eden üretim aşamalarından gereksiz olanları çıkararak hedef maliyete ulaşması da mümkündür.⁴¹

Zincirleme hedef maliyetmedeki diğer bir kısıtlayıcı unsurda alıcının zayıf ya da yetersiz dizaynının tedarikçinin üretim maliyetlerini arttırma-

sıdır. Genellikle zayıf dizayn alıcının, tedarik zincirindeki firmaların üretim ekonomilerini bilmemesinden kaynaklanır. Alıcı tedarikçisinin üretim yeteneklerini tümüyle kullanamamakta, tedarikçide üretim sürecinde etkinliği sağlayamadığı parçaları üretmeye zorlanmaktadır. Bu durum özellikle alıcının ürün özelliklerini kesin olarak belirleyemediği durumlarda bir probleme dönüşmektedir. Bu durumda iki seçenek vardır. Tedarikçi ya “hayır” diyecek yada daha yüksek bir satış fiyatı talep edecektir. Söz konusu durumun çözümü zincirleme hedef maliyetlemenin ilgi alanının dışında yatmaktadır. Buda örgütlere maliyet araştırmasının yapılmasıdır. Örgütlere maliyet araştırması işletmenin mamulün yeniden dizayn edilmesi gibi büyük değişikliklere gittiği durumlarda da kullanılır. Böyle bir çalışma parça ve ürünlerin özelliklerinde fonk-

⁴¹ Cooper R., Slugmulder R., a.g.e., 2003, S.16

siyonellik, kalite, fiyat değiş tokuşu ile başarılı-bilenden daha büyük temel değişiklikler yapılabilmesini sağlar.⁴²

9. ÖRNEK UYGULAMA

Otomobil şirketi üretmekte olduğu bir modeli için 50.000 adet şaft tedarik edecektir. Şaftlar vites kutusundan aldığı hareketi diferansiyele ileten elemanlardır ve kaliteli çelikten üretilir.

İşletme piyasadaki şaft üretim maliyetlerini ve son satış fiyatını da dikkate alarak parça bazında hedef maliyetini 150 \$ olarak belirlemiştir. Şirket, ürünün teknik ve işlevsel özelliklerini bir şartnameye dönüştürmüş ve tedarikçilerin ön nitelikleri göz önünde bulundurularak teklif verilebileceklerin listesini hazırlamıştır. Daha sonraki günlerde tüm tedarikçi teklifleri için belli bir standart oluşturularak eleme yapılmıştır. Eleme sonucunda Türkiye, Çin ve Pakistan'dan üç ayrı şaft tedarikçisi ile görüşmelere başlanmıştır.

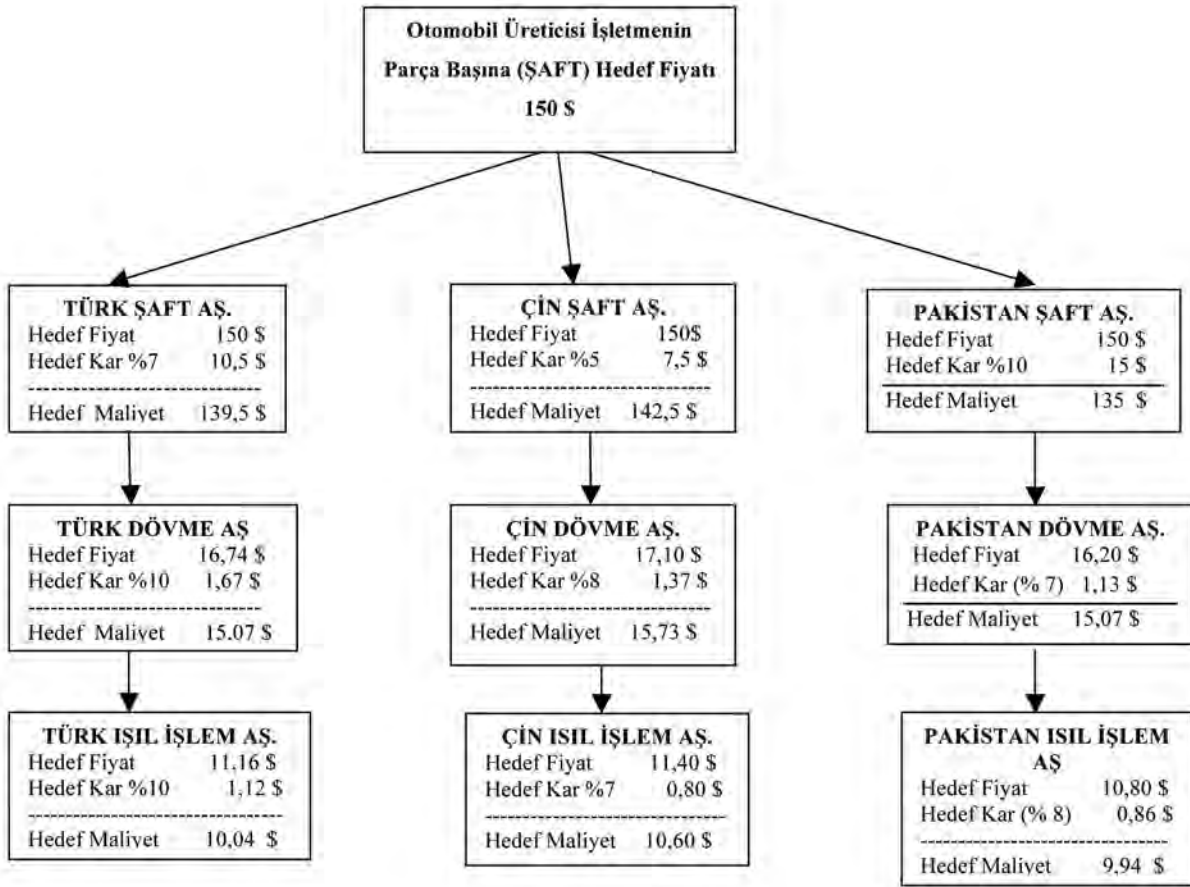
Her üç işletme de üretim sürecinde “dövme” ve “ısıl işlem” safhalarını dışarıdaki işletmelere yaptırmaktadır. Dövme prosesi belirli büyüklükte kesilen demir parçanın belli bir sıcaklığa kadar ısıtılarak, pres altından ezilip istenilen şekle ve ölçülere getirilmesi işlemidir. Bu sıcak dövme prosesi esnasında, maddenin döküm halin-

deki iri kristalize tane yapısı kırılarak daha küçük ve ince bir yapıya dönüşür. Parçanın küçülmesi ve dövülmesi ile orantılı olarak döküm malzemedeki hatalı bölgeler dövme işlemi sonucunda kaybolur yada en aza indirgenir. Bu sayede mekanik özellikler ve parça mukavemeti artar. Isıl işlem gibi ikincil bir operasyonda parçaların sertlik ve mukavemetlik gibi özelliklerinin daha da rafine hale gelmesi sağlanır.⁴³ (Al-çelik Web Sitesi).

Türkiye, Çin ve Pakistan'daki her üç işletme de bu prosesleri tedarikçilerinden sağlamaktadır. Türk otomobil üreticisi parça başına hedef maliyetini belirlediğinde, tüm zincir bu hedef fiyat ile zincirlenmiş olmaktadır. Tedarikçi işletmelerin her biri karşı karşıya oldukları bu maliyet baskısını altındaki işletmelere ileterek hafifletme yoluna gidecektir. Bu şekilde işletmelerin zincir boyunca bu baskıyı iletme kabiliyeti sözkonusu siparişi alma ya da almama ile sonuçlanacaktır. Bu sorun aslında rekabetçi olma ya da olmama sorunudur. Her işletmenin nihai amacı karıdır. Tedarikçilerin kendilerine dikte edilen hedef fiyatından kar marjlarını düşerek ulaştıkları maliyeti başarabilmeleri onları karlı kılacaktır. Çalışmamızda yol gösterici olması açısından tüm işletmelerin hedef maliyetleri, hedef maliyetle ağacı şeklinde Şekil 7'de verilmiştir.

⁴² Cooper R., Sluġmulder R., a.g.e., 2003, S.17-18

⁴³ Al-çelik Web Sitesi, <http://www.al-celik.com.tr/serbest-dovme.html>, E.T.1.12.2014



Şekil 7. İşletmelerin Zincirleme Hedef Maliyetleri

TÜRKŞAFT AŞ otomobil üreticisinin parça başına belirlediği hedef maliyeti, zincirleme hedef maliyetlemeye uygun olarak kendi satış fiyatı olarak kabul etmiş % 7'lik kar payımı elde edebilmek için kendi hedef maliyetini hesaplamıştır.

Hedef Fiyat	150 \$
--- Hedef Kar (%7)	10,5 \$
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>	
Hedef Maliyet	139,5 \$

Hedef maliyetler, maliyet kalemleri bazında belirlenerek cari maliyetlerle karşılaştırılması aşağıda görüldüğü gibidir.

Tablo 3. Türk Şaft AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

TÜRK ŞAFT AŞ.			
	Cari Maliyetler	Hedef Maliyetler	Fark
D.İ.M.M.	64,44 \$	62,77 \$	1,67 \$
D.i.G	11,46 \$	11,16 \$	0,30 \$
G.Ü.G	15,75 \$	15,34 \$	0,41 \$
DÖVME	17,18 \$	16,74 \$	0,44 \$
ISIL İŞLEM	11,46 \$	11,16 \$	0,30 \$
AR-GE	7,16 \$	6,98 \$	0,18 \$
YÖNETİM PAZARLAMA	15,75 \$	15,35 \$	0,40 \$
TOPLAM	143,20 \$	139,50 \$	3,70 \$

İşletme bu durumda 3,7 \$'lık maliyeti düşürebilirse otomobil alıcısı işletmenin talebini karşılayabilecek aksi taktirde satış yapması kendisine istediği kar payını kazandırmayacaktır.

İşletme karşı karşıya olduğu rekabet baskısını dövme ve ısıl işlem yaptırdığı işletmelere de yansıtacak onlarında maliyetlerini düşürmesini isteyecektir. 17,18 \$ olan dövme işlemi 16,74 \$'a ; ısıl işlem ise 11,16 \$ fiyat seviyesine indirgenmelidir ki işletme hedef maliyetlerine ulaşabilsin. Bununla beraber hedef maliyetten en fazla sapma gösteren maliyet kalemi direkt ilk madde malzeme giderleri olmaktadır. Toplamda üretim faaliyetlerinden yapılması gereken tasarruf 3,12 \$ olmaktadır. Eğer dövme ve ısıl işlem

maliyetleri de dahil üretim maliyetlerinde indirim sağlanabilirse işletme hedefinin % 84'üne ulaşmış olacaktır. Bu açıdan dışarıdan tedarik edilen işlemlerin maliyetleri önemlidir.

TÜRK DÖVME AŞ'nin hedef fiyatı zincirleme hedef maliyete uygun olarak ana işletme tarafından 16,74 \$ olarak belirlenmiştir. İşletme maliyetini aşağıdaki gibi hesaplamıştır;

	Hedef Fiyat	16,74 \$
---	Hedef Kar (% 10)	1,67 \$

	Hedef Maliyet	15,07 \$

Tablo 4. Türk Dövme AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

TÜRK DÖVME AŞ.			
	Cari Maliyetler	Hedef Maliyetler	Fark
DİREKT İŞÇİLİK	4,07 \$	3,77 \$	0,30 \$
G.Ü.G.			
-Enerji	6,51 \$	6,03 \$	0,48 \$
- Diğer	5,70 \$	5,27 \$	0,43 \$
TOPLAM	16,28 \$	15,07 \$	1,21 \$

TÜRK DÖVME AŞ. hem % 10 kar marjını elde edebilmek hem de talebi karşılayabilmek için maliyetlerinde 1,21 \$'lık bir tasarrufa gitmek zorundadır. İşletme artan enerji fiyatları nedeniyle söz konusu indirim yapamayacağını ana işletmeye bildirmiştir.

TÜRK ISIL İŞLEM AŞ., şaft üreticisi işletme ile görüşmelerine başlamış ve hedef fiyatın

11,16 \$ seviyesine indirilmesini talep etmiştir. İşletme hedef fiyata bağlı olarak maliyetlerini aşağıdaki gibi belirlemiştir.

	Hedef Fiyat	11,16 \$
--	Hedef Kar (% 10)	1,12 \$

	Hedef Maliyet	10,04 \$
--	---------------	----------

Tablo 5. Türk Isıl İşlem AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

TÜRK ISIL İŞLEM AŞ.			
	Cari Maliyetler.	Hedef Maliyetler	Fark
DİREKT İŞÇİLİK	2,56 \$	2,31 \$	0,25 \$
GÜG			
-Enerji	4,11 \$	3,71 \$	0,40 \$
-Diğer	4,45 \$	4,02 \$	0,43 \$
TOPLAM	11,12 \$	10,04 \$	1,08 \$

İşletmenin hedef maliyete ulaşabilmesi için 1,08 \$ tasarruf etmesi gerekmektedir. İşletme uzun dönemli karlılığını etkileyecek bir fiyat indirimine girmekten kaçınsa da, atıl kapasitesini doldurmak istediği için bu yüksek miktardaki siparişi kabul etmiş ve fiyatını 11,16 \$'a çekmiştir.

TÜRK ŞAFT AŞ ısıtma işlem maliyetlerinde hedef maliyeti yakalarken dövme işleminde tedarikçisi ile sonuca varamamıştır. Kendi içinde 0,74 \$'lık maliyet tasarrufu sağlamış ve ısıtma işlem maliyetlerinden sağladığı 0,30 \$'lık indirimle beraber toplamda 1,04 \$ hedef maliyetine yaklaşmıştır. Bu haliyle işletme hedef maliyet farkının 2,66 \$ uzağındadır.

TÜRK ŞAFT AŞ ana şirketin hedef fiyatına ulaşamamış olsa da otomotiv şirketine teklif vermeye karar vermiştir.

Hedef Maliyet Farkı = Toplam Cari Maliyetler- Hedef Maliyetler

$$= 143,2 \$ - 139,5 \$ = 3,7 \$$$

Elde Edilen Tasarruf Tutarı = İşletmenin Sağladığı + Tedarikçisinin Sağladığı

Tasarruf Tutarı Tasarruf Tutarı

$$= 0,74 \$ + 0,30 \$ = 1,04 \$$$

İşletmenin Toplam Maliyeti 143,20 \$ - 1,04 \$ = 142,16 \$

İşletmenin Kar Marjı % 7 + = 10,70 \$

İşletmenin En Son Fiyat Teklifi = 152,86 \$

Yukarıdaki hesaplama aşağıdaki gibi çapraz kontrol ile de sağlanmaktadır.

$$142,16 \$ * (7/93) = 10,70 \$$$

$$\text{İşletmenin En Son Fiyat Teklifi} = 142,16 \$ + 10,70 \$ = 152,86 \$$$

ÇİN ŞAFT AŞ. Türk otomobil üreticisinden aldığı hedef fiyata göre hedef maliyetlerini aşağıdaki gibi belirlemiştir.

	Hedef Fiyat	150 \$
--	Hedef Kar (% 5)	7,5 \$
	Hedef Maliyet	142,5 \$

Çinli işletme daha düşük bir kar marjı hedeflediğinden zincir boyunca iletileceği rekabet baskısı da Türk işletmeye göre daha az olmaktadır. İşletmenin maliyetleri aşağıdaki gibidir;

Tablo 6. Çin Şaft AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

ÇİN ŞAFT AŞ.			
	Cari Maliyetler	Hedef Maliyetler	Fark
D.İ.M.M.	65,27 \$	64,13 \$	1,14 \$
D.i.G	11,60 \$	11,40 \$	0,20 \$
G.Ü.G	15,95 \$	15,68 \$	0,27 \$
DÖVME	17,40 \$	17,10 \$	0,30 \$
ISIL İŞLEM	11,60 \$	11,40 \$	0,20 \$
AR-GE	7,25 \$	7,12 \$	0,13 \$
YÖNETİM PAZARLAMA	15,96 \$	15,67 \$	0,29 \$
TOPLAM	145,03 \$	142,50 \$	2,53 \$

İşletmenin hedeflediği maliyeti yakalayabilmesi için 2,53 \$ tasarruf sağlaması gerekmektedir. Zincirleme hedef maliyetlemeye uygun olarak tedarikçilerinin de buna katkı sağlamasını talep edecektir. Bu durumda dövme ve ısıtma işlem tedarikçilerinin gerekli indirimi sağlamasıyla işletme toplamda 0,50 \$ tasarruf sağlayacak ve hedefinin %20 si gerçekleşmiş olacaktır. Bu kapsamda işletme tedarikçileri ile görüşmelerine başlamıştır. İlk olarak dövme işleminden sorumlu firma ile görüşülmüş ve hedef fiyat bildirilmiştir.

ÇİN DÖVME AŞ'nin hedef fiyatı zincirleme hedef maliyete uygun olarak ana işletme tarafından 17,10 \$ olarak belirlenmiştir. İşletme maliyetini aşağıdaki gibi hesaplamıştır;

	Hedef Fiyat	17,10 \$
--	Hedef Kar (% 8)	1,37 \$

	Hedef Maliyet	15,73 \$

Tablo 7 . Çin Dövme AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

ÇİN DÖVME AŞ.			
	Cari Maliyetler	Hedef Maliyetler	Fark
DİREKT İŞÇİLİK	4,25 \$	3,93 \$	0,32 \$
G.Ü.G.			
-Enerji	6,79 \$	6,29 \$	0,50 \$
- Diğer	5,94 \$	5,51 \$	0,43 \$
TOPLAM	16,98 \$	15,73 \$	1,25 \$

Çinli işletme hedeflediği kar marjına ulaşabilmek için işlemlerinde 1,25 \$'lık tasarruf sağlamalıdır. En yüksek hedef maliyetleme sapması enerji giderlerindedir. İşletme maliyet azaltma tekniklerini uygulayarak hedef fiyattan 5.000 adet şaftın dövülme işleminde ana şaft üreticisi ile anlaşmaya varmıştır.

ÇİN ISIL İŞLEM AŞ.'nin hedef fiyatı 11,40 \$ olarak alıcı tarafından belirlenmiş, işletmede bu fiyata bağlı olarak maliyetini aşağıdaki gibi hesaplamıştır.

Hedef Fiyat	11,40 \$
--- Hedef Kar (% 7)	0,80 \$

Hedef Maliyet	10,60 \$

Tablo 8 . Çin Isıl İşlem AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

ÇİN ISIL İŞLEM AŞ.			
	Cari Maliyetler	Hedef Maliyetler	Fark
DİREKT İŞÇİLİK	2,40 \$	2,44 \$	-0,04 \$
G.Ü.G.			
-Enerji	3,87 \$	3,92 \$	-0,05 \$
- Diğer	4,18 \$	4,24 \$	-0,06 \$
TOPLAM	10,45 \$	10,60 \$	-0,15 \$

Çinli ısıtım işlem firmasının cari maliyetleri hedef maliyetlerinin altında seyretmektedir. Bu nedenle işletme Çinli şaft üreticisinin 5.000 adet ısıtım işlem siparişini hemen kabul etmiştir.

ÇİN SAFT AŞ. hedef maliyete ulaşmış işletmeye en son fiyat teklifini sunmuştur.

Elde Edilen Tasarruf Tutarı = İşletmenin Sağladığı + Tedarikçisinin Sağladığı

Tasarruf Tutarı Tasarruf Tutarı

$$= 2,03 \$ + 0,50 \$ = 2,53 \$$$

İşletmenin Hedef Maliyeti 145,03 \$ - 2,53 \$ = 142,5 \$

İşletmenin Kar Marjı % 5 + 150 \$ * % 5 = 7,5 \$

İşletmenin En Son Fiyat Teklifi = 150 \$

Yukarıdaki hesaplama aşağıdaki gibi çapraz kontrol ile de sağlanmaktadır.

142,5 \$ * (5/95) = 7,5 \$

İşletmenin En Son Fiyat Teklifi = 142,5 \$ + 7,5 \$ = 150 \$

İşletme son olarak **PAKİSTAN ŞAFT AŞ.** ile fiyat görüşmelerine başlamış ve parça düzeyinde hedef maliyetlemeye uygun olarak 150 \$ hedef fiyatını işletmeye bildirilmiştir. İşletmenin bildirilen hedef fiyatı ve uzun dönemli kar hedefi gözetilerek hesaplanan hedef maliyeti aşağıdaki gibidir;

Hedef Fiyat	150 \$
-- Hedef Kar (% 10)	15 \$

Hedef Maliyet	135 \$

Hedef maliyetler, maliyet kalemleri bazında belirlenerek cari maliyetlerle karşılaştırılması aşağıda görüldüğü gibidir.

Tablo 9. Pakistan Şaft AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

PAKİSTAN ŞAFT AŞ.			
	Cari Maliyetler	Hedef Maliyetler	Fark
D.İ.M.M.	62,06 \$	60,75 \$	1,31 \$
D.i.G	11,03 \$	10,80 \$	0,23 \$
G.Ü.G	15,17 \$	14,85 \$	0,32 \$
DÖVME	16,55 \$	16,20 \$	0,35 \$
ISIL İŞLEM	11,03 \$	10,80 \$	0,23 \$
AR-GE	6,90 \$	6,75 \$	0,15 \$
YÖNETİM PAZARLAMA	15,16 \$	14,85 \$	0,31 \$
TOPLAM	137,90 \$	135 \$	2,90 \$

Pakistan'daki işletmenin hedef fiyata ulaşabilmesi için 2,9 \$'lık tasarruf sağlaması gerekmektedir. Belirlenen spesifikasyonlara uygun ve şaftın fonksiyonel özelliklerinde ödün vermeden yapılabilecek maliyet düşürme çalışmalarına başlanmış bu kapsamda tedarikçilere de hedef fiyat bildirilmiştir.

PAKİSTAN DÖVME AŞ.'nin hedef fiyatı, zincirleme hedef maliyete uygun olarak ana işletme tarafından 16,2 \$ olarak belirlenmiştir. İşletme maliyetini aşağıdaki gibi hesaplamıştır;

Hedef Fiyat	16,20 \$
-- Hedef Kar (% 7)	1,13 \$

Hedef Maliyet	15,07 \$

Tablo 10. Pakistan Dövme AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

PAKİSTAN DÖVME AŞ.			
	Cari Maliyetler	Hedef Maliyetler	Fark
DİREKT İŞÇİLİK	4,11 \$	3,77 \$	0,34 \$
G.Ü.G.			
-Enerji	6,57 \$	6,03 \$	0,54 \$
- Diğer	5,75 \$	5,27 \$	0,48 \$
TOPLAM	16,43 \$	15,07 \$	1,36 \$

İşletme 1,36 \$'lık tasarrufu gerçekleştirerek 5.000 adet şaftın dövme işlemlerini hedef fiyattan yapabileceğini işletmeye bildirmiştir.

PAKİSTAN ISIL İŞLEM AŞ.'nin şaft üreticisi işletme tarafından parça düzeyinde zincirlenmiş hedef fiyatı 10,80 \$'dır. İşletmenin sözkonusu fiyattan hedef maliyeti aşağıdaki gibidir;

Hedef Fiyat	10,80 \$
-- Hedef Kar (% 8)	0,86 \$

Hedef Maliyet	9,94 \$

Tablo 11. Pakistan Isıl İşlem AŞ.'nin Cari ve Hedef Maliyetleri

PAKİSTAN ISIL İŞLEM AŞ.			
	Cari Maliyetler	Hedef Maliyetler	Fark
DİREKT İŞÇİLİK	2,55 \$	2,29 \$	0,26 \$
G.Ü.G.			
-Enerji	4,10 \$	3,68 \$	0,42 \$
- Diğer	4,43 \$	3,97 \$	0,46 \$
TOPLAM	11,08 \$	9,94 \$	1,14 \$

İşletme 1,14 \$'lık maliyet tasarrufu yaparak hedef maliyeti yakalamış ve şaft üreticisine 150 \$ hedef fiyattan ısıtma işlem hizmetini yapabileceğini bildirmiştir.

PAKİSTAN SAFT AŞ. hedef maliyete ulaşmış işletmeye en son fiyat teklifini sunmuştur.

Elde Edilen Tasarruf Tutarı = İşletmenin Sağladığı + Tedarikçisinin Sağladığı

$$\begin{aligned} & \text{Tasarruf Tutarı} & \text{Tasarruf Tutarı} \\ & = 2,32 \$ + 0,58 \$ = 2,90 \$ \end{aligned}$$

$$\text{İşletmenin Hedef Maliyeti} \quad 137,90 \$ - 2,90 \$ = 135 \$$$

$$\text{İşletmenin Kar Marjı \% 10} \quad + 150 \$ * \% 10 = 15 \$$$

$$\text{İşletmenin En Son Fiyat Teklifi} \quad = 150 \$$$

Yukarıdaki hesaplama aşağıdaki gibi çapraz kontrol ile de sağlanmaktadır.

$$135 \$ * (10 / 90) = 15 \$$$

$$\text{İşletmenin En Son Fiyat Teklifi} = 135 \$ + 15 \$ = 150 \$$$

Türk otomobil üreticisi için işletmelerin verdikleri fiyat teklifleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Türk Şaft AŞ. Teklifi: 152,86 \$

Çin Şaft AŞ. Teklifi: 150 \$

Pakistan Şaft AŞ. Teklifi: 150 \$

İşletme üç ayrı fiyat teklifiyle beraber, firmaların niteliksel özelliklerini de inceleyerek bir sonuca varmaya çalışmıştır. Pakistan’ daki işletmenin, Türk Otomobil üreticisinin uzun vadeli taleplerini ve ihtiyaçlarını sağlayacak yeterli donanımına sahip olmadığı anlaşılmıştır. Tedarikçileri ile uzun dönemli ilişkiler geliştirmek isteyen otomobil üreticisi verilen uygun fiyata rağmen Pakistan seçeneğine temkinli yaklaşmıştır. Çin’deki işletme yapılan çağrıya en çabuk cevap veren firma olmuştur ancak yapılan incelemelerde üretim sürecinde kalite prosedürlerine istikrarlı bir biçimde sadık kalınmadığı görülmüştür. Kusurlu mamüllerin yol açtığı üretim hattı kesintileri işletmeyi ciddi sıkıntılara sokacağından Çinli işletmenin teklifi hedef fiyatı yakalamış olsa da red edilmiştir.

Satın alma komisyonu üretim süreçlerini ve kalitesini devamlı kontrol altında tutabileceği uzun vadeli taleplerini karşılayabilecek, ortaklık anlayışı içinde çalışabileceği teknolojik ve kültürel anlamda uyum sağladığı Türk Şaft işletmesini 2,11 \$’lık farka rağmen tercih etmiştir.

10. SONUÇ

Tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme yaklaşımları işletmecilik alanında sıklıkla kullanılan tekniklerdir. Bunların birlikte ele alınarak bir uygulama ortaya konulmasını önemli bir çaba olarak görmekteyiz.

“Tedarik Zinciri Yönetimi” zinciri yöneten ana tedarikçiyi koruyan ve kollayan bir teknik iken “Hedef Maliyetleme” yine üretim yapan kurumu tedarikçiye karşı korumaya yönelik olarak ortaya atılmış bir yaklaşım gibi gözükmektedir.

Bu makalede iki farklı tarafın kullandığı bu teknikleri bir arada kaynaştırmak ve bunu somut adımlar ile açıklamak amaçlanmıştır. Yapılan araştırmalar ve hesaplamalar sonucunda amaca büyük ölçüde ulaşılmış olduğu kanısındayız. Bundan sonra tedarik zincirinde yer alan kuruluşların hedef maliyetleme yaklaşımını daha iyi anlamaları ve uygulamalarını tavsiye edebiliriz.

KAYNAKÇA

- Akbaş H.E. (2009), Endüstri işletmelerinde maliyet yönetimine dışsal bir bakış açısı: Değer zinciri analizi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2009/1: 85-122
- Baily P., Farmer D., Jessop D., Jones D. (2005), Purchasing Principles and Management, FT Prentice Hall, 9. Baskı, 2005
- Bayrı O. (2005) ,Maliyet Liderliği Stratejisi Açısından Maliyet-Hacim Analizleri , Muhasebe ve Finansman Dergisi, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/532/20.pdf>, E.T. 26.11.14
- Blocher E., Chen K., Lin T. (2002), Cost Management: A strategic Emphasis, Second Edition 2002
- Bozarth C.C., Handfield R. B., Introduction to operations and supply chain management, Pearson Prentice Hall, 2008
- Chopra S., Meindl. P. (2010), Supply Chain Management, Pearson Education Inc., 2010
- Cooper R., Slugmulder R. (2003), Interorganizational Costing, Part 2, Cost Management, Nov/Dec 2003: 12-24
- Cooper R., Slugmulder R. (1999), Develop Profitable New Products with Target Costing, Sloan Management Review, Summer 1999: 23-33
- Eren T., Güner E. (2005), Öğrenme Etkili Çizelgeleme Probleminde Maksimum Gecikmenin En Küçükleme İçin Çözüm Yaklaşımları, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım 2005: 243-248
- Erden, Selman Aziz; Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, 2004
- Kaplan S.R., Cooper R., (1998), Cost & Effect : Using İntegrated Cost Systems To Drive Profitability and Performance, Harward Bussiness School Press, 1998
- Porter M. (2008), Rekabet stratejisi sektör ve rakip analiz teknikleri, Sistem Yayıncılık
- Rena E.R., 2009, Tedarik zinciri maliyet yönetimi ve Türkiye'deki otomotiv inşaat sektörü uygulamalarının değerlendirilmesi, Doktora Tezi , Marmara Ün. Sos.Bil. Ens., 2009:15
- Rena B.E. (2010), Maliyet yönetimi tekniklerinin ve uygulamalarının tedarik zinciri açısından değerlendirilmesi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 17 Bahar 2010: 83-103
- Shank J., Govindarajan V., 1993, Strategic cost management: The new tool for competitive advantage, The Free Press, New York
- Windolph M., Moeller. K. (2012), Open- book accounting: Reason for failure of inter- firm cooperations, Management Accounting Research, 2012: 47-60
- Weele J.A (2014), Satın Alma ve Tedarik Zinciri Yönetimi, Literatür Yayınları
- Yazıcı N. (2012), Zincirleme Hedef Maliyetleme Tekniği ve Tekstil Sektöründe Bir Uygulama, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2012- 3: 29-45
- Yükçü S., Gönen S. (2008), Tedarik zinciri yönetimi ile hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 40, Ekim 2008: 71-83
- Yükçü S., Herkes İçin Yönetim Muhasebesi, Altın Nokta Yayınevi, 2.Baskı, 2014

İnternet Kaynakları

<http://www.al-celik.com.tr/serbest-dovme.html>

