



Prof. Dr. Süleyman Yükçü

Dr. Seçkin Gönen

Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF.

Dr. Seçkin GÖNEN

Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF.

Özet

Son yıllarda işletmelerin uyguladıkları tedarik zinciri stratejilerinin, sahip oldukları rekabet gücü üzerindeki direkt etkilerinin görülmesi hem akademik alanda hem de iş dünyasında dikkatlerin tedarik zinciri alanına yönelmesine neden olmuştur. Rekabet koşullarının güçleşmesi, küreselleşme, teknolojinin hızlı gelişimi ve ürün yaşam döngüsü süresinin kısalması gibi gelişmeler işletmelerin tedarik zinciri stratejilerini yeniden gözden geçirmelerini gerektirmektedir. İşletmeler, bu koşullarda rekabet edebilmek için tedarik zincirlerini etkin olarak yönetebilmelidirler. Bu etkin yönetim, hem tedarik zinciri üyeleri arasındaki ortak çalışmaların koordinasyonunu hem de tedarik zinciri maliyetlerinin zincir boyunca kontrol edilmesini gerektirmektedir. Bu bağlamda, tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetlemenin birlikte kullanılabilirliği karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada ilk olarak tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme yaklaşımları hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra söz konusu kuramsal bilgileri desteklemek amacıyla, İzmir çevresinde faaliyet gösteren bir işletmede, nitel araştırma yöntemi kullanılarak hedef maliyet yaklaşımı incelenmiş ve bu yaklaşımın tedarik zinciri yönetiminde bir araç olarak kullanılması konusuna değinilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Tedarik Zinciri Yönetimi, Hedef Maliyet.

Abstract (Simultaneous Usage of Supply Chain Management and Target Costing)

Realization of the direct effects of supply chain strategies, which have been practiced recently, on competitive power of businesses lead both academic and business world to focus in the field of supply chains. Challenges like strengthening competition, globalization, rapid development of technology and shortening product life cycles drive businesses to revise their supply chain strategies. In order to compete in these conditions, businesses have to manage supply chains effectively. This effective management should constitute both collaboration of the activities through the members of supply chain and controlling the supply chain costs. In this context, it should be noticed that concepts of supply chain management and target costing should employed together. This study firstly tries to give a general insight of literature on supply chain management and target costing. Then, in order to support literature, a qualitative study focused on target costing was conducted at a company operating in Izmir, and using the data from study, it is discussed that the usage of target costing as a tool of supply chain management.

Key Words: Supply Chain Management, Target Costing.

1. Giriş

Günümüzde küresel rekabetin hızlanması, işletmeleri kendilerini yeniden yapılandırmak, pazardaki değişimlere uyum sağlamak, yüksek kalitede ve düşük maliyette birbirinden farklı mamulleri sunmak

zorunda bırakmıştır. Rekabet koşullarında yaşanan değişim, ürün yaşam sürelerinin kısalması, teknolojik ilerlemeler ve işletmeler arası tedarik zinciri gibi birçok faktör, işletmelerde maliyet yönetiminin önemini arttırmıştır. Tedarik zincirinin

başarısı ise, zincirin halkalarını oluşturan tüm işletmelerin iyi bir maliyet analizi ile etkin bir maliyet yönetimi gerçekleştirmeleriyle yakından ilgilidir. Bu noktada, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin ileri üretim ortamları ile ilgili bilgileri toplama ve raporlama işlevini yerine getirmekte yetersiz kalması, işletmeleri pazar odaklı yeni maliyetleme yöntemleri geliştirmeye yöneltmiştir. Bu yöntemlerle elde edilen ayrıntılı mamul maliyet verileri, yöneticilere kaynak planlamasında, üretim sürecinde, maliyet kontrolünde ve başarı ölçümünde objektif bilgiler sağlamaktadır. Ayrıca yönetim bu verileri, hangi mamulün üretimine devam edileceği, hangisinin üretiminin durdurulacağı ve fiyatlandırmanın nasıl olacağı konusundaki kararlarında da kullanmaktadır. Pazaraya yönelik olarak geliştirilen stratejik maliyetleme yöntemlerinden birisi de "Hedef Maliyetleme"dir.

Bu çalışmada, öncelikle tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme yaklaşımının birlikte uygulanabilirliğine ilişkin incelemelerde bulunulmuş, ardından da tedarik zinciri yönetimi ile hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliğine ilişkin bir araştırmanın sonuçları değerlendirilmiştir.

2. Kıran Kıran Rekabette Organizasyonel Bir Araç Olarak Tedarik Zinciri Yönetimi

Günümüzde ulusal ve uluslar arası rekabetin şiddeti bilinmektedir. Bu ortamda bir adım öne geçebilmek için yeni organizasyon tekniklerinin etkin kullanmak gerekmektedir. Bu tekniklerden bir tanesi de tedarik zinciri yönetimidir.

Bir işletmede tedarik zinciri; hammadde üreticileri, hammadde ve yarı mamullerin işlenmiş ürüne dönüştürülmesi yani üretim aşamasında tedarik işleriyle uğraşanlar ile mamullerin dağıtım kanalları yoluyla son kullanıcıya kadar ulaştırılması sırasında değer yaratan öğelerin bütünüdür. Bu tanım son kullanıcı açısından ise, bir ürün veya hizmet için talepleri yerine getirmek üzere gereken değeri meydana getiren aşamaların veya öğelerin bütünüdür biçiminde yapılabilmektedir

(Elagöz, 2006:54). Tedarik zinciri yönetimi, nihai müşterinin taleplerini yerine getirebilmek için; tedarik zincirinin tümünün geliştirilerek, zincir boyunca işletme birimlerinin entegrasyonu ve malzemenin, bilginin, finansal akışın koordinasyonu görevi olarak tanımlanmıştır (Stadtler ve Kilger, 2000:9).

Tedarik Zinciri sistemindeki araçlar; fabrikalar, depolar, dağıtım merkezleri, servis merkezleri ve perakende işlemlerdir. Mallar ve hizmetler; demiryolu, karayolu, havayolu, suyolları, boru hattı, bilgisayar, mektup ve telefon veya kurye ile ulaştırılabilir. Tedarik zincirinde fonksiyonlar; mal ve ya hizmet talep tahmini, tedarikçi seçimi ve malzeme siparişi, stok kontrol, üretim programlama, nakliye veya teslimat, bilgi yönetimi, kalite yönetimi ve müşteri hizmetleri oluşmaktadır. Tedarik zincirini yönetmek, işletmenin bütün faaliyetlerinin, tedarikçilerinin ve müşterilerinin faaliyetleriyle koordinasyonu olarak ifade edilebilir (Doğruer, 2005:377).

Tedarik zinciri yönetimi kapsamına hangi sayıda ve düzeyde tedarikçi ve müşterinin dahil edilmesi gerektiği belirlenmelidir. Tedarik zincirinde üyeler arasındaki ilişkinin yakınlık derecesi değişik noktalarda farklılıklar göstermektedir. Yöneticilerin tedarik zincirinde bu ortaklık ilişkilerin boyutuna karar vermelerinde yarar bulunmaktadır. Ancak tüm bu kararları verebilmek için tedarik zinciri ağının nasıl düzenleneceği konusunda bilgi ve tecrübe sahibi olunması önem taşımaktadır. Kurulacak ağ yapısını anlayabilmek için aşağıdaki üç temel konu hakkında yeterli çalışmanın yapılması gerekmektedir (Lambert ve Cooper, 2000:69):

- 1- Tedarik zincirine dâhil olacak üyeleri belirlemek
- 2- Kurulacak ağın temel yapısını ve boyutlarını belirlemek
- 3- Tedarik zincirindeki iş süreçlerini birleştirmek

Tedarik zinciri ağ yapısının belirlenken, hangi işletmelerin bu ağ yapısına dahil olması gerektiğini belirlemek gerekmektedir. Çünkü, tüm işletmeleri te-

darik zinciri yapısına dahil etmek tedarik zincirini gereksiz ve yönetilmesini zorlaştıracak şekilde büyütüp, karmaşık hale getirebilir. Söz konusu sorunu minimize edebilmek için dikkat edilmesi gereken konu, işletmenin ve tüm zincirin başarısı, kaynaklarının verimli yönetimi ve süreçlere değer katılması açısından hangi işletmelerin kritik öneme sahip olduklarına karar vermektir.

Tedarik zincirlerinin dikey, yatay ve tedarik zinciri kurucusu işletmenin yatay pozisyonu olmak üzere üç boyutu vardır. Yatay boyut tedarik zincirine katılan katılımcı düzeyini belirtir. Tedarik zincirleri sadece 1. sıra tedarikçi ve müşteriden oluşan kısa zincirler olabileceği gibi n. sıra tedarikçi ve müşterinin katılımı ile oluşabilecek uzun ve karmaşık zincirler de olabilir. Tedarik zincirinde dikey boyut ise, her bir zincir düzeyinde kaç adet tedarikçi ve müşterinin ağ yapısına katıldığını gösterir. Üçüncü boyut ise tedarik zincirinin merkezinde yer alan işletmenin yatayda nerede yer aldığıdır. Bu yer tedarik zincirinin başlangıç noktasına yani hammadde kaynaklarına yakın olabileceği gibi, tedarik zincirinin bitiş noktasında yer olan nihai tüketiciye de yakın olabilir veya her iki noktanın ortasında bir yerlerde de yer alabilir. Tedarik zincirine katılan tedarikçi veya müşteri sayısını azaltılıp artırılması tedarik zincirinin yapısını değiştirir (Gürler, 2004:20).

Tüm firmalar tedarik zincirine hammaddeden, son kullanıcıya kadar olan süreçler ya da aşamalar dahilinde katılabilirler. Üretilen ürünün karmaşıklığı, mevcut olan tedarikçi sayısı ve hammadde miktarı ya da sayısı gibi birçok faktöre bağlı olarak bir tedarik zinciri yönetiminde bulunması gereken ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Eymen, 2007:15-21):

1. Farklı grupların hizmet ihtiyaçlarına dayanan müşteriler gruplara ayrılmalı ve tedarik zinciri bu gruplara hizmet vermek üzere adapte edilmelidir.

2. Lojistik ağı, hizmet ihtiyaçları ve müşteri gruplarının karlılığına göre uyarlanmalıdır.

3. Tutarlı tahminler ile optimal kaynak tahsisi garanti edilerek pazar işaretleri

izlenmeli ve buna bağlı olarak tedarik zinciri çerçevesinde talep planlaması sıraya dizilmelidir.

4. Ürün müşteriye tanıtılmalıdır ve tedarik zinciri boyunca olan dönüşümler hızlanmalıdır.

5. Tedarik kaynakları, malzeme ve hizmet sahibi olmanın maliyetini azaltmak için stratejik bir biçimde yönetilmelidir.

6. Birden fazla karar verme seviyesini destekleyen ve ürünlerin, hizmetlerin ve bilgilerin akışını açık bir şekilde gösteren, tedarik zinciri kapsamında bir strateji geliştirilmelidir.

7. Uç kullanıcıya etkili ve verimli bir şekilde ulaşmada toplam başarıyı ölçmek için kanal çerçevesindeki performans ölçütleri benimsenmelidir.

Bu ilkelerin yerine getirilmesi ile kıran kıran rekabette bir adım üstünlük sağlamak mümkün olabilecektir.

3. Tedarik Zinciri Yönetiminde Halka Olmak İki Tarafı Keskin Kılıçla Oynanan Bir Oyun mudur?

Günümüzde artık, tedarik zincirini etkili olarak yönetmek, rekabetçi pazarda var olabilmek kritik önem kazanmıştır. Tedarik zincirinin etkili yönetilmesi; işletmelerin diğer işletmelerle pazar lideri ortaklıklar yaratarak, tüm tedarik kanalının rekabet avantajını artırılması anlamına gelmektedir. Bir başka deyişle, tedarik zinciri yönetiminde maksimum etkinliğin sağlanması, tedarik zincirindeki belirsizliğin ortadan kaldırılması ile mümkündür. Tedarik zincirindeki belirsizlik azaltıldığında işletmelerin stok bulundurma gereklilikleri azalacak ve stok taşıma maliyetleri de düşecektir.

Tedarik zinciri yönetimi ile zincir üyesi olan işletmeler karşılıklı olarak çeşitli yararlar sağlarlar. Söz konusu avantajları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Samaranayake, 2005:48, Gürler, 2004:11):

- Maliyetlerin minimize edilmesi
- Müşteri taleplerinde hızlı cevap verme esnekliği
- Kaliteden ödün verilmemesi

- Aşırı kapasitenin daha kolay sağlanması
- Daha yeni teknoloji
- Daha geniş teknik uzmanlık
- Daha iyi pazar bilgisi
- Temel yetenekler üzerinde odaklaşma
- Daha geniş bakış açısı
- Basitleştirilmiş süreçler

Tedarik zinciri yönetiminde müşterinin zincire dahil edilmesinin işletmelere kazandırdığı sayısız avantajlar vardır. İlk olarak müşterinin tedarik zincirine entegrasyonu tedarik zinciri boyunca bilgi akışını hızlandırır. Müşteri bilgisi veriden daha fazlasını oluşturur. Tedarik zincirlerinin en son halkasını müşteriler oluşturduğundan, müşteri hakkında elde edilecek bilgiler ve veriler müşterinin tam olarak ne istediğini bilmek anlamına gelecektir. Bu da müşteri istekleri hakkında zincir içerisinde oluşan belirsizlikleri ortadan kaldırarak, işletmelerin elde edilen müşteri bilgisini kullanarak, stok düzeyini planlamasını, tedarik ve teslimat zamanını azaltmasını sağlayarak maliyetlerde önemli tasarruflar sağlar. İkinci olarak müşterinin üretim süreçlerine dahil edilerek, yeni ürün geliştirme aşamasında işletmelerin müşteri ile daha yakın ilişki kurmasına olanak tanır. Bu da işletmeye yeni ürün geliştirmede müşteri ihtiyaçlarını tam olarak karşılayabilme ve isteklerine yanıt verebilme olanağını yaratır (Frendhall ve Hill, 2001:6).

Tedarik zinciri yönetiminde üçüncü parti lojistik (3PL) firması kullanılması, diğer bir deyişle taşıeron firma uygulaması yani işletmeye ait tüm malzeme yönetimi ve ürün dağıtımını işleminin dış kaynaklı bir firmaya yaptırılması işletmelere birçok avantaj kazandırmaktadır. Tüm lojistik faaliyetlerin 3PL firması tarafından gerçekleştirilmesi işletmenin ana faaliyet konusuna odaklanmasını sağlamaktadır. Ürünlerin dağıtımında ve malzeme tedarikinde 3PL firmasının teknolojik alt yapısının kullanılması işletmeye hız ve esneklik kazandırarak maliyetlerde tasarrufu olanaklı kılmaktadır. Coğrafi açıdan işletmenin ulaşamayacağı bölgelerde bulu-

nan müşterilere ve tedarikçilere ulaşabilmesini sağlamaktadır (Smichi-Levi vd., 2000:128).

Tedarik zinciri yönetiminin yukarıda kısaca özetlenen birçok yararının yanı sıra kendine özgü uygulama zorlukları ve buna bağlı olarak ortaya çıkan başarısızlıklar ve dezavantajları da olabilmektedir. Fawcett, Magnen ve McCarter, tedarik zinciri yönetiminin uygulanmasını engelleyen faktörleri aşağıdaki gibi sıralamışlardır (Fawcett vd., 2008:48):

- Tepe yönetimin yeterli desteği vermemesi,
- Birbiriyle bağlantılı olmayan stratejik amaç ve üretim işlemler yönetimi,
- Bilgi paylaşımındaki yetersizlik ve isteksizlik,
- Tedarik zinciri üyeleri arasındaki güven eksikliği,
- Risk ve kazanç paylaşımındaki isteksizlik,
- Esnek olmayan örgüt sistemleri ve süreçleri,
- Zincir üyeleri arasındaki çelişkiler ve uzmanlığın korunması,
- Tutarsız ve yetersiz performans ölçümleri,
- Değişikliğe karşı direnç,
- İşe yeni girenlerin ve yeteneklerin eğitimindeki eksiklik.

Tedarik zinciri yönetiminin üstesinden gelmesi gereken sorunlardan biri de zincirde yer alan birbirinden bağımsız çok sayıda tedarikçi arasında iletişimi ve koordinasyonu sağlamanın getirdiği yüksek yatırım maliyetini karşılamak olmalıdır. İşletmelerin birden fazla tedarik zinciri içinde yer almaları da ayrı bir sorun oluşturur.

Tedarik zincirinde ortaya çıkabilecek sorunların en önemlisini, alıcı ve tedarikçi arasındaki ilişkilerde meydana gelen aksaklıklar oluşturur. Küresel pazarların önem kazanması ve işletmeler arası ortak yeniden yapılanmalar, maliyet, kalite, esneklik ve teknoloji üzerine artan odaklanmalar alıcı ve tedarikçi arasındaki ilişkinin önemini dikkate değer şekilde arttırmıştır. Bu ilişkide tedarikçi ve alıcı

arasındaki güven derecesinin boyutu, firmalar arası oluşan işbirliğinin gerçeklik düzeyini belirlemektedir (Gürler, 2004:25).

Tedarik zincirinde tedarikçi ve alıcı işletmeler arasındaki ilişki “iki tarafı keskin bir kılıç”a benzer. Ortaklık ilişkisinde işletmeler arasında bir gizlilik varsa, bu ortaklıkta güçlü olan ortağın (alıcının), her zaman için sahip olduğu gücü kullanarak itaatkâr orta dönemde zincir ortaklığı açısından olumsuz sonuçlar oluşturur. Alıcının artan taleplerini karşılamak üzere, tedarikçiye düşük maliyet ve yüksek kalite ile daha kısa sürede ihtiyaçlarını temin etmek için baskı yapması hakim durumu kötüye kullanmasıdır (Mchugh vd, 2003, 15).

Alıcının kendisi için oluşturduğu bu avantajlı durum, tedarik zincirinin stratejik ortaklık ilkesine aykırı bir durumdur. Kısa dönemde alıcının yararına görülen bu durum uzun dönemde zincir yapısını olumsuz etkileyerek, zincirdeki tüm üyelerin kazanması prensibini ortadan kaldırdığı için zincirin organizasyon yapısının belirli bir süre sonra bozulmasına neden olur. Tedarik zinciri boyunca bilginin paylaşılma ihtiyacının önemi büyüktür. Bunun yanında zincir boyuca paylaşılacak bilginin doğruluğu da en az paylaşma ihtiyacı kadar önemlidir. Tedarik zincirinin bir ucundan diğerine akan doğruluğu olmayan bozulmuş bilgi; gereksiz stok yatırımları, düşük düzeyde müşteri hizmeti, yanlış planlanan kapasite planları, verimsiz taşıma ve tutturulamayan üretim planları gibi çok büyük verimsizliklere yol açar. Tedarik zinciri boyunca yanlış bilgi akışının oluşturduğu bu hareketlilik kamçı etkisi (bullwhip effect) olarak adlandırılır (Handfield ve Nichols, 1999: 10-17).

4. Fiyatlandırma İle Maliyet Düşürme Kısacasında Hedef Maliyetleme

Kavram olarak hedef maliyet, bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir. Hedef maliyetleme yaklaşımı ise, yeni bir mamul için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği

bir örneğin geliştirildiği süreç olarak tanımlamak mümkündür.

Hedef maliyetleme yaklaşımında, mamulün tasarlanıp daha sonra kaç mal olduğunu öğrenmek yerine, bir hedef maliyet belirlenerek mamulün ona göre tasarlanmasını ve böylece hedeflenen maliyete ulaşılması amaçlanmaktadır. Bir başka deyişle hedef maliyetlemenin amacı, kar ve maliyet planlamasını birlikte yürüterek, uygun karlar elde edilmesini sağlamaktır (Erden, 2003:87-88).

Görüldüğü üzere, hedef maliyetleme; mamul maliyetlemesine geleneksel maliyetleme sisteminden farklı olarak yaklaşmakta ve bir mamulün araştırma - geliştirme ve mühendislik çalışmaları aşamasında spesifikasyonlarıyla ilgili olarak verilen kararların, o mamulün üretim ve hizmet döngülerindeki diğer maliyetleri de etkileyeceğini, dolayısıyla da yeni mamul geliştirme ve tasarım aşamasının üzerinde yoğunlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Hedef Maliyetleme, pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda geliştirilmiştir. Bu gerçeklerden ilki, bir çok işletmenin fiyatlar üzerinde sahip olduklarını düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmalarıdır. Yani fiyatı pazar belirlemektedir. Bu nedenle hedef maliyetlemede pazar fiyatı bir veri olarak kabul edilir. Diğer ise; bir mamulün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir (Garrison ve Noreen, 1994: 895).

Hedef maliyetleme yaklaşımı, bir mamulün maliyetini, gerçekleştirdikten sonra azaltmaya çalışmak yerine; maliyetler gerçekleşmeden onları önlemeyi amaçlayan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için aşağıdaki sorulara sağlıklı cevaplar verilmelidir (Ergun, 2002: 35-36):

- İşletmenin uzun vadeli satış ve kar hedefleri nelerdir?
- Üretime başlandığında yeni mamulün hedef bölgesi neresi olacaktır?
- Hedef kar marjı nedir?

• Maliyet düşürme düzeyi olarak hangi düzey geçerlidir?

• Belirlenen maliyet hedeflerine nasıl ulaşılabilir?

• Hedef maliyetlerde gevšemeye yol açacak durumlar söz konusu olabilir mi?

• Düşünölen maliyetler mamul bileşenleri arasından nasıl dağıtılabılır?

Yukarıda belirtilen sorularla birlikte, hedef maliyetleme yaklaşımından beklenen etkinliğin sağlanmasında bazı koşulların da yerine getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu koşullar şöyle sıralanabilir (Yükücü, 2000:28):

• Tedarikçilerin mamul geliştirme sürecine dahil edilmesi

• Mamullerin ve süreçlerin eş zamanlı olarak tasarımı

• Maliyetlerin azaltılması çabalarının müşteri isteklerine göre yönlendirilmesi

• Tasarımın basite indirgenmesi ve ölçümünün sağlanması

• Hedef maliyetleme takımının organizasyonu

• Sürekli değişim ve gelişime açık bir örgüt kültürünün yaratılması

• Diğer tekniklerden yararlanma yoluna gidilmesi

Sağlanan bu koşullarla birlikte hedef maliyetleme sürecinin kavramsal dayanaklarını oluşturan altı temel ilkedен söz edilebilir. Bu ilkeler hedef maliyetlemeyi geleneksel yaklaşımdan farklı kılmakta ve hedef maliyetlemenin kapsamını genişletmekle birlikte hedef maliyetleme sürecinin başarılı olmasında son derece önemli rol oynamaktadırlar. Bu ilkeleri aşağıdaki gibi incelemek yararlı olacaktır.

Fiyata Dayalı Maliyetleme

Bir ürün ve hizmetin fiyatı artık pazar tarafından belirlendiğinden ve işletmeler uzun dönemde varlıklarını sürdürebilmek için gerekli kar marjını kazanmak zorunda olduklarından, satış fiyatı ve kar marjı, işletmelerin neredeyse tamamına yakını için kontrol edilebilir bir değişken olmaktan çıkmaktadır (Albright, 1998; 13-14). Bu nedenle işletme yönetiminin etki edebileceği tek değişkenin maliyetler olduğu söylenebilir.

Maliyetlerin kontrol edilebilir tek değişken olduğundan hareketle hedef maliyetleme, bir mamulün gelecekte oluşacak hedef satış fiyatının tahmin edilmesiyle başlamaktadır. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin algılamalarına göre mamule verdikleri değere dayalı olarak belirlenmektedir. Ayrıca rakiplerin benzer mamul ve hizmetlerinin fiyatları ile hedef kitlenin ödeme gücü gibi birçok değişken de hedef satış fiyatının belirlenmesinde göz önüne alınmaktadır. Bu satış fiyatından işletmenin uzun dönemli kar analizine dayalı olarak belirlediği hedef kar marjı çıkarılarak hedef maliyete ulaşılmaktadır. Hedef maliyet düzeyi; hedef satış fiyatı ve arzu edilen kar marjından türemekte, daha açık bir ifade ile satış fiyatı ve beklenen kar marjının bir fonksiyonu olmaktadır. Bu fonksiyonda hedef maliyet, bağımlı değişken iken hedef satış fiyatı ve hedef kar marjı, bağımsız değişkendir:

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kar Marjı

Hedef maliyetlemede sadece hedef satış fiyatı tahmin edilerek hedef maliyetler belirlenmeyip, aynı zamanda, pazar payı ve olası satış hacmi de belirlenmektedir. Aksi takdirde, ürünün kendisi için yapılacak genel üretim, araştırma-geliştirme, satış, finansman ve yönetim giderlerini karşılayıp karşılamayacağı anlaşılamamaktadır. Dolayısıyla, burada pazarın olası büyüklüğünün ve pazardaki eğilimin incelenmesiyle birlikte pazardaki rekabet durumu, satılması hedeflenen fiyat konusunda pazarın duyarlılığı ve diğer genel koşullar da dikkatli bir şekilde gözden geçirilmektedir (Aksoylu ve Durmuş, 2001:362).

Müşteriler Üzerine Odaklanma

Hedef maliyetleme, pazarın bakış açısını maliyetleme sürecine yansıtan bir sistemdir. Yani üretilen veya üretilmesi düşünülen ürünlerin tüm özellikleri müşteriler tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle müşterilerin ne istediğini bilmek ve işletmenin buna yönelik ne yapabileceğini belirlemek son derece önemlidir. Maliyet analizlerini kalite, maliyet ve zaman ile ilgili müşteri gereksinimleri yönlendirmekte olup, maliyet azaltma çabaları

müşteri isteklerine göre şekillenmektedir. Müşteriler üzerine odaklanma, mamul geliştirme faaliyetleri ile ilgili mühendislik çalışmalarına da yön vermektedir. Söz konusu geliştirme sürecinde mamulün özelliklerini ve fonksiyonlarını geliştirebilmek için, bu mamullerin müşteri beklentilerini karşılaması, müşterilerin karşılayabileceği fiyatı taşıması ve ek pazar payı ya da satış hacmini sağlaması gerekmektedir (Gökçen, 2003:80).

Ürün Tasarımına Odaklanma

Hedef maliyetleme sisteminin başarısında ürün tasarımı maliyet yönetimi açısından anahtar bir nitelik taşımaktadır. Ürün tasarım ve geliştirme sürecinde tasarımcılar ve mühendisler ürünün müşteri gereksinimlerini karşılayacak fonksiyon ve kaliteye sahip olması için çalışırken dağıtım kanalından gelen fiyat taleplerine ve şirketin finansal planlarına uygun olması için gerekli hedef maliyete ulaşmaya da çaba göstermektedirler. Bu noktada hedef maliyet, ürün spesifikasyonları gibi tasarım sürecinin girdisi durumundadır ve bu hedef maliyete ulaşılmasında tasarım aşamasında alınan kararların büyük bir rolü vardır. Bir ürünün toplam yaşam maliyetlerinin %80 - %85'inin tasarım aşamasında verilen kararlarla belirlendiği yapılan araştırmalarda ortaya konulmuştur. Bu durum göz önüne alındığında hedef maliyetleme sisteminin maliyet düşürme çabalarının çoğunu tasarım ve ürün geliştirme aşamasına yoğunlaştırmasının nedeni kolayca anlaşılmaktadır. Hedef maliyetleme sistemleri, maliyetleri oluştuktan sonra değil henüz oluşmadan yönetme ilkesine dayanmaktadır (Yükçü, 2007:391).

Geniş Çaplı Katılım

Hedef maliyetleme, müşteri gereksinimleri ile başlamakta ve ürünün müşterilerin beklentilerini aşması veya en azından müşteri beklentilerini karşılaması ile son bulmaktadır. Bunun gerçekleşebilmesi için de oldukça geniş çaplı mesleki bir uzmanlığa ihtiyaç duyulmaktadır (Albright, 1998: 15). Hedef maliyetleme uygulanırken, tasarım ve imalat mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hiz-

metleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılmaktadır. Ayrıca, ekip içerisine satıcılar, dağıtıcılar ve tüketiciler gibi işletme dışından kişi ve gruplar da katılmaktadır. Bu ekipteki her birim ortak amaçları olan hedef maliyete ulaşmak için çalışmak ve kendilerine düşen görevleri zamanında ve en iyi şekilde yapmak zorundadırlar. Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına, sorumluluk almalarına ve birbirleriyle başarılı iletişim kurmalarına bağlıdır (Aksoylu ve Dursun 2001: 364).

Değer Zincirine Katılım

Değer zinciri, firmanın parça satın aldığı tedarikçilerin, hammadde kaynaklarından başlayan, nihai tüketiciye ulaşan tüketim mallarının yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarında, değer yaratan faaliyetlerin birbirine bağlı bütünüdür. Hedef maliyetleme sisteminde, tedarikçiler, araçlar, dağıtımıcılar ve hizmet sağlayıcılar, müşteriler gibi, değer zincirinin tüm üyeleri sisteme dahil edilmektedir. Böylece maliyet düşürme çalışmaları, değer zinciri boyunca ve genişleyen işletmelerin tüm üyeleri arasında işbirliği, karşılıklı güven ve fayda esaslarına dayalı ilişkiler geliştirmek suretiyle yayılmış olmaktadır (Yükçü, 2007:392).

Mamul Yaşam Döneminde Maliyet Düşürme

Hedef maliyetlemenin birincil amacı olarak, mamul yaşam döngüsü maliyetlerinin hem tüketici hem de üretici açısından en aza indirgenmesi gösterilebilir. Tüketici açısından maliyet kavramı ile üretici açısından maliyet kavramı farklılık gösterebilir. Tüketici açısından maliyet, sadece satın alma fiyatı olmamakta, ayrıca satın alma sonrası kullanma, bakım ve elden çıkarma gibi giderlerinden de oluşmaktadır. Üretici açısından bakıldığında ise bu kavram, mamulün doğumundan ölümüne kadar katlanılan tüm giderlerden (Ar-Ge, üretim, satış sonrası hizmet v.b. gibi) oluşmaktadır. Bazı işletmeler hedef maliyetlemeye, mamulün toplumsal maliyetini de dahil ederek hedef maliyetlemeye daha geniş bir perspektif kazandırmışlardır. Bu toplumsal maliyet-

ler çevresel ve sosyal maliyetleri kapsamaktadır (Yoshikawa vd., 2002: 42).

5. Hedef Maliyetleme Uygulamasının İşletmeye Sağlayacağı Karar Avantajları ve Yönetimsel Güçlükler

Mamullerin tasarım aşamasında maliyet planlamasını savunan hedef maliyetleme yöntemi, stratejik bir kar ve maliyet yöntemi olarak, geleneksel yöntemle göre verimliliğin artırılmasını sağlamakta ve yöntemin başarılı bir şekilde uygulanması işletmelere aşağıda belirtilen avantajları sunmaktadır (Acar, 1998:93):

- İşletmede çalışan herkes için belirlenmiş bir maliyet düşürme hedefi olması, çalışanları bu hedefe ulaşmaya yönlendirmektedir.
- Hedef maliyet, işletmelerin bütün birimlerinin birlikte ulaşmaya çalıştıkları bir hedef olduğundan söz konusu birimleri aynı hedef doğrultusunda birleştirmeye yardımcı olmaktadır.
- İşletme bütçesinin hazırlanmasında ve bununla ilgili hedeflere ulaşmada kolaylık sağlamaktadır.
- İşletme içinden ve dışından işletmeye mal ve hizmet sunanlar üzerinde de maliyet düşürme konusunda baskı oluşturarak müşterilerin lehine bir durum yaratmaktadır.
- Hedef maliyetleme uygun bir düzeyde oluşturulduğunda çalışanları motive etmektedir.
- Müşterilerin sistemde aktif rolü bulunmaktadır.
- Uygun bir hedef maliyetleme sistemi iyi bir rekabet aracı olmaktadır.

Hedef maliyetlemenin yukarıda kısaca özetlenen bir çok yararının yanı sıra kendine özgü uygulama zorlukları ve buna bağlı olarak ortaya çıkan başarısızlıklar ve dezavantajları da olabilmektedir. Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Gürdal, 2007:106-107, Yükçü,2007:396):

- Hedef fiyatı, faaliyet hacmini ve buna bağlı olarak hedef karı tahmininde karşılaşılan zorluklar, hedef maliyetin belirlenmesini zorlaştırır. Ayrıca, hedef maliyetlemenin başarıya ulaşabilmesi için işletmenin yaptığı öngörü ve tahminlerde-

ki başarı yüzdesinin yüksek olması şarttır. Yönteme dahil edilen faktörlere ilişkin yapılan tahminlerin doğruluk derecesi düşük olması durumunda yöntemin başarısızlıkla sonuçlanması da kaçınılmazdır. Bununla birlikte mamul maliyetlerinin, fiyatlarının ve üretim hacmine ilişkin olarak yapılan tahminlerin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesinin zorluğu açıktır. Bu durum yöntemin etkinliğini azaltabilmektedir.

- Mamul geliştirme zamanının uzunluğu, pazar karmaşıklığı, fonksiyonlar arası çatışma, iş gören ve tedarikçilere hedef maliyetlere ulaşmak için yapılan baskının sonucunda oluşan stres işletmeyi olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Örneğin işletme, maliyeti düşürme konusunda tedarikçilere aşırı baskı yaparsa, işletme-tedarikçi ilişkileri bozulabilmektedir. Özellikle tedarikçi sayısının az olması durumunda işletme için çok önemli bir olumsuzluk olarak ortaya çıkabilmektedir.

- Hedef maliyetleme yönteminin bir takım çalışması olması ve çalışanları işbirliğine zorlaması, işletme içinde bir takım olumsuzluklara da neden olabilmektedir. Bazı işletmeler, bölümler arası işbirliğinin zayıf olması, örgüt içinde yarattığı baskı nedeniyle işletme içi çatışma olası bir sonuçtur.

- Mamullerin gelişim aşamasında maliyet düşürme için yapılan uygulamalar sırasında geçen zaman mamulün piyasaya geç girmesine ve mamulün pazarlama, satış ve dağıtım aşamasında gelir ve rekabet kaybına neden olabilir.

6. Uygulama

Rekabet üstünlüğü kazanmak amacıyla, her geçen gün artan sayıda işletme, problemleri tanımlamak, çözmek ve fırsatlardan yararlanabilmek için eş zamanlı olarak ve birbirleriyle etkileşim içerisinde çalışan fonksiyonel grupları içeren bir mamul tasarım ve geliştirme sürecini kullanmaya yönelmektedir. Bu sistemin kritik özelliği, üretim aşamasından satış sonrası hizmet aşamasına kadar tüm aşamalarda maliyetleri en aza indirme üzerine odaklanmasıdır. Planlama ve tasarım aşamasında tüm maliyetler, hedef

maliyetleme yöntemi ile önceden belirlenmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 361). Hedef maliyetleme, işletmenin hizmet ya da mal üretimi ve tedariki için harcanan tüm giderleri kapsayan, müşteri gereksinimleri karşılayan ve toplam tedarik zincirine karar vermek için kullanılan bir yaklaşımdır (Lockamy ve Smith, 2000:216). Hedef maliyet uygulamalarında işletme, kendi hedef maliyetlerini başarmak için kullanılacak araçları seçmekte ve bu araçlar sırasıyla değer zincirinin diğer elamanlarını etkilemektedir. Örneğin, tedarik geliştirme, satın alma, tedarik yönetimi ve mühendislik gibi diğer işletme için değer zinciri üyeleri arasında ilk tedarik sırası ile etkili ilişki gerektirecektir. Malzeme değişimleri tedarik zincirinin önem sırası ilişkisinin değiştirilmesini gerektirebilir. Böylece hedef maliyetleme işletmenin mevcut ve gelecek değer zincir tarafından etkilenmekte ve onu da etkilemektedir (Yalçın, 2006:25).

Yukarıdaki açıklamalar paralelinde kuramsal olarak verdiğimiz bilgileri desteklemek amacıyla İzmir ilinde tarıma dayalı makine üretim alanında faaliyet gösteren bir işletmede bir uygulama çalışması yapılmıştır.

6.1. Uygulamanın Amacı, Yönetimi ve Sınırlılıkları

Çalışmamızın amacı, tedarik zinciri yönetimi ile hedef maliyetlemenini birlikte uygulanabilirliğini ortaya koyarak, teorik çerçeve doğrultusunda seçilen ve tarıma dayalı makine üretimi alanında faaliyette bulunan bir işlemedeki maliyetleri belirlemek ve incelemektir. Araştırma yöntemi seçilirken, akademik çalışmalarda yapılan benzer uygulamalar örnek alınarak, ilk etapta literatür taraması yapılmış ve buradan hareketle başlıca nitel araştırma yöntemlerinden “Görüşme”, “Gözlem” ve “Doküman İncelemesi” benimsenmiştir.

Uygulamamızın ilk aşamasında işletmenin muhasebe sorumlusundan randevu alınarak işletme ziyaretleri başlatılmıştır. Öncelikle çalışma ile ilgili bilgiler verilmiş ardından işletmede yapılmak istenen araştırmanın amacı ve yöntemi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yapılan görüşmele-

rin verimli olması ve incelenen konu hakkında bilgiler elde edilebilmesi için, görüşmeler konuya ilişkin önceden hazırlanan sorular çerçevesinde yapılmıştır.

Uygulama çalışmamızda, birden fazla işletmede araştırma yapmanın çok sağlıklı ve anlamlı karşılaştırmaların yapılamayacağı düşüncesiyle tek bir işletmede daha detaylı çalışmanın yapılması uygun bulunmuştur. Araştırmada seçilecek bir başka yaklaşım ise çok sayıda işletmede anket soruları yardımıyla uygulama yapmak olabilirdi. Ancak, çalışmamızda ele aldığımız hedef fiyat-hedef maliyet ilişkisinin yöneticiler ile yüz yüze en az iki saatten başlayan görüşmeleri gerektirmesi, cevaplayıcıların anket sorularına direnç gösterme, görüş bildirmeme ve kaçamak cevaplar verme gibi araştırmanın anlamını kaybettirecek bir davranış sergileme olasılığı gibi nedenlerle söz konusu anket çalışmasının da sağlıklı sonuçlar vermeyeceği düşünülmüştür.

6.2. Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtılması ve Maliyet Yapısı

Uygulama yapılan işletme bir şirketler grubunun üyesi olarak faaliyet göstermektedir. İşletme, makine üretiminde Türkiye ve dünya çapında birçok firmanın tedarikçisidir. Ayrıca, Türkiye’de 35 bayi ve çok sayıda kooperatifin yaygın satış ağı ile bu sektörde en büyük paylardan birine sahiptir.

İşletme, üretimindeki mamul kalitesini günün teknolojisini kullanarak sürekli geliştirmekte, müşterilerine rekabete açıldığında fiyatlarını sağlamak ve zamanında teslim yaparak tam müşteri memnuniyeti yaratmaktadır. Aynı zamanda yapılan Ar-Ge çalışmaları ve personel memnuniyetinin artırılması ile işletmenin çevreye olan duyarlılığını da işletme hedeflerine dahil ederek Toplam Kalite anlayışına ulaşılmaktadır.

Uygulama yapılan işletmede fiili maliyet sistemi kullanılmakta olup, siparişe göre üretim gerçekleştirilmektedir. Ancak, üretim çeşitli safhalardan oluştuğundan, safha maliyet sistemi ilkeleri doğrultusunda, maliyetler safhalar itibarıyla hesaplanmaktadır. Söz konusu işletmede

gider yerleri ayrımı yapılmış olup, mamuller buralardan oluşan aylık maliyetlerden, parçalar için belirlenen katsayılar kullanılarak yapılan dağıtım sonucunda maliyet payı almaktadır. İşletmenin esas üretim gider yerlerini aşağıdaki gibidir:

ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ

- 0 Lazer Kesim
- 1 Konskrüksiyon
- 2 Montaj
- 3 Boya
- 4 Ambalaj ve Sevkiyat

Maliyetlerin yukarıdaki gider yerleri bazında izlenebilmesi durumunda, hedef maliyetleme çalışmaları gider yerlerine odaklanarak, gider yerleri bazında da hedef maliyete ulaşma çalışmaları yapılabilir.

İşletmede oluşan maliyetler, fonksiyon esasına göre sınıflandırılarak, her fonksiyonda oluşan maliyet yüzdeleri belirlenmiştir. İşletmede oluşan maliyetlerden fonksiyonların aldığı paylar yüzde olarak şöyledir:

Maliyetler	%	Toplam %
Üretim Maliyetleri		96,02
	Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	81,02
	Direkt İşçilik Giderleri	5,14
	Genel Üretim Giderleri	9,86
Ar-Ge Maliyetleri		0,30
Paz.Sat. Maliyetleri		1,16
Gen. Yön. Maliyetleri		2,37
Finansman Maliyetleri		0,15
TOPLAM		100,00

Tablo 1: Uygulama Yapılan İşletmede Oluşan Maliyetler ve Yüzde Dağılımı

Tablodan da görüleceği üzere; işletmede oluşan maliyetler içinde %96,02 ile en büyük payı üretim maliyetleri almaktadır. Üretim maliyetleri içinde de; direkt ilk madde ve malzeme giderleri %81,02 ile birinci, genel üretim giderleri %9,86 pay ile ikinci ve direkt işçilik giderleri de %5,14 ile üçüncü sırada bulunmaktadır. İşletmede oluşan maliyet toplamı içinde dönem gideri olarak bilinen; araştırma ve geliştirme, pazarlama ve satış dağıtım, genel yönetim ve finansman maliyetleri-

nin payı ise sadece %3,98 olarak gerçekleştirilmektedir.

6.3. Uygulama Örneğinin Değerlendirilmesi

İthalatçı bir firma uygulama işletmesinden çapa makinasını 420 Euro'dan satın almak istemektedir. Başka bir ifade ile çapa makinası için hedef fiyat 420 Euro'dur. İşletmenin hedef kar politikası %5,40'tır (1 Euro=2,03 olarak kabul edilmiştir). Bu bilgiler doğrultusunda;

$$\text{Hedef Fiyat: } 420 \text{ Euro} \times 2,03 = 852,60 \approx 853 \text{ YTL}$$

$$\text{Hedef Kar: } 853 \text{ YTL} \times 0,0540 = 46,06 \approx 46 \text{ YTL}$$

$$\text{Hedef Maliyet: } 853 - 46 = 807 \text{ YTL}$$

Hedef maliyet Tablo 1'e göre maliyet unsurlarına göre dağıtılsa; her bir maliyet unsurunun hedef maliyetten alacağı pay aşağıdaki gibi olacaktır.

	Maliyet Bileşenleri	Hedef Maliyet
Direkt İlk Madde ve Malzeme	81,02	X 807 = 653,83
Direkt İşçilik Giderleri	5,14	X 807 = 41,48
Genel Üretim Giderleri	9,86	X 807 = 79,57
Ar-Ge Giderleri	0,30	X 807 = 2,42
Pazarlama Satış Dağıtım Maliyetleri	1,16	X 807 = 9,36
Genel Yönetim Maliyetleri	2,37	X 807 = 19,13
Finansman Maliyetleri	<u>0,15</u>	X 807 = <u>1,21</u>
	%100	807,00

İşletmenin fiili maliyeti 843 YTL olduğu düşünüldüğünde fiili maliyetin maliyet bileşenlerine göre dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

	Maliyet Bileşenleri	Fiili Maliyet
Direkt İlk Madde ve Malzeme	81,02	X 843 = 683,00
Direkt İşçilik Giderleri	5,14	X 843 = 43,33
Genel Üretim Giderleri	9,86	X 843 = 83,12
Ar-Ge Giderleri	0,30	X 843 = 2,53
Pazarlama Satış Dağıtım Maliyetleri	1,16	X 843 = 9,78
Genel Yönetim Maliyetleri	2,37	X 843 = 19,98
Finansman Maliyetleri	<u>0,15</u>	X 843 = <u>1,26</u>
	%100	843,00

Hedef maliyeti tutturabilmek için maliyet bileşenlerine göre azaltılması gereken maliyet tutarlarını hesaplamak mümkün olup, söz konusu hesaplamalara Tablo 2'de yer verilmektedir.

Maliyetler	Fiili Maliyet	Hedef Maliyet	Fark	
Üretim Maliyetleri				
	Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	683,00	653,83	29,17
	Direkt İşçilik Gid.	43,33	41,48	1,85
	Genel Üretim Gid.	83,12	79,57	3,55
Ar-Ge Maliyetleri	2,53	2,42	0,11	
Paz.Sat. Maliyetleri	9,78	9,36	0,42	
Genel Yönetim Maliyetleri	19,98	19,13	0,85	
Finansman Maliyetleri	1,26	1,21	0,05	
TOPLAM	843,00	807,00	36	

Tablo 2: Uygulama Yapılan İşletmede Oluşan Maliyet Tutarları

Yukarıda tabloya dikkat edilirse en büyük maliyet indirimi Direkt ilkmadde ve malzeme giderinde yani kullanılan çelik sac ve benzeri malzeme tüketiminde sağlanmalıdır. Hedef maliyete ulaşmak için işletme malzeme kullanımındaki lazer kesimdeki fire kayıplarını azaltabilir ve tedarik zinciri yönetimini uygulayarak daha ucuza çelik sac alabilir. Çelik sac

üretiminde, üretimin bir kısım dışarıdan satın alınarak yapılabilir. Malzemede ciddi bir azaltma sağlanması durumunda diğer maliyet bileşenlerinde maliyet tasarrufuna gerek bile kalmayabilir. Ancak genel üretim gideri olarak tüketilen kaynak malzemeleri de daha ucuza tedarik edilerek veya kayıp ve fireler azaltılarak da hedef maliyete ulaşılabilir.

En büyük maliyet tasarrufu çelik sac'ta sağlanabilmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme tasarrufu $29,17/683,00=0,042$ olarak hesaplanmaktadır. Bu tasarruf ya çelik sac nakliyesinde tasarruf sağlanarak yapılacaktır ya da üretimdeki verimlilik artışı ile sağlanacaktır. Başka bir ifade ile fire miktarı azaltılarak sağlanacaktır. Bunlar için tedarikçiler ile görüşülerek alım fiyatı düşürülebilir. Bir ölçüde tedarikçiler daha iyi yönetilebilir. Maliyetteki azalım hedefi olan 0,042 alım fiyatında da sağlanabilirse hedefe ulaşılmış olur. Ayrıca üretimde fireyi azaltacak kesim programları satın alımı devreye sokulabilir. Sonuçta iki yöntem ile de malzeme maliyetine 29,17 YTL'lik bir azalma sağlanırsa malzeme maliyeti açısından hedef maliyete ulaşılacaktır. İşletme iki yolu da deneyerek hedef maliyetin altında bir maliyete ulaşabilmiştir. Bu konuda en büyük yardım tedarikçi sözleşmelerinin gözden geçirilmesinden ve bir kesim programı satın alınmasından sağlanmıştır.

İşletme yukarıdaki önlemleri alarak toplamda 65,82 YTL'lik bir tasarruf sağlamıştır. Sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetine sağlanan tasarruf ile diğer maliyet bileşenlerinin payına düşen toplam 6,83 YTL'lik tasarrufun da üzerinde bir tasarruf sağlanmış olmaktadır. Sonuç olarak işletmenin toplam maliyeti $843,00-65,82=777,18$ YTL'ye düşmektedir. Dolayısıyla hedef maliyetten daha düşük bir maliyete ulaşabilmektedir. Bu da işletme açısından daha fazla kar anlamına gelmektedir. İşletmenin maliyet bileşenlerine dikkat edildiğinde toplam maliyet içerisinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetine göre yüzde olarak daha az öneme sahiptirler. İşletme sadece direkt ilkmadde ve malzeme alımında tedarik zinciri yönetimi ve kesim programı uygulayarak 65,82 YTL'lik tasarruf sağladığından oransal önemi az olan diğer maliyet bileşenleri üzerinde tasarruf etmeyi düşünmemiştir.

7. Sonuç

Son yıllarda ileri üretim ortamlarında faaliyet göstermeye başlayan işletmelerde,

değişen üretim biçimi, maliyet yapısını da değiştirmiştir. Özellikle teknolojiye yaşanan hızlı gelişim, değişen müşteri istekleri ve kısalan ürün yaşam dönemleri ve özellikle sabit maliyetlerdeki artış karar verme süreçlerinde hedef maliyetleme gibi daha hızlı daha stratejik ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Hedef maliyetleme sisteminde, işletmenin tedarikçilerden sağladığı parçalar için verdiği fiyat, kritik bir unsur olduğu için firmanın tedarikçiler üzerindeki gücü önemlidir. Tedarikçilere bağımlı olan firmalar, tedarikçi fiyatlarını düşürmek ve fiyatlar üzerinde güçlü bir baskı oluşturmak için yan sanayiden sağlanan parçalar açısından uygun bir hedef maliyeti belirleme amacıyla hedef maliyetin hesaplanmasında kullanılan, fonksiyonel analiz ve verimlilik analizlerinden yararlanmaktadırlar. Söz konusu firmalarda değer mühendisliği faaliyetleri daha yoğun ve hedef maliyetleme sistemi önem kazanmaktadır. Firmalar, kendilerine gerekli parçaların çoğunu üretebiliyorsa, tedarikçilerini etkileyecek sistemleri ortaya koymaya fazla ihtiyaç duymamaktadırlar.

Çalışmamızın teorik bölümlerinde açıklanmaya çalışılan tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme yaklaşımlarının birlikte kullanılabilirliğinin bir makine üretim işletmesinde nasıl yapıldığını ortaya koymak üzere bir uygulama çalışması gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda, İzmir çevresinde tarıma dayalı makine üretimi alanında faaliyette bulunan bir işlemede tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme yaklaşımları ile ilgili konular araştırılmıştır. Araştırmada işletmenin muhasebe sorumlusuna konu ile ilgili sorular yöneltilerek görüşme tekniği ile yanıtlar alınmıştır. Araştırma bulguları sonucunda; konuya yönelik önemli noktalar saptanarak, öneri getirilebilecek ya da aksamalar olduğu saptanan mevcut durumlara ilişkin olası çözümlerin neler olabileceği konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Kaynakça

ACAR, Durmuş., "İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı.3, 1998, ss.81-95.

AKSOYLU, Semra ve DURSUN, Yunus., "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.11, 2001, ss.357-371.

ALBRIGHT, T. "The Use Of Target Costing in Developing The Mercedes-Benz Mclass", **International Journal Of Strategic Cost Management**, Autumn, 1998.

DOĞRUER, İ. Mete, **Üretim Organizasyonu ve Yönetimi**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 2005.

ELAGÖZ, İsmail., "Tedarik Zinciri Yönetimi Yaklaşımının Maliyet Hesaplama Çalışmalarına Etkisi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

ERDEN, Aziz Selman., "Maliyet Yönetimi ve Küresel Rekabete Yönelik Maliyetleme" **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt.5, Sayı.4, Aralık 2003, s.81-95.

ERGUN, Ülkü., "Ürünün Tasarım Aşamalarında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetim Teknikleri", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl.2, Sayı.6, 2002, ss.33-48.

EYEMEN, U.Erman, "Tedarik Zinciri Yönetimi", <http://www.kaliteofisi.com> (Erişim Tarihi:05/03/2008)

FAWCETT, E.Stanley, MAGNAN, M. Gregory, McCARTER W. Matthew., "Benefits, Barriers, And Bridges To Effective Supply Chain Management", **Supply Chain Management: An International Journal**, Vol.13, No.1, 2008, pp.35-48.

FRENDHALL D. Lawrence ve HILL, Ed, **Basics of Supply Chain Management**, St. Lucie Press, USA, 2001.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Managerial Accounting, Concepts For Planning, Control, Decision Making**, Irwin Company 1994.

GÖKÇEN, Gürbüz., "Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.20, Ekim 2003, ss.79-86.

GÜRDAL, Kadir., **Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

GÜRLER, İbrahim, "Tedarik Zinciri Yönetimi ve Türk Otomotiv Sektörü Uygulaması" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

HANFIELD, Robert B., NICHOLS, Ernest L, Jr, **Introduction to Supply Chain Management**, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 1999.

LAMBERT, Douglas M ve Cooper Martha C. "Issues in Supply Chain Management" **Industrial Marketing Management**, No.29, 2000, pp.65-83.

LOCKAMY, Archie, SMITH I.Willbur., "Target Costing for Supply Chain Management: Criteria and Selection", **Industrial Management & Data Systems**, Vol.100, No.5, 2000, pp.210-218.

MCHUGH, Marie, HUMPHREYS, Paul, MCLVOR Ronan, "Buyer-Supplier Relationships and Organizational Health", **Journal of Supply Chain Management: A Global Review of Purchasing and Supply**, Vol.39, No.2, 2003, pp.15-25.

SAMARANAYAKE, Premaratne., "A Conceptual Framework for Supply Chain Management: A Structural Integration", **Supply Chain Management: An International Journal**, Vol.10, No.1, 2005, pp.47-59.

SMICHI-Levi, David, KAMINSKY, Philip, SIMICHI-Levi, Edith., **Designing and Managing The Supply Chain: Concepts, Strategies and Case Studies**, Irwin/McGraw Hill, Boston, 2000.

STADTLER Hartmut ve Christoph Kilger. **Supply Chain Management and Advanced Planning: Concepts, Models, Software and Case Studies**, Springer Press, Berlin, 2000.

YALÇIN, Selçuk., "Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.15, Ağustos 2006 ss.15-34.

YOSHIKAWA, Takeo, INNES, John ve MITCHELL, Falconner., **Strategic Value Analysis: Organise Your Company For Strategic Success**, Prentice Hall, London, 2002.

YÜKÇÜ, Süleyman., "Maliyet Düşürmede Stratejik Yaklaşımlar", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl.1, Sayı.2, 2000, ss.23-41.

YÜKÇÜ, Süleyman., **Yöneticiler için Muhasebe: Yönetim Muhasebesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007.